

Informační politika komory

Informační politika komory se realizuje ve dvou oblastech, uvnitř komory a komora versus svět.

Tok informací uvnitř komory zajišťuje směrem od orgánů komory ke členům časopis Auditor, a internetové stránky komory, výměnu názorů mezi členy zprostředkovává diskusní forum, které je každému přístupné v časopise Auditor v Diskusním okénku a na internetových stránkách v uzavřené části pod názvem Diskusní forum.

V letošním roce bylo téměř každé číslo časopisu Auditor obohaceno o zajímavou přílohu, jak v podobě vkládané pravidelné přílohy na téma IAS tak i volně vkládané přílohy na další témata. Bohužel některé zajímavé články z kapacitních důvodů vyřazujeme a proto, také z důvodů finančních, jsme od minulého čísla zřídili elektronickou přílohu časopisu Auditor uveřejněnou na uzavřených webových stránkách komory. Příspěvky v e-příloze Auditora anoncujeme vždy v příslušné kapitole tištěného Auditora. Doufáme, že tímto způsobem se k vám dostane více zajímavých článků hlavně z oblasti účetnictví a daní a to i v případech, kdy názor autora obsažený v příspěvku může být předmětem diskuse nebo je příspěvek na téma, které není v současnosti důsledně dořešeno, jak se to stává například v případech výkladu daňových zákonů.

V minulých letech byl předmětem kritiky ze strany členů komory nedostatek prostoru k diskusi. Nyní prostor je, v Auditoru i na internetových stránkách, pohříchu diskuse není. Bylo by zajímavé vědět, proč tomu tak je.

Novou aktivitou uvnitř komory je připravovaná aktualizace manuálu pro auditory, která vyjde z manuálu vydaného komorou auditorů v roce 1993, zohlední současný stav účetních předpisů, nové auditorské postupy a bude založen na ISA – Mezinárodních auditorských standardech. Tento manuál by měl být komorou průběžně aktualizován.

V současnosti, při zužujícím se trhu auditorských služeb a při konkurenci přicházející ze zahraničí, velice důležitou částí informační politiky komory je prezentace auditorů a jimi poskytovaných služeb na veřejnosti. Z těch téměř samozřejmých prezentací je, že komora se účastní připomínkových řízení při přípravě zákonů, vždy je připomínkám věnována ve výborech a u průřezových zákonů i v radě velká pozornost a řada z připomínek se uplatní. Bohužel jiná řada připomínek, leckdy zásadních, z nejrůznějších důvodů spadne pod stůl a my už na další projednávání a úpravy zákona nemáme vliv. Dosud nemá komora zástupce v příslušném výboru Legislativní rady vlády a několikrát se nám to nevyplatilo. Až na ojedinělé nárazové akce komora nemá kontakt s parlamentem při projednávání pro nás klíčových zákonů. Od září tohoto roku jsme začali spolupracovat s tzv. vlivovou agenturou, dceřinou společností mezinárodní společnosti pro public relations a doufáme, že nám tato spolupráce přinese dobrou zkušenost.

Pro propagaci auditorských služeb na veřejnosti letos stejně jako v předšlých letech připravujeme ve spolupráci s řadou auditorských společností komerční přílohu Hospodářských novin. V letošním roce jsme články z loňské přílohy rozeslali všem poslancům a senátorům, na ministerstva a obce, ČNB, NKÚ, profesním komorám a svazům, vybraným vysokým školám a obchodním společnostem. Jak se zdá, v příštím roce nebudou na rozeslání sborníku zveřejněných článků peníze, ale ještě letos vyjde další propagační publikace – Auditor speciál určený široké veřejnosti, s ilustracemi od pana Jiráňka. Obsahem budou základní informace o auditu, auditorském výroku, o jiných auditorských službách, o práci auditora a o komoře auditorů.

Zástupci Světové banky ve své zprávě o auditu a účetnictví v České republice, zpracované v roce 2003,



Ing. Marie Kučerová
Výbor pro informační
politiku KA ČR

OBSAH

AKTUALITY	2
Stanovisko Rady KA ČR k obsahu pojmu auditorské služby <i>Ing. Zdeňka Drápalová</i>	3
Struktura auditorské obce k 1. 10. 2004	4
Aplikace mezinárodních auditorských standardů <i>Ing. Zdeňka Drápalová</i>	5
VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ	6
Podmínky pro výkon auditorské profese našich auditorů v jednotlivých zemích EU <i>Ing. Tomáš Brumovský Alena Adamová</i>	7
NA POMOC AUDITORŮM Informace k novému zákonu o archivnictví a spisové službě a vztah zákona o účetnictví k němu <i>Ing. Eva Fišerová</i>	9
Proč je znalost Šesté direktivy a judikátů Evropského soudního dvora tak důležitá? <i>Ing. Jan Rambousek</i>	11
ZE ZAHRANIČÍ Výbor EU pro audit se na červnovém zasedání v Edinburghu zabýval implementací ISA <i>Ing. Karel Hampl</i>	14
ZAZNAMENALI JSME	16
OKÉNKO IAS/IFRS Mezinárodní účetní standard 18 - Výnosy <i>Ing. Lenka Krupová Ph.D.</i>	63-78

e - příloha Auditor č.8/2004

OBSAH

- Konvergence externího a interního auditu?
- Sazba DPH u autorských honorářů
- Koncernové právo - započtení daňové ztráty ovládané osoby do daňového základu ovládající osoby
- Podíly na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm z) a zj) ZDP
- Žonglování s příliš mnoha míčky
- Společný systém zdanění při fúzích
- Zaznamenali jsme
- Z tiskových zpráv auditorských společností

zaznamenali, že v České republice není po auditu poptávka. Víme, či tušíme, proč tomu tak je. Několik desetiletí přezírání účetní profese vykonalo své a dnešní manažeři, zhusta sami selfmademani, považují účetnictví,

neřkuli audit za něco nadbytečného. Podobný postoj nacházíme i u úředníků státních orgánů. Dobré pověsti auditu nepřidávají ani světové i české skandály kolem auditu. Nezbyvá tedy nic jiného než trpělivě a s vědo-

mím, že to něco bude stát, propagovat auditorské služby, profesi auditora i komoru samotnou.

Ing. Marie Kučerová
Výbor pro informační politiku

aktuality

Ze zasedání Rady KAČR

Říjen 2004

Zasedání Rady KA ČR bylo v říjnu výjezdní a konalo se v malebné vinařské oblasti jižní Moravy na zámku v Čejkovicích. Část jednání proběhla společně se členy dozorčí a kárné komise.

Rada na svém zasedání v říjnu projednala:

- obsah zprávy pro sněm včetně navrhovaných změn Etického kodexu a Kárného řádu,
- návrh Dozorčího řádu a důvodovou zprávu,
- výhled plnění rozpočtu do konce roku 2004,

- finanční situaci komory a důvody vedoucí k návrhu na zvýšení příspěvku na činnost komory,
- novelu Příspěvkového řádu,
- priority komory na rok 2005,
- návrh rozpočtu na rok 2005,
- soulad činností komory s pravidly IFAC,

- novou organizaci auditorských zkoušek,
- úsporná opatření zejména pro příští rok;

schválila:

- žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
- návrh na vyškrtnutí asistentů auditora ze seznamu komory pro

ukončení pracovního poměru u auditorské společnosti,

- novelu směrnic Oběh účetních dokladů a Cestovní náhrady,
- směrnici Zásady hospodaření KA ČR;

jmenovala:

- odvolací komisi Rady pro řešení došlého odvolání proti rozhodnutí kárné komise;

a vzala na vědomí:

- zprávy z pracovních cest,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR



Výjezdní zasedání se uskutečnilo na zámku v Čejkovicích.



Jednání členů rady, dozorčí a kárné komise v loveckém sále.

Užitečné setkání na zámku v Čejkovicích

Stejně jako v minulých letech, i letos se uskutečnilo podzimní výjezdní zasedání rady komory, kterého se zúčastnili také členové dozorčí a kárné komise. Dvou-denní zasedání proběhlo na barokním zámku v Čejkovicích, v jehož základech jsou ještě dnes patrné zbytky tvrze ze 13. století, která byla hlavní baštou rytířského řádu Templářů na našem území.

Pro zajímavost: Templáři byli nejstarším z rytířských řádů, které vznikly v průběhu křížových výprav v Palestině. Řád založila skupina urozených rytířů z Champagne v roce 1119 především k ochraně poutníků na cestách do Jeruzaléma a k ochraně koloniálního panství Evropanů na dobytých územích. Vojsko rytířů řádu templářského neboli Chudých rytířů Kristových a Šalamounova chrámu bylo ve své době výborně organizovaným, bohatým, mezinárodním, ozbrojeným, expedičním sborem, spojeným řeholí a řádovými statuty. Na vr-

cholu své slávy mohli postavit až třístiřícové vojsko a jejich vojenská síla se stala pro armády latinských států na Východě nepostradatelnou. Jejich velice moderní bankovní činnost jim přinesla obrovské finanční zisky, jejich hrady a statky patřily k nejlépe vedeným a spravovaným.

Vraťme se ale ke společnému jednání vrcholných orgánů komory auditorů. Společné zasedání bylo nanejvýš užitečné, mj. v souvislosti s projednáváním návrhu nového Dozorčího řádu a navrhovaných změn v Etickém kodexu a Kárném řádu (vše bude předloženo auditorům na sněmu). Hovořilo se ale také o finanční situaci komory, o příjmových položkách (což souvisí mj. s výší příspěvku) i nezbytných nákladech. Lze očekávat, že zmíněná témata budou obsáhle diskutována na listopadovém sněmu.

Jaromír Dočkal

Foto autor



Při moderování diskuse jsme zachytili doc. Vladimíra Králíčka (na snímku společně s ing. Josefem Zídkem a ing. Jaroslavem Benešem).



Dozorčí komise téměř v kompletním složení.

Stanovisko Rady KA ČR k obsahu pojmu auditorské služby

Rada Komory auditorů ČR se na svém zasedání dne 6. září 2004 opět zabývala výkladem pojmu „auditorské služby“. Definování obsahu tohoto pojmu je důležité hned z několika důvodů:

- s pojmem auditorské služby pracuje zákon o auditorech,
- při poskytování auditorských služeb musí být dodržovány auditorské směrnice,
- poskytnuté auditorské služby jsou předmětem dozoru vykonávaného komorou za účelem zajištění patřičné kvality jejich poskytování,
- a v neposlední řadě jsou tržby za auditorské služby základem pro výpočet pohyblivého příspěvku.

Již v minulosti byl Radou KA ČR výklad pojmu auditorské služby prováděn, vždy se však šlo cestou výčtu druhů služeb, které byly označeny za auditorské (viz např. výklad Rady KA ČR z 3. září 2001, publikovaný v časopise Auditor č. 7 z roku 2001). S ohledem na neustále se měnící prostředí a variabilitu služeb, poskytovaných auditory, bylo nyní přistoupeno k výkladu pojmu auditorské služby prostřednictvím stanovení základních náležitostí auditorské zakázky, při níž je auditorská služba poskytována a s jejichž využitím je vždy konkrétní zakázka posouzena a na základě tohoto posouzení je rozhodnuto, zda se jedná o auditorskou službu.

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech ve svém § 2 definuje auditorské služby jako:

- ověřování** ÚZ nebo konsolidovaných ÚZ a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv (dále jen audit),
- ověřování** dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů,
- ověřování** jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.



Je tedy možné vyjít ze skutečnosti, že ve všech případech definovaných zákonem je základem poskytnuté služby **ověřování**, které je v rámci zakázky na poskytnutí služby prováděno. Ověřování je prováděno při **ověřovací zakázce**, která je definována Mezinárodními auditorскими standardy v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky jako:

Zakázka, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů, jiných než odpovědná strana, ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Na základě výše uvedené definice jsou pak stanoveny náležitosti ověřovací zakázky, kterými jsou:

- **třístranný vztah**, jehož se účastní **odborník - auditor, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé** (odpovědná strana a předpokládaní uživatelé mohou pocházet z odlišných subjektů nebo ze stejného subjektu),
- **vhodný předmět zakázky**,
- **vhodná kritéria**,
- **dostatečné množství vhodných důkazů**,
- **písemná zpráva o ověření ve formě buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu (tj. obecně audit), nebo zakázku poskytující omezenou jistotu (tj. obecně prověrka)** (zpráva je zpracovávána pro předpokládané uživatele).

(Podrobný výklad k náležitostem ověřovací zakázky obsahuje Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky Mezinárodních auditorských standardů IFAC.)

Na základě výše uvedeného byla tedy Radou KA ČR přijata následující definice ověřovacích (auditorských) služeb:

Ověřovací službou je služba, která je poskytována při zakázce, která má charakteristiky ověřovací zakázky. Charakteristiky ověřovací zakázky jsou stanoveny Mezinárodním rámcem pro ověřovací zakázky.

Zpracovala

Ing. Zdeňka Drápalová
Výbor pro auditorské směrnice

Struktura auditorské obce k 1. 10. 2004

Auditoři

Celkový počet auditorů zapsaných v seznamech Komory auditorů ČR k výše uvedenému datu je 1260 osob. Z tohoto počtu vykonává aktivně činnost 1233 osob a 27 osob má v roce 2004 pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb.

Dočasně vyškrtnutých auditorů z důvodu nesplnění podmínky (pracovní poměr u jiné než auditorské společnosti) je k výše uvedenému datu 147 osob.

Jako OSVČ vykonává auditorskou činnost 625 osob a 608 osob vykonává auditorskou činnost jako zaměstnanec nebo společník

Od počátku roku 2004 bylo zapsáno celkem 36 nových auditorů, kteří úspěšně složili zkoušky a splnili povinnou tří letou praxi.

Auditorské společnosti

Z celkového počtu 327 auditorských společností mají dvě společnosti pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb.

Od počátku roku 2004 bylo zapsáno celkem 12 nových auditorských společností.

Pohyblivý příspěvek za rok 2004

Výše pohyblivého příspěvku v roce 2004 činí u auditorů OSVČ částku více než 1,27 milionu korun a u auditorských společností částku zhruba 9,9 milionu Kč. Výše pohyblivých příspěvků se stanoví podle skutečnosti dosažené v roce 2003.

Struktura auditorské obce k 1. 10. 2004

Auditoři	Počet osob
Celkem auditorů	1260
a) aktivních auditorů celkem	1233
z toho auditorů OSVČ	625
z toho auditorů v zaměstnaneckém poměru	608
b) pozastavena činnost celkem	27
z toho na vlastní žádost	17
z toho rozhodnutím Rady	10

Asistenti auditora	Počet osob
Celkem asistentů	978
z toho zaměstnaných u auditorské společnosti	927
z toho zaměstnaných u auditora OSVČ	51

Auditorské společnosti	Počet
Celkem auditorských společností	327
a) aktivních auditorských společností celkem	325
b) pozastavena činnost celkem	2
z toho na vlastní žádost	2
z toho rozhodnutím Rady	0

Společnosti s nejvyšším pohyblivým příspěvkem v roce 2004

Název společnosti	Výše příspěvku v Kč
PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	2 298 100
Deloitte & Touche spol. s r.o.	1 258 018
KPMG Česká republika Audit, s.r.o.	1 142 402
Ernst & Young ČR, s.r.o.	786 914
BDO CS, s.r.o.	363 587
HZ Praha, spol. s r.o.	186 424
Mazars Audit s.r.o.	139 775
společnost nesouhlasí se zveřejněním	136 153
VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.	130 482
RSM SALUSTRO REYDEL ČR s.r.o.	107 540
IB Grant Thornton Audit s.r.o.	107 485
Horwath Notia Audit s.r.o.	101 542
MAC, s.r.o.	84 990
PRIMASKA AUDIT, a.s.	62 143
PROXY, a.s.	59 969
FINAUDIT, s.r.o.	56 078
TACOMA Auditing, a.s.	55 323
AUDIT & CONSULTING EXPERTS, s.r.o.	54 825
HLB HAYEK, spol. s r.o.	50 914
A&CE Auditoři a znalci Brno, spol. s r.o.	49 524
A&CE Auditoři a znalci HK, spol. s r.o.	48 832
CAAC s.r.o.	46 161
CELKEM	7 327 181

Auditoři OSVČ dle výše pohyblivého příspěvku

Výše příspěvku v Kč	Počet auditorů	Podíl (zaokr.)	Celkem v Kč
10 001 - 20 000	9	1 %	121 281
5 001 - 10 000	50	8 %	331 217
2 001 - 5 000	180	29 %	537 886
1 001 - 2 000	129	21 %	192 282
201 - 1 000	140	22 %	82280
0 - 200	70	11 %	2 393
vyúčt. nedodalo a neuhradilo	47	8 %	0
CELKEM	625	100 %	9 833 973

Auditorské společnosti dle výše pohyblivého příspěvku

Výše příspěvku v Kč	Počet spol.	Podíl (zaokr.)	Celkem v Kč
nad 40 000	22	7 %	7 327 181
20 001 - 40 000	30	9 %	798 489
10 001 - 20 000	63	19 %	896 835
5 001 - 10 000	75	23 %	540 566
2 001 - 5 000	80	25 %	283 699
201 - 2 000	30	9 %	36 983
0 - 200	23	7 %	220
vyúčt. nedodalo a neuhradilo	4	1 %	0
CELKEM	327	100 %	1 267 339

Pozn.: Vyúčtování příspěvků auditorů a auditorských společností s hodnotou 0 Kč zahrnuje i ty auditory a auditorské společnosti, kteří byli zapsáni do seznamu vedeném Komorou auditorů ČR až v roce 2004, tudíž letos pohyblivý příspěvek neodvádějí.

V seznamech nejsou zahrnuty dvě auditorské společnosti a 27 auditorů, kteří mají pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb.

Alena Adamová

referát evidence auditorů a asistentů

Aplikace mezinárodních auditorských standardů

Rada Komory auditorů České republiky reagovala na požadavek Evropské unie a doporučení Mezinárodní federace účetních IFAC k aplikaci Mezinárodních auditorských standardů ISA již v květnu roku 2003 a rozhodla o přijetí těchto standardů jako základních profesních předpisů. Toto rozhodnutí vycházelo z její povinnosti a oprávnění schvalovat a vydávat auditorské směrnice, které stanoví podrobnosti, postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb (viz. zákon o auditorech i statut Komory).

Ve svých rozhodnutích stanovila rada závazné termíny aplikace takto:

- **pro auditů účetních závěrek účetních období začínajících 1. 1. 2005 a později** jsou platné jako základní profesní předpisy Mezinárodní auditorské standardy

IFAC, dřívější aplikace je doporučena;

- **pro poskytování auditorských služeb jiných než audit účetní závěrky pro zakázky, jejichž zprávy budou vydávány 1. 1. 2006 a později**, jsou platné Mezinárodní auditorské standardy IFAC, dřívější aplikace je doporučena;
- **při aplikaci mezinárodního standardu je vždy třeba v prvé řadě vycházet z účinnosti standardu**, stanovené IFAC.

Rada komory si je vědoma skutečnosti, že v některých případech nebude možné v plném rozsahu aplikovat příslušný mezinárodní standard. Proto rozhodla, že pro tyto případy budou zpracovány národní aplikační doložky, které budou aplikaci standardu v těchto specifických situacích řešit.

Podmínkou aplikace mezinárodních auditorských standardů je jejich znění v českém jazyce. Tento překlad byl připraven a budou průběžně zajišťovány i překlady případných novelizací standardů i nových standardů v dostatečném časovém předstihu tak, aby standardy mohly být kvalifikovaně uplatňovány. Tento úkol byl svěřen Redakční radě pro překlad mezinárodních auditorských standardů, která byla jmenována Radou KA ČR.

Závěrem je třeba zmínit, že přijetí Mezinárodních auditorských standardů není pouze pasivním krokem, ale že KA ČR má prostřednictvím svého členství v IFAC možnost aktivně se na přípravě těchto mezinárodně uznávaných profesních předpisů podílet.

Ing. Zdeňka Drápalová
Výbor pro auditorské směrnice

Překlad mezinárodních auditorských standardů na CD

V tomto čísle časopisu dostáváte CD „**Mezinárodní auditorské standardy**“, který obsahuje překlad anglického originálu „Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, edition 2004“, který Komora auditorů České republiky zajistila pod záštitou International Federation of Accountants (IFAC).

Obsah CD podléhá autorskoprávní ochraně dle zákona č. 121/2000 Sb.

Soubory jsou na CD rozděleny podle obsahu originální publikace a naleznete zde i úvodní slovo Redakční rady pro překlad mezinárodních auditorských standardů.

Rozdělení:

1. **Úvodní slovo Redakční rady**
2. **Změny oproti vydání příručky z roku 2003**
3. **Mezinárodní federace účetních (IFAC)**
4. **Étika**
 - a) Etický výbor IFAC
 - b) Etický kodex
5. **Audit a ověřování – jednotlivé soubory**
 - a) Audit a ověřování - obsah
 - b) Struktura oficiálních materiálů
 - c) Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy –prozatímní kompetence
 - d) Předmluva k mezinárodním standardům pro kontrolu kvali-

ty, audit, ověřování a související služby

- e) Glosář
- f) Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky
- g) Audit a prověrky historických účetních informací
 - ISA 120-800
 - IAPS 1000-1014
 - ISRE 2400
- h) Ověřovací zakázky jiné než audit či prověrka historických účetních informací
 - ISAE 3000
 - ISAE 3000R
 - ISAE 3400
- i) Související služby
 - ISRS 4400
 - ISRS 4410
- j) Diskusní listy
 - Auditorská profese a životní prostředí
- k) Studie

- Vymezení ujištění jiného stupně než vysokého a informování o něm

6. Pokyn o zásadách rady – Uznávání kvalifikace účetní odborník

7. Mezinárodní profesní prováděcí pokyn 1 – Zabezpečení kvality odborných služeb

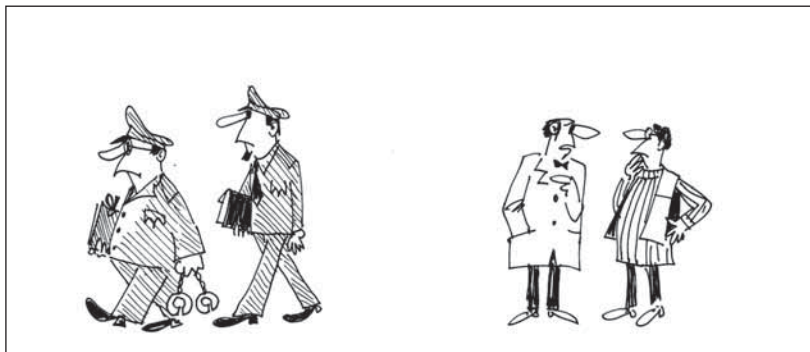
8. Audit a ověřování

ISA, IAPS, ISRE, ISAE, ISRS –souvislé texty

V souladu s pravidly IFAC obdrží tento CD (ve formátu PDF) bezplatně auditoři a asistenti auditorů, ostatní zájemci si budou moci nosič zakoupit na Úřadu Komory auditorů ČR.

Cena bude dopřesněna.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky



Kdepak policajti! To jsou auditoři nové generace ...

Kresba: Ivan Svoboda

VÝBOR PRO METODIKU

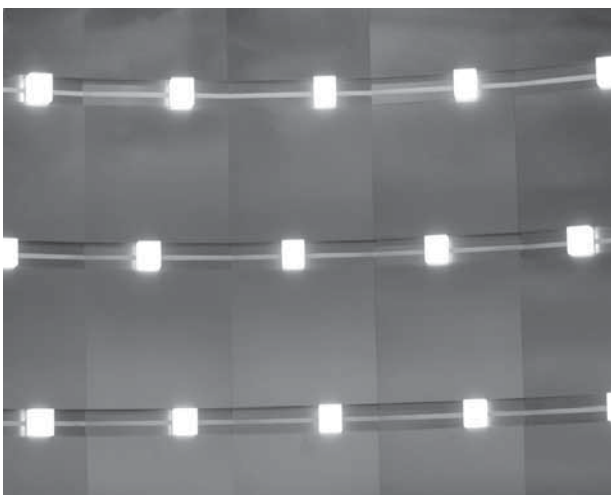
Členové výboru na svém jednání 6. října 2004 diskutovali o návrhu interpretace týkající se problematiky rezerv na rizika a ztráty z ekologických zátěží z minulosti, které byly převzaty při privatizaci, přičemž na ně nebyla vytvořena odpovídající rezerva.

V souvislosti s připravovaným příspěvkem do časopisu Auditor k uplatnění paragrafů 33 a 33a (k účetním záznamům), jakož i k dalším ustanovením zákona o účetnictví, jež navazují na zmíněné paragrafy v praxi, se diskutovalo o některých konkrétních problémech.

Byla podána informace o setkání IASB (Rada pro mezinárodní účetní standardy) s vydavatelem národních účetních standardů, které se konalo koncem září tohoto roku. Setkání se nezúčastnilo Ministerstvo financí ČR jako exekutivní orgán v oblasti účetnictví.

Proběhla rovněž diskuse k tzv. Akčnímu plánu v oblasti účetnictví a auditu v ČR, který bude projednán vládou ČR.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky



VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavními body programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky, konaného dne 22. září 2004, bylo:

- projednání obsahu dílčích písemných zkoušek z finančního a manažerského účetnictví. Výbor projednal a schválil znění materiálu, ve kterém je podrobně zpracován obsah dílčích písemných zkoušek z účetnictví a předložil ho ke schválení Radě KA ČR;
- seznámení s návrhy rozpočtů na rok 2005 za auditorské zkoušky a vzdělávání před vstupem do profese;
- seznámení s návrhem nové organizace dílčích písemných auditorských zkoušek na KA ČR, na základě kterého by probíhaly dílčí písemné auditorské zkoušky společně se zkouškami pořádanými na Svazu účetních. Výbor tento návrh schválil s tím, že v souvislosti s implementací navrhuje Radě KA ČR, aby věnovala pozornost odstranění dvou omezujících podmínek realizace společného systému:

- zrušení tříleté lhůty pro vykonání auditorské zkoušky (viz § 8 odst. 5, zákona č. 169/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 254/2000 Sb.), a zároveň
- zvýšení minimální bodové hranice pro úspěšné vykonání dílčí písemné zkoušky z 50 bodů (viz vyhláška č. 467/2000 Sb., odst. (3) na 60 bodů;
- seznámení s výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace ze dne 28. srpna 2004, které se zúčastnilo 24 uchazečů, ze kterých jich vyhovělo 18 (75%) a šest nevyhovělo (25%), a
- dílčí písemné zkoušky Zdanění ze dne 11. září 2004, které se zúčastnilo 22 uchazečů, ze kterých jich vyhovělo 21 (95%) a jeden (5%) nevyhověl a
- jmenování komise pro dílčí písemnou auditorskou zkoušku Podnikové finance, která proběhne v říjnu 2004.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (komise nebo DK) na operativních jednáních v Praze a Jičíně a na plenárním zasedání 23. září 2004 v Praze

projednala:

- Návrh zprávy z kontroly hospodaření a činnosti volebních orgánů komory a z kontroly plnění opatření k nápravě z předchozí prověrky (provedených pracovní skupinou DK v průběhu června a července 2004), a konkrétní opatření směřující ke zlepšení stavu v prověřovaných oblastech.
- Upravený návrh výroční zprávy o činnosti dozorčí komise k projednání v radě komory.
- Návrh zprávy o stavu vyřizovaných stížností a podnětů komorou v období od 11. 6. do 22. 9. 2004 k projednání v radě komory.
- Aktualizovaný návrh Dozorčího řádu se zpracovanými odůvodněnými připomínkami a předkládací zprávy a rozhodla o jejich předání radě komory k posouzení.
- Průběžné výsledky a závěry z mimořádných dohlídek uskutečněných za účelem prošetření tří stížností a podnětů, které komora obdržela. Ve dvou případech komise jednomyslně rozhodla předat závěry k projednání na mimořádném zasedání KK dne 12. 10. 2004.

schválila:

- Aktualizaci (změny a doplňky) Rámcového plánu řádných a mimořádných dohlídek a následných kontrol plnění opatření k nápravě u vybraných auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů na 2. polovinu 2004.

zabývala se:

- Návrhem na zastavení řízení o mimořádné dohlídce realizované u jedné auditorské společnosti.
- Průběhem a dílčími výsledky řádné dohlídky orientované u jedné auditorské společnosti jednak na správnost odvodu pohyblivého příspěvku na činnost komore ve zvoleném období, a jednak na kontrolu

plnění opatření k nápravě z dříve provedené řádné dohlídky a usnesla se o prodloužení původního termínu z objektivních důvodů.

- Doporučením směřujícím k doplnění programu XIV. sněmu auditorů o novelu Kárného řádu.
- Plněním rozpočtu DK ve výdajové části na rok 2004 a návrhem na rok 2005.

vzala na vědomí:

- Zápisy z jednání rady komory, prezidia, kárné komise, výboru pro informační politiku a úřadu komory usku- tečných v září 2004.

- Akční plán pro Českou republiku v oblasti účetnictví a auditu, který obdrželi členové DK k prostudování a k zaujetí postoje k jeho realizaci.
- Dokument „Povinnosti členů IFAC – srovnání s praxí v KA ČR“, o kterém se diskutovalo na společném říj- novém jednání rady komory s DK a KK.
- Změny Kárného řádu navržené kárnou komisí.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu

Podmínky pro výkon auditorské profese našich auditorů v jednotlivých zemích EU

Vstup České republiky do Evropské unie přinesl mj. příležitost občanům naší republiky využít své schopnosti v novém zaměstnání v některé ze zemí EU. Nabízí se tedy logická otázka, jaké možnosti skýtá sjednocení trhu pro naše auditory a jaké jsou podmínky pro výkon auditorské profese v jednotlivých zemích EU.

Výbor pro otázky profese a etiku si vzal za úkol zjistit tyto podmínky. Provedl poměrně rozsáhlý průzkum, který zanedlouho přinesl své první výsledky.

Dne 23. července 2004 byly rozeslány dotazy na česká velvyslanectví jednotlivých členských států Evropské unie, dále na zahraniční Komory auditorů a také na Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. Dotazy se

vztahovaly právě k podmínkám výkonu auditorské profese českých auditorů v zahraničí.

Rozesláno bylo celkem 52 dopisů. V současné době evidujeme 28 odpovědí, z nichž jsme se v příložené tabulce pokusili vypsát nejdůležitější údaje pro výkon auditorské činnosti v jedenácti zemích.

Je možno z obdržených podkladů učinit nějaký konkrétní závěr?

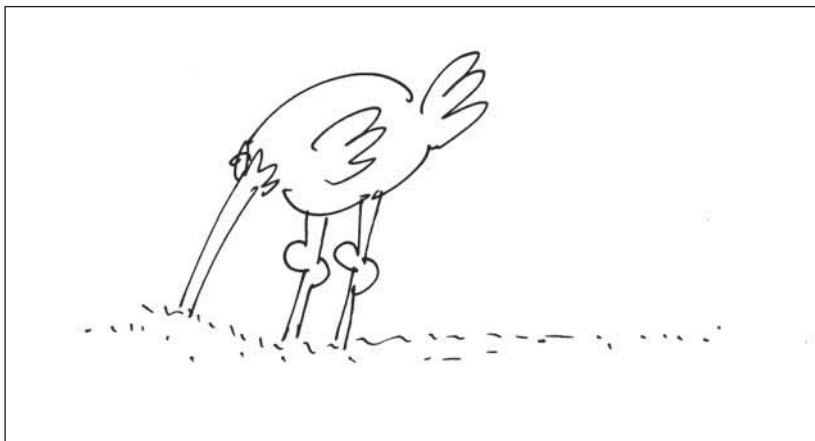
Z došlých odpovědí vyplývá minimálně ta skutečnost, že naše auditory by v případě zájmu o zahájení výkonu auditorské činnosti čekalo ve všech zemích EU složení zkoušky ať již jen rozdílové (obnášející převážně znalost místních zákonů a daní) nebo i absolvování celého zkouškového systému. Z poskytnutých in-

formací rozhodně nevyplývá, že v některé zemi EU mají kodifikovanou instituci „hostujícího“ či „usazeného“ auditora, jak je prosadilo Ministerstvo financí ČR do poslední novely zákona o auditorech.

A co reakce námi oslovených institucí?

Odpovědi námi oslovených institucí se velice liší. Jen pro představu např. z Velvyslanectví ČR ve Slovinsku přišla jedna z prvních odpovědí, ze které jsme byli schopni vyčíst plnohodnotné odpovědi na naše dotazy. Navíc přílohou tohoto dopisu je český překlad několikastránkového Nostrifikačního řádu, kterým se veškeré procesy v rámci uznání kvalifikace získané v zahraničí řídí. Takovýto přístup znamená obrovskou pomoc v naší činnosti. Na druhou stranu evidujeme i několik téměř nic nevypovídajících odpovědí, mnohdy jen s odkazem na určité webové stránky s možným zdrojem informací, dokonce i na místní tlumočníky atd. Ať tak či onak, veškerou korespondenci pro vás schraňujeme na úřadu Komory auditorů ČR, kde je k dispozici všem auditorům, kteří o tyto informace projeví zájem.

Další odpovědi budeme samozřejmě evidovat a rozšířenou tabulku zveřejníme v některém z dalších čísel tohoto časopisu.



Čekání na audit

Kresba: Ivan Svoboda

Podmínky pro výkon auditorské profese ve vybraných zemích EU

Země	Uznána česká kvalifikace?	Nutnost skládat zkoušku?	Organizace uznávající kvalifikace	Obecně platný předpis
Irsko	NE nutnost splnění dalších kvalifikačních požadavků	ANO ústní + písemná irské právo a daně	ministerstvo školství (Statutory Instrument No.135/96) The Department of Enterprise, Trade & Employment	novela obchodního zákoníku 1990 dodatek obchodního zákoníku 2003 The Companies Acts 1963-2003
Slovensko	ANO při splnění podmínek Nostrifikačního řádu (zahrnuje složení doplňujících zkoušek)	ANO (rozdílová) slovenské účetní standardy, slovenský daňový a hospodářsko-právní řád	The Slovenian Institute of Auditors (k dispozici kontakt)	Auditorský zákon 11/2001 schválený Parlamentem RS dne 30. 1. 2001
Kypr	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová) kyperská legislativa obchodní právo a daně	Institute of Certified and Public Accountants of Cyprus (k dispozici kontakt)	Obchodní zákoník, kap. 113 The Companies Law
Nizozemsko	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová) nizozemské právní předpisy	Examen Bureau - Netherlands (k dispozici kontakt)	Zákon o autorizovaných účetních znalcích Wet op de Registeraccountant
Belgie	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová) belgické právo, etický kodex, specifické dotazy k aud. činnosti	Institute des Reviseurs d'Entreprises (k dispozici kontakt)	Zákon z 22. 7. 1953 schválený Institucí registrovaných auditorů
Německo	NE nutnost složení zkoušek	ANO odborná zkouška + slib spec. výuka pořádaná Komorou auditorů (právo, daně, účetnictví)	nejvyšší zemský úřad pro hospodářství (ministerstva, resp. senátní úřady pro hospodářství)	auditorský řád z 23. 7. 1961 - Gesetz über Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer
Rakousko	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová) 3 písemné + 1 ústní hlavně účetnictví, právo, aud. činnosti, daně	Kammer der Wirtschaftstreuhandler (k dispozici kontakt)	Statute on the Regulation for Auditing Tax Advising Related Professions (WTBG)
Lucembursko	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová) lucemburské fiskální, obchodní, bankovní a pojišťovací právo	Ministersvo spravedlnosti Lucemburského velkovévodství	velkovévodský zákon z 28. 6. 1984, jenž je implementací evropské direktivy 84/253/CEE z 10. 4. 1984
Litva	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová)	Litevská Komora auditorů Lietuvos Auditoriu Rūmai (k dispozici kontakt)	zákon vydaný Ministerstvem financí č. 1-k-257 z 30. 6. 2004
Lotyšsko	ANO s podmínkou složení rozdílové zkoušky	ANO (rozdílová) občanský zákoník, daně veřejné a pracovní právo, zák. o obchodní činnosti a o platební neschopnosti	Lotyšské sdružení přísežných auditorů (k dispozici kontakt)	čl. 13 Zákona o přísežných auditorech
Řecko	ANO podmínka: zkouška, 7let praxe (alespoň 1/2 praxe v zemi EU, zbytek možno v Řecku)	ANO daňový systém 1 a 2, občanské, obchodní, pracovní a podnikové právo	Meziuniverzitní centrum pro uznání studií v zahraničí (DIKATSA)	čl. 6 Prezidentského dekretu č. 360/1985 ve znění čl. 90 zákona č. 2533/1997 a v rámci stanovených pravidel SOEL (Sbor účetních auditorů a kontrolorů)

Ing. Tomáš Brumovský
 předseda Výboru pro otázky profese a etiku
Alena Adamová
 referát evidence auditorů a asistentů

Mezinárodní účetní standard 18

- Výnosy

Tento standard byl původně přijat v roce 1982. V roce 1993 došlo k jeho novelizaci, která vstoupila v platnost v roce 1995.

Ke standardu se vztahují dvě interpretace:

SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

SIC 31 - Výnosy (tržby) - barterové transakce týkající se reklamních služeb

Standard pracuje s těmito definicemi:

Výnos (revenue)³⁾ je hrubý přírůstek ekonomických užiteků během období, který vzniká v průběhu běžných aktivit společnosti, kdy tyto přírůstky vedou ke zvyšování vlastního kapitálu jinou cestou, než zvyšováním prostřednictvím příspěvků vlastníků.

Reálná hodnota (Fair value) je částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek vypořádán, mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci.

V souladu s Konceptním rámcem IAS mají být výnosy uznány, pokud jsou splněny tyto 2 podmínky:

- Je pravděpodobné, že budoucí ekonomický přínos poplyne do společnosti, a
- Tento přínos je spolehlivě měřitelný.

Standard 18 upravuje oblast tržeb z prodeje zboží, tržeb z poskytování služeb a z užití aktiv společností jinými společnostmi (výnosové úroky, dividendy a autorské honoráře). Prostřednictvím slovních příkladů uvádí standard ve svém dodatku praktickou aplikaci kritérií pro uznání výnosů v konkrétních situacích.

Měření (oceňování) výnosů

Výnosy se měří (oceňují) v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů, které společnost poskytla odběratelům.

Pokud je přírůstek peněz nebo peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota této částky je nižší než její nominální hodnota. Rozdíl mezi nominální a reálnou hodnotou, který reprezentuje časovou hodnotu peněz, se vykáže jako úrokový výnos.

Pokud společnost nabídne kupujícímu bezúročný úvěr nebo přijme od kupujícího směnku s úrokovou mírou nižší, než je tržní úroková míra, bude tato transakce posuzována jako finanční transakce a bude se posuzovat podle IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování. V tomto případě bude reálná hodnota zjištěna tak, že budou diskontovány budoucí peněžní toky úrokovou mírou, která je rovna buď úrokové míře podobného finančního nástroje s podobným úvěrovým rizikem, nebo úrokovou mírou, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na prodejní cenu zboží nebo služeb.

Pokud jsou zboží nebo služby směněny za podobné zboží nebo služby, nepovažuje se tato směna za transakci, při které vzniká výnos. Pokud jsou zboží nebo služby směněny za rozdílné zboží nebo služby, jedná se o transakci, při které vzniká výnos.

Identifikace transakce

Standard 18 jasně vymezuje kritéria pro uznání výnosů. Pokud se prodej skládá např. z prodeje zboží i z poskytování služeb, musí být tato kritéria splněna v každé jednotlivé transakci. Např. společnost prodává pračky se zárukou na opravy. Prodejní cena zahrnuje samostatně určitelnou část, která se vztahuje k těmto zárukám. V takovém případě standard požaduje, aby prodejní cena pračky byla rozdělena na dvě části a na každou z nich byla aplikována kritéria pro vykázání výnosů. Z toho vyplývá, že část, vztahující se k záručním opravám, by měla být časově rozlišena a vykázána jako výnos v době, na kterou se vztahuje.

Standard 18 obsahuje samostatná kritéria pro 3 oblasti:

1. Vykazování tržeb z prodeje zboží
2. Vykazování tržeb z prodeje služeb
3. Účtování úroků, autorských honorářů a dividend

Uznání tržeb z prodeje zboží

Podle Standardu 18 by měly být vykázány tržby z prodeje zboží, pokud jsou splněny všechny tyto podmínky:

1. Společnost převedla podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží na kupujícího.
2. Společnost si nezachovala ani pokračující manažerskou angažovanost (která je obvykle spojována s vlastnictvím), ani efektivní kontrolu nad prodaným zbožím.
3. Výše vykázaných tržeb může být spolehlivě měřitelná.
4. Existuje pravděpodobnost, že ekonomické užítky vztahující se k transakci poplynou do společnosti.
5. Náklady, které byly nebo mají být vynaloženy v souvislosti s transakcí, mohou být spolehlivě měřeny.

Kritické je v souvislosti s vykazováním tržeb určení okamžiku, kdy společnost převedla podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží na kupujícího. Pokud z okolností vyplývá, že tato rizika dosud převedena nebyla, a rizika a odměny, vyplývající z vlastnictví nese dosud prodávající, neměla by být transakce posuzována jako prodej.

Standard uvádí několik příkladů, při kterých rizika a odměny nebyly převedeny na kupujícího a tržby z prodeje zboží by tedy neměly být vykázány:

- Ve smlouvě na prodej rafinerie je uvedeno, že její integrální a podstatnou součástí je její výstavba. Proto, dokud rafinerie není kompletně vybudována společností, která jí prodává, nemůže být prodej považován za kompletní. Jinými slovy, až do dobudování rafinerie musí být prodávající považován za efektivního vlastníka rafinerie, i když rafinerie byla již fakticky dodána kupujícímu. V souladu s tím, tržby nemohou být společnostmi vykázány, dokud se rafinerie nedostaví.
- Zboží je prodáno s tím, že kupující má právo jej do určité lhůty prodávajícímu vrátit. Protože existuje možnost, že kupující zboží vrátí, tržba se nevykáže, dokud zásilka nebyla formálně akceptována kupujícím, nebo zboží bylo dodáno podle termínu smlouvy a doba, uvedená ve smlouvě pro vrácení, již uplynula.
- V případech prodeje s odkladem dodávky, u kterých je zboží dodáno až v době, kdy kupující zaplatí poslední platbu

³⁾ Zde je problém překladu uvedených kategorií. Konceptní rámec IAS definuje pojem *income* (výnosy), který zahrnuje pojmy *revenues* (výnosy - tržby) a *gains* (výnosy - zisky). Standard 18 se vztahuje pouze na oblast *revenues* (výnosy - tržby), které mohou nabývat různých podob: tržby z prodeje zboží nebo služeb, poplatky, úroky, dividendy a autorské honoráře.

ze série splátek, se tržba nevykáže, dokud není poslední splátka společností přijata. Teprve po přijetí poslední splátky je zboží dodáno kupujícímu a tržba vykázána. Nicméně na základě předcházejících zkušeností, pokud lze přiměřeně předpokládat, že většina takovýchto prodejů bude realizována, mohou být tržby vykázány za předpokladu, že kupující poskytne odpovídající zálohu a zboží je určeno a připraveno k doručení kupujícímu.

Pokud na prodávajícím zůstane pouze nepodstatné riziko vyplývající z vlastnictví, transakce je považována za uskutečnou a tržba je vykázána. Například obchodní dům uplatňuje vůči zákazníkům politiku nabídky vrácení peněz, pokud zákazník není spokojen. Pokud v tomto případě zůstává na prodávajícím pouze nepodstatné riziko vyplývající z vlastnictví, je vykázána tržba při prodeji zboží. Avšak u některých společností je tato politika veřejně známá (i když nemusí být společnostmi deklarovaná), a tato situace by mohla vést k tomu, že ji zákazníci od společnosti očekávají automaticky. Procento vratek se tak může stát významným. V těchto případech by měla být zároveň s vykázáním tržeb vykázána i rezerva na refundace podle IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

Další důležitou podmínkou pro vykázání tržeb z prodeje zboží je pravděpodobnost, že ekonomický užitek z této transakce poplyne do společnosti. Například společnost několik let exportovala zboží do zahraničí. V určitém roce však zahraniční vláda zavedla restriktce na platby v cizích měnách. Z toho vyplývá, že inkaso z těchto prodejů se stalo nejistým. V tomto případě, v důsledku faktu, že není jisté zda, popřípadě kdy budou restriktce odstraněny, by společnost neměla vykázat tržby z exportu, protože není pravděpodobné, že ekonomické užítky poplynou do společnosti. Tržby se vykážou až v době, kdy restriktce budou odstraněny.

Další důležitou podmínkou pro vykázání tržeb z prodeje zboží je spolehlivost měření nákladů, které se vztahují k prodeji zboží. Pokud jsou s prodejem spojeny náklady (např. záruky nebo jiné náklady, vzniklé po odeslání zboží), které nemohou být spolehlivě měřeny, neměly by se tržby z prodeje tohoto zboží vykázat. Tento požadavek vyplývá z matching principu (principu správného přiřazování nákladů k výnosům), který je jedním ze základních požadavků Mezinárodních účetních standardů.

Vykazování tržeb z poskytování služeb

Pokud je výstup z poskytování služeb spolehlivě měřitelný, má být podle Standardu 18 vykázána tržba. Výše vykázané tržby závisí na stupni dokončení transakce k datu rozvahy. Výstup z transakce je spolehlivě měřitelný, pokud jsou splněny všechny tyto 4 podmínky:

1. Částka tržeb je spolehlivě měřitelná.
2. Existuje pravděpodobnost, že ekonomické užítky vyplývající z transakce poplynou do společnosti.
3. Stupeň dokončení transakce k datu rozvahy je spolehlivě měřitelný.
4. Náklady vynaložené v souvislosti s transakcí a náklady na dokončení transakce jsou spolehlivě měřitelné.

Způsob vykazování výnosů, který je založen na stupni dokončení, se nazývá Metoda procenta dokončení. Tato metoda je popsána také v Mezinárodním účetním standardu 11 – Stavěbní smlouvy. Kromě dlouhodobých zakázek v oblasti stavění se však Metoda procenta dokončení používá také pro vykazování tržeb z dlouhodobých služeb.

K tomu, aby bylo možno provést spolehlivé odhady, je nutno, aby se strany dohodly na následujícím:

- Vzájemná vymahatelná práva, související s poskytovanými službami.
- Protihodnoty, které mají být směněny.
- Způsob a podmínky vypořádání.

V této souvislosti je důležité, aby společnost měla efektivní systém rozpočtů a vnitropodnikového účetnictví. Je nutno vytvořit takový systém, který umožňuje společnosti pružně vytvářet a revidovat odhady tržeb v době, kdy je služba poskytována. Vydané faktury ani zálohy, přijaté od odběratelů nejsou v těchto případech měřítkem stupně dokončení. Stupeň dokončení může být určen mnoha způsoby. V závislosti na povaze transakce, mohou být zvoleny metody, které berou v úvahu:

- analýzu vykonané práce,
- služby poskytnuté k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty, nebo
- poměr skutečně vynaložených nákladů (vztahujících se k dané službě) k datu rozvahy a odhadovaných celkových nákladů transakce.

V některých případech se služba skládá z neurčitého počtu činností za určitou dobu. V takových případech se tržby vykážou na lineární bázi, protože v těchto případech většinou není možné odhadnout více spolehlivě stupeň rozpracovanosti pomocí nějaké jiné metody. Pokud se služba skládá z několika dílčích činností, avšak určitá činnost je pro službu významnější než jiné činnosti, výnosy se vykážou až v době, kdy je tato významná činnost provedena.

V počátečních stádiích transakce může být nemožné spolehlivě odhadnout výstup z transakce. V takových případech se výnosy vykážou pouze ve výši vynaložených nákladů, jejichž návratnost lze očekávat. V dalších obdobích, kdy nejistota odhadu výstupu pomine, se výnosy vykážou jako obvykle.

Vykazování úroků, autorských honorářů a dividend

Tyto výnosy se podle Standardu 18 vykážou, pokud jsou splněny dvě podmínky:

1. Je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek vztahující se k transakci poplyne do společnosti.
2. Částku výnosů lze spolehlivě měřit.

Východiska, podle kterých se tyto výnosy vykážou:

- a) V případě úroku - na poměrně časové bázi, která bere v úvahu efektivní výnos z daného aktiva.
- b) V případě autorských honorářů - na aktuální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy.
- c) V případě dividend - když vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

Podle Standardu 18 je efektivní výnos z aktiva tvořen takovou úrokovou mírou, která je potřebná k diskontování budoucích peněžních příjmů, vyplývajících z daného aktiva v době jeho životnosti, v důsledku které se dojde k původní hodnotě aktiva. Úrokový výnos v této souvislosti zahrnuje částku amortizace každého diskontu, prémie nebo jiného rozdílu mezi účetní hodnotou dlužného cenného papíru a částkou při jeho splatnosti.

Je patrné, že tato část Standardu 18 jednoznačně požaduje, aby se úrok alokoval metodou efektivní úrokové míry. Tato metoda se podle Mezinárodních účetních standardů používá všude tam, kde figuruje úrok, který je nutno alokovat do více účetních období (například leasing u nájemce i pronajímatele, cenné papíry držené do splatnosti, splátkové prodeje, apod.)

Metoda efektivní úrokové míry

Tato metoda je též známá pod názvem amortizace současné hodnoty (Present Value Amortization). Používá se pro alokaci úroku (jak nákladového tak výnosového) do více účetních období. Její podstatou je, že se úrok za dané období vyčítá tak, že se stav pohledávky (závazku) na počátku období vynásobí příslušnou úrokovou mírou.

Příklad:

Společnost koupila tříletý dluhopis úročený 10% p.a. v nominální hodnotě 1000 za částku 751. Naším úkolem je určit úrokový výnos z dluhopisu v jednotlivých letech.

Rok	Úroková míra	Účetní hodnota dluhopisu na počátku roku	Úrok	Účetní hodnota dluhopisu na konci roku
1.	10 %	751	75	826
2.	10 %	826	83	909
3.	10 %	909	91	1000

Z výsledků příkladu je patrné, že se úrok v jednotlivých letech vyvíjí nelineárně. Lineární metoda alokace úroku do více účetních období je Mezinárodními účetními standardy zakázána.

Zveřejnění

Společnost v souvislosti s vykazováním výnosů (tržeb) zveřejní:

1. Účetní politiku uplatňovanou pro vykazování tržeb včetně metod, které jsou používány pro určení stavu dokončené transakce při poskytování služeb.
2. Částku každé podstatné kategorie tržeb vykázaných v období včetně výnosů z:
 - Prodeje zboží
 - Poskytování služeb
 - Úroku
 - Autorských honorářů
 - Dividend
3. Částku tržeb vyplývající ze směny zboží nebo služeb nebo služeb zahrnutých v každé kategorii tržeb.

Jak bylo uvedeno v tomto textu, Standard 18 má ve svém dodatku množství příkladů pro vykazování výnosů v konkrétních situacích. Tyto příklady mají pouze ilustrativní charakter a nejsou součástí textu standardu. Jedná se o tyto situace:

Prodej zboží

1. Prodeje typu „faktury a drž“ (bill and hold), ve kterých je dodávka na žádost kupujícího odložena, ale kupující přejímá právní nárok a akceptuje fakturaci.

V této situaci je tržba vykázána při splnění těchto podmínek:

- Je pravděpodobné, že dodávka bude uskutečněna.
- V době uskutečnění prodeje je zboží k dispozici, jasné určeno a připraveno k dodávce kupujícímu.
- Kupující jednoznačně uznává podmínky odložené dodávky.
- Jsou použity obvyklé platební podmínky.

Tržby se nevykáží, pokud v době dodávky existuje pouze úmysl zboží koupit nebo vyrobit.

2. Dodané zboží podléhající určitým podmínkám.

Instalace a kontrola.

Většinou je tržba vykázána, pokud kupující akceptuje dodávku a instalace i kontrola jsou kompletní. V některých situacích lze však vykázat tržbu v po akceptaci dodávky kupujícím. Jedná se o případy, kdy je proces instalace jednoduchý (zapojení televizoru) nebo kontrola se uskutečňuje pouze z důvodů konečného určení smluvní ceny.

Situace, kdy má kupující limitované právo na vrácení zboží.

Pokud existuje nejistota týkající se možnosti vrácení zboží, je tržba vykázána v době, kdy byla dodávka formálně akceptována kupujícím nebo v době, kdy časové období pro možné vrácení již uplynulo.

Konsignační prodej, kdy příjemce (kupující) přebírá prodej zboží jménem odesílatele (prodávajícího).

Tržba je prodávajícím vykázána v okamžiku, kdy je zboží prodáno třetí straně.

Dodávky za hotové.

Tržba je vykázána v době, kdy je dodávka uskutečněna a hotovost je přijata prodávajícím nebo jeho zástupcem.

3. Prodeje s odkladem dodávky, při kterých je zboží dodáno, pouze pokud kupující zaplatí poslední platbu ze série splátek.

Tržba z těchto prodejů je vykázána, když je zboží dodáno. Protože však zkušenosti ukazují, že většina takových prodejů je dovedena ke zdárnému konci, může být tržba vykázána, pokud kupující zaplatil dostatečnou zálohu za podmínky, že zboží je k dispozici, jasné určeno a připraveno k dodávce kupujícímu.

4. Zakázky, při kterých platba nebo částečná platba je přijata předem za dodávku zboží, které není v dané době na skladě, např. zboží ještě nebylo vyrobeno nebo bude dodáno přímo zákazníkovi třetí stranou.

Tržba je vykázána v době, kdy je zboží dodáno kupujícímu.

5. Dohody o prodeji a zpětném odkupu (s výjimkou swapových transakcí), podle kterých prodávající současně souhlasí se zpětným odkupem téhož zboží v pozdější době, nebo prodávající má nákupní opci na zpětný nákup, nebo kupující má prodejní opci požadovat zpětný odkup zboží dodatelem.

V tomto případě je nutno zhodnotit podmínky smlouvy, aby se zjistilo, zda prodávající převedl rizika a odměny na kupujícího. Pokud by rizika a odměny zůstaly na straně prodávajícího, i kdyby byl právní titul převeden, jedná se o finanční dohodu a tržba nevzniká.

6. Prodeje zprostředkovatelům, jako např. distributorům, dealerům a ostatním subjektům za účelem dalšího prodeje.

Obecně je z těchto prodejů vykázána tržba, když je převedeno riziko a odměny. Pokud je však kupující v podstatě zástupce prodávajícího, prodej se posuzuje jako konsignační prodej.

7. Předplatné publikací a podobných položek.

Pokud jsou dané položky v každém časovém období v podobné hodnotě, je tržba vykázána na lineární bázi po dobu, po kterou jsou položky expedovány. Pokud se hodnota položek z období na období mění, tržba je vykázána podle prodejní hodnoty expedované položky v poměru k celkové odhadované prodejní hodnotě všech položek zahrnutých v předplatném.

8. Splátkové prodeje, podle kterých je úhrada splatná po splátkách.

Tržba přiřaditelná k prodejní ceně, s výjimkou úroku, je vykázána k datu prodeje. Prodejní cena je současná hodnota protihodnoty, určená diskontováním splátek danou úrokovou mírou. Úrok je vykazován jako výnos jakmile je dosažen, na poměrné časové bázi, která bere v úvahu danou úrokovou míru.

9. Prodeje nemovitostí

Normálně je tržba vykázána po převedení právního titulu na kupujícího. Dodatek Standardu 18 však uvádí ještě některé další možnosti vykázáni tržeb z prodeje nemovitostí. V úvahu je opět nutno brát okamžik převedení rizik a odměn na kupujícího a také platební situaci a zájem kupujícího. Pokud by například průběh splácení ze strany kupujícího nesvědčil o jeho úmyslu řádně zaplatit, vykáže se tržba pouze ve výši přijatých peněz. Poskytování služeb

10. Instalační poplatky.

Instalační poplatky jsou vykazovány jako tržby v závislosti na stavu dokončení instalace, pokud nejsou součástí ceny výrobku. V tom případě se vykazují v době, kdy je výrobek prodán.

11. Poplatky za služby, které jsou zahrnuty v ceně produktu.

Pokud prodejní cena výrobku obsahuje jasné určitelnou částku za následné služby, je tato částka časově rozlišena a vykazována jako tržba v průběhu období, ve kterém je služba poskytována. Časově rozlišená částka je ta částka, která pokrývá očekávané náklady na službu podle dohody, plus přiměřený zisk z této služby.

12. Zprostředkovatelská odměna za reklamu.

Mediální provize je vykázána, když se příslušná reklama nebo inzerát objeví na veřejnosti. Provize za reklamní

služby jsou vykázány v závislosti na stavu dokončení projektu.

13. Zprostředkovatelská odměna pojišťovací agentury.

Pokud nejsou na zprostředkovateli požadovány ještě další služby, je přijatá nebo vyúčtovaná provize vykázána zprostředkovatelem v okamžiku skutečného počátku nebo obnovení smluv. Pokud je však pravděpodobné, že po zprostředkovateli budou požadovány ještě další služby v průběhu trvání smlouvy, je provize nebo její část časově rozlišena a vykazována jako výnos po dobu, kdy je smlouva v platnosti.

14. Poplatky za finanční služby.

Vykazování těchto poplatků závisí na důvodu, proč byly stanoveny, a na základně účtování souvisejícího finančního nástroje. Je nutno rozlišovat poplatky, které jsou součástí efektivního výnosu z finančního nástroje, poplatky, které souvisejí s poskytováním služeb, a poplatky, které souvisejí s provedením nějakého důležitého úkonu.

V této souvislosti dodatek standardu uvádí jednotlivé příklady poplatků za finanční služby a poskytuje návod, kdy vykázat s nimi související výnos.

15. Poplatky ze vstupného.

Tyto poplatky se vykazují jako výnos v době, kdy se koná příslušná akce. Je-li prodáno předplatné na více akcí, je poplatek přiřazen ke každé akci s ohledem na to, jaké služby jsou na každé akci poskytovány.

16. Poplatky ze školného.

Tyto poplatky jsou vykazovány jako tržby v období výuky.

17. Poplatky za zápisného, vstupní a členské poplatky.

Vykazování tržeb závisí na povaze poskytovaných služeb. Pokud poplatek povoluje pouze členství a ostatní služby a produkty jsou placeny zvlášť nebo pokud existuje zvláštní roční zápisné, poplatek je vykázán jako výnos, pokud neexistuje významná nejistota, že bude uhrazen. Pokud poplatek opravňuje člena k čerpání služeb nebo publikací, které jsou poskytovány v průběhu období členství, nebo k nákupu zboží nebo služeb za ceny nižší než jsou ty, které jsou účtovány nečlenům, je tento poplatek vykazován v závislosti na období, povaze a hodnotě poskytovaných výhod.

18. Koncesní poplatky.

Tyto poplatky jsou vykazovány na takovém základě, který odráží jejich účel. Dodatek Standardu 18 uvádí jednotlivé příklady koncesních poplatků a poskytuje návod, kdy vykázat s nimi související výnos.

19. Poplatky za vývoj softwaru na zakázku.

Tyto poplatky jsou vykazovány jako tržby v závislosti na stupni dokončení vývoje, včetně dokončení služeb poskytovaných jako servisní podpora po dodávce.

Úrok, autorské honoráře a dividendy

20. Licenční poplatky a autorské honoráře.

Licenční poplatky a autorské honoráře jsou obvykle vykazovány v závislosti na povaze smlouvy. Z praktických důvodů, pokud licence zakládá právo používat určitou technologii v rámci určitého období, mohou se tyto poplatky vykazovat lineárně po dobu smlouvy.

Pokud se však jedná o převod práv, který je v podstatě prodejem (licenční smlouva na používání softwaru, práva k promítání filmu), tržba se vykáže v okamžiku prodeje.

Pokud je přijetí poplatku nebo autorského honoráře závislé na výskytu nějaké budoucí události, vykáže se výnos v době, kdy tato událost nastane.

SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

Tato interpretace se nevztahuje pouze k IAS 18, ale také k IAS 17 – Leasingu a k IAS 1 – Zveřejňování účetní závěrky.

Interpretace řeší otázku, jak posuzovat transakce, které byly uzavřeny mezi nespřízněnými stranami právní formou leasingu (například leasing a zpětný leasing téhož aktiva nebo prodej a zpětný leasing téhož aktiva). Někdy jsou totiž tyto dohody uzavírány například z důvodů získání daňové výhody na straně investora a nikoliv z důvodů převedení práva k používání aktiva.

Tato interpretace tedy řeší následující problémy:

1. Jak určit, zda se o sérii transakcí má účtovat jako o jedné transakci
2. Zda dohoda splňuje definici leasingu podle IAS 17 – Leasingu, a pokud ne:
 - Zda účet aktiv a závazků z leasingu, které mohou existovat, opravdu reprezentuje aktiva a závazky společnosti.
 - Jak má společnost účtovat o ostatních povinnostech vyplývajících z dohody.
 - Jak má společnost účtovat platby, které může získávat od investora (v tomto bodě se Interpretace týká IAS 18 – Výnosy).

SIC 31 - Výnosy (tržby) - barterové transakce týkající se reklamních služeb

Tato interpretace byla přijata jako reakce na snahy společností, které podnikají v oblasti reklamy, neoprávněně nadhodnocovat tržby tím, že vstupují do barterových obchodů na výměnu jedné reklamní služby za druhou a účtují z těchto směň výnosy. V některých situacích nedochází k vzájemným platbám, v jiných k platbám dochází. Pokud se jedná o podobnou službu, je tato situace řešena přímo Standardem 18, který v odstavci 12 uvádí, že pokud je zboží nebo služby podobné povahy, směna není posuzována jako transakce při níž vzniká výnos. Interpretace se proto vztahuje pouze na nepodobné služby. Interpretace řeší problém, za jakých okolností může prodávající spolehlivě měřit tržby z barterových transakcí týkajících se reklamních služeb. Interpretace uvádí, že tržby z barterových transakcí týkajících se reklamy nemohou být spolehlivě měřeny. Výjimkou je situace, kdy prodávající může měřit výnos z barterové transakce porovnáním s nebarterovou transakcí, která však musí splňovat přesná kritéria, uvedená v interpretaci.

Příklady na metody vykazování výnosů

Standard 18 popisuje částečně některé metody vykazování výnosů, avšak nevysvětluje podstatu účtování těchto metod, ani jejich dopad do účetních výkazů. V následujícím textu budou přiblíženy některé metody vykazování výnosů, které se používají v Západní Evropě a v USA. Tyto metody jsou uvedeny v textu standardu 18, většinou však nejsou pojmenovány, pouze stručně popsány. Pouhý popis pak svádí k často zkreslenému chápání těchto metod, zejména ze strany českého čtenáře, který se s podobnými řešeními většinou nikdy nesetkal.

Vykazování tržeb z prodeje zboží

V dalším textu rozdělíme situace pro vykazování výnosů z prodeje zboží do 3 skupin:

1. Vykazování tržeb v okamžiku prodeje (dodávky).
2. Vykazování tržeb před dodávkou.
3. Vykazování tržeb po dodávce.

Vykazování tržeb v okamžiku prodeje

Standard 18 povoluje vykázání výnosů v okamžiku prodeje, pokud jsou splněny všechny tyto podmínky:

1. Společnost převedla podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží na kupujícího.
2. Společnost si nezachovala ani pokračující manažerskou angažovanost (která je obvykle spojována s vlastnictvím), ani efektivní kontrolu nad prodaným zbožím.
3. Výše vykázaných tržeb může být spolehlivě měřitelná.
4. Existuje pravděpodobnost, že ekonomické užítky vztahující se k transakci poplynou do společnosti.
5. Náklady, které byly nebo mají být vynaloženy v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě měřeny.

Zde je nutné si povšimnout, že ani jedna z podmínek se netýká otázky, zda byla odběrateli zaslána faktura. Pokud je tedy faktura zaslána v době, kdy jsou všechny tyto podmínky splněny, je možné zaúčtovat tržbu na základě této faktury. Pokud by však byla faktura zaslána v době, kdy podmínky splněny nejsou, je nutno částku časově rozlišit až do okamžiku, kdy budou splněny všechny podmínky pro vykázání výnosů – tržeb.

Ve většině případů jsou tyto podmínky splněny v okamžiku dodávky. Existují však oblasti, kdy není jisté, zda skutečně byly všechny podmínky splněny. Těmito situacemi jsou například prodej, kdy existuje dohoda o zpětném odkupu, prodej, u nichž existuje právo na vrácení zboží a praktiky zvané „nacpání kanálů“ (Channel Stuffing).

Prodeje, kdy existuje dohoda o zpětném odkupu

V případech, kdy společnost prodá zboží v jednom účetním období a souhlasí s tím, že zboží v dalším účetním období odkoupí zpět, existuje problém, že reálná transakce byla uskutečněna, avšak rizika a odměny, vyplývající z vlastnictví, zůstaly na prodávajícím. Pokud existuje dohoda o zpětném odkupu zboží, většina zahraničních úprav účetnictví nepovažuje tuto situaci za reálný prodej, a proto by tržba neměla být vykázána. Standard 18 tuto situaci řeší ve svém dodatku shodně jako většina zahraničních úprav - pokud dodavatel nepředvedl na kupujícího všechna rizika, vyplývající z vlastnictví, pak se jedná (nehledě na to, že došlo k reálné transakci) pouze o financování a výnos nevzniká.

Prodeje, u nichž existuje právo na vrácení zboží

Tento problém byl částečně naznačen již dříve v tomto textu. Pokud je riziko vrácení zboží nevýznamné, lze vykázat tržbu okamžitě. Pokud je tento jev v společnosti častější, měla by být tvořena rezerva na refundace podle Standardu 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Existují však odvětví prodeje, v nichž je velká míra tzv. vratek zboží. Například nakladatelství uvádějí 25% vratek u knih a až 65% u některých druhů časopisů. Dalšími příklady mohou být společnosti prodávající gramodesky a kazety, hračky a sportovní vybavu.

V zahraniční literatuře se v této souvislosti setkáváme se dvěma přístupy k vykázání tržeb:

1. Tržbu vykázat okamžitě, avšak sníženou o odhad vratek.
2. Jako tržbu vykázat v době, kdy existuje právo na vrácení, pouze prodej zboží, u něhož dal kupující jasným způsobem najevo, že jej nevrátí, a zbytek tržeb vykázat až po uplynutí doby pro možné vrácení zboží. Při prodejkách na fakturu se „jasný způsob“ chápe jako přijetí platby od kupujícího, v případě prodejků za hotové nelze ve většině případů tento úmysl kupujícího zjistit, a proto se tržby v praxi vykazují až po uplynutí doby pro možné vrácení.

Standard 18 se ve svém dodatku přiklání k druhé alternativě. Vzhledem k tomu, že toto řešení je uvedeno v dodatku ke Standardu 18, který není součástí standardů, budou nyní uvedena obě řešení. V příkladu bylo čerpáno z řešení podle US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

US GAAP upravují tuto problematiku v samostatné vyhlášce SFAS 48: Uznání tržeb, kde existuje právo na vrácení zboží. Tato vyhláška uvádí šest podmínek, které musejí být splněny, aby mohly být vykázány tržby okamžitě, avšak snížené o odhad vratek (první z metod). Pokud nejsou splněny všechny tyto podmínky, je nutno odložit vykázání tržeb až do okamžiku, kdy právo na vrácení zboží zanikne, resp. vykázat pouze tržby ve výši zaplaceného zboží (při prodejkách na fakturu).

1. Cena zboží je pevně stanovená nebo zjistitelná v době prodeje.
2. Kupující zaplatil prodejci nebo má povinnost zaplatit prodejci bez toho, aby tato povinnost byla podmíněna dalším prodejem výrobku.

3. Povinnost kupujícího zaplatit není ovlivněna případným zničením, poškozením nebo krádeží výrobku.
4. Pokud kupující zboží kupuje za účelem dalšího prodeje, musí být samostatnou společností (ne pouze zprostředkovatelem výrobce).
5. Prodejce nemá povinnost pomoci kupujícímu zboží dále prodat.
6. Částka budoucích vratek musí být spolehlivě odhadnutelná.

Příklad na vykázání tržeb, kdy existuje velké procento vratek zboží

V literatuře, týkající se interpretace US GAAP, byl uveden pro účtování prodejků s velkým procentem vratek zboží následující příklad:

(Pozn.: Zadání příkladu včetně částek bylo převzato z publikace: Delaney, Epstein, Adler, Foran: GAAP 2000 - Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2000, Wiley 2000, ISBN 0-471-35115-6)

Knihkupectví dodalo školnímu obchodu dne 1. prosince 200X 2000 knih v prodejní ceně 45. Pořizovací cena jedné knihy činila 30. Školní obchod má právo na vrácení knih do čtyř měsíců od data dodávky. Knihkupectví obdrží úhradu v období, ve kterém knihy budou prodány. Platby a vratky probíhaly takto:

	Úhrady		Vratky	
	jednotek	částka	jednotek	částka
Prosinec 200X	600	27 000	-----	-----
Leden 200X+1	500	22 500	40	1 800
Únor 200X+1	400	18 000	90	4 050
Březen 200X+1	300	13 500	30	1 350
	1 800	81 000	160	7 200

V minulosti mělo knihkupectví několik podobných dohod se školními prodejny a podle zkušeností existuje v těchto případech 15% míra vratek knih.

Pokud bude splněno všech šest podmínek pro uznání tržby, bude situace v účtech knihkupectví zachycena takto:

Účetní operace roku 200X:

1.	Vykázání tržby	90 000
2.	Úbytek zásob při prodeji	60 000
3.	Úhrada od odběratele	27 000
4.	Snížení tržeb o odhad vratek (15%)	13 500

Zachycení na účtech:

Pohledávky		Tržby		
1.	90 000	3.	27 000	
4.	13 500	1.	90 000	
Zásoby		Náklady na prod. zboží		
PZ	2.	60 000	4.	9 000
Peníze		Výnosy PO		
3.	27 000	4.	4 500	

Promítnutí situace do rozvahy k 31. 12. 200X

Pohledávky	63 000	HV	25 500
Výnosy PO	-4 500*		
Peníze	27 000		
Zboží	-60 000		

*Pozn.: Anglický výraz „deferred gross profit“ je v příkladu vyjádřen pojmem výnosy příštích období. Podle doporučeného uspořádání

rozvahy podle US GAAP je však doporučováno, aby byla částka vykazována jako snížení (korekce) aktiv.

Vykázání situace ve výsledovce:

Tržby	90 000	
Snížení o odhad vratek		13 500
Náklady na prodané zboží	60 000	
Snížení o odhad vratek		- 9 000
Zisk		25 500

Účetní operace v roce 200X +1

1.	Úhrada od odběratele 1.1. - 31. 3.
2.	Vrácené knihy
3.	Úprava nákladů, tržeb a výnosů příštích období

Zachycení na účtech:

Pohledávky		Tržby	
PZ 63 000	1. 54 000		3. 6 300
	2. 7 200		
Zásoby		Náklady na prod. zboží	
2. 4 800		3. 4 200	
Peníze		Výnosy PO	
PZ 27 000		2. 2 400	PZ 4 500
1. 54 000		3. 2 100	

Promítnutí do rozvahy v roce 200X+1

Pohledávky	1 800	HV 200X	25 500
Peníze	81 000	HV 200X+1	2 100
Zásoby	-55 200		

Pozn.: Pohledávka ve výši 1 800 vyplývá ze 40 knih v ceně 45, které nebyly vráceny do smlouveného termínu.

Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

Pokud není splněna některá z uvedených šesti podmínek, doporučují US GAAP u knihkupectví tento postup:

Operace roku 200X

1.	Vznik pohledávky	90 000
2.	Úbytek zásob při prodeji	60 000
3.	Úhrada od odběratele	27 000
4.	Snížení tržeb o všechny neuhrazené knihy	63 000

Zachycení na účtech:

Pohledávky		Tržby	
1. 90 000	3. 27 000	4. 63 000	1. 90 000
Zásoby		Náklady na prod. zboží	
PZ	2. 60 000	2. 60 000	4. 42 000
Peníze		Výnosy PO	
3. 27 000			4. 21 000

Promítnutí do rozvahy r. 200X

Pohledávky	63 000	HV	9 000
Výnosy PO	-21 000		
Peníze	27 000		
Zboží	-60 000		

Výkaz zisků a ztrát (výsledovka) r. 200X:

Tržby	27 000
Náklady na prodané zboží	18 000
Zisk	9 000

Účetní operace v roce 200X+1:

1.	Úhrada od odběratele	54 000
2.	Vykázání tržeb, úprava nákladů a výnosů příštích období	54 000
3.	Vrácené knihy	7 200
4.	Nevrácené knihy do stanoveného termínu	1 800

Zachycení na účtech v roce 200X+1:

Pohledávky		Tržby	
PZ 63 000	1. 54 000		2. 54 000
	3. 7 200		4. 1 800
Zásoby		Náklady na prod. zboží	
3. 4 800		2. 36 000	
		4. 1 200	
Peníze		Výnosy PO	
PZ 27 000		2. 18 000	PZ 21 000
1. 54 000		3. 2 400	
		4. 600	

Promítnutí do rozvahy v roce 200X+1

Pohledávky	1 800	HV 200X	9 000
Peníze	81 000	HV 200X+1	18 600
Zásoby	4 800		
Zásoby	-60 000		

Pozn.: Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

Trade Loading a „nacpání kanálů“ (Channel Stuffing)

Některé společnosti účtují tržby k datu dodávky i v situaci, kdy existuje možnost zpětného odkupu nebo neomezeného práva na vrácení zboží. I když se v těchto případech zdá, že jsou splněny podmínky k vykázání tržeb, není to pravda, neboť tržby jsou zde uznávány předčasně. Tato praktika byla užívána například v tabákovém průmyslu v USA pod názvem Trade Loading. Trade loading je praktika, kdy výrobci ve snaze o nadhodnocení tržeb, zisků a z toho vyplývajících cen akcií na burze nutí své odběratele, aby nakupovali více zboží, než mohou v krátké době prodat. Tímto způsobem vykázal tabákový průmysl v roce 1989 zisky, které vlastně patřily do příštích let, ve výši 600 milionů dolarů.

Podobná praktika je také známá jako „channel stuffing“. Pokud firmy chtějí nadhodnotit své výsledky, nabízejí často obrovské slevy distributorům za to, že před datem rozvahy odeberou velké množství zboží. Firma vykáže tržby, avšak zboží fakticky prodáno není, je pouze ve skladu distributora. Jak bylo uvedeno výše, Standard 18 tyto situace řeší ve svém dodatku. V případech prodeje zboží distributorům se podle dodatku Standardu 18 vykáže prodej, pokud byla převedena rizika a odměny z vlastnictví. Pokud je však kupující pouze obchodním zástupcem výrobce, má být vykázána tržba až po prodeji zboží třetí straně.

Vykazování tržeb před prodejem

Tyto situace nastávají zejména u dlouhodobých zakázek (stavebních smluv). Týkají se například odvětví jako je: vývoj vojenských a civilních letadel, dodávky zbraní, zařízení pro výzkum vesmíru, výstavby mostů, dálnic, elektráren a podobně. Problematika stavebních smluv je řešena Mezinárodním účet-

ním standardem 11 – Stavební smlouvy. Podle požadavku Standardu 18 – Výnosy se však metody uvedené v IAS 11 používají i v případech účtování výnosů (tržeb) z některých služeb (zejména služeb dlouhodobé povahy), například u softwarových firem. Proto je nutné tyto metody zmínit i v textu, který se primárně týká Mezinárodního účetního standardu 18 – Výnosy.

V případě dlouhodobých zakázek jsou v zahraničí užívány dvě metody vykazování výnosů:

1. Metoda procenta dokončení.
2. Metoda nulového zisku (též známá jako Metoda kompletní zakázky - Completed-Contract Method*).

Tyto metody se liší tím, kdy a v jaké výši společnost vykáže výnosy ve výsledovce a tudíž **zisk** z dlouhodobé zakázky na straně jedné, a v jaké výši bude **oceněna nedokončená výroba** v rozvaze na straně druhé.

Metoda procenta dokončení

Tato metoda uznává výnosy a tedy i zisky postupně již v průběhu stavby (dlouhodobé zakázky). Výnosy se při této metodě vztahují k nákladům smlouvy, nikoli tedy k inkasu faktur nebo výši faktur. Mezinárodní účetní standardy neuvádějí jednoznačný návod, jak určit procento dokončení k datu rozvahy. Lze jej určit například podle zjištění stavu vykonané práce nebo podle dokončení určité části práce uvedené ve smlouvě. V praxi nejrozšířenější a nejužší metodou určení procenta dokončení je však tzv. **Metoda „Cost to Cost“**. Podle této metody se procento dokončení určí podle vztahu:

Náklady vynaložené do data rozvahy

Náklady vynaložené do data rozvahy + předpokládané
náklady do ukončení zakázky

Vykázaný výnos - tržba v období se vypočte podle tohoto vztahu:

Procento dokončení	x	Cena zakázky	=	Výnosy vykázané v minulých obdobích	=	Výnos vykázaný v daném období
--------------------	---	--------------	---	-------------------------------------	---	-------------------------------

Mezinárodní účetní standardy tuto metodu jednoznačně preferují, avšak váží její použití jednak na splnění určitých podmínek, jednak na typ smlouvy. Pokud se jedná o smlouvu na pevnou cenu, je metoda procenta dokončení použitelná podle Mezinárodních účetních standardů za těchto podmínek:

1. Celkový výnos ze smlouvy lze spolehlivě měřit.
2. Je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené se smlouvou budou plynout do podniku.
3. Jak náklady na dokončení smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze spolehlivě měřit k datu sestavení rozvahy.
4. Náklady spojené se smlouvou lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit, takže je možné porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.

V případě smlouvy typu „náklady plus přírůstek“ lze metodu procenta dokončení použít, pokud:

1. Je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené se smlouvou budou plynout do podniku.
2. Náklady spojené se smlouvou lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit.

Metoda nulového zisku

Tato metoda, jak již vyplývá z jejího názvu, nevykazuje v průběhu zakázky žádný zisk. Ve výsledovce se náklady a výnosy vykazují průběžně ve shodné výši. Nedokončená výroba je oceněna na úrovni nákladů smlouvy. Tato metoda by se podle IAS 11 měla používat, pokud výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout.

Jako příklady takových situací uvádí IAS 11 smlouvy:

- jejichž platnost je pochybná,
- jejichž dokončení je podmíněno výsledkem neukončeného právního sporu nebo zatím nepřijatého zákona,

- vztahující se k majetku, který bude pravděpodobně znárodněn,
- kde zákazník není schopen dostát svým závazkům,
- kde dodavatel není schopen dostát svým smluvním závazkům.

Mezinárodní účetní standardy uvádějí, že pokud tyto důvody pominou, měla by společnost při vykazování dlouhodobých zakázek přejít z metody nulového zisku na metodu procenta dokončení.

Příklad - Metoda procenta dokončení

Předpokládejme tříletý kontrakt za 4 500, jehož celkové náklady činí 4 050. K příkladu se vztahují následující údaje:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Zúčtované náklady v jednotlivých letech	1 000	1 916	1 134
Kumulované náklady do konce každého roku	1 000	2 916	4 050
Předpokládané náklady, které budou vynaloženy do ukončení zakázky od konce daného roku (odhady provedené společností vždy k datu rozvahy)	3 000	1 136	
Vydané faktury během roku	900	2 400	1 200
Inkaso faktur	750	1 750	2 000

Řešení

Výpočet procenta dokončení metodou „Cost to cost“:

Rok	Výpočet	Procento dokončení
1.	1 000 / (1 000 + 3 000)	25 %
2.	2 916 / (2 916 + 1 136)	72 %
3.	4 050 / 4 050	100 %

Výpočty vykázaných výnosů

Rok	Výpočet
1.	25 % x 4 500 = 1 125
2.	72 % x 4 500 – 1 125 = 2 115
3.	100 % x 4 500 – 1 125 – 2 115 = 1 260

Z těchto výpočtů vyplývá, že celkový zisk na zakázce (450) se bude v jednotlivých letech vykazovat takto:

Výpočet procenta dokončení metodou „Cost to cost“:

Rok	Výnosy - tržby	Náklady	Zisk
1.	1 125	1 000	125
2.	2 115	1 916	199
3.	1 260	1 134	126
Celkem	4 500	4 050	450

Účtování - účelová výsledovka

Operace 1. roku

1. Náklady na nedokončenou zakázku
2. Vydané faktury
3. Inkaso faktur
4. Zúčtování poměrné části výnosů a nákladů

Operace 2. roku

5. Náklady na nedokončenou zakázku
6. Vydané faktury
7. Inkaso faktur
8. Zúčtování poměrné části výnosů a nákladů

Operace 3. roku

9. Náklady na nedokončenou zakázku
10. Vydané faktury
11. Inkaso faktur
12. Zúčtování poměrné části nákladů a výnosů
13. Zúčtování nedokončené zakázky v roce dokončení

Nedokončená zakázka		Peníze, dluhy, atd.	
1.	1 000	13.	4 500
4.	125	3.	750
5.	1 916	7.	1 750
8.	199	11.	2 000
9.	1 134		
12.	126		

Pohledávky		Postupné fakturace	
2.	900	13.	4 500
6.	2 400	2.	900
10.	1 200	6.	2 400
		10.	1 200

Výnosy - tržby		Náklady		
	4.	1 125	4.	1 000
	8.	2 115	8.	1 916
	12.	1 260	12.	1 134

Zobrazení ve výkazech

Výsledovka	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Tržby z dlouhodobé zakázky	1 125	2 115	1 260
Náklady na zakázku	1 000	1 916	1 134
Hrubý zisk	125	199	126

Rozvaha	Výpočet	Rok 1	Výpočet	Rok 2	Rok 3
Aktiva					
Pohledávky		150		800	
Peníze					450
Náklady a zisk na nedokončenou zakázku	1 125				
Minus: Postupné fakturace	900				
Náklady a zisk převyšující postupné fakturace		225			
Aktiva celkem		375		800	450
Závazky (dluhy)					
Postupné fakturace			3 300		
Minus: Náklady a zisk na nedokončenou zakázku			3 240		
Postupné fakturace převyšující náklady a zisk na nedokončenou zakázku				60	
Dodavatelé apod.		250		416	
Vlastní kapitál					
Hrubý zisk - kumulovaný		125		324	450
Závazky a vlastní kapitál celkem		375		800	450

Vysvětlivky:

- Náklady na nedokončenou zakázku se v účelovém členění výsledovky účtují přímo na nedokončenou výrobu.
- Metoda procenta dokončení **vykazuje zisky postupně** v jednotlivých letech zakázky. Celkový zisk ve výši 450 je rozvržen na 125 v roce 1., 199 v roce 2. a 126 v roce 3.
- Metoda procenta dokončení oceňuje nedokončenou výrobu **na úrovni nákladů plus poměrné části zisku**, vypočteného pomocí procenta dokončení.
- Náklady se vykazují v účelovém členění v jedné položce výsledovky, jako náklady na nedokončenou zakázku. Vzhledem k tomu, že IAS nemají povinný formát výkazů, může být tato položka navíc rozepsána na jednotlivé nákladové druhy buď přímo ve výsledovce nebo v příloze.
- Položka „progress billings“, která byla v příkladu označena jako „Postupné fakturace“ by se dala chápat buď jako výnosy příštích období nebo jako záloha. Má však podle v Mezinárodních uznávaných účetních standardech zvláštní způsob vykazování v rozvaze. V každém roce je nutno porovnat (odečíst) účet „Nedokončená výroba (zakázka)“ s účtem „Postupné fakturace“. Pokud je rozdíl kladný, je částka rozdílu vykázána jako aktivum, pokud je rozdíl záporný, je částka vykázána jako závazek. V našem příkladu je rozvaha vystínovaná. Pomocné výpočty (výši nedokončené výroby a postupných fakturací) je podle Mezinárodních účetních standardů nutno zveřejnit (většinou v příloze).
- Účet „Peníze, dluhy, atd.“ reprezentuje různé účty, ze kterých nabíhají náklady na dlouhodobou zakázku, a také účet „Peníze“, kam přicházejí úhrady od odběratele. V řešení našeho příkladu jej vykazujeme podle toho, která strana je „silnější“, tj. buď jako peníze v aktivech nebo jako dodavatelé apod. v závazcích. Důvodem použití tohoto souhrnného účtu je přehlednost příkladu a minimalizace množství použitých účtů.

Příklad - Metoda nulového zisku

Vydeme ze shodného zadání jako v předcházejícím příkladu: Předpokládejme tříletý kontrakt za 4 500, jehož celkové náklady činí 4 050. K příkladu se vztahují následující údaje:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Zúčtované náklady v jednotlivých letech	1 000	1 916	1 134
Kumulované náklady do konce každého roku	1 000	2 916	4 050
Předpokládané náklady, které budou vynaloženy do ukončení zakázky od konce daného roku	3 000	1 136	
Vydané faktury během roku	900	2 400	1 200
Inkaso faktur	750	1 750	2 000

Poznámka: Vystínované položky jsou však pro tuto metodu irrelevantní, protože metoda nulového zisku s nimi nepracuje.

Řešení

Účtování - účelové členění výsledovky

Operace 1. roku

- Náklady na nedokončenou zakázku
- Vydané faktury
- Inkaso faktur
- Zúčtování nákladů a výnosů

Operace 2. roku

- Náklady na nedokončenou zakázku
- Vydané faktury
- Inkaso faktur
- Zúčtování nákladů a výnosů

* Metoda nulového zisku, která je popsána ve Standardu 11, není však přesně totéž, co Metoda kompletní zakázky, kterou používají např. US GAAP. Tyto metody jsou velmi podobné, jsou založeny na shodné úvaze, na základě které se zisk z dlouhodobých zakázek vykazuje až v momentě, kdy je zakázka kompletní a předává se odběrateli. Liší se však vykazováním situace ve výsledovce.

Operace 3. roku

9. Náklady na nedokončenou zakázku
10. Vydané faktury
11. Inkaso faktur
12. Zúčtování nákladů a výnosů
13. Vyřazení nedokončené zakázky a postupných fakturací

Nedokončená zakázka		Peníze, dluhy, atd.	
1.	1 000	13.	4 050
5.	1 916	3.	750
9.	1 134	7.	1 750
		11.	2 000
		1.	1 000
		5.	1 916
		9.	1 134

Pohledávky		Postupné fakturace	
2.	900	13.	4 500
6.	2 400	2.	900
10.	1 200	6.	2 400
		10.	1 200

Výnosy - tržby		Náklady		
	4.	1 000	4.	1 000
	8.	1 916	8.	1 916
	12.	1 134	12.	1 134
	13.	450		

Zobrazení ve výkazech

Výsledovka	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Tržby z dlouhodobé zakázky	1 000	1 916	1 584
Náklady na zakázku	1 000	1 916	1 134
Hrubý zisk	0	0	450

Rozvaha	Výpočet	Rok 1	Výpočet	Rok 2	Rok 3
Aktiva					
Pohledávky		150		800	
Peníze					450
Náklady na nedokončenou zakázku	1 000				
Minus: Postupné fakturace	900				
Náklady na nedokončenou zakázku převyšující postupné fakturace		100			
Aktiva celkem		250		800	450
Závazky (dluhy)					
Postupné fakturace			3 300		
Minus: Náklady na nedokončenou zakázku			2 916		
Postupné fakturace převyšující náklady na nedokončenou zakázku				384	
Dodavatelé apod.		250		416	
Vlastní kapitál					
Hrubý zisk		0		0	450
Závazky a vlastní kapitál celkem		250		800	450

Vysvětlivky:

1. Účelové členění výsledovky účtuje náklady na nedokončenou zakázku přímo do rozvahy.
2. Metoda nulového zisku nevykazuje v průběhu zakázky žádné zisky. Celkový zisk ze zakázky je vykázán až po jejím dokončení a předání odběrateli.
3. Tato metoda vykazuje v průběhu zakázky ve výsledovce náklady a výnosy ve shodné výši. (To je hlavní rozdíl oproti podobné metodě - Metodě Kompletní zakázky, kterou v této souvislosti používají US GAAP, a která v průběhu zakázky nevykazuje ve výsledovce žádné náklady ani výnosy).
4. Metoda nulového zisku oceňuje nedokončenou výrobu na úrovni vynaložených nákladů.
5. S položkou Postupné fakturace (Progress Billings) se zachází stejně jako u Metody procenta dokončení.

Vykazování výnosů po dodávce

Tato problematika zahrnuje zejména prodeje na splátky. U těchto prodejů existují v zahraničí tři nejčastější metody vykazování.

1. Akruální metoda (Accrual Method) vykazuje zisky z prodeje v okamžiku dodávky.
2. Splátková metoda (Installment Method) vykazuje zisky skutečně až v době po dodávce, v závislosti na výši přijatých splátek.
3. Metoda úhrady nákladů (Cost Recovery Method) vykazuje zisky z prodeje až v době, kdy přijaté splátky převýší náklady u prodávajícího.

I když dodatek Standardu 18 uvádí pro účtování splátkových prodejů **akruální metodu**, budou v dalším textu vysvětleny všechny metody, vzhledem k tomu, že účtování těchto situací upravují národní úpravy, a ve výkazech zahraničních společností se často setkáváme jak s metodou akruální (zejména ve výkazech Evropských států) na jedné straně, tak s metodou splátkovou a metodou úhrady nákladů na straně druhé. Splátková metoda je také přímo zmíněna v dodatku Standardu 18 v souvislosti se splátkovými prodeji nemovitostí.

Příklad:

Zboží v hodnotě 100 prodává společnost na čtyřletý splátkový prodej za cenu 120. Splátka v každém období činí 30.

- a) řešení **akruálním přístupem** v období dodávky

Zboží		Náklady	
PZ	1. 100	1.	100

Pohledávky		Výnosy	
2.	120	3.	30
		2.	120

Peníze	
3.	30

1. Vyřazení zboží z aktiv
2. Vykázání výnosu v období, kdy je prodej uskutečněn na akruální bázi
3. Splátka v prvním období 30

Ve výkazech by se situace **po první splátce** promítla takto:

Promítnutí situace do rozvahy

Pohledávky	90	HV	20
Zboží	-100		
Peníze	30		

Promítnutí situace do výsledovky

Náklady na prodané zboží	100	Tržby z prodeje zboží	120
Zisk	20		

b) řešení **splátkovým přístupem** v období dodávky
Tento přístup je používán zejména v USA (i když je obecně velmi nepopulární).

Zásoba			Náklady			
PZ	1.	100	1.	100		
Peníze			Pohledávka			
	3.	30	2.	120	3.	30
Výnosy			Výnosy příštích období			
	2.	100	4.	5	2.	20
	4.	5				

1. Vyřazení zboží z aktiv
2. Vznik pohledávky
3. První splátka
4. Rozpouštění časového rozlišení v závislosti na výši přijaté splátky

Odlišnost oproti předchozímu přístupu spočívá ve vykázání těchto operací v okamžiku prodeje na splátky. Ve výkazech by byla situace **po první splátce** vykázána takto:

Promítnutí situace do rozvahy

Pohledávky	90	HV	5
Výnosy PO	-15		
Zboží	-100		
Peníze	30		

Promítnutí situace do výsledovky

Náklady na prodané zboží	100	Tržby z prodeje zboží	105
Zisk	5		

Poznámka:

Pohledávky z prodeje na splátky je nutno většinou vykázat odděleně od ostatních pohledávek. Výnosy příštích období (deferred gross profit) se v zahraničních úpravách vykazují jako snížení pohledávek.

c) Řešení **metodou úhrady nákladů** v období dodávky
Tento přístup je používán také často v USA (i když je podobně jako splátková metoda nepopulární).

Zásoba			Náklady			
PZ	1.	100	1.	100		
Peníze			Pohledávka			
	3.	30	2.	120	3.	30
Výnosy			Výnosy příštích období			
	2.	100			2.	20

1. Vyřazení zboží z aktiv
2. Vznik pohledávky
3. První splátka

Tato metoda v období dodávky nevykáže, na rozdíl od předcházejících metod, žádný zisk z prodeje. Poprvé by se u této metody vykázal zisk z prodeje až ve čtvrtém období, kdy by přijaté splátky převýšily částku nákladů na prodané zboží.

Promítnutí situace do rozvahy

Pohledávky	90	HV	0
Výnosy PO	-20		
Zboží	-100		
Peníze	30		

Promítnutí situace do výsledovky

Náklady na prodané zboží	100	Tržby z prodeje zboží	100
Zisk	0		

Poznámka:

Pohledávky z prodeje na splátky je nutno opět vykázat odděleně od ostatních pohledávek. Výnosy příštích období (deferred gross profit) se v zahraničních úpravách vykazují jako snížení pohledávek.

Příklad - splátkové prodeje v průběhu více účetních období

Počátkem roku 200X prodává společnost XYZ zboží společnosti ABC na splátky za 36 000. Náklady na prodané zboží byly 25 000. Platby za zboží probíhaly takto:

Rok	Platba
200X	18 000
200X+1	12 000
200X+2	6 000

Akruální metoda

Účtování:

Rok X		
1.	Vykázání tržby- vznik pohledávky	36 000
2.	Náklady na prodané zboží	25 000
3.	Úhrada od odběratele	18 000
Rok X+1		
4.	Úhrada od odběratele	12 000
Rok X+2		
5.	Úhrada od odběratele	6 000

Zboží		Pohledávky				
PZ	2.	25 000	1.	36 000	3.	18 000
					4.	12 000
					5.	6 000

Tržby / vykázané zisky		Náklady na prodané zboží		
	1.	36 000	2.	25 000

Peníze	
3.	18 000
4.	12 000
5.	6 000

Vykázání v rozvaze:

Rozvaha roku 200X

Zboží	-25 000	HV	11 000
Pohledávky	18 000		
Peníze	18 000		

Rozvaha roku 200X+1

Zboží	-25 000	HV _x	11 000
Pohl.	6 000	HV _{x+1}	--
Peníze	30 000		

Rozvaha roku 200X+2

Zboží	-25 000	HV _x	11 000
Peníze	36 000	HV _{x+1}	---
		HV _{x+2}	---

Vysvětlivky:

1. Akruální metoda vykáže zisky z prodeje zboží na splátky v okamžiku dodávky. Tato metoda je preferovaná Standardem 18. Případné problémy s úhradami od odběratele se mají řešit v souladu se Standardem 36 - Snížení hodnoty aktiv.
2. Pohledávky z prodejů na splátky se vykazují samostatně (na samostatném řádku).

Splátková metoda

Podle této metody se zisky z prodeje na splátky vykazují v závislosti na přijatých splátkách od odběratele. Výše výnosu (v tomto případě zisku) v jednotlivých letech se vypočte podle vztahu: Procento výnosů x částka splátky.

Procento výnosů se určí podle vzorce: 1 - (pořizovací cena zboží : prodejní cena zboží)

Vykázané tržby v jednotlivých letech:

Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2
5 500,8	3 667,2	1 832*

*Částka 1,6 je zaokrouhlovací rozdíl

Účtování:

Rok X		
1.	Vznik pohledávky	36 000,0
2.	Náklady na prodané zboží	25 000,0
3.	Úhrada od odběratele	18 000,0
4.	Vykázání výnosu (zisku)	5 500,8
Rok X+1		
5.	Úhrada od odběratele	12 000,0
6.	Vykázání výnosu (zisku)	3 667,2
Rok X+2		
7.	Úhrada od odběratele	6 000,0
8.	Vykázání výnosu (zisku)	1 832,0

Zboží		Pohledávky	
PZ	2. 25 000	1. 36 000	3. 18 000
			5. 12 000
			7. 6 000

Tržby / vykázané zisky		Náklady na prodané zboží	
	1. 25 000,0	2. 25 000	
	4. 5 500,8		
	6. 3 667,2		
	8. 1 832,0		

Výnosy PO		Peníze	
4. 5 500,8	1. 11 000	3. 18 000	
6. 3 667,2		5. 12 000	
8. 1 832,0		7. 6 000	

Vykázání v rozvaze:

Rozvaha roku 200X

Zboží	-25 000,0	HV	5 500,8
Pohledávky	18 000,0		
VPO	-5 499,2		
Peníze	18 000,0		

Rozvaha roku 200X+1

Zboží	-25 000,0	HV _x	5 500,8
Pohl.	6 000,0	HV _{x+1}	3 667,2
VPO	-1 832,0		
Peníze	30 000,0		

Rozvaha roku 200X+2

Zboží	-25 000,0	HV _x	5 500,8
Peníze	36 000,0	HV _{x+1}	3 667,2
		HV _{x+2}	1 832,0

Vysvětlivky:

1. Zisk z prodeje na splátky byl vykázán postupně v závislosti na výši jednotlivých splátek. Výše vykázáných výnosů byla vypočtena podle vztahu: Procento výnosů * částka splátky. Procento výnosů bylo zaokrouhleno na dvě desetinná místa (30,56 %).
2. Pohledávky z prodejů na splátky se vykazují samostatně (na samostatném řádku). Výnosy příštích období se vykazují jako snížení pohledávky.

Metoda úhrady nákladů

Podle této metody je vykázán zisk až v době, kdy úhrady od odběratele převyšují náklady, související se zbožím u prodávajícího. Tato metoda se v západní Evropě a v USA používá, pokud existuje silná pochybnost, zda pohledávka bude odběratelem uhrazena. Jak již bylo uvedeno, není použítí této metody v praxi časté. Lze se s ní však setkat například při účtování prodeje nemovitostí v případě velké pochybnosti o solventnosti kupujícího.

Podle metody úhrady nákladů by se položky účetních výkazů vyvíjely takto:

	Rok X	Rok X+1	Rok X+2
Přijaté splátky	36 000	24 000	12 000
Vykázaný zisk	0	10 000	12 000

Účtování:

Rok X		
1.	Vznik pohledávky	72 000
2.	Náklady na prodané zboží	50 000
3.	Úhrada od odběratele	36 000
Rok X+1		
4.	Úhrada od odběratele	24 000
5.	Vykázání zisku (přijaté splátky 60 000 - náklady 50 000)	10 000
Rok X+2		
6.	Úhrada od odběratele	12 000
7.	Vykázání zisku	12 000

Zboží		Pohledávky	
PZ	2. 50 000	1. 72 000	3. 36 000
			4. 24 000
			6. 12 000

Tržby / vykázané zisky		Náklady na prodané zboží	
	1. 50 000	2. 50 000	
	5. 10 000		
	7. 12 000		

Rozvaha 2003		Výsledovka 2003	
Pohledávka	HV 2000 ----- 1 650,00		
Peníze	HV 2001 6 047,52		Úrok 114,70
Stroj	HV 2002 -3 750,00		
	HV 2003 114,70		
		HV	114,70

Vysvětlivky:

- Při této metodě jsou tržby vykázány v plné výši v okamžiku dodávky. Tato metoda v podstatě převládá v Evropě, je však neustále diskutovaná. Její odpůrci namítají, že jsou tržby vykázány předčasně, protože u splátkových prodejů existuje značná nejistota v otázce splátek. Zastánci metody doporučují otázku opatrnosti při aktuální metodě řešit pomocí opravných položek k pohledávkám.
- Pohledávky se v těchto případech vykazují v rozvaze ve dvou krocích: hrubá pohledávka minus nerealizovaný výnosový úrok.
- Pohledávky a vykázané tržby ze splátkových prodejů se obvykle vykazují jako samostatné řádky účetních výkazů.
- Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

Řešení splátkovou metodou:

Procento výnosů, podle něhož se určí výše výnosu po každé splátce se určí podle vztahu:

$$\% \text{ výnosů} = 1 - (\text{pořizovací cena} : \text{prodejní cena})$$

viz. tab. č. 1

Účetní operace:

Rok 2000:

- Vznik pohledávky
- Vyřazení stroje z evidence
- Splátka 1 000
- Vykázání výnosu 250
- Splátka 1 261,88, vykázání výnosu 215,47, vykázání úroku

Rok 2001:

- Splátka 1 261,88, vykázání výnosu 237,02, vykázání úroku

Rok 2002:

- Splátka 1 261,88, vykázání výnosu 260,72, vykázání úroku

Rok 2003:

- Splátka 1 261,88, vykázání výnosu 286,79, vykázání úroku

Hrubá pohledávka		Výnosy př. období	
1. 6 047,52	3. 1 000,00	4. 250,00	1. 1 250,00
	5. 1 261,88	5. 215,47	
	6. 1 261,88	6. 237,02	
	7. 1 261,88	7. 260,72	
	8. 1 261,88	8. 286,79	

Výnosy běž. období		Peníze	
	1. 3 750,00	3. 1 000,00	
	4. 250,00	5. 1 261,88	
	5. 215,47	6. 1 261,88	
	6. 237,02	7. 1 261,88	
	7. 260,72	8. 1 261,88	
	8. 286,79		

Úrok		Stroj	
	5. 400,00	PZ	2. 3 750,00
	6. 313,81		
	7. 219,01		
	8. 114,70		

Náklady		Nerealizovaný výnosový úrok	
2. 3 750,00		5. 400,00	1. 1 047,52
		6. 313,81	
		7. 219,01	
		8. 114,70	

Do výkazů bude situace promítnuta takto:

Rozvaha 2000		Výsledovka 2000	
Hrubá pohl.	HV	Náklady	Tržby
3 785,64	865,47	3 750,00	4 215,47
Ner. úrok			
- 647,52			
Výnosy PO			Úrok
-784,53			400,00
Peníze			
2 261,88			
Stroj			
-3 750,00			
		HV	865,47

Rozvaha 2001		Výsledovka 2001	
Hrubá pohl.	HV 2000		Tržby
2 523,76	865,47		237,02
Ner.úrok	HV 2001		
-333,71	550,83		
Výnosy PO			Úrok
-547,51			313,81
Peníze			
3 523,76			
Stroj			
-3 750,00			
		HV	550,83

Tab. č. 1

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky	Výnos (snížení pohl. * % výnosů)
1. 1. 2000				5 000,00	
1. 1. 2000	1 000,00		1 000,00	4 000,00	250,00
31. 12. 2000	1 261,88	400,00	861,88	3 138,12	215,47
31. 12. 2001	1 261,88	313,81	948,07	2 190,05	237,02
31. 12. 2002	1 261,88	219,01	1 042,87	1 147,18	260,72
31. 12. 2003	1 261,88	114,70	1 147,18	---	286,79
Celkem	6 047,52	1 047,52	x	x	1 250,00

Rozvaha 2002		Výsledovka 2002	
Hrubá pohl.	HV 2000		Tržby
1 261,88	865,47		260,72
Ner. úrok	HV 2001		
-114,70	550,83		
Výnosy PO	HV 2002		Úrok
-286,79	479,73		219,01
Peníze			
4 785,64			
Stroj			
-3 750,00			
		HV 479,73	

Rozvaha 2003		Výsledovka 2003	
Pohledávka	HV 2000		Tržby
-----	865,47		286,79
Peníze	HV 2001		Úrok
6 047,52	550,83		114,70
Stroj	HV 2002		
-3 750,00	479,73		
	HV 2003		
	401,49		
		HV 401,49	

Vysvětlivky:

1. Tato metoda vykazuje zisk ze splátkového prodeje až po přijetí příslušné splátky. Výše vykázaného výnosu se vypočte podle vztahu: Snížení pohledávky * % výnosů.
2. Procento výnosů, podle něhož se určí výše výnosu po každé splátce se vypočte podle vztahu: % výnosů = 1 - (porizovací cena : prodejní cena)
3. Výnosy jsou vykázané nerovnoměrně v důsledku aplikace metody efektivní úrokové míry pro alokaci úroku.
4. V rozvaze se nerealizovaný výnosový úrok a výnosy příštích období odečítají od hrubé pohledávky.
5. Pohledávky a vykázané tržby ze splátkových prodejů se obvykle vykazují jako samostatné řádky účetních výkazů.
6. Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

Řešení metodou úhrady nákladů

Tato metoda vykazuje zisky ze splátkových prodejů až poté, co byly odběratelem uhrazeny náklady prodejce.

viz. tab. č. 2

Účetní operace:

Rok 2000:

1. Vznik pohledávky
2. Vyřazení stroje z evidence 3 750
3. Splátka 1000
4. Splátka 1 261,88
5. Vykázání úroku 400

Rok 2001:

6. Splátka 1 261,88
7. Vykázání úroku 313,81

Rok 2002:

8. Splátka 1 261,88
9. Vykázání výnosu 102,82
10. Vykázání úroku 219,01

Rok 2003:

11. Splátka 1261,88
12. Vykázání výnosu 1 147,18
13. Vykázání úroku 114,7

Hrubá pohledávka		Výnosy př. období	
1. 6 047,52	3. 1 000,00	9. 102,82	1. 1 250,00
	4. 1 261,88	12. 1 147,18	
	6. 1 261,88		
	8. 1 261,88		
	11. 1 261,88		

Výnosy běž. období / vykázané zisky		Peníze	
	1. 3 750,00	3. 1 000,00	
	9. 102,82	4. 1 261,88	
	12. 1 147,18	6. 1 261,88	
		8. 1 261,88	
		11. 1 261,88	

Úrok		Stroj	
	5. 400,00	PZ	2. 3 750,00
	7. 313,81		
	10. 219,01		
	13. 114,70		

Náklady		Nerealizovaný výnosový úrok	
2. 3 750,0		5. 400,00	1. 1 047,52
		7. 313,81	
		10. 219,01	
		13. 114,70	

Do výkazů bude situace promítnuta takto:

Rozvaha 2000		Výsledovka 2000	
Hrubá pohl.	HV	Náklady	Tržby
3 785,64	400,00	3 750,00	3 750,00
Ner. úrok			Úrok
- 647,52			400,00
Výnosy PO			
-1 250,00			
Peníze			
2 261,88			
Stroj			
-3 750,00			
		HV 400	

Tab. č. 2

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky	Výnos / vykázaný zisk
1. 1. 2000				5 000,00	
1. 1. 2000	1 000,00		1 000,00	4 000,00	
31. 12. 2000	1 261,88	400,00	861,88	3 138,12	
31. 12. 2001	1 261,88	313,81	948,07	2 190,05	
31. 12. 2002	1 261,88	219,01	1 042,87	1 147,18	102,82
31. 12. 2003	1 261,88	114,7	1 147,18	---	1147,18
Celkem	6 047,52	1 047,52	x	x	1 250,00

Rozvaha 2001		Výsledovka 2001	
Hrubá pohl. 2 523,76	HV 2000 400,00		
Ner.úrok -333,71	HV 2001 313,81	Úrok	313,81
Výnosy PO -1 250,00			
Peníze 3 523,76			
Stroj -3 750,00			
		HV	313,81

Rozvaha 2002		Výsledovka 2002	
Hrubá pohl. 1 261,88	HV 2000 400,00		
Ner. úrok -114,70	HV 2001 313,81	Tržby	102,82
Výnosy PO -1 147,18	HV 2002 321,83	Úrok	219,01
Peníze 4 785,64			
Stroj -3 750,00			
		HV	321,83

Rozvaha 2003		Výsledovka 2003	
Pohledávka -----	HV 2000 400,00	Tržby	1 147,18
Peníze 6 047,52	HV 2001 313,81	Úrok	114,7
Stroj -3 750,00	HV 2002 321,83		
	HV 2003 1 261,88		
		HV	1 261,88

Vysvětlivky:

1. Tato metoda vykazuje zisky z prodeje na splátky až v době, kdy úhrady od odběratele převyšují náklady prodejce. V tomto příkladu se tedy poprvé vykázal zisk z prodeje na splátky v roce 2002.
2. Výpočet vykázaného zisku z prodeje na splátky byl následující: Snížení pohledávky netto do roku 2002 (3852,82) - náklady u prodávajícího (3750) = 102,82
3. Vykázaný zisk z prodeje na splátky v roce 2003 byl vypočten: Celkový zisk ze splátkového prodeje (1250) - zisk, vykázaný v roce 2002 (102,82) = 1147,18
4. V rozvaze se nerealizovaný výnosový úrok a výnosy příštích období odečítají od hrubé pohledávky.
5. Pohledávky a vykázané zisky ze splátkových prodejů se obvykle vykazují jako samostatné řádky účetních výkazů.
6. Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

Depozitní (zálohová) metoda

V některých případech je úhrada od odběratele přijata prodávajícím před dodávkou. V tomto okamžiku ještě nedošlo k transferu rizik vyplývajících z vlastnictví zboží. Z tohoto faktu vyplývá, že nebyly splněny podmínky pro vykázaní tržby z prodeje. V těchto případech by se proto měla přijatá platba zaúčtovat proti záloze. Tato záloha se vykazuje v závazcích v rozvaze prodávajícího. Nevykáže se tedy žádná tržba, dokud nebudou splněny podmínky pro vykázaní výnosů. Hlavním rozdílem mezi splátkovou metodou a metodou úhrady nákladů na jedné straně a depozitní (zálohovou) metodou spočívá v tom, že první dvě se používají v situaci, kdy jsou splátky od odběratele nejisté, avšak rizika, vyplývající z vlastnictví byla převedena na odběratele. Zálohová metoda

se naopak používá v situaci, kdy je platba od odběratele již přijata, ale nebyly splněny podmínky pro vykázaní tržby, uvedené ve Standardu 18 - Výnosy.

Rekapitulace metod účtování prodeje zboží, používaných v zahraničí, a podmínky pro jejich použití (některé z těchto metod se používají i v případě služeb):

Metoda	Podmínky pro použití
Prodeje s velkým procentem vratek zboží	V době, kdy existuje právo na vrácení zboží, vykázat u první z metod zisk z prodeje snížený o odhad vratek. U druhé metody vykázat pouze zisk ze zboží, u kterého dal odběratel najevo, že jej nechce vrátit. Zbytek zisku vykázat až po uplynutí doby pro možné vrácení zboží.
Procenta dokončení	Dlouhodobé zakázky. Použitelná, pokud lze spolehlivě odhadnout procento dokončení a další související komponenty.
Nulového zisku (kompletní zakázky)	Krátkodobé zakázky. U dlouhodobých zakázek, pokud nelze použít metodu procenta dokončení.
Akruální metoda	Nejčastější metoda vykazování prodeje zboží. Její použití je diskutováno u prodejů, kde je nejistá úhrada od odběratele (splátkových prodejů). Je však doporučena IAS 18.
Splátková metoda	Používaná pro splátkové prodeje, zejména pokud je nejistá úhrada od odběratele.
Metoda úhrady nákladů	Používaná, pokud je nejistá úhrada od odběratele. Splátkové prodeje, prodeje nemovitostí.
Depozitní (zálohová) metoda	V případech, kdy byla přijata úhrada před tím, než byla převedena rizika vyplývající z vlastnictví zboží.

Tržby z prodeje služeb

Pokud je výstup z poskytování služeb spolehlivě měřitelný, má být podle Standardu 18 vykázána tržba. Výše vykázané tržby závisí na stupni dokončení transakce k datu rozvahy. Výstup z transakce je spolehlivě měřitelný, pokud jsou splněny všechny tyto 4 podmínky:

1. Částka tržeb je spolehlivě měřitelná.
2. Existuje pravděpodobnost, že ekonomické užítky vyplývající z transakce poplynou do společnosti.
3. Stupeň dokončení transakce k datu rozvahy je spolehlivě měřitelný.
4. Náklady vynaložené v souvislosti s transakcí a náklady na dokončení transakce jsou spolehlivě měřitelné.

Je patrné, že text standardu se zaměřuje spíše na problematiku dlouhodobých služeb. V zahraničních učebnicích bývají popsány tři metody, které jsou v případě vykazování tržeb z prodeje služeb nejčastější:

1. Metoda specifického výkonu (Specific Performance Method),
2. Metoda proporcionálního výkonu (Proportional Performance Method),
3. Metoda kompletního výkonu (Completed Performance Method),

Metoda **specifického výkonu** se týká služeb, jejichž obsahem je pouze jedna skutečnost. Vykazuje výnosy ze služby poté, co tato skutečnost nastane. Např. brokerská firma vykáže výnos v podobě provize po prodeji cenného papíru.

Metoda **proporcionálního výkonu** se používá, pokud je služba dlouhodobá. Za této situace je nutno výnosy (tržby) časově rozlišit. Pokud se dlouhodobá služba skládá ze stejných nebo velmi podobných činností, výnosy - tržby jsou vykazovány rovnoměrně. Takto se podle Mezinárodních účetních standar-

dů vykazují například tržby z přijatého školného nebo tržby z přijatého předplatného za předpokladu rovnoměrného vývoje poskytnuté služby.

Pokud se dlouhodobá služba skládá z několika různorodých činností, u kterých je nerovnoměrný vývoj nákladů, doporučují Mezinárodní účetní standardy vykazování **metodou procenta dokončení**. Popis metody procenta dokončení je součástí tohoto textu. Nejvhodnějším způsobem určení procenta dokončení služby je Metoda „Cost to Cost“, podle které se procento dokončení k datu rozvahy určí na základě vztahu:

Přímé náklady jednotlivé činnosti od zahájení služby do data rozvahy
Odhad celkových přímých nákladů na službu

Tento přístup může podle Mezinárodních účetních standardů používat například korespondenční škola, jejíž služby zahrnují výuku, zkoušky a hodnocení zkoušek nebo například softwarová firma, která vyvíjí software pro odběratele na zakázku.

Metoda **kompletního výkonu (= metoda nulového zisku)** vykazuje výnosy ze služeb po jejich dokončení. Tato metoda se používá, pokud se služba skládá z několika dílčích činností, avšak finální činnost je tak podstatná, že bez ní nelze považovat transakci za dokončenou. Například přepravní firma může zboží balit, nakládat a transportovat, avšak finálním aktem je doručení zboží a jeho předání zákazníkovi. Proto přepravní firma vykáže výnosy až po předání zboží zákazníkovi. Tato metoda by se měla používat též v případech, kdy se služba skládá z neurčitého počtu činností v neurčitém časovém úseku.

Vykazování nákladů vztahujících se ke službám

Tato problematika není součástí Standardu 18, řešení vyplývá z Koncepčního rámce Mezinárodních účetních standardů a některých dalších standardů (např. IAS 2 – Zásoby nebo IAS 11 – Stavební smlouvy).

Obecně by se náklady, vztahující se ke službám, měly vykazovat v době, kdy jsou vykazovány jim odpovídající výnosy. Náklady vztahující se ke službám lze členit takto:

1. Počáteční přímé náklady (Initial Direct Costs).
2. Přímé náklady (Direct Costs).
3. Nepřímé náklady (Indirect Costs).

Počáteční přímé náklady souvisejí přímo se vznikem smlouvy o službě. Zahrnují právní poplatky, provize, mzdové náklady spojené se vznikem služby apod.

Přímé náklady jsou náklady, které mají jednoznačný vztah ke službě. Jedná se například o práci servisních techniků a spotřebu materiálu.

Nepřímé náklady zahrnují např. náklady při tvorbě rezervy na nedobytné pohledávky, náklady vedení a administrativy, náklady na reklamu, odpisy, nájemné apod.

Jednotlivé skupiny nákladů, které se vztahují ke službám se obvykle vykazují takto:

Nepřímé náklady by se měly účtovat do nákladů bezprostředně při jejich vzniku, nehledě na výnosy ze služby, tedy jako náklady období.

Počáteční přímé náklady a přímé náklady by měly být vykazovány v době, kdy jsou vykazovány výnosy ze služby. To znamená, že pokud byly náklady vynaloženy v jiném období než jsou vykázány výnosy, měly by se časově rozlišit.

Závěr:

Srovnání české účetní legislativy s požadavky Standardu 18 je velmi obtížné, ne-li nemožné. Základní přístup Standardu 18 je vykazování výnosů na základě ekonomické podstaty, po splnění podmínek, které jsou ve standardu uvedeny. V národních úpravách států západní Evropy a v USA existují velmi přísné postupy pro vykazování výnosů, zejména pak metody vykazování tzv. zvláštních situací pro vykazování výnosů. Tyto předpisy v české legislativě zcela chybějí. Aplikace Standardu 18 do českých podmínek však v současné době není možná, i když by byla naprosto žádoucí. Její podmínkou je oddělení účetnictví od daní v České republice. Teprve pak bude možné zavést do české legislativy definici výnosů tak, jak je chápána Standardem 18 - Výnosy, a z ní vyplývající účetní postupy.

Ing. Lenka Krupová, Ph.D.

Katedra finančního účetnictví VŠE

Informace k novému zákonu o archivnictví a spisové službě a vztah zákona o účetnictví k němu

V části 173 Sbírký zákonů byl publikován zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů (dále jen zákon), jež nabývá účinnosti 1. ledna 2005.

Zákon má čtrnáct částí, z nichž archivnictvím a spisovou službou se zabývá pouze Část první. V ostatních částech se stanoví změny některých zákonů v návaznosti na Část první.

Část první řeší především soustavu archivů (veřejné, soukromé), výkon spisové služby a výběr archiválií ve skartačním řízení. Zákon má čtyři přílohy:

- č. 1 Dokumenty vzniklé z činnosti podnikatelů zapsaných v obchodním rejstříku, které jsou podnikatelé za podmínek stanovených tímto zákonem povinni uchovávat a umožnit z nich výběr archiválií
- č. 2 Dokumenty, které budou podle obsahu vždy vybrány za archiválie
- č. 3 Archiválie, které se zařazují do I. kategorie
- č. 4 Vnitřní organizační jednotky státních oblastních archivů

Ve vztahu k zákonu o účetnictví je pro pracovníky na úseku účetnictví a pro auditory důležitá především Část první zákona o archivnictví a spisové službě a přílohy k němu č. 1 a 2.

Zákon o účetnictví stanoví v paragrafech 31 a 32 povinnost uschovy účetních záznamů, přičemž účetní záznamy, jako takové, řeší v § 33 (s odvolávkou na § 4 odst. 10), § 33a, § 34 a § 35.

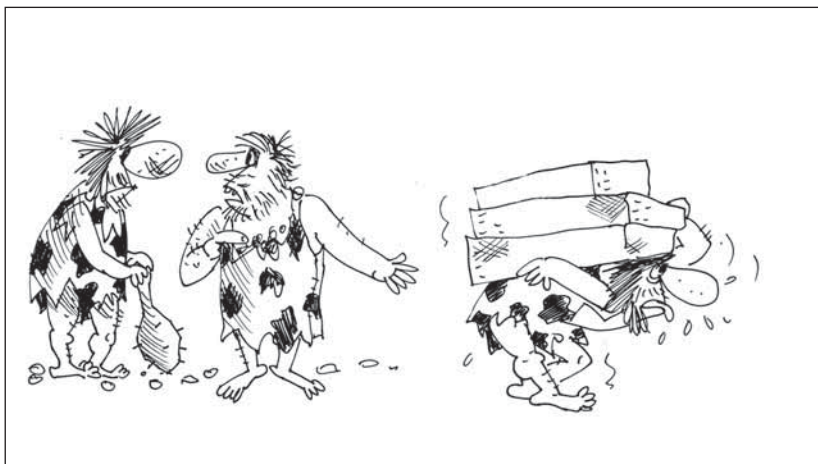
Uschovací lhůty účetních záznamů zákon o účetnictví stanoví z hlediska:

- vlastní soustavy účetnictví (§ 31),
- a z hlediska dalších účelů podle zvláštních zákonů (§ 32).

V paragrafu 31 jsou stanoveny dvě lhůty pro uschovu účetních záznamů, a sice:

- desetiletá pro účetní závěrku a výroční zprávu,
- pětiletá pro
 - účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh;

ko příklady jsou uvedeny mzdové listy pro účely sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění a daňové doklady pro daňové řízení. Tak např. podle § 22c zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, jsou plátcí pojistného povinni uschovávat účetní záznamy o údajích potřebných pro stanovení a odvod pojistného po dobu deseti let po roce,



Právě dostal na starosti vedení našeho archivu.

Kresba: Ivan Svoboda

- pro účetní záznamy, kterými se dokládá forma vedení účetnictví, přičemž, jak desetiletá lhůta, tak lhůta pětiletá se počítají od konce účetního období, kterého se týkají. § 31 stanoví postup přechodu povinností uschovávat účetní záznamy na právního nástupce, na likvidátora či správce konkursní podstaty nebo jinou osobu, a ve kterých případech nutno o přechodu povinností informovat státní archiv.

V paragrafu 32 se uschovací lhůta odvolává na účel, pro který jsou účetní záznamy podle příslušného zvláštního zákona uchovávány. Ja-

kerého se týkají; podle § 39 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je povinen daňový subjekt záznamy a doklady k nim se vztahující uchovávat po dobu, v níž zanikne právo daň vyměřit či dodatečně stanovit, což jsou pro daňová řízení lhůty, které se odvíjejí i od individuálních úkonů správců daní. Zvlášť je řešena v § 32 uschova účetních záznamů, týkajících se záručních lhůt a reklamačního řízení, a sice po dobu trvání lhůt nebo řízení, jakož i účetních záznamů, týkajících se nezaplacených pohledávek či nesplněných závazků, a to do

konce roku následujícího po roce, v němž došlo k jejich zaplacení nebo splnění.

Zcela specifické jsou lhůty pro uchování účetních záznamů, které vyplývají z přímého styku s cizinou před 1. 1. 1949 a pro účetní závěrku sestavenou v souvislosti s privatizací.

Zákon o účetnictví tedy řeší úschovu účetních záznamů jako předarchivní péči o dokumenty, jejichž archivaci, respektive skartaci, upravuje zákon o archivnictví a spisové službě.

V zákonu o archivnictví a spisové službě samotném jsou použity jiné pojmy ve srovnání se zákonem o účetnictví, který v zásadě používá pojem „účetní záznam“.

Z vymezených pojmů v zákonu o archivnictví a spisové službě (§ 2) ve vztahu k zákonu o účetnictví stojí za pozornost zejména tyto:

- **původce** (dokumentu) každý, z jehož činnosti dokument vznikl, přičemž § 3 rozlišuje veřejnopráv-

ní původce a soukromoprávní původce ve vztahu k povinnosti uchovávat dokumenty a umožnění výběru archiválií příslušnému archivu;

- **dokument** každý písemný, obrazový, zvukový, elektronický nebo jiný záznam, ať již v podobě analogové či digitální, který vznikl z činnosti původce;
- **archiválie** záznam k trvalému uchování, který byl vzat do evidence archiválií;
- **výkon spisové služby**, jímž se rozumí zajištění odborné správy dokumentů došlých z činnosti původce, popřípadě z činnosti jeho právních předchůdců, zahrnující jejich řádný příjem, evidenci, rozdělování, oběh, vyřizování, vyhotovování, podepisování, odesílání, ukládání a vyřazování ve skartačním řízení, a to včetně kontroly těchto činností.

Důležité je ustanovení § 7 zákona o výběru archiválií a spisové službě, ve kterém je v odstavci 3 stanoveno:

„Za řádné provedení skartačního řízení odpovídá původce, jeho právní nástupce, likvidátor, správce konkursní podstaty nebo ten, na něhož přešla působnost zaniklého určeného původce dokumentu (§ 63). Tyto osoby jsou povinny umožnit příslušnému archivu dohled na provádění skartačního řízení a výběr archiválií ve skartačním řízení.“

Dále zákon upravuje proces výběru archiválií a skartačního řízení.

Podstatné jsou přílohy k zákonu, obsahující výčet dokumentů a archiválií, přičemž

- **v příloze č. 1** jsou, mimo jiné, z hlediska podnikatelů zapsaných v obchodním rejstříku uvedeny i výroční zprávy včetně zprávy o auditu z hlediska auditovaného subjektu a dále finanční dokumenty, účetní záznamy a statistiky podnikatelského subjektu, zejména knihy podvojného účetnictví, účetní závěrky a roční statistické výkazy;

- **v příloze č. 2** jsou ve výčtu dokumentů, které budou podle obsahu

inzerce



VÁŠ MODERNÍ SKLAD

www.cityselfstorage.com



City Self-Storage
BYDLENÍ
pro **VAŠE VĚCI**



V CITY SELF-STORAGE MŮŽE VAŠE FIRMA ULOŽIT TĚMĚŘ VŠE

- Dokumentace a archiv
- Přebytný kancelářský nábytek
- Obchodní zboží
- Reklamní materiály, hlavičkové papíry, letáky
- Vhodné jako distribuční sklad

BEZPEČNOST

Areál je zabezpečen 24 hodin denně elektronickým systémem

FLEXIBILITA

Velikost od 1 m²
Doba nájmu od 1 měsíce

DOSTUPNOST

Přístup autem i pěšky 24 hodin denně, 7 dní v týdnu



Pobočka Pankrác 800 10 44 44
pankrac@cityselfstorage.com

Pobočka Holešovice 800 10 10 02
holesovice@cityselfstorage.com

vždy vybrány za archiválie, i roční rozpočty, závěrečné účty, účetní závěrky a hlavní knihy.

Lze tedy konstatovat, že existuje určitá spojitost mezi zákonem o účetnictví a zákonem o archivnictví, zejména pokud jde o úschovu účetních záznamů. V zákonu o účet-

nictví je odvolávka na zákon o archivnictví, jež se vztahuje i na nakládání s účetními záznamy (dokumenty) včetně výběru archiválií a průběhu skartačního řízení, nad nimiž provádí dohled příslušný archiv; tím se kruh mezi oběma zákony uzavírá.

Auditor fyzická osoba a auditorská firma mají povinnost uchovávat účetní záznamy z pozice účetní jednotky a spis auditora z pozice ověřovatele.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek

Proč je znalost Šesté směrnice a judikátů Evropského soudního dvora tak důležitá?

Čas od času zaslechnu, a to dokonce i mezi kolegy - daňovými poradci, že Šestá směrnice či judikáty Evropského soudního dvora (ESD) nejsou důležité, a že se jimi budou zabývat až se objeví přímo v našem zákoně.

Nad faktem, že se náš český zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty liší od šesté směrnice a rozhodnutí ESD, nemá smysl diskutovat, a lze to pouze konstatovat. Je to dáno jednak z důvodů vyjednání výjimek, ale hlavně je to z důvodů nesprávné implementace a transpozice Šesté směrnice do národního předpisu. Potom si ale musíme položit otázku, co vlastně platí. Odpověď na tuto otázku již musíme hledat v judikátech ESD.

První judikát, který nás v tomto ohledu zaujme, říká:

...Národní soud by měl při interpretaci národního práva postupovat ve světle znění a účelu směrnice, a to v co nejvyšší míře, aby naplnil účel směrnice a tímto vyhověl ustanovení třetího odstavce čl. 249 Smlouvy (C-106/89 Marleasing), a dále:

...Při aplikaci národního práva, ať již bylo předmětné ustanovení přijato před nebo po směrnici, národní soud, je-li vyzván k jeho interpretaci, je povinen tak činit, je-li to možné, ve světle znění a účelu směrnice za účelem dosažení výsledku sledovaného účelem směrnice, a tím vyhovět třetímu odstavci čl. 189 Smlouvy.

(C-106/89, Marleasing SA v La Comercial Internacional de Alimentación SA).

A nakonec i z dalšího judikátu pochopíme závažnost a závaznost Šesté směrnice, bez ohledu na národní zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty:

...Odpověď na čtvrtou otázku musí proto být, že správní orgány, včetně municipálních, mají stejnou povinnost jako národní soud používat ustanovení čl. 29(5) směrnice 71/305/EEC a zdržet se aplikace národního práva, pokud jsou tato navzájem v rozporu.

(C-103-88, Fratelli Constanzo SpA, v Comune di Milano)

Podobných judikátů o přímém účinku Šesté směrnice, není-li tato řádně a včas vtělena do národního zákona, existuje několik, a to nejen v daňové oblasti; o možnosti přímé aplikovatelnosti ve vymezených případech tak není pochyb.

Poplatník, resp. v oblasti zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty bychom měli spíše hovořit o plátcí, se svého práva dovolává u národního soudu, a ten, není-li schopen sám rozhodnout, zasílá předběžnou otázku Evropskému soudnímu dvoru. Ten potom v řízení o předběžné otázce, na základě otázky vyslovené národním soudem členského státu, vykládá ustanovení práva ES. To musí být ve všech členských státech interpretováno jednotně a je (mimo jiné) úkolem ESD jednotný výklad a aplikaci práva zajišťovat. ESD tak interpretací dotváří psané právo ve dvou směrech: příliš obecná ustanovení precizuje a chybějící vý-

slavná pravidla vyvozuje z existující právní úpravy, přičemž se řídí jejím duchem a cíli. ESD nemá tedy jenom klasickou funkci soudu posoudit spor dvou znesvářených stran, ale má zároveň funkci normotvornou.

Do situací, kdy nám již existující judikáty mohou pomoci, se dostáváme dnes a denně. Např. definice veřejnoprávního subjektu je v našem zákoně - hodně slušně řečeno - nepovedená. Proto se obrátíme na Šestou směrnici a zjistíme, že ani ona tento pojem nevysvětluje dostatečně. V širokém slova smyslu je veřejnou správou činnost ve veřejném zájmu (služba veřejnosti), ať už jde o mocenské zasahování, správu majetku nebo obstarávání jiných veřejných úkolů. Pro účely stanovení předmětu daně u veřejnoprávních subjektů je však nezbytná pregnantní definice či vymezení úkonů, které jsou veřejnou správou ve smyslu Šesté směrnice, tedy i zákona o DPH. Judikáty ESD nám požadovanou definici jednoznačně poskytují:

...To znamená, že veřejnoprávní subjekty zmiňované v prvním odstavci článku 4(5) Šesté směrnice provádějí činnosti jako orgány veřejné správy ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tak činí v rámci speciálního a pro ně platného právního režimu. Na druhé straně, jestliže jednají za stejných právních podmínek jako jsou ty, které se vztahují na soukromé obchodníky, nemohou být považovány za jednající „jako orgány veřejné správy“. Je na národním

soudu, aby klasifikoval předmětné činnosti ve světle uvedeného kritéria.

(Case C-231/1987, 129/1988 Joined Cases)

Ve světle kritérií uvedeného judikátu pak lze bez větších obtíží správně vymezit předmět daně u veřejnoprávního subjektu, ať už se jedná o pronájem prostranství k parkování vozidel nebo třeba provozování parkovacích míst na základě obecní vyhlášky. A tak zjistíme to, co bychom z českého zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty nikdy nezjistili, že pronájem prostranství bude mít odlišný daňový režim než výběr za parkování v parkovacích zónách stanovených obecní vyhláškou.

V jiných případech se může stát, že Šestá směrnice chápe obsah některých pojmů odchylně než naše obecné předpisy, které v souvislosti s uplatňováním zákona o DPH používáme. Například nájem:

Za prvé, je ustanoveno soudcovským právem, že výjimky podle čl. 13 B (b) Šesté směrnice mají vlastní nezávislý význam v komunitárním právu a musí tedy být vykládány komunitární definicí (viz případ C-358/97 Komise vs Irsko /2000/ ECR I-6301, odstavec 51 a případ C-315/00 Maierhofer /2003/ ECR I-0000, odstavec 25).

...Je však také ustanoveno, že základní rys pronájmu nemovitého majetku pro účely čl. 13 B (b) Šesté směrnice spočívá v udělení dané osobě, na smluvnou dobu a za smluvný poplatek, právo k užívání nemovitosti jako by ta osoba byla vlastníkem a současně vyloučení stejných práv třetích osob (viz „Goed Wonen“ /2001/ ECR I-6831, odstavec 55 a případ C-108/99 Cantor Fitzer-



Operace s cennými papíry.

Kresba: Ivan Svoboda

land Internationnal /2001/ ECR I-7257, odstavec 21).

(C-275/01 Sinclair Collis Ltd.)

Na základě skutečností uvedených v tomto rozsudku bude pravděpodobně třeba zrevidovat některé „nájemní smlouvy“ jimiž je pronajímáno několik čtverečních metrů plochy pro umístění nápojových nebo jiných automatů v provozovně plátce, resp. ačkoliv mají ve smlouvách právní režim nájmu, z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je budeme muset posuzovat odlišně.

V zákoně o DPH narazíme i na ustanovení, která jsou v přímém rozporu s evropským právem a vysloveně tuzemské plátce poškozují. Pokud plátce prodává majetek, u kterého krátil při pořízení nárok na odpočet dle § 72/5, neumožňuje mu zákon při prodeji tuto skutečnost jakýmkoli způsobem zohlednit. Zákon požaduje daň na výstupu z celé prodejní ceny. V podobné situaci může judikát ESD posloužit jako významná zbraň.

...Pokud osoba povinná k dani prodává majetek, jehož část si vyhradila pro osobní spotřebu, nejedná ve vztahu k prodeji předmětné části jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 2(1) Šesté směrnice.

(C-291/92 Armbrecht)

Lze uzavřít, že znalost Šesté směrnice spolu s judikáty ESD může plátci pomoci jak tehdy, nedává-li text zákona nebo směrnice jasnou odpověď nebo vysvětlení, tak v situacích, kdy nelze vystačit pouze s obsahem pojmů, který poskytuje tuzemské právo. Avšak stejně důležitá bude coby ochrana před rozmary zákonodárce tam, kde náš zákon vyžaduje větší zdanění nebo jiný režim než Šestá směrnice. Rozhodně je to od 1. 5. 2004 součástí našeho práva, a bez její znalosti nelze úspěšně chránit zájmy klienta.

Ing. Jan Rambousek
daňový poradce
č. osv. 693

rozhovor – v e-příloze Auditor č. 8/2004

Konvergence interního a externího auditu?

V rámci rozšíření a prohloubení spolupráce mezi Komorou auditorů ČR a Českým institutem interních auditorů proběhlo jednání mezi nejvyššími představiteli obou profesních sdružení - prezidentem KA ČR ing. Petrem Křížem a prezidentem ČIIA ing. Pavlem Váchou. Ing. Petr Jurák, viceprezident ČIIA a vrchní auditor pro finanční audity společnosti Český Telecom, v této souvislosti položil oběma představitelům několik otázek. Celý rozhovor je v e-příloze Auditor č. 8/2004.

-av-

Sazba DPH u autorských honorářů

Přijetím nového zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) došlo k změně v aplikaci sazby DPH při poskytování služeb, mezi které rovněž patří ve smyslu zákona o DPH převody práv. V souladu s ustanovením § 47 odst. 3 zákona o DPH se u služeb aplikuje základní sazba s výjimkou služeb uvedených v příloze č. 2, u kterých je aplikována sazba snížená. Plné znění příspěvku od daňové poradkyně Ing. Petry Pospíšilové je na www.kacr.cz v e-příloze Auditor č. 8/2004, v uzavřené části pro auditory. **-av-**

Koncernové právo - započtení daňové ztráty ovládané osoby do daňového základu ovládající osoby

Zákon č. 370/2000 Sb. začlenil do obchodního zákoníku (dále i ObZ) termín „podnikatelská seskupení“. Právní úprava tento pojem nedefinuje a výklad přenechává právní teorii. Ta jej definuje jako projev ekonomické koncentrace s charakteristikou propojování jednotlivých právně samostatných subjektů (s majetkovou autonomií) do větších celků. Ve své vrcholné podobě tvoří podnikatelské seskupení ekonomický celek, který operuje na trhu podle jednotné strategie určované subjektem stojícím na špičce seskupení. Novela obchodního zákoníku definovala ovládnutí jako takový vztah mezi ovládající a ovládanou osobou, kdy ovládající osoba fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku ovládané osoby. Je-li ovládající osobou společnost, označuje ji zákon za „mateřskou společnost“, pro ovládanou společnost používá označení „dceřiná“. Daňový poradce ing. Luděk Juřina se ve svém příspěvku, který je v plném znění v e-příloze Auditor č. 8/2004, zabývá konkrétně povinností ovládající/řídící osoby převzít celkovou roční hospodářskou ztrátu ovládané/řízené osoby. **-av-**

Podíly na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm zf) a zj) ZDP

Podíly na zisku a režimem osvobození podílů na zisku od daně z příjmu ve vazbě na zákon o daních z příjmů se zabývá daňový poradce ing. Pavel Fekar ve článku, jehož celé znění uvádíme v e-příloze Auditor č. 8, na internetových stránkách www.kacr.cz, v uzavřené části pro auditory, která je přístupná pod uživatelským jménem a heslem. **-av-**

Žonglování s příliš mnoha míčky

Česká národní banka v současné době zvažuje změnu svého opatření, kterým se stanoví pravidla pro tvorbu opravných položek a rezerv. Nastal totiž čas, aby došlo ke sjednocení požadavků Basel II, opatření ČNB a pravidel IFRS. Řada bank v České republice sestavuje svou účetní závěrku nejenom v souladu s platnými českými účetními postupy, ale také podle mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS). Více si přečtete v e-příloze Auditor č. 8/2004 v příspěvku převzatém z časopisu Bankovníctví ze dne 16. 9. 2004. -av-

Společný systém zdanění při fúzích

Společnému systému zdanění při fúzích, rozdělení a převodech podniku od 1. 5. 2004 a přeměně obchodních společností je věnován článek ing. Tomáše Jaroše, uveřejněný v časopisu Daně a právo v praxi. Vedle změn v oblasti převodu (vkladu) podniku byla provedena novelou ZDP č. 438/2003 Sb. s účinností od 1. 5. 2004 celá řada změn rovněž v oblasti přeměn obchodních společností realizovaných v souladu s § 69 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, Jedná se zejména o fúze (sloučením nebo splynutím), převody jmění na společníka a rozdělení obchodních společností a družstev. Celý článek je v e-příloze Auditor č. 8. -av-

ze zahraničí

Výbor EU pro audit se na červnovém zasedání v Edinburghu zabýval implementací ISA

Výbor je koncipován jako poradní orgán Evropské komise (EK) a jeho členy jsou delegace jednotlivých členských zemí, tvořené zpravidla pracovníkem příslušného ministerstva odpovědného za přípravu legislativy v oblasti auditu (u většiny zemí je to ministerstvo spravedlnosti) a zástupcem vrcholové profesní organizace v dané zemi. Zastoupeny jsou také celoevropské profesní organizace typu FEE.

Zasedání se konalo 28. a 29. června, kdy již byl hotov a předložen k připomínkovému a schvalovacímu procesu návrh novely 8. směrnice EU, jejíž celý název je „Směrnice Evropského parlamentu a Rady o statutárním auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek a o změnách směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/349“ (překlad aktuálního znění návrhu je umístěn na webových stránkách KA ČR). Zásadní problemati-

ka, týkající se zmíněného návrhu byla projednána na posledním zasedání výboru, které se uskutečnilo ve Vídni ve dnech 13. a 14. listopadu 2003. Tyto formální stránky uvádím proto, aby si čtenář mohl udělat představu o délce a složitosti legislativního procesu v EU. Z toho také vyplývá, že původní požadavek na uplatnění novely v roce 2005 je prakticky nezajistitelný a za realistické lze považovat datum 1. ledna 2006 nebo pozdější.

Na jednání v Edinburghu se výbor zabýval především názory na regulační opatření v oblasti auditu přímo vyplývajících nebo navazujících na navrhovanou novelu 8. směrnice a zejména pak otázkami implementace mezinárodních auditorských standardů ISA v rámci Evropské unie.

V první části jednání byly prezentovány názory EK na některé dále uvedené otevřené otázky v návr-

hu novely 8. směrnice a k tomu byla vedena obsáhlá diskuse. Bylo konstatováno, že pro auditory a jejich spolupracovníky byly doplněny některé nové definice. U definice jednotek veřejného zájmu zůstává některými zeměmi otevřená otázka, zda by neměla obsahovat kriteria velikosti těchto jednotek, EK tuto záležitost ovšem nepodporuje.

Diskuse se vedou také kolem formy a vlastnictví auditorských společností, hlasovacích práv a vystupování jménem auditorských firem a zda mají být pravidla v tomto směru jednotná a reciproční ve všech členských zemích EU.

V otázce, kdo by měl auditora angažovat, panuje vcelku shoda, že by to měli být akcionáři (vlastníci), avšak podle názoru komise se zdá, že předložený návrh stále umožňuje určitou flexibilitu.

V oblasti veřejného dohledu existuje rozpor mezi názorem komise,

kteřá si myslí, že součástí veřejného dohledu nad auditem jednotek veřejného zájmu by neměli být aktivní auditori a jednotlivými členskými zeměmi, které většinou důrazně prosazují, aby minoritu v orgánech veřejného dohledu mohli mít aktivní (praktikující) auditori. Na základě zkušeností i z naší praxe si myslím, že je skutečně obtížné identifikovat dostatečně fundované osoby z řad „bývalých“ auditorů, které budou schopny snést zátěž takového postavení a zároveň si budou udržovat aktuální přehled o domácím i mezinárodním dění v profesi.

V otázce rotace auditorů firem vznesly některé členské země tento požadavek (proti tomu stojí rotace odpovědných auditorů v rámci auditorů firem), což EK vidí jen jako jednu z alternativních možností.

Byla schválena směrnice o transparentnosti (Transparency Directive), která se týká mj. auditu pololetních finančních výkazů (pozn. – zde bych se raději přidržel prostého slovního překladu). Publikování této směrnice poněkud pozdržela potřeba jejího překladu do devíti nových oficiálních evropských jazyků.

Významná část jednání byla věnována problematice implementace mezinárodních auditorů standardů (ISA) v zemích Evropské unie, tak jak to předpokládá návrh novely 8. směrnice. Předpokládá se, že auditorů standardy nebudou vyžadovat podobně složitý proces schvalování jako mezinárodní účetní směrnice, přesto však bude podle komise potřeba aktivní a pozitivní přístup. Teoreticky by mohly být ISA uplatněny již pro audit účetního období od nebo po 1. 1. 2005.

To by však 8. směrnice musela být schválena před tímto datem a to se zdá, jak již bylo konstatováno, příliš ambiciózní. Spíše lze uvažovat o datu 1. 1. 2006. Celý proces je stále ještě v poměrně raném stadiu. Některé země vyjadřují určité pochybnosti o úrovni kvality ISA. Vystává také otázka, zda celý proces má zahrnout i výkazy (účetní závěrky) auditorů společností/praxí. Bylo konstatováno, že otevřené a ne zcela dořešené jsou i otázky vazeb na Etický kodex IFAC a řada dalších.

V této souvislosti nebylo do data jednání výboru rozhodnuto, jaká forma by při uplatnění ISA měla být použita, zda směrnice, doporučení či nařízení (Regulation).

Ing. Karel Hampel

Výbor pro auditorů směrnice

zaznamenali jsme

Velká čtyřka nechce malé

Šéf pro účetnictví Americké komise pro cenné papíry (SEC) vyjádřil obavy, že velké auditorů firmy budou masivně opouštět své menší klienty a budou se soustředit na ty velké. Deloitte & Touche, KPMG, Ernst & Young a PricewaterhouseCoopers tvrdí, že mají moc práce, když musí pomoci svým klientům splnit nároky zákona Sarbanes-Oxley na parametry systému pro finanční reporting (SOX dává termín 15. listopadu). Ze 100 největších amerických firem (podle obrátu za loňský rok) má 99 za auditora někoho z Velké čtyřky.

(Ekonom, 23. 9. 2004)

Neradi, ale jdou

Podle údajů zveřejněných úřadem dohledu nad auditingem ve společnostech obchodovaných na amerických burzách (PCAOB) se u tohoto úřadu registrovalo 1319 auditorů ze 76 zemí světa. Největší zastoupení má Kanada (47), Velká Británie (29) a Austrálie (24). Podle vyjádření prezidenta Komory auditorů ČR Petra Kříže z jara letošního roku jsou u PCAOB registrovány také všechny české firmy z Velké čtyřky. Registrován u PCAOB musí být podle zákona SOX nejen auditor vlastní obchodované společnosti, ale také auditori všech jejích „významných součástí“.

(Ekonom, 23. 9. 2004)

Spojení zvítězíme!

Ve Velké Británii vzniká sjednocená organizace účetních, auditorů a účetních a daňových poradců. Měla by vzniknout sloučením institucí The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy a The Chartered Institute of Management Accountants. Pokud k dlouho diskutovanému sloučení skutečně dojde, bude vzniklá asociace reprezentovat 200 tisíc členů.

(Ekonom, 23. 9. 2004)

Auditorů BDO musí zaplatit odškodnění

Dvouleté přetahování mezi bankovním domem Bankgesellschaft Berlin (BGB) a jejím dřívějším auditorem BDO ukončil německý „fond národního majetku“ Deutsche Warentreuhand. Společnost BDO souhlasí s rozhodnutím fondu a zaplatí 12 milionů euro jako odškodnění za výrok, který v devadesátých letech vystavila společnosti IBG, dceřiné společnosti BGB. Společnost IBG se kvůli dlouhodobým středně rizikovým pohledávkám v miliardových částkách dostala do situace, která hraničila s bankrotem banky. Úpadku se podařilo zabránit jen díky vysokému státnímu příspěvku a vystavením záruk spolkové země Berlín ve výši 21 miliard euro. Zatímco spor mezi BDO a BGB byl

ukončen, mezi bankou BGB a auditorů společností Deloitte Touche Deutsche Baurevision zatím k mimosoudní dohodě nedošlo. Proto chce BGB vznést žalobu a požadovat odškodnění. Výtky vůči Deloitte se vztahují k výročkům týkajícím se společnosti Berlín Hyp, což je sesterská společnost BGB.

(Handelsblatt, 9/2004)

Auditorů pochybují, že Delta Air Lines přežijí

Auditorů třetí největší americké letecké společnosti Delta Air Lines vyjádřili pochybnosti o možnosti přežití firmy v současném stavu. Obavy Deloitte & Touche vyvolává pokračující ztrátovost firmy a problémy s finanční likviditou a pracovní silou, uvedla Delta ve sdělení pro americkou burzovní komisi. Mluví Delty řekl, že k celé otázce nic více říci nemůže. Delta je jedním z partnerů české ČSA v alianci SkyTeam. Delta vzdoruje bankrotu již delší dobu. Tento týden vedení uspořádalo schůzku s právníckými specialisty na bankrotů pro případ, že by se firma musela uchýlit pod soudní ochranu v rámci kapitoly 11 zákona o bankrotech.

(Hospodářské noviny, 17. 9. 2004)

Kontrola hospodaření obcí a DSO

Od letošního 1. srpna platí zákon číslo 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků (ÚSC) a dobrovolných svazků obcí (DSO), který nahrazuje dosud platnou vyhlášku č. 41/2002 Sb. Tento zákon a s ním související zákon č. 421/2004 Sb., kterým se mění mj. některá ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zákona o obcích a zákona o krajích, řeší komplexně problematiku přezkoumání hospodaření a zrovnoprávňuje proti předchozí právní úpravě postavení obcí a DSO, pokud jde o volbu způsobu přezkoumání. Umožňuje všem obcím a DSO, bez ohledu na počet jejich obyvatel, požádat o přezkoumání hospodaření krajský úřad nebo zadat přezkoumání auditorovi. Více v článku převzatém z časopisu Moderní obec, jehož autorem je Michal Nachaj z odboru kontroly Krajského úřadu kraje Vysočina. **-av-**

Oznamujte hned, nejpозději do pěti dnů

„Zjistí-li povinná osoba v souvislosti se svou činností podezřelý obchod nebo jakoukoli jinou skutečnost, která by mohla podezřelému obchodu nasvědčovat, oznámí to neprodleně ministerstvu s uvedením všech zjištěných identifikačních údajů účastníků obchodu.“ Příčemž oznámení by mělo být podáno bez zbytečného odkladu do pěti kalendářních dnů od zjištění obchodu, v případě, že hrozí nebezpečí z prodlení, pak ihned po zjištění podezřelého obchodu. Velmi striktní ustanovení má výrazný dopad na „důvěrnou povahu obchodních vztahů“. Na nové oznamovací povinnosti stanovené novelou zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti v České republice a na jejich dopady na české společnosti se zaměřuje příspěvek Pavla Chládky z Deloitte v časopisu Ekonom, který uvádíme v plném znění v e-příloze Auditor č. 8/2004. **-av-**

KCP má nový Kodex správy a řízení

Komise pro cenné papíry vydala Kodex správy a řízení společností (takzvaný corporate governance). Jde o aktualizovanou verzi již tři roky starého dokumentu. Jejím cílem je lépe řešit vztah akcionářů a vedení podniku. Více v e-příloze Auditor č. 8/2004. **-av-**

Audit hospodaření města zadá krajským úředníkům

Audit hospodaření města Pardubic za letošní rok si nechá radnice zpracovat Krajským úřadem Pardubického kraje. „Tento krok vychází z příslušného zákona, který dává městu na výběr mezi bezplatnou variantou přezkoumání vlastního hospodaření a úplatnou variantou, jíž by prováděl soukromý auditor,“ vysvětlil mluvčí radnice Michal Zitko. **-av-**

z tiskových zpráv – v e-příloze Auditor č. 8/2004

Společnost Ernst & Young vydala zprávu o boji s podvody

Zpráva, kterou pod názvem „Podvody: realistická řešení reálných rizik“ zpracovala skupina pro vyšetřování a poradenství v oblasti řešení sporů, jež působí v rámci celosvětové poradenské sítě Ernst & Young, se podrobně zabývá riziky, která společností reálně hrozí, a přináší i praktické návody jak proti podvodům bojovat. Na detailních příkladech i případových studiích experti názorně ilustrují důsledky, jež mohou podvody mít, i způsoby, jak je minimalizovat. **-av-**

Nesrovnalosti v daňové legislativě komplikují podnikání v nových členských státech EU

Daňové zákony zavedené v nových členských státech EU v souvislosti se vstupem do unie zatím zdaleka nevytvářejí spolehlivý a předvídatelný legislativní rámec pro úspěšné podnikání. Zejména problémy kolem nepřímých daní podnikům komplikují dodržování předpisů a zvyšují jejich administrativní zátěž a náklady. **-av-**

Ředitelé společností si uvědomují ohrožení bezpečnosti informací, ale nic v tom nepodnikají

Průzkum bezpečnosti informací provedený společností Ernst & Young Global v roce 2004 zjistil, že si vedoucí manažeři společností stále silněji uvědomují riziko, které pro bezpečnost informací představují zaměstnanci jejich vlastní organizace. Přesto však na základě tohoto poznatku nic nepodnikají. Více v e-příloze Auditor č. 8/2004. **-av-**

AUDITOR, číslo 8, 2004, ročník XI, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předsedkyně: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová.

Redaktor: Jaromír Dočkal, tel: 251 119 210, fax: 251 119 211, e-mail: dockal@ddpress.cz

Adresa redakce: Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacrc@kacrc.cz.

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

Tisk: Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: tel.: 315 625 115.

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 27. 10. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.