

Obsah

AKTUALITY

| | |
|--|---|
| Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR (Eva Rokosová) | 2 |
| Mezinárodní konference KA ČR (Petr Sobotník) | 3 |
| Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR (Martina Smetanová) | 4 |
| Judikát NSS k ročním odměnám (Lenka Růčková) | 4 |
| Kárná komise po době hájení (Radomír Stružinský) | 5 |
| Seminář Národní účetní rady na VŠE v Praze (Ladislav Mejzlík, Jana Skálová) | 6 |

TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

| | |
|--|----|
| Jak je velký veřejný sektor v České republice? (Michal Svoboda) | 8 |
| Změny účetních předpisů u vybraných účetních jednotek (Zdeněk Nejezchleb) | 10 |
| Odpisování dlouhodobého majetku odstartováno (Hana Březinová) | 16 |
| Vybrané dopady novely zákona o DPH na hospodaření ÚSC (Zdeněk Nejezchleb) | 22 |
| Interní směrnice a veřejné zakázky (Martina Smetanová) | 28 |
| Auditorský standard č. 52 - Přezkoumání hospodaření (Martina Smetanová) | 29 |
| Rozhovor s Davidem Bauerem, vedoucím oddělení metodiky účetnictví veřejného sektoru MF ČR | |
| Reforma účetnictví státu rok poté | 31 |
| Rozhovor s Jaroslavou Kypetovou, odborným garantem oblasti financování obcí Kanceláře Svazu měst a obcí ČR | |
| Reforma účetnictví státu má smysl, ale asi v jiné formě | 33 |
| Test: Co víte o IFRS a US GAAP? | 35 |
| LIDÉ A FIRMY | 36 |



e-příloha Auditor 5/2011

OBSAH

- Inventarizační vyhláška a směrnice ÚSC
- Majetek obcí v proměnách času
- ISSS 2011 – Internet ve státní správě a samosprávě
- Z koordináčního výboru pro daně
- Judikáty NSS k ročním odměnám
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **10. 6. 2011**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **15. 6. 2011**

K reformě účetnictví veřejného sektoru



Vladimír Zelenka

účetních jednotek veřejného sektoru. Právě po roce se Vám do rukou dostává další, taktó monotematicky zaměřené číslo. Najdete v něm články ryze praktické, ale i obecněji zaměřené, rozhovory i kratší zprávy. Věřím, že u řady z nich shledáte, že Vám poskytly užitečné informace.

Horkým tématem současné každodenní praxe účetních jednotek veřejného sektoru je probíhající reforma účetnictví státu, na které se chtě nechtě podílejí stovky, spíše však tisíce lidí zapojených do účetní praxe v obcích, organizačních složkách státu, příspěvkových organizacích a dalších jednotkách spadajících do veřejného sektoru. Tvůrci pravidel a standardů vše, co bylo dosud v rámci reformy realizováno, ladí, vytvářejí nové standardy a neustále připravují pravidla pro samotnou konsolidaci státu. Naopak ti, kteří se účetnictvím zabývají přímo v účetních jednotkách veřejného sektoru, si zvykají poměrně obtížně na vše nové v této oblasti. Sledujeme na jedné straně obhajobu toho, jak reforma probíhá, na straně druhé jsou slyšet i kritické hlasy. Předkládány jsou protichůdné argumenty, k dispozici je široká škála názorů na to, jak řešit ten či onen partikulární účetní problém. Není mým cílem se v úvodníku zamýšlet nad průběhem reformy účetnictví ve veřejném sektoru. Je zřejmé, že zúčastněné strany spojuje snaha, aby celý projekt účetnictví státu dopadl co nejlépe a oslovil stěžejní uživatele účetních informací, tzn. nejen veřejné instituce, ale především občany voliče, kterým

instituce veřejného sektoru, ať už na státní úrovni nebo na úrovni územních samospráv, musí skládat své účty. Předmětem mého úvodníku není zevrubná informace o tom, jak zmíněná reforma v praxi probíhá. V souvislosti s reformou účetnictví veřejného sektoru v rámci projektu účetnictví státu si dovoluji učinit jedno zamyšlení.

Když jsem na přelomu roku připravoval prezentaci na zahraniční konferenci o naší reformě účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru a o projektu účetnictví státu, zamyslel jsem se nad tím, jak velká je ta „naše reforma“. Je to zásadní mezník, při němž se mění paradigmatata, nebo jde spíše o reformu, která představuje úpravu sice významnou, nicméně ne natolik, aby byly bořeny základní principy? V reprezentativních prezentacích projektu reformy se uvádí, že jejími hlavními přínosy jsou:

- vytvoření účetnictví státu,
- poskytnutí relevantních informací o ekonomické situaci státu a účetních jednotek veřejného sektoru tím, že bude důsledně aplikován akruální princip,
- omezení nekonsistence mezi různými typy účetních jednotek veřejného sektoru,
- sestavení účetní závěrky za Českou republiku jako celek,
- integrace elektronizace a digitalizace účetnictví a výkaznictví,
- podpora Českému statistickému úřadu.

Z výše uvedených přínosů reformy se budu dále věnovat požadavku na akruální vykazování, které je často zmiňováno jako hlavní předpoklad pro vykazování a zveřejnění kvalitních informací o ekonomické situaci účetních jednotek veřejného sektoru. Zároveň se o něm hovoří jako o zásadní změně oproti předchozímu stavu. V této souvislosti jsem si však při přípravě své prezentace na zmiňované konferenci

uvědomil, že akruální princip byl patrně u jednotek veřejného sektoru u nás ve skutečnosti aplikován již dávno. Abych v prezentaci vymezil, jak reforma posílí stupeň akruálnosti v účetnictví veřejného sektoru, zvolil jsem uznávanou typologii míry akruálnosti podle profesora R. L. Chana. Na základě této typologie jsem snadno dovodil již naznačené, tj. že u našeho účetnictví ve veřejném sektoru obecně po desítky let převažovaly spíše prvky akruální než peněžní báze. Není tedy pravdou to, co se traduje a i na mezinárodním poli (např. v OECD) uvádí, tj. že u nás doposud funguje peněžní báze účetnictví a výkaznictví ve veřejném sektoru. Podle stupnice profesora Chana lze období před reformou zařadit mezi kategorie „moderate“ a „strong accrual“, tedy cosi jako střední až silný stupeň akruálnosti. Po reformě se dá celkem jistě účetnictví veřejného sektoru u nás zahrnout pod stupeň označený jako „strong accrual“, tedy silný stupeň akruálnosti.

Kladl jsem si otázku, odkud se bere ono časté tvrzení, že jsme tu dosud měli peněžní bázi, proč OECD uvádí, že je u nás aplikována peněžní báze v účetnictví veřejného sektoru.

Odpověď sice není jednoznačná, ale možná to je způsobeno ne zcela jasným chápáním podstaty akruálnosti a neznalostí typických charakteristik profilujících určitý stupeň akruálnosti. To, že se nesprávně uvádí peněžní báze pro účetní jednotky v rámci našeho veřejného sektoru, je však spíše dílem náhody. Kdysi, někdy dávno v 90. letech minulého století, totiž jeden významný představitel naší účetní a auditorské veřejnosti tuto informaci v dobré víře uvedl pro OECD, která nám následně ve všech svých materiálech a příručkách přisuzuje peněžní, nikoli akruální bázi. V neposlední řadě slýchám o přechodu z peněžní na akruální bázi jako o novince od těch, kteří mají co do činnění se současnou probíhající reformou účetnictví ve veřejném sektoru.

Je pravdou, že tato reforma zavádí pro účetní jednotky ve veřejném sektoru odpisování, opravné položky, časové rozlišení nákladů a výnosů atd., čímž posiluje stupeň akruálnosti. Avšak podstatné rysy akruálnosti jsme ve veřejném sektoru měli již dávno (včetně např. vykazování dlouhodobých aktiv). Dovoluji si na závěr svého zamyšlení říci tak trochu kacířskou větu: „Probíhající reforma účetnictví

ve veřejném sektoru není zásadní reformou, protože nemění základní principy a nezvyšuje skokem stupeň akruálnosti oproti dřívější době.“

Neznamená to však, že s ní není spojeno mnoho práce u všech zúčastněných stran. Věřím, že reforma dospěje do stádia, kdy budeme mít k dispozici relevantní údaje na konsolidované bázi. Záleží to samozřejmě na tom, jak kvalitní budou předpisy a standardy řešící konsolidovanou účetní závěrku státu.

Závěrem přeji všem zúčastněným hodně úspěchů s touto reformou. Tvůrcům předpisů a standardů přeji, aby bedlivě naslouchali těm, kteří budou účetní informace používat, i těm, kteří účetní informace tvoří v jednotlivých účetních jednotkách. Tvůrcům standardů rovněž přeji, aby vždy nacházeli koncepční východiska pro jednotlivá účetně technická řešení dílčích problémů. Těm, kteří zpracovávají účetnictví a zabezpečují účetní výkaznictví, přeji hodně trpělivosti a odhodlání.

Vladimír Zelenka

předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání dne 16. května zabýval klíčovými otázkami profese, jako např. návrhy Evropské komise k výsledkům průzkumu o auditu, tzv. Zelená kniha o auditu – poučení z krize, které spočívají v úpravě regulace auditorské profese. Dále VV jednal o mezinárodní odborné konferenci k aktuálním otázkám auditu, kterou KA ČR uspořádá ve dnech 10. – 11. října 2011 v Praze (podrobnosti najdete na str. 3).

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro správu profese na vyškrtnutí auditora na vlastní žádost ze seznamu auditorů vedeného KA ČR podle zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8, odst. 3 zákona o auditorech,

- zvýšení paušálních náhrad členům Dozorčí komise podle typu uskutečněných kontrol u auditorů,
- zvýšení rozpočtu střediska Dozorčí komise na náklady za právní pomoc.

Hosty části zasedání VV byli předsedové a místopředsedové Dozorčí komise a Kárné komise, byly projednány mj. některé otázky týkající se jednotného postupu vůči vnějším organizacím, informace o jednání se zástupci ČNB, dále otázka výše udělovaných kárných opatření (finančních pokut) auditorům a další.

Výkonný výbor projednal:

- záležitosti týkající se uspořádání „kulatého stolu“ RVDA na téma Zelená kniha o auditu, který se koná dne 31. května 2011,

- otázky související s auditem veřejného sektoru a jednání na MF ČR v této věci,
- vnitřní Směrnici o připomínkování návrhů zákonů,

a vzal na vědomí:

- informace z jednání Rady pro veřejný dohled nad auditem o došlých podnětech na auditory,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, RR a Dozorčí komise a Kárné komise,
- zprávy ze zahraničních cest,
- zápis ze zasedání Národní účetní rady,
- informace o vyřizování metodických dotazů z oblasti účetnictví a auditu došlých na Komoru auditorů ČR.

Eva Rokosová
úřad KA ČR

Mezinárodní konference Komory auditorů ČR

Aktuální otázky auditu

Praha, hotel Marriott, 10. – 11. říjen 2011

S přihlédnutím ke skutečnosti, že se v letošním roce neuskuteční sněm Komory auditorů ČR, rozhodla se Komora auditorů uspořádat ve dnech 10. – 11. října 2011 dvoudenní konferenci k aktuálním otázkám auditu s mezinárodní účastí. V šesti samostatných panelech vystoupí přední zástupci auditorské profese a našim auditorům se tak nabízí jedinečná možnost seznámit se s aktuálními názory zástupců Federace evropských účetních (FEE), Evropské komise i jednotlivých členských zemí EU.

V každém panelu bude po vystoupení hlavního řečníka následovat panelová diskuse za účasti dalších tří expertů na danou oblast, dostatečný prostor bude vymezen i pro dotazy z řad účastníků konference. Jednotlivé panely budou moderovat členové Výkonného výboru Komory auditorů ČR.

Jednacím jazykem prvního dne bude angličtina, přičemž bude zabezpečen simultánní překlad do češtiny. Jednání druhého dne konference již bude probíhat v češtině.

Rámcový program:

PONDĚLÍ

Panel 1

9.00 – 10.30 Očekávané dopady Zelené knihy EK o auditu
Účastníci panelu: zástupci FEE, UK (ICAEW), Německa a Maďarska

Panel 2

11.00 – 12.30 Regulace auditorské činnosti a trendy a role dohledu
Účastníci panelu: zástupci Světové banky, IFIA /EGAOP (dohledové instituce), Francie, Slovenska

Panel 3

14.00 – 15.30 Specifické problémy malých a středních firem
Účastníci panelu: zástupci FEE, UK (ACCA), Itálie, Belgie

Panel 4

16.00 – 17.30 Očekávané změny v účetním výkaznictví
Účastníci panelu: zástupci Evropské komise, EFRAG, Nizozemí, Skandinávie

ÚTERÝ

Panel 5

9.00 – 11.00 Auditing v ČR
Účastníci panelu: zástupci velké a střední auditorské firmy, veřejného sektoru (MF ČR), auditorských klientů

Panel 6

11.30 – 13.30 Perspektivy dohledu
Účastníci panelu: zástupci RVDA, ČNB, Dozorčí a Kárné komise KA ČR

Účast na konferenci bude započítána do KPV ve výši 12 hodin.

Účastnický poplatek zahrnuje kromě účasti na konferenci, konferenčních materiálů, občerstvení v průběhu konference i účast na slavnostní večeři v reprezentativních prostorách Obecního domu v Praze.

Všem přihlášeným účastníkům bude poskytnuta sleva za včasné přihlášení do 31. srpna 2011.

| Cena: | při úhradě do 31. 8. 2011 | při pozdější úhradě |
|-----------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Pro auditory a asistenty auditora | 4500 Kč + DPH, tj. 5400 Kč | 5000 Kč + DPH, tj. 6000 Kč |
| Pro ostatní účastníky | 5625 Kč + DPH, tj. 6750 Kč | 6250 Kč + DPH, tj. 7500 Kč |

Podrobnější program konference včetně přihlášky bude uveřejněn na webu Komory a v příštím čísle časopisu Auditor č. 6/2011, které vyjde 11. července 2011.

Petr Šobotník
prezident Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Výbor pro veřejný sektor KA ČR („VVS“) na zasedání 2. května projednal dvě hlavní témata, jejichž obsah je rozveden v následujícím textu.

Informace ze schůzky s MF ČR

Prezident KA ČR Petr Šobotník, předseda výboru Vladimír Zelenka a jeho členové Martina Smetanová a Tomáš Bartoš se 27. dubna 2011 setkali s novým ředitelem odboru kontroly MF ČR Janem Málkem a jeho dvěma kolegy Rudolfem Prokopem, vedoucím oddělení přezkoumání ÚSC, a Antonínem Tomečkem z tohoto oddělení.

Na setkání byly zhodnoceny dosavadní společné projekty MF ČR a VVS (jejich shrnutí bylo uvedeno v časopise Auditor č. 4/2011) a vytyčeny oblasti budoucí spolupráce. K těmto oblastem patří zejména problematika přezkoumání hospodaření vybraných účetních jednotek, tj. územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a krajů, v souvislosti s probíhající reformou veřejných financí.

Ředitel odboru kontroly přislíbil poskytnout VVS přehled zjištění z kontrol MF ČR u územních samosprávných celků, kde bylo přezkoumání hospodaření provedeno externím auditorem nebo auditorskou společností za rok 2010. Pokud tento přehled bude poskytnut, seznámí VVS s vý-

sledky kontrol ministerstva auditory prostřednictvím časopisu Auditor.

Zástupci MF ČR přislíbili svoji účast na pravidelných zasedáních VVS. Tím bude zajištěna vzájemná informovanost o aktualitách a výměna zkušeností.

Připomínky KA ČR k návrhu novely zákona č. 250/2000 Sb.

Komora auditorů ČR připravila připomínky k návrhu novely zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Připomínky se týkaly zejména:

- **problematiky institutu finančního poradce** – ten by měl obci vykazující problémy se zadlužením doporučit vhodný postup pro zlepšení její hospodářské situace. KA ČR se domnívá, že by bylo vhodné a přínosné, aby tímto finančním poradcem mohl být jmenován i statutární auditor.
- **přezkoumání hospodaření zadlužené obce** – návrh úpravy obsahuje ustanovení, které říká, že zadlužená obec by měla být přezkoumána pouze krajským úřadem. KA ČR navrhuje, aby obce měly možnost volby mezi krajským úřadem a auditorem, a to zejména proto, že statutární auditoři mají řadu zkušeností s prováděním přezkoumání hospodaření. Kromě toho KA ČR

dává na zvážení i možnost provést, vedle přezkoumání hospodaření, i audit (ověření) účetní závěrky.

- **ověřování účetních závěrek obcí, které vydávají komunální dluhopisy** – v tomto případě navrhuje KA ČR zapracovat do novely zákona požadavek na provedení auditu účetní závěrky u obcí, které se rozhodnou pro vydání komunálních dluhopisů.
- **problematiky provádění auditu územních samosprávných celků** – v souvislosti s reformou veřejných financí a účtováním a vykazováním na akruální bázi navrhuje KA ČR možnost zavedení povinného auditu účetní závěrky. Tato povinnost by však nebyla zavedena plošně, ale pouze u územních samosprávných celků od určité velikosti.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Judikát Nejvyššího správního soudu k ročním odměnám

Upozorňujeme auditory na důležitý rozsudek Nejvyššího správního soudu, který se týká účtování odměn zaměstnanců na dohadných účtech pasivních, a dotýká se tedy celé řady auditovaných účetních jednotek.

Nejvyšší správní soud (NSS) se ve svém rozsudku ze dne 31. března 2011, č.j. 8 Afs 35/2010-109 vyjadřoval k účtování dohadné položky pasivní na roční odměnu, která dle jeho názoru představuje nenárokovou složku mzdy, neboť právní nárok na její vyplacení není dán pouze splněním sjednaných podmínek, ale k jejímu přiznání a následně

vyplacení je zapotřebí rovněž návrh a schválení této části mzdy určenou osobou a schválení auditovaného hospodářského výsledku za příslušný rok představenstvem společnosti.

Ve svém názoru došel NSS k závěru, že o dohadné položce pasivní na odměny (a tedy i o daňových nákladech) je možné účtovat v příslušném roce pouze za předpokladu, že jednotlivým zaměstnancům vzniká na tyto odměny nezpochybnitelný a vymahatelný právní nárok. V případě, že takový právní nárok k rozvahovému dni zaměstnancům společnosti nevzniká, jedná se o daňově

účinný náklad účetního období, kdy dochází ke splnění všech uvedených podmínek. Tento svůj názor týkající se přípustnosti účtování o dohadných položkách podpořil Nejvyšší správní soud i odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 18. 12. 2008, čj. 2 Afs 101/2008-143 a rozsudek ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 36/2006-77.

Všechny výše uvedené judikáty NSS naleznete v e-příloze č. 5/2011 a na webových stránkách KA ČR.

Lenka Růckerová
metodický úsek KA ČR

Kárná komise po době hájení

V květnu uplynulo již více než půl roku od zahájení práce Kárné komise v novém složení, které vyšlo z voleb na posledním sněmu Komory auditorů v listopadu 2010. Noví členové Kárné komise neměli za tu dobu žádný čas na zapracování, ale vpadli přímo do rozjetých „kauz“ a nových případů, které museli řešit.

Obecně se dá říci, že všechny rozjednané případy, které Kárná komise v současné době řeší, jsou odrazem neustále se zvyšujících nároků na auditory a kvalitu auditorské činnosti. Čím dál tím více se projevuje, že auditor musí mít vysoké znalosti o rizicích své práce a mezi těmito riziky velmi opatrně našlapovat. Všechny případy, které Kárná komise řeší, jsou v podstatě důsledkem toho, že si auditor nebyl vědom rizik své práce a zbytečně tak vyvolal situaci, která vede až k projednávání jeho případu před Kárnou komisí.

Současné případy lze v zásadě rozdělit do následujících skupin:

- 1) Nerespektování požadavku § 17 zákona o auditorech na určení auditora.
- 2) Nedostatečná dokumentace provedeného auditu auditorským spisem a nedostatečně provedený audit.
- 3) Neumožnění provedení kontroly kvality auditorské činnosti.
- 4) Porušení mlčenlivosti.
- 5) Porušení Etického kodexu.

Ad 1) Nerespektování požadavku § 17 zákona o auditorech na určení auditora spočívá v tom, že někteří auditoři nejsou schopni dokumentací v auditorském spise doložit skutečnost, že k určení auditora došlo nejvyšším orgánem společnosti a že tudíž statutární orgán společnosti byl oprávněn uzavřít smlouvu s takto určeným auditorem. Někteří auditoři si i po absolvování školení k zákonu o auditorech neuvědomují, že takto uzavřená smlouva nemůže být považována za smlouvu o provedení povinného auditu a že tímto způsobem mohou uvést do problémů nejen sebe, ale také vedení auditované účetní jednotky.

Ad 2) Nedostatečná dokumentace provedeného auditu auditorským spisem je starým evergreenem kontroly kvality. Přes veškerá dosavadní školení si někteří auditoři neuvědomují, že nestačí auditorské testy provést, ale že je třeba je také zdokumentovat. Z některých spisů, do kterých měla možnost Kárná komise při své práci nahlédnout, je patrné, že spisy obsahují dokonalou dokumentaci plánovací fáze auditu, ale vlastní testy jsou zdokumentovány slabě nebo vůbec.

Stále se i v průběhu řízení Kárné komise ozývají hlasy, že Komora neposkytla auditorům žádný vzor, jak by měl vypadat „dokonalý spis“, který hladce projde kontrolou kvality. Bylo by samozřejmě krásné, pokud by takový „vzorový spis“ existoval. Chtěl bych všechny auditory ujistit, že diskuse na téma „prezentace dokonalého spisu“ mezi orgány Komory stále probíhá. Jako vše i toto má několik háčeků.

Za prvé se domnívám, že něco takového jako „dokonalý spis“ možná ani neexistuje. Tak jako je auditorský názor

názorem subjektivním, tak mohou existovat i subjektivní názory, jak by takový spis měl vypadat. Z toho vyplývá riziko, že i kdybychom vytvořili na určitou imaginární účetní jednotku „vzorový spis“, ozvaly by se hlasy, že audit nebyl proveden zcela dobře a že ten či onen auditor by spis vytvořil jinak či by se ke konkrétním problémům konkrétní účetní jednotky postavil jinak.

Druhá obava, která diskuzi o prezentaci „vzorového spisu“ provází, je obava, aby se někteří auditoři neodvolávali na takto vytvořený „vzor“ a nepovažovali jej za jediný možný správný způsob, jak audit provést a jak jej zdokumentovat. K této obavě nás vede především to, že někteří auditoři „slepě“ převzali vzory formulářů z auditorské příručky a hájí se v průběhu kontroly kvality a následného kárného řízení, že oni přece vše provedli v souladu s příručkou, tak co po nich kdo chce.

S tím souvisí i nedostatečné povědomí toho, že auditorský spis nevytváříme jen proto, abychom prošli kontrolou kvality či abychom se měli čím hájit před Kárnou komisí. Auditorský spis vytváříme také proto, abychom v případě problémů dokázali obhájit svoji práci před veřejností, které svým auditem poskytujeme službu. To mne přivádí k dalšímu poznatku, totiž případu, kdy audit byl nejen nedostatečně zdokumentován, ale s vysokou pravděpodobností také nedostatečně proveden (a proto nebylo co zdokumentovat). Následně se auditor vystavuje riziku žaloby ze strany dosavadního či nastupujícího vlastníka, že svým auditem de facto vlastníka poškodil. Čím se tento auditor pak bude hájit, to je otázkou.

Ad 3) Přesto jsou doposud uvedené případy pro Kárnou komisi těmi jednoduššími. Složitějšími případy jsou případy, kdy ke kárnému řízení dochází proto, že auditoři neumožnili provedení kontroly kvality. Toto neumožnění má velké množství podob od jednoduchého neotevření dveří přes odkládání termínu kontroly kvality až po nejrušnější nemoci, kterými jsou někteří naši „kolegové“ zachvacováni právě v době plánované kontroly. Nemoci se vůbec velmi rychle šíří a nastupují velmi vhodně v době,



kdy by se uvedený auditor měl účastnit řízení před Kárnou komisí. V minulosti byly tyto případy velmi častým důvodem, proč se některé kauzy táhly velmi dlouho.

Neumožnění provedení kontroly kvality vede více a více spíše k nárokům na kontrolu kvality, aby takové neumožnění bylo dokonale „zdokumentováno“ a mohlo být předloženo jako podnět pro Kárnou komisi.

Co se však týče nemoci jako omluvy pro účast na kárném řízení, je vhodné, aby si někteří naši kolegové uvědomili, co aktuální znění Kárného řádu obsahuje. V § 16, odstavci 6 Kárného řádu je uvedeno, že „za řádnou omluvu může být uznána nemoc ...“. Jinými slovy, nemoc může a nemusí být uznána za řádnou omluvu pro účast na kárném řízení. Je třeba zdůraznit, že účast na kárném řízení je především právem kárně obviněného auditora. Doporučil bych svým „kárně obviněným“ kolegům tohoto práva využívat.

Ad 4) Porušení mlčenlivosti se také vyskytlo v naší práci, ale jedná se o případ spíše ojedinělý. Přesto bych doporučil všem kolegům, kteří budou vyhotovovat jakoukoliv informaci o průběhu auditorské zakázky pro někoho jiného, než je jejich smluvní auditorský klient, aby si znovu a znovu pečlivě přečetli § 15 zákona o auditorech a v případě pochybností

se raději obrátili na Komoru s dotazem. I v tomto případě se v „dobré víře“ vyhotovená informace může velice rychle obrátit proti nim.

Ad 5) Porušení Etického kodexu se zatím také vyskytlo pouze jednou, a to v podobě doporučení klientovi, aby se s poptávkou na externí účetní služby obrátil na subjekt, který byl personálně spojený s tímto auditorem.

Nechtěl bych tímto shrnutím vyvolat dojem, že toto je obecný stav provádění auditu. Kárná komise se svou prací snaží o to, aby ti z našich kolegů, kteří měli ve své práci nedostatky, si rychle uvědomili, že tím škodí nejen profesi jako celku, ale hlavně sobě. Co se týče těch kolegů, kteří si toto uvědomit nechťejí, ti by měli raději zvážít, zda se i nadále chtějí auditory nazývat.

Ono nám totiž ani tak nejde o ty, které jsme „takřiká-jíc“ dostali na stůl. Jde nám o tu většinu, o které jsem se ve svém článku nezmínil, která se poctivě, pečlivě a denně snaží dělat svoji práci a která se může „prací“ některých svých „také kolegů“ cítit oprávněně poškozena.

Radomír Stružinský

druhý místopředseda Kárné komise KA ČR

Seminář Národní účetní rady na VŠE v Praze

Dne 29. dubna 2011 proběhl ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze seminář Národní účetní rady, jehož cílem bylo seznámit širokou odbornou veřejnost nejen s interpretacemi k českým účetním předpisům pro podnikatele, které byly vydány Národní účetní radou za poslední dva roky, ale také s aktuálními novinkami v účetnictví a daních.

Po přivítání účastníků úřadujícím předsedou Národní účetní rady Petrem Šobotníkem, prezidentem Komory auditorů ČR, a za hostující organizaci děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze docentem Petrem Dvořákem krátce promluvil prezident Komory daňových poradců ČR Jiří Nekovář.

Jako první řečník vystoupil první náměstek ministra financí Ladislav Minčíč, který přítomné seznámil se záměry a postupem aktuální daňové reformy. Mezi nejbližší plánované kroky zařadil zjednodušení stanovení základu daně, což by mělo být zajištěno sblížením účetnictví a stanovení daňového základu. Zákonodárce chce více propojit způsob stanovení základu daně s účetním zachycením příslušných operací. Tím dojde ke zjednodušení tvorby zákonných opravných položek k pohledávkám (např. odstranění složitostí, pouze dvě pásma pro tvorbu opravných položek, po uplynutí 18 měsíců ve výši 50 %, po uplynutí 36 měsíců 100 %, odstranění povinnosti vymáhání pohledávek soudem apod.). Tyto změny mají plánovanou účinnost od 1. ledna 2012



a návrh novely zákona bude předložen do sněmovny koncem června letošního roku.

Dále je od roku 2012 plánováno odstranění daně z dividend. Způsob, jak toho dosáhnout, je však stále diskutován a není tedy definitivně stanoven. Na jedné straně jsou zastánci metody úplného osvobození dividend od srážkové daně, na druhé straně stojí zastánci toho, aby se srážková daň vybrala z příjmu získaného fyzickou osobou a byla započtena na daňovou povinnost právnické osoby. Ladislav Minčíč na semináři NÚR velmi podrobně vysvětlil metodu, která by spočívala v tom, že by výše rozděleného zisku (z něhož byla vybrána srážková daň) snižovala základ daně z příjmů právnické osoby (byla by považována za speciální odčitatelnou položku, a tím by se srážková daň promítla do snížení celkové daňové povinnosti právnické osoby). Tato metoda by také podpořila investování z vlastních zdrojů oproti financování investic úvěrem.

Další daňové změny přinese celková rekodifikace občanského a obchodního práva. V návaznosti na nový občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích a další právní normy bude zpracován nový zákon o daních z příjmů. Záměr zákonodárce je i v tomto zákoně propojit způsob stanovení základu daně s účetním zachycením příslušných operací, což by se, mimo jiné, promítlo i do změn v oblasti dlouhodobého hmotného majetku (účetní odpisy by ve větší míře byly daňovým nákladem, odstranění daňové neuznatelnosti ztráty z prodeje některého majetku, apod.).

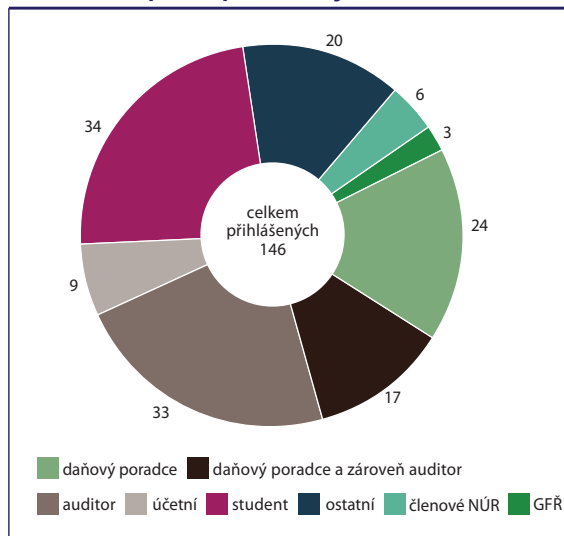
Dále již byla v programu semináře věnována pozornost výhradně účetnictví. V prvním bloku představil Ladislav Mejzlík a Jiří Pelák prvních čtrnáct interpretací schválených a vydaných Národní účetní radou do konce roku 2007, které byly již předmětem prezentace veřejnosti na obdobném semináři konaném v dubnu 2008 v hotelu Olšanka Praha. Druhý blok byl věnován nejnovějším interpretacím, které byly na semináři prezentovány jejich jednotlivými autory (viz tabulka).

Podrobný výklad včetně příkladů zaúčtování se týkal těchto témat:

| | | |
|------|--|---------------------------------|
| I-15 | Zúčtování nevyplacených příznávných podílů na zisku (dividend) | Libuše Müllerová |
| I-16 | Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene | |
| I-17 | Pobídky v nájemních vztazích | Edita Ševcovicová a Jiří Pelák |
| I-18 | Dohadné položky v cizí měně | |
| I-19 | Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu | Bohumír Holeček |
| I-20 | Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů | Blanka Dvořáková a Pěva Čouková |

K řadě interpretací se v aule rozvinula velmi podnětná diskuse, mezi účastníky a vystupujícími, ale i účastníky navzájem.

Struktura a počet přihlášených na seminář NÚR



Poslední blok semináře byl věnován dopadům změn daňových zákonů na účetnictví. Těto části semináře se ujaly Pěva Čouková a Edita Ševcovicová, které zmínily zejména:

- postup zaúčtování opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolventním řízení,
- postup účtování při ručení za nezaplacenou DPH,
- postup při účtování bonusů a skont a
- postup při uplatnění chybné sazby daně a výše daně na daňovém dokladu.

Vše bylo doprovázeno praktickými příklady zaúčtování na účty.

Z novely zákona o účetnictví byla předmětem výkladu pouze novelizovaná ustanovení týkající se používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které rozebral Ladislav Mejzlík. V závěru semináře Jana Skálová seznámila přítomné s návrhem směrnice o konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB), která je na úrovni EU považována za projekt, který má za cíl nabídnout alternativu nadnárodním společnostem působícím v různých zemích EU, harmonizovat stanovení základu daně z příjmů v EU a snížit tak své náklady na zjištění a vykázaní daňových povinností pro holdingové společnosti mající své dceřiné společnosti v různých členských zemích EU.

Seminář se setkal s pozitivním ohlasem celkem 146 přihlášených z řad auditorů, daňových poradců a účetních, nechyběli však také studenti, kterým Národní účetní rada nabídla symbolický účastnický poplatek, a pracovníci Generálního finančního ředitelství. O úspěšný průběh semináře se po organizační stránce zasloužila Daňová akademie, která byla organizací semináře pověřena.

Ladislav Mejzlík

první viceprezident KA ČR

Jana Skálová

auditorka a daňová poradkyně

Jak je velký veřejný sektor v České republice?



Michal Svoboda

Samotný pojem „veřejný sektor“ je možné vymezit mnoha způsoby, za všechny lze uvést například:

„Na veřejný sektor lze nahlížet jako na nedílnou součást každé moderní ekonomiky, založené na tržním principu. Tento sektor (ať už na centrální, nebo na regionální či místní úrovni) zahrnuje

institute a organizace zabývající se specifickými produkcemi a poskytováním určitých statků anebo redistribucí. Charakteristickým rysem institucí a organizací veřejného sektoru je skutečnost, že jsou financovány buď částečně nebo úplně z veřejných prostředků, a jsou napojeny na fiskální systém a na veřejnou rozpočtovou soustavu.“¹⁾

„Pro veřejný sektor je charakteristické, že v něm vystupují dva druhy aktérů (činitelů), a to aktéři státní správy a samosprávy. Jejich role je upravena zákony. K nim patří zejména tzv. kompetenční zákon, který upravuje působnost vládních institucí (zejména ministerstev), zákon o zřízení krajů a zákon o obcích, které upravují fungování samosprávy.“²⁾

Účetní jednotky veřejného sektoru

Pro jednoznačné vymezení je tedy určitě nezbytné rozlišovat ziskovou a neziskovou sféru a v rámci neziskové dále odlišit státní a nestátní neziskový sektor. Tento článek se dále zabývá pouze státním neziskovým sektorem neboli jinak řečeno veřejným sektorem, a to primárně z pohledu účetní legislativy. A jaké „typy“ účetních jednotek, resp. účetní jednotky jakých právních forem v rámci veřejného sektoru v ČR existují? Jedná se (z pohledu účetní legislativy) o čtyři základní, zákonem o účetnictví³⁾ označované jako „vybrané účetní jednotky“:

- organizační složky státu,
- příspěvkové organizace,
- územní samosprávy,
- státní fondy a Pozemkový fond České republiky.

Organizační složky státu (OSS) definuje zákon o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích⁴⁾ jako „ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura

České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis anebo tento zákon; obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.“ Organizační složky státu jsou účetními jednotkami bez právní subjektivity. Tu má stát jako takový, který ovšem naopak není účetní jednotkou.

Příspěvkové organizace (PO) jsou samostatné účetní jednotky zřizované buď organizačními složkami státu⁴⁾ nebo územními samosprávami⁵⁾, mají právní subjektivitu a jsou zřizovány jako „jednotky zvláštního určení“, typicky pro oblasti školství, kultury, zdravotnictví, apod. Příspěvkové organizace při své činnosti zisk zpravidla nevytvářejí, avšak vyloučeno to není. Případný zisk pak např. podléhá zdanění.

Pojem „územní samospráva“ (ÚS) není zcela přesný pro vymezení účetních jednotek z této sféry. Přesně se jedná o tyto „typy“ účetních jednotek:

- územní samosprávné celky (obce, kraje, městské části hl. m. Prahy, městské části a městské obvody statutárních měst),
- regionální rady regionů soudržnosti a
- svazky obcí.

Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, a tedy účetními jednotkami s právní subjektivitou. Jejich postavení v rámci právního systému České republiky je zakotveno již v Ústavě ČR⁶⁾. Regionální rady regionů soudržnosti jsou právnícké osoby a účetní jednotky, které jsou tzv. řídicími orgány regionálních operačních programů pro příslušný region soudržnosti, tedy organizace spravující zejména peněžní prostředky evropských strukturálních fondů a jejich další poskytování ve formě dotací na nejrůznější investiční projekty⁷⁾. Svazky obcí jsou většinou účelovým sdružením několika obcí (např. z důvodu propagace a turismu). Svazky obcí jsou účetními jednotkami, které hospodaří s majetkem, které do něj vložily členské obce a také s majetkem vytvořeným vlastní činností⁵⁾.

Státní fondy (SF) jsou účetní jednotky zřizované některými ministerstvy pro zajištění financování některých specifických oblastí (výstavba dopravní infrastruktury, podpora kinematografie, apod.), přičemž toto financování je víceméně oddělené od státního rozpočtu. Státních fondů je v současné době zřízeno celkem šest. Specifické postavení má Pozemkový fond ČR (PF), který není státním fondem, ale z pohledu účetní legislativy je zařazován do stejné kategorie vybraných účetních jednotek.

¹⁾ HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K.: *Veřejné finance*. Praha: Eurolex Bohemia, 1999. ISBN 80-902752-1-4. 402 stran.

²⁾ OCHRANA, František; PAVEL, Jan; VÍTEK, Leoš. *Veřejný sektor a veřejné finance: Financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3228-2. 264 stran.

³⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁾ Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁾ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁾ Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

⁷⁾ Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů.

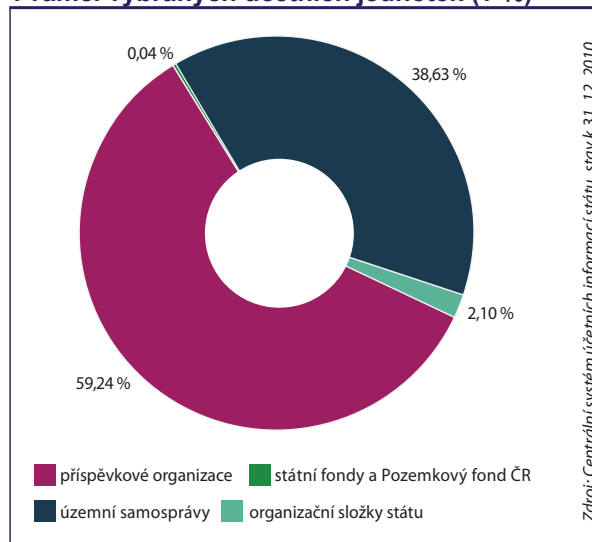
Následující tabulky a graf ukazují velikosti a počty jednotlivých „typů“ popsaných vybraných účetních jednotek podle toho, jak předaly své účetní výkazy do tzv. Centrálního systému účetních informací státu.

Tabulka 1 – Počty vybraných účetních jednotek v intervalech podle velikosti jejich bilanční sumy (v Kč)

| Bilanční suma | OSS | PO | SF a PF | ÚS | Celkem |
|------------------|------------|---------------|----------|--------------|---------------|
| nad 1 mld. | 72 | 79 | 5 | 196 | 352 |
| 501 - 1 000 mil. | 24 | 63 | | 189 | 276 |
| 101 - 500 mil. | 171 | 795 | 2 | 1 317 | 2 285 |
| 51 - 100 mil. | 74 | 933 | | 1 219 | 2 226 |
| 11 - 50 mil. | 25 | 2 775 | | 2 992 | 5 792 |
| 1 - 10 mil. | 14 | 4 879 | | 854 | 5 747 |
| pod 1 mil. | 1 | 1 225 | | 242 | 1 468 |
| Celkem | 381 | 10 749 | 7 | 7 009 | 18 146 |

Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, stav k 31. 12. 2010.

Zastoupení jednotlivých „typů“ v rámci vybraných účetních jednotek (v %)



Je tedy zřejmé, že v rámci veřejného sektoru se v České republice vyskytují jak účetní jednotky velmi malé, tak i obrovské, měřeno jejich bilanční sumou.

Situace pro reformu

Veřejný sektor v České republice a jeho ekonomika jsou poznamenány nedostatkem včasných a kvalitních ekonomických informací. Management veřejné správy pouze v omezené míře využívá informací z účetnictví (z účetních výkazů), preferuje spíše pouze informace z rozpočtů. Také evidence veřejných výdajů či kontrola jejich čerpání je prováděna téměř výhradně pro účely závěrečných účtů, které jsou většinou sestavovány striktně na peněžní bázi.

Pakliže však soukromá společnost, resp. její management či vlastníci, potřebují pro rozhodování, řízení či kontrolu relevantní, včasné, správné a úplné informace, pak stát, respektive všechny účetní jednotky veřejného sektoru, ať už na úrovni státní správy či samosprávy, tyto informace potřebují také. Ať už pro své řízení či pro reporting občanům, obyvatelům – daňovým poplatníkům, komerčním bankám či mezinárodním institucím.

V květnu 2007 se Vláda ČR usnesla⁸⁾ na vzniku zcela nového účetního systému v ČR a jeho přípravou a realizací pověřila Ministerstvo financí ČR (později se pro tuto reformu vžilo pojmenování „Účetní reforma veřejných financí“ nebo také „Reforma účetnictví státu“). Pro spuštění tohoto systému bylo vládou stanoveno datum 1. leden 2010. Cílem vytvoření „účetnictví státu“ bylo vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Během přípravných prací bylo provedeno množství analýz, vypracováno několik koncepčních materiálů a provedeny navazující mezikroky, z nichž lze jmenovat např. tyto:

- Analýza a vyhodnocení stávající podoby účetní legislativy veřejného sektoru.
- Vyhodnocení zkušeností z jiných evropských i mimoevropských zemí.
- Posouzení vhodnosti Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS.
- Posouzení potřeb a možností samotných účetních jednotek ve veřejném sektoru.

Tabulka 2 – Některé další statistické ukazatele o velikosti bilančních sum jednotlivých „typů“ vybraných účetních jednotek (v Kč)

| Ukazatel | OSS | PO | SF a PF | ÚS | ze všech |
|----------|-----------------|-----------------|----------------|-----------------|------------------------|
| Minimum | 499 000 | 690 | 343 614 000 | 10 | 10 |
| Maximum | 436 948 085 000 | 431 974 428 000 | 38 004 022 000 | 390 386 324 370 | 436 948 085 000 |
| Průměr | 6 775 072 847 | 106 620 610 | 15 861 947 747 | 256 768 656 | 310 879 983 |
| Medián | 163 943 140 | 7 451 000 | 8 403 285 000 | 37 994 000 | 17 139 000 |

Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, stav k 31. 12. 2010.

⁸⁾ Usnesení vlády ČR č. 561 ze dne 23. 5. 2007.

- Posouzení reálnosti, provázanosti a načasování dílčích kroků.
- Vytvoření koncepčního rámce účetnictví státu v ČR.
- Vytvoření legislativy pro celou reformu.

K významnému kvalitativnímu posunu by mělo dojít zejména z pohledu zveřejňování účetních výkazů za Českou republiku jakožto nástroje k získání věrného a poctivého obrazu o hospodářské situaci státu, resp. veřejného sektoru⁹⁾. Tyto výkazy za Českou republiku budou konsolidovanými účetními výkazy individuálních účetních jednotek, které jsou od roku 2010 sestavovány striktně na aktuální bázi. V této oblasti došlo pouze k posunu náběhu metody odpisování a částečně metody opravných položek na konec roku 2011. Zejména z uvedených důvodů se předpokládá, že dlouhodobé přínosy této reformy převáží nad náklady na její realizaci, přestože tyto náklady budou (a jsou) nemalé.

Článek byl zpracován jako jeden z výstupů řešení projektu „Koncepte konsolidace účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru pro účetní výkazy za Českou republiku a forma jejich prezentace uživatelům“ Interní grantové agentury Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu F1/23/2010.

Michal Svoboda

Ing. Michal Svoboda vystudoval na VŠE v Praze obor Účetnictví a finanční řízení podniku. Od roku 2006 pracuje na Ministerstvu financí ČR v odboru Účetnictví a audit. V letech 2006 až 2010 pracoval v oddělení Metodiky účetnictví veřejného sektoru a od roku 2011 je vedoucím oddělení Metodická podpora účetnictví státu. Své doktorské studium na Katedře finančního účetnictví a auditingu, VŠE v Praze zaměřuje na oblast Účetnictví veřejného sektoru.

Změny účetních předpisů u vybraných účetních jednotek



Zdeněk
Nejezchleb

Všichni asi víme, že takzvané vybrané účetní jednotky prochází dosti nelehkou „Reformou účetnictví státu“, která byla fakticky nastartována s účinností od roku 2010. Vzhledem k tomu, že celá účetní reforma nebyla na začátku komplexně připravena, nacházíme se v jakémsi přechodném období, kdy není stále dosaženo nějakého solidnějšího cílového stavu. Účetní výstupy jsou tak dosti poškozeny (jak co do kvality jednotlivých dat, tak i do vypovídací schopnosti časových řad) a je obtížné v tuto chvíli předjímat, jak dlouho tento stav ještě potrvá. Podívejme se tedy na změny roku 2011, které jsou jedním z dílčích kroků. Ještě chci zdůraznit, že se zaměřím především na obce a jimi zřízené příspěvkové organizace a že se nebudu věnovat problematice inventarizace, ta je samostatným tématem ve vztahu k vydání nové inventarizační vyhlášky.

Změny týkající se zákona o účetnictví

Zákon o účetnictví byl novelizován zákonem č. 410/2010 Sb. Přitom tato novela se původně měla týkat zejména problematiky použití mezinárodních účetních standardů. Nicméně v průběhu přípravy novely se podařilo

do novely doplnit některé záležitosti týkající se vybraných účetních jednotek, které z mého pohledu vedly k dílčímu vylepšení.

V zásadě můžeme zmínit následující záležitosti:

Problematika denních obrátů

V § 13 odst. 2 se na konci textu písmene b) doplňují slova „ , nenaplní-li tuto povinnost vybraná účetní jednotka v jiné účetní knize“.

Předmětem novelizace bylo velice sporné ustanovení týkající se strukturování hlavní knihy definované tak, aby hlavní kniha obsahovala i obraty po dnech (nikoliv měsících). To vedlo k řadě diskusí, zda toto ustanovení zároveň říká, že není možno o určitých skutečnostech (například spotřebě materiálů ze skladů, předpisech pohledávek za stravu) účtovat souhrnnými měsíčními doklady, ale že se v účetnictví musí objevovat v denních frekvencích. V některých krajích začalo být „denní účtování“ v určitých případech striktně vyžadováno. Jak tato záležitost byla probírána se zástupci MF ČR, bylo celkem jednoznačně potvrzeno, že daná úprava sledovala technickou záležitost, která má sloužit ve vazbě na přenos dat některých vybraných účetních jednotek, které jsou do systému CSÚIS předávány v denních frekvencích.

⁹⁾ SVOBODA, MICHAL: *Governmental Accounting in the Czech Republic*, New Economic Challenges, 1st International PhD Students Conference, January 21 – 22, 2009, Brno, Czech Republic. Available online: http://is.muni.cz/do/1456/sborniky/2009/New_Economic_Challenges.pdf

V tomto směru se objevila na stránkách MF ČR na podzim roku 2010 také následující odpověď:

Vysvětlíte ustanovení § 13 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví: „*souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, alespoň za kalendářní měsíc; vybrané účetní jednotky uvádějí souhrnné obraty denně.*“

Ustanovení § 13 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví se nechápe jako požadavek na průběžné denní zúčtování jednotlivých účetních případů (například proúčtování výdejů ze skladu, předpisů pohledávek za stravu, úroky z prodlení, rozúčtování denních pohybů pokladny,...). Je dále možné provádět ve frekvencích odpovídajících potřebám a možnostem účetních jednotek (zpravidla nejméně 1x měsíčně). Při tomto účtování se samozřejmě zdůrazňuje, že tyto „souhrnné“ účetní záznamy musí být doložitelné prostřednictvím průkazných prvotních dokladů. Výše uvedené ustanovení se chápe jako požadavek na „programátorské nastavení“ hlavní knihy tak, aby bylo možno provádět generování obrátů na jednotlivých účtech denně. Velmi zjednodušeně řečeno: „Denní obraty hlavní knihy a povinnost denního účtování jsou rozdílné věci.“

Pro úplnost se dodává, že nyní (konec listopadu 2010) je v Senátu Parlamentu ČR projednáván vládní návrh zákona, kterým se mění zákon o účetnictví. Tento návrh obsahuje úpravu § 13 odst. 2, kde se na konci textu písmene b) doplňují slova „ , *nenaplní-li tuto povinnost vybraná účetní jednotka v jiné účetní knize.*“

Nepovažuji znění novely za úplně šťastné, nicméně fakticky se dostáváme zpět k režimu, kdy provádění souhrnných účetních záznamů je možné, souhrnné účetní záznamy musí být však dostatečně podloženy jednotlivými záznamy v ostatních účetních evidencích (pokladní kniha, evidence jednotlivých výdejů, evidence odebrané stravy atd.)

Povinnosti týkající se sestavení Přehledu o peněžních tocích a Přehledu o změnách vlastního kapitálu

V § 18 se na konci textu odstavce 1 doplňují slova „ , *pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2.*“

U této změny bych se rád trochu zastavil. Požadavek na změnu byl vyvolán tím, že se objevila nerovnováha mezi ustanovením zákona o účetnictví, podle kterého výše uvedené dva výkazy byly součástí účetní závěrky ve všech případech, avšak podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. dané výkazy neměly být sestavovány u příspěvkových organizací vedoucích účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Zde jsme se snažili prosadit dvě záležitosti:

- synchronizaci obou dvou předpisů,
- to, aby úplně malé účetní jednotky (typu malé školy a školky) tyto výkazy sestavovat nemusely.

Výsledkem byla nakonec změna zákona, která vyjmula „malé“ účetní jednotky z povinnosti sestavování daných výkazů, a to nastavením hranice dvou kritérií (aktiva převyšující 40 mil. Kč a obrat převyšující 80 mil. Kč), která mají být splněna dva roky po sobě.

Zde ale nastal další technický problém, neboť vyhláška č. 410/2009 Sb. uvádí v § 9 odst. 2, že

dané dva výkazy nesestavují příspěvkové organizace (PO) vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Předpokládali jsme, že snahou MF ČR bude provedení synchronizace obou kritérií. To bylo ale odmítnuto s tím, že má být ponecháno znění vyhlášky a že toto má být interpretováno tak, že kromě pravidel uvedených v zákoně ještě všechny příspěvkové organizace vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nemají povinnost dané výkazy sestavovat bez ohledu na svou velikost. Nejsem rozhodně přesvědčen o právní správnosti této interpretace, která navíc odporuje původně projednané logice – „malé“ účetní jednotky nesestavují dané výkazy, „velké“ ano.

Problematika aplikace účetních metod pro mezitímní závěrky (čtvrtletní)

V § 19 odst. 3 se za větu druhou vkládá věta „*Povinnost použít ustanovení § 25 odst. 3 a ostatní ustanovení týkající se použití účetních metod k rozvahovému dni při sestavování mezitímní účetní závěrky se na vybrané účetní jednotky nevztahuje.*“

Tato záležitost navazuje na diskutovaný problém opravných položek k pohledávkám. Ve vztahu ke znění § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. se totiž naše republika rozdělila na dva tábory – jeden tábor propagoval variantu, že z dané vyhlášky je vyvoditelné, že je nezbytné provádět průběžné účtování opravných položek, druhá skupina pak preferovala variantu, že je možno účtovat o opravných položkách až v rámci účetní závěrky.

Nakonec bylo, dle mého názoru správně, přijato stanovisko (obsaženo i v odpovědích MF ČR zveřejněných na webových stránkách ministerstva), že opravné položky jsou závěrkovou operací a mohou být účtovány jako závěrková operace. Nicméně zde bylo potřeba ještě doladit, zda sestavované mezitímní závěrky (ÚSC, PO ve čtvrtletních frekvencích) jsou těmi závěrkami, které vyžadují účtování klasických závěrkových operací (opravné položky, rezervy, časové rozlišení atd.) či nikoliv. Právě touto novelizací zákona se řeklo, že nikoliv, a byla tím plnohodnotně otevřena možnost o klasických závěrkových operacích účtovat až v okamžiku řádné roční závěrky (případně mimořádné závěrky).

Omezení oceňování reálnou hodnotou u majetku určeného k prodeji

V § 27 odst. 1 se na konci textu písmene h) doplňují slova „*s výjimkou zásob.*“

Tato změna vyplývá ze skutečnosti, že bylo dlouhodobě upozorňováno na to, že koncept „reálné hodnoty pro majetek určený k prodeji“ není rozhodně vhodný pro případy ocenění zboží (samozřejmě pokud pomíneme další problémové případy). Toto se nakonec promítlo ještě v roce 2009 do ČÚS 701 – konkrétně do bodu 7.3., čímž ale vznikl rozpor mezi ČÚS 701, který omezil případy, kdy nemá být ocenění reálnou

hodnotou u majetku určeného k prodeji aplikováno, a zákonem o účetnictví (který hovořil obecně o majetku – tedy jednoznačně v občanskoprávním chápání). Novelou nastala zase další nerovnováha, byť dle mého názoru legislativně mnohem uchopitelnější, kdy z ocenění reálnou hodnotou majetku určeného k prodeji byly vyňaty komplexně zásoby, ČÚS 701 však zůstal stejný (tedy vyňato je zboží). V tomto případě se určitě všichni shodneme, že bychom se měli řídit podle zákona o účetnictví.

Změny vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. byla novelizována vyhláškou č. 435/2010 Sb. s účinností od 1. ledna 2011. MF ČR nakonec nevyužilo možnost provést rozsáhlejší korekci zjevných nesprávností obsažených ve znění vyhlášky vydané v roce 2009 a kromě otázky formátu účetních výkazů a vyřešení problematiky odkladu odepisování a tvorby opravných položek k majetku se podařilo doplnit pouze záležitosti týkající se dílčích úprav transferů. Přes tento malý rozsah však i přijaté změny musím hodnotit jako dosti problémové. Nyní se pojďme věnovat jednotlivým okruhům.

Zaokrouhlování ve výkazech (§ 3 odst. 5)

První změnou je otázka zaokrouhlování ve výkazech. Výkazy byly v roce 2010 zaokrouhlovány na tisíce Kč. Od roku 2011 byla v této oblasti přijata změna, kdy bude vykazováno s přesností na haléře. Samozřejmě změna ve formátu vykazování se také týká číselných údajů přílohy k účetní závěrce.

V rámci předpisu již chybí přechodné ustanovení týkající se způsobu vykazování za minulé období. Toto se MF ČR snažilo napravit až v rámci odpovědi zveřejněných na svých internetových stránkách. Prvotně bylo požadováno, aby se při vykazování za minulé účetní období vyšlo z původních zaokrouhlených údajů na tis. Kč a daná hodnota se rozšířila na tvar xx 000,00 Kč, nicméně v druhé dubnové dekádě byla jako druhá alternativa také zveřejněna možnost vykazování minulé období z nezaokrouhlených výdajů s přesností na Kč.

Vymezení účtů 346, 347, 348, 349, 571, 572, 671, 672 (§ 22 odst. 4, § 32 odst. 5, § 35, § 40)

Novela vyhlášky obsahuje zpřesnění obsahového vymezení daných účtů. Jedná se o to, že původní obsahové vymezení bylo dosti nedokonalé a způsobovalo, že například obce své závazky vůči PO z titulu příspěvků neměly podle obsahového vymezení vyhlášky vykazovat na účtech 34x, podle ČÚS 703 se ale tyto účty používat měly. V zásadě tedy směřujeme k synchronizaci ČÚS 703 a vyhlášky č. 410/2009.

Zásadní změnou je také to, že se objevuje úplně nové obsahové vymezení účtů 67x. Původní klasifikace ve smyslu „od koho jsou prostředky přijímány“ je změněna na systém „kdo peněžní prostředky přijímá“.

Tedy například územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace budou od roku 2011 důsledně účtovat o přijímaných transferech na účtu 672. Nicméně i toto ustanovení má své problémy, které je nutno považovat již za dost významné:

- Dané změny v obsahovém vymezení účtů 67x nebyly vůbec promítnuty do tabulkové části přílohy A.10. Zde již v roce 2010 bylo kontraverzním tématem, zda sem patří peněžní tok či předpis dotace (bez vazby na peněžní tok). Nyní se k tomu přidává další problém, kdy tato příloha dále například pro příspěvkovou organizaci, zřízenou obcí, předpokládá účtování na účtech 671 – 674, byť se účtuje pouze na účtu 672. Správné vyplnění je tak fakticky znemožněno.
- Dalším problémem je neexistence přechodného ustanovení týkajícího se způsobu vykazování za minulé účetní období, kdy ještě byla používána stará struktura účtů. Všichni asi známe obecný požadavek směřující k tomu, že pokud dochází ke změně struktury ve výkazech, je snahou údaje za minulé účetní období transformovat tak, aby bylo minulé období vykázáno konzistentně s běžným účetním obdobím. Bohužel tento princip aplikován nebyl a dokonce byl ještě uplatněn z mého pohledu naprosto nesprávný způsob řešení vykazování u skutečností zachycených na účtech (řádcích výsledovky), které byly zrušeny (673, 674). V rámci odpovědi na stránkách MF ČR bylo zveřejněno následující:

Jakým způsobem budou ve třetím sloupci minulé období výkazu zisku a ztráty vykazovány v účetním období 2011 stavy položek A.III.3., A.III.4., B.IV.3. a B.IV.4., které byly vykázané ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2010 v prvním sloupci běžného období?

Vzhledem k tomu, že jednotlivé závazné vzory Výkazu zisku a ztráty v účetním období 2011 již neobsahují položky A.III.3., A.III.4., B.IV.3. a B.IV.4 (zrušené syntetické účty 573, 574, 673 a 674), budou stavy uvedených jednotlivých položek vykázané ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2010 vykázané v účetním období 2011 (ve třetím sloupci minulé účetní období) pouze v položkách A.III. a B.IV. (součtové položky) výkazu zisku a ztráty.

V tomto případě nebude dodržen stanovený součtový vzorec v položce A.III. „Náklady na transfery“ a B. IV. „Výnosy z transferů“.

Tato skutečnost neovlivní ostatní součtové položky výkazu zisku a ztráty včetně položky B.VI. „Výsledek hospodaření“.

Toto není možno hodnotit jinak než jako porušení jednoho z principů, na kterých je postaven systém výkaznictví.

Odklad metody „odepisování a tvorby opravných položek k majetku s výjimkou pohledávek“ u ÚSC na 31. 12. 2011 (§ 65 odst. 9 a § 66 odst. 9)

Ve své podstatě tato záležitost byla základním hybným momentem vydání novely vyhlášky. Vyhláška totiž předpokládala původně odložení metody odepisování na rok 2011 s tím, že bude odepisování již od roku 2011 plnohodnotně zahájeno. I když jasný koncept pro

odepisování byl již připraven v létě 2010, bylo stále oddalováno rozhodnutí o tom, zda daná koncepce bude přijata či nikoliv. Vzhledem k nepřipravenosti systému bylo následně požadováno ze strany obcí a krajů, aby došlo k dalšímu odložení metody odepisování. Zde se Ministerstvo financí rozhodlo o dalším odkladu odepisování, nicméně termín zahájení odepisování byl stanoven na 31. prosince 2010. Tím vznikl problém, jak tento termín v praxi aplikovat. V zásadě se objevily dvě možnosti:

- k 31. 12. 2011 provést jednak dooprávkování a dále do roku 2011 ještě promítnout celoroční odpis za rok 2011, nebo
- k 31. 12. 2011 provést pouze dooprávkování a odepisování do nákladů začít až od roku 2012.

Nakonec byla vybrána druhá metoda, která ale znamená další nesystémový krok, neboť obecně by se změny metody měly promítat vždy na začátku daného účetního období s tím, že po dané účetní období již dochází k běžné aplikaci příslušné metody. V této logice by byl optimálním termínem pro změnu metody 1. leden 2012, nicméně zde jsme se vydali opět specifickou českou cestou.

České účetní standardy

Co se týká českých účetních standardů, byly nakonec vydány ČÚS pouze v rozsahu, který by nevedl ke konfliktu se zněním vyhlášky č. 410/2009 Sb. (v situaci,

kdy se rozhodlo o její faktické „nenovelizaci“). Jen na okraj chci podotknout, že ze strany Asociace krajů vznikl zásadní požadavek na přesný harmonogram dalšího vydávání ČÚS. Zde byl dopisem prvního náměstka ministra financí nastaven následující předpokládaný harmonogram dalšího vývoje:

- do 31. 3. 2011 ČÚS odpisy (s aplikací již pro dooprávkování k 31. 12. 2011 a podle přechodných ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb. v případě příspěvkových organizací s odloženou povinou aplikací nejpozději na 1. 1. 2013),
- do 31. 7. 2011 další sada ČÚS (mimo jiné „vlastní zdroje“, „dlouhodobý majetek“, „náklady“, „výnosy“, „podrozvaha“) – vesměs s účinností od 1. 1. 2012.

Nyní se ale vrátme již ke standardům, které jsou účinné pro rok 2011 (přitom se již nebudu věnovat problematice ČÚS odpisy, který si zaslouží rozbor v rozsahu samostatného příspěvku).

ČÚS 705 – Rezervy

Co se týká tohoto standardu, jedná se v zásadě o dokument nepřinášející nějaké výrazně nové pohledy rozšiřující pohled zákona o účetnictví či související prováděcí vyhlášky. Za zmínku snad stojí pouze ustanovení bodu 4.2., které má vyřešit problémy úzce související s rozpočtem. Víme, že v určitých případech je tvorba rezervy spojena s povinným uložením peněžních prostředků na zvláštní bankovní účet. Zde bylo potřeba



Garantujeme Vám úsporu práce

**roční aktualizace ZDARMA!!!
akce platí do 30.8.2011**

aust – software jako výhoda.

Jako jediný software pro auditory pokrývá celou auditorskou agendu (spis, testy, výběr vzorků). Dejte na doporučení Vašich kolegů a vyzkoušejte systém Faust přímo při Vaší práci.

Přednosti

Fausta oproti konkurenci:

- ▶ technické řešení systému
- ▶ přehlednost a ovladatelnost
- ▶ možnost individuálního rozšíření
- ▶ neustálý a pravidelný rozvoj
- ▶ propracovanější práce s účetními deníky klientů
- ▶ jednoduché a rychlé naplnění spisu auditora
- ▶ pozitivní hodnocení kontrolních komisí KAČR
- ▶ cena



rozhodnout, zda dané účty mají být zachycovány u obcí ve skupině 24x nebo 23x. Přitom víme, že pokud by se jednalo o skupinu 24x (konkrétně účet 245), znamenala by tvorba rezervy již rozpočtový výdaj. Protože byly z praxe zaznamenány případy, kdy obce začínaly provádět umělé tvorby rezerv (rezervy na opravu dlouhodobého majetku) právě s cílem ovlivnění údajů z rozpočtu, byl přijat koncept, že peněžní prostředky deponované na zvláštní účty budou zachycovány ve skupině 23x s jedinou výjimkou, a to rezervy na reaktivaci skládky, u které bylo vyhodnoceno, že zde deponované prostředky mají spíše charakter cizích prostředků.

ČÚS 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek

Pokud se týká otázky tvorby a rozpouštění opravných položek, nepřináší tento standard opět žádné kvalitativně nové informace. Mnohem zajímavější jsou otázky týkající se „vyřazení pohledávek“ – bod 5. Zde se celkem správně vymezily dvě základní situace, kdy je nutno provést odepsání pohledávek:

- a) právní zánik pohledávky – bod 5.2.,
- b) ostatní případy – bod 5.3. (tedy odepsání právně nezaniklé pohledávky). Přitom při vytváření tohoto standardu bylo jednou z variant striktní vymezení případů, kdy je možno daný odpis provést. Následně ale byl přijat koncept umožňující kromě striktně vyjmenovaných případů (například promlčení) stanovit také okamžik pro odepsání pohledávky ve vazbě na vnitřní předpis účetní jednotky či v případě, kdy by náklady přesáhly potenciální výtěžek dané pohledávky.

Dalším bodem, na který bych rád upozornil, je bod 6.2., vymezující, jak dále případně pokračovat v evidenci pohledávek na podrozvaze (účet 911). Původní návrh totiž počítal s automatickým zachycením pohledávek odepsaných v situaci podle bodu 5.3. (právně nezaniklých) na podrozvahu. To by ale vyvolalo spor, neboť by to neodpovídalo principu stanovenému v § 48 Vyhlášky č. 410/2009 Sb. a také ani obsahovému vymezení účtu dle § 50. Do konečného znění se tedy povedlo nakonec zohlednit obě ustanovení, a skutečně tedy platí princip,

že ne každou odepsanou pohledávku podle bodu 5.3. je nutno zachycovat do podrozvahové evidence.

ČÚS 707 – Zásoby

Jediným faktickým důvodem pro vydání tohoto ČÚS byla legalizace aplikace metody B účtování o zásobách. Metoda B totiž z hlediska právního pro vybrané účetní jednotky přestala existovat zrušením ČÚS 514 k 31. prosince 2009. Vyhláška č. 410/2009 ve svých ustanoveních fakticky předjímá použití metody A (ve vazbě na obsahové vymezení příslušných účtů).

Novelizace ČÚS 703 – Transfery

ČÚS 703 byl sice pouze novelizován, nicméně novelizace fakticky znamenala kompletní nahrazení původního znění úplně novým textem. V rámci dalšího rozboru se zaměřím pouze na vysvětlení z mého pohledu nejzásadnějších změn.

Pojem transfer

Prvotně doporučuji povšimnout si nové definice pojmu transfer, uvedené v bodu 3.1. písm. a).

Transferem se rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary. Za transfer se nepovažuje poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, daně, poplatky a obdobné dávky, pokuty, penále, odvody a obdobné platby a také dotace zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci.

Důležité tedy je, že se nám nově nekryje pojem transfer a dotace. Přitom najdeme dva krajní případy:

- Transfery, které nejsou dotacemi – zde se jedná o peněžité dary (přijaté i poskytnuté) – tato záležitost byla vyvolána tím, že se hledal nějaký uchopitelný rozdíl mezi poskytnutým darem a poskytnutou dotací. Tento předěl nebyl solidním způsobem nalezen. Stejně tak se při zvažování dalších principů účtování na 403 a uvažovaného zúčtovávání do výnosů dospělo k závěru, že přijaté finanční dary na pořízení investic mají být účtovány ve stejných principech jako investiční dotace. Výsledkem bylo definování peněžních darů jako dotací, což související problémy fakticky vyřešilo. V této souvislosti je pouze nutno upozornit na to, že podle bodu 3. 3. ČÚS 703 má ale přednost ČÚS 704 – tedy u příspěvkových organizací jsou přijaté finanční dary nadále účtovány podle ČÚS 704 prostřednictvím rezervního fondu.
- Dotace, které nejsou transfery – zde se jedná o investiční dotace zřizovatelů, poskytnuté zřízeným příspěvkovým organizacím. To je velice zásadní myšlenka, která vyplývá z postavení příspěvkových organizací ve vztahu

ke zřizovateli – tento vztah je natolik úzký, že byl přijat koncept, podle kterého pouhé poskytnutí peněžních prostředků příspěvkové organizaci na pořízení majetku nemůže být u zřizovatele považováno za náklad, ale pouze přesun zdrojů (tedy úbytek na straně poskytovatele – zde úbytek na účtu 401). Na straně PO se pak jedná o posílení zdrojů (Dal 401).

Tato záležitost má také logiku z hlediska vykazování nákladů za „celek PO a ÚSC“. Představme si situaci, kdy zřizovatel poskytne dotaci na pořízení dlouhodobého majetku ve výši 100 %. Pokud by toto bylo účtováno jako klasický transfer, znamenala by tato operace náklad na straně zřizovatele a posílení zdrojů u příspěvkové organizace. Následně by daný majetek byl odepisován u PO, nicméně při předpokládaném zúčtování dotace do výnosů v alikvotní výši k dotaci by byl vykázán nulový výsledek hospodaření. Celkově by tedy operace v rámci „dílčího konsolidačního celku“ vedla k vykázání jednorázového nákladu z titulu poskytnutí dotace. Naším cílem má být ale vykazování postupného vzniku nákladu ve vazbě na opotřebení majetku, což právě nová úprava v ČÚS 703 umožňuje.

Tímto postupem navíc došlo ke sladění případů, kdy zřizovatelé poskytovali v některých případech investiční dotace a PO majetek následně pořizovaly, se situacemi, kdy zřizovatelé prováděli investice sami a následně majetky svěřovali do správy.

Problematika průtokových transferů

Průtokový transfer je definován v bodě 3.1. písm. d) a e):

průtokovým transferem je transfer,

- 1) o jehož výši rozhoduje účetní jednotka v rámci výkonu státní správy v přenesené působnosti nebo
- 2) u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu, a účetní jednotka je povinna poskytnout jej příjemci.

Zprostředkovatelem se rozumí vybraná účetní jednotka, která přijímá a zároveň poskytuje průtokový transfer; a dále organizační složka státu například Ministerstvo financí, Ministerstvo práce a sociálních věcí a Ministerstvo zemědělství, pokud poskytují prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí (zahraniční transfer).

Ve vazbě na nové vymezení průtokového transferu dochází u řady případů ke změně, kdy v roce 2010 dané obce vystupovaly účetně jako příjemce a poskytovatel, nově mají vystupovat jako zprostředkovatel (sociální dávky, u krajů dotace v oblasti školství). To způsobí výrazný zásah do meziročního srovnání účetních výkazů mezi roky 2010 a 2011, který by měl být rozhodně popsán v příloze k účetní závěrce.

Ještě za povšimnutí stojí to, že od roku 2011 došlo ke sjednocení účtování u zprostředkovatele jak v případě transferů s vypořádáním, tak i bez vypořádání

(tedy účtujeme pouze o příjmu a výdeji peněžních prostředků).

Otázka možnosti časového rozlišování transferů v průběhu ročního období

V roce 2010 nebylo při striktní aplikaci ČÚS 703 možné v průběhu roku provádět časové rozlišení nákladů a výnosů – to samozřejmě vedlo k naprosté deformaci průběžných výsledků hospodaření, pokud byly určitou organizací tyto požadavky dodrženy. Ve vztahu k tomu bylo několikrát s MF ČR projednáváno, že je plně akceptovatelné i časové rozlišování v průběhu roku, a tento výsledek jednání se naštěstí promítl také do nového ustanovení – bod 4.10.

V případě použití účetní metody časového rozlišení podle § 69 vyhlášky lze při účtování o transferech použít tuto metodu též pro kratší období v průběhu účetního období.

Problematika okamžiku „předpisu transferu“ (v rozvaze)

Při řešení této problematiky musíme rozlišovat transfery na transfery „k vypořádání“ a na transfery „bez vypořádání“. V případě transferu bez vypořádání zůstává systém předpisu ve vazbě na provedené rozhodnutí či jiný akt nastolující nezpochybnitelnost poskytnutí (přijetí) daného transferu.

V případě transferů k vypořádání bylo v roce 2010 původním ČÚS 703 požadováno provádění předpisu nároku na transfer (respektive závazku z transferu) proti účtům záloh (373, 374). Toto samozřejmě neodpovídalo obecným principům, podle kterých má být na zálohách účtováno o skutečně přijatých či poskytnutých prostředcích. Zde se nakonec podařilo dosáhnout stavu, kdy je na účty 373 a 374 účtováno až ve vazbě na tok peněžních prostředků a předpis dle rozhodnutí atd. se neprovádí.

Bohužel součástí ČÚS není přechodné ustanovení vymezující, jakým způsobem má být přechod na nový systém zajištěn – logické by bylo ošetřit to již v převodovém můstku, nicméně v řadě případů byly, s ohledem na velice pozdní vydání daného novelizovaného ČÚS, dopady této změny (a ostatně také i v případě průtokových transferů či reklasifikace investičních dotací přijatých příspěvkovými organizacemi od zřizovatele zpět z účtu 403 na účet 401) zachycovány až v průběhu roku 2011, což opět nepřispívá ke kvalitním účetním výstupům.

Zdeněk Nejezchleb

Ing. Zdeněk Nejezchleb vystudoval VŠE Praha. Auditorem je od roku 2003. V rámci své práce se zaměřuje především na problematiku územních samosprávných celků a jimi zřizovaných příspěvkových organizací. V současnosti je členem Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR.

Odpisování dlouhodobého majetku odstartováno



Hana
Březinová

Při zavádění reformy účetnictví státu se vedly a stále ještě vedou bouřlivé diskuse o smyslu odpisování dlouhodobého majetku zejména u organizačních složek státu a územních samosprávných celků. Velmi těžce se rodil Český účetní standard č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku. Dne 30. března 2011 jej zveřejnil Finanční zpravodaj Ministerstva financí pod č.j. 283/37 684/2011-282. Jeho cílem je stanovit základní postupy pro určení výše odpisů dlouhodobého majetku a účtování odpisů dlouhodobého majetku a oprávek a dále postupy pro změnu metody za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ve stanovených položkách vykazovaných za podmínek stanovených vyhláškou a zákonem o účetnictví.

Vybrané účetní jednotky tak začnou 31. prosince 2011 aplikovat zásadu opatrnosti v širším pojetí než dosud, tzn. budou brát v úvahu i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta, a to vyjádřením odpisů.

Co bude odpisováno

1) Odpisovat budou účetní jednotky majetek:

- ke kterému mají vlastnické nebo jiné právo,
- které hospodaří s majetkem státu,
- které hospodaří s majetkem územních samosprávných celků,
- který používají, a to v případě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva,
- který používají, a to v případě, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- který poskytují úplatně nebo bezúplatně jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- v případě, že jsou jeho nájemcem, pokud budou oprávněny o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části,
- v podobě technického zhodnocení, k jehož účtování a odpisování jsou oprávněny jako nájemci,
- v podobě technického zhodnocení pořízovaného formou finančního leasingu, pokud jsou účetní jednotky oprávněny pořizovat majetek touto formou a pokud jsou jako uživatelé oprávněni účtovat a odpisovat toto technické zhodnocení.

2) Neodpisují se z dlouhodobého majetku:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- pohledávky,
- dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v pronájmu nebo ve výpůjčce (§ 66 odst. 7 písm. f vyhlášky*),
- povolenky na emise a preferenční limity,
- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena a jsou oceněny ve výši 1 Kč; soubory tohoto majetku a technické zhodnocení tohoto majetku, s výjimkou technického zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb.

Od kdy bude odpisováno

První použití metody odpisování stanoví § 66 odst. 9 citované vyhlášky včetně její novely, a to v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011. Právě k tomuto datu nabývá účinnosti Český účetní standard (ČÚS) č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku.



* Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb.

Jak bude odpisováno

Odpisový plán

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, jenž je podkladem pro provádění odpisování majetku v průběhu jeho používání. Odpisový plán je účetním záznamem, který zákon o účetnictví nařizuje uschovávat po dobu pěti let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.

Pravidla pro odpisování

Odpisy z majetku se provádějí jen do výše jeho ocenění v účetnictví, tzn. do výše pořizovací ceny nebo vlastních nákladů nebo reprodukční pořizovací ceny. Odpisy zahajuje účetní jednotka prvního dne měsíce, jenž následuje po měsíci, ve kterém došlo k zařazení majetku do používání. Neodpisuje se majetek oceněný reálnou hodnotou (tj. určený k prodeji). Okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání se rozumí v případě dlouhodobého nehmotného majetku (§ 11 odst. 4 vyhlášky) dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání (obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení). V případě dlouhodobého hmotného majetku okamžik uvedení do stavu způsobilého k užívání definuje § 14 odst. 11 vyhlášky. Stanoví, že se jedná o okamžik dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy (např. § 7 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, § 16 zákona č. 76/2002 Sb., o integrované prevenci) pro užívání – způsobilost k provozu. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. V případě nabytí věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání, pokud není potřeba montáž u nabyvatele, není vyžadováno splnění uvedených podmínek.

Odpisovat majetek lze ročně, tj. nejpozději k rozvahovému dni, znění ustanovení ČÚS č. 708 (bod 4.5) nevylučuje ani měsíční odpisy. Navíc citovaný bod ČÚS požaduje odpisy provést případně k jinému okamžiku podle jiného právního předpisu. Nabízí se vyhláška č. 383/2009 Sb., která požaduje tvorbu mezitímních účetních závěrek čtvrtletně. Novela zákona o účetnictví provedená zákonem č. 410/2010 Sb. doplnila do § 19 odst. 3 zákona o účetnictví větu: „Povinnost použít ustanovení § 25 odst. 3 a ostatní ustanovení týkající se použití účetních metod k rozvahovému dni při sestavování mezitímní účetní závěrky se na vybrané účetní jednotky nevztahuje.“ Důvodová zpráva však zároveň uvádí: „V případě vybraných účetních jednotek, které předávají mezitímní účetní závěrku do centrálního systému účetních informací státu pouze za účelem zajištění kontrolních vazeb s předávanými finančními údaji (malé účetní jednotky typu mateřská školka) není významné, aby čtvrtletně prováděly

všechny účetní operace související s naplněním účetních metod, které mají povinnost provádět k rozvahovému dni. Proto je tato povinnost obecně odstraněna. Pokud, na základě zvláštního právního předpisu nebo z rozhodnutí účetní jednotky, vyplývá významnost zachycení těchto informací v mezitímní účetní závěrce, ustanovení zákona tomuto nebrání.“ Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že pokud je výše odpisů v účetní jednotce významná, odpisy provede k datu mezitímní účetní závěrky.

Účetní jednotka musí vždy zohlednit poměrnou výši v účetním období, pokud pořizuje majetek v jeho průběhu, případně bude tento majetek vyřazovat.

Koncepce ČÚS č. 708 zohledňuje dosavadní opotřebení majetku, jenž účetní jednotka používala do doby zahájení odpisování.

Způsoby odpisování

ČÚS č. 708 nabízí dva hlavní způsoby odpisování, přičemž za základní označuje zjednodušený způsob odpisování. Ne zvolí-li si účetní jednotka zjednodušený způsob odpisování, může odpisovat způsobem, kdy sama rozhoduje o předpokládané době používání, a to s využitím odpisů rovnoměrných, výkonových, případně komponentních. Může také v rámci účetní jednotky kombinovat způsoby odpisování.

Pro dlouhodobý hmotný majetek rozhodlo Ministerstvo financí využít Klasifikaci produkce „CZ-CPA“ a Klasifikaci stavebních děl „CZ-CCA“ a stanovilo 7 účetních odpisových skupin, v jejichž rámci provede účetní jednotka klasifikaci příslušného majetku. Pokud majetek nebude uveden přímo v kategorizaci, zařídí účetní jednotka takovýto majetek s přihlédnutím k jeho charakteru nebo podle srovnatelné doby jeho používání. V případě souborů dlouhodobého majetku se postupuje obdobně. Věřme, že práce bude jednodušší, než když se provádělo zařizování u podnikatelů pro potřeby DPH nebo pro daňové odpisy.

Zjednodušený způsob

Po provedení kategorizace dlouhodobého hmotného majetku (DHM) do jedné z účetních odpisových skupin, stanoví příloha č. 2 ČÚS č. 708 dobu používání (v letech) pro jednotlivé skupiny.

DHM – účetní odpisové skupiny a stanovená doba používání

| Účetní odpisová skupina | Doba používání v letech |
|-------------------------|-------------------------|
| I | 5 |
| II | 8 |
| III | 12 |
| IV | 20 |
| V | 30 |
| VI | 50 |
| VII | 80 |

Pokud se jedná o **dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)**, jsou vymezeny tři odpisové skupiny podle druhů nehmotného majetku (příloha č. 3 ČÚS č. 708).

DNM – vymezení a stanovení doby používání

| Vymezení DNM | Doba používání v letech |
|---|-------------------------|
| Audiovizuální dílo, software a obdobné produkty | 3 |
| Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, licence a obdobná práva a ostatní DNM s výjimkou studií, záměrů, analýz, plány a obdobných produktů | 8 |
| Studie, záměry, analýzy, plány a obdobné produkty | 30 |

Pokud dochází k **bezúplatnému** předání dlouhodobého majetku mezi vybranými účetními jednotkami, navazuje přebírající účetní jednotka na výši ocenění, výši opravek a odpisový plán předávající účetní jednotky.

Pokud účetní jednotka pořídí **použitý** dlouhodobý majetek (viz bod 5.3.4 ČÚS č. 708), je povinna sestavit odpisový plán pro zbývající předpokládanou dobu používání. Ta musí odpovídat stanovené době používání v dané účetní odpisové skupině dle přílohy č. 2 ČÚS. Důležité je, že v takto sestaveném odpisovém plánu účetní jednotka nezobrazuje předchozí dobu používání majetku.

Příklad: Účetní jednotka koupí použitý peněžní automat za 50 000 Kč. Provede kategorizaci dle Přílohy č. 1 ČÚS č. 708 (položka 26.20.12) – odpisová skupina I, tzn. stanovená doba použití je 5 let. Účetní jednotka stanoví v odpisovém plánu zbývající předpokládanou dobu používání 3 roky. Bude správně postup a) nebo b)?

Postup ad a)

Požizovací cena 50 000 Kč

Odpisová skupina I (stanovená doba použití je 5 let)

Zbývající předpokládaná doba použití 3 roky

Roční odpis $50\,000/3 = 16\,667$

Předchozí dobu používání majetku účetní jednotka nezobrazuje

Postup ad b)

Požizovací cena 50 000 Kč

Odpisová skupina I (stanovená doba použití je 5 let)

Použije se doba používání stanovená odpisovou skupinou, tj. 5 let.

Roční odpis $50\,000/5 = 10\,000$

Předchozí dobu používání majetku účetní jednotka nezobrazuje.

Při nakoupení použitého dlouhodobého hmotného majetku je tedy znění ustanovení 5.3.4 nepřesné, nedává jednoznačný návod, jak postupovat. Buď lze stanovit roční odpis tak, že se spočítá na základě předpokládané doby použití nebo na základě stanovené doby používání. Obě dvě podmínky nelze najednou splnit. Dovolujeme si dovodit, že zjednodušený způsob spočívá v tom, že se vychází při výpočtu ročního odpisu ze zbývající

předpokládané doby použití majetku, stanovená doba používání majetku nemá při výpočtu význam.

Rovnoměrný, výkonový a komponentní způsob

Bod 6.1 ČÚS č. 708 zdůrazňuje, že dlouhodobý majetek, včetně jeho technického zhodnocení, se odpisuje v průběhu jeho používání na základě odpisového plánu, a to po celou dobu jeho používání. Zákon o účetnictví má v § 28 odst. 6 uvedeno, že se odpisování majetku provádí v průběhu jeho používání. Tato zdánlivá hra se slovíčky má však význam, neboť při formulování zásad a pravidel odpisování majetku u vybraných účetních jednotek byla prosazována myšlenka přehodnocování odpisového plánu v případě, kdy se bude blížit 100 % odepsání majetku, a tento majetek bude účetní jednotka nadále využívat (zda může být zůstatková hodnota nula). Následující bod ČÚS č. 708 (6.2) nedává jednoznačnou odpověď. Stanoví, že „Pokud účetní jednotka zjistí, například při inventarizaci dlouhodobého majetku, že předpokládaná doba použití dlouhodobého majetku neodpovídá odpisovému plánu, zejména v souvislosti s technickým zhodnocením, zohlední tuto skutečnost při úpravě odpisového plánu.“

I v případě rovnoměrného, výkonového nebo komponentního způsobu odpisování navazuje účetní jednotka při bezúplatně přebíraném majetku na výši ocenění a výši opravek předávající účetní jednotky. Český účetní standard však nepožaduje navazovat na odpisový plán předávající účetní jednotky.

Způsoby odpisování v ČÚS č. 708 nestanoví v případě rovnoměrného způsobu, výkonového způsobu a komponentního způsobu přístup k odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.

• Rovnoměrný

Po provedení kategorizace dlouhodobého majetku, což se týká, vzhledem k příloze č. 1 ČÚS č. 708, majetku hmotného, stanoví účetní jednotka sama předpokládanou dobu používání příslušného majetku. Při tomto rozhodování má za úkol zohlednit zejména:

- » charakteristiku dlouhodobého majetku (např. materiálovou podstatu a její trvanlivost),
- » charakter prostředí, ve kterém bude dlouhodobý majetek využíván (např. vystavení povětrnostním podmínkám, nadzemní uložení či nezastřešení),
- » stupeň intenzity užívání dlouhodobého majetku,
- » opotřebení dlouhodobého majetku, jehož není účetní jednotka prvním uživatelem, ale jeho stav odpovídá opotřebení v první třetině jeho předpokládané doby používání,
- » další specifické podmínky používání dlouhodobého majetku nebo jeho individuální vlastnosti.

V případě nově pořízeného použitého dlouhodobého majetku při sestavení odpisového plánu nevzniká problém – účetní jednotka stanoví dobu odpisování pro zbývající předpokládanou dobu používání. V takto sestaveném odpisovém plánu účetní jednotka

nezobrazuje předchozí dobu používání majetku – ani by to nebylo příliš možné. Účetní jednotka má (s výjimkou bezúplatného převzetí majetku od jiné vybrané účetní jednotky) jako vstupní cenu, z níž bude provádět odpisy, cenu v podstatě koupeného majetku.

• Výkonový

Účetní jednotka je oprávněna použít výkonový způsob odpisování, a to v případě:

- » výpočtu odpisů skládky dle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů,
- » pokud posoudí, že pro naplnění ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví je vhodné použít takový způsob,
- » pokud vyplývá jeho použití z jiného právního předpisu.

• Komponentní

Metodu komponentního odpisování nevymezuje vyhláška č. 410/2009 Sb., ale až ČÚS č. 708. Komponentní způsob odpisování mohou účetní jednotky použít u:

- » staveb včetně budov, důlních děl a důlních staveb pod povrchem, vodních děl a dalších stavebních děl,
- » bytů a nebytových prostor,
- » nemovité kulturní památky oceněné pořizovací nebo reprodukční pořizovací cenou,
- » technického zhodnocení včetně technického zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb,
- » samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí.

Český účetní standard ve vymezení definuje, co je míněno komponentou. Komponentou je určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž předpokládaná doba používání se významně liší od předpokládané doby používání celého majetku nebo souboru majetku. Na rozdíl od § 56a odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se nevymezuje komponenta jako určená kontrola výskytu závad. Definice se také na rozdíl od vymezení



dle vyhlášky pro podnikatele důsledně drží pojmu „předpokládaná doba používání majetku“.

Při prvním použití komponentního způsobu odpisování u majetku je nezbytné rozdělit celkové ocenění majetku a celkovou výši opravek. V takovém případě samozřejmě součet zůstatkových cen jednotlivých vymezených komponent nesmí převyšovat zůstatkovou hodnotu daného majetku.

Jestliže dochází k výměně komponenty, ocenění majetku se sníží o vyřazovanou komponentu, případná zůstatková cena komponenty se zúčtuje na vrub nákladů. Poté se zvýší hodnota majetku o ocenění nově zařazované komponenty, a to včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty, a o náklady související s výměnou této komponenty.

Účetní jednotka musí zajistit v průběhu užívání majetku oddělené sledování odpisů komponenty od ostatních komponent a od zbylé části majetku, případně souboru majetku. O majetku a jeho oprávkách se však účtuje jako o celku, celek se také vykazuje v rozvaze.

Postup při změně metody

Ve skupině vybraných účetních jednotek jsou příspěvkové organizace, které metodu odpisování dlouhodobého majetku již používaly pro některé druhy majetku. Ty nepoužijí ve smyslu přechodných ustanovení k vyhlášce č. 435/2010 Sb. odst. 3 ustanovení § 66 odst. 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na již odpisovaný druh majetku, tzn., že nebude účtováno o prvním použití metody u tohoto majetku na vrub oceňovacího rozdílu při změně metody k 31. 12. 2011. Příspěvková organizace provede změnu účetní metody odpisování dlouhodobého majetku v souladu s ČÚS č. 708 nejpozději v účetním období započatém 1. ledna 2013.

Postup při změně metody odpisování u účetních jednotek, které nepoužívaly metodu odpisování před účinností standardu č. 708 a odpisují rovnoměrným, výkonovým nebo komponentním způsobem

Nejprve se provede kategorizace dlouhodobého majetku podle přílohy č. 1 ČÚS č. 708, poté se udělá kvalifikovaný odhad zbývající doby používání majetku. Protože kvalita majetkové evidence u vybraných účetních jednotek není ideální, pro nastartování systému rozhodlo Ministerstvo financí ulehčit situaci těm účetním jednotkám, která neznají všechna potřebná data pro stanovení odpisů.

- Účetní jednotce je znám okamžik zařazení dlouhodobého majetku do užívání a výše ocenění majetku V takovém případě účetní jednotka sestaví odpisový plán tak, že přihledne:
 - » k období, po které dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala – za toto období dopočte oprávkou,

- » ke zbývajícím době používání majetku.
- **Účetní jednotce není známa výše ocenění dlouhodobého majetku, ocenění tento majetek reprodukční pořizovací cenou**
V takovém případě účetní jednotka sestaví odpisový plán tak, že přihledne:
 - » k období, po které dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala – za toto období dopočte oprávky,
 - » ke zbývajícím době používání majetku.
 - **Účetní jednotce není znám okamžik zařazení dlouhodobého majetku do užívání**
V takovém případě účetní jednotka sestaví odpisový plán tak, že:
 - » za období, po které dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala, stanoví oprávky ve výši 40 % ocenění majetku,
 - » 60 % hodnoty majetku odepíše ve zbývajícím době používání majetku.
 - **Účetní jednotka není schopna k okamžiku změny metody provést kvalifikovaný odhad zbývajících dob používání majetku**
V takovém případě účetní jednotka sestaví odpisový plán tak, že:
 - » stanoví zbývajícím dobu používání tohoto majetku podle přílohy č. 4 ČÚS č. 708,

| Účetní odpisová skupina | Stanovená zbývajících dob použitých v letech | Stanovená doba pro provedení dopočtu oprávek k 31.12.2011 |
|-------------------------|--|---|
| I | 3 | 2 |
| II | 5 | 3 |
| III | 7 | 5 |
| IV | 12 | 8 |
| V | 18 | 12 |
| VI | 30 | 20 |
| VII | 48 | 32 |

- » přihledne k období, po které účetní jednotka dlouhodobý majetek užívala, a dopočte oprávky za toto období.
- Předpokládá se, že se situace nevyskytne u dlouhodobého nehmotného majetku.

Postup při změně metody odpisování u účetních jednotek, které nepoužívaly metodu odpisování před účinností standardu č. 708 a odpisují majetek zjednodušeným způsobem

Zjednodušený způsob odpisování vyžaduje nejprve provést kategorizaci dlouhodobého majetku podle přílohy č. 1 ČÚS č. 708, dále pak:

- stanovit zbývajícím dobu používání tohoto majetku podle přílohy č. 4 ČÚS č. 708 a
- stanovit dobu, za níž budou dopočteny oprávky k 31. 12. 2011 podle přílohy č. 4 ČÚS č. 708.

Příloha č. 4 ČÚS č. 708 je určena prioritně pro situaci, kdy účetní jednotka není schopna k okamžiku změny metody provést kvalifikovaný odhad zbývajících dob používání majetku.

Uvedme si příklad: ÚSC koupil krytý bazén za 50 000 tis. Kč

a) v průběhu roku 2011

b) v prosinci 1991

Bude provedena kategorizace – účetní skupina VII, CZ-CC 126531

Stanovení zbývajících dob používání tohoto majetku podle přílohy č. 4

a) 48 let

b) 48 let

Stanovení doby, za níž budou dopočteny oprávky k 31. 12. 2011 podle přílohy č. 4

a) 32 let (účetní jednotka drží majetek jen několik měsíců, přesto bude dopočítávat oprávky za 32 let)

b) 32 let (počet let, po které účetní jednotka drží majetek, je 20, oprávky se dopočtou za 32 let, což více odpovídá realitě, i když opět bude zkreslen jak vlastní kapitál, tak budoucí náklady)

Není toto zjednodušení tak velké, že lze mít vážné pochybnosti o věrném zobrazení opotřebení majetku za

- období před 31. 12. 2011 (zejména v případě ad a) by většina odpisů měla být podle skutečnosti teprve zahrnována do nákladů následujících let, zásadním způsobem bude zkreslena položka vlastního kapitálu, tj. účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody i příslušné oprávky a netto hodnota majetku)
- období od 1. 1. 2012 (umělá hranice mezi tím, co má být vykázáno v nákladech jako odpis počínaje rokem 2012 v daném příkladu znázorňuje, jak tuto skutečnost pokrývá nově pořízený majetek a majetek, jenž byl nakoupen ve vzdálenější minulosti)?

Výši dopočtených opravek zaúčtuje účetní jednotka při prvním použití metody odpisování na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody a souvztažně na příslušný syntetický účet účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

V případě, kdy není účetní jednotce známa výše ocenění dlouhodobého majetku, ocenění jej reprodukční pořizovací cenou.

Český účetní standard neřeší situaci u dlouhodobého nehmotného majetku.

Postup u účetních jednotek, které používaly metodu odpisování před účinností standardu č. 708 pro již odpisovaný dlouhodobý majetek

Účetní jednotky, které již metodu odpisování používaly, by měly podle ČÚS č. 708 bod 7.3 přepracovat svoje odpisové plány, zjistit novou výši opravek, tu porovnat s dosavadními opravkami a budou-li zjištěné oprávky:

- a) vyšší než skutečně vykázané oprávky, vyúčtovat rozdíl na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody a souvztažně ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

nebo účtové supiny 08 – Oprávky dlouhodobého hmotného majetku,

- b) nižší než skutečně vykázané oprávky, o rozdílu neúčtovat.

Postup stanovený pro účetní jednotky, které používaly metodu odpisování před účinností ČÚS č. 708 pro již odpisovaný dlouhodobý majetek, se jeví jako velmi složitý.

Do diskuse vstupují např. tyto otázky:

- Proč by účetní jednotka, která již odpisovala, má tedy stanovený odpisový plán, měnila svůj dosavadní přístup?
- Vyváží případný přechod na zjednodušený postup odpisování komplikace související se změnou metody?
- Znamená zohlednění výše opravěk za období, po které účetní jednotka dlouhodobý majetek užívala (bod 7.3.1. poslední věta), že budou přepočítány odpisy tedy i zpětně?

Postupy účtování

Postupy účtování jsou standardní, tzn. že účetní jednotky vykazují na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku náklad v souladu s odpisovým plánem, ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku vyúčtují zvýšení opravěk.

Dopočtené oprávky představují dopad ze změny metody, který se projeví ve vlastním kapitálu, tzn. bude účtováno na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

ČÚS č. 708 v bodě 8.3 zohledňuje případ, kdy je dlouhodobý majetek, jenž je odpisován, pořízen zcela nebo částečně z investičního transferu. Účetní jednotka je povinna současně s odpisem účtovat o časovém rozlišení přijatého investičního transferu na vrub účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 67 – Výnosy z transferů, a to v poměrné výši odpisu stanoveného podílem přijatého investičního transferu k pořizovací ceně daného majetku.

Při účtování dopočtených opravěk účetní jednotka zároveň účtuje v poměrné výši opravěk stanovené podílem přijatého investičního transferu k pořizovací ceně daného majetku na vrub účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a souvztažně ve prospěch účtu 401 – Jmění účetní jednotky.

Závěr

Do provedení odpisu dlouhodobého majetku vybraných účetních jednotek zbývá dostatek času na prodiskutování problematických míst v aplikaci Českého účetního standardu č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku, z nichž na některé upozornil tento článek. Článek však je vzhledem k termínu publikování v časopisu Auditor a datu vydání ČÚS velice rychlou a syrovou reakcí na tento nový předpis. Cílem článku je snaha o vyvolání diskuse k této velmi náročné situaci, jakou zavedení odpisování u vybraných účetních jednotek je.

Článek vychází ze:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 410/2010 Sb.,
- vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb.,
- Českého účetního standardu č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku.

Hana Březinová

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc. působí jako VŠ učitel (Bankovní institut vysoká škola a.s., Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o.), metodik účetnictví a auditorka (AUDIT HABR s.r.o.). V současnosti je členkou Výkonného výboru KA ČR, Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR, Výboru pro veřejný sektor KA ČR, Koordinačního výboru při MF ČR. Pracuje v řadě odborných komisí a v redakčních radách, je uznávanou autorkou mnoha publikací a článků a lektorkou.



*Ale ne, nic se nestalo, jen zde provádíme hloubkový audit.
Kresba: Ivan Svoboda*

Vybrané dopady novely zákona o DPH na hospodaření ÚSC

Zákonem č. 47/2011 Sb. došlo s účinností od 1. 4. 2011 k dost výrazné novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty. Veřejnost bohužel věnuje pozornost zejména otázkám týkajícím se odkladu možnosti odpočtu DPH až na okamžik držení dokladu ve vazbě na novelizaci § 73 či novému institutu ručení za daň, nicméně při podrobnějším studiu této novely zjistíme, že obsahuje několik ustanovení s naprosto zásadními dopady do hospodaření subjektů neziskového sektoru. Ve svém příspěvku se zaměřím na územní samosprávné celky (ÚSC), nicméně jedná se o záležitosti obecně se dotýkající i ostatních subjektů neziskového sektoru – plátců DPH. Vzhledem k významným finančním dopadům se domnívám, že jde o záležitosti, které by neměly uniknout pozornosti auditora při jeho činnosti.



V této souvislosti je nutno zmínit, že jsme se ve spolupráci se Svazem měst a obcí a dále ve spolupráci s kraji pokoušeli o korekci vybraných ustanovení (zejména těch, která znamenají vážná rizika v oblasti čerpání dotací), nicméně nakonec bylo schváleno původní znění s tím, že ministr financí Miroslav Kalousek přislíbil při projednávání v Senátu, že jednotlivé problémy zejména ve vztahu k čerpání dotací budou vyřešeny tak, aby ÚSC nebyly novelou negativně poškozeny. Byť tento slib padl ke konci ledna, musíme bohužel konstatovat, že nemáme jakékoliv informace o řešení daných problémů. Je ale možné, že skutečně dojde k vyřešení jednotlivých problémů například prostřednictvím novely (byť stávající návrh se dané problematiky zatím nedotýká) a že zde uváděné záležitosti nakonec budou vyřešeny (v některých případech i před nabytím účinnosti vybraných ustanovení).

Nyní se již věnujme problémům, které ve vztahu k územním samosprávným celkům považuji za nejzásadnější.

Tuzemský reverse charge podle § 92a (účinnost 1. 1. 2012)

Reverse charge systémem rozumíme takový případ, kdy dodavatel účtuje určité zdanitelné plnění bez DPH, daň z přidané hodnoty přiznává a odvádí v tomto případě příjemce (plátce DPH), který případně daň, pokud na to má nárok, také zase odčítá.

V případě této části novely se nakonec povedlo oddálení účinnosti u stavebních prací až na 1. ledna 2012, a to právě se zdůvodněním nutnosti přípravy na tento režim v podmínkách neziskového sektoru. Nezbyvá tedy než doufat, že se snad ještě něco podaří v této souvislosti změnit.

Pojďme již na jednotlivé významné dopady tohoto režimu.

Technické dopady:

- a) Prvotně si je třeba uvědomit, že bude nutno striktně rozdělit případy, u kterých má být podle § 92a postupováno, a u kterých nikoliv. V prvních měsících fungování tohoto systému je nutno předpokládat zvýšenou chybovost ze strany dodavatelů stavebních prací. Bohužel v zákoně o DPH není nikde napsáno, jak bude řešena problematika, kdy dodavatel nesprávně vystaví doklad s DPH, byť by se mělo jednat o doklad na plnění podle § 92a, toto bude následně zjištěno, bude požadována oprava a dodavatel toto upraví a vystaví nový doklad až po okamžiku, kdy již odběratel musí podat daňové přiznání (stále zde platí odst. 1, podle kterého je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění). Dle mého názoru je tady jednoznačně zvýšené riziko možných sankcí za pozdní odvody DPH (či vůbec nerealizované odvody DPH). Tomuto se lze bránit pouze důsledným vyškolením všech pracovníků, kteří jednotlivé práce objednávají, aby již při kontraktačních aktivitách byli schopni jasně deklarovat, že se bude jednat o plnění podle § 92a a že musí být tedy dodavatelem fakturováno bez DPH a daň bude přiznávána objednatelem. Dále bude nutná důsledná kontrola při prvotním příjmu jednotlivých faktur (co nejrychlejší odhalení nesprávně fakturovaných případů).
- b) V některých případech jsou fakturována také plnění smíšeného charakteru – tedy prací odpovídajících číselníku CZ CPA 41-43 spolu ještě s jinými službami. Představme si například činnosti fakturované „technickými službami“ za údržbu komunikací, přičemž tato údržba v sobě zahrnuje jak stavební práce (drobné opravy komunikací), tak i například

čištění komunikací. Zde bude nutné fakturaci rozdělit na části, které mají charakter plnění podle § 92a, a na ostatní. Opět je prvotním předpokladem vymezení takových plnění, případné rozdělení cen a dodatky ke smlouvám.

- c) Dochází k přenosu odpovědnosti za správný výpočet daně z přidané hodnoty (§ 92a odst. 3). Zákon sice předpokládá, že dodavatel na doklad vystavený podle § 92a odst. 2 doplní také i sazbu DPH, nicméně stále se bude jednat o daň hrazenou příjemcem, a případným sankcionovaným subjektem bude dle mého názoru muset být příjemce plnění, který bude moci maximálně vymáhat vzniklou škodu na dodavateli. Zde ještě uvidíme, jak to bude s případným sjednocováním sazeb DPH, které by tento aspekt vyřešilo. Zde jen podotýkám, že i v současnosti se setkávám často se situacemi, kdy dodavatelé uplatňují základní sazbu DPH i v případech, kdy by správně měla být použita sazba pouze ve výši 10 %. Jedná se o záležitost, kdy obcím unikají nemalé finanční prostředky, a dle mého názoru je i tento aspekt záležitostí přezkumu hospodaření.
- d) Velkým problémem bude i včasnost přiznání daně. Všichni víme, že se v současnosti potýkáme s problémem relativně krátkého časového prostoru na zpracování čtvrtletních závěrek. Zejména v krajích, kde jsou přebírány nejen zůstatky, ale i obraty (například Vysočina, Jihočeský kraj), jsou termíny pro předávání závěrek nastaveny tak, že v řadě případů nebude možno veškeré případy k prodání zahrnout do daňového přiznání, a dané případy budou tak muset být promítány až do daňových přiznání, i když budou již zaúčtovány do dalšího čtvrtletí. To samozřejmě potenciálně zvyšuje chybovost a bude se jednat o další jednoznačné riziko, které by při přezkumech hospodaření mělo být identifikováno.

Na tomto místě musím zmínit, že když jsem o těchto záležitostech hovořil s několika ekonomy větších měst (zejména tam, kde mají ještě obvody), bylo většinou konstatováno, že tyto technické záležitosti jsou pro ně za současného systému oběhu dokladů fakticky nezvládnutelné, a je tudíž třeba očekávat velkou míru chybovosti.

Problémy ve vztahu k dotacím

Systém reverse charge znamená naprostý převrat z hlediska finančních toků a významně zasahuje také do oblasti dotací. Jde zejména o následující problémy:

- a) Problematika klasifikace výdajů z hlediska rozpočtové skladby. Situaci si zkapitulujeme na následujícím příkladu.

Obec realizuje výstavbu silnice – cena byla sjednána na 5 mil. Kč a k tomu DPH (1 mil. Kč). V současném režimu dojde k tomu, že celý výdaj ve výši

6 mil. Kč (úhrada došlé faktury) je zachycen na položku 6121. Nicméně od roku 2012 bude dodavateli placeno pouze 5 mil. Kč a 1 mil. Kč bude odváděn finančnímu úřadu v rámci DPH (tedy za současných podmínek vyhlášky č. 323/2002 o rozpočtové skladbě již jako položka 5362 – tedy provozní výdaj).

Pokud budeme uvažovat o investiční dotaci, tak najednou vzniká problém v tom, že by investiční dotace měla kryt provozní výdaj, což je při současné definici dotačních podmínek zpravidla nemyslitelné. Je tedy potřeba realizovat v této oblasti nějaké úpravy – nicméně pokud se nad nimi zamyslíme, je to vcelku složité. Například myšlenka, že by ÚSC mohly z hlediska rozpočtové skladby provádět rozdělování přiznaného DPH podle § 92a podle jednotlivých skupin plnění do paragrafů a položek vypadá z hlediska klasifikačního jako dobré řešení, nicméně v praxi jde o obrovský technický problém. Je potřeba si uvědomit, že přiznávání DPH podle § 92a bude záležitostí ohromné škály případů od stokorunových případů drobných oprav po nejvýznamnější investiční akce, a rozdělování finančního toku daně z přidané hodnoty do jednotlivých položek a paragrafů je obrovským technickým zásahem.

- b) Základním problémem je i situace, kdy DPH je uznatelným nákladem z hlediska dotace. Nově uváděný finanční mechanismus totiž může znamenat věcný zásah do jednotlivých dotačních podmínek (přitom u dotací z EU se může jednat o zásahy, které bude nutno odsouhlasovat právě s EU). Je třeba zmínit následující aspekty:
- » je nezbytné, aby bylo možno prokazovat jednotlivé uznatelné výdaje nejen z došlých faktur, ale také i ze záznamní povinnosti při vypořádání DPH (evidence podle § 92 odst. 6),



Klid, pane inženýre. Kolegyně sice je z veřejného sektoru, ale rozhodla se pro doplňkovou činnost.

Kresba: Ivan Svoboda



- » ve vazbě na výše uvedené bude potřeba najít mechanismus, jak označit tok ve vztahu k finančnímu úřadu jednotlivými znaky pro dotaci (účelový znak, nástroj, zdroj) – to opět zatím mají k řešení pracovníci MF ČR zabývající se rozpočtem,
- » nesmíme zapomenout ani na aspekt časový – pokud akci dokončíme a zařadíme v lednu, tak přestože dojde k proplacení faktur dodavateli třeba v únoru, u čtvrtletních plátců bude DPH hrazeno až v dubnu neboli ÚSC budou potřebovat mít možnost čerpání peněžních prostředků z dotace otevřenou „děle“.

Asi nemusím vysvětlovat, že nedořešení tohoto problému může u obcí vést k situaci, že od roku 2012 nebude možno DPH fakticky zařadit mezi uznatelné výdaje. Podíl spolufinancování ze strany obcí se tak může významně zvýšit, což znamená negativní dopady do oblasti financování.

Investice vytvořené vlastní činností

Velkým potenciálním rizikem pro územní samosprávné celky je nová právní úprava týkající se investic vlastní činností. Jedná se o problematiku nesmírně rozsáhlou, proto si dovoluji pouze co nejstručnější rekapitulaci celé problematiky s vědomým vynecháním určitých souvisejících problémů. Situace v této oblasti je o to horší, že se MF ČR namísto snahy o co nejrychlejší legislativní korekci problémových oblastí zatím snaží pouze o výkladový posun, který ale přináší ještě

větší právní nejistotu. Dále je potřeba zdůraznit, že tato úprava je účinná již od 1. dubna 2011, a to podle přechodných ustanovení i pro akce zahájené před tímto datem.

Základní právní východiska

Pokud si chceme identifikovat základní právní východiska celého tohoto problému, zjistíme, že celá změna spočívá ve velice drobném zásahu do textu zákona. Klíčová ustanovení jsou následující:

obecná definice pojmu

V § 4 odst. 3 se za písmeno d) vkládá nové písmeno e), které včetně poznámky pod čarou č. 73 zní:
„e) dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení⁷³⁾ se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností“.

definice, čím dochází ke zdanitelnému plnění

V § 13 odst. 4 písmeno b) včetně poznámky pod čarou č. 74 zní:

„b) uvedení do stavu způsobilého k užívání⁷⁴⁾ dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6“.

Srovnajme si nyní postup před novelou a po novele z hlediska DPH:

| Aktivita | Před novelou | Po novele |
|---|--|---|
| Došlá faktura na „investici vlastní činností“ | Uplatňuji DPH již ve zkrácené výši – tedy koeficientem, poměrem atd. | Uplatňuji odpočet DPH v plné výši. |
| Zařazení majetku do užívání | | Zařazením do užívání nastává zdanitelné plnění – odvádím DPH a to z ceny obvyklé, případně z nákladů, vynaložených na pořízení investice. |
| | | Uplatňuji odpočet DPH ve zkrácené výši (poměr, koeficient), a to z odvodu, který byl realizován v okamžiku zařazení majetku do užívání. |

Z uvedené tabulky je možno identifikovat základní riziko:

- a) pokud někdo vyhodnotí, že se jedná o investici vlastní činností a finanční úřad si bude myslet, že nikoliv, dojde k napadení odpočtů DPH v průběhu výstavby,
- b) pokud někdo vyhodnotí, že se nejedná o investici vlastní činností a finanční úřad si bude myslet, že to investice vlastní činností je, dojde k napadení neodvedení DPH při uvedení do stavu způsobilého k užívání.

Vymezení případů, kterých se problematika týká

Na úvod zde chci uvést, že sice obecně investice vytvořené vlastní činností jsou dost široce definovány právě v § 4 odst. 3 písm. e), nicméně pokud nejsou naplněny podmínky uvedené v § 13 odst. 4 písm. b), je u nich stejný režim jako před novelou, a tudíž jsou pro nás nezajímavé. Zde si dovoluji tedy určitou právní nepřesnost, která nám ale pomůže v dalším výkladu, když řeknu, že nás zajímají investice vlastní činností splňující podmínky uvedené v obou výše uvedených bodech současně (a o těchto případech budu dále hovořit jako o „investicích prováděných vlastní činností“). Nyní si můžeme definovat následující tři podmínky, které musí být splněny současně:

a) jde o investici

- 1) Výše uvedené zvyšuje nutnost odborně posoudit, zda určitá akce má charakter opravy či investice (investiční odbory, ale i účetní atd.). Přitom je potřeba zdůraznit, že chybná klasifikace může přinést velice tvrdé sankce ve vazbě na DPH.
- 2) Všichni víme, že vzniká jeden zásadní problém z hlediska dotací – v rámci poskytování dotací často bývá naprosto chybně klasifikováno, zda se jedná o dotaci investiční nebo provozní. Nezřídka nastává situace, kdy je příjemce dotace fakticky „donucen“ u akce, která má jasně provozní charakter, přijímat investiční dotaci a naopak. Zatím nám toto vadilo fakticky z velké části pouze účetně, nyní se k tomu ale připojují i rizika z hlediska DPH.

b) investice – kde je částečný nárok na odpočet DPH (poměr, koeficient) – – vazba na § 72 odst. 6

- 1) Zákon vůbec neřeší, zda se jedná o případy, kdy si odpočet DPH skutečně uplatňují – obecně se hovoří o tom, že se použije k plněním, kdy je nějaký částečný nárok na odpočet DPH na vstupu.
- 2) Vůbec není řešeno, jak by tento nárok na odpočet DPH měl být veliký (z logiky musíme tedy počítat s jakoukoli výší), byť by se v důsledku jednalo i o výsledný odpočet DPH ve výši pouze 0,001 %.
- 3) Vznikají logické otázky nad situací, když se v průběhu pořízování investice podmínky splní, a najednou přestanou být dané podmínky splňovány – situace v zákoně není vůbec řešena.
- 4) Nesmíme tedy zapomínat na to, že tato podmínka vyžaduje, aby se již v okamžiku výstavby (ale i projektové přípravy) definovaly podmínky, jak bude následně určitý majetek využíván – tedy tento aspekt jednoznačně bude ještě akcentovat potřebu hned na začátku řešit nejen to, zda budeme či nebudeme stavět, ale také

i to, jakým způsobem bude následně provozováno (což se v současnosti často neděje).

Obecně si uveďme příklady investic, kdy se jedná o takovoto případy:

- *Obec rekonstruuje veřejné osvětlení – na sloupech veřejného osvětlení přitom jsou reklamy (Hostálek Werbung) – tedy zde toto slouží jak k neekonomické činnosti (svícení) tak i k činnosti zdaňované (umístění reklam) – tedy poměrové krácení.*
- *Obec provádí rekonstrukci (například zateplení) objektu radnice – logicky na radnici třeba je účetní – ta účtuje i o zdaňované činnosti.*
- *Obec provádí výstavbu muzea (informačního centra) – přitom následně zde bude umístěno také místo, kde se budou prodávat pohledy, upomínkové předměty, nebo budou krátkodobé pronájmy.*
- *Obec provádí rekonstrukci sportoviště – přitom na sportovišti jsou umístěny také reklamy.*

c) je to investice vytvořená „vlastní činností“

To je ale nejzásadnějším a nekontroverznějším tématem celé problematiky. Porovnejme tři základní dokumenty, které k této problematice máme ze strany „státních orgánů“:

1) znění zákona

Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností se rozumí dlouhodobý majetek, který plátcem v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení⁽⁷⁵⁾ se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

2) znění důvodové zprávy k zákonu

Pod tuto definici spadá veškerý majetek vytvořený plátcem, jehož výsledkem je majetek, který splňuje kritéria dlouhodobého majetku. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je rovněž dlouhodobý majetek vytvořený na základě tzv. subdodávek. Zahrnuje rovněž technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku vymezené ve vazbě na zákon o daních z příjmů. Z důvodu jasného výkladu v této souvislosti zákon explicitně stanoví, že technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Nezařnuje ostatní případy nabytí jednotlivého dlouhodobého majetku, kterými jsou například nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

3) znění informace MF ČR zveřejněné v březnu 2011 („Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011“)

Definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností

Zákon o DPH definuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností v § 4 odst. 3 písm. e) jako dlouhodobý majetek, který plátcem vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil, a to v rámci svých ekonomických

činností. Podle obecného výkladu se za majetek vytvořený vlastní činností považuje majetek, který plátcé vytvořil nově v tom smyslu, že výsledný takto vytvořený majetek vykazuje jiné podstatné charakteristické znaky než přijatá plnění použitá k jeho vytvoření. V praxi je nutné při posuzování, zda daný majetek splňuje kritéria majetku vytvořeného vlastní činností, postupovat případ od případu.

Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností **například není** dlouhodobý majetek, který jako takový plátcé nabyl koupí nebo vkladem od jiné osoby. Obdobně za majetek vytvořený vlastní činností nelze považovat dlouhodobý majetek, který si plátcé jako takový nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel (např. při stavbě tzv. „na klíč“ od jednoho dodavatele).

V této souvislosti není relevantní, zda tento majetek byl či nebyl pořizován na základě dílčích plnění. Kritéria majetku vytvořeného vlastní činností nejsou splněna ani v případě, kdy odběratel nakoupí stroj, u kterého montáž na místě provedou jeho vlastní zaměstnanci, popřípadě jiná osoba, za podmínky, že montáží nejsou změněny podstatné charakteristické znaky nakoupeného stroje.

Naopak dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností **je například** dlouhodobý majetek vytvořený na základě dílčích subdodávek, jestliže předměty těchto subdodávek vykazují jiné podstatné charakteristické znaky než výsledný dlouhodobý majetek (např. při výstavbě nové stavby jeden dílčí dodavatel vybuduje základy, jiný jednotlivá patra a jiný stavbu zastřeší).

Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností **je rovněž technické zhodnocení** hmotného i nehmotného majetku vymezené zákonem o daních z příjmů (§ 32a a 33), je-li splněna výchozí podmínka, že je plátcé vytvořil v rámci svých ekonomických činností. Takové technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

Pokud si situaci zrekapitulujeme, jsem přesvědčen, že se objevuje vzájemný rozpor výše uvedených dokumentů při souběžném velice vágním definování pojmů – uvedu pouze ve zkratce:

- Zákon umístěním za středníkem, ale i důvodová zpráva dle mého názoru předpokládá, že technické zhodnocení je automaticky investicí vytvořenou vlastní činností – podle informace MF ČR je ale i zde předpoklad, že „vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil“ – tedy sdělení se snaží o zúžení.
- Pojmy „vyrobil, postavil ...“ nejsou v zákoně nijak definovány, důvodová zpráva najednou začíná operovat s tím, že se jedná i o případy, kdy byla akce realizována za pomoci takzvaných subdodávek (přitom pojem subdodávka není nijak dále definován). Z dalších dokumentů MF ČR a výkladů vyplývá, že se tím myslí

situace, kdy určitá investice je realizována prostřednictvím více než jednoho generálního dodavatele (to je z mého pohledu ale výklad silně nad rámec zákona).

- Aby to ještě nebylo tak jednoduché, sdělení MF ČR začíná pracovat s dalším pojmem „změna podstatného charakteristického znaku“, a to opět bez jakékoliv definice daných pojmů. Přitom za zvláštní definici by opět stály všechny tři použité pojmy (snad jednoznačně rozumíme pouze tomu, co to je změna).

To, že to musí být posuzováno „případ od případu“ nám při takto vágních definicích skutečně nepomůže. Snad jen můžeme být uspokojeni v tom, že by v případě sporu měl daňový subjekt svůj spor vyhrát pro naprosto nejasnou definici pojmů.

Problematika ocenění při uvedení do užívání

Dalším základním souvisejícím problémem je otázka, jakým způsobem provést ocenění při uvedení do užívání. Tato problematika je řešena v ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH.

Základem daně je v případě, že se jedná o dodání zboží nebo převod nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. a) až f), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5, cena zboží nebo nemovitosti nebo cena obdobného zboží nebo obdobné nemovitosti, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží nebo převod nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Nyní si výše uvedenou větu rozeberme. Zjistíme, že se pracuje s dvěma možnostmi různých ocenění:

- ocenění na úrovni ceny obvyklé,
- výše vynaložených nákladů.

Přitom zde nepracujeme se spojkou „nebo“, ale z dané věty jasně vyplývá, že prvotně se máme pokusit stanovit základ DPH na úrovni „ceny obvyklé“, pokud to nebude možné, tak ve výši vynaložených nákladů. Přitom není definováno jakékoliv pravidlo, které by říkalo, co to znamená „nelze určit“.

Všichni dále víme, že klidně můžeme pozvat znalce na určení ceny obvyklé a můžeme rovnou počítat s tím, že se dva znalecké posudky budou od sebe výrazně lišit. Jak tuto situaci bude případně řešit finanční úřad, to skutečně nevím.



Pokud se týká „výše vynaložených nákladů“ je i v této oblasti situace značně problematická. Prvotně, nevíme, zda se jedná o stejnou hodnotu, jako je ocenění při zařazení do užívání. Dovolím si to vysvětlit například na problematice financování (náklady na získání dotace, úvěru atd.). Tyto náklady jsou obecně vynaloženy v souvislosti s pořízováním daného majetku, nicméně na druhou stranu není přesně definováno, zda u ÚSC mají vstupovat do pořizovací ceny či nikoliv. Tak jak byla situace diskutována s pracovníky MF ČR v roce 2010, bylo sděleno, že si tuto problematiku má každá účetní jednotka upravit vlastní vnitřní směrnici. Dostáváme se tedy k problému, zda bude záviset na vnitřní směrnici zahrnující či nezahrnující náklady na financování výše odvodu DPH, nebo zda tento odvod bude stanoven objektivně ze všech nákladů vzniklých v souvislosti s realizací dané výstavby.

Určitě je nám také jasné, že s problematikou investic vytvořených vlastní činností souvisí ještě řada dílčích problémů kromě těch základních, které již byly uvedeny – jedná se například o:

- nutnost precizního nastavení okamžiku zařazení do užívání – přitom všichni víme, s jakými problémy se ÚSC v této oblasti potýkají,
- problematika čerpání dotací (na tento systém rozhodně dotační podmínky nejsou připraveny),
- zásadní změna finančních toků (zde ale obecně pro obce vesměs pozitivních) včetně potenciálního zlepšení koeficientu pro krácené odpočty DPH podle § 76,
- zejména v případě liniových staveb tato záležitost vyvolává otázky, za jakých okolností se jedná o technické zhodnocení určité stávající stavby a v jakém okamžiku se již jedná o investici novou.

Pokud si uvědomíme, že se jedná o problematiku skutečně zásadních investičních akcí, musíme počítat s tím, že se při přezkoumání hospodaření této problematice nebudeme moci vyhnout, nicméně při tak vysoké vágnosti pojmů, jak bylo zakotveno danou novelou, nezbývá než zatím doporučit velice pozorné sledování vývoje v této oblasti.

Další změny týkající se odpočtu DPH

Na závěr bych se již jen telegraficky dotknul některých změn vyplývajících z novelizace § 75 – § 78 upravujících odpočty DPH.

- a) § 75 – novela DPH nově předpokládá vyrovnávání odpočtu DPH v případě změny poměru o více než 10 procentních bodů. Tedy zde vzniká nutnost nového kódování a sledování

záznamů o uplatněných odpočtech DPH na kartách majetku.

- b) § 77 – vyrovnání odpočtu DPH u majetku, který pro účely DPH není dlouhodobým majetkem (tedy u ÚSC zejména účty 018, 028 a zásoby) – přitom pokud si definici detailně prostudujeme, tak zjistíme, že se jedná o záležitost v praxi fakticky nesplnitelnou (zejména následné sledování způsobu použití zásob, u kterých byl uplatněn odpočet DPH koeficientem). Nicméně je pravdou, že toto je relevantní záležitostí spíše pro příspěvkové organizace či jiné neziskové subjekty než pro ÚSC (zejména pro školní jídelny, domovy pro seniory).
- c) § 78 – prodloužení testovací lhůty pro úpravu odpočtu daně z 5 na 10 let v případě pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, což opět zvyšuje nutnost řádných informací o uplatněných odpočtech DPH.

Opět se tedy dotýkáme záležitostí, na které by auditor v rámci svých činností měl pamatovat a u kterých je potřeba s ohledem na jejich relativní novost předpokládat zvýšenou chybovost.

Zdeněk Nejezchleb

inzerce

brožovaná, cca 210 stran, cca 290 Kč

brožovaná, cca 500 stran, cca 390 Kč

brožovaná, cca 480 stran, cca 520 Kč

vázaná se stuž., 1 024 stran, 789 Kč

Interní směrnice a veřejné zakázky



Martina
Smetanová

Zadávání a uskutečňování veřejných zakázek je jednou z oblastí, na kterou se auditor při provádění přezkoumání hospodaření musí, v souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (§ 2 odst. 2, písm. c), povinně zaměřit.

Veřejné zakázky

Zadávací řízení je závazný procesní postup, který musí zadavatel při zadávání veřejné zakázky použít, pokud nelze veřejnou zakázku zadat mimo rámec zákona (na základě zákonné výjimky). Veřejné zakázky se podle předmětu dělí na veřejné zakázky na dodávky, na služby a na stavební práce a podle výše jejich předpokládané hodnoty na nadlimitní a podlimitní veřejné zakázky a na veřejné zakázky malého rozsahu.

V případě, kdy zadavatel vyhláší veřejnou zakázku podle zákona, bude v režimu podlimitních nebo nadlimitních zakázek postupovat jedním ze šesti druhů zadávacích řízení: otevřené řízení, užší řízení, jednací řízení s uveřejněním a bez uveřejnění, soutěžní dialog a zjednodušené podlimitní řízení.

Každý druh zadávacího řízení má své výhody, ale i nevýhody. Pro který druh zadávacího řízení se zadavatel veřejné zakázky rozhodne, bude vždy záležet na typu zadavatele – veřejný, dotovaný, sektorový – a na splnění zákonných podmínek pro použití příslušného zadávacího řízení.

Veřejná zakázka, kterou je zadavatel povinen zadat podle zákona, musí být realizována na základě písemné smlouvy.

Chyby a nedostatky

Samotná procedura zadávání veřejných zakázek není vůbec jednoduchá a navíc její složitost postupně vzrůstá. Důvodem je snaha zákonodárců poskytnout zadavatelům veřejných zakázek dostatečnou šíři možností výběru nejvhodnějšího dodavatele (nebo dodavatelů), ale zároveň je omezit tak, aby nedocházelo k porušování základních zásad postupu zadavatele – tj. zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazů diskriminace. V případě porušení zákona, resp. dalších pravidel pro zadávání veřejných zakázek se zadavatel vystavuje riziku sankce.

Chyby zadavatelů veřejných zakázek lze rozdělit do tří základních kategorií podle toho, ve kterém stadiu zadávacího řízení vznikly. Zadavatel může chybovat při přípravě a zahájení zadávacího řízení, v jeho průběhu, ale i po jeho ukončení.

Nejčastější zjištění, kterých se zadavatelé při realizaci výběrových řízení dopouštějí a se kterými se

auditoři v praxi velmi často setkávají, jsou uvedena v tabulce.

| Oblast | Příklad zjištění |
|--|---|
| Interní předpisy | <ul style="list-style-type: none"> • zadavatel nemá zpracovanou interní směrnici (např. pravidla pro zadávání výběrových řízení, pravidla pro schvalování nákupů a plateb – včetně stanovení finančních limitů/pravomocí příslušným zaměstnancům apod.); • zadavatel má vypracovanou interní směrnici, ale ta upravuje pouze některé vybrané druhy zadávacích řízení; • zadavatel má vypracovanou interní směrnici, ale v praxi ji vůbec nepoužívá. |
| Příprava a zahájení zadávacího řízení | <ul style="list-style-type: none"> • chybně zvolený způsob zadání; • netransparentnost zadání; • nezveřejnění textu výzvy; • neúplná zadávací dokumentace; • nejednoznačně definovaný předmět zakázky; • rozdělování zakázky na více částí a přidělování těchto dílčích částí samostatně, i když zákon tento postup výslovně zakazuje; • v zadávacích podmínkách jsou definovány profesní kvalifikační předpoklady nebo finanční a ekonomické kvalifikační předpoklady tak, že mohou ve výběru předurčovat preferovaného uchazeče; • stanovení nejasných podmínek zadání (tzn., že je možný různý výklad, a proto mohou být přijaty nabídky vzájemně neporovnatelné). |
| Průběh zadávacího řízení | <ul style="list-style-type: none"> • nedodržení způsobu hodnocení nabídek a jeho netransparentnost; • vyhodnocení nabídek v rozporu s kritérii uvedenými v zadávací dokumentaci. |
| Ukončení zadávacího řízení | <ul style="list-style-type: none"> • nedodržení zákonem stanovených lhůt (např. pro podpis smlouvy s uchazečem, jehož nabídka byla vybrána jako nejvýhodnější); • dokumentace o veřejné zakázce není uchována/archivována v souladu s požadavky zákona. |

Jednou z možností, jak předejít pochybením souvisejícím s procesem zadávání veřejných zakázek, je nastavení takových vnitřních kontrolních mechanismů, které pomohou odhalit případné nedostatky v této oblasti. Správně nastavený vnitřní kontrolní systém představuje nejenom vhodnou kombinaci preventivních, detektivních a monitorovacích kontrol, ale zahrnuje i manuální a systémové kontroly pro pokrytí významných rizik. Součástí vnitřních kontrolních systémů jsou i interní předpisy.

Ze zkušeností vyplývá, že vnitřní směrnice/pravidla pro zadávání veřejných zakázek u mnoha účetních jednotek zpracována nejsou. Pokud zpracována jsou, pak bývají zastaralá, neaktualizovaná anebo se jimi účetní jednotka v praxi neřídí.

Obecně lze říci, že zpracování kvalitních a smysluplných směrnic, ale i jejich aktualizace a důsledné používání v praxi je účetními jednotkami velmi často považováno za zbytečnost a naprostou ztrátu času.

Zadavatel veřejné zakázky by měl mít, a to v každém případě, vypracovanou vnitřní směrnici zabývající se touto oblastí. Směrnice by měla vycházet z platné

legislativy a interních potřeb zadavatele, měla by být aktualizována (např. z důvodu legislativních změn), každoročně schvalována a v praxi používána. Její součástí (např. jako její příloha) by mohl být i tzv. kontrolní dotazník speciálně vytvořený pro každý druh výběrového řízení. Dotazník může sloužit pro monitorování a vyhodnocování výběrových řízení.

V době, kdy vybrané účetní jednotky¹⁾ procházejí fází významných reforem²⁾, kdy nemají k dispozici kompletní databázi metodických předpisů³⁾, mají interní předpisy, a to nejenom v oblasti veřejných zakázek, skutečně svůj smysl a význam.

Martina Smetanová

Mgr. Martina Smetanová zastává funkci supervizo-
ra v oddělení auditu společnosti Deloitte, kde pracuje
od roku 2001. Specializuje se na poskytování služeb
klientům z oblasti veřejného sektoru. Je členkou
Výboru pro veřejný sektor KA ČR, který od roku 2008
spolupracuje s MF ČR, odborem kontroly a oddělením
metodiky účetnictví veřejného sektoru. Spolupráce je
věnována zejména standardizaci dokumentů určených
pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a postupů
pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účet-
ních jednotek. Od roku 2009 je členkou metodického
týmu společnosti ICÚ, a.s., který se zaměřuje na
reformu veřejných financí. Intenzivně se věnuje
lektorské a publikační činnosti.

Auditorský standard č. 52 – Přezkoumání hospodaření

Rok 2010 byl rokem převratným nejenom v oblasti veřejných financí (1. ledna 2010 bylo, v souladu s usnesením vlády ČR č. 561 ze dne 23. května 2007, zahájeno účtování a vykazování státu na akruálním principu vybraných účetních jednotek¹⁾, ale i v oblasti úprav metodiky, kterou se řídí auditor, pokud provádí přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Základními předpisy vymezujícími postupy auditora při přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (ÚSC) a dobrovolných svazků obcí (DSO) jsou zejména:

- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech;
- zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO;
- auditorský standard KA ČR č. 52 – Přezkoumání hospodaření ÚSC.

Nejvýraznější změnou prošel auditorský standard KA ČR č. 52 (dále jen „standard“), který stanovuje základní zásady a poskytuje auditorovi vodítka pro provádění přezkoumání hospodaření.

Jaké jsou tedy základní rozdíly mezi starou a novou verzí standardu?

1) Aktualizovaný standard je věnován výhradně přezkoumání hospodaření.

Vzhledem k tomu, že ministerstvo financí ČR (MF ČR) dlouhodobě poukazovalo na nevhodnost



spojení přezkoumání hospodaření a auditu (ověření) účetní závěrky v jednom a též standardu, došlo v aktualizované verzi k oddělení těchto dvou odlišných auditorských služeb. Nový standard se proto zabývá pouze přezkoumáním. Problematiku auditu účetní závěrky řeší jiný auditorský standard.

2) Standard byl dán do souladu s klarifikovanými mezinárodními auditorskými standardy. Skládá se z těchto základních částí:

- úvod (předmět a datum účinnosti standardu),
- požadavky,
- aplikační a vysvětlující část,
- přílohy.

Struktura aktualizované verze standardu byla dána do souladu s klarifikovanými mezinárodními auditorskými standardy. Zmínku si zaslouží zejména část „požadavky“, která je psána obecně a obsahuje formulaci „auditor je povinen“ a část „aplikační a vysvětlující“, která obecné požadavky

¹⁾ Vybranými účetními jednotkami jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění organizační složky státu, státní fondy, Pozemkový fond, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotnické pojišťovny.

²⁾ Dne 1. ledna 2010 bylo, v souladu s usnesením vlády ČR č. 561 ze dne 23. května 2007, zahájeno účtování a vykazování státu na akruálním principu.

³⁾ Významnou změnou je pro vybrané účetní jednotky podle § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění povinnost postupovat od 1. ledna 2010 v souladu s českými účetními standardy. K 31. prosinci 2010 byly k dispozici pouze čtyři.

rozdává, vysvětluje a používá příklady. Základní formulací použitou v této části je pak „auditor může“. Aplikační a vysvětlující část je závazným výkladem části „požadavky“.

3) Přílohy

Přílohová část nové verze standardu byla rozšířena o ty dokumenty, které slouží nejenom auditorům, ale i zástupcům ÚSC a DSO. Obsahuje:

- smlouvu o přezkoumání hospodaření,
- zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření,
- příklady k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření,
- příklady možných vyjádření ohledně chyb a nedostatků.

Smlouva o přezkoumání hospodaření

Výbor pro veřejný sektor KA ČR a zástupci odboru kontroly MF ČR zpracovali návrh smlouvy o provedení/ vykonání přezkoumání hospodaření. Navržený vzor smlouvy je jako metodická pomůcka určen:

- 1) zadavateli, tj. statutárním zástupcům obcí (tzn. starostům nebo primátorům), kteří mají za povinnost podepsat smlouvu o přezkoumání v případě, kdy přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok bude zadáno auditorovi nebo auditorské společnosti;
- 2) vykonavateli, tj. auditorům nebo auditorským společnostem, které chtějí u ÚSC a DSO přezkoumání hospodaření provádět.

Uvedený příklad smlouvy obsahuje základní náležitosti, které by smlouva mezi zadavatelem a vykonavatelem měla obsahovat a které lze v případě potřeby upravovat. Konkrétní smlouva proto může obsahovat i další služby sjednané na základě smluvní dohody mezi oběma partnery.

Pokud smlouva obsahuje ustanovení, že předmětem smlouvy je, kromě vydání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, i vydání „Dopisu vedení“, pak tento dokument musí obsahovat pouze souhrn doporučení v návaznosti na provedené přezkoumání hospodaření. V žádném případě nesmí nahrazovat povinné náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření stanovené § 10 zákona č. 420/2004 Sb.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

Novinkou v této oblasti je zejména rozšíření závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Závěr zprávy tak bude obsahovat:

- 1) vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření (závěr bez výhrad, závěr s výhradou z důvodu nesouhlasu nebo omezení rozsahu, záporný závěr, odmítnutí závěru z důvodu omezení rozsahu činnosti);

- 2) vyjádření ohledně chyb a nedostatků (nebyly zjištěny chyby a nedostatky, byly zjištěny chyby a nedostatky, které však nemají závažnost nedostatků podle § 10 odst. 3, písm. c zákona č. 420/2004 Sb. anebo byly zjištěny chyby a nedostatky, které mají závažnost nedostatků podle § 10 odst. 3, písm. c zákona č. 420/2004 Sb.).

Pokud byly chyby a nedostatky zjištěné při provádění dílčího/dílčích přezkoumání odstraněny, musí závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření dané účetní jednotky tuto informaci obsahovat.

Pro zvýšení přehlednosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření pro její uživatele je možné v případě závěru, že byly zjištěny chyby a nedostatky, ponechat v samotné zprávě pouze závěr. Podrobný popis zjištěných chyb a nedostatků je pak možné zahrnout do samostatné přílohy/příloh, které však musejí být nedílnou součástí zprávy.

Další změnou je pak uvedení přehledu právních předpisů, s nimiž auditor při provádění přezkoumání ověřil soulad. Auditor v tomto přehledu uvádí soulad s právními předpisy nebo s jejich vybranými ustanoveními.

Závěr

Vzhledem k tomu, že v současné době neexistuje žádný „oficiální“ výklad zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO, byla nová aktualizovaná verze standardu prodiskutována s odborem kontroly MF ČR, který provádí „dozory“ u těch obcí, kde bylo přezkoumání hospodaření provedeno auditorem nebo auditorskou společností.

Standard je účinný pro provádění přezkoumání hospodaření za kalendářní rok 2011.

Martina Smetanová



Rozhovor s Davidem Bauerem, vedoucím oddělení metodiky účetnictví veřejného sektoru MF ČR

Reforma účetnictví státu rok poté

Dne 1. ledna 2010 bylo, v souladu s usnesením vlády ČR č. 561 ze dne 23. května 2007, zahájeno účtování a vykazování státu na aktuálním principu. Na rok 2012 je podle stanoveného časového harmonogramu naplánována konsolidace. Za ČR budou sestaveny konsolidované účetní výkazy, a to na základě účetních záznamů, které budou Ministerstvu financí povinný poskytovat účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku ČR. Myslíte si, že k tomuto datu budou k dispozici všechny potřebné metodické předpisy a že termín pro konsolidaci bude splněn?

K naplnění citovaného usnesení o vytvoření účetnictví státu bylo nutné provést změny v účtování a vykazování na úrovni jednotlivých účetních jednotek, v tomto případě vybraných účetních jednotek napojených na státní rozpočet a rozpočty územní. Samotná změna právních předpisů by však pro splnění cíle nestačila. Bylo zapotřebí velkého úsilí všech účetních pracovníků ve veřejné sféře, a to jak praktiků, tak metodiků, aby se účetní reforma vůbec rozběhla. V tomto smyslu lze konstatovat, že bylo odvedeno hodně práce, která si zaslouží uznání.

Dalším důležitým krokem bylo technické zajištění účetní reformy, resp. zprovoznění Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) a zahájení předávání účetních záznamů do tohoto systému. Přenos mezi vybranými účetními jednotkami v jednotném formátu (XML) probíhá zabezpečenou cestou. To má velký význam nejenom pro další využití nastavených pravidel, ale i pro rozvoj v souvisejících oblastech. Těmito oblastmi myslím zejména analytické, predikční, rozpočtové, statistické, kontrolní, auditorské a obdobné činnosti.

Sestavování účetních výkazů na konsolidované bázi za ČR a za dílčí konsolidační celky státu je v této souvislosti činností, kterou by bez předchozích kroků nebylo možné zvládnout. Také účetní metody bylo nezbytné nastavit ve veřejné sféře tak, aby existovala srovnatelnost nejen na úrovni účetních jednotek, ale i na úrovni konsolidačních celků. V případě konsolidace na úrovni státu je připravována prováděcí vyhláška. Její zveřejnění ve Sbírce zákonů by bylo vhodné začátkem druhé poloviny tohoto roku. Samotné zveřejnění konsolidační vyhlášky však nezajistí veškerou podporu pro sestavení výše zmíněných konsolidovaných účetních výkazů. Vyhlášku bude provázet konsolidační manuál, který určí bližší pravidla konsolidace. Současně musejí být prováděny další metodické kroky směrem k zajištění nastavení účetnictví dotčených účetních jednotek od 1. 1. 2012, i když faktické sestavování konsolidovaných účetních výkazů za ČR a za dílčí konsolidační celky státu se bude poprvé provádět až v roce 2013. Přesněji řečeno po sestavení účetní závěrky za rok 2012. Na metodickou podporu sestavování



JUDr. David Bauer je od roku 2007 zaměstnancem Ministerstva financí a v odbo-ru Účetnictví a audit se jako vedoucí oddělení Metodiky účetnictví veřejného sektoru podílí na účetní reformě v oblasti veřejných financí.

Od roku 2000 je vědeckým pracovníkem Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky.

konsolidovaných účetních výkazů se na MF ČR již dlouhodobě připravuje samostatný útvar, a proto věřím, že konsolidované účetní výkazy za stát a jeho dílčí konsolidační celky budou za rok 2012 sestaveny.

Vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní fondy, Pozemkový fond ČR, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny) v roce 2010 poprvé předávaly účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu. Jak byla zajištěna kontrola správnosti jednotlivých vstupů a jaké informační výstupy z tohoto systému byly pro MF ČR důležité?

Jak jsem již řekl dříve, centralizace účetních informací v elektronické podobě v CSÚIS je jedním z pilířů účetní reformy v oblasti veřejných financí. Jednalo se v první fázi o zajištění pravidelného předávání účetních záznamů od zhruba 18 000 účetních jednotek a on-line zpracování pro uložení do datových skladů. V této souvislosti nemá smysl zastírat. Počáteční předávání bylo provázeno množstvím technických i jiných potíží, které byly doladovány za chodu. V souvislosti s tím, že vybrané účetní jednotky zároveň přecházely na nový způsob účtování a nový rozsah a strukturu vykazování, byla některá data v průběhu roku 2010 zaslána v horší kvalitě. Takovýto stav bylo možné předpokládat. Byli jsme na něj upozorňováni i od zahraničních kolegů, kteří měli zkušenosti se zaváděním takto rozsáhlých změn.

V současné době lze konstatovat, že provoz CSÚIS je rutinní záležitostí. Kromě automatických kontrol probíhá i manuální kontrola dat, a to se zaměřením na nejvýznamnější účetní jednotky a nejvýznamnější položky. Ve vztahu k využívání CSÚIS bych se nerad pouštěl do výčtu činností, které zajišťuje MF ČR, ČSÚ, případně ČNB a všechny orgány provádějící kontroly, případně audit. V této souvislosti připravuje MF ČR informaci pro členy vlády o využití CSÚIS pro účely naplnění programového prohlášení vlády.

Tento dokument bude předložen vládě na základě usnesení vlády ze dne 22. 12. 2010 č. 921. Rozsah využití CSÚIS zde bude precizně vyjádřen. Pro informaci však mohu zmínit, že CSÚIS není pouze systém, do kterého vybrané účetní jednotky pravidelně předávají své účetní záznamy. Tento systém je konstruován tak, že jeho prostřednictvím je možné přenášet také různé účetní záznamy nebo množiny účetních záznamů na vyžádání, např. konsolidující účetní jednotkou nebo kontrolním orgánem. Proto bylo zajišťováno připojení účetních jednotek přes rozhraní a zajištění bezpečnosti a průkaznosti přenosu účetních záznamů. V této věci jsou již zahájeny další legislativní i faktické kroky. Průběžná kontrola či kontrola na dálku by tak neměla být pouze hudbou budoucnosti.

V roce 2010 zvažovalo ministerstvo možnost spolupracovat i s odbornou veřejností (např. se zástupci KA ČR, VŠE, auditorů apod.) při vytváření dalších ČÚS a metodiky vztahující se k reformě účetnictví státu. Jak to ve skutečnosti dopadlo?

Bez spolupráce s odbornou veřejností a výše zmíněnými institucemi, včetně metodických pracovníků ministerstev a krajů, by se účetní reforma vůbec neobešla. V žádném případě by nebylo dosaženo současných výsledků. Tato spolupráce probíhala jak na neformální, tak na formální úrovni.

Na začátku roku 2011 současný ministr financí Miroslav Kalousek ustanovil svůj nový poradní orgán – Komisi pro koncepci a rozvoj účetnictví a auditu. Cílem práce této komise je zajistit u nejzávažnějších otázek z okruhu účetnictví, auditu a souvisejících oblastí a úkolů vyplývajících ze závazků ČR jejich kolektivní posouzení nezávislými odborníky, ve spolupráci se zaměstnanci MF ČR. Stěžejní část práce této komise pak bude na specializovaných odborných pracovních skupinách v rámci jednotlivých sekcí komise.

V současné době jsou prvním náměstkem ministra financí Ladislavem Minčíčem jmenováni do pracovních skupin odborníci se zkušenostmi jak specializovaného zaměření, tak s přeahem do souvisejících ekonomických kategorií na úrovni ČR i zahraničí. Nechybí zde odborníci z ČNB, ČSÚ, NKÚ, KA ČR, KDP ČR, KCÚ, VŠE, ministerstev, krajů, apod. Za ministerstvo mohou prohlásit, že očekáváme zvýšení efektivity koncepčních činností v oblasti účetnictví a auditu. Pro naplnění tohoto očekávání by se měla v nejbližších týdnech rozběhnout práce komise a jejích pracovních skupin. Posouzení efektivity bude podle mého názoru možné již v horizontu jednoho roku.

České účetní standardy (ČÚS) se staly pro vybrané účetní jednotky závaznou normou. Ve finančním zpravodaji MF ČR č. 3 byl publikován dlouho očekávaný ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku. Mohl byste k tomuto standardu něco říci?

Za sebe mohu říci, že tento účetní standard je výsledkem velkého kompromisu. Na první pohled se může dokonce zdát, že je v jistém smyslu úkrokem od základních cílů vytvoření účetnictví státu. Zejména s ohledem na umožněný zjednodušený způsob odpisování. V účetním standardu jsou však pro naplnění věrného a poctivého obrazu předmětu

účetnictví vymezeny též všechny způsoby účtování, jak je známe z podnikatelské sféry. Vedle rovnoměrného způsobu odpisování je umožněno též výkonové nebo komponentní odpisování. Pro rok 2011 však bylo nezbytné nutné provést první použití této metody účetními jednotkami, které doposud neodpisovaly. Určitá možnost zjednodušení byla zřejmě nezbytná, aby se podařilo v případě všech vybraných účetních jednotek k 31. 12. 2011 promítnout přechod na metodu odpisování v jejich řádné účetní závěrce za rok končící 31. prosince 2011. Denně vyřizujeme metodické dotazy a značné množství je od účetních pracovníků, kteří po přečtení uvedeného účetního standardu nabyli obavu, že nebudou moci po 31. 12. 2011 provádět odpisování s ohledem na skutečnou dobu odpisování. Proto mohu říci, že zmíněný standard je nezbytně čist, případně vykládat tak, že vybrané účetní jednotky mají stanovená pravidla pro odpisování za účelem věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Současně je, a já jsem přesvědčen, že pouze pro přechodné období, umožněno významné zjednodušení.

Jaké další předpisy, plánuje vydat ministerstvo v roce 2011, popř. jaké chystá novelizace těch stávajících?

V souladu s plánem legislativních prací je připravována novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále jsou předpokládány dílčí technické úpravy v oblasti přenosu účetních záznamů do CSÚIS a současně i způsob oceňování při bezúplatných převodech majetku v rámci státu či územních samosprávných celků. Jistou precizací projdou také ustanovení týkající se inventarizace. Významnou změnou by mělo být nastavení povinnosti schvalování účetní závěrky u vybraných účetních jednotek. Toto je jednak krok k zajištění určité míry validace dat a současně i nakročení k případnému ověřování účetní závěrky významných vybraných účetních jednotek auditorem. Toto je však téma o určitých koncepčních změnách, proto nemohu v této věci přednést kategorickou odpověď.

V tuto chvíli je připravována již zmíněná konsolidační vyhláška. Současně by v roce 2012 mělo být spuštěno předávání účetních záznamů pro účely monitorování a řízení veřejných financí, někdy zjednodušeně nazývané zjišťování pro statistické účely. Tato povinnost se však nedotkne všech vybraných účetních jednotek, ale pouze těch, které jsou významné z pohledu použití statistických metod. Tato skutečnost vyplývá z mezinárodních závazků ČR, a proto je nezbytné i tyto související povinnosti naplnit. Bohužel to pravděpodobně vyvolá jeden méně žádoucí efekt. Dotčené účetní jednotky se budou v roce 2012 soustředit na naplnění nových „statistických“ povinností, a na účtování, resp. na zkvalitňování ostatních účetních informací a na zpřesňování účetních metod jim nezbude tolik času. Jak jsem však již zmínil, jde o naplňování povinností zejména v souvislosti s členstvím v EU. Nemůžeme si myslet, že se nás členství v tomto svazku nebude dotýkat, a to obzvláště v souvislosti s aktuálními trendy ve věci zadlužení jednotlivých členských států.

Novelizací projde, a to nejenom v souvislosti s výše uvedenými skutečnostmi, i prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb.

V případě nově připravovaných Českých účetních standardů pro vybrané účetní jednotky by mělo dojít k projednání

jejich základních principů v sekci pro metodickou podporu veřejného sektoru v součinnosti s Komisí pro koncepcce a rozvoj účetnictví a auditu. Poté budou dopracovány a zveřejněny ve Finančním zpravodaji.

Kromě právních předpisů považují za vhodné též zmínit, že na MF ČR byl v rámci odboru Účetnictví a auditu zřízen nový metodický útvar pod vedením Michala Svobody, který by měl přispět ke zlepšení komunikace nejen s vybranými účetními jednotkami, ale i s odbornou veřejností včetně profesních komor a sdružení.

V roce 2010 připravovalo MF ČR různá metodická setkání a semináře zejména pro zástupce organizačních složek státu, obcí a krajů. Plánuje ministerstvo obdobná setkání i v roce 2011? V čem vidíte jako metodik účetnictví jejich hlavní přínos?

Co se týká metodických setkání, tak kromě práce již zmíněné komise pořádá MF ČR pravidelné metodické semináře s četností zhruba čtvrt roku. První letošní setkání proběhlo ve školicím středisku Smilovice počátkem března, druhé je naplánováno na začátek června. Seminářů se účastí

metodičtí pracovníci ministerstev a krajských úřadů. V této úrovni je totiž zajišťován I. stupeň metodické podpory v souladu s usnesením vlády č. 921 ze dne 22. 12. 2010.

Na květen je naplánován seminář s metodickými pracovníky organizačních složek státu, kteří vykonávají funkci správců kapitol a nejsou ministerstvem. Podzimní seminář ve Smilovicích je již plánován i pro tyto metodické pracovníky „kapitol“. Bez pravidelné komunikace s metodickými centry a bez zpětné vazby od účetních jednotek nelze žádnou metodickou podporu provádět a nelze ani upravovat příslušná pravidla, včetně legislativních činností.

Stejně tak je nezbytné udržet úzkou spolupráci s akademickou a odbornou sférou. Spolupráce s KA ČR je prohlubována též v rámci Výboru pro veřejný sektor, který sdružuje odborníky s přímým vztahem k účetní reformě v oblasti veřejných financí.

Závěrem bych si dovil tímto poděkovat všem, kteří se na tvorbě účetnictví státu za posledních několik let podíleli, a to nejen těm, které jsem měl možnost osobně poznat.

Rozhovor vedla Martina Smetanová

Rozhovor s Jaroslavou Kypetovou, odborným garantem oblasti financování obcí Kanceláře Svazu měst a obcí ČR

Reforma účetnictví státu má smysl, ale asi v jiné formě

Jaké je vnímání dosavadního průběhu reformy účetnictví státu ze strany obcí?

Zmatek a obavy z něho plynoucí na straně jedné a do jisté míry nezájem na straně druhé. Zastupitelé přemýšlí a rozhodují o rozpočtu, tedy o příjmech a výdajích, kategorie nákladů a výnosů je pro ně druhořadá. Občané i novináři se také soustředí především na rozpočet. Ještě příznačnější pro dnešní stav je zkušenost mezinárodní poradenské firmy, která prováděla téměř rutinní každoroční hodnocení finančního zdraví jednoho města. Pracovníci finančního odboru jim ochotně předložili všechny podklady k roku 2010, ale současně přiznali, že u řady položek nemohou vysvětlit zvolený způsob zaúčtování a nejsou schopni plně pochopit informační hodnotu některých řádků ve výkazu. Na základě této zkušenosti firma kontaktovala Svaz se žádostí o podrobnosti, neboť pro ni šlo o zásadní (a negativní) informaci. Obce se s účetnictvím roku 2010 nějak vypořádaly, zvládnou i další přechodný rok 2011. Otázkou je však použitelnost účetních dat.

Má reforma vliv na externí hodnocení obce?

Zdá se, že ano. A nejen na, řekněme, dobrovolné hodnocení, ale také na přezkoumání hospodaření. Nechci



Ing. Jaroslava Kypetová, Ph.D. se dlouhodobě věnuje problematice financování obcí. Vystudovala Fakultu financí a účetnictví VŠE Praha a doktorské studium na téma hospodaření obcí zpracovávala pod česko-francouzským vedením. Několik let pracovala

na Ministerstvu financí ČR, kde se zaměřovala především na veřejné finance, mezinárodní výkaznictví a odhady daňových příjmů. V roce 2004 působila jako odborný referent Hospodářského a měnového výboru Evropského parlamentu. Od roku 2008 je zaměstnána v Kanceláři Svazu měst a obcí. Přednáší na Vysoké škole CEVRO Institut. V dubnu 2011 byla jmenována členkou pracovní skupiny zabývající se problematikou metodické podpory veřejného sektoru, která je součástí Komise pro koncepcce a rozvoj účetnictví a auditu, poradního orgánu ministra financí.

samozřejmě zpochybňovat metodiky přezkoumání, ale máme informace o zvláštních oblastech, kterým se letos auditori i kraje věnují. Hlubší kontrola odměňování, pozastavení se nad výší osobního ohodnocení či zařazením do platových tříd. Možná je snazší přezkoumat část hospodaření, jejíž parametry se nemění, než se pouštět do nového a hodně neznámého. Ale myslím, že reforma určitě bude mít vliv na externí hodnocení obce, tedy v době, až bude zřejmé, co a jak hodnotit.

Můžete tedy shrnout hlavní nedostatky?

Dohady, zda je víc účetnictví nebo rozpočet (příp. statistika), které, zdá se, mají v rámci ministerstva také osobní rozměr. S tím související neprovázanost postupů, doporučení, povinností a také časová tíseň, neboť konec prosince se již dvakrát stal hlavním termínem publikování účetních standardů. Neochota respektovat fakt, že mezi organizačními složkami státu (ministerstvy) a malou příspěvkovou organizací na obci zřejmě existují určité rozdíly. A omezená schopnost vnímat upozornění na nedostatky jako způsob, jak reformu zlepšit. Až příliš často byla věcná kritika vnímána jako osobní útok a odrážena poměrně nepochopitelným argumentem „pan ministr to tak chce“.

Má podle Vás reforma pro obce vůbec nějaký přínos?

Ale samozřejmě. Nedostatek informací o objemu a stavu obecního majetku představuje významný problém při diskuzích o budoucnosti rozpočtového určení daní. Dělení obcí na „bohaté“ a „chudé“ jen podle běžných příjmů z daní nemá příliš smysl. Rozpočet dvou stejně velkých obcí se může podstatně lišit např. v případě vlastnictví lesů. Až se od roku 2012 začne odepisovat majetek v hlavní činnosti, odhalí se patrně vnitřní zadluženost samosprávy jako celku. Kvalitní účetní informace pak mohou napomoci také lepšímu monitoringu finančního zdraví obcí, a to i ve vztahu k výkaznictví vůči Evropské unii. Domnívám se, že nové účetnictví je (resp.

bude) ve skutečnosti jednodušší a přehlednější. Bylo by určitě dobře, kdyby zastupitelé začali uvažovat více o záležitostech a pohledávkách.

Jak Svaz obcí v oblasti účetnictví pomáhá?

Zástupce Svazu se diskuzi účastní od léta 2008, na každém jednání pracovní skupiny předkládá konkrétní podněty z členských obcí a naopak zpětně členské obce informuje (je-li o čem). Pracovníci Kanceláře Svazu se podíleli se na přípravě prvních verzí příruček Jihočeského kraje, což byla dlouhou dobu jediná metodický pomůcka. Několik měsíců jsme měli otevřenu zvláštní sekci poradny, uspořádali jsme v prosinci 2009 seminář o účetnictví určený speciálně pro starosty, jeho pokračování předpokládáme v září. Konsolidaci, která všechny ještě čeká, jsme se věnovali již v rámci loňské finanční konference. Vzhledem k tomu, že Svaz je lobbistická organizace, oceňuji, že se podařilo téma reformy účetnictví a jejího nešťastného způsobu provádění zařadit dvakrát na jednání podvýboru Rozpočtového výboru PSP ČR. Věřím, že právě vyvedení problému „mimo zdi“ účtáren a ministerstva přispělo ke zlepšení celkového průběhu reformy i komunikace.

Zhruba před měsícem jste byla jmenována do pracovní skupiny při poradním orgánu ministra financí. Co si od tohoto členství slibujete?

Jde určitě o uznání Svazu jako rovnocenného partnera v diskuzi o podobě účetnictví, a to je dobře. Svaz není organizací, která svoji existenci staví na trvalé kritice čehokoliv, takže možnost ovlivnit další fáze reformy vítám. Vytvořila jsem si za ta léta kontakty na starosty i účetní, kteří mi dodávají informace o praktických dopadech jednotlivých opatření (reálných i možných). Myslím, že právě toto bude můj největší přínos do činnosti sekce, a to zejména s blížícím se odepisováním v hlavní činnosti.

Rozhovor vedl Zdeněk Nejezchleb



Co víte o IFRS a US GAAP?

Zakroužkujte vždy jen jednu odpověď, která je podle Vašeho názoru z nabízených variant nejvhodnější (nejsprávnější):



1. Pojem „mezeitímní účetní závěrka“ podle IAS 34 a podle zákona o účetnictví a navazujících účetních předpisů je:
 - a. totožný
 - b. podobný
 - c. zcela odlišný
2. Podle IAS 34 se mezeitímní účetní závěrka sestavuje:
 - a. vždy měsíčně
 - b. vždy čtvrtletně
 - c. vždy pololetně
 - d. podle toho, jak to nařizují národní právní předpisy dané země, jinak alespoň pololetně
3. Pokud se sestavuje pololetní mezeitímní účetní závěrka podle IAS 34, pak se musí zveřejnit do:
 - a. 14 dnů od konce pololetí
 - b. 30 dnů od konce pololetí
 - c. 60 dnů od konce pololetí
 - d. 90 dnů od konce pololetí
4. Součástí mezeitímní účetní závěrky podle IAS 34 nemusí být:
 - a. rozvaha
 - b. výsledovka
 - c. výkaz cash flow
 - d. úplná příloha
5. Prověřování existence a ocenění aktiv a pasiv (inventarizace) se v mezeitímní závěrce podle IAS 34:
 - a. nemusí dělat nikdy
 - b. musí dělat vždy
 - c. záleží na rozhodnutí společnosti
 - d. nemusí dělat v případech, kdy by to bylo fi nančně nebo časově náročné
6. Pokud je činnost společnosti, která vykazuje pololetní mezeitímní účetní závěrky podle IAS 34, sezónní tak, že v prvním pololetí převažují náklady a výnosy jsou realizovány až ve druhém pololetí, pak se:
 - a. sezónní náklady prvního pololetí vykáží v prvním pololetí jako náklady příštích období a výnosy se nerozlišují
 - b. sezónní výnosy druhého pololetí vykáží v prvním pololetí jako příjmy příštích období a náklady se nerozlišují
 - c. sezónní náklady ani výnosy se časově nerozlišují
 - d. časově se rozliší sezónní náklady i sezónní výnosy mezi pololetími tak, aby se vykázal rovnoměrně hospodářský výsledek v obou pololetích
7. IFRS 5 nahrazuje IAS 35 pro účetní závěrky:
 - a. začínající 1. lednem 2005 nebo později, avšak může být použit i dříve
 - b. začínající 1. lednem 2004 nebo později, avšak může být použit i dříve
 - c. začínající 1. lednem 2005 nebo později
 - d. účetní jednotka se rozhodne, zda bude postupovat podle IAS 35 nebo IFRS 5 a tuto skutečnost zveřejní
8. Ukončovanou činností v konsolidované závěrce není podle IFRS 5:
 - a. jednorázový prodej aktiv ukončované činnosti
 - b. postupné rozprodávání aktiv ukončované činnosti
 - c. převedení činnosti na jinou společnost v rámci skupiny, která obdobnou činnost rovněž provozuje
 - d. upuštění od poskytování služeb
9. Dlouhodobá aktiva určená k prodeji v souvislosti s ukončovanou činností se oceňují v rozvaze:
 - a. vždy v reálné hodnotě
 - b. vždy v prodejní ceně po odpočtu prodejních nákladů
 - c. buď v reálné hodnotě po odpočtu současné hodnoty nákladů na prodej, nebo v účetní hodnotě, podle toho, která je nižší
 - d. vždy v účetní hodnotě po odpočtu prodejních nákladů
10. Pravidla pro vykazování a oceňování aktiv určených k prodeji a ukončovaných činností se podle původního IAS 35 a nového IFRS 5:
 - a. neliší
 - b. liší zásadně
 - c. liší jen v drobných detailech
 - d. liší nebo shodují podle způsobu implementace v účetní jednotce

Test připravil: Ladislav Mejzlík

lidé a firmy

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Oldřich Šulák

Forenzní tým PwC Česká republika posílil v březnu 2011 manažer Oldřich Šulák. Má bohaté zkušenosti s poskytováním forenzních služeb v oblasti prevence, odhalování a vyšetřování ekonomické kriminality a podvodů v různých průmyslových odvětvích.

Oldřich Šulák se specializuje na poskytování služeb v oblasti prevence, odhalování a vyšetřování hospodářské a finanční kriminality, včetně zneužívání postavení,

Oldřich Šulák posílil tým forenzních služeb

úplatkářství a porušování etických pravidel. Jeho specializací je i oblast prověrek interních kontrolních systémů, řízení rizik podvodů a programů firemní etiky.

„Hospodářská kriminalita, podvody a krádeže se v dnešní době nevyhýbají žádnému podniku bez ohledu na jeho ekonomické odvětví. Věřím, že díky svým znalostem a dovednostem v oblasti prevence, detekce a vyšetřování kriminality v různých podnikatelských prostředích mohou klientům pomoci nalézt vhodná řešení a poskytnout jim odbornou podporu v těchto

nepříjemných situacích,“ dodává Oldřich Šulák.

Oldřich Šulák (40) přichází do PwC ze společnosti Centrum evropského projektování, kde působil jako právník. Problematikou forenzních služeb a vyšetřování podvodů se zabýval jako vyšetřovatel Policie ČR a dále ve společnostech Deloitte, Citibank a KPMG. Vystudoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze a Policejní akademii České republiky. Svůj volný čas tráví s rodinou.

-jk-

Co najdete v e-příloze č. 5/2011

Přístup k e-příloze Auditor

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

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

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

Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Veřejný sektor Inventarizační vyhláška a směrnice ÚSC

Článek Ing. Ivany Schneiderové, jehož přetisk najdete v e-příloze, se zabývá vysvětlením pojmů a novými povinnostmi týkajícími

se úpravy vnitřních norem k aplikaci postupů daných předpisy pro města a obce.

Majetek obcí v proměnách času

Stručné shrnutí vývoje po roce 1990 se zaměřením na veřejný majetek obcí i na majetek územních samosprávných celků najdete v přetisku článku v e-příloze.

ISSS 2011 – Internet ve státní správě a samosprávě (Local And Regional Information Society)

Informace o dubnové konferenci zaměřené na problematiku informatizace veřejné správy a rozvoje e-governmentu přináší Martina Smetanová.

Z koordinálního výboru pro daně

V e-příloze také najdete tři zajímavé příspěvky z jednání

Koordinálního výboru pro daně, a to Odstupné u cese leasingové smlouvy, Způsob účtování opravy daně z přidané hodnoty u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení a Změny v oblasti leasingu fotovoltaických elektráren od 1. ledna 2011.

Právo Judikáty Nejvyššího správního soudu k ročním odměnám

V e-příloze jsou tři judikáty, které avizuje článek v tomto čísle na str. 4.

Zaznamenali jsme

V této rubrice najdete dva přetištěné příspěvky týkající se společného konsolidovaného základu daně pro právnické osoby a daňových dokladů ve formátu pdf.

- VeL-

