Interpretace Národní účetní rady

I-55 Určení okamžiku vzniku výnosu

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsaný v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému:

1. V českých účetních předpisech (ČÚP) chybí explicitní úprava určení okamžiku vzniku výnosů z prodeje výrobků, zboží či poskytování služeb. Absence konkrétně specifikovaných účetních metod zvyšuje nejistotu účetních jednotek o vhodnosti zvoleného účetního řešení. V praxi tak často dochází k situaci, kdy pro zobrazení ekonomicky obdobných transakcí různé jednotky volí odlišné účetní metody.

2. Výnosy jsou nejdůležitějším ukazatelem prodejní úspěšnosti účetní jednotky a často představují největší částku prezentovanou v účetních výkazech. Různorodost používaných účetních metod tak uživatelům účetních závěrek zásadním způsobem ztěžuje srovnání finanční výkonnosti i finanční situace napříč účetními jednotkami.

3. S ohledem na význam informací o výnosech je cílem této interpretace vymezit podmínky, za kterých účetní jednotka uzná výnosy z prodeje výrobků, zboží či poskytování služeb. Vzhledem k absenci explicitní úpravy v ČÚP vychází tato interpretace z principů obsažených v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) v rozsahu, ve kterém jsou tyto principy kompatibilní s východisky ČÚP (jak vyplývá z *Předmluvy NÚR k interpretacím*).

4. Tato interpretace řeší následující otázky:

   a) Kdy účetní jednotka uzná výnos?

   b) V jaké částce účetní jednotka ocení výnos?

5. Tato interpretace se nevztahuje na účetní případy zápůjček, neboť zápůjčka není dodáním výrobku, zboží ani služby ve smyslu této interpretace.

Řešení:

6. Účetní jednotka uzná výnosy z prodeje výrobků, zboží či poskytnutí služby zákazníkovi, jestliže:

   a) dodala zákazníkovi výrobek, zboží či službu;

   b) je schopná spolehlivě ocenit výnos;

   c) je pravděpodobné, že získá od zákazníka protihodnotu za prodané výrobky, zboží či poskytnuté služby; a

   d) je schopná spolehlivě ocenit náklady spojené s výnosem.

Dodání výrobku, zboží či poskytnutí služby zákazníkovi

7. Účetní jednotka dodala zákazníkovi výrobek, zboží či službu, jestliže na zákazníka převedla kontrolu nad prodávaným výrobkem, zbožím či službou. Kontrola určuje, která strana má schopnost využívat aktivum či službu a získat z nich ekonomické prospěchy a současně má schopnost zabránit ostatním subjektům v získávání těchto prospěchů.

8. Při posuzování, zda výrobek či zboží byly dodány, musí účetní jednotka vzít v úvahu i případnou existenci možnosti zpětného odkupu aktiva. Sjednaná povinnost zpětného odkupu neguje dodání aktiva a nejedná se o jeho prodej, nýbrž pronájem. Obdobná situace nastává, existuje-li právo zpětného odkupu a sjednané ekonomické podmínky indikují, že toto právo bude pravděpodobně realizováno.

9. V některých případech jsou prodeje realizované s využitím zprostředkovatelů či obdobných prodejních mezičlánků (např. komisní prodej, autorizovaní prodejci, partnerská distribuční síť apod.).

   a) Účetní jednotka v postavení výrobce (hlavního dodavatele) musí na základě smluvních podmínek posoudit, na koho převádí kontrolu nad prodávaným výrobkem, zbožím či službou, tj. posoudí, kdo je jejím zákazníkem (zda článek v distribuční síti, nebo finální zákazník).

   b) Účetní jednotka v postavení zprostředkovatele (prodejního mezičlánku) musí na základě povahy svých smluvních povinností posoudit, zda je její povinností dodat výrobek, zboží či službu či pouze zprostředkovat takovéto dodání.

   Od tohoto posouzení se odvíjí určení okamžiku splnění smluvní povinnosti vůči zákazníkovi (primárně se týká účetní jednotky v postavení výrobce / hlavního dodavatele) a výše uznaného výnosu (primárně se týká účetní jednotky v postavení zprostředkovatele / prodejního mezičlánku).

10. Převod vlastnického práva může indikovat převedení kontroly, ale není nezbytnou podmínkou takového převodu.

11. U některých typů prodejních transakcí (typicky zhotovování aktiv dle specifikace zákazníka či poskytování některých služeb) je problematické určit okamžik, kdy dochází k převodu kontroly na zákazníka. Z hlediska účetní teorie i zavedené praxe (včetně judikované) připadají v úvahu dva základní modely:

    a) výnosy jsou vykázány jednorázově při (finálním) dodání zákazníkovi;

    b) výnosy jsou vykazovány průběžně tak, jak je smlouva plněna.

    Výběr vhodné metody uznání výnosů u tohoto typu transakcí si žádá posouzení ekonomických charakteristik smlouvy; konkrétní podmínky pro určení okamžiku uznání výnosů budou upraveny samostatnou Interpretací NÚR.

Spolehlivé ocenění výnosů

12. Částka uznaného výnosu může kromě fixní protihodnoty nárokované vůči zákazníkovi zahrnovat i variabilní protihodnotu (dále označováno též jako úprava ceny), např. z titulu slev, rabatů, pobídek, pokut, výkonnostních bonusů apod. Variabilní složka protihodnoty se uzná za součást výnosů pouze tehdy, pokud riziko budoucího snížení výše již uznaných výnosů z důvodu změny jejich odhadované výše je zanedbatelné. Variabilní část protihodnoty, která nebyla zatím zahrnuta do ocenění výnosů, představuje podmíněné aktivum. Jedná-li se o významnou částku, zveřejní účetní jednotka informace o těchto podmíněných aktivech v příloze.

13. Při určení celkové částky uznaného výnosu účetní jednotka zohlední nejen konkrétní smluvní podmínky s daným zákazníkem, ale i svoji běžnou obchodní politiku (např. slevy, které automaticky vyplývají ze všeobecných obchodních podmínek).

14. Výše uznaného výnosu může záviset i na postavení účetní jednotky v prodejní transakci, např. při komisním prodeji. Jestliže účetní jednotka nemá kontrolu, nýbrž zprostředkovává prodej, uzná výnos pouze v čisté částce provize v souladu s Interpretací I-7.

15. Některá smluvní ujednání umožňují zákazníkovi provést úhradu za dodané výrobky, zboží či služby významně později po jejich dodání. V tom případě zahrnuje prodej zákazníkovi kromě obchodní transakce i transakci finanční, a proto účetní jednotka rozdělí nárokovanou protihodnotu od zákazníka na výnos za prodej výrobků, zboží či služeb a úrokový výnos.

Pravděpodobnost získání protihodnoty od zákazníka

16. Účetní jednotka obvykle uzavírá smlouvu se zákazníkem za předpokladu, že zákazník za odebrané výrobky, zboží či služby zaplatí.

17. Ekonomické podmínky, které existovaly k okamžiku uzavření smlouvy se zákazníkem, se mohou do okamžiku dodání výrobku, zboží či služby změnit. V důsledku změněných podmínek část či celá částka protihodnoty nemusí být získatelná. Jestliže účetní jednotka

v okamžiku dodání spíše nepředpokládá, než předpokládá úhradu od zákazníka, nelze výnos vykázat.

18. Při vyhodnocení pravděpodobnosti úhrady od zákazníka podle předchozího odstavce účetní jednotka zohlední jeho záměr a možnost úhradu provést, a to včetně případných důsledků platebních či jiných restrikcí, které nejsou pod vlastní kontrolou zákazníka a které ovlivňují jeho schopnost provést úhradu (např. embargo na finanční transakce nově uvalené v zemi zákazníka).

Spolehlivé ocenění nákladů

19. Realizace výnosů je spojena s vynaložením nákladů na výrobu výrobků, pořízení zboží či poskytnutí služby. Za normálních podmínek je účetní jednotka schopna spolehlivě ocenit částku všech vynaložených nákladů příčinně souvisejících s dodáním výrobku, zboží či služby, a to včetně nákladů vyplývajících např. ze záručních reklamací. Ve výjimečných případech, kdy jednotka není schopna spolehlivě ocenit výši nákladů, se jakákoliv částka přijatá od zákazníka vykáže jako dluh, a nikoliv jako výnos, a to až do okamžiku, než nejistota spojená s oceněním nákladů pomine.

Posuzování podmínek podle odst. 6

20. Účetní jednotka posuzuje splnění podmínek okamžiku vzniku a ocenění výnosu samostatně pro jednotlivé smlouvy. Jestliže ovšem účetní jednotka uzavírá dvě nebo více smluv ve stejnou dobu nebo v blízkém časovém období se stejným zákazníkem, bude tyto smlouvy posuzovat společně, jsou-li tyto smlouvy sjednány jako balíček s jedním obchodním cílem nebo pokud částka protiplnění, která je určena v jedné smlouvě, zohledňuje cenu nebo plnění druhé smlouvy.

21. Tato interpretace specifikuje podmínky pro uznání výnosů na úrovni jednotlivých smluv se zákazníky. V některých případech může být s ohledem na věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti vhodnější aplikovat podmínky na úrovni portfolia smluv, které se vyznačují obdobnými ekonomickými charakteristikami.

Zdůvodnění:

22. České účetní předpisy neobsahují výslovnou úpravu okamžiku uznání výnosu kromě nepřímého ustanovení Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001, který v bodě 2.4.3 uvádí za jeden z možných okamžiků uskutečnění účetního případu „*den, ve kterém dojde ke splnění dodávky*“. Tato interpretace pojem „*splnění dodávky*“ konkretizuje, přičemž pojem „dodání výrobku, zboží či služby“ vztahuje k převodu kontroly nad výrobkem, zbožím či službou z prodávajícího na zákazníka. Převod kontroly je spojen se schopností zákazníka získat ekonomické prospěchy z dodaného výrobku, zboží či služby a tento koncept je kompatibilní

jak s úpravou v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, tak s judikáty, které se okamžiku uznání výnosů nepřímo týkají.

23. Posouzení, kdy účetní jednotka při prodejní transakci převedla na zákazníka kontrolu nad výrobkem, zbožím či službou, musí s ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví vycházet z ekonomických charakteristik smluvního ujednání, nikoliv z jeho právních charakteristik. Rozhodujícím kritériem je skutečnost, zda zákazník může získat ekonomické prospěchy z dodaného výrobku, zboží či služby. Zákazník může získávat prospěch v jiném okamžiku, než ve kterém dochází k převodu vlastnického práva (např. když převod vlastnictví je navázán na uskutečnění platby zákazníkem), a tedy převod vlastnického práva není nutnou podmínkou převodu kontroly.

24. Účetní jednotka zahrne do ocenění výnosu pouze tu část případné variabilní složky protihodnoty od zákazníka, jejíž úhrada je takřka jistá. Existují-li nezanedbatelná rizika, že variabilní část protihodnoty nebude od zákazníka získána, účetní jednotka tuto část protihodnoty do ocenění výnosu nezahrne, a to až do okamžiku, dokud zdroj nejistoty nepomine.

25. Jestliže účetní jednotka v okamžiku dodání nepředpokládá, že od zákazníka získá úhradu, a přesto se rozhodne výrobek, zboží či službu dodat, nemůže uznat výnos. Taková transakce svojí povahou odpovídá marketingovému nákladu. Důsledkem uvedeného požadavku je skutečnost, že není možné k datu dodání uznat výnos a současně vytvořit opravnou položku k pohledávce.

Datum prvního schválení této interpretace NÚR:	**14. září 2026**
Datum poslední aktualizace této interpretace NÚR:	–
Zpracovatelé intepretace:	**doc. Ing. David Procházka, Ph.D.** Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze

Ilustrativní příklady:

Národní účetní rada vydává tyto příklady za účelem ilustrace použití Interpretace I-55 *Určení okamžiku vzniku výnosu*. Příklady nejsou součástí této interpretace, pouze ilustrují vybrané situace a nejsou zdaleka vyčerpávající.

Příklad 1: Pravděpodobnost úhrady od zákazníka (změna podmínek po dodání)

Účetní jednotka uzavřela v říjnu 2X01 smlouvu se zahraničním Zákazníkem o prodeji výrobků. Výrobky musejí být podle smlouvy dodány v průběhu prosince 2X01 a Zákazník musí za dodané výrobky zaplatit do 3 měsíců.

Účetní jednotka dodala výrobky (výrobní náklady 1,5 mil. Kč) dne 11. prosince 2X01; fakturovaná částka (2 mil. Kč) je splatná 11. března 2X02. V průběhu února 2X02 zavedla centrální banka v zemi Zákazníka regulace, které se týkají držby cizoměnových prostředků a platebních operací v cizích měnách. V důsledku zavedení této regulace má Zákazník omezený přístup k významné části peněžních prostředků, což negativně ovlivňuje jeho schopnost dostát závazkům. Z uvedeného důvodu Zákazník nemohl provést k datu splatnosti platbu a neočekává její provedení až do doby, než budou restrikce uvolněny.

Řešení:

Účetní jednotka k datu dodání, tj. 11. prosince 2X01, uzná výnosy za prodej výrobků ve výši 2 mil. Kč (a související náklady na prodané výrobky ve výši 1,5 mil. Kč), neboť jsou splněny všechny podmínky pro uznání výnosů podle odstavce 6, tj. dodání výrobků, spolehlivé ocenění výnosů, pravděpodobnost úhrady od zákazníka a spolehlivé ocenění nákladů spojených s prodejem.

Restrikce, které zhoršily (přímo či zprostředkovaně) platební schopnost *Zákazníka,* byly zavedeny až v období po dodání výrobků. Tato nová skutečnost nemá vliv na výši uznaných výnosů (k datu dodání 11. prosince 2X01 byly všechny podmínky pro uznání výnosů splněny). *Účetní jednotka* posoudí vliv platebních restrikcí na míru dobytnosti pohledávky a na základě tohoto posouzení případně vytvoří k pohledávce opravnou položku.

Příklad 2: Pravděpodobnost úhrady od zákazníka (změna podmínek před dodáním)

Účetní jednotka uzavřela v říjnu 2X01 smlouvu se zahraničním Zákazníkem o prodeji výrobků. Výrobky musejí být podle smlouvy dodány v průběhu prosince 2X01 a Zákazník musí za dodané výrobky zaplatit do 3 měsíců.

V průběhu listopadu 2X01 zavedla centrální banka v zemi Zákazníka regulace, které se týkají držby cizoměnových prostředků a platebních operací v cizích měnách. V důsledku zavedení této regulace má Zákazník omezený přístup k významné části peněžních prostředků, což negativně ovlivňuje jeho schopnost dostát závazkům. I přes toto riziko se Účetní jednotka ze strategických důvodů rozhodla výrobky zahraničnímu Zákazníkovi dodat, a to dne 11. prosince 2X01 (výrobní náklady

1,5 mil. Kč); fakturovaná částka (2 mil. Kč) je splatná 11. března 2X02. Zákazník k datu splatnosti platbu neprovedl a neočekává její provedení až do doby, než restrikce budou zrušeny.

Řešení:

Jestliže k datu dodání výrobků, tj. 11. prosince 2X01, *Účetní jednotka* vyhodnotí, že není pravděpodobné, že od *Zákazníka* obdrží platbu, nemůže vykázat výnosy z prodeje těchto výrobků, neboť k datu dodání není splněna podmínka podle odst. 6c této interpretace.

Dodané výrobky (ve výrobních nákladech ve výši 1,5 mil. Kč) odúčtuje *Účetní jednotka* ze zásob a zachytí je souvztažně jako náklad.

Příklad 3: Variabilní část protihodnoty (úprava ceny)

<u>Rozlišení fixní a variabilní části protihodnoty</u>

Účetní jednotka se zabývá opravami výrobních linek. Součástí smluv uzavřených se zákazníky jsou i cenové pobídky motivující Účetní jednotku k včasnému dokončení zakázky.

V případě smlouvy se Zákazníkem A je základní cena za opravu stanovena na částku 2 mil. Kč. Jestliže Účetní jednotka dokončí opravu do 2 měsíců od podepsání smlouvy, bude jí přiznán bonus ve výši 20 % ze základní ceny.

V případě smlouvy se Zákazníkem B je základní cena za opravu stanovena na částku 1 mil. Kč. Jestliže Účetní jednotka nedokončí opravu do 1 měsíce od podepsání smlouvy, bude muset uhradit Zákazníkovi B sankci ve výši 10 % jako úpravu základní ceny.

Řešení:

V případě smlouvy se *Zákazníkem A* je fixní částka výnosu 2 mil. Kč a variabilní část protihodnoty je 400 tis. Kč.

V případě smlouvy se *Zákazníkem B* je fixní částka výnosu 900 tis. Kč a variabilní část protihodnoty je 100 tis. Kč (tj. při překročení lhůty 1 měsíce nelze vykázat výnos 1 mil. Kč a náklad 100 tis. Kč, nýbrž se vykáže výnos v částce 900 tis. Kč).

<u>Posouzení, zda zahrnout variabilní část protihodnoty do výnosů</u>

Účetní jednotka dodává Zákazníkovi materiál, který Zákazník používá k výrobě kabelů. Funkční charakteristiky vyrobených kabelů do značné míry závisejí na kvalitě dodaného materiálu, přičemž tyto funkční charakteristiky kabelů (a tedy i kvalitu dodaného materiálu) lze posoudit, až když jsou kabely Zákazníkem vyrobeny a otestovány. Smlouva tak obsahuje cenovou klauzuli, podle které se základní cena za materiál zvýší o 10 %, jestliže více než 95 % vyrobených kabelů má nejvyšší kvalitu.

Účetní jednotka dne 11. prosince 2X01 dodala Zákazníkovi materiál v základní ceně 10 mil. Kč. K datu sestavení účetní závěrky Zákazník nezaslal protokol s měřením kvality kabelů (výroba kabelů zatím probíhá). V minulosti Zákazník přiznal Účetní jednotce bonus z důvodu překročení hranice (min. 95 % kabelů nejvyšší kvality) přibližně ve dvou třetinách případů.

Řešení:

Za předpokladu, že jsou splněny i ostatní podmínky podle odstavce 6 (tj. pravděpodobnost úhrady od zákazníka a spolehlivé ocenění nákladů spojených s prodejem), uzná *Účetní jednotka* k datu dodání, tj. 11. prosince 2X01, výnosy za prodej materiálu ve výši 10 mil. Kč. Částka uznaného výnosu nezahrnuje navýšení o 10 %, neboť riziko možného budoucího snížení výnosů by nebylo zanedbatelné (přibližně ve třetině případů bonus přiznán není). *Účetní jednotka* případně uzná dodatečný výnos ve výši 1 mil. Kč v okamžiku, kdy jeho získání bude vysoce pravděpodobné.

Příklad 4: Portfolio obdobných smluv

Účetní jednotka poskytuje zákazníkům IPTV služby (sledování televizního vysílání přes internet). Účetní jednotka zavádí novou službu, a to sice speciální Prémiovou videotéku, která bude nabízet nejnovější filmy krátce po jejich uvedení do kin. Prémiová videotéka byla 1. prosince 2X01 aktivována vybrané skupině zákazníků (konkrétně se jednalo o zákazníky, kteří mají sjednán TOP balíček a kteří současně v posledních dvou letech učinili nákupy jiných služeb nad určitou částku). Zákazníci mají možnost vyzkoušet tuto službu bezplatně po dobu tří měsíců. Pokud do 28. února 2X02 nepožádají o trvalou aktivaci, bude přístup deaktivován (bez jakéhokoliv poplatku). Jestliže naopak bude mít zákazník zájem o tuto novou službu, uzavře s ním Účetní jednotka smlouvu na dobu 1 roku za zvýhodněný roční poplatek 1 800 Kč, přičemž první období bude zahrnovat i zkušební dobu (tj. první platba ve výši 1 800 Kč se bude vztahovat na období 1. prosince 2X01 až 30. listopadu 2X02).

Od 1. března 2X02 bude tato služba dostupná všem zákazníkům, a to za roční poplatek 3 000 Kč.

Varianta A:

Účetní jednotka dne 1. prosince 2X01 aktivovala přístup k této službě celkem 10 000 zákazníkům. Jedná se o zcela nový typ služby a účetní jednotka není schopná spolehlivě odhadnout, kolik zákazníků zvýhodněnou nabídku využije.

Varianta B:

Účetní jednotka dne 1. prosince 2X01 aktivovala přístup k této službě celkem 10 000 zákazníkům. Na základě spotřebního chování uvedené skupiny zákazníků a na základě zkušeností se spuštěním stejné služby na zahraničních trzích Účetní jednotka odhaduje, že zvýhodněnou nabídku využije přibližně 40 % zákazníků, kterým byl zkušební provoz aktivován.

Řešení Varianta A:

Účetní jednotka není u konkrétního zákazníka schopná určit, zda bude mít zájem o nově nabízenou službu. Současně *Účetní jednotka* není schopná na základě spotřebního chování zákazníků s obdobnými charakteristikami odhadnout, jaká část zákazníků, kteří měli zkušební přístup ke službě, se rozhodne službu zakoupit. Z tohoto důvodu bude *Účetní jednotka* posuzovat každou smlouvu individuálně a výnosy začne uznávat od okamžiku, kdy se konkrétní zákazník rozhodne zvýhodněnou nabídku akceptovat a smlouvu uzavře.

Řešení Varianta B:

Účetní jednotka sice není u konkrétního zákazníka schopná určit, zda bude mít zájem o nově nabízenou službu, nicméně na základě spotřebního chování zákazníků s obdobnými charakteristikami je *Účetní jednotka* schopná odhadnout, jaká část všech zákazníků si nabízenou službu zakoupí. V souladu s odst. 21 této interpretace bude v tomto případě vhodnější aplikovat podmínky odst. 6 nikoliv na úrovni jednotlivých zákazníků, nýbrž na úrovni portfolia smluv s obdobnými ekonomickými charakteristikami a *Účetní jednotka* začne uznávat výnosy od

okamžiku zpřístupnění služby ve zkušebním režimu (tj. od 1. prosince 2X01) uvedené skupině zákazníků.

Výnosy za prosinec 2X01 (při předpokladu lineárního rozložení ročního poplatku):

- 40 % * 10 000 * 150 Kč = 600 tis. Kč

Příklad 5: Právo vrátit výrobek / zboží

Účetní jednotka v rámci předvánočních prodejů nabízí zákazníkům možnost vrátit zpět nepoškozené zboží, a to do 3 měsíců od zakoupení a bez udání důvodů. V případě využití nabídky se zákazníkům vrací zpět celá kupní cena.

Během prosince 2X01 bylo prodáno celkem 100 ks zboží; zboží se prodávalo za 10 000 Kč/ks (vše zákazníky uhrazeno v hotovosti) a pořizovací cena byla 6 000 Kč/ks.

K datu sestavení účetní závěrky žádný zákazník právo vrátit zboží nevyužil, ale uvedená tříměsíční lhůta na vrácení zatím neuplynula. U obdobného zboží a obdobné skupiny zákazníků se míra vratek v minulosti pohybovala okolo 10 %.

Počáteční zůstatky:

- *zboží 900 tis. Kč (150 ks po 6 000 Kč/ks)*
- *základní kapitál 900 tis. Kč*

Řešení:

Aktiva	**2X01**	**Pasiva**	**2X01**
		Základní kapitál	900 000
Zboží	300 000	HV běžného období	360 000
Ostatní pohledávky	60 000		
Peníze	1 000 000	Dluhy	100 000
Celkem	**1 360 000**	**Celkem**	**1 360 000**

VZZ	**Kč**
Tržby z prodeje zboží	900 000
Náklady na prodané zboží	-540 000
Zisk	**360 000**

Výpočty:

- Peníze: 100 ks * 10 000 Kč = 1 000 000 Kč
- Tržby z prodeje zboží: 90 % * 100 ks * 10 000 Kč = 900 000 Kč
- Dluhy: 10 % * 100 ks * 10 000 Kč = 100 000 Kč

- Zboží: 100 ks * 6 000 Kč = 600 000 Kč
- Náklady na prodané zboží: 90 % * 100 ks * 6 000 Kč = 540 000 Kč
- Ostatní pohledávky: 10 % * 100 ks * 6 000 Kč = 60 000 Kč

Účetní jednotka obvykle není schopna u konkrétního zákazníka určit, zda využije právo vrátit zboží, nebo zda si zboží ponechá. Nicméně na základě minulých zkušeností je *Účetní jednotka* schopna takový odhad učinit pro skupinu zákazníků s obdobnými charakteristikami.

V roce 2X01 tedy Účetní jednotka uzná výnosy v částce 900 000 Kč (neboť očekává, že přibližně 90 % zákazníků si zakoupené zboží ponechá). Ve stejném poměru, s ohledem na zásadu věcné shody výnosů a nákladů, poníží i náklady na prodané zboží.

Poznámky k řešení:

- Příklad neřeší, do jakého řádku dluhů (dluhy z obchodních vztahů, rezervy, položky časového rozlišení) se zahrnou odhadované vratky ve výši 100 000 Kč: nutno posoudit na základě individuálních podmínek a v kontextu obecných pravidel pro klasifikaci těchto položek (např. míra nejistoty související s oceněním dluhu).
- Při řešení se abstrahuje od očekávaných nákladů na uvedení vráceného zboží do stavu k prodeji; pokud by takové náklady vznikaly, ponížila by se o danou částku položka „Ostatní pohledávky“ souvztažně proti položce „Náklady na prodané zboží“.
- V řešení se předpokládá, že vrácené zboží bude následně prodáno za částku, která pokryje alespoň účetní hodnotu tohoto zboží; v opačném případě účetní jednotka vytvoří opravnou položku k „Ostatním pohledávkám“.

Příklad 6: Právo vrátit výrobek / zboží

Pokračování Příkladu 5. Předpokládejme, že v roce 2X02 bylo využito právo vrátit zboží celkem u 7 ks zboží, resp. u 12 ks zboží prodaného v roce 2X01.

Řešení:

Varianta A (vrácení 7 ks)

Aktiva	**2X02**	**2X01**	**Pasiva**	**2X02**	**2X01**
			Základní kapitál	900 000	900 000
			HV min. let	360 000	
Zboží	342 000	300 000	HV běžného obd.	12 000	360 000
Ostatní pohledávky	0	60 000			
Peníze	930 000	1 000 000	Dluhy		100 000
Celkem	**1 272 000**	**1 360 000**	**Celkem**	**1 272 000**	**1 360 000**

VZZ	**2X02**	**2X01**
Tržby z prodeje zboží	30 000	900 000
Náklady na prodané zboží	-18 000	-540 000
Zisk	**12 000**	**360 000**

Varianta B (vrácení 12 ks)

Aktiva	**2X02**	**2X01**	**Pasiva**	**2X02**	**2X01**
			Základní kapitál	900 000	900 000
			HV min let	360 000	
Zboží	372 000	300 000	HV běžného obd.	-8 000	360 000
Ostatní pohledávky	0	60 000			
Peníze	880 000	1 000 000	Dluhy		100 000
Celkem	**1 252 000**	**1 360 000**	**Celkem**	**1 252 000**	**1 360 000**

VZZ	**2X02**	**2X01**
Tržby z prodeje zboží	-20 000	900 000
Náklady na prodané zboží	+12 000	-540 000
Zisk	**-8 000**	**360 000**

Příklad 7: Výnosy výrobce (hlavní dodavatel) versus zprostředkovatel (prodejní mezičlánek)

VÝROBCE vyrábí několik typů výrobků, které dodává do maloobchodní distribuční sítě. Prodejní podmínky jsou nastaveny pro jednotlivé maloobchodníky a výrobky individuálně. Na přelomu roku 2X01 a 2X02 se uskutečnily následující transakce v řetězci VÝROBCE-ZPROSTŘEDKOVATEL-konečný spotřebitelé.

Prosinec 2X01 (VÝROBCE dodává výrobky ZPROSTŘEDKOVATELI)

- *Výrobek X: dodáno 100 ks (prodejní cena 1 000 Kč/ks)*
- *Výrobek Y: dodáno 50 ks*

Leden 2X02 (ZPROSTŘEDKOVATEL uskutečnil prodeje konečným spotřebitelům)

- *Výrobek X: prodej 80 ks (prodejní cena 1 600 Kč/ks)*
- *Výrobek Y: prodej 30 ks (prodejní cena 500 Kč/ks)*

Na základě posouzení ekonomické podstaty smluvních podmínek prodává VÝROBCE Výrobek X ZPROSTŘEDKOVATELI, který následně prodává zboží na svůj vlastní účet konečným spotřebitelům.

Naopak Výrobek Y prodává ZPROSTŘEDKOVATEL konečným spotřebitelům na účet VÝROBCE (tj. poskytuje službu zprostředkování prodeje a získává provizi 20 % z prodejní ceny).

Řešení (vykázané částky výnosů):

Rok 2X01	**VÝROBCE**	**ZPROSTŘEDKOVATEL**
Výrobek X	100 000 Kč (100 ks * 1 000 Kč)	---
Výrobek Y	---	---
Rok 2X02	**VÝROBCE**	**ZPROSTŘEDKOVATEL**
Výrobek X	---	128 000 Kč (80 ks * 1 600 Kč)
Výrobek Y	15 000 Kč (30 ks * 500 Kč)	3 000 Kč (30 ks * 500 Kč * 20 %)

Poznámka k řešení:

Aplikace ustanovení odst. 9 této interpretace si obecně žádá, aby výrobce (hlavní dodavatel) při posuzování, kdo je jeho zákazníkem (zda zprostředkovatel či konečný spotřebitel) zohlednil ekonomické charakteristiky smluvního ujednání mezi ním a zprostředkovatelem (prodejním mezičlánkem), které indikují, zda došlo k převodu kontroly nad výrobky (zbožím) na zprostředkovatele. Těmito charakteristikami mohou být:

- která smluvní strana je primárně odpovědná za splnění smluvních povinností vůči konečnému spotřebiteli,
- která smluvní strana nese riziko znehodnocení zásob,
- která smluvní strana určuje cenovou politiku.

Obdobně uvedené charakteristiky zohlední zprostředkovatel (prodejní mezičlánek) při posuzování, zda prodává zboží na svůj účet, nebo zprostředkovává prodej na účet výrobce.

Vypořádání připomínek z vnějšího připomínkového řízení

Čížek Ladislav

[Připomínka č. 1]

V příkladu č. 3 je sankce popsána jako „úprava základní ceny“. Je pro závěr příkladu rozhodující výslovné vymezení sankce jako úpravy ceny, nebo by stejný závěr platil i tehdy, pokud by smlouva použila pouze označení sankce či smluvní pokuta, ale ekonomicky by šlo o korekci ceny za dodané plnění.

Stanovisko Národní účetní rady:

Text interpretace odkazuje na ekonomickou podstatu transakce a nikoliv na formální názvosloví. Citovaný Příklad č. 3 ilustruje, že smluvní podmínky mohou být konstruovány jako MINIMÁLNÍ cena a bonusy za splnění, nebo jako MAXIMÁLNÍ cena a sankce za nesplnění. Bez ohledu na konstrukci smluvních podmínek, pokud tyto mají stejnou ekonomickou podstatu, musí vést ke stejnému účetnímu zobrazení. K tomu se vztahuje i ustanovení v odstavci 12 interpretace „*částka uznaného výnosu může kromě fixní protihodnoty nárokované vůči zákazníkovi zahrnovat i variabilní protihodnotu (dále označováno též jako úprava ceny), např. z titulu slev, rabatů, pobídek, pokut, výkonnostních bonusů apod.*“, které zdůrazňuje, že variabilní protihodnota se může skrývat pod různými názvy.

[Připomínka č. 2]

Návrh doplnit aplikační poznámku k odstavci 15 „Při tomto rozdělení účetní jednotka vychází zejména z ceny, za kterou by stejné nebo obdobné plnění dodala za běžných platebních podmínek. Není-li taková cena spolehlivě zjistitelná, může částku výnosu z prodeje určit zejména jako současnou hodnotu budoucí sjednané platby stanovenou s použitím úrokové míry odpovídající samostatné finanční transakci mezi účetní jednotkou a zákazníkem za obdobných ekonomických podmínek.“

Stanovisko Národní účetní rady:

Interpretace obecně předpokládá, že rozhodnutí účetní jednotky (včetně nastavení platebních podmínek) jsou činěna na základě pečlivého zvážení všech relevantních okolností prodejní transakce. Současně se jeví velmi nepravděpodobným, že by jednotka nebyla schopna určit u svých výrobků, zboží či služeb „cenu za běžných platebních podmínek“. Nicméně pokud by uvedená situace ve výjimečných případech nastala, postup navrhovaný v připomínce je kompatibilní s východisky této interpretace i s úpravou v IFRS.

Klička Jiří

[Připomínka č. 3]

Standardní obchodní případ u developera je dodání bytové nebo nebytové jednotky na základě kupní smlouvy. Jednotky jsou součástí domů, které se staví na pozemcích developera. Jde o výrobky. Obchodní případ má několik zásadních okamžiků:

i) datum posledního podpisu rezervační smlouvy,

ii) datum posledního podpisu smlouvy o budoucí smlouvě kupní,

iii) datum posledního podpisu kupní smlouvy,

iv) datum podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí,

v) datum předání jednotky,

vi) datum doručení rozhodnutí o zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí se zpětným účinkem k datu podání návrhu.

Který z těchto okamžiků (iv) nebo v)) je okamžikem pro uznání jednorázového výnosu z dodání výrobku – jednotky, která je zapsána do katastru nemovitostí? V praxi je k tomuto přistupováno nekonzistentně.

Stanovisko Národní účetní rady:

Dotaz se týká konkrétního obchodního případu a nejedná se tedy o připomínku k textu interpretace. NÚR obecně doporučuje postupovat podle odstavce 7 této Interpretace, podle které výnos nastává v okamžiku, kdy jednotka převedla kontrolu nad prodávaným výrobkem, zbožím či službou. Kontrola určuje, která strana má schopnost využívat aktivum či službu a získat z nich ekonomické prospěchy a současně má schopnost zabránit ostatním subjektům v získávání těchto prospěchů.

Velflová Marie

[Připomínka č. 4]

Je otázka, zda v interpretaci nedochází k porušení metody oceňování pohledávek, které se dle § 25 ZoÚ oceňují jmenovitou hodnotou. Tou by měla být hodnota plnění určená dle smlouvy, nikoliv hodnota uznaného výnosu.

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka neakceptována.

NÚR se i přes chybějící definici jmenovité hodnoty v ČÚP nedomnívá, že by docházelo k rozporům mezi oceněním výnosů podle této interpretace a obecnými požadavky na ocenění pohledávek při jejich vzniku. NÚR při tvorbě této interpretace pečlivě zvažovala přístupy k ocenění výnosů na základě skutečného plnění, včetně smluvních a ostatních obchodních podmínek tak, aby věrně a poctivě odrážela skutečně realizované výnosy za dané období. Z tohoto pohledu je ocenění výnosu podle požadavků této interpretace v souladu s určením „hodnoty plnění podle smlouvy“ (a ostatních souvisejících obchodních podmínek).

[Připomínka č. 5]

Bod 15: Chápeme, že jmenovitá hodnota pohledávky se v tomto případě rozdělí na tržbu/výnos z dodání plnění, tedy běžný provozní výnos, a finanční výnos, typicky úrokový výnos, který se účtuje do období, s nímž časově a věcně souvisí. A pokud nastane předpoklad, že uvedenou jmenovitou hodnotu dostane účetní jednotka uhrazenu pouze částečně, budou se alikvotně krátit obě tyto částky. Navrhovali bychom tuto problematiku doplnit do příkladu.

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka se týká účetního řešení opravných položek, které není předmětem řešení této interpretace.

NÚR upozorňuje, že po uznání výnosů může nastat i taková následná událost, kdy účetní jednotka již neočekává úhradu od zákazníka. Účetní jednotka v souladu s interními účetními pravidly vytvoří opravnou položku a současně, i když je pohledávka ještě před splatností, přestane zcela účtovat o úrokovém výnosu.

[Připomínka č. 6]

Nejdůležitější připomínka, která se této interpretace týká, nesouvisí s oblastí účetnictví, ale se skutečností, že její aplikace významně ovlivní stanovení základu daně z příjmů právnických osob, a to z hlediska:

- Výše výnosů, neboť ve smyslu § 21h ZDP se za příjmy, které se zahrnují do základu daně, považují u poplatníků vedoucích účetnictví jejich výnosy zaúčtované v souladu s účetními předpisy. A je otázka, zda návrh NÚR v tomto smyslu nejde nad rámec současných účetních předpisů, pro které pro rozeznání výnosu aktuálně postačí „splnění dodávky". Diskuse se správcem daně pak může být v tomto ohledu velmi složitá.

- Rozdělení jmenovité hodnoty na výnos z dodání plnění a z úrokového výnosu – vzniká otázka zahrnování tohoto úroku do výpůjčních příjmů dle § 23e ZDP. Dále je otázka, zda by takový úrokový náklad měla rozeznávat i protistrana, u které by se naopak jednalo o výpůjční výdaj, u spojených osob by potom takový úrok mohl vstupovat do testu nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, atd.

Stanovisko Národní účetní rady:

NÚR si uvědomuje, že interpretace může mít daňové konsekvence. V souladu se zavedenou praxí i u dříve vydaných interpretací NÚR a v souladu s *Předmluvou NÚR k interpretacím* nejsou jednotlivé daňové dopady předmětem interpretace.

[Připomínka č. 7]

Nerozeznaná pohledávka/výnos sama o sobě nemá vliv na vznik povinnosti odvést DPH na výstupu, interpretace by tak měla obsahovat i návrh účtování související DPH, pokud pohledávka nebude rozeznána vůbec nebo pouze částečně.

Stanovisko Národní účetní rady:

NÚR si uvědomuje, že interpretace může mít daňové konsekvence, které se mohou lišit podle povahy transakcí. V souladu se zavedenou praxí i u dříve vydaných interpretací NÚR a v souladu s *Předmluvou NÚR k interpretacím* nejsou jednotlivé daňové dopady předmětem interpretace, a proto není řešeno ani jejich návazné účetní zobrazení.

[Připomínka č. 8]

Doporučovali bychom ve větě „Taková transakce svojí povahou odpovídá marketingovému nákladu" výraz „marketingový náklad" pojmem „bezúplatné plnění".

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka neakceptována.

Bezúplatné plnění je v českém právu chápáno jako poskytnutí plnění bez protihodnoty. Odstavec 25 interpretace, resp. Příklad č. 2, řeší věcně jinou situaci. Účetní jednotka v okamžiku dodání odhaduje nízkou pravděpodobnost úhrady, ale nevylučuje, že v budoucnu platbu při změně podmínek obdrží. Případně účetní jednotka předpokládá, že se dodání projeví jiným, podnikatelsky pozitivním způsobem (noví zákazníci v dané zemi).

[Připomínka č. 9]

Interpretace by měla popisovat, alespoň v příkladech, postup u portfolia smluv, a to nejen samotné rozeznání výnosů, ale i identifikace výdajů, které budou považovány za obdobu marketingového nákladu (v našem chápání bezúplatného plnění).

Stanovisko Národní účetní rady:

Konkrétní náklady se budou odvozovat od obchodního modelu účetní jednotky v souladu se zásadou věcné shody výnosů a nákladů.

Khol Radovan & Jaroš Tomáš

[Připomínka č. 10]

České účetní předpisy řeší nejen výkaznictví, ale s ohledem na své další (mj. daňové) účely obsahují i detaily účetního zachycení jednotlivých transakcí, včetně uvedení názvů účtů (resp. účtových skupin), na kterých má být účetní případ zachycen. Je tak otázkou, zda je užitečné pro zpracovatele a uživatele účetních výkazů, aby interpretace uživateli sdělovala, že při „vykázání výnosů" v účetní závěrce má v podstatě velmi široce implementovat mezinárodní účetní standardy, aniž by mu sdělila, jakým způsobem toto má ve svém účetnictví zachytit v rámci jednotlivých transakcí (viz například bod 21 „uznání výnosů na úrovni portfolia smluv", či problematika příkladu č. 6, který nerozpracovává řešení související povinnosti DPH).

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka neakceptována.

Cílem interpretací je zdokonalování aplikace českých účetních předpisů tak, aby účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů podávaly co nejlépe věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (viz *Předmluva NÚR k interpretacím*). Interpretace si nekladou za cíl předepisovat konkrétní zachycení transakcí na jednotlivých účtech (to může být u konkrétní účetní jednotky mj. i závislé na omezeních používaného účetního software), natož daňové řešení.

NÚR zásadně nesouhlasí, že účetní předpisy mají i další (mj. daňové) účely. Podle § 7 odst. 1 ZoÚ platí, že *„účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel"), činit ekonomická rozhodnutí"*. Žádný daňový účel zákon o účetnictví nestanovuje.

Současně upozorňujeme, že *detaily účetního zachycení jednotlivých transakcí, včetně uvedení názvů účtů (resp. účtových skupin), na kterých má být účetní případ zachycen,* se nacházejí výhradně v ČÚS, které nejsou právně závazným dokumentem.

[Připomínka č. 11]

Není jasné, co je myšleno větou „Je pravděpodobné, že získá od zákazníka protihodnotu za prodané výrobky, zboží či poskytnuté služby" v odstavci 6c). V dosavadním pojetí byl zisk celé protihodnoty za prodané výrobky vázán na splnění dodávky dle podmínek dané smlouvy. Z příkladů č. 1 a 2 (a v kontextu bodu 17 interpretace) dovozujeme, že se jedná o případy, kdy se dodavatel rozhodne dodat zboží v situaci, kdy je nepravděpodobné, že obdrží platbu. V takovém případě je dle našeho názoru nezbytné vyhodnotit, jaká je motivace k danému dodání zboží. Patrně tento vztah nebude naplňovat charakter smlouvy o prodeji zboží či poskytnutí služby. Transakce by tak měla být zachycena s ohledem na svou individuální podstatu vycházející z motivace „dodavatele". Podle našeho názoru by tak bylo vhodné doplnit, že v takovém případě je nutné zvážit charakter transakce a vykázat jí podle této úvahy.

Stanovisko Národní účetní rady:

Interpretace řeší podmínky, za kterých se uznají výnosy. K uvedenému odstavci 6c se vztahují odstavce 16-18 a též odstavec 25, které naznačují možné řešení tak, jak si žádá připomínka. Současně upozorňujeme, že posouzení podmínek vzniku výnosu je účetním odhadem a podléhá povinnosti pravidelné revize, nejpozději vždy k datu účetní závěrky (pokud by např. v některém z dalších období zákazník v Příkladu č. 2 uskutečnil platbu, dojde k dodatečnému uznání výnosů).

Příklad č. 1 a č. 2 explicitně uvádějí okolnosti, za kterých se obchodní transakce uskutečnily. Tyto podmínky jsou rozhodující pro účetní řešení, které se u obou příkladů liší s ohledem na rozdílné výchozí objektivní okolnosti dodání výrobků. NÚR v této souvislosti upozorňuje na zcela chybnou interpretaci podmínek Příkladu č. 1 v této připomínce. Dle zadání tohoto příkladu prodávající dodal výrobky zákazníkovi v prosinci, události znemožňující zákazníkovi provést úhradu nastaly až o dva měsíce později (v únoru dalšího roku). Není tak jasné, na základě jakých informací autoři připomínky dovozují, že i v Příkladu č. 1 se prodávající rozhodl „*dodat zboží v situaci, kdy je nepravděpodobné, že obdrží platbu*".

[Připomínka č. 12]

Není jasné, co se myslí větou „je schopná spolehlivě ocenit náklady spojené s výnosem" v odst. 6d. Znamená to, že výnos má být vykázán jen v případě, že jsou vykázány všechny pravděpodobné náklady související s výnosem?

Stanovisko Národní účetní rady:

Tento požadavek je přímým důsledkem zásady věcné shody výnosů a nákladů. Vlastní aplikace je vysvětlena v odstavci 19.

[Připomínka č. 13]

Připomínka k bodu 12) Ve vztahu k variabilní protihodnotě (např. smluvní sankci) by bylo vhodné, aby se interpretace vypořádala s tím, zda na tyto skutečnosti není vhodnější vytvářet účetní rezervy a proč se při účtování výnosu odklonit od částky, která vyplývá ze smlouvy a z příslušné fakturace. Úpravy cen z titulu variabilní protihodnoty by se standardně měly projevit až v okamžiku uplatnění či vzniku příslušného právního nároku na úpravu ceny (nikoliv v okamžiku jejich odhadu). Na tyto částky byly dle dřívějších výkladů tvořeny rezervy.

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka neakceptována.

Interpretace řeší správné vykázání částky výnosů, která je důležitou metrikou pro rozhodování uživatelů účetních závěrek. Odkládání zachycení až na okamžik vzniku příslušného právního nároku či dokonce v okamžiku uplatnění nároku by bylo v rozporu s § 25 odst. 3 ZoÚ. Navrhované řešení s vykázáním výnosu v plné částce a jeho následné korigování přes nákladovou položku vede k nadhodnocení výnosů, které nejsou ve skutečnosti realizovány. Typicky je toto řešení nevhodné při existenci práva vrátit dodaný výrobek (zboží) či při objemových bonusech. Obdobně platí i u všech ostatních titulů, které nakonec vedou k tomu, že zákazník platí za dodané výrobky, zboží či služby méně, než je fakturovaná částka. Navrhovaný postup by byl v rozporu se zásadou přednosti ekonomické podstaty transakce před její právní formou, resp. vrcholovým požadavkem § 7 odst. 1 ZoÚ. Řešení navrhované připomínkou, tj. korekce výnosů přes rezervy, kdy „náklad" je ve struktuře výkazu zisku a ztráty zcela oddělen od příslušného výnosu, navíc splňuje charakteristické znaky zastírání skutečného stavu podle § 7 odst. 2 ZoÚ. V tomto kontextu je formulováno i vysvětlení v odst. 25 interpretace. Uvedený přístup konzistentně navazuje na dříve vydanou interpretaci NÚR I-41 a je kompatibilní i s přístupem podle IFRS.

NÚR současně upozorňuje na neurčitost pojmu „*částka, která vyplývá ze smlouvy*" v této připomínce. Požadavky na ocenění výnosů v této interpretaci naopak ze smluvních a ostatních obchodních podmínek vycházejí (viz i Připomínka č. 4). Současně interpretace upozorňuje, že tyto podmínky je nutné vyhodnocovat podle jejich ekonomické a nikoliv čistě právní podstaty tak, aby ekonomicky obdobné situace byly zachyceny srovnatelně (ilustrováno v Příkladu č. 3).

[Připomínka č. 14]

Připomínka k bodu 21), který uvádí: „V některých případech může být s ohledem na věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti vhodnější aplikovat podmínky na úrovni portfolia smluv, které se vyznačují obdobnými ekonomickými charakteristikami.“

Domníváme se, že české účetní předpisy obsahují jiné možnosti, jakým způsobem přistoupit k poskytování plnění, u kterého z části nepředpokládáme, že obdržíme úhradu. Nedomníváme se, že český účetní standard č. 001, který hovoří o tom, že uskutečnění účetního případu je „den, ve kterém dojde ke splnění dodávky“, nepředpokládá, že by měla být řada obdobných účetních případů nějak skupinově „přehodnocována“ a částečně neúčtována, resp. nevykazována (do výnosů). Zde se odkazujeme na obecnou připomínku výše, kdy interpretace v podstatě říká, že část uskutečněných prodejů, od kterých může být následně odstoupeno, nemá být uznána, tedy vykázána, ale neříká, jak má být uvedená část zachycena, přičemž okamžik účetního případu u všech transakcí v okamžiku dodání nepochybně nastal.

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka neakceptována.

Uvedené ustanovení ČÚS č. 001 užití portfoliového přístupu nepředpokládá, ale současně ani nevylučuje. Portfoliový přístup je myšlenkový koncept, který účetní řešení neodvozuje na úrovni jednotlivých individuálních položek, ale na jejich skupině (portfoliu), které účetní jednotka řídí jako celek. Řešení na úrovni jednotlivých položek (smluv) by v takovém případě nevedlo k věrnému a poctivému zobrazení dopadu prodejních transakcí ve vazbě na obchodní model účetní jednotky. Vysvětlení portfoliového přístupu viz Příklad č. 4.

Konkrétní účetní řešení v uvedených případech se může lišit podle povahy nejistoty či podle toho, kdy zákazník hradí protihodnotu. NÚR nesouhlasí, že by interpretace nepopisovala, „*jak má být uvedená část (neuznaného výnosu) zachycena*.“ Některé z možností jsou ilustrovány v Příkladech č. 3 až 5.

[Připomínka č. 15]

Domníváme se, že pokud se tvůrce interpretace v odstavci 22 odkazuje na judikaturu, je vhodné ji konkrétně uvést. Jednak z toho důvodu, že i v četných rozsudcích se obě protistrany dovolávají toho, že jejich postup byl v souladu „s judikaturou NSS“ a uvedení konkrétního rozsudku umožňuje udělat si na danou situaci vlastní názor, ale zejména z toho důvodu, že v delším časovém období prochází i judikatura soudů určitým vývojem.

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka neakceptována.

Cílem interpretací NÚR je vyjádřit odborný názor na účetní řešení daného problému (viz *Předmluva NÚR k interpretacím*), nikoliv uvádět detailní seznam aktuálních předpisů, judikátů,

odborné literatury a jiných zdrojů, které mohou být relevantní pro účetní řešení. Je odpovědností uživatele interpretace, aby sám posoudil možnost její aplikace v konkrétních podmínkách, a to včetně studia dalších relevantních materiálů. Ostatně jak je v připomínce uvedeno, judikatura se v čase vyvíjí, což by v případě akceptace připomínky znamenalo, že by NÚR musela po každém novém judikátu posuzovat, zda se interpretace týká, a případně seznam v interpretaci aktualizovat.

[Připomínka č. 16]

V předloženém řešení Příkladu č. 7 (výnosy výrobce vs. zprostředkovatele) není z prezentované tabulky jednoznačně zřejmé, jaké veličiny jsou v ní vykázány (zejména zda se jedná o výnosy, náklady, marži či jiný ukazatel). V rámci zadání příkladu rovněž není nikde uvedeno, proč by zprostředkovatel měl účtovat ve výnosech „provizi za zprostředkování" právě ve výši 20 % z ceny výrobků. Pokud je myšleno, že 20 % z prodejní ceny je odměna, kterou za svou činnost obdrží zprostředkovatel, bylo by vhodné to do zadání uvést.

Stanovisko Národní účetní rady:

Připomínka akceptována.

K označení tabulky doplněno, že se jedná o výnosy a do zadání doplněna informace, že provize je stanovena na úrovni 20 % z prodejní ceny.