

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 8/2017



Téma: Novinky v IFRS

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

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů KA ČR	2
Seminář na téma Vnitřní kontrolní systém účetních jednotek	3

TÉMA ČÍSLA – NOVINKY V IFRS

Editorial	4
Využití IFRS ve světě (Milan Zelený).....	5
Připravujete se na nový standard IFRS 9, i když nejste finanční institucí? (Pavel Holan).....	8
Dopad IFRS 15 na stavebnictví a trh nemovitostí (Pavel Dolák, Eva Frujaufová).....	10
IFRS 15 v průmyslové výrobě (Milan Zelený)	12
IFRS 16: Nájem do rozvahy. A co víc? (Martina Křížová Chrámecká)	14
Rozhovor s Pavlínou Krejčí Jak probíhá IFRS „revoluce“ ve velké telekomunikační společnosti	17

NA POMOC AUDITORŮM

Smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou (Lenka Růckerová, Stanislav Staněk)	19
--	----

K DISKUZI

Podstata nad formou – vlk v rouše beránčím? (Petr Kříž)	21
--	----

RECENZE

Leasingy podle IFRS (Michal Černý)	23
--	----

e-příloha Auditor 8/2017

- Daně
- Právo
- Zaujalo nás
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 26. 10. 2017

IFRS momentum



Milan Zelený

Neúprosně se blíží nový rok a s ním i okamžik, kdy společností sestavující účetní závěrku podle IFRS budou muset používat pro zachycení transakcí dva nové standardy: IFRS 9 – Finanční nástroje a IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. Dle dikce zákona o účetnictví to znamená nejen sestavení účetní závěrky podle nových pravidel, ale také účtování běžných transakcí bez zbytečného odkladu novým způsobem.

Zároveň se od 1. ledna 2018 rozroste skupina společností (finančních institucí), které budou IFRS 9 přímo aplikovat ve svém účetnictví bez ohledu na to, zda účetní závěrku sestavují podle IFRS nebo podle českých předpisů. To bude způsobeno připravovanou novelou prováděcí vyhlášky č. 501/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, která pro účtování finančních nástrojů bude přímo odkazovat na IFRS ve znění schváleném EU, tedy na IFRS 9.

Toto jsou témata, která zaměstnávala a zaměstnávají členy Výboru pro IFRS a finanční instituce Komory auditorů ČR v posledních měsících. Navíc auditori, kteří se podílejí na auditech účetních jednotek vykazujících podle IFRS, musejí průběžně sledovat, co zajímá regulátory a na co se zaměřují. Proto navazujeme kontakty s Českou národní bankou (ČNB) jakožto regulátorem zodpovědným za praktickou aplikaci IFRS emitenty cenných papírů. S ČNB plánujeme

zorganizovat setkání, na němž by se regulátor podělil o zkušenosti z přezkumů účetních závěrek emitentů v roce 2017 (za rok 2016). Půjde tedy o jakousi živou pracovní obdobu toho, co na úrovni EU uskutečňuje Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA).

ESMA zveřejňuje na svých webových stránkách nálezy z přezkumů účetních závěrek provedených národními regulátory. Dokumenty lze nalézt na webu ESMA pod názvem „Extract from the EEC’s Database of Enforcement“. Za rok 2016 regulátoři v Evropě uskutečnili 1 200 prohlídek účetních závěrek a v nich zjistili 311 nálezů. Tedy u 25 % emitentů. Z tohoto počtu muselo osm emitentů znovu vydat opravenou účetní závěrku, 92 emitentů muselo zveřejnit informaci o opravě a zbytek emitentů má za úkol účetní závěrku v problematickém bodu vylepšit do příštího roku. Pro auditory těchto společností to není příjemná situace. Chybu primárně udělal emitent a ten je i zodpovědný za její nápravu. Na auditora takového emitenta však popsaná situace nevrhá dobré světlo. Chybu, nezřídka významnou, v účetní závěrce neidentifikoval, a to je minimálně výzva do budoucna, aby se počet takových případů snižoval.

Proto máme zájem navázat jako profesní komora co nejúžší kontakt s ČNB, abychom mohli sdílet zkušenosti z práce na účetních závěrkách emitentů cenných papírů. Plánované setkání by mělo být první vlaštvou.

Milan Zelený

předseda Výboru pro IFRS
a finanční instituce KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 1. a 2. října ve Valticích, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Větší část jednání výkonného výboru byla společná s kárnou a dozorčí komisí, kde byla projednána témata týkající se návrhu rozpočtu na rok 2018, stanoviska KA ČR k žádostem Policie ČR a soudů o znalecká vyjádření, vyhodnocení zpráv RVDA o činnosti dozorčí a kárné komise, komunikace KA ČR s RVDA a návrhy opatření ke zvýšení kvality auditu. Dále se také diskutovalo o strategii KA ČR, o problematice odborné praxe asistentů auditora, o návrhu aktualizace příspěvkového řádu KA ČR, o problematice školení „Spis auditora“ a o dalších aktuálních informacích z agendy obou komisí.

Výkonný výbor schválil:

- navržený postup úpravy návrhu rozpočtu na rok 2018,

- postup přípravy semináře s ČNB plánovaného na prosinec, který bude věnovaný aktuálním otázkám finančního trhu a zkušenostem dohledu ČNB.

Výkonný výbor dále projednal:

- personální záležitosti a schválil zahájení výběrového řízení za odcházejícího kontrolora kvality,
- a schválil navržený postup ve věci žádosti Ministerstva průmyslu a obchodu ČR o posouzení změn v hodnocení regulatorních překážek pro mezinárodní obchod se službami v oblasti auditu a účetnictví

a vzal na vědomí:

- informace o plnění povinného vzdělávacího tématu,
- žádost o splátkový kalendář úhrady pokuty,
- informace o uskutečněných připomínkových řízeních k návrhům novel vyhlášek,

- výsledky per rollam hlasování o členech odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–srpen 2017,
- pololetní zprávu o činnosti dozorčí komise za první polovinu roku 2017,
- informace o připravovaném diskuzním večeru s ICAEW, který se uskuteční 25. října 2017 na VŠE v Praze,
- zápis ze zahraniční služební cesty na jednání výboru Accountancy Europe v Bruselu 26. září,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Informace z odborných výborů KA ČR

Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

5. září 2017

Na zářijovém jednání výboru byly diskutovány připomínky k návrhu novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. týkající se zejména možnosti alternativního vykazování účtů časového rozlišení v účetní závěrce, diskutovalo se o koncepci připravovaného nového zákona o účetnictví ministerstva financí. Výbor řešil také odborné dotazy ke konsolidaci, které obdržela KA ČR od auditorů.

Výbor pro metodiku auditu (VMA)

4. září 2017

Na zářijovém jednání VMA byly diskutovány zkušenosti z prvního roku

po zavedení nové zprávy auditora, byla zpracována koncepce seriálu článků na téma typické chyby při auditu (Hugo a Sally). Dále byly diskutovány dotazy týkající se konsolidace a opětovného vydávání zprávy.

-pse-

Výbor pro auditorské zkoušky (VAZ)

21. září 2017

Jednání výboru se zúčastnila Alena Mrkvičková, garantka zkoušky Finanční účetnictví I, a informovala jej o cílech, zaměření a struktuře této zkoušky. Dále se diskutovalo o návrhu nové dohody s ICAEW, která by měla nahradit smlouvu z roku 2014. Návrhem této

dohody se bude zabývat také výkonný výbor. Členové VAZ se seznámili s výsledky zkoušek Podnikové finance, Finanční účetnictví II, zabývali se rovněž hodnocením kurzů Konsolidace a podnikové kombinace a Právo v podnikání, které bylo získáno od účastníků těchto kurzů.

-pag-



Seminář na téma Vnitřní kontrolní systém účetních jednotek

Na půdě Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ) se 5. října konal odborný seminář na téma Vnitřní kontrolní systém účetních jednotek (VKS). Již čtvrtý společný seminář byl opět organizován ve spolupráci s Českým institutem interních auditorů (ČIIA) a Komorou auditorů ČR (KA ČR). Téma semináře bylo přítomným nabídnuto z několika úhlů pohledu. Pohled na VKS institucí, které hospodaří s veřejnými financemi, nabídli zástupci Ministerstva financí ČR (MF ČR) a NKÚ. Další zajímavé informace přinesly prezentace zástupců interních a externích auditorů. Pohled externích auditorů posluchačům předložila Hana Mužátková, členka Kárné komise KA ČR.

V úvodu přítomné přivítal prezident NKÚ Miloslav Kala, který vyjádřil potěšení nad pokračováním úspěšných společných seminářů a vyslovil naději, že vzájemná výměna informací a spolupráce bude i nadále pokračovat. Krátce všechny přivítala i prezidentka KA ČR Irena Liškařová a poděkovala přítomným pracovníkům NKÚ za organizaci letošního semináře.

V prvním odborném příspěvku Jana Kranecová, zástupkyně ředitelky odboru Centrální harmonizační jednotky MF ČR popsala své zkušenosti z přístupu mnoha institucí veřejného sektoru k VKS. Kladla při tom důraz na aktivní a racionální přístup k VKS. Formální přístup k VKS, se kterým se ve své praxi často setkává, v podstatě činí celý VKS nesmyslným. Zdůraznila také, že nejdůležitějším prvkem celého systému je člověk a jeho přístup k VKS. Ve svém příspěvku odkazovala převážně na mezinárodní standard pro nastavení systému vnitřního řízení a kontroly (COSO).

O zkušenosti s prováděním interního auditu ve velké české společnosti se s posluchači podělil prezident ČIIA Tomáš Pivoňka. Úvod věnoval COSO, jeho historii, složitosti a komplexnosti. Dále popsal, jak lze prostřednictvím interního auditu detekovat a předcházet

nekalému jednání nebo dokonce podvodům. Základem je, podle Tomáše Pivoňky, souhra tří základních elementů: systém – člověk – firemní kultura. Ani nejlépe propracovaný systém vnitřní kontroly totiž nebude dobře fungovat při formálním přístupu zaměstnanců a interních auditorů. Požadovaný přístup zaměstnanců k VKS však silně ovlivňuje firemní kultura jednotlivých organizací.

V dalším příspěvku Štefan Kabátek z Odboru auditu výkonnosti NKÚ představil hlavní problémové oblasti veřejného sektoru z pohledu auditora NKÚ. Zdůraznil, že NKÚ z pozice externího auditora prověřuje, jestli jsou kontrolované činnosti účelné, hospodárné a efektivní. Při své činnosti se úřad opírá o doporučení Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI), v příspěvku připomněl i již zmiňovaný COSO.

V závěrečném vystoupení popsala Hana Mužátková, členka Kárné komise KA ČR a senior manažerka společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o, důležitost kontaktu externího auditora s reálným děním v kontrolované společnosti a opět zdůraznila nebezpečí formálního přístupu vedení a zaměstnanců společností k VKS.

Po krátké přestávce následovala živá hodinová diskuze všech vystupujících s posluchači. Celou diskuzi, ale i svá vystoupení jednotliví přednášející doplnili řadou konkrétních příkladů z praxe. Leitmotivem příspěvků i celé diskuze byla role člověka a jeho přístup k plnění jednotlivých úkolů v rámci příslušných VKS. A když ke konci padla otázka na zavádění robotů do kontrolní činnosti, všichni vystupující včetně moderátora semináře Michala Štěpána se shodli na tom, že role auditora-člověka při kontrolních činnostech je stále nenahraditelná.

Vladimíra Karlová

oddělení vnějších vztahů KA ČR



Editorial

Toto číslo Auditora mělo být původně zaměřené obecně na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Nicméně změny, které v současné době IFRS provázejí, jsou tak zásadní, že většina článků se věnuje novým standardům: *IFRS 9 – Finanční nástroje*, *IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky* a *IFRS 16 – Leasingy*. Se standardem IFRS 9 se čtenáři Auditora měli možnost seznámit již v čísle 9/2016 v článku *IFRS 9: Nový standard pro finanční nástroje* od Ivany Smejkalové. Toto číslo přináší články věnující se významu IFRS 9 pro nebankovní obchodní korporace, výnosům (IFRS 15) a leasingu (IFRS 16). Zatímco leasingy jsou více či méně využívány napříč jednotlivými odvětvími a vliv IFRS 16 se bude lišit podle struktury financování jednotlivých podniků (používání leasingů či jiného způsobu financování dlouhodobých aktiv), IFRS 15 (výnosy) bude mít pravděpodobně dopad na jednotlivé společnosti i podle toho, v jakém odvětvovém sektoru podnikají. A to proto, že úprava účtování výnosů obsahuje řadu detailních pravidel v různých oblastech, které mohou být pro jedno odvětví okrajové, zatímco pro jiné odvětví jsou zcela zásadní.

Nabízíme tedy kromě obecného úvodu do problematiky IFRS 15 i odvětvový pohled. Zaměřili jsme se na sektory, kde může být vliv nové úpravy účtování překvapivě odlišný od současné praxe. Navíc přinášíme články o novinkách v účtování nájmu od roku 2019 a také pohled na současnou kondici IFRS jakožto globálního jazyka účetních, investorů a další odborné veřejnosti.

Výnosy nově a jinak

Bez výnosů nemůže žádný podnik dlouhodobě fungovat. Existují start-upy, které nějakou

dobu na počátku své existence výnosy negenerují, ale jinak je výnos pro výkon podniku zcela zásadní. Vykazování výnosů se týká v podstatě každé společnosti. Text standardu IFRS 15 má tedy o čtenáře postaráno.

Důvodem jeho sepsání nebylo to, že by stávající standardy IAS 11 a IAS 18 byly nějak závadné. Byly prostě jen zastaralé. Nebylo nezbytné měnit pravidla účtování u jednoduchých transakcí, které se v zásadě nezměnily od „dob Marie Terezie“. Jednoduchá stará pravidla ale tragicky selhávala při zajištění konzistentnosti vykazování transakcí moderního obchodu a marketingu plných motivačních schémat, bonusů, slev a jiných práv účastníků transakce. V těchto oblastech existovala široká škála účetních přístupů, proto je dost dobře možné, že některé společnosti nebudou muset měnit své dosavadní způsoby vykazování, zatímco většina ostatních ano. Nelze ovšem ani sestavit jednoduchý a obecně platný výčet změn, které se budou týkat alespoň většiny společností. Uvedme si proto jen několik příkladů, které naznačují, jaká překvapení na nás mohou čekat. Na pomoc si můžeme vzít článek z Financial Times z července letošního roku hlásící v titulku: *Uber, Amazon a Microsoft sbírají síly na účetní reorganizaci*.

Výnosy společnosti Uber spadnou na polovinu a prodeje společnosti Amazon a Microsoft se mohou zvýšit oproti stavu, jak jsou vykazovány v současnosti – to vše díky přicházejícím novým účetním pravidlům. Změny znamenají, že technologický průmysl musí přehodnotit způsob, jakým společnosti vykazují výnosy a náklady. Existuje také riziko, že se některým společnostem nepodaří vysvětlit investorům podstatu změn a analytici špatně porozumí číslům, která společnosti

zveřejní v průběhu roku podle nových pravidel. Jen hrstka společností zatím přešla na nový způsob vykazování (ještě před povinnou účinností standardu), zatímco řada dalších se teprve snaží porozumět, jak vlastně novinka ovlivní jejich výnosy a hospodářský výsledek. V některých případech změna v načasování uznání nákladů vyústí ve vyšší vykázaný zisk, zatímco jiné společnosti žádnou změnu nezaznamenají.

Jak již bylo řečeno, dramatický dopad pocítí například služba Uber, jejíž výnosy klesnou o více než polovinu. Výnosy Uberu za 1. čtvrtletí 2017 byly 3,4 miliardy USD, ovšem společnost indikovala, že podle nových pravidel by vykazovala výnosy pouze ve výši 1,5 miliardy USD. Protože se jedná o dramatickou změnu, Uber se rozhodl zveřejňovat tuto informaci již od tohoto roku, i když nový standard bude aplikovat až od roku 2018. Podle současných pravidel Uber vykazoval výnosy z provizí za sjednání pravidelných jízd (regular rides), zatímco ze služby UberPOOL vykazoval výnosy v plné výši jízdného. Podle nových pravidel vykáže Uber za obě služby výnosy pouze ve výši provize. Tento dramatický efekt je způsoben tím, že i u služby UberPOOL je společnost Uber vyhodnocena jako zprostředkovatel (agent) poskytované služby.

Poskytovatelé softwaru budou jako odvětví patřit k těm, která budou nejvíce ovlivněna. Celé odvětví se nachází v přechodu od prodeje tradičních hotových licencí k modelu průběžně poskytované služby (software subscription). A v prostředí této změny přichází nový standard, který změnu účetního režimu činí relativně komplikovaným úkolem. Dopad na jednotlivé společnosti bude záležet na vyhodnocení konkrétních licenčních smluv, přičemž řada společností připravovala své

smlouvy na základě stávajících účetních pravidel, bez zohlednění změn, které v účtování brzy nastanou. Některé smlouvy v odvětví jsou řešeny tak, že uživatelé licencí platí vyšší částky v pozdějších letech. Podle nových pravidel se výnosy z takových smluv budou vykazovat rovnoměrně, takže vyšší výnosy budou vykázány dříve. A například Microsoft oznámil, že dopad nového standardu na společnost bude významný, protože licence Windows 10 doposud uznával průběžně po dobu licenční smlouvy, zatímco nově je bude

vykazovat celé v okamžiku prodeje licence.

Do třetice Amazon oznámil, že u něj dojde k uznávání výnosů z prodeje elektronických zařízení, jako je Kindle, dříve, pokud se prodávají mimo prodejní místa Amazonu. Navíc bude Amazon dříve uznávat výnosy z neuplatněných dárkových poukazů.

Výsledky hospodaření jiných společností technologického sektoru ovlivní i to, že náklady představující prodejní provize budou uznávány ve výsledku hospodaření později, poté co budou aktivovány v rozvaze. Zejména

u prudce rostoucích firem, které mají vysoký podíl prodejních provizí na celkových nákladech, dojde ke zlepšení ukazatelů ziskovosti těchto start-upů, což může značně ovlivnit rozhodování investorů.

Přeji čtenářům, aby jim toto číslo přineslo užitečné informace o všech velkých změnách v IFRS. Bez jejich dobré znalosti se auditor při ověřování účetních závěrek nebo konsolidačních „balíčků“ sestavených na bázi IFRS neobejde.

Milan Zelený
editor tohoto čísla

Využití IFRS ve světě



Milan Zelený

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board) mapuje používání IFRS, a to ve 150 zemích. Podívejme se na současnou situaci pohledem statistiky dostupné na stránkách IASB. Sledované země jsou z následujících regionů (zahrnujících všechny země G20):

	Počet zemí	Procentní zastoupení
Evropa	44	29 %
Afrika	23	15 %
Blízký východ	13	9 %
Asie a Oceánie	33	22 %
Amerika	37	25 %
Celkem	150	100 %

Zdroj: IASB

Jak jsou standardy IFRS uplatňovány domácími společnostmi v každé ze sledovaných 150 zemí?

Všechny, kromě jedné země (Bhútán), již používají standardy IFRS. Ve 126 zemích (84 %) se IFRS vyžadují pro všechny nebo většinu domácích veřejně obchodovaných společností nebo jiných subjektů veřejného zájmu (kotované společnosti a finanční instituce). Viz tabulka níže.

Uvedených 150 zemí zahrnuje všech 31 členských států Evropské unie (EU) a Evropského hospodářského prostoru (EHP), kde jsou požadovány standardy IFRS pro všechny společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu.

126 zemí klasifikovaných jako vyžadující standardy IFRS pro všechny nebo většinu tuzemských subjektů veřejného zájmu zahrnují členské státy EU a EHP.

Využití standardů IFRS ve 150 zemích podle oblasti

Region	Evropa	Afrika	Blízký východ	Asie a Oceánie	Amerika	celkem	% ze 150
Počet zemí v regionu	44	23	13	33	37	150	
Země, které vyžadují standardy IFRS pro všechny nebo většinu domácích subjektů veřejného zájmu	43	19	13	24	27	126	84 %
Země, které vyžadují standardy IFRS jako % z celkového počtu zemí v regionu	98 %	83 %	100 %	73 %	73 %	84 %	
Země, které umožňují nebo vyžadují standardy IFRS alespoň pro některé (ale nikoli všechny) subjekty veřejného zájmu	1	1	0	3	8	13	9 %
Země, které nevyžadují ani nepovolují standardy IFRS pro žádné domácí subjekty veřejného zájmu	0	3	0	6	2	11	7 %

Zdroj: IASB

Dále se jedná o několik zemí, které přijaly IFRS takřka doslovně jako své národní účetní standardy (včetně Austrálie, Hongkongu, Nového Zélandu a Jižní Koreje).

Rozsah působnosti IFRS

Ze 126 zemí, které vyžadují použití IFRS všemi nebo většinou domácích subjektů veřejného zájmu, je devět, které nemají burzu, ale vyžadují standardy IFRS pro všechny finanční instituce (Afgánistán, Angola, Belize, Brunej, Gambie, Kosovo, Lesotho, Libérie a Jemen).

Ze 117 zemí, které mají burzy, jich šest nevyžaduje IFRS pro kotované finanční instituce (Argentina, Salvador, Izrael, Mexiko, Peru a Uruguay), ačkoli vyžadují IFRS pro jiné kotované společnosti. Všechny ostatní vyžadují IFRS pro všechny kotované společnosti.

Přibližně 60 % ze 126 zemí, které vyžadují IFRS pro všechny nebo většinu veřejně obchodovaných společností, také vyžadují standardy IFRS pro některé domácí společnosti, jejichž cenné papíry nejsou veřejně obchodovány. Většinou se jedná o finanční instituce a velké nekotované společnosti. Více než 90 % ze 126 zemí, které vyžadují IFRS pro všechny nebo většinu veřejně obchodovaných společností, také vyžaduje nebo povoluje použití IFRS pro všechny nebo většinu společností, které nejsou veřejně obchodovány.

Zpráva auditora

V 94 zemích se zpráva auditora (a/nebo základní východiska přípravy účetní závěrky) odkazuje na soulad s IFRS. V dalších 33 zemích se zpráva auditora odkazuje na IFRS přijaté EU (včetně 31 členských států EU/EHP plus samotná EU plus Albánie – přístupující země). Ve 23 zbývajících zemích zpráva auditora odkazuje na shodu s národními předpisy.

Standardy IFRS poskytují finanční informace pro kapitálové trhy pokrývající více než polovinu světového HDP

Analýza zemí podle IFRS a podle HDP ukazuje, že HDP zemí, které vyžadují nebo dovolují použití standardů IFRS pro subjekty veřejného zájmu (kotované společnosti a finanční instituce), tvoří 62 % HDP všech zkoumaných zemí. Standardy IFRS se také používají ve většině ostatních ekonomik, například téměř 500 zahraničních společností, jejichž cenné papíry se obchodují ve Spojených státech, používá IFRS.

I když je Evropská unie největší částí základny používání IFRS, země mimo EU/EHP, které používají IFRS mají také velkou váhu. Všechny země EU/EHP požadují IFRS pro všechny nebo většinu domácích kotovaných společností. HDP za rok 2014 těchto 31 zemí činil 19 bilionů USD. Kombinovaný HDP v roce 2014 v zemích mimo EU/EHP, které buď požadují, nebo povolují IFRS pro všechny nebo většinu domácích kotovaných společností, činil 26,9 bilionu USD.

Jsou IFRS skutečně globální?

Je zřejmé, že se IFRS staly globálním vykazovacím rámcem. Je to dáno mimo jiné i podporou, kterou mají od významných světových organizací:

„Světová banka je dlouhodobým zastáncem práce na vytvoření jednotného souboru vysoce kvalitních globálních účetních standardů.“ (Světová banka, 2017)

„Podporujeme pokračující práci s cílem dosáhnout konvergence na jednotný soubor vysoce kvalitních účetních standardů.“ (Deklarace vůdců G20 v roce 2012)

FSB zopakovala svoji podporu jedné sadě vysoce kvalitních globálních účetních standardů. (Prohlášení FSB [Financial Stability Board], 2015)

Moderní ekonomiky se spoléhají na přeshraniční transakce a volný tok mezinárodního kapitálu. V dnešní době se více než třetina všech finančních transakcí uskutečňuje přes hranice a očekává se, že počet bude růst.

Investoři hledají diverzifikaci a investiční příležitosti na celém světě, společnosti získávají kapitál, provádějí transakce nebo mají mezinárodní operace a dceřiné společnosti ve více zemích.

V minulosti byly takové přeshraniční aktivity komplikovány tím, že různé země měly své vlastní soubory národních účetních standardů. Takové prostředí často zvyšuje náklady, složitost a rizika, která v konečném důsledku ohrožují jak společnosti, které připravují účetní závěrky, tak investory a další, kteří používají účetní závěrky k tomu, aby přijímali ekonomická rozhodnutí.

Uplatňování národních účetních standardů znamená, že částky vykázané v účetní závěrce mohou být vypočítány na jiném základě. To zahrnovalo studium detailů národních účetních standardů, protože i malý rozdíl v požadavcích mohl mít významný dopad na vykazovanou finanční výkonnost a finanční pozici společnosti – například společnost může vykázat zisk podle jednoho souboru národních účetních standardů a ztráty podle jiného. Příkladem může být zaúčtování výsledku z transakcí, kdy společnost nejprve nakoupí vlastní akcie a následně je se „ziskem“ prodá. V řadě národních účetních pravidel (včetně českých předpisů) se „zisk“ z takové operace zaúčtuje do výsledku hospodaření. V IFRS se jedná o zachycení dvou nezávislých operací – nákup vlastních akcií, který je bez dopadu do výsledku hospodaření a „vydání vlastních akcií“, což je rovněž operace, která nemá vliv na hospodářský výsledek. Všechny vlivy takové transakce se zachytí ve vlastním kapitálu.

Zkušenosti s přijímáním IFRS

Zavedení IFRS jako povinného vykazovacího rámce nepřichází bez nákladů a úsilí. Společnosti budou obecně muset změnit alespoň některé ze svých formačních systémů a postupů. To klade nároky i na investory a další uživatele účetních závěrek.

Nezávislý akademický výzkum a studie týkající se přijímání IFRS v jednotlivých zemích přinášejí přesvědčivý důkaz, že přijetí standardů IFRS přineslo celkově výhody kapitálovým trhům.

IFRS úspěšně vytvořily společný účetní jazyk pro kapitálové trhy. (Evropská komise, 2015)

Důkazy naznačují, že přijetí standardů IFRS bylo pro kotované společnosti z velké části pozitivní. (Australská rada pro účetní standardy, 2016)

Přijetí IFRS pozitivně ovlivnilo snížení investičního rizika u domácích firem, zmírnění „korejského discountu“ a příliv zahraničního kapitálu prostřednictvím IPO na burze cenných papírů, vydávání korejských dluhopisů nebo fúzí a akvizic. (Korejská rada pro účetní standardy, 2016)

Dokumentované výhody zahrnují nižší náklady na kapitál pro některé společnosti a zvýšené investice

do dané země, která používá IFRS. Některé společnosti také uvádějí výhody plynoucí z toho, že mohou využívat IFRS ve svých interních zprávách, zlepšují schopnost porovnávat provozní jednotky v různých zemích, snižují počet různých účetních okruhů a mají flexibilitu při přesunu zaměstnanců s praxí s IFRS v rámci své organizace.

V Japonsku, kde je používání IFRS od roku 2010 dobrovolné, zpráva Japonské agentury pro finanční služby (Japanese Financial Services Agency) identifikovala zvýšení efektivity podnikání, srovnatelnosti a lepší komunikaci s mezinárodními investory jako hlavní důvody, proč se mnoho japonských společností rozhodlo přijmout IFRS.

Hugo a Sally se baví o podvodu

1. Není podvod jako podvod



Ahoj Sally. Cestou ke klientovi vlakem z Prahy do Brna jsem si pročítal časopis Auditor a v něm jsem našel informaci o tom, že se auditoři nedostatečně věnují problematice podvodu. To mi moc nedává smysl, vždyť podvod je definován v § 209 trestního zákoníku, co to má společného s auditem?

Ahoj Hugo. Máš sice pravdu, ale jen částečně. V kontextu auditu, především pak v souladu s ISA 240 je podvod třeba chápat jako podvodné jednání, které může, ale také nemusí naplňovat znaky trestného činu. Uvědom si, že trestní právo je záležitostí národní legislativy, zatímco ISA jsou nadnárodními, globálními standardy.



Tak to jsi řekla moc hezky, ale stejně pořád nevím, kam směřuješ.

Tak jinak. Představ si, že někdo ze zaměstnanců firmy ve skladu ukradne několik kusů zboží v celkové ceně 1 650 Kč. Zcela jistě si nemyslíš, že se jedná o podvod ve smyslu trestního zákoníku, ale jedná se patrně o krádež.

Tak to tedy ne, podle § 205 odst. 1 písm. a) musí být škoda na cizím majetku vyšší než „nikoli nepatrná“, což ve spojitosti s § 138 představuje částku 5 000 Kč.

Obdivuji tvoji znalost trestního zákoníku, ale v auditu je podvod nebo asi lépe podvodné jednání jakékoliv úmyslné jednání zasahující účetní závěrku, i když trestní právo tomu podvod říkat nemusí. A může jít buď o podvodné účetní výkaznictví anebo o zpronevěru majetku.

Dobrá, ale co s tím? Proč se tím mám zabývat, když jsem auditor a ne vyšetřovatel?

Ale to je přeci jasné, podvod může být příčinou vzniku významné nesprávnosti, a to je přeci to, čím se zabýváš ve fázi identifikace rizik. Jasně, většina nesprávností asi vzniká spíše chybou než podvodem. Jenže osoba, která se dopouští podvodného jednání, se snaží toto jednání zakrýt, zamaskovat, smazat stopy. Jedná se tedy o mnohem obtížněji odhalitelnou skutečnost, než je prostá chyba. Proto musíš jako auditor tomuto riziku věnovat zvýšenou pozornost.

Jak dopadají tyto globální trendy na situaci v České republice

IFRS jako povinnost pro veřejně obchodované společnosti máme u nás již řadu let. Také dobrovolné užití IFRS pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek je prvkem, který řada koncernů dlouhodobě využívá. Obecně se dá konstatovat, že na rovině sblížení národních účetních předpisů s IFRS jsou mnohem dál české předpisy platné pro banky a další finanční instituce, které již řadu let vycházejí z úpravy pro účtování finančních nástrojů v IFRS. V současné době by mělo dojít k ještě většímu sblížení formou přímého odkazu na standard IFRS 9 – *Finanční nástroje* v novelizované prováděcí vyhlášce č. 501/2002 pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi. Tato změna bude náročná pro všechny zúčastněné strany, ale celkově by měly přínosy převážit náklady spojené s přímou aplikací IFRS 9.

Věřme, že se jedná o první krok a nastoupený trend bude pokračovat. Například promítnutí alespoň některých částí IFRS pro malé a střední podniky (SME) do účetní legislativy pro podnikatele by bylo logickým a správným dalším krokem na cestě k připojení se k obecně srozumitelnému jazyku účetních na celém světě.

Milan Zelený

Ing. Milan Zelený, FCCA je absolventem ČVUT v Praze. Pracuje ve společnosti PricewaterhouseCoopers jako ředitel v oddělení auditu, kde se kromě portfolia klientů věnuje poradenství v oblasti aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), a to nejen v rámci České republiky, ale i v ostatních zemích střední a východní Evropy. Je členem Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA) a Komory auditorů ČR, kde je členem Výkonného výboru a předsedou Výboru pro IFRS a finanční instituce.

Připravujete se na nový standard IFRS 9, i když nejste finanční institucí?



Pavel Holan

Standard IFRS 9 – *Finanční nástroje* nahradí od 1. ledna 2018 stávající ustanovení standardu IAS 39 pro finanční nástroje v oblastech klasifikace a oceňování, snížení hodnoty finančních aktiv a zajišťovacího účetnictví. Účetní jednotky, i ty které nejsou finančními institucemi, musí být ovšem připraveny popsat dopady nového standardu již ve svých účetních závěrkách za rok končící 31. prosince 2017, a to v rozsahu stanoveném ve standardu IAS 8.

Klasifikace a oceňování

Oblast klasifikace a oceňování přináší svým způsobem zjednodušení. Ze stávajících čtyř kategorií pro klasifikaci dluhových finančních aktiv jsou v IFRS 9 kategorie pouze tři. Pro klasifikaci a oceňování dluhových finančních aktiv do těchto třech kategorií je nutné podstoupit tzv. Business Model test a Solely Payments of Principle and Interest (SPPI) test. První z nich vychází z aktuálního způsobu zacházení s dluhovým finančním aktivem, tedy z obchodního modelu samotné účetní jednotky. Pro druhý test definuje standard IFRS 9 pojmy jistina a úrok. Tento test zkoumá ujednání mezi smluvními protistranami a v zásadě vyžaduje, aby veškeré platby z daného smluvního ujednání představovaly pouze platby jistiny a úroků tak, jak jsou standardem definovány. Výsledky těchto dvou testů jsou kritické pro klasifikaci dluhových finančních aktiv do již zmíněných tří kategorií, kterými jsou amortizo-

vané náklady (AC), reálná hodnota přes ostatní úplný výsledek (FVOCI) a reálná hodnota přes výsledek hospodaření (FVPL).

Pro kapitálová finanční aktiva jsou nová pravidla pro oceňování ještě přímočařejší. Podle IFRS 9 budeme kapitálová finanční aktiva klasifikovat a oceňovat v kategorii FVPL, pokud si účetní jednotka nevolí kategorii FVOCI. Tato volba, učiněná pro konkrétní jednotlivá kapitálová finanční aktiva při prvním vykazání, je nezvratná. V případě uplatnění této volby budou realizované zisky nebo ztráty z daného kapitálového finančního aktiva reklasifikovány mezi ostatním úplným výsledkem hospodaření a zisky/ztrátami minulých let v rámci vlastního kapitálu. Jinými slovy realizované zisky a ztráty neovlivní běžný výsledek hospodaření daného roku.

Pravidla pro klasifikaci a oceňování finančních závazků pak zůstávají beze změn s výjimkou způsobu účtování změn reálné hodnoty způsobené změnou vlastního kreditního rizika u finančních závazků oceňovaných reálnou hodnotou. Tato výjimka se neuplatní pro úvěrové přísliby, finanční záruky a v případech, kdy by její uplatnění vedlo k účetnímu nesouladu. V praxi znamená tato výjimka pro dotčené finanční závazky požadavek rozdělit reálnou hodnotu na komponentu příslušnou změnám vlastního kreditního rizika, která bude účtována na samostatný řádek ostatního úplného výsledku hospodaření a v budoucnu neovlivní běžný výsledek hospodaření ani v případě realizace těchto finančních závazků, a na ostatní komponenty změny reálné hodnoty, které budou účtovány ve standardním režimu změn reálných hodnot přes běžný výsledek hospodaření.

Praktické dopady nových pravidel pro klasifikaci a oceňování nebudou pro většinu korporátních účetních jednotek nikterak dramatické. Pokud není obchodní model účetní jednotky nastaven na významnější využívání určitých faktoringových služeb, pak běžné obchodní pohledávky ve většině případů splní oba zmíněné testy tak, aby vyhovely klasifikaci AC. Navíc i v případě faktoringu nebo jiného způsobu prodeje krátkodobých pohledávek se při klasifikaci mimo AC pravděpodobně nic podstatného nezmění na ocenění takových pohledávek, protože jejich účetní hodnota velmi často odpovídá jejich reálné hodnotě. Takže dopad klasifikace mimo kategorii AC bude spíše prezentační a bude mít vliv na zveřejnění.

Nový model pro snížení hodnoty finančních aktiv

Výraznější dopady lze ovšem očekávat od nového modelu pro snížení hodnoty finančních aktiv, a to i u nefinančních institucí. IFRS 9 přichází s modelem očekávaných kreditních ztrát, tzv. Expected Credit Loss (ECL) model. Jeho úkolem je eliminovat největší slabiny stávajícího modelu z IAS 39, kterými byla a je pozdní tvorba opravných položek a v nedostatečné výši. K tomu docházelo především proto, že opravné položky byly tvořeny pouze na základě historické zkušenosti, a to až v okamžiku, kdy byla protistrana v zásadních problémech při splácení svých závazků. IFRS 9 proto ve svém novém ECL modelu vyžaduje zahrnout do logiky tvorby opravných položek kromě historické zkušenosti také budoucí očekávání. Jelikož mají tato budoucí očekávání vycházet ze scénářové analýzy možného budoucího vývoje, je třeba počítat s tím, že každá obchodní pohledávka již v okamžiku svého vzniku s sebou nese určité riziko, že nebude uhrazena. Proto nebude pravděpodobnost negativního scénáře nikdy nulová a opravné položky k takové pohledávce budou tvořeny již v okamžiku jejího prvního vykázání.

Celý ECL model je rozdělen na tři fáze:

- (1) první vykázání,
- (2) výrazné zvýšení kreditního rizika,
- (3) objektivní znehodnocení.

V první fázi jsou pro finanční aktivum vykazovány opravné položky odpovídající očekávaným ztrátám v následujících 12 měsících, ve druhé a třetí fázi pak opravné položky odpovídající ztrátám po celou dobu trvání finančního aktiva.

Pro běžné obchodní pohledávky se splatností pod jeden rok a pro pohledávky z leasingu nabízí IFRS 9 zjednodušený přístup, kterým bude účetní jednotka vytvářet opravné položky na úrovni očekávaných ztrát po celou dobu trvání finančního aktiva. Tímto zjednodušeným přístupem se účetní jednotka vyhne analýze tří uvedených fází, nicméně požadavek na zahrnutí budoucích očekávání platí i zde. Tento zjednodušený přístup nelze uplatnit pro finanční aktiva vznikající z vnitroskupinových vztahů.

Nový model pro snížení hodnoty finančních aktiv zasáhne všechny účetní jednotky. Přestože pro běžné obchodní pohledávky většina účetních jednotek využije zjednodušeného přístupu, bude nucena zahrnout budoucí očekávání, která díky scénářové analýze přinesou s velkou pravděpodobností jednorázové navýšení opravných položek k datu první aplikace standardu IFRS 9 a v následujících účetních obdobích zvýšenou volatilitu hospodářského výsledku díky opravným položkám zahrnujícím nejistá očekávání budoucího vývoje.

Zajišťovací účetnictví

Základní typy zajišťovacích vztahů zůstávají zachovány. Nadále tedy budeme pracovat se zajištěním peněžních toků, reálné hodnoty nebo investice do zahraniční operace. Zajišťovací účetnictví bude ovšem pod IFRS 9 výrazně méně svázané striktními pravidly. Doposud známý koridor efektivnosti 80–125 % je definitivně zrušen a efektivita zajišťovacího vztahu bude nově posuzována na základě ekonomického vztahu mezi zjištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem. Nejen díky této změně IFRS 9 významně rozšiřuje možnosti aplikace zajišťovacího účetnictví pro účetní jednotky, které z různých důvodů současná striktní pravidla pro aplikaci zajišťovacího účetnictví nesplňovaly.

IFRS 9 v současné platné verzi upravuje pouze mikro zajišťovací vztahy, tedy takové, kde jeden zajišťovací nástroj zajišťuje jednu zjištěnou položku. Pravidla pro portfoliové zajištění jsou v současné době rozpracována samostatným projektem mimo IFRS 9.

Přechod na IFRS 9

Přechod na IFRS 9 je možný dvěma způsoby, plnou retrospektivní metodou, nebo modifikovanou retrospektivní metodou, která eliminuje nutnost úpravy předcházejících období.

Pavel Holan

Pavel Holan je manažerem v oddělení Treasury a účetního poradenství ve společnosti PricewaterhouseCoopers, kde pracuje od roku 2009. Ve své praxi se zaměřuje zejména na účetní poradenství v oblasti finančních nástrojů a audit bankovních institucí. Vystudoval Fakultu ekonomickou Západočeské univerzity v Plzni a je certifikovaným členem ACCA.



Dopad IFRS 15 na stavebnictví a trh nemovitostí



Pavel Dolák

Obdobně jako v jiných sektorech přinese nový účetní standard *IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky* od 1. ledna 2018 řadu změn v oblasti vykázání výnosů u společností působících ve stavebnictví a na trhu nemovitostí. Na nejvýznamnější aspekty se pokusíme v následujícím textu upozornit.



Eva Fryjaufová

Vykázání výnosů

Vykázání výnosů dle IFRS 15 je podmíněno převedením kontroly nad aktivem či službou zákazníkovi. Tento převod může být jednorázový, případně může probíhat po určitou dobu. Dle typu převodu jsou pak výnosy vykázány buď v okamžiku převedení kontroly (at a point in time), nebo průběžně (over time). Průběžné vykázání výnosů se omezuje na tyto tři případy:

Prvním případem je situace, kdy zákazník průběžně získává a spotřebovává poskytnuté benefity (například nezávislý stavební dozor na stavbě zákazníka jako samostatná služba) nebo služby facility managementu a správy budov.

Druhým případem průběžného vykázání výnosů je situace, kdy společnost vytváří nebo vylepšuje aktivum kontrolované zákazníkem (například půdní vestavby v komplexu domů nebo stavba na pozemcích, které vlastní zákazník). Dalším příkladem může být situace, kde v rámci některých právních systémů zákazník již má kontrolu nad nedokončeným projektem, a tento projekt může bez omezení prodat.

Třetí případ představuje situaci, kdy jsou splněny souběžně následující podmínky:

- Společnost vytváří pro zákazníka aktivum bez možného alternativního využití.
- Společnost má vymahatelné právo na úhradu za služby a zboží, které do daného okamžiku vytvořila pro zákazníka.

Při posouzení možného alternativního využití je důležité vyhodnotit, jak je společnost omezena, a to smluvně nebo jinak, v prodeji daného aktiva jinému kupujícímu. Obecně je například jako aktivum bez alternativního využití považována bytová jednotka, která je přesně smluvně vymezena (např. jedinečným číslem bytové jednotky), i přestože se v daném projektu nachází několik bytů stejné velikosti i vybavení. Jiným případem je situace, kdy je prodej realizovaného projektu jinému kupujícímu sice možný, ale znamená například významné náklady na stavební úpravy a následně realizaci ekonomické ztráty pro společnost.

Posouzení, zda má společnost pro dané aktivum alternativní využití, se provede při uzavření smlouvy. Následně společnost nesmí posouzení alternativního využití aktualizovat, pokud smluvní strany neschválí modifikaci smlouvy.

Vymahatelnost práva na úhradu je rozhodující faktor pro správné vykázání výnosů a posouzení tohoto práva si vyžádá právní výklad a detailní analýzu daných smluv, zejména smluv o smlouvě budoucí. Analýza vymahatelnosti plnění u smluv o smlouvách budoucích bude komplikovaná i z důvodu chybějící soudní praxe a judikátů, a to především v oblasti rezidenční výstavby, kde společnosti preferují prodej daného bytu jinému zákazníkovi před soudním vymáháním plnění od původního zákazníka. Existence právních precedencí, které by naznačovaly, zda podobná práva na úhradu za dosud provedené plnění mají či nemají právně závazný účinek, by významně ulehčila posouzení existence tohoto práva. Při analýze je důležité si uvědomit, že nevymáhání práva na úhradu nebo vzdání se tohoto práva v minulosti (například z důvodu prodeje daného bytu jinému zákazníkovi) v našem právním systému neznamená, že společnosti zaniká právo vymáhat úhradu v budoucnu u podobných smluv a projektů.

Existence splátkového kalendáře ve smlouvě nemusí nutně představovat důkaz vymahatelnosti práva účetní jednotky na úhradu za dosud provedené plnění. Je tomu tak například proto, že by smlouva mohla specifikovat, že úhradu přijatou od zákazníka je možné vrátit z jiných důvodů, než že společnost neposkytl plnění příslibené ve smlouvě.

Samotný způsob průběžného vykázání výnosu je obdobný jako u IAS 11 (metoda procenta rozpracovanosti), tedy jednoho z účetních standardů, který IFRS 15 nahrazuje. Standard umožňuje měření rozpracovanosti (pokroku) pomocí metody vstupů (zjednodušeně nákladů) nebo výstupů. IFRS 15 zdůrazňuje aplikaci jednotné metody a požaduje v rané fázi projektu (například ve fázi přípravy projektu a inženýringu), kdy společnost není schopna přiměřeně změřit rozpracovanost projektu, vykázat výnosy pouze v rozsahu dosud vynaložených nákladů.

Vykázání výnosu oproti dnešní praxi se nebude významně lišit v případě, kdy dochází k následnému prodeji již dokončených staveb a projektů, kde bude výnos uznán v okamžiku převodu kontroly nad danou nemovitostí.

Náklady na získání kontraktu

IFRS 15 přináší detailnější definici nákladů na uzavření kontraktu (smlouvy) se zákazníkem. Musí se jednat o tzv. Incremental Costs neboli přírůstkové náklady.

To jsou náklady, které vznikly pouze jako výsledek uzavření kontraktu (například různé provize). Náklady na uzavření smlouvy jsou aktivovány za předpokladu jejich budoucí kompenzace výnosy plynoucími z uzavřeného kontraktu. Tyto náklady je třeba odlišit od nákladů na splnění kontraktu, které se standardně účtují do nákladů. Existují ale výjimky, na jejichž základě mohou být náklady na splnění kontraktu také aktivovány. Příkladem může být například situace, kdy zákazník požaduje jako součást nabídky detailní architektonická řešení a očekává se kompenzace těchto nákladů. Standard dále požaduje rozpouštění aktivovaných nákladů v souladu s výnosy plynoucími ze smlouvy.

Zálohy a zádržné

Častým prvkem smluv v oblasti nemovitostí jsou zálohy kupujícího. Podle IFRS 15 jsou tyto zálohy uznány jako výnos prodávajícího až ve chvíli, kdy proběhne převod práv na kupujícího. Pokud jsou splněny podmínky pro postupné rozpoznávání výnosů, pak je i rozpouštění zálohy do výnosů provedeno postupně. U záloh je potřebné zvážit prvek financování, který je nutné zohlednit v případě, že časové období mezi platbami a plněním přesáhne více než jeden rok. Obdobně je třeba zvážit prvek financování i v případě prodloužené splatnosti kupní ceny zákazníkem.

Variabilní část ceny

Variabilní podmínky plnění smluv mohou přinést další problematické otázky. Jedná se o slevy, výkonnostní bonusy, penále nebo podobná specifika (například prémie za včasné dokončení stavby, zajištění pronájmu prodávané nemovitosti). Při účtování výnosů musí společnost zvážit objem dohodnutých služeb ve formě průměrné nebo nejpravděpodobnější hodnoty. Vybraná metoda by měla co nejvíce odpovídat realitě. Navíc obsahuje standard „bezpečnostní pojistku“ založenou na principu opatrnosti a omezuje vykázání výnosů z variabilní části ceny na částky, u nichž je vysoce pravděpodobné, že v budoucnu nebudou odúčtovány jako snížení výnosů. V praxi ale bude obtížné určit, jestli jsou například historické zkušenosti dostatečně reprezentativní pro volbu nejlepší metody. V některých případech může z těchto důvodů dojít k pozdějšímu účtování o výnosech, než je tomu doposud.

Modifikace smlouvy

Změny smluv jsou v novém standardu upravovány obecně. Pokud jsou v dodatku ke smlouvě o dílo nebo ve smlouvě o smlouvě budoucí přidány nové prvky na původní smlouvě nezávislé, pak jsou účtovány prospektivně. V případě, kdy se nová cena zboží nebo služeb v upravené smlouvě výrazně liší od aktuální tržní ceny, použijí se pro všechno zbývající zboží a služby průměrné ceny vycházející jak z původních smluvních cen, tak z aktuálních tržních cen u nového zboží a služeb. Zatímco u IAS 11 stačila k zaúčtování

výnosů souvisejících se změnou jejich pravděpodobnost, IFRS 15 požaduje akt schválení změny (písemné, ústní nebo vycházející z obchodní praxe). Pokud je schválena modifikace a dosud není známa cena, postupuje se podle požadavků na variabilní část ceny, které jsou popsány v předchozím odstavci. To opět může, oproti současné praxi, vést k pozdějšímu účtování o výnosech.

Záruky

Z účetního pohledu je třeba rozlišovat záruky zákonné a smluvní. Způsob jejich zobrazení v účetních výkazech se významně liší. O zákonných zárukách se k datu prodeje účtuje na základě IAS 37 (rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva). Je uznán celý výnos a souběžně náklady na záruky podle nejlepšího odhadu. Pokud si zákazník dokoupí záruku nebo je záruka poskytnuta nad rámec zákonné záruky nebo běžné záruky, jsou o hodnotu této prodloužené záruky sníženy výnosy a uznány až v případě, kdy je prodloužená záruka čerpána, eventuálně kdy záruka není v plné výši využita.

Závěrem

S blížícím se datem 1. ledna 2018 není vhodné přípravu na přechod na IFRS 15 odkládat ani v sektoru stavebnictví a nemovitostí. Mezi hlavní úkoly patří prověření smluv se zákazníky, nastavení systému pro sběr dat, přehodnocení finančních ukazatelů výkonnosti společnosti, výplaty dividend, nastavení sběru dat pro nové požadavky přílohy atd. Možná více než u jiných sektorů je důležité provedení právního rozboru a analýzy vymahatelnosti plnění v rezidenční výstavbě.

Pavel Dolák
Eva Fryjaufová

Ing. Pavel Dolák je director v oddělení auditu ve společnosti KPMG Česká republika. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a je statutárním auditorem a držitelem certifikace FCCA.

Ing. Eva Fryjaufová je manažer v oddělení Risk Consultingu ve společnosti KPMG Česká republika. Absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a je držitelkou certifikace FCCA.



IFRS 15 v průmyslové výrobě

Mezinárodní standard účetního výkaznictví s číslem 15 je poměrně výjimečný nejenom v tom, že se výnosy týkají každé společnosti, a proto je relevantní opravdu pro všechny bez výjimky, ale i širí oblastí a témat, kterými se zabývá. Kromě výkladu základního modelu pěti kroků (viz schéma) přináší i detailní rozpracování řady témat, jako jsou:

- závazky plněné průběžně,
- změny smluv,
- prodej s právem na vrácení,
- záruky,
- odpovědný subjekt a zástupce (principal versus agent),
- opce zákazníka na další zboží nebo služby,
- neuplatněná práva zákazníků,
- poskytování licence,
- dohody o zpětném odkupu,
- konsignační ujednání,
- platby dodavatele zákazníkovi
- a některá další.



Protože se v tomto článku chci zaměřit na odvětví průmyslové výroby, vybral jsem tři témata, která podle mého odhadu mají velký potenciál být společná pro mnoho průmyslových výrobců:

1. průběžná plnění,
2. změny smluv,
3. konsignační ujednání.

Průběžná plnění

Nová pravidla nerozlišují mezi prodejem zboží a poskytováním služby. Bez ohledu na to, co se prodává, je otázka časového průběhu uznání výnosů řešena podle toho, zda jsou splněny podmínky pro uznání výnosu průběžně, nebo je třeba výnos uznat v jednom okamžiku. Výnos se uznává průběžně, pokud je splněno jedno ze tří kritérií, z nichž pro průmyslovou výrobu je relevantní v zásadě jedině:

„plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití, a účetní jednotka má právně vymaha-

teľný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění“ (IFRS 15. 35(c)).

Na jednoduchém příkladu si ukažme, jaké praktické dopady toto ustanovení má:

Společnost SPECIAL vyrábí pro automobilku 10 000 specializovaných dílů vozidla. Tyto díly jsou tak specifické, že společnost SPECIAL nemůže použít vyrobené díly pro jiné zákazníky. Cena jednoho dílu je 1 000 Kč. SPECIAL má nárok na platbu za práci vykonanou k jakémukoliv datu, kdy cena zahrnuje přímé náklady a přiměřenou marži, pokud by odběratel zrušil smlouvu. SPECIAL dokončila výrobu 50 % dílů a dodala automobilce 2 000 dílů. 3 000 dílů má na skladě.

V jaké výši má SPECIAL vykázat výnosy podle IFRS 15 k danému datu?

- a) 2 miliony Kč
- b) 5 milionů Kč

Řešení:

Díly nemají pro SPECIAL jiné využití. SPECIAL má právo na platbu ke každému okamžiku za práci dokončenou k danému datu.

Jsou splněna kritéria průběžného vykazování podle IFRS 15.35(c). V takovém případě je povinnost vykazovat výnosy průběžně.

K danému datu je rozpracováno 50 % dodávky. Výnos musí odpovídat 50 % ceny dodávky – 5 milionů Kč.

Při specializované výrobě nezřídka dochází k situaci, kdy výrobce nemá alternativní využití pro svůj produkt. Je to například případ řady subdodavatelů v automobilovém průmyslu nebo ve zbrojním či leteckém průmyslu. V takové situaci je i logické, když si dodavatel dojedná ve smlouvě, že dostane zaplacenou veškerou vyrobenou produkci, bez ohledu na to, jestli došlo k jejímu fyzickému dodání a převzetí, či nikoliv. Zde je nutné upozornit, že standard rozlišuje mezi situacemi, kdy má dodavatel nárok na úhradu vynaložených nákladů, a kdy má právo na zaplacení příslušné části smluvní ceny (včetně přiměřené ziskové marže). V prvním případě (úhrada nákladů) se má za to, že podmínka z odstavce 35(c) není splněna, výnos se proto uzná až v okamžiku splnění dodávky. Podmínka je splněna jedině tehdy, pokud je nárok na platbu včetně ziskové marže.

Změny smluv

U změn smluv je zásadní, zda jsou v dodatku ke smlouvě přidány nové povinnosti plnění nezávislé na původní smlouvě. Tato nová plnění se považují za nezávislá, pokud je jejich cena na úrovni aktuálních tržních cen. Potom je dodatek ke smlouvě účtován jako samostatná nová smlouva. V případě, že se

nová cena zboží nebo služeb v upravené smlouvě podstatně liší od aktuální tržní ceny, použijí se pro všechna zbývající plnění, včetně těch nově dojednaných, průměrné ceny vycházející jak z původních smluvních cen, tak z nově dojednaných cen u nového zboží a služeb. Neočekáváme, že by v průmyslové výrobě docházelo často k situacím, kdy je předmět dodatku smlouvy i plnění z původní smlouvy jednou jedinou povinností plnění. Pro úplnost však zmíním, že v takovém případě musí společnost zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o součást stávající smlouvy, kdy jediný závazek plnění je k datu modifikace smlouvy částečně splněn. Dopad, který má modifikace smlouvy na transakční cenu a na ukazatel procenta plnění závazku, se vykazuje jako úprava výnosů (buď jako zvýšení nebo jako snížení výnosů) k datu uzavření dodatku smlouvy.

Konsignační ujednání

Konsignační ujednání se týkají režimu zboží v konsignačních skladech. Otázkou v zásadě je, zda dodavatel účtuje výnos v okamžiku dodání zboží na konsignační sklad, nebo až v okamžiku, kdy si dané zboží odběratel odebere z konsignačního skladu.

Produkt, který byl doručen jiné straně, může být předmětem konsignačního ujednání, pokud tato druhá strana nezískala kontrolu nad tímto produktem. V souladu s touto skutečností nesmí dodavatel vykázat výnos při dodání produktu odběrateli, pokud je tento produkt držen jako konsignační zásoba. Indikátory toho, že ujednání je ujednáním konsignačním, mimo jiné jsou:

- a) produkt je kontrolován dodavatelem, dokud nenastane určitá událost, například že odběratel

Hugo a Sally se baví o podvodu

2. Kde se nejspíš může podvádět?



Hele, Sally, jak mám proboha poznat, zda a kde nějaký podvod může být? Podvádět se dá prakticky vždy a všude.

To dá. Ale podvod nejvíce hrozí tam, kde pro něj existují dobré podmínky. Těmi jsou motiv, příležitost a ospravedlnění – dohromady se jim říká tzv. trojuhelník podvodu.

Začínám chápat. Takže musím posoudit, jaké konkrétní motivy k podvodu mohou mít určité osoby, jaké mají příležitosti a jaká mohou být odůvodnění či ospravedlnění jejich jednání. Asi bych se měl co nejvíce zaměřit na příležitosti, které souvisejí s fungováním či spíše nefungováním vnitřních kontrol v účetní jednotce.

Příležitost hraje významnou roli, ale možná ještě důležitější je motiv. Klasickým příkladem je zainteresovanost vedení na finančních výsledcích. Představ si, že zisk společnosti vychází hůře, než byl plán. Akcionáři si vyplatí nižší dividendu, než očekávali, roční odměny ředitelů budou menší atp. Přitom stačí tak málo, například upravit účetní odhady a dosáhnout plánovaných, předpokládaných hodnot.

Sally, copak mohu nějak poznat, že odhady uskutečněné vedením jsou vědomě ohnuté?

Proč by ne. Co když výrazně snížili opravné položky oproti minulým letům? Co když se z loňských dohadných položek následně realizovala pouze polovina? Co když se z loňských předpokládá neobvykle optimistický růst výnosů v budoucnosti? Ale pozor, účetní odhady nejsou jediným zdrojem podvodného účetního výkaznictví. Našel bys jiný příklad?

Napadá mne třeba oblast vykazování výnosů za prodej zboží, které sice nejsou odhadem, ale mohu „chybně“ nebo i „podvodně“ přesouvat jejich vykazování z jednoho období do druhého podle aktuální potřeby.

Výborný příklad, také poměrně běžná záležitost. A když budeš přemýšlet dál, možná přijdeš na další oblasti, kde může docházet k podvodům. To je přesně to, co musíš při auditu dělat. Určit, kde jsou největší rizika podvodu, a na ta se zaměřit.

prodá produkt zákazníkovi, nebo dokud nevyprší dané časové období;

- b) dodavatel může vyžadovat vrácení produktu nebo jeho převod třetí straně (například jinému prodejci);
- c) odběratel nemá nepodmíněný závazek zaplatit za daný produkt (ačkoli může mít povinnost uhradit zálohu).

Na úpravě týkající se konsignačních ujednáních je opět zřetelné, jak výrazně standard akcentuje indikátor povinnosti platby za dodávku a orientaci na kontrolu místo dříve používaných indikátorů rizik a benefitů.

Závěrem

Průmyslová výroba zahrnuje široké spektrum aktivit. Není možné na daném prostoru zachytit všechny možné situace a transakce, u kterých v rámci vykazování podle IFRS nastane od 1. ledna 2018 změna. Zmíněné oblasti rozhodně nejsou úplným výčtem „rizikových území“.

Článek upozorňuje pouze na některé nejnvýraznější prvky, kde ke změnám velmi pravděpodobně dojde. Je na každém výrobním podniku, aby provedl analýzu dopadu IFRS 15 a na jejím základě vyhodnotil, jaké další kroky jsou nezbytné pro úspěšný přechod na nový způsob vykazování výnosů. Auditóři mohou svým klientům při plnění tohoto úkolu účinně pomoci.

Milan Zelený



IFRS 16: Nájmy do rozvahy. A co víc?



Martina Křížová
Chrámecká

Nový standard *IFRS 16 – Leasingy* pro účtování nájemních smluv platný od 1. ledna 2019 přináší revoluci, ale pouze pro nájemce. Důvodem pro změnu byla nesrovnatelnost účetních závěrek společností, které majetek nakoupily, a společností, které si jej místo pořízení najaly formou operativního leasingu. Existující dluhy a aktiva související s operativním pronájmem

nebyly v rozvaze vykazovány, a tím byla mimo jiné zkreslena rentabilita. Cílem nového standardu je tuto situaci napravit.

Pro pronajímatele se až na rozšířené požadavky na zveřejnění informací v účetní závěrce více méně nemění.

Pojďme si ve zkratce shrnout základní principy nového standardu.

Pronajímatel bude i nadále rozlišovat mezi operativním a finančním pronájmem, a to s uplatněním víceméně stejných kritérií jako doposud. V případě operativního pronájmu zůstává pronajímané aktivum v rozvaze a výnosy z nájmu jsou lineárně rozeznávány ve výsledovce stejně jako odpisy daného aktiva. Finanční pronájem představuje svojí podstatou prodej a poskytnutí úvěru, aktivum je tedy odúčtováno z rozvahy a místo něj je rozeznána pohledávka z finančního leasingu. Ve výnosech je pak po dobu nájmu rozeznáván úrok z poskytnutého úvěru.

Pro účtování nájemce není podstatné, zda se jedná o operativní nebo finanční pronájem. Veškerá najatá

aktiva jsou rozeznána v rozvaze jako právo užití, zpravidla v rámci dlouhodobých hmotných aktiv, a proti tomu je vykázán finanční závazek z nájmu. Ve výsledovce jsou následně účtovány odpisy práva užití a úroky z finančního závazku.

V praxi to povede k tomu, že nájemce vykáže finanční závazek vůči pronajímateli i v případě, kdy pronajímatel neúčtuje o žádné finanční pohledávce (u něj jde o operativní pronájem) a zároveň je jedno aktivum rozeznáno jak v rozvaze pronajímatele (například budova), tak v rozvaze nájemce (právo užití budovy).

Podívejme se na účtování nájemce podrobněji.

První otázkou je, zda skutečně všechny nájmy musí být aktivovány v rozvaze. Odpověď je ne. Mimo působnost standardu jsou například veškerá nehmotná nebo biologická aktiva. Dále standard umožňuje využít dvou výjimek. První se týká krátkodobých nájmu, tedy nájmu na dobu kratší než 12 měsíců. Druhá se týká aktiv s nízkou hodnotou (například osobních počítačů, notebooků, telefonů, osobních tiskáren). Obě výjimky umožňují účtovat o takových nájmech jako doposud, tedy platby nájemného jsou lineárně rozeznávány ve výsledovce jako náklad a není aktivováno žádné právo užití.

Druhou otázkou je, jak má být aktivované právo užití oceněno. Nejprve je nutné ocenit závazek z nájmu. Závazek z nájmu je počítán jako součet současné hodnoty fixních nájemních plateb, plateb závislých na indexu (inflaci, úrokové sazbě), garantované zbytkové hodnoty a případné opce na prodloužení nájmu nebo penalizace za předčasné ukončení nájmu, pokud se

předpokládá jejich využití. Jako diskont se použije implicitní úroková míra (tj. úroková míra pronajímatele). Pokud není k dispozici, lze použít inkrementální úrokovou sazbu, zjednodušeně sazbu, kterou by nájemce získal na koupi daného aktiva u banky. Právo užití je oceněno hodnotou finančního závazku navýšenou o již provedené platby, přímé náklady spojené s pořízením nájemní smlouvy a náklady na uvedení pronajímaného aktiva do původního stavu, pokud tak stanovuje smlouva. Ocenění v sobě zohledňuje i veškeré pobídky v nájemních vztazích.

Právo užití je následně odpisováno po dobu nájmu a v případě změny smlouvy, změny platby závislé na indexu nebo změny předpokladů využití opce na prodloužení či předčasného ukončení smlouvy přečteno.

Finanční závazek je splácen platbami nájemného, úročen úrokovou sazbou zjištěnou na počátku nájmu a přečteno při změně ocenění práva užití.

Z popsaného způsobu ocenění vyplývá hned několik nových úkolů jak pro samotného účetního, tak pro auditora při následné kontrole správnosti účtování o nájmu. Pojdme si shrnout ty nejdůležitější oblasti, na které je třeba se zaměřit.

Prvním a velmi podstatným krokem je stanovení doby nájmu. Není to minimální doba nájmu, kterou v současnosti potřebujeme pro vykázání minimálních budoucích leasingových plateb v příloze účetní závěrky, ale doba, po kterou si je účetní jednotka důvodně jistá, že si bude aktivum najímat. Dejme si příklad. Nájemní smlouva na kanceláře je uzavřena na dobu určitou – šest let s možností výpovědi s výpovědní lhůtou jeden rok a s možností prodloužení nájmu o dalších pět let. Minimální doba nájmu je tedy jeden rok. Management účetní jednotky předpokládá, že v nájmu bude po celou dobu smlouvy, tj. šest let, ale neumí říct, zda následně smlouvu prodlouží. Doba nájmu dle IFRS 16 je tedy šest let. Po třech letech management vzhledem k situaci na trhu rozhodne o změně sídla a smlouvu vypoví. V tu chvíli se doba nájmu mění na jeden rok a je nutné přepočítat jak hodnotu aktiva – práva užití tak i hodnotu finančního závazku.

Druhým krokem je stanovení fixních plateb. Standard nově zavádí termín „v podstatě fixní platba“, což je dle smlouvy variabilní platba nebo její část, která má ovšem ve skutečnosti povahu fixní platby, tedy bude placena vždy. Příkladem takových plateb je následující smluvní ujednání: Pokud příjmy z podnikání přesáhnou 1 milion Kč ročně, je nájem 100 tisíc Kč, v opačném případě 10 tisíc Kč. Vzhledem k tomu, že standardní roční obrát je 12 milionů Kč, je víceméně jisté, že placené nájemné bude 100 tisíc Kč. Tento typ zdánlivě variabilních plateb se bude považovat za fixní platbu a vstoupí do hodnoty finančního závazku.

Třetím krokem je oddělení plateb za servisní služby, tj. nenájemní části smlouvy. Zde je nutné zvážit, zda ceny napsané ve smlouvě za jednotlivé služby jsou

relevantní. Pokud jsou nastaveny zjevně netržně, tj. cena za nájem je výrazně nižší než tržní cena a naopak cena za servisní služby je výrazně vyšší než tržní cena, je nutné celou platbu dle smlouvy rozdělit pomocí relativních samostatných tržních cen, anebo platbu za obě části považovat za platbu za nájem, která vstupuje do hodnoty finančního závazku a tedy i práva užití.

Dalším úkolem, který je spíše dlouhodobého charakteru, je sledování změn smlouvy a výše nájemného z důvodu indexace. U nájmu je nejčastější změnou uplatnění inflační doložky. V okamžiku uplatnění inflační doložky, tedy navýšení fixních plateb nájmu, je nezbytné přepočítat hodnotu finančního závazku, tj. navýšit budoucí platby a diskontovat původní úrokovou sazbu. O změnu závazku se změní hodnota aktiva – práva užití. Následně se změní jak výše odpisů tak i úrokového nákladu.

Uvedme si jednoduchý příklad. Společnost uzavřela smlouvu na nájem kancelářských prostor na 10 let. Ročně platí 50 tisíc Kč a nájemné je splatné vždy na začátku roku. Diskontní sazba byla stanovena na 5 %. Při uzavření smlouvy je tedy hodnota finančního závazku a současně práva užití 405 391 Kč. Po dvou letech je uplatněna inflační doložka a od třetího roku nájmu se nájemné zvyšuje na 54 tisíc Kč. Finanční závazek na konci druhého roku před uplatněním inflační doložky činil 339 319 Kč. Po přepočtení, tj. navýšení budoucích plateb, je současná hodnota závazku 366 464 Kč. O změnu 27 145 Kč je navýšena hodnota práva užití v rozvaze.

Pokud je podepsán dodatek ke stávající nájemní smlouvě, i to má své účetní dopady. Každá taková změna (zkrácení či prodloužení doby nájmu, změna velikosti pronajímané plochy apod.) má dopad nejen na hodnotu finančního závazku a práva užití, ale také, a to může být pro mnohé překvapení, vede i k vykázání jednorázového zisku nebo ztráty ve výsledovce.

Z pohledu účetní závěrky je tedy třeba vždy zjistit aktuální stav smlouvy a rozhodnutí vedení ohledně uplatnění případných opcí či možnosti výpovědi a zohlednit v účetnictví veškeré změny od předchozího období, tj. změnit hodnoty finančního závazku a práva užití, a případně vykázat jednorázový zisk či ztrátu ve výsledovce. Také nesmíme zapomínat na to, že vykázaný finanční závazek, pokud je v cizí měně (nájemní smlouvy na kancelářské a podnikatelské prostory bývají často v eurech), je nutné přecenit kurzem ke konci období a zaúčtovat do výsledovky vzniklý kurzový rozdíl.



Další novinka, na kterou je třeba dávat pozor, se týká účtování podnájmu. Nejčastěji se jedná o podnájem nemovitosti, kdy se nájemce nemovitosti stává zároveň pronajímatelem. Platí pro něj tedy rozdělení nájmu na operativní a finanční. Jedno z kritérií pro určení finančního leasingu je poměr doby nájmu a celkové životnosti aktiva. V případě podnájmu se poměří doba podnájmu s dobou nájmu, tj. dobou odpisování souvisejícího práva užití. Často se tedy může stát, že podnájem bude klasifikován jako finanční leasing. V tom případě je nutné odúčtovat část práva užití a rozeznat pohledávku z finančního leasingu.

Jak je patrné, nový standard IFRS 16 znamená mnohem více práce, a to nejen při prvotním rozeznání, tedy zpravidla brzy po podpisu nájemní smlouvy, ale i následně v případě jakékoliv změny. Klíčovou roli ve správnosti účetnictví bude hrát podrobný a aktuální registr smluv a samozřejmě účetní systém, který se bude umět vyrovnat s častými změnami hodnoty aktiva, což bude platit zejména pro práva užití z titulu nájmu nemovitostí. Z pohledu účetních výkazů je třeba si uvědomit, že uplatnění nového standardu výrazně změní hodnotu některých finančních ukazatelů, jako jsou třeba ukazatelé zadluženosti (vzroste hodnota finančních

závazků i úrokové náklady) nebo zisku před započtením úroků, daní a odpisů – EBITDA (zvýší se hodnota odpisů a úroků, sníží se provozní náklady). I na to je vhodné včas reagovat úpravou dokumentů a smluv, které takové ukazatele obsahují (například úvěrové smlouvy, manažerské smlouvy v oblasti výpočtu bonusů). Na závěr nezbyvá než připomenout, že jak je již u nových IFRS standardů zvykem, i IFRS 16 přináší výrazně více požadavků na zveřejnění informací v příloze účetní závěrky.

Martina Křížová Chrámecká

Ing. Martina Křížová Chrámecká, FCCA je statutární auditorkou a členkou Výboru pro IFRS a finanční instituce KA ČR. Působila 10 let ve společnosti PwC, kde se specializovala zejména na IFRS poradenství pro region střední a východní Evropy, poskytování školení a vedení auditních týmů v roli skupinového auditora. V současné době je na volné noze, soustředí se na lektorskou činnost v oblasti IFRS, konsolidací, auditní metodologie a českého účetnictví. Poskytuje účetní poradenství zejména pro společnosti vykazující či reportující dle IFRS nebo s povinností konsolidace.

Hugo a Sally se baví o podvodu

3. Co když podvádí samotné vedení?



Když má firma dobrý kontrolní systém, tak pro vedení může být obtížné něco zmanipulovat.

Ano, to máš pravdu. Ale vedení je v pozici, že může vlastní kontroly vždycky obejít. Napadá tě jak?

No tak třeba právě tím, že nařídí účetní, aby upravila účetní odhady, jak jsme se o tom bavili před chvílí. Klidně v rozporu s vlastními směrnici. Můžou nezaúčtovat rezervu, upravit opravné položky, přifouknout dohadné položky apod.

Ano, to je jeden způsob. Napadne tě nějaký další?

Standardní transakce běhají skrz různé procesy a systémy. To je dost komplikované zmanipulovat. Jednodušší je zaúčtovat něco mimo běžné procesy a systémy. Prostě finanční ředitel nechá provést účetní zápis přímo do hlavní knihy.

Správně. Zejména ke konci roku by se něco takového mohlo dít. Proto se musíš do zápisů do hlavní knihy také podívat a jakékoliv neobvyklé položky musíš prozkoumat.

Další věc, na kterou je potřeba dávat pozor, jsou jakékoliv neobvyklé transakce. Přesně tyhle tři věci (účetní odhady, zápisy do hlavní knihy okolo konce roku a neobvyklé transakce) musíme pokaždé prověřit. A to je jen část povinností dle ISA 240.

Není to opravdu jednoduché. A to jsme ještě nediskutovali problematiku praní špinavých peněz nebo úplatkářství například při zadávání veřejných zakázek. Ale již spěchám na další meeting, tak to Hugo necháme na jindy.



Rozhovor s Pavlínou Krejčí, vedoucí účetní metodiky a reportingu v Deutsche Telekom v Česku a na Slovensku

Jak probíhá IFRS „revoluce“ ve velké telekomunikační společnosti

Na úvod bych se zeptal, co jsou Vaše hlavní úkoly a zodpovědnosti v rámci aktivit Deutsche Telekom v Česku a na Slovensku?

V Česku a na Slovensku vedu tým účetní metodiky a reportingu, kde mezi moje hlavní úkoly patří zajištění správného a včasného měsíčního reportingu individuálních a konsolidovaných účetních závěrek skupiny Deutsche Telekom. Jsem zodpovědná za správné vykázání transakcí dle IFRS a CZ GAAP/SK GAAP a za posuzování nových a nestandardních transakcí. V neposlední řadě je mým cílem samozřejmě i projít bezproblémovým auditem v obou zemích.

Proč je pro T-Mobile Czech Republic a.s. a Slovak Telekom, a.s. důležité vykazování podle IFRS? Plynou z toho pro management nějaké výhody?

Slovak Telekom má povinnost vykazovat podle IFRS dle lokální legislativy. T-Mobile Czech Republic tuto legislativní povinnost nemá a vykazování dle IFRS bylo naší dobrovolnou volbou. Hlavním důvodem této volby bylo to, že každý měsíc sestavujeme individuální i konsolidované účetní závěrky dle účetních politik Deutsche Telekom, které jsou postaveny na bázi IFRS. Máme tak připravenou řadu informací, které už snadno použijeme i při sestavení lokálních statutárních závěrek podle IFRS.

Pro management to představuje výhody v tom, že má téměř okamžitě k dispozici obrázek výsledků obou společností, který je připravený na stejných principech, které se rovněž shodují s principy použitými pro stanovení klíčových ukazatelů výkonosti (KPI) skupiny Deutsche Telekom. Vedení účetnictví podle jednotného rámce a využití jednotné účetní osnovy a systémů je předpokladem pro nastavení jednotných procesů. To je základem k rozšíření automatizace a vybudování center sdílených služeb (SSC), to vše spolu přináší řadu efektivit.

V současné době probíhá jakási IFRS revoluce. Již za několik měsíců budou v platnosti nové standardy na výnosy (IFRS 15) a finanční nástroje (IFRS 9). O rok později vstoupí v platnost významná změna ve vykazování leasingů (IFRS 16). Kdy jste začali ve společnostech Deutsche Telekom (DT) s projekty implementace nových standardů?

Nejvýznamnější dopad na nás jak v Česku tak i na Slovensku má standard týkající se výnosů (IFRS 15). S jeho implementací jsme začali přibližně před třemi roky a v průběhu letoška už finalizujeme poslední systémová nastavení. Projekty implementace standardů na finanční nástroje (IFRS 9) a leasing (IFRS 16) jsme rozběhli



Ing. Pavlína Krejčí je senior manažerka finančního reportingu a účetní metodiky v T-Mobile Czech Republic a Slovak Telekom. Je držitelkou auditorského oprávnění KA ČR, certifikátu ACCA a certifikátu účetní expert v rámci ICÚ. Poskytuje auditorské služby a IFRS

poradenství. Dříve působila několik let v PwC a BDO jako manažerka v oblasti auditu a účetního poradenství.

počátkem letošního roku. Samotnému startu projektů nicméně předcházela hrubá analýza odhadu dopadů na výkazy i interní systémy společností.

Dají se nějak zhruba vyčíslit náklady na implementaci nových standardů?

Všechny tři standardy pro nás představovaly zásah do lokálních systémů společností, kde jsme se neobešli bez dodatečných vývojů a podpory z externích zdrojů. Největším zásahem pro nás byla jednoznačně implementace standardu IFRS 15, na které jsme pracovali více než dva roky a která se podílela největší měrou na celkových implementačních nákladech.

Implementační náklady na zmiňované tři standardy se za český T-Mobile a slovenský Telekom aktuálně pohybují v desítkách milionů korun. Konkrétně u standardu IFRS 15 je však otázkou a rovněž často diskutovaným tématem přínos z jeho implementace v poměru k vynaloženým implementačním nákladům, které jsou zejména pro telekomunikační společnosti značné.

Jaké konkrétní výzvy implementace IFRS 15 přináší?

Přibližně rok jsme pracovali na celkové analýze všech nabízených produktů zákazníkům, abychom vyhodnotili dopady standardu. Nyní jsme druhým rokem ve fázi IT designu, kdy jsme museli vyvinout robustní systémová řešení. Až v této fázi jsme pochopili, jaká úskalí nový standard přináší a co je vůbec technicky a reálně možné vykazovat. Museli jsme rozšířit systémy o sběr řady nových dat, upravit stávající systémové algoritmy a vyvinout

nové systémové provázanosti. Vůbec základní skutečnost, jako je systémová identifikace kontraktu podle definice v IFRS 15 a umění spojovat prodané komponenty jedné smlouvy, pro nás byl oříšek.

Standard IFRS 15 výrazně zvýšil míru detailu a hloubku regulace, čímž se jeho aplikace stala velmi náročnou záležitostí. Bohužel však tato míra rozpracovanosti neodstranila všechny mezery a neurčitost současného standardu IAS 18. V průběhu implementace jsme identifikovali řadu oblastí, kde bude stále vyžadován významný odhad vedení, a rovněž i tzv. šedé zóny, které umožňují různou interpretaci. Nesčetněkrát se nám také stalo, že se interpretace jednotlivých ustanovení vyvíjela a implementované řešení jsme museli předělávat a opakovaně testovat.

A od kterého standardu se očekává největší kvantitativní změna ve vykázání finanční situace?

Očekáváme, že kvantitativně se nejvýrazněji projeví aplikace standardu IFRS 16. Jako telekomunikační operátor máme uzavřenu velkou řadu smluv, kdy si pronajímáme různé mikrovlákné spoje, optické kabely, komunikační základnové stanice, budovy i kancelářské prostory. Drtivou většinu těchto pronajatých aktiv a s tím související závazky začneme nově vykazovat ve výkazu finanční pozice.

Všechny tři standardy umožňují určité zjednodušení ve smyslu ponechání srovnatelných údajů za rok 2017 (pro IFRS 9 a IFRS 15), respektive za rok 2018 (IFRS 16) beze změny, tak jak byly vykázány podle současných pravidel. Využijete této možnosti?

Ano, této možnosti využijeme u všech tří standardů. Zejména v případě implementace standardu IFRS 15 nám možnost vykázání kumulativního dopadu k 1. lednu 2018 vlastně poskytla jeden rok k dobru pro přípravu k jeho aplikaci.

ESMA vyjádřila očekávání, že již v účetní závěre za rok 2017 společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry zveřejní kvantitativní efekt přechodu na IFRS 15 (a IFRS 9). Jste v Deutsche Telekom připraveni toto očekávání naplnit?

Všechny společnosti skupiny Deutsche Telekom byly připraveny reportovat odhady efektu přechodu na standard IFRS 15 v první polovině roku 2017. Podle tohoto očekávání byly nastaveny i centrálně řízené klíčové milníky projektu.

Co se týče standardu IFRS 9, rovněž zde budeme připraveni toto očekávání naplnit. V řadě společností skupiny Deutsche Telekom jsme již uplatňovali přístup tvorby opravných položek k pohledávkám do splatnosti a v úvahu byly brány i některé tzv. forward looking informace. Proto dopad z aplikace na nás není až tak zásadní.

Začali jste již diskuzi s auditory ohledně změn, které nové standardy přinášejí? Očekáváte hladký průběh auditu za rok 2018 a podnikají vaši auditoři již

nyňi kroky k úspěšnému auditu přechodu na nová pravidla vykazování?

Ano, diskuzi s auditory jsme vedli a vedeme průběžně. Protože standardy přináší významné změny, vyhodnotili jsme za rizikové nechávat tuto diskuzi na konečnou fázi implementace, případně až na audit roku 2018.

V případě standardu IFRS 15 byli auditoři skupiny Deutsche Telekom zapojeni do celého procesu implementace, a to od fáze metodického vyhodnocení až po fázi IT designu a realizace. Správnost nastavení procesu vykazování byla následně potvrzena vydáním reportu ISAE 3000.

Co se týče standardu IFRS 9, kompletní metodické vyhodnocení dopadu včetně definování nových procesů bylo předloženo auditorům skupiny ke kontrole před zahájením samotné implementace. Stejným způsobem postupujeme i v případě implementace IFRS 16. Doufám tedy, že jsme dobře připraveni a audit roku 2018 proběhne hladce.

Jsou ještě nějaké další významné úkoly, které před vámi v souvislosti se změnami v IFRS stojí?

Určitě musíme ještě doladit nastavení interních procesů a navazujících vnitřních kontrol (ICS). První design už máme sice připravený, ale přece jen závěrku v souladu s IFRS 15 stále ještě nevykonáváme a teprve skutečnost ukáže, co a kde je třeba zlepšit.

Současně se dá předpokládat, že v prvních měsících ostrého provozu narazíme na systémové zachytávání individuálních smluv, které nově vybudovaným řešením neprošly bez chyby, i když vše bylo celé kompletně otestované.

Na tyto situace se snažíme připravit a rezervovat odpovídající zdroje tak, aby i první měsíční závěrky proběhly klidně a plně v souladu s novými změnami v IFRS.

Stiháte při tom všem zvládat i jiné úkoly a projekty, které máte na starosti?

Abychom vše zmíněné zvládli, museli jsme významným způsobem přehodnotit priority úkolů naší standardní operativy, neobešli jsme se přitom bez nabírání dodatečných zdrojů a využití externích poradců z oblasti IFRS a IT.

Zároveň jsme museli zvládnout nespočet konfliktů s ostatními paralelně běžícími projekty, které nebyly legislativního, ale spíše byznysového charakteru. Musím říci, že všichni členové mých týmů jak v Česku, tak i na Slovensku zažili velmi náročné období.

A na co se v dohledné době nejvíce těšíte?

Nejvíce se těšíme na chvilku klidnějšího období. Nicméně bez výzev by to nebylo ono a určitě se dá očekávat, že nám IASB nebo skupina Deutsche Telekom zase něco dalšího v brzké době připraví.

Rozhovor vedl Milan Zelený

Smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou

Cílem tohoto textu je analyzovat situace vznikající při uzavírání smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou, identifikovat postupy, které nejsou v souladu s právními předpisy, a upozornit na rizika. Analýza je také vyvolána řadou dotazů, které Komora auditorů v poslední době k tomuto tématu obdržela.

Povinný a nepovinný audit

Pro posuzování smlouvy na dobu neurčitou je důležité primárně rozlišovat mezi povinným a nepovinným auditem. Zatímco v případě nepovinného auditu uzavření smlouvy o jeho provedení na dobu neurčitou v zásadě nic nebrání, povinný audit je regulován dalšími požadavky, především pak zákonem č. 93/2009, o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“). Další text se proto věnuje požadavkům na povinný audit.

Subjekty veřejného zájmu

V případě smlouvy o povinném auditu subjektu veřejného zájmu musí účetní jednotka (subjekt veřejného zájmu) u určení auditora postupovat v souladu s ustanovením § 43 zákona o auditorech. V případě povinného auditu subjektu veřejného zájmu je doba, na kterou může být statutární auditor určen, omezena podle ustanovení § 43 odst. 4 zákona o auditorech a článkem 17 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES (dále jen „nařízení“). Vzhledem k omezení maximální délky trvání auditorské zakázky nařízením nelze tedy uzavírání nových smluv o provedení auditu na dobu neurčitou u subjektu veřejného zájmu po nabytí účinnosti nařízení již předpokládat. U smluv uzavřených do data účinnosti nařízení platí přechodná ustanovení uvedená v čl. 41 nařízení.

Určení auditora

V případě smlouvy o povinném auditu může účetní jednotka, která je právnickou osobou a zároveň není subjektem veřejného zájmu, uzavřít smlouvu pouze s takovým statutárním auditorem, který byl řádně určen nejvyšším orgánem účetní jednotky v souladu s ustanovením § 17 zákona o auditorech. Nejvyšší orgán účetní jednotky musí nejen určit statutárního auditora, ale také jednoznačně určit, na jak dlouhou dobu jej určuje. Podpisu smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou by tedy mělo předcházet určení auditora „na dobu neurčitou“, případně „do odvolání“. Právní výklady se přiklánějí k tomu, že smlouva o povinném auditu, která jde nad rámec určení auditora nejvyšším

orgánem podle § 17 odst. 5 zákona o auditorech, je neplatná od samého počátku.

Ukončení smlouvy

Při ukončení smlouvy o povinném auditu uzavřené na dobu neurčitou je nutné z hlediska možností řešení a důsledků rozlišovat, kdo smlouvu ukončuje:

- účetní jednotka je při jednostranném ukončení smlouvy o povinném auditu vázána tituly danými v ustanovení § 17a zákona o auditorech včetně povinnosti oznámení Radě pro veřejný dohled nad auditem podle ustanovení § 17a odst. 5 zákona o auditorech a dalšími podmínkami danými smlouvou o povinném auditu, popř. civilním právem,
- statutární auditor je při jednostranném ukončení smlouvy vázán pouze podmínkami smlouvy o povinném auditu, popř. civilním právem a profesními předpisy, a povinností oznámení ukončení smluvního vztahu Radě pro veřejný dohled nad auditem podle ustanovení § 17a odst. 5 zákona o auditorech,
- dohoda smluvních stran o ukončení smlouvy o povinném auditu mezi účetní jednotkou a statutárním auditorem není zákonem o auditorech upravena a bude se řídit podmínkami smlouvy o povinném auditu a civilním právem.

Účetní jednotka tak může jednostranně vypovědět závazek ze smlouvy o povinném auditu nebo od smlouvy o povinném auditu odstoupit pouze v následujících případech:

- povinný audit není auditorem prováděn v souladu s právními předpisy, auditorskými standardy podle § 18 nebo etickým kodexem,



Jaké manželství? Já myslím, že je to jen smlouva na dobu neurčitou.

Kresba: Ivan Svoboda

- b) při provádění auditorské činnosti došlo k ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora a nelze přistoupit k opatření s cílem tato ohrožení snížit na zjevně nevýznamnou úroveň, která by neohrozila dodržování požadavků stanovených tímto zákonem, nebo
- c) statutárním auditorovi brání v provedení povinného auditu dočasně nebo trvale mimořádná nepředvídatelná a nepřekonatelná překážka vzniklá nezávisle na jeho vůli nebo neplní-li auditor závazky ze smlouvy o povinném auditu vztahující se k probíhající auditní zakázce, a to v případě, že by účetní jednotka při trvání této překážky nebo neplnění povinností ze smlouvy o povinném auditu auditorem nesplnila svou zákonnou povinnost.

Účetní jednotka však musí jednostranně vypovědět závazek ze smlouvy o povinném auditu nebo od smlouvy o povinném auditu odstoupit:

- a) odmítne-li Česká národní banka podle jiného zákona auditora určeného pro provedení povinného auditu, nebo
- b) nařídí-li jí Česká národní banka podle jiného zákona změnu auditora provádějícího povinný audit.

Účelem tohoto omezení je zamezit případům, kdy účetní jednotka provádí výměnu auditora v průběhu auditu s cílem zajistit si příznivější výrok (opinion shopping). Omezení je vázáno na smlouvu, nikoli na průběh auditu. Uplatní se tak plně i u smluv na dobu neurčitou po celou dobu jejich trvání. I když by k výměně auditora mělo dojít po ukončení auditu ve zcela běžné situaci změny auditora po změně vlastníka či po férovém výběrovém řízení, při důsledném uplatnění tohoto omezení nemá účetní jednotka ze zákona právo smlouvu vypovědět.

Nabízí se úvaha, zda při odvolání stávajícího auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky a určení nového se smlouva se stávajícím auditorem nestane smlouvou o nepovinném auditu. Pak by se omezení možnosti ukončit smlouvu neuplatnilo. Zda by tento postup byl shledán legálním, není jisté.

Případné využití tohoto postupu, tedy odvolání auditora a určení nového s následnou výpovědí smlouvy jako smlouvy o nepovinném auditu, by mělo zůstat vyhrazeno pro okamžik po dokončení auditu a před zahájením dalšího. Jeho uplatnění v době probíhajícího auditu jde zcela proti účelu popsaného omezení a bylo by možno jej klasifikovat jako obcházení zákona.

Právní názory na možnost odvolání stávajícího auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky určeného na dobu neurčitou a určení jiného auditora pro další účetní období se liší. Primární tedy bude právní posouzení situace, zda může nejvyšší orgán účetní jednotky revokovat svoje původní rozhodnutí o určení stávajícího auditora na dobu neurčitou. Pokud by výklad právních předpisů takovou možnost připouštěl, bude vznikat sekundární otázka ukončení smlouvy o povinném auditu se stávajícím auditorem včetně právních následků pro

účetní jednotku, jako je vypořádání vzájemných nároků. V případě, že by výklad právních předpisů takovou možnost nepřipouštěl, mohl by vzniknout jiný výkladový problém, a to, zda jde o druhý audit stejné účetní závěrky, či zda nejde o společný audit, který však zúčastněnými auditory, ani účetní jednotkou nebyl vůbec zamýšlen. Na tyto otázky zatím konkrétní závěry z praxe nemáme.

Ve všech uvedených případech bude nutné vyřešit případné vypořádání vzájemných nároků vyplývajících ze smlouvy o auditu v souladu s touto smlouvou, resp. civilním právem.

Profesní předpisy a rizika

V případě uzavírání smlouvy o povinném auditu na dobu neurčitou by však měl statutární auditor vždy zvážit riziko ztráty nezávislosti vyplývající z dlouhodobých vazeb s účetní jednotkou v souladu s Etickým kodexem (především odst. 290.148 a následující Etického kodexu).

Smlouva na dobu neurčitou navíc přináší rizika tím, že fixuje parametry prováděného auditu (obvykle cenu a termíny), ale nemůže zafixovat hospodářskou realitu, která mění jeho rizika a rozsah prováděných prací. Extrémním příkladem takové změny může být emise obchodovatelných cenných papírů. Po té se účetní jednotka stane subjektem veřejného zájmu nejen s dodatečnými požadavky na postup a výstupy auditu, ale také zcela jiným výkaznictvím na bázi IFRS.

Vyhodnocení, zda nevznikly okolnosti vyžadující úpravu podmínek auditní zakázky, auditorovi ukládá mezinárodní auditorský standard ISA č. 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ v odst. 13.

V extrémních situacích, kdy je smlouva uzavřena, ale účetní jednotka již s auditorem v dalším období nechce spolupracovat, se může uplatnit i zákaz přijmout zakázku podle ISA 210, odst. 8, protože auditor nemá zajištěn přístup k informacím a osobám v rámci účetní jednotky.

Závěr

Z uvedené analýzy vyplývá, že smlouva na dobu neurčitou s sebou nese řadu rizik, která začínají již tím, že auditor je určen nejvyšším orgánem společnosti na dobu neurčitou, a to především v okamžiku jejich ukončování (např. duplicitní působení dvou auditorů, zdůvodnění a ohlášení ukončení smlouvy). Nejlepší způsob, jak se těmto problémům vyhnout, je určit auditora na dobu určitou a v souladu s tím uzavřít na dobu určitou i smlouvu o auditu.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR

Stanislav Staněk
předseda Výboru pro regulaci
a rozvoj profese KA ČR

Podstata nad formou – vlk v rouše beránčím?

V souvislosti s integrací české ekonomiky do ekonomiky evropské, se stále širším využíváním standardů IFRS českými finančními institucemi i ostatními obchodními korporacemi a v neposlední řadě se zahájením prací na přípravě nového zákona o účetnictví se do popředí diskuzí dostává opět otázka uplatnění zásady priority ekonomické podstaty nad právní formou v českém účetnictví. Cílem tohoto článku je nastínit výchozí situaci pro tuto diskuzi a nabídnout argumenty pro její řešení.

Tato účetní zásada, nadšeně podporovaná účetní teorií, akademickou obcí i tvůrci mezinárodně uznávaných účetních standardů, se v Česku i v řadě dalších zemí setkává s reakcemi na pomezí mezi obezřetností a odmítáním. Nová účetní směrnice EU z roku 2013 k ní také přistupuje jako chytrá horákyň: článek 6 požaduje, aby se položky zachycené ve výsledovce a rozvaze zaúčtovaly a vykázaly s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání, ale zároveň umožňuje členským státům osvobodit své podniky (některé nebo všechny) od tohoto požadavku. Toho jsme v Česku plně využili, a tato zásada není v českém zákoně zakotvena. Článek 4 této směrnice stanoví, že pokud je uplatňování této směrnice výjimečně neslučitelné s požadavkem podat věrný a poctivý obraz v účetní závěrce, je takové ustanovení nepoužitelné. V takovém případě je třeba se od něj odchýlit. Od tohoto principu evropské směrnice členské státy nikoho osvobodit nemohou. Český zákon o účetnictví k implementaci této směrnice také přistoupil jako chytrá horákyň: paragraf 7 zákona přikazuje účetní jednotce odchýlit se od ustanovení prováděcích právních předpisů (čtete „účetních vyhlášek“), pokud je to výjimečně nutné k dosažení věrného a poctivého obrazu. Neřeší však případ, kdy je nutné k dosažení věrného a poctivého obrazu odchylka od zákona samotného. Zákon má samozřejmě vyšší právní sílu než vyhláška, ale při srovnání s textem účetní směrnice EU je zřejmé, že i při rozporu s požadavky směrnice, které byly transponovány do českého práva přímo zákonem, vyžaduje směrnice odchylku od zákona, je-li to k dosažení věrného a poctivého obrazu nutné. Evropské právo v tomto případě stanoví, že právní subjekty v členských zemích EU mají právo odvolat se přímo na ustanovení směrnic EU, pokud jejich ustanovení nejsou plně transponována do právního řádu členských zemí – zde máme přímo flagrantní případ.

S využitím formální logiky, bez níž se moderní demokratické a nikoliv jen účetní právo dnes již neobejde, je třeba z uvedených ustanovení dovodit dva závěry:

a) zásada podstaty nad formou zmíněná v článku 6 směrnice *není totožná* s článkem 4, vyžadujícím použití principu věrného a poctivého obrazu,

b) zásadu podstaty nad formou, byť není explicitně transponována do českého právního řádu, *je třeba uplatnit vždy* v případech, kdy je její uplatnění nutné k dosažení věrného a poctivého obrazu v účetní závěrce.

Ke cti českého účetnictví musím zdůraznit, že v řadě konkrétních případů české účetní předpisy i evropské účetní právo ctí zásadu priority podstaty nad formou.

Požadavek sestavení konsolidované účetní závěrky, zachycující podnikatelské uskupení ovládané jednou vůlí ovládající osoby jako jeden celek, není ničím jiným než uplatněním zásady podstaty nad formou.¹

České účetnictví jde při aplikaci zásady podstaty nad formou mnohem dále. Již dnes se tato zásada uplatňuje při účtování operací prodeje a zpětného nákupu v budoucnosti (tzv. repo operace), které jsou považovány pro účetní účely za půjčku peněz se zajišťovacím převodem cenných papírů, při účtování zásob jejich převodem pod kontrolu odběratele, bez ohledu na přechod právního titulu, který v řadě případů nastává až jejich úplným zaplacením, při převodech nemovitostí podáním žádosti o zápis převodu na katastrální úřad, a nikoliv realizací tohoto zápisu, rovnoměrným rozložením nájemného, je-li bez právního důvodu sjednáno pro různá období nerovnoměrně, účtováním propachtovaného podniku uživatelem, a nikoliv právním vlastníkem aj.

Na druhé straně účtování finančního leasingu, na rozdíl od standardu IAS 17, stále dává přednost právní formě a obecně účtování nájemních vztahů, v protikladu ke standardu IFRS 16, považuje přenechání aktiva k dočasnému užívání spíše za službu než za transfer užívacího práva, jak je tomu v případě licenčních ujednání.

Na první pohled by se mohlo zdát, že zásadu podstaty nad formou je třeba aplikovat vždy, když jde o záležitost dostatečně významnou, aby mohl být zachován princip věrného obrazu, nicméně praxe v řadě zemí EU nám dokazuje, že rozdíl mezi tímto principem a zásadou není pouze v aplikaci zásady významnosti. Dobrou ilustrací tohoto rozdílu je skutečnost, že účtování operativního leasingu jako pouhé nákladové položky



¹ Neodpustím si poznámku, že posuzovat velikost podniku na jeho konsolidovaném základě a zdaňovat jej na stejné bázi by bylo rovněž transparentní aplikací této zásady, a to při plném vědomí nutnosti definovat přístup k minoritním akcionářům a přeshraničnímu zdanění v rámci EU i mimo ni.

podle IAS 17 umožňovalo dosažení věrného obrazu a stejně tak jej umožňuje „modernější“ a podstatu lépe vyjadřující uznání práva na užívání pronajaté věci podle IFRS 16. Stejně praktickou dokumentací těchto rozdílů je fakt, že řada členských zemí EU přistupuje k účtování finančního leasingu stejně jako Česko.

Otázkou je rovněž vazba mezi účetnictvím a zdaněním obchodních korporací, kde praktické ohledy preferují harmonizaci obou přístupů, nikoliv rozdílná řešení pro účetní a daňové potřeby. Další relevantní praktickou otázkou pak je, která strana se v těchto případech přizpůsobí druhé, spíše než požadavek na odchýlná řešení pro účetní a daňové otázky. Dáblův advokát se však určitě bude ptát, v čem se zde liší fiskální zájmy státu a otázky spravedlivého zdanění podnikatelských subjektů, ale to již přesahuje aspirace této mé úvahy. Přesto odkazují na § 8 daňového řádu požadující, aby správce daně vždy vycházel ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.

Jak máme tedy chápat zásadu podstaty nad formou v moderním účetnictví? Jsem přesvědčen, že v naprosté většině případů je právní forma hospodářské transakce v souladu s její ekonomickou podstatou. V dalších případech explicitní ustanovení účetních předpisů (viz uvedené případy) vyžadují postup v souladu s podstatou obchodní transakce. V řadě

zbývajících případů je zřejmé, že při preferenci právní formy nad ekonomickou podstatou dochází k porušení principu věrného a poctivého obrazu, a je tedy nutné postupovat v účetnictví podle tohoto principu. Přesto zbývá určitá množina jak opakujících se (např. leasingových), tak i zcela specifických transakcí, kdy stávající předpisy i princip věrného obrazu jsou ve vzájemném souladu, leč aplikace zásady podstaty nad formou by vedla k jinému účetnímu řešení.

Ponechme stranou argument, že zavedení této zásady by dále přiblížilo české účetnictví standardům IFRS a zaměřme se na otázku, zda aplikace této zásady

- (a) poskytne lepší informace uživatelům účetní závěrky,
- (b) zajistí srovnatelnější informace mezi jednotlivými účetními jednotkami,
- (c) zvýší či sníží možnost manipulace výkonností a finančních situací korporací, a konečně
- (d) zvýší či sníží možnost manipulace daňovým základem a fiskálním odvodem státu.

Dovolím si tvrdit, že odpověď na první otázku je vesměs kladná, neboť nás vždy spíše přibližuje k věrnému a poctivému obrazu, než by nás od něj vzdalovala.

Odpověď na druhou otázku je trochu složitější, neboť jde o sjednocení účetní metodiky. Zde budou hrát klíčovou roli tvůrci právních norem, účetních standardů

inzerce



**WE MAKE
BUSINESS!
EASY!**

SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

BMDCONSULT

- = evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- = CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- = organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- = evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- = závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru

Rádi Vám řešení BMD nezávazně
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!

www.bmd.com/cz

BMD SYSTEMHAUS GmbH KIT s.r.o.
Ing. Lenka Hamerníková
Tel.: +420 731 654 361
hamernikova@kit.cz

a jejich interpretací, akademická a účetní obec a v neposlední řadě regulátoři a auditori, kteří musí usilovat o harmonizaci řešení a bdít nad její realizací.

Klíčovými pro konečné rozhodnutí však budou v praxi otázka třetí a čtvrtá. Řada účastníků diskuze přichází s argumentem, že priorita podstaty umožňuje zkreslit zachycení ekonomických transakcí tím, že se odchýlí od objektivně sjednané právní formy. Při této úvaze však opomíjejí možnost, že transakci lze právně strukturovat způsobem, který zastírá podstatu této transakce. Jak máme správně zachytit koupi auta se 40% slevou, pokud si k němu musím přikoupit čtyřletý servis za nadhodnocenou cenu? Má být zisk z prodeje nikoliv majetku, ale vlastního kapitálu výnosem, nebo emisním ážiem? Je rozdíl ze zvýhodněného prodeje produkce proti tržním cenám vlastním zaměstnancům slevou nebo sociálním nákladem výrobce? Je naturální směna za netržní ceny správně oceněna sjednanou nebo reálnou cenou směňovaných plnění?

Všechny tyto otázky lze vyřešit explicitním řešením v účetních předpisech a standardech. Přesto tvrdím, že vždy lze přijít s další otázkou, kterou stávající standardy dosud neřeší a je třeba postupovat podle platných principů a zásad.

Shrneme-li uvedené, explicitní zavedení zásady priority podstaty nad formou neovlivní účetní řešení naprosté většiny účetních transakcí. Zcela jistě však zdůrazní princip věrného a poctivého obrazu, dále přiblíží české účetnictví moderní účetní teorii i platným mezinárodním standardům a při kvalitním fungování účetní profese, regulačních a fiskálních orgánů i auditorů může podle mého názoru výrazně omezit účetní manipulace motivované jak účetními, tak fiskálními důvody.

Petr Kříž

partner ve společnosti PricewaterhouseCoopers,
bývalý prezident Komory auditorů ČR
a bývalý prezident Federace evropských účetních

recenze

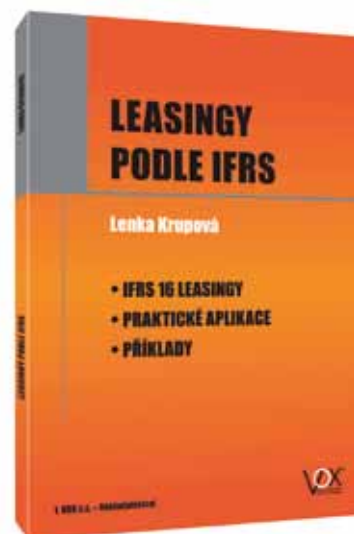
Leasingy podle IFRS

Publikace *Leasingy podle IFRS* reaguje na vydání nového standardu *IFRS 16 – Leasingy*, který výrazným způsobem mění vykazování leasingů, nájmu a smluv o užívání cizích aktiv. K podstatným změnám dochází především při vykazování na straně nájemců. Leasingům z pozice nájemce je proto věnována zásadní část textu, i když v publikaci nechybí ani oblast leasingu z pozice pronajímatele (kde však došlo pouze k minimálním změnám). Předností publikace je velké množství (37) příkladů, z nichž některé jsou převzaty přímo z ilustrativních příkladů k *IFRS 16 – Leasingy* (s doplněním o bližší vysvětlivky), jiné byly vytvořeny autorkou. Kniha obsahuje též srovnání stávající úpravy leasingů (podle IAS 17) s novým řešením obsaženým v *IFRS 16 – Leasingy* a vysvětlení možných postupů při přechodu na nový standard.

Vzhledem k tomu, že nový standard *IFRS 16* vstoupí v účinnost 1. ledna 2019, publikace tak napomůže nejširší odborné veřejnosti v procesu přechodu na nový

standard a v porozumění jeho požadavkům.

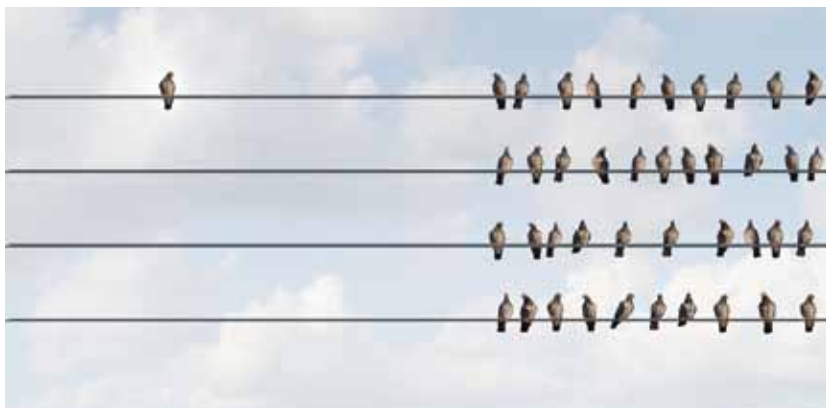
Publikace je vhodná pro všechny účetní jednotky, které sjednávají leasingové smlouvy, nájemní smlouvy, některé formy splátkových prodejů či smlouvy o dlouhodobém užívání cizích aktiv (včetně práv k užívání výrobních či distribučních kapacit), a to jak na straně uživatelů/nájemců, tak na straně poskytovatelů/pronajímatelů. Problematiku demonstruje na řadě praktických příkladů – nájem prodejní plochy, práva k užívání kapacity optické sítě, nájmy vagónů, letadel a lodí, práva k užívání energetických zdrojů a další. Zabývá se problematikou oceňování aktiv z práv k užívání věci a závazků reprezentujících financování těchto práv. Věnuje se také speciálním otázkám, např. postupu při modifikaci leasingových a nájemních smluv, zachycení zbytkové hodnoty aktiva, zachycení nákladů souvisejících se zahájením leasingu, zpětnému leasingu a subleasingu (podnájmu). Samostatná část je věnována metodice přechodu z *IAS 17* na *IFRS 16*.



Název: *Leasingy podle IFRS*
Autor: Lenka Krupová
Vydal: 1. VOX a.s. – Nakladatelství,
2017
Počet stran: 116
ISBN 978-80-87480-54-0

Michal Černý

Vysoká škola ekonomická v Praze



Co najdete v e-příloze č. 8/2017

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Daně

V této rubrice najdete dva přetisky článků týkajících se zajišťovacích příkazů, o kterých se v poslední době hodně diskutuje. Najdete v nich základní informace a popis aktuálního dění okolo zajišťovacích příkazů.

- Nadužívání zajišťovacích příkazů finančními a celními úřady
- Zajišťovací příkazy a jejich nadužívání

Právo

- Velká novela insolvenčního zákona 2017 – první dojmy
Novela insolvenčního zákona, jejímž předkladatelem bylo Ministerstvo spravedlnosti ČR, je v účinnosti od 1. července letošního roku. Přetisk článku obsahuje první dojmy, které zanechala v advokátech, insolvenčních správcích, soudcích, dlužnících a dalších aktérech insolvenčních procesů.
- Vertikální spolupráce dle zákona o zadávání veřejných zakázek

Zaujalo nás

- Kde hledat odpovědi na řešení zálučných účetních případů?

Zaznamenali jsme

- Zaměstnavatel jako správce osobních údajů zaměstnanců
Tento přetisk článku obsahuje vymezení základních pojmů z oblasti osobních údajů, jejich ochrany a zpracování. Zabývá se také tím, kdy zaměstnavatel musí či nemusí získat souhlas zaměstnance ke zpracování jeho osobních údajů.
- Hackerům stačilo prolomit jen jedno heslo, systém ověření ve dvou krocích se nepoužíval. Firmě unikly důvěrné e-maily.
- DPP: Forenzní audit odhalil nová závažná pochybení v Pražské strojárně

-VeL-



AUDITOR č. 8/2017

ročník XXIV

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

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

VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Hráského 15, 148 00 Praha 4
tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR