

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR	2
Návrh programu listopadového sněmu	2
Volby do Výkonného výboru komory a prezentace kandidátů	3
Semináře zařazené do prioritního tématu	4
Slib auditorů konaný v červnu	4
Příručka pro provádění auditu – v tištěné i elektronické podobě	5
Novela zákona o účetnictví	5
Mezinárodní auditorské standardy 2012 zveřejněny	6
Prohlášení FEE o auditu	6
Mezinárodní workshop „Účetní výkaznictví v Evropě“	8

TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

Reforma účetnictví státu pokračuje, ale s problémy a pomalu (Martina Smetanová)	10
Rozhovor s Davidem Bauerem: Reforma účetnictví státu oslavila druhé výročí	13
Zveřejňování účetních a finančních informací státu (Miroslav Hálek)	16
Účetní jednotky veřejného sektoru a novela zákona o účetnictví (Michal Svoboda)	18
Krátké zamyšlení nad schvalováním účetních závěrek (Danuše Prokūpková)	21
Mezitímní účetní závěrka u vybraných účetních jednotek (Hana Březinová)	25
Poskytování dotací z rozpočtu obce nestátním neziskovým organizacím (Alenka Bozděchová)	26
Svaz měst a obcí – zájmové sdružení právníků (Martina Smetanová)	29
Rozhovor s Danem Jiránkem: Svaz měst a obcí a jeho práce pro místní samosprávy	30
Přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2011 (Martina Smetanová)	32
Informace o činnosti Výboru pro veřejný sektor FEE (Vladimír Zelenka)	33
Test: Co víte o IPSAS?	34

NA POMOC AUDITORŮM

Stanovisko NÚR k účetním aspektům rozsudku NSS číslo 5 Afs 45/2011-94	35
--	----

K DISKUZI

Přístupy k insolvenčnímu procesu a likvidaci (Hana Březinová)	37
--	----

RECENZE

.....	39
-------	----

LIDÉ A FIRMY

.....	40
-------	----



e-příloha Auditor 7/2012

Toto číslo vyšlo **4. 10. 2012**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **8. 10. 2012**

Veřejný dohled nad auditem v České republice



Jiří Ficbauer

Veřejný dohled nad auditem je Radou pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“) v naší zemi uplatňován již čtyřicet měsíců. Z hlediska délky trvání auditorské profese je to doba velmi krátká, z hlediska dynamiky a ovlivnění jejího dalšího vývoje naopak převratná, přinášející řadu změn a novinek a v neposlední řadě i trendů určujících budoucí působení auditorů na trhu. Audit jako služba prováděná ve veřejném zájmu se tak bude zákonitě vyvíjet směrem rozvíjejícím principy práce auditora tak, jak jsou určeny etickým kodexem. Na tomto základě je postavena i činnost Rady a celé její působení a rozhodování.

Základní filosofie činnosti Rady je založena na respektování auditorské samosprávy jako velmi dobře fungujícího a vzájemně provázaného celku jediné samosprávné organizace – Komory auditorů České republiky. Rada dohlíží na dodržování zákona o auditorech, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory. Dále na organizaci, řízení a provozování systému kontroly kvality, na průběžné vzdělávání auditorů a uplatňování disciplinárních a sankčních opatření. To je rozdíl oproti většině evropských zemí, ve kterých veřejné dohledy přímo provádějí kontrolu kvality a rozhodují v kárných řízeních o postizích za porušení zásad práce

auditora. Zvolený přístup se zatím ukázal jako vysoce funkční. Jen za období od počátku existence Rady do konce roku 2011 byla provedena kontrola kvality u více než 62 % auditorských společností a auditorů. Byly přitom dodrženy zákonné limity pro kontrolu kvality u auditorů provádějících auditorskou činnost pro subjekty veřejného zájmu a byl zajištěn i relevantní postup rozhodování o kárných postizích za nedodržování zákona o auditorech a na něj navazujících standardů a norem. Přáním Rady tak je tento přístup udržet a rozvíjet, a to v duchu platného zákona o auditorech.

Musíme ale také brát v úvahu, že Evropská komise navrhuje a do Evropského parlamentu předkládá změny, jejichž dopady mj. souvisí s posílením práv a povinností orgánů dohledu nad činností auditorů. I když je trh auditorských služeb v naší zemi odlišný od jiných evropských zemí, a to poměrně zásadně, bude výsledkem diskuse nad předkládaným návrhem Evropské komise změna, jejíž rozsah a dopady dnes můžeme jen velmi obtížně predikovat. Kromě toho jsou vznášeny požadavky na vzájemnou výměnu konkrétních informací z dohledové činnosti, která je zaváděna v rámci moderních on-line přístupů, a také na konkretizaci jednotlivých inspekčních zjištění, a to nejen co se týče porušení či etické normy, ale také případů nekvalitní práce auditorské společnosti či auditora. Tyto požadavky jsou vznášeny na společných jednáních dohledových

orgánů. Dříve či později tak dojde ke změnám, jejichž směr povede k vyššímu stupni znalosti v této oblasti, tedy těsnějšímu propojení všech těchto informací.

Apeluji tak na všechny, především pak na členy volených orgánů Komory, aby současnou filosofií

Rady aktivně podpořili a nedali se zviklat pocitem, že již více nelze vykonat. Komora musí být, právě v zájmu zachování samosprávy, schopna dalšího rozvoje ve všech oblastech své činnosti, kdy náměty na tento rozvoj přímo vyplývají jak z návrhů Evropské komise, tak i z rozhodování a dohledové

činnosti Rady. Za sebe pak vyslovuji přání, aby tento přístup přinesl kýžený efekt.

Jiří Ficbauer

viceprezident KA ČR,
předseda Výboru pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení a člen prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 10. září, zabýval jak standardní agendou, tak i přípravou materiálů, které budou předkládány na listopadovém jednání sněmu Komory auditorů.

Výkonný výbor schválil:

- podklady Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditorů na vlastní žádost,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- termíny přípravných kurzů a zkoušek pro rok 2013,
- dokument „Strategie KA ČR“,
- odpověď na dotazník FEE k auditním výborům,
- účast člena Výkonného výboru na jednání v Bruselu na téma „Budoucnost auditu a jeho směřování k nezávislosti,

transparentnosti a kvalitě“,

- návrh programu XXI. sněmu KA ČR,
- návrh nominace na volbu auditora a náhradníka auditora účetní závěrky KA ČR,
- termín 13. června 2013 pro uspořádání konference a oslav k 20. výročí KA ČR,
- nového člena Výboru pro účetní výkaznictví, a to Janu Svatošovou.

Výkonný výbor dále projednal:

- zproštění mlčenlivosti auditora na základě žádosti Policie ČR,
- Zprávu Komory auditorů ČR za období 11/2010 – 10/2012,
- Dokumenty pro jednání XXI. sněmu KA ČR,
- rezignaci člena Výkonného výboru Tomáše Bernáta,
- návrh rozpočtu na rok 2013

a vzal na vědomí:

- prohlášení FEE v oblasti auditu,
- vývoj evropských předpisů v oblasti auditingu a účetnictví,
- návrh úprav výboru JURI Evropského parlamentu k návrhu

nařízení EK v oblasti auditu,

- materiál o připomínkových řízeních k legislativním návrhům,
- informace z oddělení metodiky týkající se odpovědí na metodické dotazy,
- zprávu o projednávání návrhu směrnice EU k účetnictví v Evropském parlamentu,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- žádost o nominaci do EFRAG,
- zprávu o plnění rozpočtu roku 2012,
- informace o česko-švýcarském projektu,
- informaci o školení řidičů,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informaci o přípravě směrnice řešící autorská práva KA ČR,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- informace z Kárné komise,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Návrh programu listopadového sněmu KA ČR

Výkonný výbor Komory auditorů ČR svolává v souladu s jednacím řádem XXI. sněm, který se bude konat v pondělí 19. listopadu 2012 od 9.30 hod. v Top Hotelu Praha, Blažimská 1781/4, Praha 4 – Chodov s tímto navrženým programem:

9.30 hod. Zahájení sněmu, příp. vyhlášení náhradního sněmu

1. Volba mandátové komise, návrhové komise a ověřovatelů zápisu
2. Program sněmu, doplňky, schválení
3. Jmenování a schválení skrutátorů

4. Vystoupení hostů (MF, RVDA, ČNB, SÚ, KDP a SKAU)
5. Zpráva o činnosti volených orgánů
 - Zpráva Výkonného výboru
 - Zpráva Dozorčí komise
 - Zpráva Kárné komise
 - Zpráva o hospodaření a účetní závěrka 2011
 - Zpráva o ověření účetní závěrky r. 2011
 - Průběžné výsledky hospodaření v roce 2012
6. Diskuse k předloženým materiálům a hlasování
7. Zpráva Volební komise a výzva k odevzdání volebních lístků

11.15–11.45 hod. Přestávka na kávu

8. Vyhlášení konce voleb (zahájení sčítání hlasů)
9. Volba auditora a náhradníka auditora KA ČR na 2 roky
10. Návrhy a změny vnitřních předpisů
 - Statut
 - Zkušební řád
 - Příspěvkový řád – zpřesnění definice základny příspěvku (§ 2 bod 8)
 - Dozorčí řád
 - Kárný řád
 - Vnitřní předpis pro KPV
 - Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora
 - AS č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávních celků – změna účinnosti
 - AS č. 56 – Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
11. ISQC 1 – návrh upřesnění účinnosti standardu
12. Strategie Komory auditorů ČR
13. Priority činnosti Komory auditorů ČR na roky 2013–2014
14. Návrh rozpočtu na rok 2013
15. Diskuse k předloženým materiálům a hlasování

16. Vyhlášení výsledků voleb

17. Usnesení sněmu

13.30 hod. Ukončení sněmu a oběd

Auditoři, kterým byl 10. září jménem prezidenta Komory rozeslán dopis s návrhem programu sněmu, mohli navrhnout další body jednání sněmu a předložit písemně návrh materiálů k jednání do 3. října. Výkonný výbor komory došlé náměty vyhodnotí a rozhodne o jejich přijetí na svém zasedání, které se uskuteční ve dnech 8.-9. října 2012. Nepřijaté návrhy budou s odůvodněním předloženy sněmu ke konečnému rozhodnutí.

Na sněmu se uskuteční volby do Výkonného výboru, při nichž dojde k obměně poloviny z 14 členů, kterým končí dvouletý mandát, a šesti náhradníků. Zároveň se z důvodu významného poklesu počtu náhradníků do Dozorčí komise budou volit náhradníci do této komise.

Pozvánku na XXI. sněm Komory auditorů ČR a kompletní materiály pro jednání obdrží auditoři k připomínkám a dotazům v souladu s Jednacím řádem sněmu jako obvykle 30 dní před konáním sněmu.

Návrh programu sněmu byl v souladu s Jednacím řádem sněmu (§ 2 odst. 1) zveřejněn na webu komory v aktualitách.

-av-

Volby do Výkonného výboru komory a prezentace kandidátů

V pondělí 19. listopadu 2012 se v kongresovém centru pražského Top Hotelu uskuteční v pořadí již dvacátý první sněm Komory auditorů ČR, který bude po dvou letech sněmem volebním.

Do řádného termínu pro navrhování kandidátů, tzn. do 30. dubna 2012 byl navržen minimální počet 13 kandidátů do Výkonného výboru KA ČR (7 členů a 6 náhradníků). Proto se volební komise rozhodla prodloužit termín pro navrhování dalších kandidátů do pátku 22. června 2012. Do seznamu tak byl zařazen ještě jeden kandidát. V srpnu a v září ale dva kandidáti rezignovali, proto volební komise opět prodloužila termín pro navrhování kandidátů, a to do 8. října 2012.

Volební komise spolu s redakční radou časopisu Auditor oslovily všechny kandidáty, aby vyjádřili své názory na dosavadní činnost komory a na to, jakým směrem by se komora měla v dalším období ubírat. Jejich odpovědi najdete v mimořádné tištěné příloze, která je součástí tohoto čísla časopisu.

Letošní volební sněm bude probíhat v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který přinesl významnou změnu v systému obměny členů orgánů komory. Záměrem nového zákona o auditorech bylo zajištění kontinuity v řízení KA ČR tím, že ve volbách je

volena vždy pouze polovina členů Výkonného výboru a polovina zůstává. Proto podle přechodných ustanovení zákona o auditorech bylo v roce 2010 sedm členů Výkonného výboru s nejvyšším počtem obdržených hlasů zvoleno na čtyři roky, zbývajících sedm členů na dva roky. Od roku 2012 se již všichni kandidáti budou volit na čtyřleté funkční období a vždy po dvou letech dojde k poloviční obměně členů Výkonného výboru. Funkční období všech členů volených orgánů je maximálně čtyři roky. Funkční období náhradníků je do dalších voleb, a také maximálně čtyři roky.

Z důvodu významného poklesu počtu náhradníků Dozorčí komise, budou na žádost Výkonného výboru vyhlášeny na sněmu volby náhradníků do Dozorčí komise. Termín pro navrhování kandidátů byl do 31. července 2012, ale vzhledem k tomu, že byl navržen pouze jeden kandidát, byl termín prodloužen do 31. srpna 2012. Do tohoto data ale nikdo další nebyl navržen, proto Volební komise opět prodloužila termín pro navrhování kandidátů, a to do 8. října 2012.

-jk-



Semináře zařazené do prioritního tématu

Termíny dvoudenního semináře *Využití novelizované Příručky pro provádění auditu při vedení spisu auditora* byly v polovině srpna zveřejněny na internetových stránkách Komory (auditoři byli o této skutečnosti informováni také e-mailem). Najdete zde registrační formulář, veškeré organizační pokyny a aktuální informace o obsazenosti jednotlivých termínů. Jako

nedílná součást školení byla všem auditorům koncem srpna rozeslána poštou tištěná verze příručky včetně CD.

Ke dni uzávěrky tohoto čísla časopisu jsou ještě volné termíny:

- | | |
|------------|------------------|
| 1) V Praze | 30.-31. 10. 2012 |
| | 14.-15. 11. 2012 |
| | 12.-13. 12. 2012 |
| 2) V Brně | 3.-4. 12. 2012 |

Absolvováním tohoto semináře je možné splnit povinný rozsah prioritního tématu vyhlášeného pro rok 2011 s termínem splnění do konce roku 2012. Na internetových stránkách je zveřejněn seznam auditorů, kteří již minimální rozsah prioritního tématu (tj. 14 hod.) splnili.

Monika Kryštůfková
oddělení vzdělávání KA ČR

Slib auditorů konaný v červnu

V sídle Komory auditorů se 19. června uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů Komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli složit slib do rukou prezidenta Komory Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Pavel Kulhavý, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar a ředitel úřadu Jiří Mikyna.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditori příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

V tabulce uvádíme seznam 19 nových auditorů, mezi nimiž jsou tři, kterým bylo umožněno složit z vážných důvodů slib v jiném termínu.

Všichni přítomní zástupci Komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení Komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti Komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské činnosti.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Příjmení a jméno	č. o.	Datum zápisu	Zaměstnavatel
Ing. DUBRAVA Michal	2242	30.05.	OSVČ
Ing. ŠINDELÁŘOVÁ Marie	2243	30.05.	Moore Stephens s.r.o.
Ing. JUNKOVÁ Lenka	2244	19.06.	VORLÍČKOVÁ PARTNERS Audit s.r.o.
Ing. VAŇOUS Slavomír	2245	19.06.	OSVČ
Ing. DŘENZLOVÁ Květuše	2246	19.06.	ICM s.r.o.
Ing. LEISSER Petr	2247	19.06.	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. STANNER Martin	2248	19.06.	VGD - AUDIT, s.r.o.
Ing. MARKOVÁ Kateřina	2249	19.06.	PKM AUDIT Consulting s.r.o.
Ing. KŘIVDOVÁ Marie	2250	19.06.	CCS Audit, s.r.o.
Ing. LÍŠALOVÁ Markéta	2251	19.06.	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. ŘEHOŘKOVÁ Olga, Ph.D.	2252	19.06.	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. BOČÁKOVÁ Petra	2253	15.06.	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. KOPŘIVOVÁ Silvie	2254	19.06.	PROXY - AUDIT, s.r.o.
Ing. ŘEHŮŘKOVÁ Lucie	2255	19.06.	BDO CA s.r.o.
Ing. BARTUŠEK Oldřich	2256	19.06.	BDO CA s.r.o.
Ing. BÍLEK Dušan	2257	19.06.	Moore Stephens s.r.o.
Mgr. STUDNIČKOVÁ Katarína	2258	19.06.	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. IZÁKOVÁ Hana	2259	19.06.	ADUKO s.r.o.
Ing. MATĚJČKOVÁ Radka	2260	19.06.	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

Příručka pro provádění auditu – v tištěné i elektronické podobě

Komora auditorů ČR vydala v srpnu 2012 ve spolupráci s firmou Deloitte třetí aktualizovanou verzi *Příručky pro provádění auditu* (bylo avizováno v úvodníku časopisu Auditor č. 5/2012).

Příručka byla vytištěna v rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“

programu česko-švýcarské spolupráce a na konci srpna byla rozeslána spolu s CD zdarma všem auditorům.

Příručka je rovněž k dispozici na webu komory v sekci Předpisy a metodika - Metodická podpora. Formuláře obsažené v příručce jsou k dispozici i v textovém formátu

s cílem napomoci jejich využitelnosti. K využití aktualizované příručky je tradičně připraveno školení, bližší informace najdete na úvodní straně webu komory (Termíny seminářů realizovaných v rámci dotačního programu).

Pavla Pšeničková
oddělení metodiky KA ČR

Novela zákona o účetnictví

Dne 4. července 2012 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), a další související zákony.

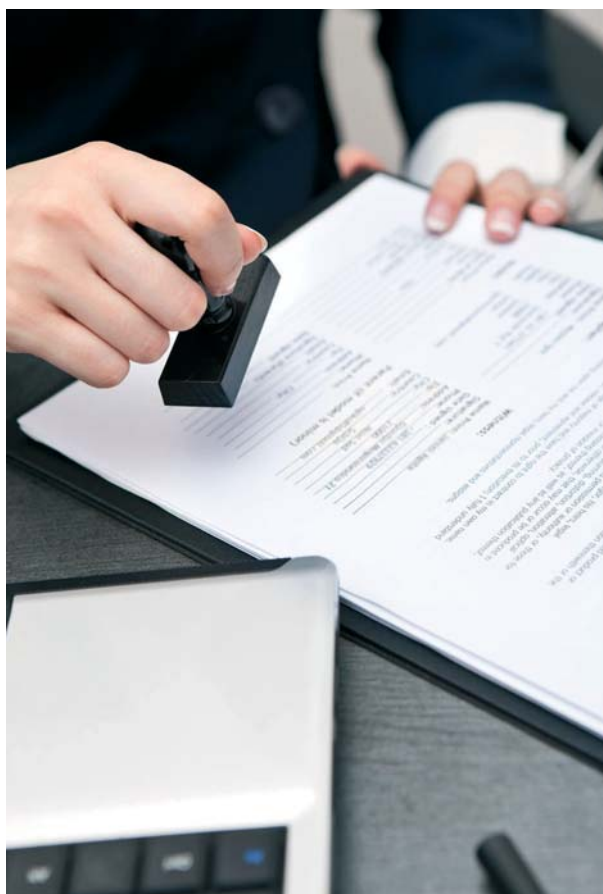
Novela zákona o účetnictví přináší následující změny:

- stanoví požadavek na vytvoření podmínek pro předávání a přebírání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu včetně pravidel pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě pro některé vybrané účetní jednotky a osoby, o kterých tak stanoví zákon o účetnictví nebo jiný právní předpis, a stanoví i sankce za jejich nenaplnění;
- povinnost schvalování účetních závěrek některými vybranými účetními jednotkami poprvé pro účetní závěrky za účetní období roku 2012;
- stanoví výjimku pro některé vybrané účetní jednotky z povinnosti v určitých případech oceňovat reprodukční pořizovací cenou podle § 25 zákona o účetnictví;
- v oblasti inventarizace majetku s dopadem na všechny účetní jednotky nově upravuje např. datum zahájení inventury ve vztahu k rozvahovému dni (nově posun až do dvou měsíců po rozvahovém dni), rozšiřuje náležitosti inventurních soupisů.

Novela zákona o účetnictví nabývá účinnosti prvním dnem druhého kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, tj. 1. září 2012. Části upravující možnost NKÚ, kontrolního orgánu při výkonu veřejnosprávních kontrol a kontrolora při přezkoumání hospodaření vyžádat si informace z centrálního systému účetních informací státu nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2013.

Znění novely zákona o účetnictví naleznete na webových stránkách KA ČR www.kacr.cz v sekci Předpisy a metodika – Účetní předpisy – Zákon a evropské předpisy.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR



Mezinárodní auditorské standardy 2012 zveřejněny

Mezinárodní federace účetních (IFAC) zveřejnila na konci července 2012 aktuální vydání mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements).

Vydání 2012 obsahuje oproti předpisům zveřejněným v roce 2010 (v roce 2011 IFAC příručku obsahující předpisy nevydala) upravenou předmluvu, praktický materiál *IAPN 1000 Zvláštnosti při auditu finančních nástrojů a revidované standardy ISA 610 Využití práce interních auditorů, ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí a ISRS 4410 Zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky*. Obsaženy jsou i dva zcela nové standardy *ISAE 3410 Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů a ISAE 3420 Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu*. Z důvodu zastaralosti a nekonzistence se stávajícím textem ISA byly již v prosinci 2011 zrušeny mezinárodní pokyny pro praxi IAPS.

Anglické znění standardů najdete na webových stránkách IFAC www.ifac.org a na webových stránkách komory www.kacr.cz. Komora auditorů v současné době dokončuje překlady těchto standardů. Překlady budou k dispozici na webových stránkách v sekci Předpisy a metodika – Auditorские standardy zhruba na konci října 2012 a budou také distribuovány všem auditorům na CD.

Účinnost nových nebo revidovaných standardů

ISA 315	Pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.
ISA 610	Pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.
ISRS 4410	Účinný pro zprávy o zakázkách spočívajících v sestavení účetních informací datované 1. července 2013 nebo později.
ISAE 3410	Účinný pro zprávy o ověření za období končící 30. září 2013 nebo později.
ISAE 3420	Účinný pro zprávy o ověření datované 31. března 2013 nebo později.

Pavla Pšeničková
oddělení metodiky KA ČR

Prohlášení FEE o auditu

Federace evropských účetních (FEE) zveřejnila čtyři prohlášení o auditu (FEE Policy Statements), která se týkají veřejného dohledu nad auditory, použití ISA v Evropské unii, poskytování neauditorských služeb subjektům veřejného zájmu a zlepšení zpráv auditora. Tato prohlášení vznikla jako reakce na navrhované změny v předpisech upravujících problematiku auditu v EU. Nejedná se o odborná prohlášení, spíše o sdělení, která jsou srozumitelná širší veřejnosti. Prohlášení jsou k dispozici na webových stránkách FEE www.fee.be. Dále jsou uvedeny hlavní body z jednotlivých prohlášení.

Prohlášení o veřejném dohledu nad statutárními auditory a společnostmi, které auditují subjekty veřejného zájmu a ostatní subjekty

(FEE Policy Statement on Public Oversight of Statutory Auditors and Audit Firms auditing Public Interest Entities and non-Public Interest Entities)

- Oblast auditu subjektů veřejného zájmu a souvisejícího veřejného dohledu by neměla být pokryta nařízením EK, ale měla by být, stejně jako dosud, řešena v rámci směrnice – řešení této oblasti směrnicí i nařízením může vést ke vzniku bariér při vstupu na trh auditorských služeb.

- Veřejný dohled na národní úrovni
 - FEE podporuje posílení role dohledu.
 - Zároveň však doporučuje, aby návrh směrnice obsahoval požadavek na to, aby zodpovědný orgán (competent authority) fungoval tak, aby byl schopen identifikovat potřebu využití zkušeností a znalostí auditorů a také je v nutných případech využíval.
 - Zodpovědný orgán by měl být složen ze zástupců zájmových skupin (účetní jednotky, regulátor, vlastníci), a nejen z vládních úředníků.
 - Mělo by být zajištěno i jeho dostatečné financování.
- Delegování některých aktivit, za které nese konečnou odpovědnost orgán veřejného dohledu, na profesní organizace
 - Stávající evropská právní úprava tuto delegaci umožňuje.
 - Navrhované předpisy ji umožňují jen velmi omezeně.
 - Vzhledem ke zkušenostem a znalostem členů profesních organizací by jejich zapojení mělo být výrazně vyšší, než je navrhováno novými evropskými předpisy.

- V souladu s navrhovanými přepisy může zodpovědný orgán delegovat aktivity v oblasti registrace auditorů na profesní organizaci, FEE navrhuje, aby bylo do směrnice přidáno jasné ustanovení, že registrace zahrnuje i proces vzdělávání a kvalifikace auditorů.
- Profesní organizace by měly být zapojeny do procesu tvorby standardů.
- Měla by být zachována možnost provádění kontroly kvality u společností, jež nejsou subjekty veřejného zájmu, profesními organizacemi s dostatečnými zkušenostmi a zdroji.
- Rozšíření definice subjektu veřejného zájmu
 - FEE navrhuje, aby členské státy měly možnost vyjmout některé jednotky z definice subjektu veřejného zájmu, která je obsažena v návrhu nové směrnice. Jednotky budou moci být vyjmuty, pokud nebudou významné pro národní ekonomiku a nebude to mít vliv na zahraniční subjekty.

Prohlášení o přijetí Mezinárodních auditorských standardů (ISA) pro použití v evropské unii (FEE Policy Statement on Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the European Union)

- FEE i nadále podporuje použití ISA pro všechny povinné audity v EU.
- Mělo by být zajištěno, aby byly včas pro použití v EU přijímány všechny dodatky/úpravy, které IAASB provede do klarifikovaných ISA.
- FEE nepodporuje národní dodatky (add ons) k ISA, pokud řeší pouze požadavky národní legislativy.
- Vzhledem k tomu, že 6 členských států dosud nepřijalo ISA (z nichž 5 reprezentuje největší ekonomiky EU), je třeba, aby byl zaveden co nejjednodušší a flexibilnější mechanismus přijímání ISA pro použití v EU.
- FEE vítá požadavek na proporcionální aplikaci ISA při auditu malých a středních podniků. FEE podporuje mezinárodní spolupráci při zavádění tohoto „proporcionálního užití“.

Prohlášení o poskytování neauditorských služeb subjektům veřejného zájmu, kteří jsou auditními klienty

(FEE Policy Statement on The Provision of Non-Audit Services to Audit Clients that are Public Interest Entities)

- FEE navrhuje, aby tato oblast byla řešena ve směrnici, nikoli v nařízení.
- Mnoho členských států již implementovala velmi přísné požadavky na nezávislost.
- Jako nejvhodnější se jeví mezinárodní harmonizace v této oblasti, například IESBA. Etický kodex stanovuje zejména v sekci 290 velmi rozsáhlé a detailní požadavky na nezávislost auditora.

- Materiál FEE dále obsahuje porovnání požadavků návrhů evropských předpisů na nezávislost auditora s požadavky Etického kodexu IESBA, přičemž služby jsou rozděleny na služby všeobecně zakázané, na služby, jejichž zákaz je posuzován případ od případu, a na služby, které jsou všeobecně povoleny.
- FEE doporučuje:
 - U služeb, které jsou všeobecně zakázány, postupovat v souladu s požadavky Etického kodexu IESBA.
 - U služeb, jejichž zákaz by měl být posuzován případ od případu, aby byly buď všeobecně zakázány, pokud jde o významné částky, nebo povoleny pouze tehdy, když jsou přijata přiměřená zabezpečovací opatření (počítá se se zapojením výborů pro audit).
 - U služeb, které mají být všeobecně povoleny, vždy vyhodnocení hrozeb vůči nezávislosti.

Prohlášení o zlepšení zpráv auditora (FEE Policy Statement on Improved Auditor Reporting)

- FEE navrhuje, aby tato oblast byla řešena ve směrnici, nikoli v nařízení.
- FEE podporuje návrh EK týkající se rozšíření obsahu informací uvedených ve zprávě auditora, zejména v oblasti going concern.
- FEE nepodporuje návrh EK na zavedení dodatečné zprávy auditora pro subjekty veřejného zájmu, všechny zprávy auditora by měly být jednotné bez ohledu na typ auditované účetní jednotky.
- FEE podporuje mezinárodní řešení – aktivně se zúčastňuje tvorby nového ISA standardu řešícího problematiku zprávy auditora.



- FEE podporuje vydávání zpráv pro auditní výbor.
- Auditor se může vyjádřit k tomu, jak společnost vyhodnotila plnění předpokladu going concern. Tato skutečnost by měla být uvedena v příloze k účetní závěrce, společnost může vyhodnotit situaci jako bezproblémovou, potenciální problémy (nutno zveřejnit více informací), zřejmý going concern problém (nutno zveřejnit více informací). Auditor by se pak k těmto zveřejněným informacím vyjádřil (prohlášení obsahuje příklad části zprávy auditora).
- FEE se domnívá, že zpráva auditora by měla být více specifická než dosud. Navrhuje, aby zpráva obsahovala specifické informace o přístupu k auditu a významných auditních rizicích (prohlášení obsahuje

příklad části zprávy auditora). Další informace by měly být sděleny výboru pro audit.

- FEE navrhuje, aby informace o nedostacích v interních kontrolách vztahujících se k sestavení účetní závěrky byly dále sdělovány auditnímu výboru a managementu a nebyly součástí zprávy auditora (jak je požadováno v návrhu nařízení).

Text všech prohlášení v angličtině naleznete na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v aktualitách.

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR

Mezinárodní workshop „Účetní výkaznictví v Evropě“

Katedra finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze byla ve dnech 6.-7. září 2012 organizátorem 8. ročníku mezinárodního workshopu věnovaného otázkám účetního výkaznictví v Evropě (8th Workshop on European Financial Reporting, EUFIN 2012). Pořadatelé tohoto workshopu jsou vždy významné evropské ekonomické univerzity a každoročně se jej účastní zhruba 80 odborníků, kteří si zde vyměňují nejnovější poznatky a prezentují výsledky výzkumu a vývoje v této oblasti. Právo uspořádat 8. ročník tohoto workshopu na VŠE v Praze je výsledkem dlouhodobé aktivní mezinárodní spolupráce pracovníků katedry účetnictví a auditingu VŠE v Praze, reprezentované Marcelou Žárovou, Ladislavem Mejzlíkem a Jiřím Pelákem, kteří tvořili jádro organizačního výboru workshopu.

EUFIN 2013	Valencie (Španělsko)
EUFIN 2012	Praha (Česká republika)
EUFIN 2011	Bamberg (Německo)
EUFIN 2010	Stirling (Skotsko)
EUFIN 2009	Catania (Itálie)
EUFIN 2008	Lund (Švédsko)
EUFIN 2007	Paříž (Francie)
EUFIN 2006	Milton Keynes (Velká Británie)
EUFIN 2005	Regensburg (Německo)

Účelem těchto workshopů není jen prezentace příspěvků zabývajících se mezinárodním rozměrem účetního výkaznictví a auditu, ale také seznámení zahraničních účastníků se situací v těchto oblastech v pořadatelské zemi.

Z příspěvků autorů, kteří se ucházeli o účast na workshopu, bylo k prezentaci vybráno vědeckým výborem workshopu celkem 36 příspěvků, které byly autory předneseny během dvou dnů ve třinácti dvouhodinových paralelně probíhajících sekcích. Patnáctičlenný

vědecký výbor workshopu vybíral příspěvky k prezentaci anonymně tak, že každý příspěvek byl hodnocen nezávisle dvěma členy vědeckého výboru, přičemž nikdo z hodnotících ani autorů příspěvku nebyl ze stejné země.

V rámci paralelních sekcí byly předneseny výsledky výzkumů odborníky ze Švédska, Španělska, Německa, Velké Británie, Itálie, Francie, Nového Zélandu, Norska, Austrálie, Dánska a České republiky. Příspěvky byly rozmanité. Mezi nejzajímavější z hlediska regulace finančního účetnictví v Evropě patřil příspěvek Axela Hallera z univerzity v Regensburgu s názvem: Vztah finančního a daňového účetnictví v Německu – revize po 20 letech. V tomto příspěvku se autor odvolává na svůj původní názor na vztah finančního a daňového účetnictví v Německu, který publikoval v roce 1992 a který byl založen na tzv. Massgeblichkeitsprinzip a v podstatě znamenal za určitých okolností přednost daňového účetnictví. Axel Haller na empirické studii dokládá, že vlivem změny pravidel regulace finančního účetnictví i změn prostředí, ve kterém účetnictví funguje, dochází nutně k situacím, kdy nelze sestavit jednotné účetnictví v tom smyslu, že současně bude vyhovovat pravidlům finančního účetnictví i daňového účetnictví. Vzhledem k tomu, že se v Evropě dlouhodobě diskutuje o vztahu daňového základu a zisku z finančního účetnictví, týkal se tohoto tématu příspěvek Christophera Nobese a Erlenda Kvaala. Autoři využili definice „book-tax conformity“ (BTC), která v podstatě znamená přizpůsobení zdanitelného zisku zisku z finančního účetnictví. Řešitelé zkoumali způsoby, které by vedly ke zlepšení měřitelnosti tohoto vztahu. Vyvinuli nový model, který vyzkoušeli ve 33 zemích. Avšak ani z tohoto vylepšeného modelu nejsou numerické závěry jednoznačné, je nutné je doplnit kvalitativním hodnocením. Na letošní workshop byly přijaty rovněž dva příspěvky členů katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze.

Příspěvek na téma „Vývoj systémů finančního účetnictví a manažerského účetnictví v českých podnicích po přijetí IFRS“ Davida Procházky a druhý příspěvek s názvem „Evropská regulace přeshraničních fúzí“ Marcely Žárové a Jany Skálové.

Součástí workshopu byla kromě prezentací příspěvků účastníků také dvě plenární zasedání na začátku a na konci workshopu. První plenární zasedání na téma „Účetní výkaznictví českých společností – praktické příklady“ se konalo na úvod workshopu a jeho moderátorem byl Ladislav Mejzlík. První vystoupil Petr Vácha (partner Ernst&Young), který hovořil na téma „Účetní výkaznictví českých společností – zkušenosti z konverze na IFRS“. Tento příspěvek byl shrnutím způsobů konverze českého účetnictví na IFRS s příklady těch oblastí, kde jsou IFRS a česká účetní pravidla v rozporu. Druhým vystupujícím byla Lucie Muchová (finanční ředitelka společnosti Pivovary Staropramen, člena skupiny A Molson Coors Company). Její vystoupení bylo na téma „Praktické důsledky použití různých Mezinárodně uznávaných účetních standardů na účetnictví a výkaznictví společností“. Výkaznictví Pivovarů Staropramen je vynikajícím příkladem situace, kdy společnost z důvodu změn vlastníků byla nucena během posledních deseti let přejít ve výkaznictví od českých účetních předpisů přes IFRS až po US GAAP, a to při současně povinnosti zjištění základu daně bez vlivu měnícího se účetního výkaznictví. Posledním řečníkem zasedání byl Leszek Chraścina (finanční ředitel společnosti NWR Karbonia S.A.), jehož vystoupení se týkalo praktických problémů vyskytujících se v procesu přeceňování podniků při akvizici na konkrétním příkladu společnosti NWR.

Druhé plenární zasedání, které moderovala Marcela Žárová, se věnovalo tématu „Regulační prostředí českých společností registrovaných na burzách cenných papírů – po přijetí IFRS“. Prvním vystupujícím byl viceguvernér České národní banky Vladimír Tomšík, který úvodem svého vystoupení charakterizoval pro účastníky workshopu český finanční trh, úlohu dohledu ČNB a dále hovořil o evropských regulačních nástrojích a nově vzniklých institucích, které vykonávají dohled nad finančním trhem, a o legislativních pravidlech pro bankovníctví, kterými se musí řídit státy Evropské unie. Viceguvernér také hovořil o finanční krizi a krizi jednotné měny euro se všemi důsledky pro jednotný trh v EU. Druhým vystupujícím v panelové diskusi byl Petr Koblíček, generální ředitel Burzy cenných papírů Praha, který úvodem reagoval na vystoupení viceguvernéra Vladimíra Tomšíka a ostře kritizoval způsob, jakým instituce v rámci EU regulují finanční trhy. Poukázal především na oblasti, které regulaci nepotřebují a jsou v ostrém kontrastu s oblastmi, které by regulaci naopak potřebovaly. Dalším řečníkem byl Petr Kríž, viceprezident Federace evropských účetních, který se zabýval regulačním prostředím českých firem registrovaných na burze cenných papírů z hlediska jejich povinnosti vykazovat v souladu s IFRS. Ve svém

vystoupení se soustředil na rozhodující vlivy, které působí na finanční situaci a výkonnost podniku, vymezil skupiny podniků, které vykazují podle IFRS, a shrnul rozdíly mezi českými pravidly a IFRS. V poslední části svého příspěvku se zabýval daňovými okolnostmi, které ovlivňují a v některých případech deformují účetní výkaznictví.

Podrobné informace o workshopu a prezentovaných příspěvcích najdete na webových stránkách katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze na adrese <http://kfu.vse.cz>.

Příští ročník workshopu se bude konat ve španělské Valencii.

Tento článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu „Institucionální podpora výzkumných činností“ s reg. číslem IP100040.

Marcela Žárová a Ladislav Mejzlík



Reforma účetnictví státu pokračuje, ale s problémy a pomalu



Martina Smetanová

Reforma účetnictví státu byla odstartována 1. ledna 2010. V souladu s usnesením vlády České republiky č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo zahájeno účtování a vykazování státu na akruálním principu. Reforma veřejných financí oslavila druhé narozeniny. Rok 2010, 2011 a následně i první pololetí roku 2012 přineslo vybraným účetním jednotkám, kterými jsou organizační složky státu, státní fondy, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny, celou řadu změn ve způsobu účtování a vykazování. Uvedme alespoň ty nejvýznamnější, kterými prošlo účetnictví a výkaznictví územních samosprávných celků.

Účetnictví

Účetnictví územních samosprávných celků se řídí pravidly, která mají klíčový význam při jeho vedení i zpracování. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů. Jednou z hlavních podmínek pro zabezpečení průkaznosti účetnictví územních samosprávných celků je provedení řádné inventarizace veškerého majetku a závazků, včetně jiných aktiv a jiných pasiv a skutečností záúčtovaných na podrozvahových účtech. Reforma účetnictví státu přinesla účetním jednotkám povinnost inventarizace majetku a závazků v souladu s § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Ve sbírce zákonů byla dne 4. července 2012 uveřejněna pod č. 239/2012 novela zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

K nejvýznamnějším změnám, které novela zákona o účetnictví přinesla, patří např.:

- možnost pro další uživatele získávat informace z Centrálního systému účetních informací státu (k těmto uživatelům patří: Nejvyšší kontrolní úřad, kontrolní orgán dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a kontrolor dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí);
- konsolidované příspěvkové organizace nemohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu;
- schvalování účetních závěrek;
- stanovení rozhodného dne pro inventuru, tj. dne, ke kterému se zjišťuje skutečný stav;

- aktualizace § 30 vztahujícího se k inventarizaci majetku a závazků;
- zjednodušený způsob ocenění majetku bezúplatně převáděného mezi vybranými účetními jednotkami.

V souvislosti s novelou zákona o účetnictví v oblasti schvalování účetních závěrek připravuje Ministerstvo financí ČR i vyhlášku o schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek, která stanoví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. Ministerstvo financí předpokládá její uveřejnění ve druhé polovině roku 2012 a účinnost od 1. ledna 2013.

Vyhláška by se měla vztahovat na účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) a c) zákona o účetnictví, které jsou územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, regionálními radami regionů soudržnosti, příspěvkovými organizacemi, státními fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkovým fondem ČR a organizačními složkami státu.

Přehled osob nebo orgánů dotčených účetních jednotek, které budou účetní závěrku sestavenou k 31. prosinci 2012 schvalovat

Účetní jednotka	Kdo schvaluje - návrh
Fondy ČR	Rada, dozorčí rada nebo výbor fondu
Organizační složka státu (OSS) bez zřizovatele	Nejméně 3 osoby pověřené vedoucím OSS
OSS se zřizovatelem	Zřizovatel OSS (plnící funkci zřizovatele)
Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ)	Kolegium NKÚ
Státní příspěvková organizace (PO)	Zřizovatel PO (plnící funkci zřizovatele)
Územní samosprávný celek (obec, kraj)	Zastupitelstvo
Hlavní město Praha	Zastupitelstvo hlavního města Prahy
Dobrovolný svazek obcí	Nejméně tříčlenný orgán
Příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem	Rada obce (zřizovatele), rada kraje (zřizovatele)
Regionální rada regionů soudržnosti (RRRS)	Výbor RRRS

Schvalování účetní závěrky je proces, jehož cílem by mělo být odsouhlasení účetní závěrky, nikoli její kontrola nebo ověření tak, jak obsahuje připravovaný návrh vyhlášky o schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek. Pokud při schvalování probíhá zároveň kontrola či ověřování, pak by ten, kdo kontroluje nebo ověřuje, účetní závěrku schvalovat neměl. Se schvalováním účetní závěrky souvisí i řešení samotného výsledku hospodaření daného roku. Tento proces

však návrh vyhlášky o schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek zatím neobsahuje.

Vyhláška č. 410/2010 Sb.

Beze změn nezůstala ani vyhláška č. 410/2010 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro některé vybrané účetní jednotky. K aktualizaci došlo např. v těchto oblastech: dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, vlastní kapitál, výsledek hospodaření, postup tvorby a použití opravných položek a odpisování dlouhodobého majetku. Úpravy se však týkají téměř všech ustanovení vyhlášky, proto je nutné se s nimi důkladně seznámit.

České účetní standardy

Od 1. ledna 2010 mají územní samosprávné celky povinnost (tuto povinnost upravuje § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění) postupovat v souladu s Českými účetními standardy. K dispozici jich mají pouze osm, a to:

- 701 – Účty a zásady účtování,
- 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- 703 – Transfery,
- 704 – Fondy účetní jednotky,
- 705 – Rezervy,
- 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- 707 – Zásoby,
- 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Ministerstvo financí České republiky připravuje návrhy dalších dvou nových Českých účetních standardů, a to č. 709 – Vlastní zdroje a č. 710 – Dlouhodobý majetek. Jejich vydání se očekává do konce tohoto roku.

Účetní metody a časový harmonogram jejich použití

Účetní metoda	Aplikace
Opravné položky k vybraným položkám pohledávek	od 1. ledna 2010
Rezervy	od 1. ledna 2010
Ocenění reálnou hodnotou	od 1. ledna 2010
Časové rozlišení	od 1. ledna 2010
Závazné účtování na podrozvahových účtech	od 1. ledna 2010
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	k 31. prosinci 2011 rozvahově, v následujících letech již standardně prostřednictvím výkazu zisku a ztráty
Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku, k zásobám	k 31. prosinci 2011

Zcela zásadní změnou, kterou reforma účetnictví státu přinesla, bylo zavedení tzv. akruálního principu, tzn. zachycení nákladů a výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisí. Tento princip však neplatí pro



rozpočtovou oblast. Finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad je sestaven na hotovostní bázi (peněžní princip), a to na základě skutečných příjmů a skutečných výdajů.

Výsledek hospodaření za hlavní i hospodářskou činnost uvedený ve výkazu zisku a ztráty se významně liší od salda příjmů a výdajů, které je uvedeno ve finančním výkazu. Požadavek na odsouhlasení/vysvětlení základních rozdílů mezi těmito dvěma výsledky není legislativně upraven. Vedení účetních jednotek tak většinou ani neví, v čem rozdíly spočívají.

Novinkou roku 2011 bylo účtování o odpisech dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a opravných položkách k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku. První použití metody odpisování bylo k 31. prosinci 2011, a to rozvahově, tj. pomocí účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a účtů opravek (účtová skupina 07x a 08x). Od roku 2012 jsou odpisy účtovány standardně, tj. prostřednictvím účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku a účtů opravek.

Účetní jednotky začaly pracovat i s opravnými položkami k pochybným a nedobytným pohledávkám. Rok 2012 přinesl v této oblasti změnu. Opravné položky se již netvoří pouze k pohledávkám, které vznikají na základě soukromoprávních vztahů (např. z nájmu, služeb apod.), ale i k pohledávkám, které vznikají ze zákona (např. z poplatků). Stále však platí původní pravidlo, které říká, že opravné položky se tvoří ve výši 10 % za každých ukončených devadesát dnů po splatnosti dané pohledávky.

Výkaznictví

Proměnou prošla i účetní závěrka územních samosprávných celků, kterou od roku 2010 tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu nesestavují ty účetní jednotky, které nesplní dvě podmínky, a to brutto aktiva celkem více než 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč.

Součástí účetní závěrky již není od 1. ledna 2010 finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad (FIN 2-12 M).

Vyhláška č. 383/2009 Sb.

Aktualizace se týkají i vyhlášky č. 383/2009 Sb. o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Novela je spojena zejména s nově zaváděným výkazem, kterým je Pomocný analytický přehled, pomocí něhož budou do Centrálního systému účetních informací státu pořizovány detailní účetní informace.

Rozsah jednotlivých částí Pomocného analytického přehledu a jejich vzory stanoví příloha č. 2a vyhlášky, termíny předávání příloha č. 2b vyhlášky. Periodicita předkládání výkazu je čtvrtletní. První předávání účetních záznamů podle § 3a) vyhlášky provedou vybrané účetní jednotky ve stavu k 30. červnu 2012, a to ve lhůtě do 31. července 2012.

Z přechodných ustanovení vyplývá, že pro účetní období roku 2012 nepředávají účetní záznamy podle § 3a) vyhlášky obce, jejichž počet obyvatel je k 1. lednu 2011 menší než 3000 a příspěvkové organizace, jejichž aktiva celkem (v netto hodnotě) nepřesahují k 31. prosinci 2010 nebo k 30. září 2011 výši 100 mil. Kč. V účetním období roku 2012 nemusejí vybrané účetní jednotky vykazovat počáteční a koncové stavy v účetních záznamech podle § 3a) vyhlášky, sestavovaných k 30. červnu 2012 a k 30. září 2012; počáteční stav nemusejí tyto účetní jednotky vykazovat ani k 31. prosinci 2012.

Celkový orientační počet účetních jednotek, které předaly Pomocný analytický přehled do Centrálního systému účetních informací státu poprvé v červenci 2012, a to za období leden až červen 2012, je 1332. Největší podíl tvoří příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky a organizačními složkami státu (569 účetních jednotek), následují obce (449 účetních jednotek) a organizační složky státu (286 účetních jednotek). Dalšími v pořadí jsou kraje (14 účetních jednotek), státní fondy České republiky a Pozemkový fond České republiky (7 účetních jednotek) a Regionální rady regionů soudržnosti (7 účetních jednotek).

Závěr

A co říci závěrem? Snad jen to, že reforma účetnictví státu pokračuje, ale s problémy a pomalu. Metodické předpisy jsou vydávány příliš pozdě. Účetní jednotky nemají dostatek času na porozumění jejich obsahu, zavedení požadovaných změn do praxe, proškolení zaměstnanců, úpravy softwaru a aktualizace vnitřních směrnic. Ani po dvou letech od zavedení reformy nemají účetní jednotky k dispozici kompletní databázi potřebných účetních předpisů (chybí např. celá sada Českých účetních standardů). Metodika, kterou používají, prochází neustálými změnami nebo aktualizacemi, účetní závěrky sestavené za roky 2010, 2011 a následně i za 2012 jsou proto nesrovnatelné.

Kromě toho existují nejenom mezi odbornou veřejností, ale i mezi samotnými účetními jednotkami vážné pochybnosti o tom, zda všechny informace nebo data, která s velkými náklady pořizují a poskytují, a to nejenom Ministerstvu financí České republiky, ale i Českému statistickému úřadu apod., jsou nebo budou skutečně smysluplně využita.

Martina Smetanová

Mgr. Martina Smetanová pracuje od roku 2001 v oddělení auditu společnosti Deloitte. Specializuje se na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR, který od roku 2008 spolupracuje s Ministerstvem financí ČR, zejména s odborem kontroly, oddělením Metodiky účetnictví veřejného sektoru a oddělením Metodické podpory účetnictví státu. Spolupráce je věnována standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a postupů pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek. Od roku 2009 je členkou metodického týmu Ministerstva financí ČR se zaměřením na reformu účetnictví státu. Věnuje se lektorské a publikační činnosti.



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

Reforma účetnictví státu oslavila druhé výročí

Na rok 2013 je, podle stanoveného časového harmonogramu, naplánována konsolidace. K 31. prosinci 2012 by měly být sestaveny konsolidované účetní výkazy za ČR, a to na základě účetních záznamů, které budou Ministerstvu financí ČR povinny poskytovat účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku ČR. Myslíte si, že termín bude splněn a že konsolidované účetní výkazy za ČR a jeho dílčí konsolidační celky budou za rok 2012 skutečně sestaveny?

K dnešnímu dni, tj. k 1. srpnu 2012, je již jisté, že konsolidované účetní výkazy za ČR a za dílčí konsolidační celky státu za rok 2012 sestaveny nebudou. V připomínkovém řízení je návrh usnesení vlády ČR, který stanoví první sestavení těchto konsolidovaných účetních výkazů na období pozdější. Není vyloučeno, že tímto prvním obdobím bude až rok 2015.

Jaké jsou důvody pro odložení prvního sestavení konsolidovaných účetních výkazů za ČR?

Důvodů je hned několik, ale všechny ve své podstatě souvisejí s tím, že od roku 2010 musely vybrané účetní jednotky absorbovat velké množství změn vyplývajících z platných právních předpisů. Jenom účetní reforma znamenala v oblasti výkaznictví realizaci velmi podstatných úprav.

V souvislosti s globální dluhovou krizí se neustále zvyšují nároky na členské státy Evropské unie v oblasti výkaznictví, včetně výkaznictví statistického. Proto také v roce 2012 dostalo přednost zajištění informací pro monitorování a řízení veřejných financí před sestavováním konsolidovaných účetních výkazů za ČR. V této souvislosti bylo přibližně 1300 vybraným účetním jednotkám uloženo předávání nového statistického výkazu, kterým je Pomocný analytický přehled, což je de facto rozsáhlé výkaznictví nad samotnými účetními závěrkami. Není proto jednoduché celý tento systém stabilizovat a případně odstranit vzniklé nesrovnalosti.

Dotčené účetní jednotky předávaly Pomocný analytický přehled do Centrálního systému účetních informací státu do 31. července 2012, a to za první pololetí tohoto roku. Zajištění těchto primárních dat je z pohledu státu aktuálně prioritou. Ministerstvo financí ČR společně s Českým statistickým úřadem a Českou národní bankou předpokládá v roce 2012 a následně v roce 2013 zvýšenou metodickou podporu všem účetním jednotkám, které tento nový výkaz budou připravovat.



JUDr. David Bauer

je od roku 2007 zaměstnancem Ministerstva financí a v odboru Účetnictví a audit se jako vedoucí oddělení Metodiky účetnictví veřejného sektoru podílí na účetní reformě v oblasti veřejných financí. V letech 2000 až 2011

byl vědeckým pracovníkem Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky.

Tato změna však není na poli veřejných financí změnou jedinou. Od poloviny tohoto roku například vstupují do provozu další fáze realizace projektu Státní pokladny související s problematikou státního rozpočtu. Usazení tohoto projektu si také vyžádá zvýšenou pozornost a energii dotčených účetních jednotek.

Významným faktorem je i dlouhodobé přetížení účetních pracovníků v souvislosti s probíhajícími změnami. Jistá averze na další nové povinnosti je patrná zejména v municipální sféře. V rámci stávajícího trendu šetření „kde se dá“, bohužel nelze předpokládat posílení účtáren. Princip efektivity a únosnosti musí proto respektovat i stát při vážení svých priorit. Přestože lze za jednu z těchto priorit považovat i sestavení konsolidovaných účetních výkazů za ČR a za dílčí konsolidační celky státu, je nezbytné zvážit celkové načasování tohoto úkolu.

Konsolidace je spojena s konsolidační vyhláškou a konsolidačním manuálem. Tuto metodiku však vybrané účetní jednotky zatím k dispozici nemají. Kdy plánuje Ministerstvo financí ČR jejich uveřejnění a případně proškolení účetních jednotek?

Zveřejnění konsolidační vyhlášky a souvisejícího konsolidačního manuálu bude do jisté míry závislé na rozhodnutí vlády ČR o okamžiku prvního sestavení zmíněných konsolidovaných výkazů za ČR. Záměrem Ministerstva financí ČR je zajistit alespoň roční předstih, aby se dotčené účetní jednotky mohly na nové skutečnosti zodpovědně a včas připravit.

Plánuje Ministerstvo financí ČR, v souvislosti s konsolidací, aktualizovat relevantní paragrafy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vztahující se ke konsolidaci, anebo ne?

V souvislosti s tvorbou konsolidační vyhlášky zatím nejsou identifikovány významné nesrovnalosti, které by vyžadovaly další novelu zákona o účetnictví. Navíc v červenci byla publikována ve Sbírce zákonů novela zákona o účetnictví a patnácti dalších souvisejících zákonů (zákon č. 239/2012 Sb.), takže v tuto chvíli není předpoklad jeho okamžité novely s výjimkou změnového zákona k novému občanskému zákoníku a zákonu o obchodních korporacích.

Byla zmíněna novela zákona o účetnictví a některých souvisejících zákonů, jaké změny přináší?

Novela zákona o účetnictví a patnácti souvisejících zákonů přináší jako nejvýznamnější změnu schvalování účetních závěrek u vybraných účetních jednotek, což je asi 18 000 účetních jednotek. Schvalování účetní závěrky by nemělo být pouze formální záležitostí, ale mělo by být jedním z dalších nástrojů pro zvýšení „důvěryhodnosti“ údajů uváděných v účetní závěrce. Tímto krokem by měl být dán základ pro zavedení auditorského přístupu k posuzování účetních závěrek ve veřejné sféře.

Další významnou skutečností je rozšíření zmocnění k vydání prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví v oblasti průkaznosti, přenosu a úschovy účetních záznamů. Problematika účetních záznamů v technické a smíšené formě se dotýká všech účetních jednotek, tzn. i podnikatelů. S ohledem na vývoj informačních technologií považovalo Ministerstvo financí ČR za nutné upřesnit podmínky, resp. pravidla pro tuto oblast, zejména zvýšení právní jistoty. Účetní záznamy totiž slouží nejen k sestavení účetní závěrky, ale jsou využívány i v rámci jednotlivých řízení před orgány veřejné správy.

V neposlední řadě rozšiřuje novela zákona o účetnictví možnost využití záznamů uvedených v Centrálním systému účetních informací státu pro další potřeby státu.

Tyto změny navazují zejména na cíle účetní reformy a zohledňují i další aspekty vývoje v oblasti účetnictví. Samozřejmě lze očekávat, že Ministerstvo financí ČR bude upravovat právní předpisy vztahující se k účetnictví nejen ve veřejné sféře, ale i sféře podnikatelské, a to zejména s ohledem na implementaci právních předpisů Evropské unie.

Reforma veřejných financí oslavila druhé výročí, jak byste uplynulé dva roky hodnotil z pohledu toho, co se víceméně povedlo, ale i toho, co pokulhává?

Účetní reforma veřejných financí je pro mne proces, který nabral dynamiku již na přelomu let 2006 a 2007, kdy byl projednán celkový Koncepční rámec účetnictví státu pro ČR. Samotné účetní jednotky pocítily změny již koncem roku 2009. Není tudíž lehké stanovit jakýkoli okamžik výročí. Nicméně lze konstatovat, že s výjimkou sestavení konsolidovaných účetních výkazů za ČR a za dílčí konsolidační celky státu, byly realizovány

všechny etapy související se změnami v samotném účetnictví dotčených účetních jednotek. Současně byl vytvořen a v roce 2010 uveden do provozu základní technický nástroj, kterým je Centrální systém účetních informací státu.

Ne vše se dařilo a daří dle původních představ. Prosazení některých legislativních kroků bylo velmi zdoluhavé. Navíc konečná podoba účetní reformy je výsledkem velkého politického a odborného konsensu. Na každou takovou shodu se lze zpravidla současně dívat jako na částečný úspěch i částečný neúspěch. Jako spoluautor obsahu účetní reformy nemám na její celek tak kritický názor, jaký bych měl ještě před několika lety z pohledu akademického pracovníka.

Z pohledu státu je nyní nezbytné pokračovat v souvisejících úkolech, jako je: zajištění důslednějšího využívání všech shromažďovaných informací, a to nejenom účetních – pro plánování a řízení a pro kontrolní a související činnosti, provázání Centrálního systému účetních informací státu s dalšími systémy, stabilizace systému metodické podpory, zanesení některých dalších mechanismů do oblasti veřejných financí (včetně skutečného auditu), zpřístupnění shromažďovaných informací laické i odborné veřejnosti v takové formě, která bude srozumitelná a zajistí dostatečnou vypovídací schopnost.

Účetní reforma má svůj faktický přesah nad samotný rámec Má dáti a Dal. Je nezbytné zhodnotit veškeré dosavadní úsilí všech účetních jednotek, resp. jednotlivých účetních a ekonomických pracovníků.

K bolavým místům reformy veřejných financí patří chybějící kompletní metodická základna, neustále aktualizace stávajících předpisů a pozdní zveřejňování nové legislativy. Chystá Ministerstvo financí ČR do budoucna v této oblasti nějaké významné změny?

Na poli metodické podpory se Ministerstvo financí ČR snaží své činnosti neustále zlepšovat. Bohužel představy účetních jednotek, případně jejich očekávání, je zřejmě trochu jiné. V souvislosti se sestavováním a předáváním Pomocného analytického přehledu spolupracuje Ministerstvo financí ČR v metodické oblasti s Českým statistickým úřadem a Českou národní bankou. Co je nezbytné ještě zlepšit? Z mého pohledu je to například poskytování metodické podpory prostřednictvím webových stránek. Stávající způsob je poněkud nepřehledný a uživatelsky ne zcela komfortní.

Co se týká aktualizace právních předpisů, resp. jejich četnosti, tak byla zapříčiněna jednak rozsahem změn, etapizací (rozložením) účetní reformy a někdy i komplikacemi v rámci legislativního procesu. Účetní reforma skutečně nebyla jen kosmetickou změnou. Cílem do budoucna je vyvarovat se zveřejňování aktualizací právních předpisů těsně před koncem roku.

K 31. prosinci 2011 byly u některých vybraných účetních jednotek poprvé zaúčtovány odpisy dlouhodobého majetku. Máte nějaké informace o tom, jak se tyto účetní jednotky vyrovnaly s aplikací obsahu

českého účetního standardu 708 – Odpisování dlouhodobého majetku v praxi?

V souvislosti s prvním použitím metody odpisování dlouhodobého majetku jsme očekávali jisté komplikace. Naše obavy se však do značné míry nenaplnily. Načasnost předávání účetních závěrek do Centrálního systému účetních informací státu neměla metoda odpisování žádný vliv. Co se týká „kvality“ přístupu jednotlivých účetních jednotek, tak na zodpovědné hodnocení je zatím příliš brzy. Lze však konstatovat, že i když bylo účetním jednotkám umožněno provedení odpisování zjednodušeným způsobem, zdaleka ne všechny účetní jednotky tohoto způsobu využily. Z dostupných informací vyplývá, že u největších vybraných účetních jednotek převládá rovnoměrný způsob odpisování.

Trochu zarážející je však skutečnost, že se nyní rozvíjí diskuse nad samotnou metodou odpisování. Dokonce zaznívají úvahy, že z důvodu odpisování dlouhodobého majetku vlastně dochází k zobrazení méně objektivní informace o dlouhodobém majetku účetní jednotky, že odpisování dlouhodobého majetku po celou dobu jeho užívání znemožňuje srovnatelnost účetních jednotek nebo že metody odpisování se nedá využít pro jiné, např. rozpočtové účely.

Diskuse nad zavedením odpisování dlouhodobého majetku pro všechny účetní jednotky ve veřejné sféře probíhala několik let. Pokud je navíc jedním

ze současných trendů dospět v budoucnu například k „výkonovému účetnictví“, tak si lze nepoužití metody odpisování dlouhodobého majetku jen těžko představit.

V roce 2012 budou některé vybrané účetní jednotky sestavovat nový statistický výkaz „Pomocný analytický přehled“. K čemu bude tento výkaz sloužit a jaké nové informace přinese?

Pomocný analytický přehled byl připravován od roku 2008. Jeho primárním významem je naplnění povinností ČR v oblasti monitorování a řízení veřejných financí v souvislosti s výkaznictvím vůči Eurostatu případně dalším institucím Evropské unie.

Nejvýznamnějším uživatelem a tudíž i objednatel je Český statistický úřad. Současně tento druh informací bude využívat Česká národní banka a Ministerstvo financí ČR. Jeho využití však nebude pouze pro účely statistiky. Nový výkaz rozvádí vybrané položky do více úrovní. Jednou z nich je například partner účetního případu.

V Centrálním systému účetních informací státu jsou nastaveny některé druhy kontrol, které umožní porovnání (párování) vykazovaných ukazatelů (partnerů), proto budou shromážděné informace využitelné i pro některé preventivní či kontrolní činnosti.

Rozhovor vedla Martina Smetanová

Kopete za nás,
děkujeme!



faust

software jako výhoda.

**Faust pokrývá celou
auditorskou agendu**
(spis, testy, výběr vzorků).

Dejte na doporučení Vašich
kolegů a **vyzkoušejte** systém
Faust přímo při Vaší práci.

Zveřejňování účetních a finančních informací státu



Miroslav Hálek

Od 1. ledna 2010 může externí uživatel čerpat účetní a ekonomická data zveřejněná Ministerstvem financí ČR prostřednictvím prezentačního systému „ÚFIS – účetní a finanční informace státu“ (viz <http://www.info.mfcr.cz/ufis>). Vybraná data jsou do tohoto systému přenášena z CSÚIS (Centrální systém účetních informací státu), jehož naplňování zajišťují vybrané účetní jednotky (VÚJ), které zasílají příslušná účetní data v dané periodicitě prostřednictvím formátu XML (Extensible Markup Language).

Prezentační systém ÚFIS

Organizace, které musí zasílat účetní výkazy do ÚFIS:

- organizační složky státu,
- státní fondy,
- Pozemkový fond České republiky,
- státní příspěvkové organizace,
- územní samosprávné celky – obce, dobrovolné svazky obcí, kraje,
- regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem jsou územní samosprávné celky.

ÚFIS umožňuje prezentovat účetní výkazy ve formátu XML, PDF, XLS.

Účetními výkazy generovanými z ÚFIS jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, příloha.

Klady a zápory prezentace účetních výkazů z ÚFIS:

- + ukládání účetních výkazů do více formátů,
- + relevantnost účetních výkazů,
- + brzká dostupnost účetních výkazů (po předání od VÚJ do CSÚIS),

- + kvalitnější dostupnost dat v porovnání s účetními daty podnikatelských a neziskových subjektů (viz <http://portal.justice.cz>);
- nemožnost filtrovat účetní výkazy více účetních jednotek najednou,
- nemožnost filtrovat jednotlivé účetní položky jedné či více účetních jednotek najednou a jejich vzájemná kombinace (např. filtr suma Dlouhodobý hmotný majetek a suma Zásoby pro Ministerstvo financí ČR a Hlavní město Praha).

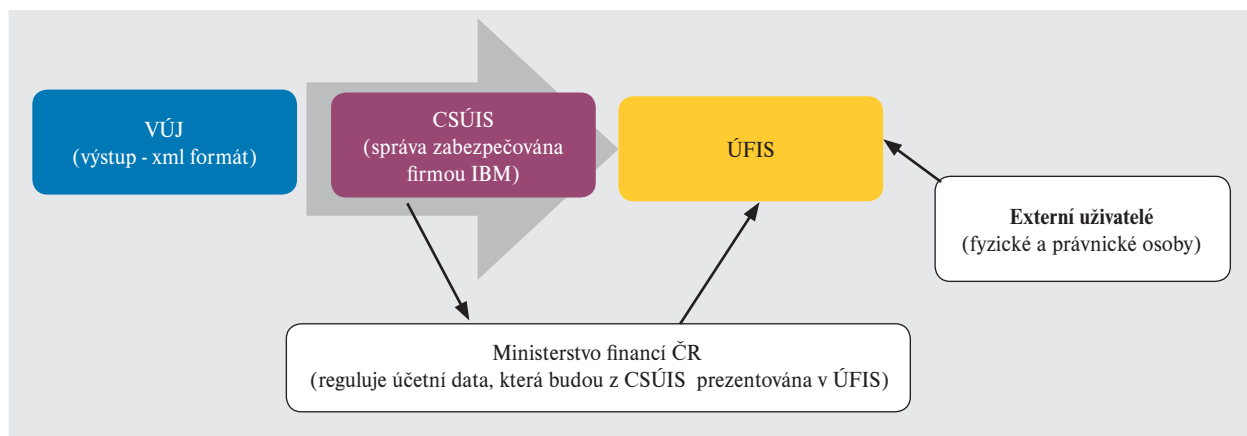
V současnosti je umožněno pracovat s účetními výkazy zmíněných VÚJ za rok 2010 a 2011. Dřívější data v ÚFIS nejsou. Výkazy „Operativní účetní záznamy“ a „Pomocný analytický přehled“ zatím také nejsou dostupné veřejnosti.

Aplikace některých účetních položek (výstupy z ÚFIS)

Účetní položky, jako jsou rezervy, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, opravné položky dlouhodobého hmotného, nehmotného, finančního majetku, pohledávek a zásob, již nejsou dominantou jen podnikatelského a neziskového sektoru, ale také sektoru veřejného. Tabulka 1 ukazuje, jak VÚJ aplikovaly zmíněné účetní položky v roce 2010 a 2011.

Tabulka prezentuje všechny VÚJ, které tvořily odpisy, rezervy a opravné položky za rok 2010 a 2011. Položka rezervy v roce 2011 v hospodářské činnosti vykazuje zápornou hodnotu, tedy VÚJ rozpouštěly vytvořené rezervy v předchozích účetních obdobích. Nejvyšší hodnotu vykazuje položka odpisy, a to téměř 21 mld. Kč v roce 2010. Tabulka tak prokazuje aplikování relativně nové účetní legislativy pro VÚJ prostřednictvím účetních metod (odpisování, tvorba rezerv a opravných položek).

Datový tok účetních výkazů



Tabulka 1 – Agregovaná data všech VÚJ – Odpisy, rezervy a opravné položky

Druh VÚJ	Účetní položka	2010 (v tis. Kč)		2011 (v tis. Kč)	
		Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
Všechny	551 – Odpisy dlouhodobého majetku	20 929 262,97	462 492,82	17 184 922,41	564 711,08
Všechny	555 – Tvorba a zúčtování rezerv	75 261,09	28 510,01	368 029,36	-12 159,03
Všechny	556 – Tvorba a zúčtování opravných položek	16 963 879,18	423 979,20	13 841 539,54	181 410,30

Tabulka 2 – Agregovaná data OSS a ÚSC – Odpisy, rezervy a opravné položky

Druh VÚJ	Účetní položka	2010 (v tis. Kč)		2011 (v tis. Kč)	
		Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
OSS	555 – Tvorba a zúčtování rezerv	3 609,67		11 987,11	
ÚSC	555 – Tvorba a zúčtování rezerv	125 501,50	18 374,62	211 939,75	-22 642,88
OSS	556 – Tvorba a zúčtování opravných položek	16 653 548,45	-604,12	13 579 842,57	509,21
ÚSC	556 – Tvorba a zúčtování opravných položek	311 890,91		285 256,62	174 621,70
OSS	551 – Odpisy dlouhodobého majetku	8 715 497,93	66,39	2 863 200,21	6,85
ÚSC	551 – Odpisy dlouhodobého majetku	117 859,77	112 157,78	1 228 567,80	192 030,60

OSS - organizační složka státu; ÚSC - územní samosprávný celek

Tabulka 2 rozvádí data v tabulce 1. Jedná se o OSS a ÚSC bez jejich příspěvkových organizací. Je patrné, že právě tyto dvě právní formy hojně aplikují zmíněné účetní metody. Otázka nastává, jak přesné jsou hodnoty zejména za rok 2010, kdy byly účetní metody prvně aplikovány, nicméně se dá očekávat, že v průběhu času budou účetní data ve stejné vypovídací kvalitě jako u podnikatelského sektoru.

Zhodnocení

Prezentační systém ÚFIS je úplnou novinkou v českém účetním prostředí, díky kterému lze dohledat účetní výkazy jakékoliv VÚJ, například v okolí bydliště externího uživatele. ÚFIS nabízí data nejenom k prezentaci, ale také k dalšímu použití a zpracování. Škoda je, že nelze filtrovat v kombinované variantě, tj. vyhledávat různé účetní položky různých VÚJ. ÚFIS prokazuje aplikaci účetních metod a tvorbu účetních položek, které dříve VÚJ netvořily, či jen v omezené oblasti činností. Při porovnání dostupnosti s účetními závěrkami neziskových organizací a podnikatelských subjektů má prezentační systém ÚFIS velký náskok před oběma dvěma.

Příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE v Praze „Výzkum transparentnosti a dostupnosti výročních zpráv (účetních závěrek) veřejných a nestátních neziskových organizací“ (registrační číslo F1 15/2012).

Miroslav Hálek

Ing. Miroslav Hálek je ve čtvrtém ročníku doktorského studia na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. Svůj výzkum zaměřuje na specifika účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru a nestátních neziskových organizací. Má praxi z účetní reformy veřejných financí při Ministerstvu financí ČR a účetní činnosti v neziskových organizacích.



Účetní jednotky veřejného sektoru a novela zákona o účetnictví



Michal Svoboda

Stejně jako pro podnikatelské účetní jednotky či banky je i pro účetní jednotky veřejného sektoru, tzv. vybrané účetní jednotky, primární právní normou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dne 4. července 2012 byl ve Sbírce zákonů zveřejněn zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Přestože samotná novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) není nijak rozsáhlá, přináší vybraným účetním jednotkám několik nových pravidel a povinností, z nichž přinejmenším některé jsou zcela zásadní. Většina nových ustanovení je účinná již od 1. září 2012, některá však až od 1. ledna 2013. Je nezbytné také upozornit na skutečnost, že zákonem č. 239/2012 Sb. nebyl novelizován pouze zákon o účetnictví, ale také několik dalších souvisejících zákonů. Tento článek vysvětluje zásadní novinky, nikoliv však všechny z nich. Zdůrazňuje také dělenou účinnost novelizačních bodů zákona č. 239/2012 Sb. Pro získání vyčerpávajících informací je však nezbytné odkázat přímo na Sbírku zákonů, resp. platné a účinné znění zákona o účetnictví. Za nejvýznamnější změnu lze považovat zavedení schvalování účetních závěrek ve veřejné sféře.

Předávání účetních záznamů pro potřeby státu a využití Centrálního systému účetních informací státu

Po dlouhé době dochází k určité úpravě předmětu zákona o účetnictví.¹ V prvním novelizačním bodu se rozšiřuje ustanovení § 1 a kromě rozsahu a způsobu vedení účetnictví a požadavků na jeho průkaznost zákon nově stanoví i podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Jedním z uvažovaných směrů v rámci účetní reformy v oblasti veřejných financí bylo podle slov ředitele odboru Účetnictví a audit Ministerstva financí Petra Plesnivého vydání samostatného zákona, jehož předmětem by bylo účetnictví ve veřejné sféře a související problematika. Tato cesta však v roce 2007 zvolena nebyla, a proto byl stávající zákon o účetnictví rozšířen o úpravu týkající se účetnictví státu, resp. předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Zákonem č. 239/2012 Sb. byla podstatně rozšířena ustanovení týkající se veřejnoprávního účelu zákona, a bylo tudíž namístě provést rozšíření předmětu zákona.

V § 1 je také nově Ministerstvu financí stanovena povinnost zajistit využívání informací shromážděných v Centrálním systému účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“) pro účely monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy. S tím souvisí novelizace tří dalších zákonů, ke kterým došlo prostřednictvím zákona č. 239/2012 Sb., a to:

1. zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu,
2. zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a
3. zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

V těchto případech je nově umožněno kontrolujícím při provádění kontroly (ad 1.), kontrolnímu orgánu při výkonu veřejnosprávní kontroly (ad 2.) a kontrolorům při výkonu přezkoumávání (ad 3.) vyžádat si od kontrolované vybrané účetní jednotky nebo od jiného kontrolního orgánu účetní záznamy též prostřednictvím CSÚIS, anebo si vyžádat účetní záznamy od správce CSÚIS, za podmínek stanovených zákonem o účetnictví.

A to ve všech třech uvedených případech s účinností od 1. ledna 2013. Ustanovení zákona o účetnictví neprolamují žádným způsobem stávající způsob provádění kontrol, resp. jejich formální proces. Dochází pouze k tomu, že pokud je kontrolní pracovník příslušného kontrolního orgánu oprávněn vyžádat si od účetní jednotky v rámci probíhající kontroly dokumenty, může si vyžádat ty dokumenty, které jsou účetním záznamem, prostřednictvím CSÚIS. Je vhodné zdůraznit, že v případě zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, se popsaná možnost netýká auditorů, kteří v územních samosprávných celcích provádějí přezkoumání hospodaření, nýbrž pouze tzv. kontrolorů, například pracovníků krajských úřadů. Uvedený způsob předávání účetních záznamů v rámci kontrolních činností by měl napomoci zefektivnit provádění samotných kontrol. Současně by již nemělo v takové míře docházet k tomu, že kontrolovaná účetní jednotka v rámci několika prováděných kontrol pokaždé předává každému kontrolnímu orgánu stejné dokumenty (účetní záznamy). V rámci technologie vyžádání si účetního záznamu prostřednictvím CSÚIS by mělo být podle vedoucího oddělení Metodika účetnictví veřejného sektoru Ministerstva financí Davida Bauera preferováno řešení, kdy bude nejdříve zjištěno, zda požadovaný dokument dotčená účetní jednotka již do CSÚIS nepředala v rámci jiné prováděné kontroly. Pokud ano,

¹ Poslední významná novela učiněná zákonem č. 292/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony provedla odtržení předmětu účetnictví od účetních jednotek, které prokazují pro daňové účely své výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

tato účetní jednotka bude informována, kdo a za jakým účelem si vyžádal konkrétní účetní záznam, a samotný účetní záznam bude poskytnut přímo z CSÚIS. Účetní jednotka tak bude mít přehled o tom, kdo, kdy a z jakého důvodu vyžaduje její účetní záznamy.

Podrobnosti způsobu předávání účetních záznamů pro potřeby státu upravuje vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech (dále jen „technická vyhláška“). Z přílohy č. 4 této vyhlášky vybraným účetním jednotkám vyplývá povinnost předat vyžádaný účetní záznam do CSÚIS do pěti pracovních dnů od obdržení takového požadavku. V případě, že se některá z kontrolních činností vztahuje též na jinou účetní jednotku než vybranou účetní jednotku, vztahují se na ni rovněž ustanovení technické vyhlášky (§ 6 odst. 5 zákona o účetnictví ve znění účinném od 1. září 2012). Z dosavadní praxe lze zřejmě očekávat, že nejčastěji bude uvedenými subjekty požadováno předání zejména zápisů z hlavní knihy a deníku a souvisejících dokumentů, např. faktur či smluv. Jak již bylo uvedeno, účinnost těchto ustanovení je stanovena na 1. ledna 2013. Všechny ostatní novinky, kterým se tento článek následně věnuje, mají účinnost stanovenou na 1. září 2012.

Průkaznost, přenos a úschova účetních záznamů

K významné úpravě také došlo v § 4 odst. 8 písm. n) zákona o účetnictví, kdy Ministerstvo financí upraví prostřednictvím prováděcí vyhlášky (pravděpodobně nové části technické vyhlášky) kromě požadavků pro technické a smíšené formy účetních záznamů také požadavky na jejich průkaznost, přenos a úschovu. Tato vyhláška by měla podle Petra Plesnivého zajistit nejen pro vybrané účetní jednotky, ale pro všechny účetní jednotky přiměřenou míru právní jistoty při přenosu účetních záznamů a při zajišťování průkaznosti účetnictví. Kromě obecných pravidel při zajištění průkaznosti se tato vyhláška dotkne též formy, formátu a obsahu účetního záznamu a připojování podpísaných záznamů k účetnímu záznamu.

Schvalování účetních závěrek

Ustanovení § 4 odst. 8 zákona o účetnictví je nově rozšířeno ještě o jedno písmeno w), které stanovuje Ministerstvu financí povinnost vydání prováděcí vyhlášky, která stanoví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. V případě schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek jde o naprostou novinku. Tento akt je již delší dobu známý z podnikatelské sféry, kde nejvyšší orgán společnosti, např. valná hromada schvaluje účetní závěrku, čímž rozhoduje například o výsledku hospodaření, respektive jeho případném rozdělení na dividendách, ale zejména schválením účetní závěrky de facto prohlašuje, že daná účetní závěrka reprezentuje pohled

na finanční situaci a finanční výkonnost organizace pro všechny uživatele této účetní závěrky. U vybraných účetních jednotek je situace analogická. Jejich výsledek hospodaření má sice odlišnou vypovídací schopnost a informační hodnotu a nedochází k vyplácení dividend, ale i u vybraných účetních jednotek je nezbytné zajistit, aby se příslušný, pokud možno nejvyšší, orgán organizace formálně přihlásil k účetní závěrce své účetní jednotky. Z § 5 zákona o účetnictví vyplývá, že za účetnictví odpovídá samotná účetní jednotka a této odpovědnosti se nemůže zbavit ani tím, že pověří vedením svého účetnictví jiný subjekt. U vybraných účetních jednotek chybělo praktické naplnění tohoto předpokladu. Tato situace nezřídka vedla a vede k tomu, že orgány vybraných účetních jednotek věnují jejich účetnictví a účetní závěrce jen velmi malou pozornost. Kromě této skutečnosti existuje přinejmenším ještě jeden zásadní důvod pro schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek. Jedněmi z klíčových uživatelů informací z účetních závěrek jsou také orgány Evropské unie, například Evropská komise či Eurostat. Tyto orgány nahlíží na účetní závěrky, které nejsou řádným a plnohodnotným způsobem schváleny, často jako na nedostatečně validní. Bylo by pak obrovským mrháním většinou nesmírně náročné práce účetních pracovníků a pracovníků ve vybraných účetních jednotkách, kdyby výstupy jejich práce nebyly považovány za dostatečně validní pouze kvůli tomu, že neprošly schválením.

Jelikož i novelizační body k tématu schvalování účetních závěrek jsou účinné již od 1. září 2012, bude účetní závěrka vybraných účetních jednotek poprvé schvalována již za rok 2012. Zákon č. 239/2012 Sb. stanovil ve zvláštních předpisech jednotlivým právním formám vybraných účetních jednotek orgány, které budou schvalování provádět, a to v případě „ústředních“ účetních jednotek takto:

Tabulka 1 – Schvalování účetních závěrek – vybrané ústřední vládní instituce

Předkladatel	Schvaluje
Pozemkový fond ČR	Rada PF ČR
Organizační složka státu bez zřizovatele	nejméně 3 osoby pověřené vedoucím organizace
Organizační složka státu, která má zřizovatele	Zřizovatel OSS (organizace plnící funkci zřizovatele)
Nejvyšší kontrolní úřad	Kolegium NKÚ
Příspěvková organizace „státní“	Zřizovatel (organizace plnící funkci zřizovatele)
Státní zemědělský a intervenční fond	Dozorčí rada SZIF
Státní fond životního prostředí	Rada SFŽP
Státní fond kultury	Rada SFK
Státní fond pro podporu a rozvoj české kinematografie	Rada SFPRČK
Státní fond dopravní infrastruktury	Výbor SFDI
Státní fond rozvoje bydlení	Dozorčí rada SFRB

Zdroj: Zákon č. 239/2012 Sb.

V případě „územních“ účetních jednotek pak takto:

Tabulka 2 – Schvalování účetních závěrek – vybrané místní vládní instituce

Předkladatel	Schvaluje
Obec	Zastupitelstvo obce
Príspevková organizace zřizovaná obcí	Rada obce (zřizovatele)
Kraj	Zastupitelstvo kraje
Príspevková organizace zřizovaná krajem	Rada kraje (zřizovatele)
Hlavní město Praha	Zastupitelstvo hl. m. Prahy
Príspevková organizace zřizovaná hlavním městem Prahou	Rada hl. m. Prahy
Regionální rada regionu soudržnosti	Výbor RRRS
Dobrovolný svazek obcí	nejméně tříčlenný orgán

Zdroj: Zákon č. 239/2012 Sb.

Pro samotný průběh schvalování je zásadní také nová zákonná povinnost daná § 6 odst. 6 zákona o účetnictví, kde je stanoveno, že účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je schvalovaná jinou účetní jednotkou, respektive příslušným orgánem jiné účetní jednotky, mu musí pro účely schválení její účetní závěrky poskytnout součinnost. Zejména v případě větších organizací, jako jsou města, kraje nebo některá ministerstva, to může znamenat nezbytnost celoroční součinnosti jimi zřizovaných příspěvkových organizací a celoroční metodické činnosti ze strany jejich zřizovatelů. Lze však očekávat, že schvalování účetních závěrek se brzy stane standardní součástí ekonomického života organizací ve veřejném sektoru, stejně jako je tomu v případě schvalování závěrečných účtů obcí či kapitol státního rozpočtu.

Jak již bylo uvedeno, za účelem stanovení podrobných pravidel pro schvalování účetních závěrek ve vybraných účetních jednotkách Ministerstvo financí zveřejní samostatnou vyhlášku. Pro první schvalování, tedy pro schvalování účetní závěrky za rok 2012, budou aplikována některá přechodná zjednodušení. Teze této vyhlášky lze najít např. na webu Poslanecké sněmovny Parlamentu. Vyhláškou by měla být upravena zejména organizace schvalování, včetně například činností v rámci samotného aktu schválení či nápravy nedostatků vyplývajících z neschválení, ale zřejmě také důležitá přechodná ustanovení pro schvalování účetní závěrky za rok 2012.

Inventarizace

Na první pohled velmi výrazných změn doznal § 30 upravující pravidla pro inventarizaci majetku a závazků. Nejedná se však o změny zásadního, ale spíše zpřesňujícího charakteru. Je vhodné také zdůraznit, že se netýkají pouze vybraných účetních jednotek, ale všech účetních jednotek. Asi nejvýraznější novinkou je v případě periodické inventarizace možnost stanovení tzv. rozhodného dne, tedy dne, ke kterému

je skutečný stav zjišťován. Pokud se účetní jednotka rozhodne jej stanovit, musí být stanoven na den, který předchází rozvahovému dni, a to nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem. Mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem účetní jednotka provede rozdílovou inventuru, která zohlední přírůstky a úbytky majetku a závazků. Pravidlo o rozhodném dni lze použít obdobným způsobem i pro průběžnou inventarizaci. Ustanovení § 30 zákona o účetnictví nevyklučuje použití pravidla o rozhodném dni i pro dokladovou inventuru, v praxi však tato možnost zřejmě příliš často využívána nebude.

Oceňování

Určité zjednodušení v praxi vybraných účetních jednotek by měl přinést nový odstavec 6 v § 25 zákona o účetnictví. Tento nově stanovuje způsob ocenění majetku v případě bezúplatné změny vybrané účetní jednotky, která o něm účtuje, a to v případech:

- změny příslušnosti hospodařit s majetkem státu,
- svěření majetku do správy podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,
- výpůjčky a
- bezúplatného převodu nebo přechodu,

a to vždy mezi vybranými účetními jednotkami (netýká se tedy například situace, kdy je vybrané účetní jednotce darován majetek od fyzické osoby). Pro výše uvedené případy se nepoužije ocenění reprodukční pořizovací cenou, ale vybraná účetní jednotka při ocenění majetku navazuje na výši ocenění v účetnictví vybrané účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala. V těchto případech bude pravděpodobně nezbytné navázat i na výši případných opravek, avšak přesné pravidlo bude předmětem až příslušného nového Českého účetního standardu. Je zřejmé, že zejména vybrané účetní jednotky nabývající majetek jedním z uvedených způsobů si budou muset zajistit informaci o ocenění daného majetku u vybrané účetní jednotky, která tento majetek pozbývá. Důraz na zajištění informací pro samotnou účtárnu nejen v rámci účetní jednotky, ale také od ostatních účetních jednotek, je jednou z nejjednodušších změn, které účetní reforma veřejných financí od roku 2010 přinesla.

Zjednodušený rozsah vedení účetnictví

Významnou novinkou je také zúžení možnosti vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu v případě příspěvkových organizací, a to pouze na ty, které nebudou konsolidovanou účetní jednotkou. Příslušnou hranici významnosti, tedy určení, která vybraná účetní jednotka je, či naopak není konsolidovanou účetní jednotkou, stanoví budoucí vyhláška Ministerstva financí upravující pravidla pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek za dílčí konsolidační celky státu a za Českou republiku. Příspěvkové organizace, které budou podle této vyhlášky nevýznamné, budou moci i nadále vést

účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud o tom rozhodne jejich zřizovatel. Všechny ostatní budou muset vést účetnictví v plném rozsahu.

Závěr

Zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví a některé další související zákony, by měl dále přispět ke splnění primárního cíle účetní reformy veřejných financí, tedy směřovat k efektivnímu zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Přestože obsahuje některé zcela nové povinnosti pro vybrané účetní jednotky, některá z jeho nových ustanovení by mohla v blízké budoucnosti snížit náročnost a pracnost při snaze o naplnění uvedeného cíle účetní reformy veřejných financí.

Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury Vysoké školy ekonomické v Praze číslo F1/17/2012 s názvem Analýza vlivu snížení požadavků na vykazování malých účetních jednotek na rozhodování uživatelů účetních závěrek.

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.

Krátké zamyšlení nad schvalováním účetních závěrek



Danuše Prokůpková

Reforma veřejných financí, kterou provází reforma účetnictví, zaznamenává dynamický rozvoj, o čemž svědčí i poslední úpravy zákona o účetnictví. Je to tak správné, neboť účetnictví je bezesporu „páteří“ řídicích a kontrolních systémů. Na stole jsou předpoklady a východiska pro přípravu ústavního zákona o rozpočtové kázi a odpovědnosti.

Kombinace navržených pravidel umožňuje posílení kladných stránek finančního řízení, umožňuje působení automatických stabilizátorů a dočasnou flexibilitu a orientuje se na udržitelnost veřejných financí. Mezi obecné principy pro správné fungování patří poskytování včasných a transparentních dat a jejich pravidelná analýza na všech úrovních zpracování. Vnější i vnitřní kontrolní mechanismy mají zajistit, aby bylo možné přijmout opatření k nápravě v jednotlivých případech a vyvodit odpovědnost příslušných stran vymáhat náhradu škod či přijmout opatření, která by měla možným porušením napříště zabránit nebo je alespoň ztlžit.

Článek má za cíl stručně informovat o dané změně zákona týkající se schvalování účetních závěrek veřejného sektoru, která je zcela jistě významným krokem správných směřem, avšak otevírá mnoho otázek, které se budou muset vyřešit. Mimo jiné mezi ně patří otázka nezávislosti, rozsahu daných šetření, kvalifikačních předpokladů realizátorů, nakládání s výsledky realizovaného procesu a další.

Zákon o účetnictví, který byl prvotně koncipován jako předpis pro podnikatelskou sféru, se opakovaně plní ustanoveními, která se vztahují k veřejným financím. Je to pochopitelné, neboť nejen u nás, ale v celém evropském společenství, ba i v celém světě nabývají veřejné finance stále více na významu. Je jim věnována oprávněná pozornost. Na skutečnost reagují i naše předpisy. Zákon o účetnictví by měl napříště představovat hlavní nástroj umožňující postupné dosažení spolehlivého obsahu a rozsahu schvalovacích postupů. Vzhledem k rostoucímu významu a v souvislosti



Víš určitě, že to byl soukromník? Nerad bych rozvracel veřejný sektor.
Kresba: Ivan Svoboda



s připravovaným ústavním zákonem o rozpočtové kázní a odpovědnosti se uvažovalo i o zvláštním zákoně o účetnictví závazným pouze pro vybrané organizace a v rámci veřejných rozpočtů. Tento záměr byl prozatím opuštěn. Nicméně poslední schválená novela zákona o účetnictví obsahuje ustanovení mířící do oblasti zajištění vymahatelnosti, validity informací a dalších povinností spojených s oceňováním a inventarizací stanovených samotným zákonem a účinnější zajištění dobré správy v oblasti účetnictví, včetně přenosu účetních záznamů mezi účetními jednotkami a centrálním systémem účetních informací státu (CSÚIS). Jedním z deklarovaných cílů novely je i požadavek na **schvalování účetních závěrek** u vybraných účetních jednotek. Výchozím krokem k dosažení tohoto cíle je tudíž řádné legislativní ukotvení, vymezení schvalovacích povinností vybraným organizacím, do nichž typicky patří organizace vyjmenované v § 1 odst. 3 zákona o účetnictví. Ovšem tato povinnost je rozšířena i na právnické osoby veřejnoprávní povahy a založené nebo zřízené za zvláštním účelem uspokojování potřeb obecného zájmu. Je to rozsáhlá „rodina“ organizací s různorodou strukturou, posláním a odlišnou činností. Již z tohoto důvodu bude stanovení podmínek pro schvalování prováděcím předpisem obtížné, neboť z uvedených specifíků bude nutné stanovit řadu odlišných korekčních mechanismů.

Význam tohoto institutu podtrhuje skutečnost, že prakticky do současné doby účetní jednotky veřejného sektoru v ČR nepředkládají přesvědčivé výkazy,

ověřené certifikovanými (externími) nezávislými stranami. V zájmu objektivnosti je třeba připomenout, že v původním návrhu změny zákona o účetnictví požadavek externího auditora byl navrhován. V rámci vnitřního připomínkového řízení byl odstraněn a nahrazen úpravami, které upřednostňují jiná hlediska.

Limitujícím faktorem pro dosažení odpovídající kvality schvalování a daných postupů je skutečnost, že v českém účetnictví chybí uceleně formulovaná východiska koncepčního rámce. Lze jej odvozovat pouze nepřímo, a to z řady ustanovení účetních předpisů různé právní síly. Chybí definice klíčových pojmů a používaných odborných výrazů, deklarace cíle a účelu účetního výkaznictví, cesty k dosažení cíle a **vymezení uživatelů** účetní závěrky, prostě to, co např. definují IPSAS (Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor) vydávané IFAC. Lze se oprávněně domnívat, že toto limitující omezení může sehrát negativní roli v daném úkolu a procesu schvalování účetních závěrek. Možná si vyžádá i přehodnocení dosavadních přístupů.

Zatím postrádáme jistou komplexnost pohledu na danou problematiku spojenou se schvalováním účetních závěrek. I když si mnozí dokáží představit užitečnost a dosah dané změny, pro posun nejen účetního myšlení se naskýtá řada podstatných otázek, na které je třeba urychleně hledat odpovědi. Mezi zásadní patří, **co bude obsahem** vlastního schvalování. Co to konkrétně u těchto vybraných účetních jednotek s odlišnou činností a odlišným posláním bude znamenat. To není ze zákona zřejmé. Zákonem se řeší spíše formální než obsahová stránka této problematiky. Z předkládaných tezí k prováděcí vyhlášce se již částečně dá dovodit, že v zásadě půjde o schválení, zda účetní závěrka představuje **věrný a poctivý obraz** finančního účetnictví a finanční pozice účetní jednotky. To navozuje jistou analogii s auditem. Tady ale podobnost končí. Dále uvedené otázky otevírají nůžky mezi cíli auditu a postupy a nástroji auditora a návrhy tezí prováděcí vyhlášky. S jistou samozřejmostí se naskýtá otázka, zda by mezinárodní auditorské standardy mohly být využitelné i pro schvalování závěrek vybraných organizací. Logicky souhlasná odpověď by ale navodila řadu dalších otázek. Mohlo by dojít k nežádoucímu zřetězení problémů. Úskalí plynoucí jenom z potřebného profesního vybavení bude zřejmě klíčovým prvkem a kamenem úrazu. Ale to není jediná nezodpovězená otázka. Přístupné teze vyhlášky pouze rámcově naznačují, jakým způsobem bude schvalování probíhat. Vše, co není ze zákona zřejmé, má být řešeno prováděcí vyhláškou (podzákoným předpisem), která však dosud nebyla vydána. Vzhledem k řadě dosud nejasných odpovědí na legitimní otázky bude muset být prováděcí vyhláška značně rozsáhlá, neboť bude muset zahrnovat jak stránku procesní, tak obsahovou a věcnou. Sladění potřebných požadavků bude obtížnější. Systémově není zatím ošetřena ani otázka, zda se budou do centrálního systému účetních informací státu předávat

schválené účetní závěrky a v jakých termínech, či zda schvalování bude probíhat až po zaslání povinných informací do CSÚIS. Volba alternativy rozhodným způsobem ovlivní přístup a vlastně celou filosofii procesu schvalování.

Prozatím nikde nenalzáme odpovědi na to, jak bude schválení, příp. neschválení doloženo. V tezí jsou pouze naznačeny důsledky toho, nebude-li účetní závěrka schválena. V souvislosti s neschválením se jeví představa sestavení nové účetní závěrky a jejího předávání v termínu do CSÚIS za současného stavu věcí, systému zpracování a následného předávání dost problematická.

Audit účetní závěrky vykonávané externími auditory podléhá mezinárodním měřítkům, má pevnou strukturu, stanoveny cíle a je určen jak formálním, tak věcným obsahem. Je doložen zprávou, resp. výrokem. Jakou obdobu dané věci můžeme očekávat? Či se bude jednat o zásadní odklon od této respektované metody? V tom případě, jakou na sebe vezme schválení konečnou podobu?

Úpravou zvláštních předpisů v části druhé až čtrnácté není sledováno stanovení **konkrétních podmínek** schvalování účetní závěrky. To má být opět předmětem prováděcí vyhlášky. Co ale zvlášť chybí, je vymezení pravomocí schvalovatele vůči účetní jednotce nezbytných pro kvalifikované rozhodnutí o schválení účetní závěrky, **rozsah jeho odpovědnosti** za jím schválenou účetní závěrku a způsob řešení případných sporů mezi jím a účetní jednotkou. V novele zákona čteme, že pokud organizační složka státu nemá zřizovatele a zřizovatelskou funkci nevykonává ani jiná organizační složka, určí vedoucí organizační složky nejméně tříčlenný orgán, který schvaluje účetní závěrku sestavenou k rozvahovému dni. Tento ojedinělý požadavek bude mít zřejmě dopad do organizačních struktur těchto účetních jednotek. Také v tomto případě nejsou stanoveny žádné kvalifikační předpoklady pro členy tohoto orgánu. Novela se nezabývá ani otázkou, zda jimi mohou či nemohou být např. zaměstnanci, kteří se podíleli na sestavení účetní závěrky, či zaměstnanci útvaru interního auditu.

V tezí prováděcí vyhlášky je zosobněna myšlenka součinnosti interních auditorů. V zásadě správná úvaha, jen není jisté, zda

bude případné ustanovení dostatečně závazné bez úpravy současného znění zákona o finanční kontrole, který jasně stanoví postavení a povinnosti interního auditora. Mezi povinnosti interního auditora podle zákona o finanční kontrole patří i povinnost zkoumání účetních a jiných výkazů z hlediska věrnosti zobrazení, zdrojů financování a finančního hospodaření. I když by se mohlo využít stávající ustanovení o povinnostech interního auditora vůči realizaci finančních auditů, je třeba vzít na vědomí, že dosud tato oblast stála mimo pozornost vnitřních plánů kontroly, a už vůbec bych na tomto místě nezkoumala, co si pod tím pracovníci interního auditu představují. Osvěta tímto směrem klopýtá, a s velkými rozpaky sledujeme, že ve vybavenosti interních auditorů hlubší pochopení pro daný předmět vesměs chybí. Snad nově stanovené povinnosti vyvolají poptávku a i vzdělávací programy se zacílí tímto směrem. Jenže jak řešit případné rozpory mezi nezávislostí interního auditora a schvalujícími subjekty. Návrh je řešit bližší podmínky vnitřním předpisem. Ve spojení se závažností obsahu vzbuzuje vhodnost a závaznost tohoto přístupu přinejmenším pochyby. Z ustanovení zákona vyplývá, že v některých případech má účetní závěrku schvalovat jiný subjekt než účetní jednotka, která účetní závěrku sestavila.

inzerce








brožovaná
352 stran
439 Kč



vázaná
224 stran
cca 340 Kč



brožovaná
104 stran
249 Kč



brožovaná
378 stran
cca 340 Kč

Tuto skutečnost je třeba zvážit v souvislosti s odpovědností účetní jednotky za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky podle zákona o účetnictví.

Podobně jako návaznost na zákon o finanční kontrole se bude zřejmě muset řešit návaznost na zákon o přezkoumávání hospodaření obce, ale i na konsolidační vyhlášku. I když podoba konsolidační vyhlášky není dosud známa, v logice dosavadního uvažování se naskytá otázka následného schvalování konsolidovaných účetních závěrek. V tomto případě by měl být jasně definován vztah mezi úrovněmi schvalovaných účetních závěrek.

Obecně je v návrhu novely části druhé až třinácté stanovena povinnost schvalování účetní závěrky vyjmenovaných dotčených účetních jednotek, a to zpravidla nejvyšším kolektivním orgánem nebo nejvyšším kontrolním orgánem. Například účetní závěrky příspěvkových organizací schvaluje dnes rada města jako zřizovatel, když rozhoduje o rozdělení zlepšeného výsledku hospodaření. Schvalování zastupitelstvem bude tedy dalším stupněm procesu s obdobným charakterem. I když budeme předpokládat, že nepůjde pouze o formální hlasování, není zřejmé, co se stane v případě, že zastupitelstvo závěrku následně neschválí.

Účetní závěrka územních samosprávných celků je součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a ve smyslu ustanovení rozpočtových pravidel je součástí závěrečného účtu, a již dnes je v rámci projednávání závěrečného účtu schvalována. Půjde o stejný či odlišný způsob schvalování? Z uvedeného je patrné, že je třeba zajistit kompatibilitu mezi zákony. Nemuselo by být zřejmé, že schvalování podle nových ustanovení je jiné než dosavadní realizovaná praxe.

Pro auditory by mohlo být zajímavé následující srovnání. I když není zcela zřejmé, co bude schválení účetní závěrky znamenat, ani jakými postupy lze dosáhnout takového výsledku, zatím to vypadá tak, že předem určení (tři) lidé, bez předem stanovené kvalifikace, budou plnit úkoly dosud hodné auditorů, jež mají oprávnění k potřebným úkonům a jejichž znalosti jsou opakovaně prověřovány. Vlastně jsou uznávány víc než auditor s odpovídajícím vzděláním, se zkouškami, stálou kontrolou kvality, pod stálou kontrolou orgánu KA ČR a s povinným plněním ročních vzdělávacích

programů. Jaký cíl bude za těchto podmínek prováděná praxe plnit? Tyto a další úvahy, které pro stručnost neuvádím, nemají za účel nový úkol zpochybnit, předkládám je pouze k orientaci v problematice či k dalšímu zamyšlení.

Zavedený institut vyvolá především **potřebu změn v technickém, organizačním i profesním zázemí** jednotlivých vybraných organizací. O přínosu nového ustanovení není třeba pochybovat. Průlomové opatření vyvolává potřebu integrovaného přístupu k dané problematice. Vyvolává potřebu nastavení pravidel, která umožní všem zúčastněným dosáhnout zamýšlených cílů. Je nezbytné nastavit odpovídající kompetence a pravomoci, které budou vytvářet předpoklady pro splnění stanoveného úkolu. To vše je třeba udělat v návaznosti na ostatní právní normy tvořící rámec veřejných financí. Ministerstvo financí připravuje prováděcí vyhlášku na dané téma a teze vyhlášky jsou dostupné na webu Poslanecké sněmovny. Myslím, že se k danému tématu budeme v zájmu věci opakovaně vracet.

Danuše Prokúpková

***Ing. Danuše Prokúpková** absolvovala studium na VŠE Praha - Fakultě národohospodářské v roce 1973. Praxi získala postupně v podnicích, jako byl Filmový podnik hl. města Prahy, VAKUS Praha, kde pracovala ve funkci analytika. Dále pracovala jako finanční analytik na Ministerstvu kultury pro muzea a galerie a v oddělení metodiky účetnictví veřejných financí na Ministerstvu financí (do března 2002). Nyní se věnuje poradenské a auditorské činnosti, auditorské oprávnění získala od Komory auditorů ČR v roce 1991. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR a lektor pro vzdělávání auditorů se zaměřením na státní správu, samosprávu a celou sféru nevýdělečných organizací. Působí v redakčních radách časopisů zaměřených na sféru veřejných financí. Vede Lexikon pro příspěvkové organizace. Působí jako lektorka pro další vzdělávání účetních, auditorů a kontrolorů v auditorských a poradenských firmách a v řadě vzdělávacích institucí. Má bohatou publikační činnost zaměřenou na finanční účetnictví, řízení a kontrolu ve sféře veřejných financí.*



Mezitímní účetní závěrka u vybraných účetních jednotek



Zavedení mezitímní účetní závěrky v ČR

Zákon č. 492/2000 Sb. změnil ustanovení § 19 zákona o účetnictví a zavedl v České republice od 1. ledna 2001 existenci mezitímní účetní závěrky.

Ta se od mimořádné, resp. řádné účetní závěrky odlišovala tím, že:

- ji lze sestavit tehdy, když to vyžadují zvláštní právní předpisy v průběhu účetního období,
- ji lze sestavit v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne,
- se při ní neuzavírají účetní knihy,
- se inventarizace provádí jen pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3, tj. „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

Mezitímní účetní závěrka u vybraných účetních jednotek

Frekvenci sestavování mezitímních účetních závěrek u územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, regionálních rad regionů soudržnosti, příspěvkových organizací, státních fondů, Pozemkového fondu a organizačních složek státu (dále jen vybraných účetních jednotek) zvýšila vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Tato vyhláška označuje v příloze č. 3 *Termíny pro předávání konsolidačních účetních záznamů* čtvrtletní výkazy Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Přehled o peněžních tocích, Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přílohu jako mezitímní účetní závěrku.

Už v průběhu prvního roku účinnosti technické vyhlášky o účetních záznamech a náběhu reformy účetnictví byly povinny účetní jednotky sestavovat čtvrtletní (meztímní) účetní závěrky, jen přechodná ustanovení jim umožnila drobné posunutí termínu pro jejich odezdání v průběhu roku 2010.

Při tvorbě mezitímní účetní závěrky, kterou si vyžádala technická vyhláška o účetních záznamech, účetní jednotky tedy:

- neuzavíraly účetní knihy a
- inventarizaci měly provádět jen pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví.

Znění § 26 odst. 3 zákona o účetnictví upřesňuje, že „Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku...“ Pokud se jedná o změnu metody odpisování a tvorbu opravných položek, s výjimkou tvorby opravných položek u pohledávek, měly ji účetní jednotky provést podle původního znění vyhlášky č. 410/2009 Sb. v účetním období započatém 1. ledna 2011. Novela vyhlášky posunula změnu metody odpisování na 31. prosinec 2011, u příspěvkových organizací jejich realizaci nejpozději v účetním období započatém 1. ledna 2013. Pokud se jedná o tvorbu opravných položek, s výjimkou tvorby opravných položek u pohledávek, účetní jednotky je měly vytvořit k 31. 12. 2011.

Mezitímní účetní závěrky sestavené v průběhu roku 2010 tak zohledňují u vybraných účetních jednotek:

- odpisy (pokud tyto účetní jednotky měly tuto povinnost podle dřívějších pravidel),
- opravné položky u pohledávek,
- rezervy,
- oceňování reálnou hodnotou, případně oceňování ekvivalencí.

Zákon č. 410/2010 Sb. s účinností od 1. ledna 2011 přidal 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.“

Co tedy obsahují mezitímní účetní závěrky v průběhu roku 2011? Změna odpisů a opravné položky se promítnou až k 31. 12. 2011, tj. v řádné účetní závěrce. A jak to bude s případnými rezervami, reálnou hodnotou, ekvivalencí? Nové ustanovení § 19 odst. 3 zákona o účetnictví zní jednoznačně. Realita je trochu jiná. Zásadní vliv na rozhodnutí, jak používat účetní metody včetně oceňování v případě mezitímních účetních závěrek, může mít komentář k důvodové zprávě k novele zákona o účetnictví, provedené zákonem č. 410/2010 Sb. Ten zní: „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 tomu nebrání.“ Je tedy na účetní jednotce, aby posoudila, zda je v průběhu roku 2011 rezerva nebo přecenění majetku a závazků významné.

Jak mají vypadat mezitímní účetní závěrky v průběhu roku 2012? Pro vybrané účetní jednotky již platí odpisování, opravné položky, pokračují rezervy, reálná hodnota, ekvivalence, zkratka účetní metody, které uvádí zákon o účetnictví a prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. Je však potřeba vypořádat se opět i se zněním § 19 odst. 3 zákona o účetnictví.

Pokud je pro účetní jednotku významným nákladem odpis majetku, pak jistě patří v průběhu účetního období roku 2012 tato korekce hodnoty majetku do účetních výkazů. Český účetní standard č. 708 uvádí, že se odpisování zahajuje prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání, a že se o odpisech účtuje nejpozději k rozvahovému dni (takže lze i v průběhu účetního období).

Stejně tak je potřeba analyzovat z pohledu významnosti opravné položky a rezervy. Zvláště pak opravná položka u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení musí být zaúčtována v požadovaných termínech, jinak by byl náklad daňově neúčinný.

Některé vybrané účetní jednotky mají významné hodnoty dlouhodobého finančního majetku (cenné papíry a podíly v dceřiných společnostech). V takovém případě je potřeba správně rozhodnout o přeceňování ke dni, k němuž se sestavuje mezitímní účetní závěrka.¹ V průběhu účetního období také mohla nastat situace, kdy se rozhodlo o prodeji významného majetku, kdy nastává povinnost jeho přecenění na reálnou hodnotu.

Závěr

Reforma účetnictví významně rozšířila administrativu u vybraných účetních jednotek. Vedle velmi náročného Pomocného analytického přehledu jsou účetní jednotky povinny sestavovat pravidelně mezitímní účetní závěrky. Snaha o zjednodušení vykazovací povinnosti pro účetní jednotky vedla zákonodárce k postupnému zavádění a dále k omezení aplikace účetních metod. Je otázkou, v jakém rozsahu omezení aplikace účetních metod ustanovením § 19 odst. 3 zkrusluje informace v mezitímních účetních závěrkách.

Pokud účetní jednotky vyjdou z komentáře v důvodové zprávě k novele zákona o účetnictví, samy zváží, jak přesné informace v průběhu účetního období vykáží.

Hana Březinová

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

¹ Březinová H. Oceňování cenných papírů reálnou hodnotou. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2011, č. 5, ročník IX. s. 10-11. ISSN 1214-181X.

Poskytování dotací z rozpočtu obce nestátním neziskovým organizacím



Alenka Bozděchová

Obec – územní samosprávný celek může ze svého ročního rozpočtu poskytnout peněžní prostředky nestátním neziskovým organizacím na základě jejich žádostí a smluvně si může stanovit podmínky pro použití takto poskytnutých peněžních prostředků. Jde o finanční transfery prostředků (dotace, dary) neziskovým organizacím, především na úhrady závazku nebo pořízení aktiva.

Financované náklady

Podmínky pro použití peněžních prostředků z rozpočtu upravuje obec smluvně tak, aby následně mohla provést veřejnosprávní kontrolu u neziskové organizace jako příjemce transferu (dotace, daru) v případech, kdy je smluvně stanovena povinnost finančního vypořádání s poskytovatelem.

Smlouva by proto měla srozumitelně a konkrétně určit druhy nákladů/výdajů nebo účely, na které lze peněžní prostředky použít, a časový úsek, v němž

musí být peněžní prostředky neziskovou organizací vynaloženy.

Obec může poskytnout peněžní prostředky neziskové organizaci v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění pozdějších předpisů jak na financování provozních nákladů/výdajů příjemce, do kterých patří i drobný dlouhodobý majetek, tak na financování dlouhodobého majetku příjemce, do něhož dlouhodobý drobný majetek zahrnut není.

Smlouvy uzavírané obcí s příjemci dotací na podporu veřejně prospěšné činnosti vymezují náklady/výdaje v předmětu smlouvy zpravidla jen na úhradu běžných provozních nákladů příjemce s tím, že dotaci nelze použít na nákup dlouhodobého majetku, nákup a provoz mobilních telefonů, potraviny a pohoštění, dary a pojištění, zahraniční cesty, členské příspěvky, pokuty a jiné sankce, úroky z úvěrů a půjček a na úhradu mezd a jejich odvodů. Smlouvy mohou také přímo vymezit použití dotace jen na určitý účel, zpravidla akci pořádanou neziskovou organizací nebo opravu nemovitosti ve vlastnictví příjemce.

Sjednávanou podmínkou ve smlouvě je rovněž časová podmínka použití dotace na úhradu nákladů/výdajů, zpravidla do konce příslušného kalendářního roku, a opatření, že příslušný doklad má být označen záznamem o financování z dotace obce.

Smlouvy většinou obsahují samostatné ustanovení o povinnosti předložit poskytovateli do určitého data vyúčtování čerpání dotace v požadovaném rozsahu ke kontrole.

Účetnictví obce

Obec účtuje už o záměru budoucího poskytnutí transferu, a to na podrozvahové účty dle § 48 odst. 1) vyhlášky č. 410/2009 Sb. Na rozvahové účty účtuje ve chvíli skutečného poskytnutí transferu v souladu s Českým účetním standardem č. 703 – Transfery, při současném odúčtování zápisů z účtů podrozvahových. S ohledem na skutečnost, že jsou peněžní prostředky zpravidla obcí poskytovány před vyúčtováním dotace, obec účtuje o takovém transferu jako o záloze krátkodobé nebo dlouhodobé. Zálohu odúčtuje až v okamžiku zaúčtování předpisu nákladů se souvztažným zápisem do závazků při konečném vyúčtování dotace. Pro přenos vyúčtování nákladů do příštího období se používá k rozvahovému dni běžného období účtování nákladů přes dohadný účet pasivní.

Finanční toky a rozpočtová skladba obce

Neinvestiční transfery neziskovým a podobným organizacím se třídí při plánovaných a skutečných pohybech na účtech rozpočtů obcí z hlediska druhového dle jednotek třídění do rozpočtových položek č. 5221 až 5229. Investiční transfery neziskovým a podobným organizacím se třídí z hlediska druhového dle jednotek třídění do rozpočtových položek č. 6321 až 6329. Současně se třídí výdaje z hlediska odvětvového podle odvětví až do rozpočtových paragrafů, a to dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě ve znění pozdějších předpisů.

Finanční kontrola ze strany obce – poskytovatele dotace

Celý proces, tj. přijetí žádosti od žadatele, posouzení žádosti, schválení konkrétní výše dotace v orgánech obce, zpravidla v zastupitelstvu, uzavření smlouvy, přípravy a schválení rozpočtu obce, poskytnutí peněžních prostředků a následného přijetí vyúčtování od příjemce, je průběžně kontrolován v rámci řídicí finanční kontroly obce. Z kontrol se pořizují záznamy dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů a související prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb. ve formě záznamů z předběžné, průběžné, následné řídicí finanční kontroly. Z veřejnosprávní kontroly na místě u neziskové organizace, která se provádí dle zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů a záko-

na č. 148/1998 Sb., se pořizuje protokol s uvedením zjištěných skutečností.

Poznatky z kontrol použití veřejných prostředků z rozpočtu obce

Při kontrolách použití dotace jsou obcí zjišťovány u příjemců nedostatky, které odrážejí úroveň řízení účetní jednotky, přípravu a zpracování účetních dokladů a účetnictví. Jsou organizace, které použijí dotaci v souladu se smlouvou správně a nedostatky shledány nejsou, jsou však i organizace, kde jsou zjištěny významné nedostatky nesprávného použití dotace, např.:

- druhy nákladů jsou dodrženy, ale výše nákladů je nesprávně vykázána, např. u cestovného členů občanských sdružení, u spotřeby energií stanovené dohadnou položkou;
- doklad je vystaven na jinou osobu a nepatří do účetnictví;
- účel, pro který byly prostředky poskytnuty, nebyl naplněn, nebyla např. provedena oprava majetku nebo akce se neuskutečnila, přitom peněžní prostředky na účtu příjemce k rozvahovému dni v neziskové organizaci chyběly;
- do provozních nákladů hrazených z dotace byla zaúčtována tvorba sociálního fondu, i když smlouva náklady na tvorbu fondů nepřipouštěla;
- prostředky byly použity na mzdy a jejich odvody, i když toto smlouva přímo vylučovala, a jiné.

Některé neziskové organizace, které požádaly o dotaci obec, dostávají na úhradu nákladů nepatrné částky, nebo nic, jiné získají i významné částky. Pravidla pro přidělování dotací si stanoví obec sama. Poskytnutím podpory nesmí být u příjemce překročen limit de minimis.



Tak jak dopadla má žádost o dotaci?

Kresba: Ivan Svoboda

Jiné zdroje financování nestátních neziskových organizací

Je nutné upozornit na skutečnost, že vedle obcí financují nestátní neziskové organizace i kraje, soukromá sféra, ale především státní rozpočet. Základním zákonem upravujícím financování nestátních neziskových organizací ze státního rozpočtu je zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů. Dotace může být poskytnuta ústředním orgánem státní správy, Úřadem práce ČR, Akademií věd ČR, Grantovou agenturou ČR, Technologickou agenturou ČR nebo organizační složkou státu. Podrobnou úpravu poskytování dotací ústředními orgány státní správy ze státního rozpočtu nestátním neziskovým organizacím obsahují Zásady vlády pro poskytování dotací ze státního rozpočtu ČR nestátním neziskovým organizacím ústředními orgány státní správy dle usnesení vlády č. 92 ze dne 1. února 2010.

V souladu s usnesením vlády č. 410 ze dne 13. června 2012 o Hlavních oblastech státní dotační politiky vůči nestátním neziskovým organizacím pro rok 2013 jsou vyhlášovány oblasti podpory k podávání žádostí o dotaci pro rok 2013.

Auditor jako přizvaná osoba u veřejnosprávní kontroly

Obec vykonává ze zákona o finanční kontrole č. 320/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů, veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o dotaci z rozpočtu nebo u příjemců dotace z rozpočtu, protože dotace je dle zákona o finanční kontrole veřejnou finanční podporou. Vztahy mezi obcí jako kontrolním orgánem a kontrolovanou osobou při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě se řídí zákonem o státní kontrole č. 552/1991 Sb., ve znění zákona č. 148/1998 Sb. K veřejnosprávním kontrolám jsou ke spolupráci zváni externí auditoři. Auditor jako přizvaná osoba může pro takový případ uzavřít smlouvu. Starosta obce vydává auditorovi, jako přizvané osobě, pověření v potřebném rozsahu a na nezbytně nutnou dobu.

Závěr

Požádá-li nezisková organizace o peněžní prostředky z rozpočtu obce, musí být připravena na případnou veřejnosprávní kontrolu ze strany obce jako kontrolního orgánu. V případě získání veřejných finančních prostředků musí být připravena na veřejnosprávní kontrolu čerpání veřejných prostředků v souladu se smlouvou. Zjištěné nedostatky mohou být považovány za porušení rozpočtové kázně dle § 22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, z důvodu neoprávněného použití nebo zadržetí dotace.

Předpisy, na které jsou v článku uvedeny odkazy:

- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 48 odst. 1) vyhlášky č. 410/2009 Sb.;
- České účetní standardy č. 701-708;
- § 9, 13, 16 a další zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole ve veřejné správě;
- Část třetí zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění zákona č. 148/1998 Sb.;
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů;
- Usnesení vlády č. 92 ze dne 1. února 2010;
- Usnesení vlády č. 410 ze dne 13. června 2012 o Hlavních oblastech státní dotační politiky vůči nestátním neziskovým organizacím pro rok 2013.

Alenka Bozděchová

Ing. Alenka Bozděchová vystudovala VŠE v Praze, obor národohospodářské plánování, v roce 1980. Jako ekonom pracovala v oblasti cenové tvorby podniku místního průmyslu a účetní metodiky v elektrotechnickém podniku. Auditorské oprávnění od Komory auditorů ČR získala v roce 1991. Od roku 1992 poskytuje auditorské a účetní služby jako OSVČ. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR.



Svaz měst a obcí – zájmové sdružení právnických osob

Svaz měst a obcí České republiky je celostátní, dobrovolnou, nepolitickou a nevládní organizací, založenou jako zájmové sdružení právnických osob. Členy svazu jsou obce a města. Svaz je partnerem pro vládní i parlamentní politickou reprezentaci. Podílí se na přípravě a tvorbě návrhů legislativních i nelegislativních opatření v oblastech týkajících se kompetencí obcí. Činnost svazu je založena především na aktivitě starostů, primátorů a členů zastupitelstev obcí a měst, kteří se nad rámec svých povinností věnují i obecným problémům samosprávy.

Struktura členské základny k 31. prosinci 2011

V současné době svaz sdružuje kolem dvou a půl tisíce měst a obcí. Z tohoto počtu je 23 statutárních měst, 421 měst, 125 městysů a 1938 obcí.

Členské obce svazu zastupovaly 7 887 104 obyvatel, což představuje 75 % z celkového počtu obyvatelstva České republiky.

Zastoupení obcí na území jednotlivých krajů

Kraj	Celkem obcí na území kraje	Celkem obcí ve svazu	% obcí ve svazu
Jihočeský	623	235	38
Jihomoravský	673	316	47
Karlovarský	132	54	41
Královéhradecký	448	189	42
Liberecký	215	86	40
Moravskoslezský	300	168	56
Olomoucký	399	158	40
Pardubický	451	140	31
Plzeňský	501	196	39
Praha	1	1	100
Středočeský	1 145	477	42
Ústecký	354	152	43
Vysočina	704	224	32
Zlínský	305	111	36
Celkem	6 251	2 507	40

Zdroj informací: výroční zpráva Svazu měst a obcí za rok 2011

Činnost

Každodenní činnost svazu je zaměřena především na oblast legislativy, např. strukturální politiky, politiky sociálního začleňování či dotačních titulů, které se dotýkají života obcí. Svaz se vyjadřuje k návrhům zákonů, prováděcích právních předpisů i již zmíněných opatření. Zástupci svazu aktivně vstupují do celého procesu jejich tvorby a uvádění do praxe. Účastní se mezirezortních připomínkových řízení, obhajují zájmy

měst a obcí na příslušných ministerstvech a v poslaneckých i senátních výborech. V roce 2004 se svaz stal povinným připomínkovým místem. V roce 2005 uzavřel Dohodu o vzájemné spolupráci s vládou České republiky.

Svaz obhajuje zájmy místních samospráv i na evropské úrovni. Spolu s dalšími asociacemi se snaží ovlivňovat podobu evropské legislativy a politik ve prospěch měst a obcí. Aktivně se účastní činnosti Evropské rady obcí a regionů, Výboru regionů a Kongresu místních a regionálních orgánů při Radě Evropy. Je zapojen i ve Světové organizaci měst a samospráv a v Evropské sociální síti.

Svaz se rovněž účastní různých mezinárodních projektů, do jejichž realizace zapojuje své členy a podporuje města a obce v navazování partnerské spolupráce. Je aktivní v oblasti transformační spolupráce se zeměmi jihovýchodní a východní Evropy.

Nejvyšším orgánem svazu je sněm, který určuje priority a hlavní směry činnosti svazu, schvaluje jeho hospodaření a přijímá stanoviska.

V roce 2010 zřídil svaz Nadační fond na podporu místní samosprávy, který finančně podporuje zpracování odborných analýz, posudků, studií a výzkumů, ale také informování a vzdělávání pracovníků v oblasti veřejné správy. V roce 2011 svaz také zřídil obecně prospěšnou společnost Institut pro udržitelný rozvoj měst a obcí, který je odborným zázemím pro realizaci a obhajování potřeb místních samospráv.

Cíle

K hlavním cílům svazu patří: obhajovat společné zájmy a práva měst a obcí a vytvářet tak příznivé podmínky k jejich rozvoji, podporovat a rozvíjet samosprávnou demokracii ve veřejné správě, podílet se na přípravě zákonů a dalších opatření, která mají dopad na místní samosprávu, a posilovat tak vliv obcí v legislativní oblasti, informovat vládu, parlament i instituce Evropské unie včas o tom, jaký dopad mohou mít jimi připravovaná opatření na kvalitu života občanů i na rozvoj jednotlivých území, posilovat ekonomickou samostatnost měst a obcí, vzdělávat zastupitele i pracovníky místních samospráv, podporovat výměnu zkušeností a příkladů dobré praxe.



Martina Smetanová

Rozhovor s Danem Jiránekem, předsedou Svazu měst a obcí České republiky a primátorem statutárního města Kladna

Svaz měst a obcí a jeho práce pro místní samosprávy

Svaz zabezpečuje poměrně širokou škálu činností. Jaké konkrétní úkoly na vás čekají v letošním roce?

Zásadní je samozřejmě dokončení rozpočtového určení daní. Návrh prošel letos v červenci Poslaneckou sněmovnou, proto věřím, že v Senátu nenarazí na problémy. Je to téma, které se stalo až příliš politicky citlivým, což s sebou přináší řadu zjednodušujících úsudků, nepřesností a také mlčení. Svaz dlouhodobě prosazuje zvýšení příjmů menších spádových měst a obcí, které v současném systému získávají poměrově nejmenší příjmy. Tato situace vznikla v roce 2008, a to spíše z důvodů politických než odborných. V době, kdy se celostátní daňové příjmy pohybují spíše pod očekáváními, mě navíc některá čísla Ministerstva financí České republiky slibující „vyšší“ příjmy v příštím roce až udivují.

Zajímavým tématem je i účetní reforma státu, kde máme stále pochybnosti o využívání všech dat, která účetní jednotky s velkými náklady pořizují a poskytují. V této záležitosti proběhla mnohá jednání i s Českým statistickým úřadem, a to např. v souvislosti s novým statistickým výkazem, který budou města a obce v tomto roce předkládat. Ukazuje se však, že rozhodnutí o skutečné zátěži plynoucí z výkaznictví zůstává na Ministerstvu financí České republiky.

Dále probíhá diskuze o nastavení dotačních titulů v plánovacím období po roce 2013 nebo dohady o nových plánech odpadového hospodářství.

V souladu s usnesením vlády ČR č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo 1. ledna 2010 zahájeno účtování a vykazování státu na aktuálním principu. Reforma veřejných financí oslavila druhé narozeniny. Vidíte nějakou podstatnou změnu mezi roky 2010, 2011 a prvním pololetím roku 2012?

Jediná jistota snad je, že se pořád něco mění. Chápu, že systém se musí usadit, neočekával bych bezproblémový náběh. Nemohu se ale zbavit pocitu, že by zaměstnancům Ministerstva financí České republiky odpovědným za reformu veřejných financí neškodila krátkodobá sáž v účtárně, třeba při roční účetní závěre.

Kladu si otázku, co dál s daty, která získáme. Většina obcí asi bude kvůli odpisům tento rok v účetní ztrátě, ale zajímá někoho, že obce vlastně nemají prostředky na prostou reprodukci svého dlouhodobého majetku?

Účetní jednotky se v praxi potýkají s různými problémy. Velmi diskutovaným letošním tématem



Ing. Dan Jiránek

v roce 1985 dokončil Vysokou školu báňskou – Technickou univerzitu Ostrava. V letech 1999 až 2000 absolvoval postgraduální kurz UK Praha a Univerzity Tampere, obor veřejná správa a regionální rozvoj. V letech 1998–2004 pracoval jako náměstek primátora

pro životní prostředí a rozvoj, od roku 2004 je primátorem statutárního města Kladna. Od roku 2002 je členem komise životního prostředí Předsednictva Svazu měst a obcí ČR. V roce 2008 se stal předsedou Komory statutárních měst a místopředsedou Svazu měst a obcí ČR. Předsedou Svazu měst a obcí ČR byl zvolen 10. června 2011. Od roku 2007 je rovněž místopředsedou Rady Státního fondu životního prostředí a členem Řídícího výboru Operačního programu Životního prostředí.

je zavedení nového statistického výkazu, kterým je „Pomocný analytický přehled“. Jak je tento požadavek vnímán účetními jednotkami a jak Svazem?

V květnu jsem se zúčastnil velmi otevřeného jednání s předsedkyní Českého statistického úřadu doc. Ivou Ritschelovou, ze kterého vyplynuly obavy z dalšího zadlužování zemí Evropské unie, nebo lépe řečeno ne úplně transparentního sledování dluhu. S tím souvisí i tlaky na další a další kontrolní výkazy třeba ze strany Eurostatu a naši statistici se jim mohou jen těžko bránit. Škoda jen, že komunikace mezi zástupci Ministerstva financí České republiky a všemi ostatními subjekty více či méně vázne.

Kdyby se na samotném začátku podařilo dohodnout jednotný rámec, postrach z přípravy a sestavení Pomocného analytického přehledu tak možná ani nemusel existovat. Svaz se snažil prosadit, aby výkaznictví nad rámec požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, což statistický výkaz evidentně je, bylo považováno za přenesený výkon státní správy. Ministerstvo financí České republiky samozřejmě nesouhlasilo,

i když kompenzaci pro účetní jednotky v letošním roce připravilo. Tím vlastně také samo potvrdilo, že dosud zvolený postup náklady prostě vyvolává.

Svaz je od roku 2011 zastoupen v pracovní skupině při poradním orgánu Ministerstva financí ve věci reformy účetnictví státu. Co toto členství přineslo vám osobně, Svazu, ale i místním samosprávám?

Upřímně, pokud vím, tak se skupina ani jednou nesešla. Celá reforma, včetně statistického výkazu, na mě stále působí velmi nepřipraveně. Samozřejmě, že obce i města se s povinnostmi musí nějak poprat, ale připadá mi to jako velmi neefektivní cvičení. Obdobně jako návrh na povinné účty obcí u České národní banky nebo kontrola ze strany Nejvyššího kontrolního úřadu. Administrativní kapacita obcí není neomezená. Obávám se, že se blížíme k samotné hranici únosnosti – otázka však zní, jestli to není záměr.

Svaz se výrazně ohrazoval proti textu ústavního zákona o rozpočtové odpovědnosti. Co bylo tím hlavním důvodem?

Návrh ústavního zákona, který jsme v červnu připomínkovali, je jednoduše zvláštní. Také vypořádání připomínek probíhalo jaksi silově. Svaz podporuje myšlenku rozpočtové odpovědnosti a domnívá se, že hospodaření obcí a měst, vzhledem k nastavené legislativě, lze za odpovědné označit. Samotný průběh zadlužení obcí se značně odlišuje od exponenciálního zadlužování státního rozpočtu. Obávané dopady vracení prostředků z evropských fondů mohou samozřejmě stabilitu některých rozpočtů ovlivnit, nicméně si myslím, že sankce se spíše než jednotlivých konečných příjemců budou dotýkat České republiky jako celku. Také z tohoto důvodu je třeba upozornit na nereálná pravidla, která návrh ústavního zákona o rozpočtové odpovědnosti obsahuje. Pojem „odpovědnost“ chápeme jako povinnost nést důsledky vlastních špatných rozhodnutí. Konkrétní obec se proto musí vypořádat se svými dluhy, to platí ale i pro stát.

Svaz již v minulosti usiloval o úpravu řešení předlužení obcí, a to v úzké spolupráci s Ministerstvem financí České republiky a Ministerstvem vnitra České republiky. Konkrétní návrhy řešení však nebyly nikdy na úrovni vlády projednávány.

Parlament ČR bude projednávat změnu rozpočtových pravidel a povinné účty u České národní banky, s čímž Svaz nesouhlasí. Ministerstvo financí zdůrazňuje sjednocení finančních toků. Jaké argumenty proti přináší obce?

Respektujeme zájem Ministerstva financí České republiky mít jasný přehled o všech dotačních titulech a o objemu peněz, které do území směřují, a proto nepochybujeme myšlenku sjednocení dotačních toků. Podstatný problém však vidíme v záměru povinného

převodu daňových příjmů přes zbytečný zprostředkující mezistupeň.

V současné době vyplácejí podíly na sdílených daních jednotlivé finanční úřady, jejichž účty jsou již dnes vedeny u České národní banky, takže Ministerstvo financí České republiky má o převodu peněz každé jednotlivé obci detailní přehled.

V průběhu projednávání prvního čtení zdůrazňoval ministr financí možnost rychlého převodu na jiný bankovní účet, a to v „následující vteřině“. S ohledem na pravidla mezibankovního styku si ale myslím, že se finanční prostředky v řádech vteřin z banky do banky nepřevedou. Obce navíc nikdy nevědí, kolik prostředků a kdy obdrží. Obávám se, že žádná banka nenabízí takový produkt, který by se nazýval „pošli, co přišlo“. Několikadenní posun v bankovním převodu tak vytvoří zdroje na financování státního dluhu, za které stát nebude hradit žádné úroky.

Jako schůdné řešení se ukazuje možnost dobrovolného převodu financí přes účet u České národní banky, a to na základě rozhodnutí vedení obce v návaznosti na vyhodnocení kladů a záporů a srovnání se současným stavem. Věřím, že poslanci naše logické argumenty vyslyší.

Co považujete za největší úspěch Svazu?

Za největší úspěch lze považovat nastavení rámce pro regulaci hazardu (obce mají možnost regulovat hazard na svém území obecně závaznými vyhláškami). I když teď některá města a obce zažívají rozčarování, protože jejich příjmy se po rušení vydaných povolení logicky krátí. Domnívám se, že vyvážení sil obcí proti provozovatelům výherních automatů, kasin a heren je zásadním úspěchem poslední doby.

Rozhovor vedla Martina Smetanová



Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2011

Základními předpisy vymezujícími postupy auditora při přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků jsou zejména: zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a auditorův standard Komory auditorů ČR č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků.

Auditorský standard č. 52

Problematiku přezkoumání hospodaření upravuje zejména auditorský standard č. 52 (dále jen Standard), který stanovuje základní zásady a poskytuje auditorovi vodítka pro provádění přezkoumání hospodaření. Použití aktualizovaného auditorského standardu bylo stanoveno pro přezkoumání hospodaření za kalendářní rok 2011.

Standard je v souladu s klarifikovanými mezinárodními auditorskými standardy. Skládá se z těchto základních částí: úvod (předmět a datum účinnosti standardu), požadavky, aplikační a vysvětlující část a přílohy.

Za zmínku stojí zejména přílohová část, která obsahuje dokumenty sloužící nejenom auditorům, ale i zástupcům územních samosprávných celků. Tato část obsahuje příklad smlouvy o přezkoumání hospodaření a příklady zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření se skládá ze dvou částí, a to:

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.).

Aktualizovaná verze Standardu byla prodiskutována s odborem kontroly Ministerstva financí ČR, který provádí „dozory“ u těch obcí, kde bylo přezkoumání hospodaření provedeno auditorem/auditorskou společností. Obsah Standardu znají i metodici a kontroloři krajských úřadů.

Z informací poskytnutých jak zástupci Ministerstva financí ČR, tak kontrolory krajských úřadů vyplývá, že

byly identifikovány případy, kdy auditor nepostupoval při přezkoumání hospodaření za rok 2011 v souladu s platným Standardem.

Jako nesoulad bylo uvedeno např.:

- a) auditor použil při zpracování zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2011 Standard, který není v platnosti (byl platný pro přezkoumání hospodaření do roku 2010);
- b) auditor neuvedl ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření závěr o výsledku tohoto přezkoumání tak, jak požaduje platná legislativa. Tzn., že nebylo uvedeno, o jaký druh chyb se jedná (viz § 10 odst. 3, písm. b) nebo c) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů);
- c) zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala seznam 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.

Vzhledem k tomu, že od roku 2011 je v platnosti nový Standard, doporučujeme všem auditorům, kteří poskytují své služby obcím nebo dobrovolným svazkům obcí a provádějí přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek, aby se s aktuálním zněním Standardu důkladně seznámili.

Standard v plném znění je na webu Komory auditorů ČR www.kacr.cz v sekci Předpisy a metodika – Auditorské standardy.

Martina Smetanová



Informace o činnosti Výboru pro veřejný sektor Federace evropských účetních



Vladimír Zelenka

Čtenáři časopisu Auditor jsou poměrně často informováni o činnosti Výboru pro veřejný sektor (VVS) KA ČR. Jako předseda tohoto výboru se od roku 2008 účastní práce Výboru pro veřejný sektor (Public Sector Committee) Federace evropských účetních (FEE PSC). Tento příspěvek obsahuje základní informace o fungování a činnosti tohoto výboru.

FEE PSC je jedním z odborných výborů FEE. V současné době má 37 členů z 22 evropských zemí. Novým předsedou je od tohoto roku Thomas Mueller-Marques Berger z Německa. Jak uvádí oficiální dokumenty, FEE PSC se zabývá takovou problematikou účetního výkaznictví, účetnictví a auditu, která je významná pro účetní pracovníky ve veřejném sektoru, auditory a jiné uživatele, kteří se zabývají veřejným sektorem. Na mezinárodním poli FEE PSC aktivně spolupracuje s Výborem pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB). Na evropské úrovni výbor spolupracuje na projektech v takových oblastech, jako je aktuální účetnictví ve veřejném sektoru a nový veřejný management, a pravidelně organizuje společné konference s Evropskou komisí.

Členové výboru se setkávají na pravidelných jednáních minimálně dvakrát do roka v prostorách FEE v Bruselu, výjimečně v jiných lokalitách. Výbor rozpracovává určitá témata a obvyklým výstupem je materiál, který je publikován na internetových stránkách FEE. Některé projekty jsou zpracovávány ve spolupráci s jinými výbory FEE nebo ve spolupráci s institucemi stojícími mimo FEE. Mezi členy FEE PSC jsou zástupci auditorů, vrcholných účetních pracovníků v oblasti veřejného sektoru, mezinárodních organizací a akademiků. Výbor tak představuje patrně jedno z nejrepresentativnějších odborných uskupení zabývajících se problematikou účetního výkaznictví a auditingu v oblasti veřejného sektoru v Evropě.

Projednávaná a zpracovávaná témata jsou různorodá, obvykle reagují na aktuální ekonomickou a politickou situaci. Vedle těchto témat se řeší i zásadní koncepční záležitosti, které mají stěžejní význam pro danou oblast. K tématům, kterými se výbor zabýval v posledních několika letech, náleží například:

- účetní výkaznictví a audit veřejného sektoru v podmínkách finanční krize,
- měření, řízení, vykazování a audit výkonnosti jednotek veřejného sektoru,
- aktuální účetnictví ve veřejném sektoru,
- účetní a auditorská stránka Public Private Partnership (PPP),

- dlouhodobá udržitelnost veřejných financí (s ohledem na specifické otázky účetního výkaznictví a auditu),
- řízení veřejného dluhu (účetní a auditorské aspekty),
- vykazování nefinančních informací o jednotkách veřejného sektoru,
- interní audit jednotek veřejného sektoru,
- nákladové účetnictví u jednotek veřejného sektoru,
- Governance and Accountability (správa a řízení a „skládání účtů“) jednotek veřejného sektoru.

Ve výčtu jsou uvedeny jen příklady nejvýznamnějších projektů. Vedle těchto činností existuje mnoho dalších témat, která byla na pořadu jednání FEE PSC.

FEE PSC se významně angažuje při tvorbě účetních a auditorských standardů. Zásadní je zejména spolupráce s IPSASB při tvorbě Koncepčního rámce a nových mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je to umocněno i tím, že členy výboru jsou někteří členové IPSASB. Významná je rovněž spolupráce při tvorbě Mezinárodních standardů pro nejvyšší kontrolní instituce (ISSAI), které jsou vydávány Mezinárodní organizací nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI).

FEE PSC se účastní konferencí a workshopů konaných v různých evropských zemích. Jde například o účast na bienálních konferencích Comparative International Governmental Accounting Research – CIGAR (Modena 2009, Gent 2011). Rovněž jde i o národní konference a workshopy týkající se účetního výkaznictví a auditu veřejného sektoru (např. Nikosie 2010, Řím 2011).

Od roku 2003 FEE PSC vydal 48 publikací, které jsou k dispozici na webových stránkách FEE www.fee.be v sekci Our Work – Public Sector (all publication).

Ve srovnání s činností Výboru pro veřejný sektor KA ČR, která je zaměřena spíše na řešení operativních úkolů spojených zejména s reformou účetnictví veřejného sektoru a s přezkoumáním hospodaření územních samosprávných celků, je FEE PSC podstatně více zaměřen na koncepční otázky, které souvisí s ekonomikou veřejného sektoru, standardizací výkaznictví a auditu. Významným aspektem fungování FEE PSC je jeho mezinárodní charakter, který zajišťuje předávání národních zkušeností, komparaci národních přístupů a mnoho nových inspirací pro každého člena výboru, jakož i pro jeho mateřskou národní instituci.

Vladimír Zelenka

Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. je absolvent VŠE fakulty národohospodářské v roce 1985. Od téhož roku je odborným asistentem katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. V letech 1992 až 1994 byl zároveň zaměstnán v odboru metodiky účetnictví IPB, a.s. Je auditorem, autorem či spoluautorem odborných publikací. Je členem Výkonného výboru a předsedou Výboru pro veřejný sektor KA ČR.

Co víte o IPSAS?



Z nabízených možností vyberte vždy jen jednu, kterou považujete za nevhodnější.

1. IPSAS je zkratkou pro:

- a) mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
- b) mezinárodní standardy pro audit ve veřejném sektoru
- c) mezinárodní standardy účetního výkaznictví
- d) mezinárodní etický kodex pro zaměstnance veřejné správy

2. IPSAS vydává:

- a) IASC
- b) NKÚ
- c) IFAC
- d) IASB

3. Český překlad textu IPSAS:

- a) neexistuje
- b) byl proveden a publikován Nejvyšším kontrolním úřadem
- c) byl proveden a publikován Komorou auditorů
- d) probíhá, ale nebyl nikdy publikován

4. IPSAS jsou v ČR:

- a) závazné pro vybrané účetní jednotky
- b) doporučované pro vybrané účetní jednotky

- c) nezávazné
- d) závazné pro neziskové účetní jednotky soukromého sektoru

5. IPSAS obsahují:

- a) univerzální standardy, které nerozlišují účetnictví na akruální bázi nebo na peněžní bázi
- b) výhradně standardy založené na akruálním účetnictví
- c) většinu standardů založených na akruálním účetnictví a jeden založený na peněžní bázi
- d) účetní standardy založené výhradně na peněžní bázi

6. Standardy IPSAS z velké části vycházejí (pokud je to pro účely veřejného sektoru možné) z:

- a) IAS a IFRS
- b) ISA
- c) INTOSAI
- d) ISAE

7. Aktiva jsou v rozvaze účetních jednotek veřejného sektoru definována jako:

- a) budoucí ekonomický užitek, který poplyne účetní jednotce
- b) využitelný potenciál k dosažení cílů účetní jednotky
- c) budoucí ekonomický užitek nebo využitelný potenciál

- d) budoucí závazek vyplývající z události v minulosti

8. IPSAS 1 upravuje použití účetních odhadů v účetnictví veřejného sektoru takto:

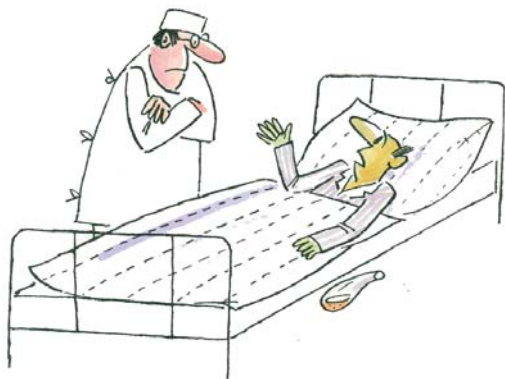
- a) zcela zakazuje použití účetních odhadů
- b) neobsahuje žádné specifické ustanovení o používání účetních odhadů
- c) ponechává použití účetních odhadů na účetní jednotce
- d) předpokládá v konkrétních případech použití účetních odhadů

9. Podle IPSAS účetní závěrka účetních jednotek veřejného sektoru:

- a) vždy obsahuje přílohu
- b) může obsahovat přílohu
- c) nesmí obsahovat přílohu
- d) obsahuje přílohu jen u velkých účetních jednotek a v případě konsolidovaných závěrek

10. IPSAS tvoří k 1. 1. 2012 celkem:

- a) 7 standardů
- b) 12 standardů
- c) 21 standardů
- d) 33 standardů



A budete mě operovat v rámci soukromého, nebo veřejného sektoru?

Kresba: Ivan Svoboda

Test připravili:
Ladislav Mejzlík a Jiří Pelák

Stanovisko Národní účetní rady k účetním aspektům rozsudku Nejvyššího správního soudu číslo 5 Afs 45/2011-94 ze dne 19. dubna 2012

Národní účetní rada, je nezávislá odborná instituce založená k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.

Zakládajícími členy jsou:

- Komora auditorů České republiky
- Komora daňových poradců České republiky
- Svaz účetních
- Vysoká škola ekonomická, zastoupená Fakultou financí a účetnictví

Přesto, že si NÚR váží práce NSS, kterou odvádí na poli výkladu daňového práva při vyjasňování sporných a nejednoznačných otázek, které mnohdy vycházejí z účetnictví podnikatelských subjektů, a plně respektuje autonomii a nezávislost rozhodování NSS, dovoluje si tímto upozornit a zaujmout stanovisko k vybraným účetním aspektům rozsudku číslo 5 Afs 45/2011-94, ve kterém se NSS zabýval otázkou zdanění kursových zisků.

Nechceme polemizovat s daňovým posouzením tohoto konkrétního případu, který v konečném důsledku rozsudek představuje, avšak vzhledem k primárnímu zaměření naší organizace na účetnictví, nesouhlasíme s některými tvrzeními týkajícími se účetnictví uvedenými v rozsudku, která považujeme za nepravdivá a mohou být za určitých okolností i společensky nebezpečná.

Rozsudek v úvodní části bodu „V. Posouzení věci NSS“ velmi správně upozorňuje na odlišné cíle finančního účetnictví a daní, s čímž se plně ztotožňujeme a současná praxe to dle našeho názoru respektuje.

Hlavním úkolem finančního účetnictví bylo od jeho vzniku a následně po staletí až do současnosti poskytování objektivních a pravdivých informací o hospodaření společností externím uživatelům účetních závěrek tak, aby mohli na jejich základě činit ekonomická rozhodnutí. Tento základní princip („true and fair view“) je spojen s podstatou finančního účetnictví a explicitně uveden nejen ve 4. směrnici EU a v koncepčním rámci IFRS, ale v ČR je zakotven v zákoně o účetnictví, který ukládá v § 7, odst. 1 povinnost účetním jednotkám, vést účetnictví tak, „...aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“. S tímto zákonným ustanovením je v příkrém rozporu tvrzení uvedené v rozsudku, že „Účetnictví samo o sobě „papírově“ vylepší nebo zhorší finanční situaci, přitom zisky jsou pouze virtuální.“

Toto tvrzení popírá nejen zmíněné ustanovení zákona o účetnictví ale rovněž existenci celé profese auditorů a institut ověřování účetní závěrky auditorem, jehož cílem je právě potvrzení nezávislou kvalifikovanou osobou, že předkládaná účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti. Ověření účetní závěrky auditorem je vyžadováno jak ustanoveními zákona o účetnictví, tak i Obchodním zákoníkem a jinými právními předpisy a problematika auditu a auditorů je upravena zvláštním zákonem o auditorech. Na základě této regulace existuje Komora auditorů ČR a Rada pro veřejný dohled nad auditem.

Rozsudek vychází z toho, že existuje rozdíl mezi realizovaným a nerealizovaným kursovým ziskem či ztrátou, což české účetní ani daňové právo nezná a toto rozlišování není obsaženo ani v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), jejichž koncepční rámec rozsudek ve svém úvodu zmiňuje. Za myšlenku popírající naprosto aktuální princip uplatňovaný v účetnictví je nutno považovat tezi, že vyčíslení a zaúčtování kursových rozdílů v důsledku změny kursu je pouhé „...navození jakési fiktivní situace, která nemá odraz ve skutečnosti, neboť výše závazků zůstává v cizí měně nadále stejná, a ke směně cizí měny za českou korunu nedošlo.“ Hodnota závazků (resp. pohledávek) v cizí měně se sice opravdu nezměnila, ale NSS zde nezohlednil skutečnost, že účetnictví se vede v souladu se zákonem o účetnictví v českých korunách, ve kterých je rovněž vyčíslen výsledek hospodaření, který je v českých korunách zdaňován a případně distribuován vlastníkům. Vyčíslení a zaúčtování kursového rozdílu je tedy nezbytným přeceněním pohledávek a závazků na srovnatelnou základnu na základě kursu vyhlášeného ČNB ke dni účetní závěrky a je nutným předpokladem aktuálnosti vykazovaných výsledků hospodaření. V opačném případě by hrozilo neakceptovatelné přesunování zisků mezi obdobími a přerozdělování zisků mezi vlastníky v případě vlastnických změn, což teze o „fiktivnosti“ kursových rozdílů ignoruje.

Konstatování soudu, že: „Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun).“ například vůbec nepočítá s kursovými rozdíly vznikajícími na finančních prostředcích držených v cizí měně, u kterých by podle této teze došlo ke kursovému rozdílu pouze jejich převodem na české koruny, což nemusí nikdy nastat.

Takovýto pohled na kursové zisky a ztráty a jejich vliv na ekonomiku podniků jako „fiktivních“ účetních operací popírá existenci zajišťovacích instrumentů, které podniky používají k odstranění kursového rizika a celé obory podnikání například finančních institucí či devizových burz. Kursové rozdíly jsou účtovány do nákladů či do výnosů nejen v České republice a mají reálný vliv na výsledek hospodaření podniků a vyčíslení kursových rozdílů je na základě kursu vyhlášeném ČNB dostatečně spolehlivé pro rozhodování investorů při koupi akcií a nesení investorského rizika, pro rozhodování bankéřů při poskytování úvěrů a nesení věřitelského rizika, pro rozhodování vlastníků o rozdělování zisku, výplatě likvidačních zůstatků, pro ekonomy při zpracování finančních analýz apod. Na této ekonomické realitě nemůže změnit nic žádný právní předpis ani rozsudek soudu. Z tohoto hlediska je kursový rozdíl, jako výsledek přecenění, přinejmenším stejně reálným příjmem jako jiné položky zahrnované běžně do výsledku hospodaření (např. přecenění cenných papírů apod.), a to při respektování toho, že stát má suverénní právo se rozhodnout o tom, co bude zdaňovat a jak, a to i bez ohledu na účetnictví.

Za odtržený od ekonomické podstaty a reality považujeme závěr rozsudku, kdy: „*Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že je třeba rozlišovat mezi kursovými rozdíly, vzniklými pouhým přepočtem a skutečnými kursovými zisky, resp. ztrátami. Nerealizované kursové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činností podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky nebo ztráty.*“

Žádný kursový rozdíl nevzniká pouhým přepočtem bez relevantního základu, jinak by nemohl být účtován a vykazován. Uvedený závěr NSS by mohl vést ke zpochybnění řady zaúčtovaných položek a v konečném důsledku ke zpochybnění účetnictví uplatňujícího akruální princip jako celku. Podle platného zákona o účetnictví (§ 3, odst. 1 zákona) „*Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí... přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.*“ Kursové rozdíly neexistují fiktivně jen v účetnictví, nejedná se o účetně technický problém, ale o způsob, jak věrně a poctivě zachytit realitu, ke které došlo změnou kursu a představuje skutečné zbohatnutí nebo zchudnutí. Složky majetku vyčíslené v cizí měně mění svoji hodnotu vyjádřenou v české měně v důsledku změny kursu a změna takové hodnoty je skutečná bez ohledu na to, zda kursový rozdíl zaúčtujeme, nebo ne, což pocítí reálně, každý, kdo takový majetek vlastní i kdyby nevedl účetnictví.

Jednotné použití kursu ČNB pro přepočet ke konci účetního období, které je požadováno zákonem o účetnictví navíc zaručuje srovnatelnost a objektivitu takto vzniklých kursových rozdílů.

Účetnictví realitu nevytváří, pouze ji zachycuje a zobrazuje. Účetnictví si nevymýšlí položky, které v realitě neexistují, a do jeho pravidel a regulace jsou implementovány postupy, které nezbytnou shodu účetnictví s realitou zajišťují.

Zmiňované skutečnosti nepředstavují pouze specifický problém soudního sporu mezi dvěma subjekty, ale obecný problém týkající se celé podstaty určitých aspektů podnikání v globální ekonomice, který může vést k chybné interpretaci předmětu a účelu účetnictví.

NÚR se v tomto stanovisku záměrně vyhnula posuzování daňových souvislostí závěrů a důsledků rozsudku, přestože je považuje za závažné, ale věnovala se pouze některým částem textu rozsudku, které se týkají účetnictví a které jsou podle názoru NÚR chybné a mohou být zavádějící.

Poznámka:

Toto stanovisko je vyjádřením názoru všech členů Národní účetní rady a bylo projednáno a schváleno na jejím zasedání v červnu 2012. Stanovisko bylo zasláno formou dopisu Nejvyššímu správnímu soudu, Ministerstvu financí a Generálnímu finančnímu ředitelství.



Přístupy k insolvenčnímu procesu a likvidaci

Na jaře letošního roku jsem přinesla na Výbor pro účetní výkaznictví KA ČR teze, v nichž jsem dovozovala podle svých dosavadních zkušeností, názorů některých mých kolegů a účastníků seminářů a přednášek přístupy k insolvenčnímu procesu v účetnictví. V úvodníku časopisu Auditor č. 3/2012 jsem vyzvala auditory k diskusi nad daným tématem. Poté jsem za vámi přišla s tezemi na workshopech v Praze a Brně. Byla jsem mile překvapena aktivitou, vašimi úvahami a poznatky z praxe. Výbor pro účetní výkaznictví teze projednal a souhlasil s tím, že je předložíme Ministerstvu financí jako podklad pro možný český účetní standard. Protože dosud nemáme potvrzenou prioritu této problematiky u zákonodárce, ráda bych vás seznámila s podkladem předaným Ministerstvu financí. Řada názorů je diskusních, s některými poznatky z brněnského a pražského workshopu již pracujeme. Děláme pozvolné krůčky – viz závěr Koordinačního

výboru z 11. července 2012 ve věci daňových opravných položek. Jako na jaře i nyní prosím o spolupráci – zapojte se do diskuse s Výborem pro účetní výkaznictví, každá myšlenka je obohacením všech zúčastněných.

Dále uvedené teze jsou jen rámcem, určitým vymezením globálních postupů. Pak ale přicházejí dílčí otázky, na které je potřeba odpovědět, a český účetní standard by byl vhodnou normou. Možná by bylo potřeba sáhnout i do vyhlášky a udělat samostatné paragrafy pro insolvenční řízení, jako se vyhláška věnuje přeměnám (třeba vytvořit novou položku pro oceňovací rozdíly při insolvenčním řízení). Zatím využijme našeho časopisu, abychom si vyměnili své názory, zkušenosti a návrhy.

Hana Březinová

členka Výkonného výboru a místopředsedkyně
Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Některé postupy v účetnictví v insolvenčním řízení

1. INSOLVENČNÍ NÁVRH

- 1.1. Insolvenční návrh se podává na základě § 3 insolvenčního zákona, popř. jakékoliv účetní závěrky, z níž je patrné, že účetní jednotka je v úpadku nebo jí úpadek hrozí¹. Účetní jednotka musí použít účetní metody v souladu s § 7 odst. 3 zákona o účetnictví, tj. způsobem, který vychází z předpokladu, že účetní jednotka nebude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že nastaly skutečnosti, které ji omezují nebo jí zabraňují v této činnosti pokračovat v dohledné budoucnosti. V příloze účetní závěrky účetní jednotka tuto skutečnost vysvětlí a popíše opatření nebo návrhy řešení těchto skutečností (§ 39 odst. 14 vyhlášky).
- 1.2. V okamžiku podání insolvenčního návrhu účetnictví vede dlužník.²

2. MORATORIUM

- 2.1. Návrh na vyhlášení moratoria musí být doložen poslední účetní závěrkou.³ Účetní závěrka musí respektovat ustanovení § 7 odst. 3 zákona o účetnictví a § 39 odst. 14 vyhlášky.
- 2.2. V době moratoria vede účetnictví dlužník, a to i v případě, byl-li ustanoven předběžný správce.⁴
- 2.3. V souvislosti s vyhlášením moratoria nemusí sestavovat účetní jednotka mimořádnou účetní závěrku.

3. ROZHODNUTÍ O ÚPADKU

- 3.1. Ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou

účinky rozhodnutí o úpadku dlužník uzavře účetní knihy a sestaví mimořádnou účetní závěrku.⁵

- 3.2. Bylo-li s rozhodnutím o úpadku spojeno rozhodnutí o povolení reorganizace nebo prohlášení konkursu, uzavře dlužník účetní knihy ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku a sestaví pouze mimořádnou účetní závěrku.⁶

- 3.3. Sestavení mimořádné účetní závěrky dle bodu 3.1.

- 3.3.1. Účetní jednotka, na niž byl vyhlášen úpadek při uzavření účetních knih posoudí oceňování majetku v souvislosti se skutečností, a v případě trvalých změn zaúčtuje odpis tohoto majetku; v případě dočasných rozdílů, kdy účetní hodnota je vyšší než reálné ocenění majetku, zaúčtuje opravné položky. Účetní jednotka zváží tvorbu rezerv, zejména rezervy na reorganizaci (restrukturalizaci). Účetní jednotka použije časové rozlišení, zaúčtuje dohadné položky, kursově rozdíly, případně odloženou daň.

- 3.4. Ke dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, otevře dlužník účetní knihy.⁷

- 3.5. Věřitel při přihlašování cizoměnové pohledávky do insolvenčního řízení přepočte pohledávku kursem stanoveným insolvenčním zákonem.⁸ Po dobu trvání insolvenčního řízení bude nadále pohledávka vykazována v korunách českých. V případě zrušení insolvenčního řízení bude pohledávka z důvodu změny odhadu přepočtena zpět na cizoměnovou a k rozvahovému dni bude proveden její přepočten na aktuální kurs ČNB.

¹ § 128 odst. 1 a § 193 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění platných předpisů, a § 3 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

² § 229 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

³ § 116 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

⁴ § 123 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

⁵ § 17 odst. 2 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁶ § 17 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁷ § 17 odst. 1 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁸ § 175 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

4. REORGANIZACE

- 4.1. V době reorganizace vede účetnictví dlužník.
- 4.2. Ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení reorganizace, sestaví dlužník mezitímní účetní závěrku.⁹ Mezitímní účetní závěrka se nestavuje, bylo-li povolení reorganizace spojeno s rozhodnutím o úpadku (bod 3.2.).
- 4.3. Mezitímní účetní závěrka nebo mimořádná účetní závěrka v případě spojení (bod 3.3.)
- 4.3.1. Účetní jednotka, již byla povolena reorganizace, v účetní závěrce posoudí oceňování majetku v souvislosti se skutečností, a v případě trvalých změn zaúčtuje odpis tohoto majetku; v případě dočasných rozdílů, kdy účetní hodnota je vyšší než reálné ocenění majetku, zaúčtuje opravné položky. Účetní jednotka zváží tvorbu rezerv, zejména rezervu na reorganizaci (restrukturalizaci). Účetní jednotka použije časové rozlišení, zaúčtuje dohadné položky, kursově rozdíly, případně odloženou daň.
- 4.4. Ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, uzavře dlužník účetní knihy a sestaví mimořádnou účetní závěrku.¹⁰ V ní použije účetní metody v závislosti na tom, jaký byl reorganizačním plánem určen způsob provedení reorganizace.¹¹
- 4.5. Ke dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, otevře dlužník účetní knihy.¹²
- 4.6. Ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu, uzavře dlužník účetní knihy a sestaví mimořádnou účetní závěrku.¹³
- 4.7. Ke dni předcházejícímu dni, ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs, uzavře dlužník účetní knihy a sestaví mimořádnou účetní závěrku.¹⁴

5. KONKURS

- 5.1. V době konkursu vede účetnictví insolvenční správce.
- 5.2. Ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu, sestaví insolvenční správce mezitímní účetní závěrku.¹⁵ Mezitímní účetní závěrka se nestavuje, bylo-li rozhodnutí o konkursu spojeno s rozhodnutím o úpadku (bod 3.2.).
- 5.3. Mezitímní účetní závěrka nebo mimořádná účetní závěrka v případě spojení (bod 3.3.)
- 5.3.1. Při uzavírání účetních knih v případě mimořádné

účetní závěrky nebo při sestavení mezitímní účetní závěrky účetní jednotka zaúčtuje zůstatky těch přechodných účtů aktiv a pasiv (zejména rezerv, opravných položek, dohadných účtů aktivních a pasivních, nákladů příštích období, výdajů příštích období, výnosů příštích období, příjmů příštích období), které prokazatelně nebudou moci být zúčtovány v období konkursu a nebo které vstupem do konkursu ztratí své opodstatnění, a to podle své povahy buď na příslušné účty pohledávek a závazků nebo na příslušné účty nákladů a výnosů.

- 5.3.2. Účetní jednotka provede přecenění majetku a závazků na realizovatelné hodnoty, tj. částky, které lze získat prodejem aktiva nebo za které lze vypořádat závazky. Takto přeceněný majetek a závazky uvede v příloze k účetní závěrce.
- 5.3.3. Ke dni nabytí účinnosti prohlášení konkursu otevře účetní jednotka účetní knihy (chybí vazba na zákon o účetnictví). Ke dni, ke kterému nabudou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs otevře účetní jednotka účetní knihy.¹⁶
- 5.3.4. Ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, uzavře insolvenční správce účetní knihy a sestaví mimořádnou účetní závěrku.¹⁷
- 5.3.5. Ke dni sestavení konečné zprávy sestaví insolvenční správce účetní závěrku.¹⁸

6. LIKVIDACE

- 6.1. Ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace sestaví účetní jednotka mimořádnou účetní závěrku.¹⁹ V této mimořádné účetní závěrce postupuje účetní jednotka podle bodu 5.3.1 a 5.3.2.
- 6.2. Likvidátor sestaví ke dni vstupu společnosti do likvidace zahajovací likvidační rozvahu.²⁰ Ke dni vstupu do likvidace otevře účetní knihy.²¹
- 6.3. Ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku sestaví likvidátor účetní závěrku.²² V účetní závěrce bude vykázan závazek z titulu splatné daně z příjmů. K následujícímu dni likvidátor otevře znovu účty majetku a závazků a zaúčtuje vypořádání daňové povinnosti a vyplacení podílů společníků na likvidačním zůstatku.²³
- 6.4. Ke dni zpracování zprávy o naložení s majetkem sestaví likvidátor účetní závěrku.²⁴ Příloha v účetní závěrce obsahuje zprávu o naložení s majetkem.

⁹ § 330 odst. 6 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ § 17 odst. 2 písm. g) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹¹ § 341 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹² § 17 odst. 1 písm. g) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹³ § 17 odst. 2 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴ § 17 odst. 2 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ § 277 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹⁶ § 17 odst. 1 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁷ § 17 odst. 2 písm. f) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a § 313 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸ § 302 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ § 17 odst. 2 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁰ § 74 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

²¹ § 17 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²² § 75 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

²³ § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁴ § 75 odst. 6 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Fúze – právo, účetnictví a daně

Novinkou na knižním trhu je drobná knížka s výstižným názvem „Fúze – právo, účetnictví a daně“, kterou vydalo nakladatelství Linde Praha, a.s.

Cílem této publikace je poskytnout praktický návod pro realizaci fúze společností s ručením omezeným nebo akciových společností. Hlavní těžiště publikace proto spočívá v podrobném popisu jednotlivých kroků (seřazených podle jejich časové návaznosti) při realizaci fúze.

Kolektiv autorů v sobě zahrnuje právníky, auditora, daňového poradce i znalce. Je tak možno říci, že se autoři snaží předat své teoretické a praktické zkušenosti z realizace řady fúzí obchodních společností.

Úvodem jsou představeny všechny přeměny, které upravuje platný zákon o přeměnách, a uvedeny souvislosti české právní úpravy s právem Evropské unie.

Ve druhé kapitole jsou podrobněji rozebrány fúze, tedy forma sloučení a splynutí z hlediska toho, o jakou transakci se jedná. Další část knihy, označená Průběh fúze, je rozdělena do části přípravné, realizační a dokončovací. V části přípravné je věnována pozornost důvodům fúze, možnostem ocenění jmění zanikající společnosti, nákladům na realizaci a s tím souvisejícím výběrem spolupracovníků. Najdeme zde vzorový harmonogram všech nutných kroků, kterými musí projít společníci a společnosti účastníci se fúze.

Realizační část fúze začíná vymezením rozhodného dne, což bylo významně změněno od 1. ledna

2012. Novela velmi zasáhla jednak do koncepce rozhodného dne, jednak do obsahu konečných účetních závěrek, a tím také do povinnosti při sestavování zahajovací rozvahy. V knize je rozebrána pozice znalce při ocenění jmění, metody oceňování, podklady a dopady výsledného ocenění jmění. Auditóři mohou v této části nalézt základní přístupy a pohledy znalce, který často bývá do projektů fúzí zapojen. Domnívám se, že tato praktická příručka může také posloužit ke zlepšení koordinace a komunikace mezi znalcem a auditorem při řešení potřeb klienta. Mezi kroky vedoucí k realizaci fúze je možno zařadit také sestavení konečných účetních závěrek a jejich audit. Velká pozornost je věnována projektu fúze. Rozebírána je taková podoba fúze, kde společníci využili možnosti maximálního zjednodušení, vzdali se zejména řady práv, které jim zákon o přeměnách poskytuje. V příloze pak je vzorový projekt fúze sloučením a přehled všech souvisejících právních předpisů.

Kapitola s názvem Další aspekty fúze je věnována hlavně znalecké práci při realizaci fúze, kde se autoři zabývají poměrně složitou otázkou nastavení výměnných poměrů při fúzi a dávají určitý zjednodušený návod pro praxi. Za významnou kapitolu je možno označit kapitolu o daňových souvislostech fúze. Autoři se kromě daně z příjmů právnických osob věnují také dani z přidané hodnoty.

I když je publikace zaměřena spíše právně, auditóři v ní naleznou mnoho užitečných informací, a to ve formě,



kteří je pro „neprávníckou“ veřejnost dobře srozumitelná a podává kompletní přehled o povinnostech nejen ve vztahu k obchodnímu rejstříku, ale také například vůči živnostenskému úřadu, katastrálnímu úřadu a dalším.

Přestože se jedná o dosti útlou knížku, nepochybuji o tom, že je velmi vhodnou pomůckou pro každého auditora, který bude fúzi řešit u svého klienta nebo si chce zdokonalit své znalosti v této oblasti.

Knihy je připravena v právním stavu k 1. lednu 2012.

Jana Skálová

*Název: Fúze – právo, účetnictví a daně
Autoři: Lucie Josková, Jan Šafránek,
Pěva Čouková, Tomáš Podškubka
Vydal: Linde Praha, a.s., Praha 2012,
147 stran.
ISBN 978-80-7201-885-7.*



PRICEWATERHOUSECOOPERS

Noví vedoucí partneři

Věra
Výtvarová

Věra Výtvarová se 1. července 2012 ujala vedení auditorských služeb společnosti PricewaterhouseCoopers (PwC) v České republice. Funkci převzala od Chrise Skirrowa, který odešel do penze. V řadách klientů PwC přibývají vedle nadnárodních společností i firmy vlastněné českými majiteli. Ti vedle profesionality a odbornosti globální sítě stále častěji vyžadují i partnera se znalostí českého trhu. Věra Výtvarová se stala první Češkou v čele auditorských služeb PwC v ČR (v letech 1998 až 2002 vedl PwC Audit Petr Šobotník). Věra Výtvarová dosud působila v PwC jako vedoucí partnerka služeb pro společnosti v soukromém vlastnictví. V rámci své auditorské praxe se věnovala významným tuzemským i mezinárodním společnostem působícím na českém trhu. Věra Výtvarová působí v PwC od roku

1994. Do společnosti nastoupila hned po absolvování Vysoké školy ekonomické v Praze. Partnerkou v oddělení auditorských služeb je od roku 2009. Je členkou Komory auditorů České republiky a Asociace certifikovaných účetních ve Velké Británii (ACCA/FCCA). Věra Výtvarová je vdaná a má dvě děti. Je hrdou mecenáškou Národního divadla a jednou z 25 žen českého byznysu (ocenění HN).

Miroslav
Bratrych

Vedoucím partnerem poradenských služeb společnosti PwC v České republice se 1. července stal **Miroslav Bratrych**. Funkci převzal od Jiřího Mosera, který se tak bude moci plně věnovat své roli řídicího partnera PwC v České republice a nově také řídicího partnera západní části středoevropského regionu. Pod vedením Miroslava Bratrycha (41) se bude český poradenský tým dále

sjednocovat s ostatními kancelářemi PwC v zemích střední a východní Evropy. Transakčnímu poradenství se věnuje nepřetržitě od svého nástupu do PwC v roce 1996. Miroslav Bratrych je ženatý a má tři děti. Mezi jeho koníčky patří historie a sport.



Petr Smutný

Vedoucím partnerem auditorské a poradenské společnosti PwC pro podnikové restrukturalizace ve střední a východní Evropě se stal **Petr Smutný** (44). V poradenské společnosti PwC působí již 20 let a v minulosti vedl řadu úspěšných restrukturalizačních projektů. Petr Smutný vystudoval Vysokou školu zemědělskou v Praze. Je členem Asociace certifikovaných účetních (ACCA) ve Velké Británii. Petr Smutný je ženatý a má dvě děti. Ve volném čase spolu se svou rodinou rád lyžuje a jezdí na horském kole. **-jk-**

Co najdete v e-příloze č. 7/2012

Přístup k e-příloze Auditor

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

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Kateřiny Sikorové, e-mail: sikorova@kacr.cz.

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

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

**Téma čísla – Veřejný sektor
Míří účetnictví obcí ke svému kolapsu? Jak problémy řešit?**

V e-příloze najdete přetisk článku týkající se účetnictví územních samosprávných celků, který byl publikován v časopise Moderní obec.

Vládní koncepce reformy veřejné správy povede k likvidaci venkova, tvrdí obce

Vládní koncepce dokončení reformy veřejné správy je nepřipravená a povede k likvidaci obcí, shodli se na semináři v září zástupci představitelů obcí, měst a krajů.

Zákon o úřadu dohlížejícím na hospodaření stran

Na hospodaření politických stran

by měl v budoucnu dohlížet nový Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí, uvedla ČTK.

Z koordinačního výboru pro daně**Změna účetního období po novele zákona o účetnictví**

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postupy při změně ve vymezení účetního období upravené v § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů po novele tohoto právního předpisu (zákon č. 355/2011 Sb.) účinné k 1. lednu 2012.

-VeL-