

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Novinky na webu KA ČR k ověřování ÚZ a výroční zprávy auditorem	3
Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna.....	3
Pohyblivý příspěvek pro rok 2016	3
Novely prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů vztahujících se k účetnictví	4
České účetní standardy	5
Vláda zmírnila sankce u kontrolního hlášení DPH	5
Rozšíření povinnosti podávat daňové přiznání elektronicky	6
Metodické doporučení MŠMT k poskytování dotací soukromým školám	7
Pravidelné setkání profesních komor	7
Tisková zpráva Komory veterinárních lékařů z jednání profesních komor dne 10. 12. 2015	8
Kulatý stůl RVDA s auditory.....	9

TÉMA ČÍSLA – NOVELY ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Editorial.....	12
Přehled a podstata hlavních změn v zákonu o účetnictví od 1. ledna 2016.....	13
(Ladislav Mejzlík)	13
Změny ve vyhlášce pro podnikatele účinné od 1. ledna 2016 (David Procházka)	20
Oceňování zásob vlastní činnosti ve světle nové účetní legislativy (Bohumil Král)	24
Přehled o změnách vlastního kapitálu (Jiří Pelák).....	28
Také přemýšlíte, jak sestavit první konsolidovanou účetní závěrku a koho se povinnost konsolidovat týká? (Alice Šrámková)	29
Vyjádření auditora k výroční zprávě (Jiří Pelák).....	32
Nová právní úprava jednoduchého účetnictví (Jan Molin).....	34
Na VŠE v Praze se konal již 6. ročník semináře Národní účetní rady (Jana Skálová)	36
Rozhovor s Petrou Pospíšilovou Aktuální problémy daní a daňové profese.....	38

NA POMOC AUDITORŮM

Metodická doporučení k činnosti územních
samosprávných celků (Martina Smetanová) ...

LIDÉ A FIRMY

e-příloha Auditor 1/2016

- Aktuality
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **11. 2. 2016**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **15. 2. 2016**

Uznávání zkoušek na Komoře auditorů



Bohumil Král

Jednou z podmínek vydání auditorského oprávnění fyzické osobě je složení auditorské zkoušky. Ta se skládá v současnosti z dvacíti dílčích zkoušek, které mají výhradně písemnou formu. Česká republika se se vstupem do Evropské unie zavázala zpracovat do národní legislativy zákon č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace a jiné způsobilosti státních příslušníků členských států Evropské unie a některých příslušníků jiných států a o změně některých zákonů (zákon o uznávání odborné kvalifikace), ve znění pozdějších předpisů.

V návaznosti na tento zákon bylo uznávání auditorské kvalifikace upraveno poprvé v § 13 zákona č. 169/2004 Sb., kterým se měnil zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech. Uchazeč u některé z dílčích zkoušek mohl požádat o osvobození od jejího složení (resp. o její uznání), pokud složil co do rozsahu a obsahu srovnatelnou vysokoškolskou zkoušku nebo srovnatelnou profesní kvalifikační zkoušku v některém členském státě Evropské unie a byla-li zkouška složena nejdéle sedm let před dnem, kdy uchazeč požádal Komoru auditorů o její vykonání.

Pravidla pro uznávání dílčích auditorských zkoušek převzal i zákon č. 93/2009. Jeho novela č. 324/2014 pouze změnila dvě podmínky. Z vysokoškolských zkoušek se uznává pouze zkouška, která má formu státní zkoušky, a termín pro uznávání všech dříve složených

kvalifikačních zkoušek se zkrátil ze sedmi na pět let.

V návaznosti na ustanovení zákona se komora snaží dlouhodobě rozvíjet svůj systém uznávání profesních a vysokoškolských zkoušek. Systém je budován jednak na národní, jednak na mezinárodní úrovni.

Od samého počátku bylo uznávání zkoušek harmonizováno s tuzemskými profesními institucemi – v širší míře se Svazem účetních, ale částečně i s Komorou daňových poradců.

V závěru roku 2015 se podařilo „dotáhnout“ systém vzájemného uznávání zkoušek také s britskou Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), který do té doby „kulhal“. Složených pět zkoušek bylo totiž uznáváno absolventům ACCA na KA ČR, ale nikoliv opačně. Na základě nově přeložených sylabů a zkouškových zadání, předložených k posouzení akreditační komisi ACCA, a na základě jejího rozhodnutí také absolventi dílčích auditorských zkoušek na KA ČR budou mít uznáno dokonce šest zkoušek „professional qualification of ACCA“.

Po relativně podrobné, zhruba půl roku trvající analýze sylabů se podařilo vybudovat předpoklady pro široké vzájemné uznávání profesních zkoušek také mezi Komorou auditorů a Institutem autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW). Tato práce posléze vyvrcholila podpisem dohody (Memorandum of Understanding) v říjnu 2014.

Co se týče vysokoškolských zkoušek, členové výboru pro

auditorské zkoušky KA ČR dlouhodobě spolupracují s vedením Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Po již zmíněné novele zákona o auditorech, účinné od ledna 2015, se tato spolupráce zaměřila zejména na harmonizaci obsahu státních závěrečných zkoušek potenciálních budoucích auditorů se systémem dílčích auditorských zkoušek s cílem dát těmto absolventům perspektivu možného uznání řady zkoušek, o kterou by po této novele absolventi přišli.

Zbývá si položit otázku, zda je budování komorového systému uznávání profesních a vysokoškolských zkoušek krokem spíše prospěšným, nebo problematickým? Odpovědět si na tuto otázku je pro další směřování KA ČR významné hlavně z toho důvodu, že – jak vyplývá z předchozího textu – uplynulé dva roky byly pro komoru v oblasti uznávání zkoušek výjimečné.

Úvodník nedává příliš mnoho prostoru k široké argumentaci. Přesto se domnívám, že nutnost budovat systémy vzájemného uznávání zkoušek je krokem

ke zvyšování, nikoliv ke snižování profesní kompetence budoucích auditorů. Skutečnost, která to potvrzuje, je dána určitou tendencí, kterou se výbor pro auditorské zkoušky v posledních dvou letech zabývá. Na jedné straně narostl počet uchazečů o absolvování přípravných kurzů k dílčím auditorským zkouškám, ale zároveň poklesl počet těch, kteří tyto zkoušky úspěšně absolvovali.

V tom, jak završit na komoře fázi přípravy auditora na jeho vstup do auditorské profese takto orientovanou souhrnnou zkouškou, komorový systém tzv. předkvalifikačního vzdělávání a zkoušek ještě kus práce čeká. Rozhodně ale bude moci klást větší nároky na jeho účastníky, pokud bude zřejmé, že tuto „tečku“ za svým vzděláním před vstupem do profese dělají již dostatečně připravení odborníci – a to bez ohledu na to, jakým způsobem a u které instituce své předchozí vzdělání nabyli.

Bohumil Král

předseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 18. ledna, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem jednání bylo schvalování plánu činností jednotlivých odborných výborů na rok 2016 a informace o postupu přípravy novely zákona o auditorech.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 ZoA,
- žádost auditora o stanovení splátkového kalendáře k úhradě pokuty,
- plán činnosti Výboru pro metodu auditu, Redakční rady pro překlady, Výboru pro IFRS a finanční instituce, Výboru pro regulaci a rozvoj profese, Výboru pro správu profese, Výboru pro SME/SMP a Výboru pro auditorské zkoušky na rok 2016,

- novelizaci čtyř interních směrnic úřadu KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil rezignaci předsedkyně Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání,
- a schválil postup pro přípravu prioritního tématu na rok 2017 v rámci KPV,
- a schválil k dalšímu internímu připomínkování návrh Směrnice o čestném členství,
- aktuální stav přípravy novely zákona o auditorech,
- postup KA ČR ohledně materiálu „Návrh na sjednocení posuzování korporátních dlužníků“, který byl připraven Centrem restrukturalizace a insolvence VŠE v Praze,
- a neschválil účast zástupce KA ČR na workshopu ICAEW na téma Quality Assurance Network

a vzal na vědomí:

- informaci o připomínkách zasláných KA ČR k novele zákona o účetnictví,

- odpovědi na dotazy týkající se ověřování výroční zprávy za rok 2015,
- zprávu o četnosti žádostí o zániku oprávnění asistentů auditora, auditorů a auditorských společností v roce 2015,
- informaci o průzkumu FEE zaměřeného na auditory do 35 let a týkajícího se oblasti etiky,
- informace o vzájemném uznávání zkoušek mezi KA ČR a profesními institucemi,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden – prosinec 2015,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách a zprávy ze zahraničních cest,
- oznámení o účasti RVDA na únorovém jednání Výkonného výboru,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyňa

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Novinky na webu KA ČR k ověřování ÚZ a výroční zprávy auditorem

Na webu Komory auditorů v sekci metodická podpora byly zveřejněny v češtině, angličtině a němčině příklady zpráv auditora o ověření účetní závěrky, ve kterých se auditor vyjadřuje k výroční zprávě.

Dále byla do metodické podpory v části týkající se dotazů a odpovědí přidána rubrika častých dotazů k Aplikační doložce k mezinárodnímu standardu pro

audit ISA 720 – *Povinnosti auditora* týkající se ostatních informací. Tato doložka je účinná pro audity účetních závěrek s datem vydání zprávy auditora 1. ledna 2016 nebo po tomto datu.

Pavla Pšeničková
oddělení metodiky KA ČR

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2016 byly splatné ke dni 31. ledna 2016. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

- za auditora ve výši 2 900 Kč,
- za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,
- příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorskou činnost, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2016

Jako každoročně se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR **vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti.** Příspěvky na činnost Komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2016 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2016. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2015, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím

on-line aplikací na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Dále je možné použít také tradiční tištěný formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“, jenž je přílohou tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společností bude formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou v průběhu února.

**vyúčtování do
31. března**

Třetí možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat Komoře e-mailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze tří uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Novely prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů vztahujících se k účetnictví

Prováděcí vyhlášky vztahující se k účetnictví

Ve Sbírce zákonů v částce č. 137 byla zveřejněna dne 7. prosince 2015 vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, na základě zmocnění § 13b zákona o účetnictví. Vyhláška nabyla účinnosti dne 1. ledna 2016. V této částce byla rovněž zveřejněna novela prováděcí vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Novela vyhlášky s výjimkami nabyla účinnosti dne 1. ledna 2016.

Následně byly dne 28. prosince 2015 v částce č. 159 zveřejněny novely následujících prováděcích vyhlášek, které přímo souvisí s účetnictvím:

a) vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,

- b) vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- c) vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,
- d) vyhláška 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), ve znění pozdějších předpisů,
- e) vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavování účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

Tyto vyhlášky nabyly účinnosti dne 1. ledna 2016.

České účetní standardy

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., provádějící některá ustanovení zákona č. 563/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů byly ve Finančním zpravodaji č. 6/2015 ze dne 21. prosince 2015 zveřejněny úpravy českých účetních standardů pro podnikatele. V tomto čísle Finančního zpravodaje je také obsažen nový Český účetní standard pro podnikatele č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Ve Finančním zpravodaji č. 7/2015 ze dne 21. prosince 2015 byly zveřejněny změny následujících českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. v platném znění:

a) Změna Českého účetního standardu č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech

- b) Změna Českého účetního standardu č. 703 – Transfery
- c) Změna Českého účetního standardu č. 704 – Fondy
- d) Změna Českého účetního standardu č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- e) Změna Českého účetního standardu č. 707 – Zásoby
- f) Změna Českého účetního standardu č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku
- g) Změna Českého účetního standardu č. 709 – Vlastní zdroje
- h) Změna Českého účetního standardu č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

-ru-

Vláda zmírnila sankce u kontrolního hlášení DPH

Vláda 13. ledna schválila návrh novely zákona o DPH, který zmírňuje sankce ohledně kontrolního hlášení. Na tiskové konferenci po jednání vlády to řekl ministr financí Andrej Babiš. Firmy kritizovaly sankce s tím, že jsou velmi přísné. Novela by mohla být podle ministra účinná od června.

Pokuty v pevné výši 10 tisíc, 30 tisíc a 50 tisíc korun bude podle navrhované novely nově možné z ospravedlnitelných důvodů prominout. Promíjení by se nemělo vztahovat na plátce, kteří v posledních třech letech závažným způsobem porušili daňové nebo účetní právní předpisy.

Zároveň u tisícikorunové pokuty za opožděné podání hlášení ministerstvo financí navrhuje automatické prominutí sankce jednou za kalendářní rok každému plátcí, pokud sám svou chybu napraví, aniž by byl správcem daně vyzván.

„Navíc pokuty v této výši (1000 Kč) vzniklé do účinnosti navrhované novely ze zákona zaniknou, čímž bude zpětně vytvořeno určité toleranční přechodné období,“ uvedlo ministerstvo financí.

Novela rovněž prodlužuje lhůty pro reakci plátce DPH na výzvu finančního úřadu k odstranění pochybností v podaném kontrolním hlášení z pěti kalendářních dnů na pět pracovních dnů. „Plátci tak budou mít větší časový prostor na reakci zejména v případě víkendů prodloužených o sváteční dny či při čerpání dovolené,“ uvedlo ministerstvo.

Kontrolní hlášení je účinné od 1. ledna 2016 a ze zákona se týká všech plátců daně z přidané hodnoty.

Firmy musejí podávat kontrolní hlášení každý měsíc. První hlášení tak musejí podat do 25. února. Pro fyzické osoby, které jsou plátci DPH, je lhůta pro kontrolní hlášení závislá na lhůtě přiznání u DPH. Fyzické osoby mohou přiznání podávat měsíčně nebo čtvrtletně. Čtvrtletní plátci DPH tak první kontrolní hlášení musejí podat do 25. dubna.

Kontrolní hlášení se podává pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny správce daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Na Daňovém portálu Finanční správy je v sekci Soubory ke stažení i vzor formuláře kontrolního hlášení a informace k jeho vyplnění. EPO formulář Kontrolní hlášení DPH byl v ostrém prostředí Daňového portálu zpřístupněn 4. ledna. Na Daňovém portálu jsou také video návody na vyplnění kontrolního hlášení – www.financnisprava.cz – Daně a pojistné – Video, obrázky a další podklady.

O kontrolním hlášení k DPH, které je jedním z nástrojů majícím zabránit daňovým únikům a podvodům, jste si mohli přečíst v článku v posledním loňském čísle časopisu Auditor (10/2015) na straně 6. Další aktuální informace k tomuto tématu včetně stanoviska České advokátní komory a Komory daňových poradců ČR najdete v e-příloze.

Zdroj: ČTK, MF ČR

-av-

Rozšíření povinnosti podávat daňové přiznání elektronicky

S účinností od 1. ledna 2016 byl zrušen § 101a odst. 3 zákona o DPH, který upravoval výjimku z elektronické formy podávání daňových přiznání k DPH pro fyzické osoby, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhl 6 mil. Kč. Tito plátcí byli oprávněni podávat daňové přiznání k DPH v listinné podobě.

Od 1. ledna 2016 tak už poplatníci (nebo jejich zástupci), kteří mají zpřístupněnou datovou schránku nebo mají zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemohou podávat přihlášky k registraci, oznámení o změně registračních údajů, žádosti o zrušení registrace, řádná daňová přiznání a dodatečná daňová přiznání, hlášení a vyúčtování datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu a dodatečně je do 5 dnů potvrzovat v listinné formě tzv. e-tiskopisem. Přechodné období, po které to možné bylo, skončilo 31. prosince 2015.

Typy podání, která je obecně třeba činit elektronicky

- přihlášky k registraci,
- oznámení o změně registračních údajů,
- řádná daňová přiznání,
- dodatečná daňová přiznání.

Nově tedy vznikla i těmto plátcům povinnost podávat daňová přiznání k DPH pouze elektronicky, a to u všech přiznání, která budou podávána po 1. lednu 2016. To znamená, že i daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2015 nebo IV. čtvrtletí 2015 musí být činito výlučně elektronicky. Toto lze uskutečnit ve formě datové zprávy v požadovaném formátu a struktuře, která je odeslána přes daňový portál Finanční správy dostupný na www.daneelektronicky.cz anebo z datové schránky.

Elektronická podání pro finanční správu, zkráceně EPO, umožňují komunikovat s finančními úřady elektronicky, a to uznávanými technickými prostředky. Vybrané tiskopisy (zejména daňová přiznání) mají podobu inteligentních formulářů umožňující jejich snadné vyplnění, nebo je možné použít obecnou písemnost a odeslat jakýkoliv další text, doplněný o vybrané druhy příloh. Některé formuláře jsou vytvořeny v předchozí technologické verzi aplikace. Ty jsou označeny zkratkou EPO1, v nové technologii pak zkratkou EPO2.

Možné způsoby elektronického podávání

- datovou zprávou prostřednictvím zpřístupněné datové schránky plátce,
- datovou zprávou přes Daňový portál Finanční správy ČR (www.daneelektronicky.cz) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do datové schránky,
- případně datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem.

Uznávaným elektronickým podpisem se rozumí (§ 11 odst. 3 zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů) zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu, vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb a obsahujícím údaje, které umožňují jednoznačnou identifikaci podepisující osoby. Pro tuto jednoznačnou identifikaci osoby je používán Identifikátor MPSV (IK MPSV). Kvalifikovaný certifikát s identifikátorem pro účely daňového podání vydávají poskytovatelé certifikačních služeb, kteří mají akreditaci od Ministerstva vnitra. V současnosti to jsou Česká pošta s.p., eldentity, a.s. a První certifikační autorita, a.s.

Povinná forma elektronického podání

Daňové přiznání či jinou písemnost nelze finančnímu úřadu zaslat v jakémkoli formátu. Elektronické podání musí být učiněno v podobě datové zprávy v datovém formátu XML. Jiné formáty podání jako např. soubory PDF nejsou finančním úřadem akceptovány.

Pokuta vždy nejméně dva tisíce korun

V případě, že daňový subjekt má podle zákona učinit podání elektronicky a podá jej v papírové formě, finanční úřad mu automaticky vyměří pokutu ve výši 2 000 Kč za každé jednotlivé podání. Pokud tímto jednáním subjekt závažně ztěžuje správu daní, může mu být vyměřena pokuta až do výše 50 tis. Kč.

Zdroj: Finanční správa ČR

Metodické doporučení MŠMT k poskytování dotací soukromým školám

Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy vydalo metodické doporučení ministerstva k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízení, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2015.

Toto doporučení ukládá soukromým školám a zařízením, aby doložily vynaložení zisku na výdaje na výchovu a vzdělávání, běžný provoz, popřípadě u speciálních škol a zařízení i na rehabilitaci potvrzené oprávněnou osobou – auditorem.

Znění metodického doporučení naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v aktualitách.



-pse-

Pravidelné setkání profesních komor

Dne 10. prosince 2015 se v Břevnovském klášteře uskutečnilo pravidelné předvánoční setkání zástupců profesních komor. Pořádající komorou byla tentokrát Komora veterinárních lékařů. Komoru auditorů zastupovala prezidentka Irena Liškařová a viceprezident Pavel Kulhavý.

Během diskuse došlo mezi zástupci jednotlivých komor ke shodě v názoru, že při tvorbě nových předpisů i zákonů je bezpodmínečně nutné brát v potaz stanovisko odborníků z profesních komor. Právě tito odborníci poskytují zpětnou vazbu, z níž je potřeba vycházet. To by si měli uvědomovat především poslanci a navrhovatelé nových předpisů a zákonů a jejich změn. Jako ukázkový příklad uvedla pořádající komora současnou snahu rozvolnit podmínky pro používání antibiotik pro léčení zvířat, s čímž Komora veterinárních lékařů nesouhlasí. Oprávněnost tohoto

nesouhlasu potvrdilo nedávné zjištění reziduí antibiotik v medu. Komora auditorů uvedla jako příklad připravovanou novelu zákona o politických stranách, kde se z důvodu transparentnosti zavádí povinná rotace auditora, ale na druhé straně zpráva auditora musí obsahovat výrok bez výhrad, čímž je zásadně porušena nezávislost auditora.

V další diskusi se vyjádřila k problematice zadávání veřejných zakázek a k zásadnímu kritériu nejnižší ceny Komora soudních znalců a Komora architektů. Ta očekává, že přiměřené změny jsou v této oblasti naprosto nezbytné. Prezidentka Komory daňových poradců upozornila na rostoucí nerovnováhu mezi právy a povinnostmi daňového poplatníka.

Pavel Kulhavý
viceprezident KA ČR



Tisková zpráva Komory veterinárních lékařů z jednání profesních komor dne 10. 12. 2015

Profesní komory nemohou mlčet!

Každoroční setkání a jednání profesních komor vzniklých ze zákona pořádala dne 10. prosince v Praze Břevnově Komora veterinárních lékařů. Z jednání představitelů komor jednoznačně vyplynulo, že původní ideu, že „profesní komory nelze obcházet“, je nutno přehodnotit, a to na: „Profesní komory nemohou mlčet!“

Význam profesních komor jako povinného připomínkového místa při tvorbě předpisů sice potvrdil například premiér Bohumil Sobotka letos na počátku března při jednání s představiteli komor, když v tomto smyslu komentoval změnu pravidel Legislativní rady vlády. Ovšem podle jejich šéfů je situace odlišná od proklamovaného. Pokud vůbec legislativní návrhy obdrží, tak příslušná ministerstva požadují vypracování připomínek do několika dnů s tím, že stejně posléze nejsou vzaty v potaz! Podle Martina Vychopně, předsedy České advokátní komory, se fakticky moc nezměnilo.

Profesní komory soudí, že jejich názor by ale neměl být jen jedním z názorů, ale měl by to být názor zásadní, protože se jedná o názor odborníků nikoli úředníků.

Proto lze považovat za zásadní prohlášení šéfů profesních komor, že nemohou a nebudou mlčet, a že budou svůj postup častěji než dosud koordinovat a ještě více spolupracovat. Samozřejmě s tím, že nabízejí tvůrcům a zpracovatelům zákonů a jejich novel kapacitu svých opravdových odborníků.

Výhrady ke stále se množící a stále nepřehlednější legislativě a okolnostem jejího vzniku, mnohdy podložené vedlejšími skrytými úmysly, vyjádřili prakticky všichni zástupci komor. Snad nejzávažnější výhrady formuloval prezident České advokátní komory Martin Vychopně: „Děsí mě nadužívání trestního práva.“ Dodal, že je přece třeba nejdřív využívat právo civilní a správní opravné prostředky a až posléze právo trestní. Vyjádřil znepokojení nad vývojem práva, především nad kvalitou a způsobem přijímání legislativních norem, které jsou v podstatě pro normální lidi nesrozumitelné. Nemluvě o jejich množství. Ostatně to se dá vztáhnout na celou řadu oblastí, kdy se například jakákoli státní kontrolní činnost hodnotí především podle uložených sankcí. I Karel Daniel, prezident Komory veterinárních lékařů ČR, potvrdil, že veterináři vnímají explozivní nárůst legislativních norem, o kterých nemají často možnost se dozvědět, natož čas a prostředky se s nimi seznámit, a tedy i při dobré vůli se jim řídit. Není pak divu, že se občan cítí být vydírán systémem a ocitá se v opozici.

Podobnou zkušenost konstatoval i zahraniční host, Tibor Brauner, prezident slovenské Komory veterinárních lékařů. A ocenil úzkou spolupráci s českými kolegy.

Stomatologové zase mají problém s přílivem cizinců ze zemí mimo EU, kterých se například za rok hlásilo 411, avšak většina z nich není s to zajistit zásadní odbornou péči, přičemž podmínky pro složení zkoušek způsobilosti jsou tak benevolentní, že mohou vykonávat praxi, aniž

zkoušky mají, stačí, že se na ně hlásí, a přitom počet neúspěšných pokusů zkoušky složit není stanoven. Zástupci Lékařské komory reflektují úbytek lékařů, kteří odcházejí do zahraničí, kde snáze získají atestace, nemluví o vyšších platech. A dalším problémem je i nedostatek sester. Českou lékařskou komoru rovněž výrazně trápí trvalý nárůst byrokracie, což se promítá „v obavě sáhnout na pacienta“ do doby, než podepíše všechna možná prohlášení.

Problémy s rezortními úředníky zmínily například Komora soudních znalců, Komora autorizovaných inženýrů, dále patentoví zástupci, daňoví poradci, exekutoři. Znepřehlednění a komplikování podmínek pro provádění auditů konstatovala Komora auditorů. K problematice zadávání veřejných zakázek a k zásadnímu kritériu nejnižší ceny se vyjádřila Komora soudních znalců a Komora architektů. Ta očekává, že přiměřené změny jsou v této oblasti naprosto nezbytné. Prezidentka Komory daňových poradců upozornila na rostoucí nerovnováhu mezi právy a povinnostmi daňového poplatníka.

Radim Neubauer, prezident Notářské komory ČR, uvedl na pravou míru informace, že je u nás údajně těžké založit společnost. Sestavovatelé žebříčku automaticky počítají na každou povinnou listinu jeden den, a ve skutečnosti lze se všemi listinami založit společnost prostřednictvím notáře za jeden den! Pozitivem je možnost zapisovat do obchodního rejstříku přímo (již nikoli prostřednictvím soudu). Negativa pak vidí v problémech s občanským zákoníkem a s dodatečným projednáváním dědictví.

Karel Daniel dále zmínil komplikovanou situaci veterinární profese, kdy agrární lobby stupňuje tlaky na nezávislost profese. Jde například o snahy povolit výkon veterinárních úkonů i osobám bez náležitého vzdělání. Lékař léčí člověka, ale odbornost veterinárního lékaře znamená ochranu zdraví velkého množství lidí (spotřebitelů). Veterináři by se neradi dočkali podobné situace, jaká postihla Českou lékárnickou komoru, tj. podřízení výkonu veterinární péče například neveterinárním manažerům výrobních či obchodních řetězců. Potvrdil to i její prezident Lubomír Chudoba a dodal, že navíc postrádají podporu nejmenších lékáren na úkor bezedných velkých subjektů. „Je třeba klást důraz na osvětu a také na koordinovaný postup profesních komor,“ dodal.

Stanovisko profesních komor: Při tvorbě nových předpisů i zákonů a při jejich následné kontrole je bezpodmínečně nutné brát v potaz stanovisko odborníků, tj. z komor. Právě oni poskytují zpětnou vazbu, z níž je potřeba vycházet. A to by si měli uvědomovat především poslanci a navrhovatelé nových předpisů a zákonů a jejich změn. Jako ukázkový příklad se dají uvést současné snahy rozvolnit podmínky pro používání antibiotik pro léčení zvířat, s čímž Komora veterinárních lékařů nesouhlasí, a jak je tento nesouhlas oprávněný, právě potvrdilo zjištění reziduí antibiotik v medu.

Kulatý stůl RVDA s auditory

Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) uspořádala 16. prosince 2015 diskusi ke svému současnému a zejména budoucímu fungování v souvislosti s připravovanou novelou zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. V kongresovém centru České národní banky (ČNB), kde se „kulatý stůl“ konal, se sešli zástupci České národní banky, Ministerstva financí ČR, prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a členové jejích výborů, členové výkonného výboru i dalších výborů Komory auditorů ČR, jakož i další záměci z auditorské obce.

Jednání zahájil prezident RVDA **Jiří Nekovář**, který přivítal hosty, zejména pak Martina Burjánka, ředitele odboru dohledu nad úvěrovými a platebními institucemi ČNB a Tomáše Vyhnánka, náměstka ministra financí pro finanční řízení a audit. Ve svém vystoupení nastínil hlavní úkoly RVDA, seznámil přítomné se základními údaji o auditním trhu a věnoval se zejména subjektům veřejného zájmu a jejich auditorům. Z původního počtu 370 subjektů spadajících do této kategorie podle původní definice zůstalo po zavedení nové definice, která se přesunula ze zákona o auditorech do zákona o účetnictví, zhruba 160 subjektů. Nově již do této kategorie nespádají investiční společnosti, obchodníci s cennými papíry, Centrální depozitář a společnosti s více než 4000 zaměstnanci. Zůstávají v ní emitenti cenných papírů (52), banky a spořitelny a úvěrní družstva (48), pojišťovny a zajišťovny (43), zdravotní pojišťovny (12) a penzijní společnosti (5). Auditorů a auditorských společností provádějících audit těchto subjektů je téměř 60, mezi nimi je 17 auditorů–fyzických osob.

Dosavadní činnost RVDA byla zaměřena především na dohled nad kontrolami prováděnými ze strany KA ČR. V tomto směru Jiří Nekovář pozitivně hodnotil dělbou práce na Komoře auditorů v souladu se



zákonem a ocenil dobrou spolupráci s komorou včetně pravidelné komunikace s jejím vedením. Dále se věnoval rozproštění trhu s auditorskými službami v ČR na základě vykazovaných tržeb. Zhruba 60% podíl na trhu s auditorskými službami zaujímají společnosti ze skupiny Big4, dalších 14% má 20 větších auditorských společností a zbývajících 26% trhu připadá na malé auditory a malé auditorské společnosti. Prezident RVDA dále zmínil zajímavou statistiku tržeb auditorských společností, na nichž se vedle tržeb za audity významnou měrou podílejí tržby za jiné než auditorské služby. Zmínil se také o mezinárodní spolupráci RVDA s institucemi, jako je – European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOG), Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), European Audit Inspection Group (EAIG) a International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). Za dobrou označil rovněž dvoustrannou spolupráci s orgány dohledu mimo EU, a to s americkou Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

V další části svého vystoupení uvedl informace z evropské databáze auditních zjištění. U emitentů cenných papírů byla nejčastější zjištění v oblasti stanovení reálné hodnoty (20%), v oblasti testování interních kontrol (24%) a v oblasti testování výnosů (14%). U finančních institucí se zjištění týkala ocenění investic a cenných papírů (27%), testování vnitřních kontrol (27%) a auditu opravných položek (17%). V ostatních případech se zjištění vztahovala k nesprávnostem týkajících se auditu založeného na riziku, kdy 24% z toho souviselo s nedodržováním pravidel stanovených dle standardu ISA 315 týkajícího se identifikace a vyhodnocení rizik a standardu ISA 330 týkajícího se reakce auditora na vyhodnocená rizika. Jako příklady zjištění uvedl nedostatečnou vazbu mezi vyhodnocením rizika a reakce na ně, nedostatky v identifikaci relevantních kontrol, nedostatečné testování kontrol a nedostatky v určení velikosti vzorku. Další 20% zjištění se vztahuje k ISA 540 – Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů. Jako příklady zde uvedl nedostatečné testování





vnitřních kontrol, nedostatečné testy věcné správnosti týkající se ocenění, nedostatečné posouzení vhodnosti a přiměřenosti použitých předpokladů nebo nedostatečné testování alokace goodwillu.

V závěru svého vystoupení zmínil prezident RVDA úkoly, které ji čekají v souvislosti s připravovanou novelou zákona o auditorech. Výrazně se zvýší kompetence RVDA, neboť převezme dohled nad auditory subjektů veřejného zájmu.

Jako první z hostů vystoupil **Martin Burjánek**, ředitel odboru dohledu nad úvěrovými a platebními institucemi ČNB. Zaměřil se na zkušenosti s činností auditorů. ČNB usiluje o transparentní nastavení požadavků na činnost auditorů finančních institucí, zejména pak o nastavení přijatelné míry kvality auditorských výstupů. Práci auditorů hodnotí vcelku pozitivně, negativních zkušeností s auditory je relativně málo, jsou ojedinělé. Zdůraznil dobrou dlouholetou vzájemnou spolupráci mezi KA ČR a ČNB. Jako nejrizikovější oblasti, kterým by měla být věnována zvýšená pozornost, označil posouzení konzistence mezi účetní závěrkou a výroční zprávou, správnost informací o vztazích a transakcích mezi propojenými osobami, posouzení going concern principu a relevantní informace o probíhajících soudních sporech. Za nejčastější nedostatky lze považovat nejednotné vykazování některých položek (např. emisního ážia) nebo nedostatečný popis významných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Ze závažnějších nedostatků pak jmenoval chyby ve výpočtu kapitálové přiměřenosti a nižší úroveň důslednosti a profesního skepticismu při posuzování ocenění aktiv. Zdůraznil, že u auditorů bank byly případně nedostatky odladěny již v minulosti, v případě družstevních záložen je však kvalita výstupů horší.

Druhým vystupujícím hostem byl **Tomáš Vyhnánek**, náměstek ministra financí pro finanční řízení a audit. Ten shrnul současný stav přípravy novely zákona o auditorech, která by měla nabýt účinnosti v červnu 2016 a která momentálně prochází komisemi legislativní rady vlády. Největší problém vidí v transpozičním zákonu, kde ne vždy je vše v souladu s českým právem. Z připomínek je největší tlak na definování práv

a povinností RVDA, která má v právním systému unikátní postavení, z něhož je klíčovým prvkem veřejný zájem. Z dalších otázek se věnoval způsobu odměňování členů RVDA, rotaci auditorů u subjektů veřejného zájmu a způsobu obsazování výborů pro audit podle nových pravidel.

Druhá část dopoledne byla věnována jednotlivým útvarům a výborům RVDA. Jako první v této části vystoupila **Eva Racková** k systému kontroly kvality. Uvedla, že zvýšení kontroly kvality souvisí také se zvýšením prestiže auditorské profese. Zdůraznila, že RVDA nese celkovou odpovědnost za vlastní kontroly, ale i za dohled nad kontrolami prováděnými Komorou auditorů a dalšími aktivitami KA ČR. Proto je zásadní dialog nejen mezi RVDA a KA ČR, ale i s výbory pro audit u subjektů veřejného zájmu. Ve svém vystoupení se dále věnovala definici kvality a způsobu jejího měření, které je vždy nepřímé. Typický přístup s řadou indikátorů (28) uvádí návrh PCAOB. Dále se jedná o sledování trendů, porovnávání firem a porovnávání jednotlivých auditních zakázek. Cyklus kontrol u auditorů subjektů veřejného zájmu je dle nařízení EU tříletý, případně kratší při závažných zjištěních, nebo dokonce roční návštěvy ve vybraných případech. Uvedla, že při kontrolách kvality auditů se používá evropská metodika vyvinutá EAIG, porovnávající zjištění v rámci EU. Je dáván důraz na podstatu požadavků, ale zároveň i na přezkoumatelnost a na to, kdo je klientem auditora. Ve stadiu diskuze zatím zůstává spolupráce s Komorou auditorů při rozdělení kompetencí u kontrol auditorů, kteří auditují jak subjekty veřejného zájmu, tak ostatní společnosti.

Z RVDA vystoupila také **Monika Vítová** s informacemi o kontrolním výboru. Jde o nový orgán RVDA, jehož vytvoření si vyžádala novela zákona o auditorech. Měl by mít 5 členů jmenovaných prezidentem RVDA, požadavky na členy stanoví zákon, zejména je kladen důraz na nezávislost. Hlavní činností výboru bude organizovat a řídit kontroly kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu. Kontroly budou organizovány v souladu s vnitřním předpisem (kontrolním řádem) RVDA. Výbor bude úzce spolupracovat s kontrolory kvality, kteří budou zaměstnanci RVDA. Dále představila v několika bodech, co je potřeba v následujících měsících řešit. Jedná se zejména o

- personální vybavení aparátu kontroly kvality včetně jeho zaškolení,
- personální obsazení kontrolory kvality včetně jejich zaškolení,
- nastavení parametrů spolupráce s experty,
- vytvoření vnitřních předpisů RVDA pro organizaci a řízení kontroly kvality,
- standardizace výstupů a reportingu.

Dále pak v několika větech zdůraznila, co je cílem výboru. Je nezbytné zejména porozumět rizikům trhu v České republice a v návaznosti na to vybudovat profesionální a stabilní systém kontroly kvality. S tím souvisí i postupné detailní porozumění systému řízení kvality

auditů, zejména u auditorů subjektů veřejného zájmu a jejich kritické vyhodnocení. Návazně na to je třeba vést konkrétní a kontinuální dialog s auditory subjektů veřejného zájmu, auditními výbory a ostatními dohledovými orgány. A nakonec neméně důležité je vybudování neformální autority umožňující zvyšování kvality auditů, zvyšování uživatelské znalosti a osvěta.

Posledním vystupujícím byl za disciplinární výbor **Ivo Středa**. Představil stávající kompetence výboru, zatím tříčlenného, které jsou relativně omezené. Výbor vykonává v prvním stupni působnost RVDA v řízení o sankcích, a to jak ve vztahu ke Komoře auditorů, tak ve vztahu k jednotlivým auditorům. V tomto druhém případě se jedná zejména o přešůpek fyzické osoby, které zaniklo auditorské oprávnění a přijme v auditovaném subjektu veřejného zájmu řídicí funkci před uplynutím dvou let poté, co provedla povinný audit nebo přestala pracovat, byla odvolána nebo odstoupila jako statutární auditor nebo klíčový auditorský partner z provádění auditorské zakázky (§ 45 odst. 4 zákona o auditorech).

V souvislosti s novelou zákona o auditorech je však nutno očekávat významné změny. Počet členů výboru se zvýší na 5 osob a zásadně se rozšíří jeho kompetence. Zavádí se rozsáhlý katalog deliktů čítající desítky skutkových podstat. Výbor bude mít pravomoc k provádění tzv. šetření, která jsou určena k získávání informací např. při prověřování poznatků z médií nebo relevantních stížností od třetích osob. Jedná se o podstatně širší pravomoc v porovnání s kárnou komisí KA ČR, jejíž uplatnění bude dopadat např. i na osoby v síti nebo na podnikající fyzické nebo právnické osoby, které se podílely na auditech u subjektů veřejného zájmu a neposkytnou potřebnou součinnost při výkonu šetření. V případě, kdy je správní delikt nebo přešůpek spáchán auditorem, lze uplatnit stejné sankce, které je oprávněna ukládat nyní kárná komise Komory auditorů

(napomenutí, veřejné napomenutí, zákaz výkonu auditorské činnosti na dobu nejdéle 5 let, zákaz výkonu funkce člena řídicího nebo kontrolního orgánu auditorské společnosti nejdéle na dobu 3 let nebo výše pokuty v závislosti na správním deliktu až do výše 10 mil. Kč – jedná se o příjem státního rozpočtu, nikoliv RVDA). Zdůraznil zájem výboru na spravedlivém posouzení věci. Při určení druhu sankce a její výměry se přihlédne k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu jeho spáchání, k jeho následkům a okolnostem, za nichž byl spáchán. Po uplynutí 5 let od právní moci rozhodnutí o uložení sankce se sankce za správní delikt považuje za zahlazenou.

„Kulatý stůl“ byl zakončen diskuzí, v jejím rámci padla řada otázek k budoucí podobě kontrol a dohledu. Jeden z dotazů směřoval na náměstka ministra financí a týkal se způsobu získávání kvalitních kontrolů kvality a jejich odpovídajícího finančního ohodnocení, což představuje závažný problém. Vzhledem k tomu, že zdrojem odměňování RVDA je státní rozpočet, znamenalo by výrazné zvýšení jejich platů zvýšení výdajů státního rozpočtu. Kromě toho tito kontrolři nejsou jediní, kteří by vzhledem ke své odbornosti měli být dobře zaplacení.

Dalším tématem diskuze bylo obsazování výborů pro audit. Zástupce ČNB se vyjadřoval k dotazu, zda bude ČNB v tomto směru aktivní. Na tuto otázku odpověděl negativně. V tomto směru je důležitá také spolupráce s interními auditory.

Dalším diskutovaným tématem byl způsob rozdělení kompetencí mezi RVDA a Komoru auditorů u kontrol kvality auditorů, kteří auditují nejen subjekty veřejného zájmu, ale i další účetní jednotky. Jak z diskuze vyplynulo, toto téma je zatím předmětem jednání.

Libuše Müllerová

1. viceprezidentka KA ČR



Editorial

Milé čtenářky a čtenáři,

vstupujeme do nového roku 2016 společně s účinností novely zákona o účetnictví a na ni navazujících prováděcích vyhlášek o účetnictví a účetních standardů. Ve srovnání s řadou dílčích úprav a novel, kterými účetní předpisy běžně prochází, se jedná o významné změny vyvolané zejména implementací nové účetní směrnice Evropské unie o individuálních a konsolidovaných účetních závěrkách. Z uvedeného důvodu se nemusela redakční rada časopisu Auditor rozhodovat o zaměření prvního čísla časopisu v novém roce a shodla se na tom, že tematicky bude toto číslo zaměřeno právě na změny účetních předpisů.

Odbornou část čísla zahajuje úvodní článek poskytující celkový přehled hlavních změn v zákoně o účetnictví. Na něj navazuje článek doc. Davida Procházky zabývající se změnami v prováděcí vyhlášce o účetnictví pro podnikatele.

Další články se pak podrobněji věnují těm vybraným změnám v zákonu o účetnictví, které jsme považovali za významné a vyžadující podrobnější vysvětlení. Zejména se jedná o problematiku oceňování zásob vlastní výroby a aktivace, která je předmětem článku prof. Bohumila Krále. Dále je to článek Jiřího Peláka zabývající se způsobem sestavení výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, který je nově povinnou součástí účetních závěrek středních a velkých podniků, článek Alice Šrámkové upozorňující na některá úskalí prvního sestavení konsolidované účetní závěrky, které se stane povinností pro větší počet skupin podniků díky výraznému poklesu limitů v novelizovaném zákoně o účetnictví. Následuje článek Jiřího Peláka k novým pravidlům ověřování výročních zpráv společností auditory v roce 2016. a Část zabývající se novelou účetních předpisů pak uzavírá článek Jana Molína

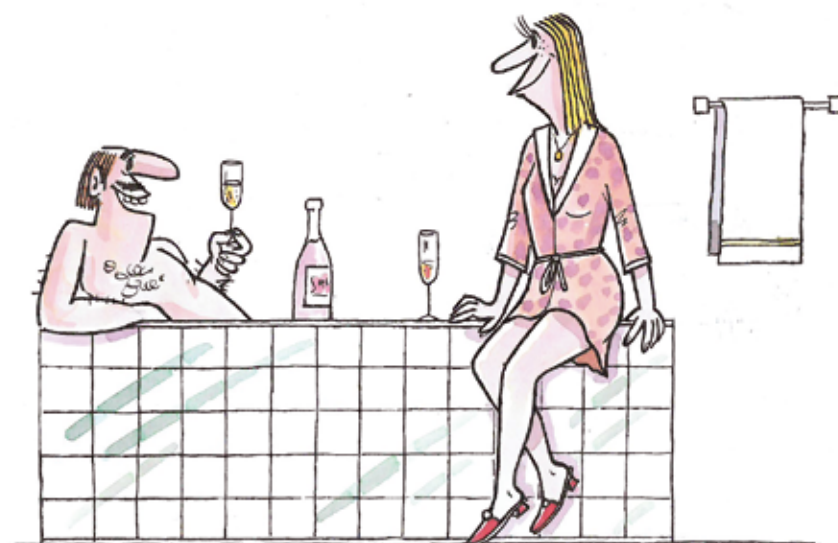
zabývající se novou úpravou vedení jednoduchého účetnictví pro vyjmenované typy účetních jednotek.

Vzhledem k tomu, že sesterská Komora daňových poradců zvolila na své valné hromadě v závěru minulého roku nové prezidium, které bude řídit KDP ČR v aktuálním volebním období a toto prezidium si zvolilo ze svého středu novou prezidentku, přinášíme v závěru prvního letošního čísla rozhovor s novou prezidentkou KDP ČR Petrou Pospíšilovou.

Věříme, že obsah tohoto čísla bude pro každého z Vás nějakým způsobem užitečný a že si najdete chvíli na jeho přečtení, ať již tomu bude mezi lyžováním na zimní dovolené nebo v pracovním shonu při sestavování účetních závěrek a jejich auditu.

Ladislav Mejzlík

editor tohoto čísla časopisu



To několikadenní školení k novele zákona o účetnictví má svoje kouzlo.

Kresba: Ivan Svoboda

Přehled a podstata hlavních změn v zákonu o účetnictví od 1. ledna 2016



Ladislav Mejzlík

Účetní směrnice EU a jejich vývoj

První krok k harmonizaci účetních závěrek mezi členskými zeměmi Evropské unie byl učiněn schválením 4. směrnice EU (78/660/EHS) v roce 1978. Tato tzv. bilanční směrnice měla zabezpečit základní srovnatelnost individuálních účetních závěrek co do formy a obsahu. V průběhu její platnosti byla často novelizována (například také v souvislosti s implementací IFRS v EU od 1. 1. 2005) a jejím často zmiňovaným nedostatkem bylo velké množství povolených variant a alternativ označovaných jako „právo volby“.

V roce 1983 byla 4. směrnice doplněna 7. směrnicí EU (83/349/EHS) o konsolidovaných účetních závěrkách, která poprvé stanovila v rámci EU jednotná pravidla pro sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky skupin podniků.

Již od implementace IFRS v EU sílila diskuse o potřebě zásadněji novelizovat účetní směrnice EU, což vyústilo v podstatnější úpravy obou zmiňovaných směrnic a jejich spojení do jediné účetní směrnice upravující jak individuální, tak i konsolidované účetní závěrky evropských účetních jednotek. Toto úsilí vyústilo ve vznik nové směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Nová směrnice tedy zrušila dosavadní samostatné směrnice a uložila všem členským zemím implementovat její ustanovení do národní právní úpravy, přičemž transpoziční lhůta pro nabytí platnosti byla stanovena směrnicí do 20. července 2015.

Postup implementace nové směrnice v ČR

Implementace nové směrnice byla v ČR zahájena Ministerstvem financí již počátkem roku 2014 pod vedením náměstkyně ministra financí Simony Hornochové a byla zajišťována odborem účetnictví MF ČR. Za účelem odborné diskuse o způsobu implementace směrnice do zákona o účetnictví a navazujících právních předpisů vytvořilo MF ČR širokou pracovní skupinu přizvaných odborníků zastupujících profesní organizace a akademickou půdu.

Práce byly zahájeny přípravou „seznamu“ potřebných úprav zákona o účetnictví a ideového záměru či alternativ jejich legislativního řešení a teprve ve druhém kroku bylo postupně připraveno konkrétní řešení jednotlivých úprav zákona. Výsledný text

novely zákona prošel standardním připomínkovým řízením, po kterém byl předán ke schválení vládě a parlamentu. Odbornou diskusí při přípravě novely zmiňuje i důvodová zpráva k novele zákona o účetnictví:

„Návrh novely zákona o účetnictví byl pravidelně konzultován s odbornou veřejností v rámci pracovní skupiny pro účetnictví jmenovanou paní náměstkyní ministra financí, sekce daně a cla. Členy této pracovní skupiny jsou, kromě zástupců Ministerstva financí, významní odborníci v oblasti účetnictví. Jedná se o zástupce akademické obce (děkan Fakulty financí a účetnictví a člen katedry finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze), vicepresident Mezinárodní federace účetních, předseda Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů České republiky, předseda odborného kolegia Sekce účetnictví Komory daňových poradců České republiky, vedoucí sekce neziskových organizací Komory daňových poradců České republiky, členka výboru Komory certifikovaných účetních, auditor – člen výboru pro veřejný sektor Komory auditorů České republiky a sekční ředitel Ekonomické sekce Ministerstva obrany.“

Než přejdeme k třinácti hlavním změnám v zákoně o účetnictví, je nezbytné konstatovat spolu s Předkládací a důvodovou zprávou novely zákona o účetnictví, že novela není jen transpozicí evropského práva do národní legislativy:

„Návrh zákona dále obsahuje i některé další úpravy, které souvisejí především s dokončením rekodifikace soukromého práva, a změny legislativně technického charakteru.“

Přehled současného legislativního stavu novely zákona a navazujících účetních předpisů:

- Novela zákona o účetnictví byla dokončena, schválena a zveřejněna ve Sbírce zákonů v částce 92 jako Zákon z 12. srpna 2015 č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví.
- Příprava navazujících vyhlášek byla dokončena, proběhlo připomínkové řízení a vyhlášky byly schváleny a zveřejněny ve Sbírce zákonů (částka 102) jako Vyhláška z 16. září 2015 č. 250/2015, kterou se mění prováděcí vyhláška o účetnictví pro podnikatele č. 500/2002 Sb.
- Proběhla novela Českých účetních standardů, které byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 6/2015 ze dne 17. prosince 2015 jako „Změny Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.“

Třináct hlavních změn zákona o účetnictví účinných od 1. ledna 2016

1. Definice subjektu veřejného zájmu

Stávající definice subjektu veřejného zájmu byla přesunuta ze zákona o auditorech do zákona o účetnictví, což bylo technicky provedeno tak, že definice subjektu veřejného zájmu byla zrušena v zákonu o auditorech s účinností k 31. prosinci 2015 tzv. technickou novelou zákona o auditorech z roku 2015 a nová definice subjektu veřejného zájmu je uvedena v zákonu o účetnictví s účinností od 1. ledna 2016.

Důvodem této změny bylo přesvědčení, že zákon o auditorech má upravovat postupy při auditu subjektů veřejného zájmu, ale ne definovat, které účetní jednotky subjektem veřejného zájmu jsou. Vždyť veřejný zájem je na informacích poskytovaných v účetní závěrce těchto účetních jednotek, a proto je správnější, aby byla definice subjektu veřejného zájmu uvedena v zákonu o účetnictví v návaznosti na definici účetní závěrky, jejího obsahu a jejího zveřejňování.

Minimální rozsah definice subjektů veřejného zájmu určuje směrnice EU, přičemž česká definice je o něco širší a je obsažena v § 1 a zákona:

„Za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je:

- uvedena v § 19a odst. 1 (emitenti CP – viz dále),
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo
- zdravotní pojišťovnou.“

2. Kategorizace účetních jednotek

Stávající dělení účetních jednotek se novelou zákona o účetnictví rozšiřuje od 1. ledna 2016 na:

- Mikropodniky** (nepřekračují 2 ze 3 kritérií: 9 mil. aktiva, 18 mil. obrat, 10 zaměstnanců),
- Malé podniky** (nepřekračují 2 ze 3 kritérií: 100 mil. aktiva, 200 mil. obrat, 50 zaměstnanců),
- Střední podniky** (nejsou mikro ani malým podnikem a nepřekračují 2 ze 3 kritérií: 500 mil. aktiva, 1 mld. obrat, 250 zaměstnanců),
- Velké podniky** (překročí alespoň dvě kritéria pro střední podnik anebo jsou subjektem veřejného zájmu).

Tato nová jemnější kategorizace účetních jednotek umožňuje v navazujících ustanoveních novelizovaného znění zákona o účetnictví (a případně i v dalších právních předpisech) lepší přizpůsobení povinností při vykazování a zveřejňování informací z účetnictví. Základní myšlenkou je větší diferenciací rozsahu

vykazování a zveřejňování informací mezi jednotlivými kategoriemi účetních jednotek, přičemž malé a mikro podniky jsou „chráněny“ směrnici EU a členské země jim nesmí přidávat žádné další povinnosti nad rámec evropské úpravy a naopak povinnosti velkých podniků a subjektů veřejného zájmu nesmí být právní úpravou členské země sníženy oproti evropské úpravě.

Rekapitulace rozdělení účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem v Kč	Roční úhrn obratu v Kč	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil.	do 18 mil.	do 10
Malá	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50
Střední	do 500 mil.	do 1 mld.	do 250
Velká	nad 500 mil.	nad 1 mld.	nad 250

Důležitou otázkou, kterou bylo nutno vyřešit v souvislosti se zavedením nové kategorizace účetních jednotek podle jejich velikosti, byl způsob, jakým budou účetní jednotky zařazeny do určité kategorie poprvé, a dále způsob, jak bude následně účetní jednotka měnit kategorii v případě, že její kvantitativní charakteristiky poklesnou nebo překročí limity kategorie, ve které se právě nachází. První rozřazení účetních jednotek do nových kategorií řeší přechodná ustanovení, která stanoví, že:

„V účetním období, které započalo v roce 2016, postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorií skupin účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období.“

Při používání kalendářního roku je tedy pro první zařazení do správné kategorie rozhodující stav k 31. prosinci 2015. Pokud používá účetní jednotka hospodářský rok, který začíná například 1. února 2016, pak použije pro nové zařazení hodnoty, kterých dosáhla k 31. lednu 2016.

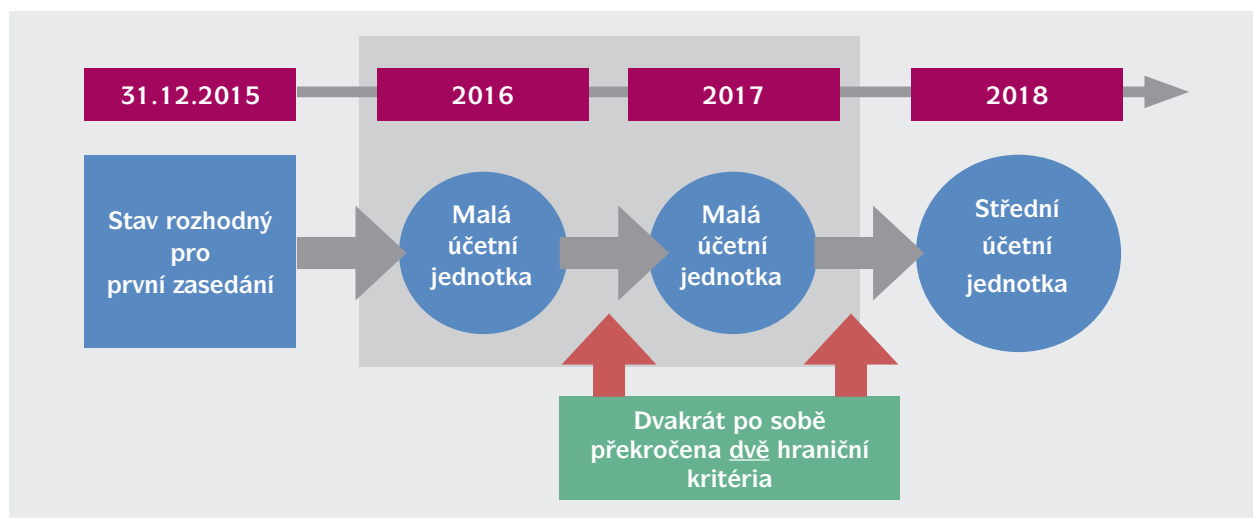
Aby byla zabezpečena alespoň minimální stabilita vykazování a nebylo možné měnit kategorii účetní jednotky každý rok podle aktuální změny hodnot ke konci účetního období, bylo do zákona doplněno ustanovení, které umožňuje změnu kategorie účetní jednotky teprve tehdy, pokud změna směrem nahoru nebo dolů trvá alespoň dvě účetní období po sobě:

„Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavení účetní závěrky.“

Příklad

Stav k rozvahovému dni	Aktiva celkem v mil. Kč	Čistý obrat v mil. Kč	Počet zaměstnanců
31.12.2015	80	180	60
31.12.2016	90	210	70
31.12.2017	95	220	80
31.12.2018	120	250	100

↑
Překročení kritérií stanovených zákonem



3. Povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu

Znění § 18 odst. 1 zákona o účetnictví platné do 31. 12. 2015 stanovovalo, že „Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.“ Zavedená praxe účetních jednotek si tuto formulaci zákona vysvětlovala tak, že oba zmiňované výkazy jsou nepovinnou součástí účetních závěrek a ve většině případů je tedy nesestavovala. Dosavadní znění zákona a praxe tak ignorovala skutečnost, že uvedené výkazy jsou nedílnou součástí účetní závěrky a poskytují uživatelům účetních závěrek zásadní informace o dílčích částech hospodaření firem.

- **Výkaz o peněžních tocích** byl začleněn historicky do účetních závěrek proto, aby poskytl informaci o příčinách peněžních toků. Jeho hlavním úkolem je rozdělit celkové cash flow na provozní, finanční a investiční část a konfrontovat ji jednak s jednotlivými částmi výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty a pak se strukturou finanční situace zveřejněnou v rozvaze. Bez zveřejnění výkazu o peněžních tocích nemá externí uživatel účetní závěrky možnost tuto analýzu provést, je tedy omezena jeho schopnost činit na základě takto neúplné účetní závěrky správná ekonomická rozhodnutí. Sestavení a zveřejnění výkazu o peněžních tocích již v minulosti povinné bylo a po jeho zrušení se vrací zpět do zákona o účetnictví v souvislosti s jeho novelou účinnou od 1. 1. 2016, a to pro velké a střední účetní jednotky. Výkaz o peněžních tocích může být sestaven buď přímou metodou (uvedením všech příjmů a výdajů) nebo nepřímou metodou (korekcí výsledku hospodaření o položky, které nebyly příjmem nebo výdajem) a jeho struktura není pevně dána žádným právním předpisem. Za obvyklou je považována nepřímá metoda sestavení výkazu, a to ve struktuře, která byla v ČR obvyklá ještě před zrušením této povinnosti, a jehož sestavení zůstalo stále naprogramováno ve většině softwarů pro vedení účetnictví.

- **Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu** je ve srovnání s výkazem o peněžních tocích „mladším“ výkazem a do účetních závěrek byl ve světě začleněn až později, a to v souvislosti s konceptem jiného výsledku hospodaření. Jiný výsledek zahrnuje také důsledky na vlastní kapitál účetní jednotky, které nejsou výsledkem jeho činnosti za dané období. Představuje tedy ostatní vlivy na úplný výsledek hospodaření, jako jsou důsledky změn účetních metod, opravy významných chyb z minulých období apod. V podmínkách České republiky byly tyto účetní operace vykazovány obvykle v mimořádném výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty, avšak se zavedením položky „Jiný výsledek hospodaření“ do rozvahy, ke které došlo již před dvěma lety, k tomu již není důvod. V důsledku této změny je od 1. 1. 2016 zrušena sekce mimořádného výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty a zavedena povinnost sestavit výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, a to pro velké a střední účetní jednotky. Zatímco struktura a způsob sestavení výkazu o peněžních tocích je v praxi obecně známé, tak se strukturou a sestavením výkazu o změnách ve vlastním kapitálu nejsou v ČR velké praktické zkušenosti.

Uvedené dva účetní výkazy jsou nově povinnou součástí účetních závěrek pouze pro velké a střední účetní jednotky a budou účetními jednotkami sestavovány poprvé za účetní období, která započala v roce 2016. Takto sestavené účetní závěrky budou úplnější a budou lépe poskytovat věrný a poctivý obraz finanční situace a výsledků hospodaření účetních jednotek. Účetních závěrek malých a mikro podniků a účetních závěrek za rok 2015 se tato ustanovení netýkají. K sestavení výkazu o změnách ve vlastním kapitálu připravila Národní účetní rada interpretaci I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu, která je ke stažení na www.nur.cz, a věnuje se mu i samotný článek Jiřího Peláka v tomto čísle.

4. Zjednodušení účetních závěrek mikro a malých účetních jednotek

Pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek malých a mikro podniků zavádí novelizovaný zákon o účetnictví řadu úlev a zjednodušení, mezi které patří to, že:

- účetní závěrky malých a mikro podniků mohou být sestaveny ve zkráceném rozsahu, pokud nemají povinnost auditu;
- dále tyto účetní jednotky nemusí vůbec zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud nemají povinný audit a pokud jim zvláštní právní předpis tuto povinnost neukládá;
- nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu; a
- mají významně omezený rozsah přílohy.

5. Doplnění účelu účetní závěrky do zákona

Poprvé v historii zákona o účetnictví obsahuje novelizovaný text s účinností od 1. ledna 2016 definici účelu účetní závěrky, jako zdroje informací pro ekonomická rozhodování uživatelů:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“

Přestože, by se mohlo zdát, že jde o formální či pouze teoretickou proklamaci, jsem přesvědčen o tom, že má tato definice praktické důsledky. Za hlavní důsledek považuji to, že v případech kdy zákon o účetnictví nebo na něj navazující prováděcí předpisy umožňují volbu účetního přístupu, nebude možno provádět tuto volbu libovolně a na základě subjektivních kritérií pracnosti nebo výhodnosti zvoleného řešení na straně předkladatele účetní závěrky, ale bude se provádět podle toho, která z možných metod poskytuje kvalitnější informace pro rozhodování uživatele účetní závěrky.

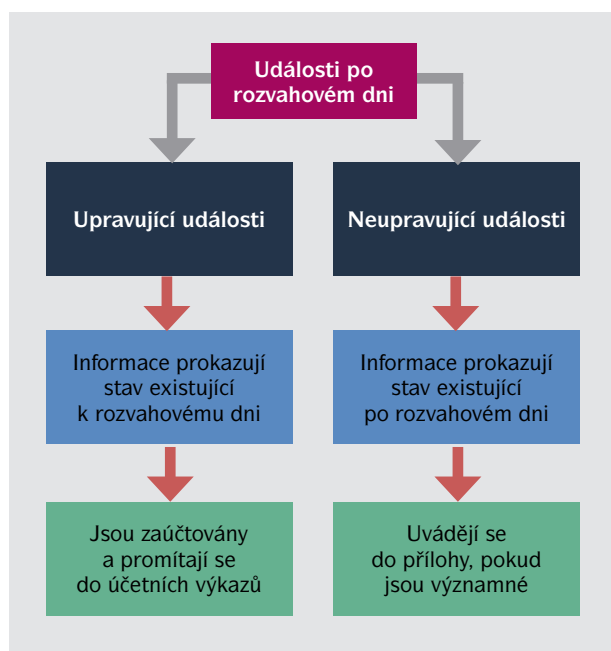
6. Úprava formulace událostí po rozvahovém dni

Dosavadní úprava událostí po rozvahovém dni v zákoně o účetnictví ponechávala prostor pro dohady a nesprávné či nejednotné interpretace toho, co znamená, že účetní jednotka účtuje „...podle stavu ke konci rozvahového dne...“. V řadě případů se tímto stavem myslel stav informací či znalostí, a ne skutečný stav k rozvahovému dni, o kterém jsme se však mohli dozvědět až v období po rozvahovém dni, a to až do okamžiku sestavení účetní závěrky. V zájmu sjednocení výkladu ustanovení zákona a také pro zajištění kompatibility českých účetních závěrek v této oblasti s IFRS (konkrétně IAS 10), připravila Národní účetní rada interpretaci I-24 Události po rozvahovém dni, jejíž řešení bylo převzato do novelizovaného znění § 19 zákona o účetnictví:

„(5) V účetnictví běžného účetního období musí být k rozvahovému dni zohledněn dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne, i když se informace o těchto událostech staly účetní jednotce známými až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky.“

(6) V případě významných událostí, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky, jsou důsledky těchto událostí popsány a jejich ekonomické dopady kvantifikovány v příloze v účetní závěrce.“

Podstata Interpretace Národní účetní rady I-24 Události po rozvahovém dni (a také IAS 10 Události po skončení účetního období) a novelizovaného ustanovení § 19 je v následujícím schématu, které ukazuje dělení událostí po rozvahovém dni podle okamžiku, který je vyvolal:



7. Klasifikace skupin účetních jednotek pro konsolidaci

Novela zákona zavádí tři kategorie skupin účetních jednotek, které mají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Přitom limity pro nejmenší z nich, tzv. malou skupinu účetních jednotek, jsou více než třetinové ve srovnání s limity pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky uvedené v zákonu o účetnictví do 31. 12. 2015.

Od konsolidace je osvobozena malá skupina podniků, pokud nepřekračuje dvě ze tří kritérií a není subjektem veřejného zájmu (aktiva 100 mil. Kč, obrat 200 mil. Kč, 50 zaměstnanců). Tímto dochází k razantnímu snížení limitů pro konsolidaci (do konce roku 2015 platná kritéria: aktiva nad 350 mil. Kč, obrat nad 700 mil. Kč a více než 250 zaměstnanců), které povede k většímu počtu sestavených konsolidovaných

účetních závěrek v ČR a jejich ověření auditorem. V této souvislosti je nezbytné upozornit na důležitost včasné přípravy na konsolidaci ve všech účetních jednotkách skupiny, které je bezpodmínečným předpokladem úspěšného sestavení první konsolidované závěrky za skupinu. Vzhledem k důležitosti této problematiky se některými aspekty prvního sestavení konsolidace zabývá samostatný článek Alice Srámkové v tomto čísle časopisu. Tématu konsolidace bude věnováno celé číslo 3 časopisu Auditor.

Rekapitulace jednotlivých konsolidačních skupin podle velikosti

Skupina účetních jednotek	Aktiva celkem v Kč	Roční úhrn obrátů v Kč	Průměrný počet zaměstnanců
Malá	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50
Střední	do 500 mil.	do 1 mld.	do 250
Velká	nad 500 mil.	nad 1 mld.	nad 250

8. Upraveno oceňování zásob vlastní výroby a vykazování změny jejich výše (včetně aktivace vlastních výkonů)

Dosavadní úprava oceňování zásob vlastní výroby umožňovala účetní jednotce volnou volbu mezi oceňováním zásob vlastní výroby buď pouze na úrovni přímých nákladů, nebo včetně oprávněných režii. Vznikal tak významný prostor pro subjektivní a účelovou optimalizaci výsledku hospodaření a tím i daňového základu. To způsobovalo rovněž nesrovnalost ocenění zásob vlastní výroby mezi jednotlivými účetními jednotkami navzájem a nekompatibilitu ocenění zásob vlastní výroby s IFRS (konkrétně IAS 2). Nová úprava však požaduje, aby ocenění obsahovalo veškeré oprávněné a přiřaditelné náklady, což omezuje subjektivní volbu ocenění zásob vlastní výroby, zabezpečuje srovnatelnost a kompatibilitu ocenění s IAS 2.

Změna způsobu kalkulace nákladů při oceňování zásob vlastní výroby může znamenat změnu metody vykazovanou retrospektivně do jiného výsledku hospodaření a tím postupu, který je popsán v interpretaci Národní účetní rady I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách.

Vzhledem k závažnosti a složitosti této problematiky připravuje na toto téma Národní účetní rada samostatnou interpretaci „Oceňování zásob vlastní výroby“. Ta je v současné době v připomínkovém řízení. Těto problematice je věnován samostatný článek prof. Bohumila Krále v tomto čísle časopisu.

• Zákon o účetnictví v § 25 odst. 5:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, **popřípadě** i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.“

• Prováděcí vyhláška o účetnictví č. 500 pro podnikatele:

„Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnost stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“

Změna v účtování a vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace vlastních výkonů

Po dlouhých 25 letech od „sametové“ revoluce došlo novelou zákona o účetnictví a navazující úpravou struktury výsledovky v prováděcí vyhlášce ke změně v účtování a vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace vlastních výkonů účetní jednotky. Dosavadní způsob vykazování považoval zásoby vyrobené na sklad nebo předměty vyrobené a zařazené do užívání jako součást vlastních dlouhodobých aktiv za výnos, přestože nebyly prodány a nedošlo tedy k jejich realizaci na trhu. V zájmu zabezpečení srovnatelnosti nákladů a výnosů tedy byly dosud upravovány výnosy směrem k nákladům místo, aby tomu bylo naopak. S účinností od 1. ledna 2016 jsou tyto položky vykazovány jako úprava nákladů místo výnosů, čímž není zkreslována výše skutečných výnosů, zvyšuje se vypovídací schopnost účetní závěrky a její kompatibilita s IFRS. Pro účtování uvedených položek změny stavu a aktivace se místo účtů v 6. účtové třídě využijí účty ve skupině 58, které se uvolnily po zrušení mimořádné části výsledovky. Změna je provedena následujícím novelizovaným textem prováděcí vyhlášky o účetnictví pro podnikatele:

• § 22 Změna stavu zásob vlastní činnosti

„Položka B. Změna stavu zásob vlastní činnosti obsahuje náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní činnosti v průběhu běžného účetního období. O změně nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin, je účtováno prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka může mít i zápornou hodnotu.“

• § 23 Aktivace

„Položka C. Aktivace obsahuje snížení nákladů v provozní oblasti z titulu vytvoření zásob nebo dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností; o nákladech souvisejících s vytvořením těchto aktiv je účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka má zápornou hodnotu.“

Nová struktura provozní části výsledovky:

I	Tržby z prodeje výrobků a služeb	
II	Tržba za prodej zboží	
A	Výkonová spotřeba	
B	Změna stavu zásob vlastní činnosti	Dříve výnosy (61x), nyní náklady (58x)!
C	Aktivace	
D	Osobní náklady	
E	Úpravy hodnot v provozní oblasti	
III	Ostatní provozní výnosy	
*	Provozní výsledek hospodaření	

9. Upravena (doplněna) definice rezerv

České účetní předpisy dlouhodobě „bojují“ s pojetím rezerv a jejich definicí v účetnictví, a to zejména v důsledku jejich daňové úpravy v zákonu o rezervách a díky chybné, ale tradiční představě, že rezerva se tvoří v době, kdy se podniku daří, na horší časy v budoucnu, pokud nastanou. Často byly rezervy používány k účelovým přesunům hospodářských výsledků mezi jednotlivými účetními obdobími a k daňové optimalizaci. Nová úprava rezerv v zákoně o účetnictví zpřesňuje, že rezerva se tvoří na jasně definované případy, u kterých je prakticky jisté, že nastanou, a to ve výši nejlepšího možného odhadu částky, která bude nezbytná k jejich vypořádání:

• § 26 odst. 3

„Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.“

• § 26 odst. 3

„K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv.“

10. Doplněna definice reálné hodnoty

V části zákona o účetnictví upravující reálnou hodnotu a její použití byl do definice reálné hodnoty doplněn odstavec, který stanovuje, že jako reálnou hodnotu je možno použít také hodnoty vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud je jejich cílem odhad tržní hodnoty, což je praktické zejména v případech, kdy není dostupná veřejně známá tržní cena na aktivním a likvidním trhu. Nové ustanovení je zahrnuto v § 27 odst. 3 (dříve 4):

„Jako reálná hodnota se použije:

- tržní cena
- hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty,**
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce,
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.“

Mikro účetní jednotky jsou od použití reálné hodnoty zcela osvobozeny, a to ustanovením § 27, do kterého se doplňuje odstavec 7, který zní:

„(7) Oceňování podle odstavců 1 až 6 se nepoužije na mikro účetní jednotky; to neplatí pro

- obchodníky s cennými papíry a pobočky zahraničních obchodníků s cennými papíry,
- platební instituce, pobočky zahraničních platebních institucí, instituce elektronických peněz a pobočky zahraničních institucí elektronických peněz,
- investiční společnosti a fondy podle zákona o investičních společnostech a investičních fondech a
- fondy podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření.“

11. Omezení vyplácení dividend

Na základě požadavku nové účetní směrnice bylo do zákona o účetnictví zahrnuto omezení výplaty dividend v případech, kdy účetní jednotka vykazuje v rozvaze dosud neodepsané výsledky výzkumu generovaného vlastní činností. Vzhledem k riziku nerealizovatelnosti takových výsledků vlastního výzkumu, musí na základě tohoto ustanovení zůstat v rozvaze ve vlastním kapitálu alespoň taková část nerozděleného zisku, kolik činí zůstatková hodnota dosud neodepsaných výsledků aktivovaného vlastního vývoje, což upravuje nový odstavec 7 v § 28:

„(7) Jsou-li náklady na vývoj vykazovány v aktivech rozvahy, je jakékoli vyplácení podílů na zisku zakázáno, ledaže disponibilní zdroje, z nichž lze jinak vyplácet podíly na zisku a nerozdělený zisk minulých období, jsou nejméně rovny neodepsané části nákladů na vývoj.“

V této souvislosti nemohu neučinit dvě poznámky k výše uvedené úpravě:

- zákon o účetnictví neobsahuje adekvátní definici výzkumu a vývoje a podmínky aktivace vývojových nákladů;
- pravidla rozdělování zisku a jiné vlastnické otázky by měly být předmětem zákona o obchodních korporacích, a ne zákona o účetnictví.

12. Zprávy o platbách vládám

V důsledku požadavku evropské účetní směrnice byla do zákona o účetnictví začleněna zcela nová a rozsáhlá část textu, kterou představuje část sedmá, § 32a) až e) a která se zabývá způsobem vyhotovení a zveřejnění „Zprávy o platbách vládám“. Jedná se o relativně rozsáhlou část zákona, která upravuje jak individuální tak i konsolidovanou zprávu a také její zveřejňování, které probíhá stejným způsobem jako zveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy.

Povinnost sestavení zprávy o platbách vládám se vztahuje zejména na velké podniky včetně subjektů veřejného zájmu v těžebním průmyslu a v odvětví těžby dřeva, které jsou definovány nařízením EU zabývajícím se touto problematikou.

13. Novela zavádí jednoduché účetnictví

Vzhledem k tomu, že i po zrušení ustanovení o jednoduchém účetnictví v zákonu o účetnictví a jejich převedení do formy daňové evidence do zákona o daních z příjmů bylo umožněno výjimkou vést jednoduché účetnictví některým malým nepodnikatelským účetním jednotkám, hrozilo nevyhnutelné zrušení této výjimky nutností přejít na podvojný účetnictví, což zmiňuje i Předkládací zpráva k novele zákona o účetnictví:

„Součástí návrhu zákona je i nová úprava režimu jednoduchého účetnictví a možnost jeho použití určenými účetními jednotkami při splnění stanovených podmínek. Jedná se zejména o velmi malé účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku (např. malé spolky) a pro něž by vedení podvojného účetnictví bylo administrativně a finančně náročné.“

Z uvedeného důvodu bylo zavedeno do zákona opět jednoduché účetnictví, a to pouze pro takové účetní jednotky (právní osoby podle § 1 odst. 2 písm. a) a b), které:

- nejsou plátcem daně z přidané hodnoty,
- jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 000 000 Kč,
- hodnota jejich majetku nepřesáhla 3 000 000 Kč a
- současně se jedná o:
 - spolek a pobočný spolek,
 - odborovou organizaci,
 - organizaci zaměstnavatelů,
 - církev a náboženskou společnost nebo církevní instituci, nebo
 - honební společenstvo.

Za účelem úpravy vedení jednoduchého účetnictví byla připravena nová samostatná prováděcí vyhláška MF ČR č. 325/2015 Sb. Podrobněji se návratem jednoduchého účetnictví zabývá samostatný článek Jana Molína v tomto čísle časopisu.

Závěrem

Již při přípravě nové účetní směrnice probíhal na celoevropské úrovni velmi intenzivní boj o to, aby nová směrnice nepožadovala sjednocení limitů pro povinný audit ve všech členských zemích EU, a to na nové valorizované limity, které směrnice obsahuje. Česká republika měla individuálně stanovené nižší limity pro povinný audit již ve srovnání s původní směrnicí před její novelou a valorizací limitů a v případě, že by bylo novou směrnicí požadováno sjednocení limitů na novou valorizovanou výši, by došlo k tomu, že povinný audit by měly v ČR jen subjekty veřejného zájmu a několik málo velkých podniků. Soustředěným úsilím profesních organizací auditorů a národních regulátorů se podařilo uhájit právo členských zemí, stanovit limity pro povinný audit individuálně a na nižší úrovni, než je tomu ve směrnici EU. V ČR tak zůstávají limity pro povinný audit a text zákona o účetnictví upravující tyto limity prakticky beze změn, avšak došlo ke změně výpočtu hodnot používaných pro tyto limity.

Konkrétně se jedná o hodnotu aktiva celkem, která byla definována jako aktiva celkem bez korekce. Od 1. ledna 2016 však byla tato část definice zrušena a za aktiva celkem se tedy logicky berou aktiva netto po korekci, které se také rovnají hodnotě pasiva celkem a představují tedy bilanční sumu. Druhou změnu představuje výpočet hodnoty obratu celkem, do které byly dosud zahrnovány i změna stavu zásob vlastní výroby a aktivace vlastních výkonů, které byly součástí výnosů. Jejich přesunem do nákladů jsou však logicky z výpočtu obratu celkem od 1. ledna 2016 vyřazeny.

Aby se předešlo nejasnostem při aplikaci této změny, vydalo dne 25. listopadu 2015 Ministerstvo financí ČR sdělení k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, které se zabývá dvěma okruhy problémů:

• Upozornění na změny v ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem

Od 1. ledna 2016 je auditor povinen vypracovat pouze jednu auditorskou zprávu obsahující všechna vyjádření vztahující se k povinnému auditu (což se týká všech povinných auditů účetních závěrek obchodních společností sestavených již za kalendářní rok 2015), a tudíž i k výroční zprávě.

• Upozornění na změny v parametrech pro povinné ověřování účetních závěrek auditorem

Dosavadní znění zákona o účetnictví definovalo aktiva celkem jako úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, tj. brutto aktiva. Nové znění zákona o účetnictví definuje aktiva celkem jako aktiva netto. Přesunutím změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace z výnosů do nákladů, nejsou tyto položky součástí obratu pro posuzování limitů pro povinný audit. Přitom obě výše uvedené změny se použijí při posuzování limitů pro povinný audit na základě závěrky k 31. 12. 2015 přesto, že je sestavena ještě podle starého znění zákona.

K řešení problémů srovnatelnosti v důsledku přechodu z roku 2015 na 2016 připravuje Ministerstvo financí nový Český účetní standard pro podnikatele č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Co se ještě neudělalo?

V průběhu přípravy novely zákona o účetnictví a navazujících účetních předpisů byla diskutována v kolektivu přízvaných odborníků a pracovníků Ministerstva financí samozřejmě i řada dalších otázek a částí zákona o účetnictví, které by bylo dobré změnit nebo doplnit. Ty však nakonec nebyly do provedené novely zahrnuty. Jen namátkou uvedu některé:

- Časové rozlišení nákladů a výnosů stále zůstává v položce Ostatní aktiva (resp. Ostatní pasiva) místo

jejich zařazení do pohledávek (resp. závazků) a rozlišení na krátkodobé a dlouhodobé.

- V účetních předpisech není definován výzkum a vývoj a nejsou definovány podmínky aktivace nehmotných výsledků vývoje, přičemž výzkum se nesprávně spojuje do jednoho pojmu s vývojem.
- Nedokončily se beze zbytku veškeré terminologické úpravy vyvolané rozlišováním pojmu dluh a závazek v novém občanském zákoníku.
- V rozvaze se nesystematicky a nelogicky dělí aktiva na dlouhodobá a oběžná, místo aby se používaly symetricky pojmy stálá a oběžná aktiva, přičemž obě skupiny by pak mohly obsahovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva.
- Nebyla dokončena zcela úprava členění položek vlastního kapitálu.

Zákon o účetnictví stále neobsahuje explicitní koncepční rámec, zejména definice základních pojmů, z čehož vyplývá přetrvávající nekonzistence ve vykazování a oceňování některých položek v účetnictví.

Přestože se účinnost nového zákona o účetnictví počítá teprve na týdny, již se připravuje jeho další novela, kterou vyvolala zejména potřeba implementace vykazování a auditu tzv. nefinančních informací. Věřím,

že se v praxi s novelou zákona o účetnictví sžijete tak jako s obdobnými změnami v minulosti a že novela povede ke zvýšení kvality českého účetního výkaznictví směrem k věrnému a poctivému obrazu reality v účetních závěrkách společností.

Ladislav Mejzlík

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu v letech 2006-2014 jako vedoucí katedry. V roce 2014 byl zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010-2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. V letech 2004-2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Odborně se specializuje na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.

Změny ve vyhlášce pro podnikatele účinné od 1. ledna 2016



David Procházka

Rozsáhlá novelizace účetních předpisů účinná od ledna 2016 se nevyhnula ani vyhlášce č. 500/2002 Sb. Článek shrnuje hlavní novinky, se kterými se budou muset účetní jednotky, auditoři i uživatelé účetních informací vypořádat.

- David Procházka Klíčové změny ve vyhlášce pro podnikatele lze shrnout do tří okruhů:
- nová struktura rozvahy a výkazu zisku a ztráty, včetně uspořádání, označování a názvů položek;
 - změny vybraných účetních metod;
 - nový obsah přílohy k účetní závěrce.

Část 1: Nová struktura výkazů

Novelizovaná struktura rozvahy a výkazu zisku a ztráty je nejviditelnější úpravou vyhlášky. Zaběhnutá podoba obou výkazů dostala mnoha změn, a to zejména:

- narovnání nevhodně vykazovaných položek (změna stavu zásob, aktivace) a částečné přiblížení se k IFRS principům (zrušení mimořádné části

výkazu zisku a ztráty, nevykazování zřizovacích výdajů);

- změna slovního označení některých položek;
- vhodnější uspořádání struktury výkazů na vyšších úrovních, byť za cenu:
 - rozšíření počtu úrovní;
 - určitých nelogičností v řazení položek na nejnižších úrovních;¹
 - znepřehlednění některých položek na nižších úrovních.²

Teoretické pozadí, proč je nevhodné vykazovat změnu stavu zásob a aktivaci jako úpravu výnosů, řeší samostatný článek v tomto čísle.

Co se týká nového názvosloví pro označení položek účetních výkazů, v některých případech se jedná o úpravy kosmetické, např. položka „Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ se mění na kratší a srozumitelnější „Hmotné movité věci a jejich soubory“. V jiných případech je ale změna naprosto zásadní, např. položka „Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“ se mění na položku

¹ Např. první položka čtvrté úrovně ve skupině A.II.2. je označena názvem „Ostatní“ (kapitálové fondy).

² Např. položka „B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek“, která se rozpadá na položku „B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek“ a položku „B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek“. Přitom se nabízí vhodnější označení součtové položky B.I.5, např. „Pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek“. Obdobně platí poznámka pro hmotný majetek.

„Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“.

Členění položek v rozvaze je nově prováděno až do páté úrovně (oproti původním třem úrovním). První úroveň se označuje písmeny, druhá úroveň římskými číslicemi a třetí až pátá úroveň číslicemi arabskými. Ne vždy je využito členění až na pátou úroveň, obvykle si klasifikace vystačí s třetí a čtvrtou úrovní. Co se týká označení položek výkazu zisku a ztráty, zde zůstává situace obdobná s předchozí úpravou – římské číslice pro položky výnosů, písmena pro položky nákladů a hvězdičky pro označení mezisoučtů. Ve výsledovce se ve většině případů užívá členění položek ve dvou úrovních, výjimečně se vyskytuje pouze jednoúrovňové vykázání, či naopak podrobnější rozčlenění až na tři úrovně. Z hlediska označování jednotlivých řádků v rozvaze a výkazu zisku a ztráty je nutné upozornit, že novela vyhlášky vyžaduje, aby každá položka obsahovala úplné označení, tj. u položky rozvahy třetí úrovně musí být vždy uvedeno písmeno, římská číslice a arabská číslice, a nepostačuje ponechat poslední znak jako v úpravě platné do konce roku 2015.

„Hrátky s úrovněmi“ nejsou samoučelné. Rozšíření počtu úrovní ve výkazech je vedeno snahou poskytnout užitečnější informace uživatelům účetních závěrek a souvisí s novou kategorizací účetních jednotek zavedenou zákonem o účetnictví. Vyhláška rozlišuje dvě možnosti sestavení účetní závěrky: v plném nebo ve zkráceném rozsahu.³

(A) Rozvaha

Rozvaha v plném rozsahu zahrnuje všechny položky (tj. až do páté úrovně) a sestavuje ji účetní jednotka, která je:

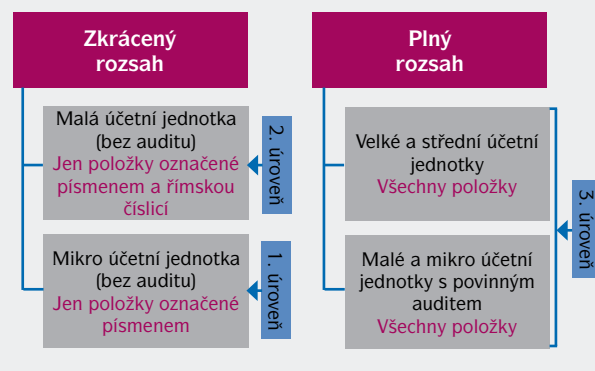
- velkou účetní jednotkou;
- střední účetní jednotkou;
- malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem;
- mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu zahrnuje:

- buď položky označené písmeny a římskými číslicemi (tj. jenom do druhé úrovně) plus dvě položky třetí úrovně „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“ a sestavuje ji malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem; nebo
- položky označené písmeny (tj. jenom položky první úrovně) a sestavuje ji mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

S ohledem na přehlednost výkazů lze zejména u rozvahy v plném rozsahu doporučit, aby účetní jednotky graficky oddělovaly jednotlivé úrovně položek

Rozvaha ve zkráceném rozsahu x plném rozsahu



(barevně, typem písma, odsazením atd.). Současně by auditoři měli důsledně trvat na dodržení požadavku § 4 odst. 6 vyhlášky, podle kterého se „položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty v nulové výši za minulé i běžné účetní období neuvádějí“. Povinnost vynechat nulové řádky z výkazů, která není v praxi velmi často dodržována, zcela určitě přispěje k lepší „grafické srozumitelnosti“ novelizovaných výkazů.

Komentář k vybraným změnám položek rozvahy:

- Dlouhodobý nehmotný majetek: již neobsahuje zřizovací výdaje.
- Dlouhodobý hmotný majetek: spíše drobné formální úpravy.
- Dlouhodobý finanční majetek: primárním pohledem již není typ finančního majetku, nýbrž protistrana, vůči které finanční majetek vzniká (nejprve jsou vykázány veškeré složky majetku vůči ovládaným, resp. ovládajícím jednotkám a následně vůči ostatním subjektům).
- Pohledávky: ve staré úpravě byly krátkodobé a dlouhodobé pohledávky chápány jako samostatné položky druhé úrovně, nyní jsou na druhé úrovni sloučeny dohromady.
- Krátkodobý finanční majetek/peněžní prostředky: dochází k osamostatnění peněžních prostředků, již nejsou podskupinou krátkodobého finančního majetku.
- Vlastní kapitál: spíše drobné formální úpravy; jsou upřesněny položky vlastního kapitálu, které mohou mít kladný i záporný zůstatek.
- Rezervy: mění se pořadí vykázání jednotlivých typů rezerv.
- Závazky: bankovní úvěry již nejsou vykazovány samostatně, ale stávají se součástí dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků. Současně dochází ke změně názvu bankovních úvěrů na C.I.2. (resp. C.II.2.) Závazky k úvěrovým institucím. Finanční závazky (úvěry a dluhopisy) jsou řazeny v první části; v důsledku této změny se závazky z obchodních vztahů posunují až na čtvrté místo v dané skupině.

³ Zde dochází taktéž k terminologickému upřesnění. Staré předpisy pracovaly s pojmem závěrka ve zjednodušeném rozsahu; aktuální verze používá výstižnější termín zkrácený rozsah.

(B) Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu zahrnuje všechny položky (tj. až do třetí úrovně) a sestavuje ho:

- účetní jednotka, která je obchodní společností; a
- z ostatních účetních jednotek ta, která je
 - velkou účetní jednotkou;
 - střední účetní jednotkou;
 - malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem;
 - mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky; může ho sestavit malá nebo mikro účetní jednotka, která

- není obchodní společností a
- nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

**Komentář k vybraným změnám položek výkazu zisku a ztráty:**

- Tržby: jako první položka výkazu jsou uvedeny tržby z prodeje výrobků a služeb a následují tržby z prodeje zboží.
- Výkonová spotřeba: do této části je doplněna položka nákladů vynaložených na prodané zboží.
- Změna stavu zásob a aktivace: nově vykazovány jako úprava nákladů.
- Úpravy hodnot v provozní oblasti: nová skupina položek, která zahrnuje trvalé úpravy hodnot DNM a DHM (dříve odpisy) a dále dočasné úpravy hodnot majetku (dříve opravné položky).
- Ostatní provozní výnosy: dochází ke sloučení dříve samostatně vykazovaných řádků.
- Ostatní provozní náklady: obdobná situace jako u ostatních provozních výnosů. V důsledku změny vykazování odpisů a opravných položek jsou do ostatních provozních nákladů zahrnuty i změny stavu rezerv.
- Finanční část: navazuje na změnu hlavního kritéria vykazování položek finančního majetku v rozvaze;

položky finančních výnosů a nákladů jsou taktéž rozlišovány na ty, které se vztahují k ovládaným/ovládajícím osobám a na ostatní. Novelizace se vztahuje mj. i na výnosové a nákladové úroky.

- Mimořádná část: zrušena.

V návaznosti na změnu pořadí při vykazování tržeb a výkonové spotřeby mizí součtová položka „Obchodní marže“. Obdobně již není v novém formátu výkazu uváděna „Přidaná hodnota“. Dochází i ke změně pořadí a vymezení jednotlivých součtových řádků zisku. Součtem „Provozního výsledku hospodaření“ a „Finančního výsledku hospodaření“ se dostane „Výsledek hospodaření před zdaněním“. Po odečtení „Daně z příjmů“ se získá „Výsledek hospodaření po zdanění“. Po připočtení případného „Převodu podílu na výsledku hospodaření společníkům“ vykáže účetní jednotka „Výsledek hospodaření za účetní období“.⁴

Poslední poznámka se týká nově zavedené součtové položky „Čistý obrát za účetní období“, která se určí jako součet všech řádků označených římskými číslicemi (tj. součet všech výnosových položek). Vzhledem k přesunu změny stavu zásob a aktivace do nákladů mohou částky čistého obrátu vycházet jinak než při klasifikaci platné do konce roku 2015 (odchyly mohou jít pocho-pitelně oběma směry podle povahy – znaménka – změny stavu zásob).

(C) Směrná účtová osnova

Změny ve výkazech jsou doprovázeny i odpovídajícími změnami ve směrné účtové osnově. Nejpodstatnější je zrušení účtových skupin 58 a 68 určených pro mimořádné položky a dále zrušení skupiny 61 (změna stavu zásob) a skupiny 62 (aktivace). Nově se bude o změně stavu zásob a aktivacích účtovat v uvolněné nákladové skupině 58.

Část 2: Změny účetních metod**Zřizovací výdaje**

Směrnice 2013/34/EU ponechává účetní řešení zřizovacích výdajů na rozhodnutí jednotlivých členských států s tím, že stanovuje maximální limit doby odepisování na 5 let. Naopak IAS 38 aktivaci zřizovacích výdajů nepovoluje. Novela vyhlášky se přiklání k řešení dle IAS 38, tj. počínaje rokem 2016 se výdaje vynaložené se zřízením společnosti neaktivují a vykazují se rovnou jako náklad do hospodářského výsledku (s výjimkou těch výdajů, které lze přímo přiřadit nepeněžnímu majetku vkládanému do společnosti – např. poplatek za zápis do katastru nemovitostí u vkládaných nemovitostí). U zřizovacích výdajů vzniklých do roku 2015 a vykazovaných v dlouhodobém nehmotném majetku se pokračuje v původním režimu s tím, že budou vykazovány v položce B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.⁵

⁴ Pořadí součtových řádků zisku konečně odpovídá zdravému selskému rozumu a zisk před zdaněním předchází zisku po zdanění, což je zásadní rozdíl oproti staré úpravě, kdy zisk před zdaněním byl řazen až na poslední místo výkazu.

⁵ Obdobný přechodný režim platí i pro potreby zákona o daních z příjmů.

Goodwill (§ 6 odst. 3)

Kladný i záporný goodwill se odepisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců s tím, že účetní jednotka může rozhodnout o delší době odepisování, ale maximálně po dobu 120 měsíců. Prodlouženou dobu odepisování účetní jednotka odůvodní v příloze účetní závěrky.

Změna stavu zásob vlastní výroby a aktívace (§ 22 a § 23)

Viz samostatný článek prof. Bohumila Krále na str. 24.

Úpravy hodnot majetku (§ 24a)

Dopady trvalých úprav hodnot majetku (odpisy) a dopady dočasných úprav hodnot majetku (opravné položky) jsou ve výkazu zisku a ztráty vykazovány v rámci jedné skupiny. Společné vykazování umožňuje posoudit konzistenci částek vykazovaných ve výsledovce ve vztahu ke změně rozvahového ocenění příslušných položek (po zohlednění přírůstků a úbytků majetku během období).⁶

Jiné provozní výnosy/náklady (§ 25 a § 28)

Jiné provozní výnosy nově zahrnují přijaté provozní dary a dřívější mimořádné výnosy. Obdobně platí pro dřívější mimořádné náklady.

Ocenění zásob vlastní činnosti (§ 49 odst. 5)

Viz samostatný článek prof. B. Krále.

Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (§ 47 odst. 6):

Ocenění DNM a DHM a technického zhodnocení se sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Kompenzace položek (§ 58 odst. 2):

Jsou rozšířeny požadavky na zveřejnění kompenzací u významných položek, u kterých bylo provedeno souhrnné vykazování. Jednotka zveřejní podrobnější členění v příloze; týká se např. kurzových rozdílů, přecenění majetku na reálnou hodnotu, pohledávek a závazků vůči stejné osobě, emitovaných a zpětně získaných vlastních dluhopisů, daní z příjmů.

Srovnatelnost informací za minulá období (§ 4 odst. 5)

Základní požadavky na zajištění srovnatelnosti účetních informací; konkrétní postup v souladu s ČÚS č. 024.

**Část 3: Obsah přílohy k účetní závěrce**

V souladu s koncepcí zákona o účetnictví je obsah a rozsah přílohy účetní závěrky stažen hierarchicky. Vyhláška v § 39 vymezuje minimální rozsah informací, které musí v příloze zveřejnit veškeré účetní jednotky. Následně § 39a uvádí dodatečné povinnosti zveřejnění pro mikro a malé účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Obdobně § 39b určuje dodatečná zveřejnění pro střední a velké účetní jednotky a § 39c vyžaduje ještě speciální informace pouze po velkých účetních jednotkách. Samotné požadavky nebudou tímto článkem popisovány, účetním jednotkám i auditorům doporučujeme přímé studium jednotlivých částí vyhlášky.

Hierarchicky řešená koncepce přílohy účetní závěrky v praxi povede k tomu, že mikro a malým účetním jednotkám se usnadní práce při sestavování účetní závěrky. Naopak u středních a velkých podniků míra zveřejnění vzroste. Zvolený stupňovitý přístup elegantně řeší rozpor mezi veřejným zájmem na zveřejnění informací o podniku, který svojí činností významně ovlivňuje své okolí (relevantní pro střední a velké podniky), a právem na ochranu soukromí u podniků, které mají dopad na okolí zanedbatelný (relevantní pro malé a mikro podniky). Požadavky na přílohu logicky doplňují odlišný přístup k jednotlivým typům účetních jednotek z hlediska počtu výkazů (viz zákon o účetnictví) a jejich míry podrobnosti (viz vyhláška v části 1 tohoto článku) a lze je chápat jako projev „cost-benefit“ principu na národohospodářské úrovni.

Dodatek

Je vhodné zmínit i jednu oblast vyhlášky, která se si ce nezměnila, ale která může mít významný dopad na mnoho účetních jednotek. V souladu s požadavkem zákona o účetnictví bude muset mnoho účetních jednotek poprvé sestavit přehled o peněžních tocích. Na rozdíl od rozvahy a výkazu zisku a ztráty nelze sestavení výkazu peněžních toků automatizovat a generovat ho přímo z obrátové předvahy. Jeho sestavení se neobejde bez „manuální“ práce hlavního účetního. Tato osoba musí mít jednak dokonalý přehled o tom, jaké transakce v podniku proběhly a kde jsou zaúčtovány (což by měla být samozřejmost), ale současně musí být schopna získat z účetního systému relativně rychle informace o určitém typu transakcí.

Klasickým problémem při sestavování výkazu cash flow bývá např. zjištění částky vynaložené na nákup dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Nejsou-li jednoznačně odlišeny provozní, investiční, finanční aktivity při běžném účtování (např. analytickými účty, číselným označením řady dokladů), sestavení a ověření výkazu peněžních toků se stává pro účetní i auditory noční můrou. Připomeňme současně, že se snižují limity pro povinné sestavení konsolidovaných závěrek, takže první příprava individuálního výkazu peněžních toků může být doplněna i nutností sestavit

⁶ Obdobný přístup je aplikován i např. v rámci slovenských účetních předpisů.

konsolidovaný výkaz peněžních toků. A konsolidace výkazu peněžních toků vyvolává pochopitelně další specifické problémy.

Závěr

Zásadní novelizace účetních předpisů představuje pro účetní jednotky výzvu, aby adekvátním způsobem na změny zareagovaly a zajistily předložení užitečných informací pro uživatele. Obdobně i auditori budou muset věnovat zvýšenou pozornost zjevným i skrytým dopadům jednotlivých novinek. Na druhou stranu představuje aktuální situace dobrou příležitost, jak vyskočit ze zavedených kolejí a začít s čistým stolem. Účetní jednotky mohou nevyhnutelné přenastavení účtového rozvrhu spojit s aktualizací a doplněním analytik (např. pro potřeby sestavení výkazu peněžních toků) a kontrolou mapování účtů do výkazů. Taktéž by nemělo být zapomenuto na doprovodné změny v předkontaktech, importu a exportu dat atd. Obdobně by auditori měli otestovat integritu aktualizovaných účetních a informačních systémů komplexně, a nikoliv pouze v modulech, ve kterých lze předpokládat, že byly provedeny úpravy. Aktuální změny předpisů nejsou pouze kosmetické

povahy a rozsáhlejší zásahy do jádra systému mohou vyvolat nekonzistentnosti a nefunkčnosti i v modulech, které zpracovávají údaje v oblastech na první pohled neovlivněných změnou účetních předpisů.

David Procházka

Doc. Ing. David Procházka, Ph.D. je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudoval magisterský (2004) a doktorský obor (2008) Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor ekonomie). Profesionálně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v nadnárodních koncernech a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Dále se zabývá výkaznictvím profesionálních sportovních klubů a souvislostmi účetního a ekonomického konceptu zisku. Je řešitelem projektů Grantové agentury České republiky. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007).

Oceňování zásob vlastní činnosti ve světle nové účetní legislativy



Bohumil Král

Úvod – cíl příspěvku

O sledování nákladové náročnosti nedokončené výroby, polotovary vlastní výroby a výrobků se primárně zajímají podnikoví manažeři. V souvislostech, které ovlivňují věrný a poctivý obraz účetní závěrky a daňový základ daně z příjmů, jsou však tyto informace také předmětem zájmu externích uživatelů finančního účetnictví, auditorů, daňových poradců a dalších odborníků, kteří jsou v našem prostředí odpovědní za dodržování legislativních požadavků na jejich vymezení, oceňování a vykazování informací o jejich stavu a pohybu. Tento zájem přirozeně roste v časech legislativních změn.

Povinnost transponovat do české účetní legislativy Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU¹ (dále jen Směrnice 2013/34/EU) vedla k řadě změn, které vyvolávají otázku, do jaké míry je třeba měnit vymezení a oceňování různých složek aktiv, závazků a vlastního kapitálu, resp. způsoby vykazování informací, které

účetní jednotky používaly do konce roku 2015. Takovou oblastí je i problematika ocenění výše zmíněných, obecně nazývaných zásob vlastní činnosti.

Cílem předkládaného příspěvku je z tohoto hlediska srovnat legislativní požadavky na ocenění těchto zásob, podle nichž se bude naposledy postupovat při předkládání účetních závěrek zpracovaných k 31. prosinci 2015, s nově koncipovanými požadavky, které se budou uplatňovat pro předkládání účetních závěrek zpracovaných k pozdějšímu datu.

Koncepční vymezení změny stavu zásob vlastní činnosti

Nejvýznamnější změna ve vykazování informací o zásobách vlastní činnosti, která se sice bezprostředně netýká jejich oceňování, ale která umožňuje lépe pochopit koncepční východiska, z nichž se oceňování zásob vlastní činnosti ve světě odvíjí, vyplývá nově z § 22 vyhlášky č. 250/2015 Sb.²: „Položka „B. Změna stavu zásob vlastní činnosti“ obsahuje náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní činnosti

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/66/EHS a 83/349/EHS.

² Vyhláška, kterou se mění Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

v průběhu běžného účetního období. O změně nedokončené výroby, polotovary, výrobků (...) je účtováno prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka může mít i zápornou hodnotu³.

Z daného vymezení vyplývá, že po půlstoletí opouští náš účetní systém tzv. výkonový koncept, měřící zisk na základě srovnání nákladů a výnosů nikoliv prodaných, ale vyprodukovaných výkonů.

Tento koncept, přičítající změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivované výkony k výnosům, je sice výhodný z hlediska vazby finančního účetnictví podniku na informace národního účetnictví, zejména součtovou vazbu výkonů na zjišťování hrubého domácího produktu a – po úpravě o výkonovou spotřebu – národního důchodu. Není však uživatelsky přívětivý pro ty, kdo analyzují zejména nákladovou a výnosovou rentabilitu podniku³.

Legislativní požadavky na oceňování zásob vlastní činnosti

Pokud požadavky na oceňování zásob vlastní činnosti zůstanou na českou účetní legislativu, je pro jejich řešení podstatný i měnící se právní rámec, účinný do konce roku 2015 a naopak od počátku roku 2016.

Nezměněná v tomto smyslu zůstala dikce zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů: ta v § 25 odst. 1 písm. d) vyžaduje ocenit zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady, s tím, že v návazném odst. 5 písm. c) uvádí, že pro účely tohoto zákona se vlastními náklady ..., rozumí „přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti“.

Ke změně požadavků však došlo v citované vyhlášce, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Dikce vyhlášky, účinná do konce roku 2015, stanovila v § 49 jednak, že „vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou“, aby poté relativně podrobně specifikovala možnosti odchýlného ocenění zásob vlastní činnosti v závislosti na způsobu dávkování produkce a délce výrobního cyklu. Vyhláška tak umožňovala⁴, nikoliv však striktně vyžadovala, „oceňovat zásoby vlastní výroby:

a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,

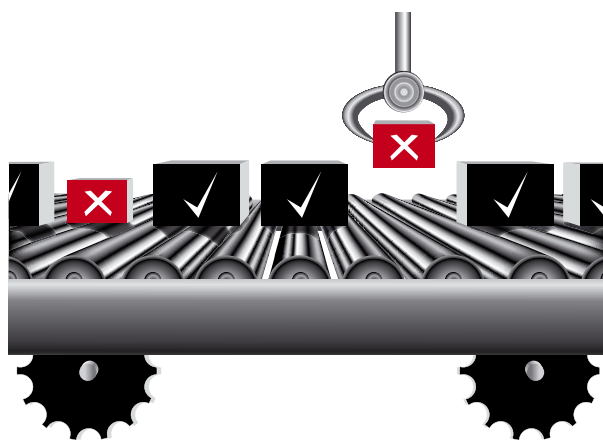
- b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- c) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců, výjimečně i správní režii“.

Dikce vyhlášky, účinná od 1. ledna 2016, je v tomto směru výrazně stručnější:

- v § 49 odst. 5 – stejně jako v původní vyhlášce – stanoví, že „vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou“,
- aby poté – již bez podrobnější vazby na způsob dávkování produkce a délku výrobního cyklu – vymezila vlastní náklady: „Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují“,
- s tím, že konkrétní metodu ocenění již svěruje do pravomoci a odpovědnosti účetní jednotky: „Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnost stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku“.

Co lze z komparace obou dikcí odvodit? Odpověď na tuto otázku lze rozdělit na část týkající se shodných požadavků a na část týkající se naopak rozdílných požadavků.

Co se týče shody, je zřejmé, že naše právní předpisy (ale i výše zmíněná Směrnice 2013/34/EU) stále vycházejí při stanovení požadavků na ocenění zásob vlastní činnosti z rozlišení nákladů na přímé



³ Podrobněji viz např. Král, B., a kolektiv: Manažerské účetnictví, 3. rozšířené a aktualizované vydání, Praha, Management Press, 2010.

⁴ Jak je uvedeno v dalším textu, nelze tuto možnost chápat jako libovůli; její využití je třeba realizovat v kontextu obecných požadavků na vedení účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (viz § 7 zákona o účetnictví) a požadavku na jeho správné vedení (viz § 8 zákona o účetnictví).



a nepřímé⁵ s tím, že v zásadě jednoznačně vyžadují zahrnout do ocenění těchto zásob pouze náklady přímé.

Pojmy přímý a nepřímý náklad nejsou u nás v současné době předmětem legislativního vymezení. Navzdory této skutečnosti lze však konstatovat, že v odborné české i zahraniční literatuře existuje v definování těchto pojmů značná shoda. Např. Král⁶ vymezuje přímé a nepřímé náklady následujícím způsobem:

„Z hlediska **příčinných vazeb** nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednotici) a z hlediska praktických **početných technických možností**, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze (...) rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- **přímé náklady**, které bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu, a
- **nepřímé náklady**, které se nevazí k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

Je zřejmé, že do první skupiny patří náklady jednicové. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu, a jejichž podíl na jednotici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení.

Nutnou vlastností přímého nákladu tedy nemusí být jejich proporcionální charakter. Zejména skupina tzv. ostatních přímých nákladů zpravidla zahrnuje náklady fixní, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky jednicových nákladů.

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisí s konkrétním druhem výkonu) je společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh

je však třeba i tyto náklady přiřadit kalkulační jednotici. Tyto náklady se pak přičítají nepřímo pomocí zvolených veličin.“

Uvedené vymezení tak vyžaduje zahrnout do ocenění nejen jednicové náklady konkrétních vytvářených výkonů, ale také náklady, vyvolané konkrétním druhem výkonu, které již nemají bezprostřední vztah k jednicím těchto výkonů. Příkladem těchto nákladů může být odpis, resp. časové rozlišení nákladů na vývoj konkrétního výrobku a na jeho technickou přípravu nebo odpis speciálního nástroje, využívaného výhradně při výrobě konkrétního druhu výrobku.

Co se týče odlišných legislativních požadavků na ocenění zásob vlastní činnosti, domnívám se, že jakkoli novela prováděcí vyhlášky používá v předmětné části terminologii odlišnou od dikce prováděcí vyhlášky účinné do konce roku 2015, jejich obsahové požadavky se významně neliší.

Dikce účinná od 1. ledna 2016 je, ve vazbě na obecně přijímané zásady oceňování zásob vlastní činnosti, přesnější v tom směru, že oproti znění účinnému do konce roku 2015:

- umožňuje zahrnout do ocenění nedokončené výroby, polotovary vlastní výroby a výrobků na příčinné bázi přiřazené nejen mzdové, ale i ostatní osobní náklady, vynakládané v souvislosti s jejich tvorbou (zejména náklady na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem),
- umožňuje zahrnout do ocenění těchto zásob příčinně přiřaditelné variabilní a fixní režie i v případech výrob s krátkodobým nepřetržitým cyklem a v hromadné a velkosériové výrobě (příklady takovýchto nákladů mohou být ve výrobních podnicích – co se týče variabilní režie – náklady na opravy a údržbu výrobních zařízení, náklady na spotřebu pracovních pomůcek a náklady na spotřebu energie na pohon strojů, resp. – co se týče fixní režie – odpisy výrobních zařízení a osobní náklady mistrů organizujících výrobní proces), a naopak
- vylučuje možnost zahrnout do ocenění zásob vlastní činnosti, tvořených déle než dvanáct měsíců, tu část správních režie, kterou nelze těmto zásobám přiřadit na bázi příčinné souvislosti; takovými náklady mohou být náklady generálního ředitele stavební firmy a jeho sekretariátu, právního oddělení, účtárny, controllingu a dalších útvarů, jejichž činnost příčinně nesouvisí s tvorbou konkrétních stavebně montážních zakázek, nepřidávají jim hodnotu tak, jak ji chápe zákazník, a nelze je tedy přiřadit jednotlivým zakázkám na bázi příčinné souvislosti.

Další souvislosti, které je nezbytné vzít v úvahu při řešení toho, kdy a které položky nákladů zahrnout do ocenění zásob, jsou vymezeny obecně a v porovnání s legislativní úpravou účinnou do konce roku 2015

⁵ IAS 2, ale také americký ARB 43, upravující požadavky na vymezení, oceňování a vykazování informací o zásobách v systému US GAAP, pracují s pojmy variabilní a fixní náklady.

⁶ Král, B., a kolektiv: Manažerské účetnictví, 3. rozšířené a aktualizované vydání, Praha, Management Press, 2010.

zůstaly beze změny: jsou jimi požadavky na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, vymezený § 7 zákona o účetnictví, a na správnost jeho vedení ve smyslu § 8.

Jak zajistit jejich naplňování? Inspirací v řadě jiných problémů může být díkce IAS 2 *Zásoby* v těch oblastech, které tento standard, resp. navazující standardy upravují konkrétněji než zákon o účetnictví, a prováděcí vyhláška, a přitom s těmito legislativními požadavky nejsou v rozporu. Tento přístup však u výše uvedené otázky aplikovat nelze: nejen IAS 2, ale i ARB 43, upravující způsob vymezení, oceňování a vykazování informací o zásobách (včetně zásob vlastní činnosti) v systému US GAAP, vyžadují v zásadě jednoznačně zahrnout do ocenění těchto zásob (stručně řečeno) variabilní i fixní režii, vynaloženou v souvislosti s tvorbou těchto výkonů.

Z tohoto hlediska je zřejmé, že koncepční východiska, z nichž vycházejí IAS 2 a ARB 43 na jedné straně a Směrnice 2013/34/EU, resp. česká účetní legislativa, na straně druhé jsou odlišná:

- požadavky IAS 2 a ARB 43 navazují zejména na snahu zajistit srovnatelné informace jednak (primárně) pro kvantifikaci nákladů prodaných výkonů (a tedy i pro vyjádření zisku jako základního kritéria měření finanční výkonnosti podniku), jednak (návazně) pro ocenění těchto zásob s cílem opatrného vyjádření jejich budoucího ekonomického prospěchu v rozvaze;

Směrnice 2013/34/EU, ale dlouhodobě i česká účetní legislativa navazují na dnes sice méně zdůrazňovaný, ale ve vývoji účetnictví zajímavý koncept vázanosti nákladů v zásobách, který je významný zejména z hlediska věrného zobrazení tzv. stálé potřeby financování, resp. – jinak řečeno – pracovního kapitálu a čistého pracovního kapitálu, jejichž úroveň je významná pro řízení likvidity, solventnosti a schopnosti vykazující jednotky produkovat finanční prostředky.

Měření těchto veličin, zjišťovaných – v případě pracovního kapitálu – jako rozdíl mezi oběžnými aktivy, potřebnými k realizaci hlavní výdělečné činnosti, a neúročenými závazky, které tato činnost vyvolává, a – v případě čistého pracovního kapitálu – ještě snížený o výši finančních prostředků, které hlavní výdělečná činnost generuje, je přirozeně ovlivněna časem tvorby výkonů, na něž navazuje i způsob jejich dávkování. Modelově řečeno: pokud je (v okamžiku vzniku) doba splatnosti závazku, který je souvztažným pohledem na spotřebu ekonomického zdroje (na náklad ve smyslu anglického „cost“) potřebný k tvorbě podnikových výkonů, kratší než doba tvorby těchto výkonů, je daný náklad vázán v podnikání. K úhradě daného závazku je třeba použít peníze uvolněné z předchozích prodaných výkonů, a „souvztažný“ náklad je tak třeba aktivovat v ocenění příslušných výkonů. Pokud je však výchozí doba splatnosti takového závazku kratší než doba tvorby příslušných výkonů, znamená to, že daný náklad již v jejich ocenění vázán není, a aktivovat ho do ocenění vznikajícího výkonu není třeba.

Z uvedeného textu tedy vyplývá, že pro základní orientaci v úvaze, které z nákladů zahrnout do ocenění zásob vlastní činnosti a které naopak „ponechat“ jako náklady období lze – kromě uvedeného modelového příkladu – využít jako inspirační zdroj vypuštěný odstavec, uvedený původně v § 49 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., který podrobněji vázal úroveň ocenění těchto zásob na způsob dávkování produkce a délku výrobního cyklu.

Změna ocenění zásob vlastní činnosti

Jak vyplývá z řady obecně zaměřených textů, ale také z § 4 odst. 8 písm. g) zákona o účetnictví, patří způsoby oceňování mezi účetní metody, které lze (viz § 7 odst. 4 téhož zákona) „změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vy-povídací schopnosti účetní závěrky“.

Doklady, kvantifikující změnu ocenění a vyhovující požadavkům na průkaznost (viz § 8 odst. 4 a § 33a téhož zákona), se posléze zobrazí jako zvýšení nebo snížení příslušného účtu zásob vlastní činnosti se souvztažným zápisem na účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, a ovlivní tak příslušnou část rozvahy, vykázané jako součást účetní závěrky, sestavené k 31. prosinci 2016. Informaci o změně s jejím řádným zdůvodněním jsou poté účetní jednotky povinny uvést také v příloze účetní závěrky. I tento požadavek je uveden v § 7 odst. 4 zákona o účetnictví.

Vodítkem pro správný postup zaúčtování a vyká-zání této změny metody může být např. interpretace Národní účetní rady I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách.

Bohumil Král

Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. pracuje na Katedře manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze. Dále působí jako předseda Poradní skupiny rektora VŠE v Praze pro finance a rozpočet, jako předseda Akademické rady, vyučující a garant kurzů finančního a manažerského účetnictví na Pražské mezinárodní manažerské škole, jako člen vědeckých rad VŠE v Praze, Fakulty strojí- ní ČVUT v Praze a Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně a jako předseda akademické rady České asociace finančního řízení (CAFIN). Významné jsou jak jeho aktivity vědecké a publikační, tak i široká spolupráce s praxí – zejména při zpracování projektů manažerského řízení v řadě podniků. Je členem Výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Komory auditorů ČR. Na Svazu účetních působí jako předseda Komitétu pro certifikaci a vzdělávání. Od roku 2010 je také členem Výboru pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Přehled o změnách vlastního kapitálu



Jiří Pelák

S novelou zákona o účetnictví se v českém účetnictví objevuje šířeji pojatá povinnost sestavovat přehled o změnách ve vlastním kapitálu („přehled“). Tato povinnost se týká obchodních společností, které splňují kritéria pro střední a velké účetní jednotky. Tyto účetní jednotky budou přehled poprvé povinně sestavovat za účetní období, které začíná 1. 1. 2016 nebo později.

Doposud se povinnost sestavit přehled týkala jen vybraných účetních jednotek (tj. veřejného sektoru) a účetních jednotek vykazujících podle IFRS. Ostatní mohli přehled sestavovat dobrovolně, takže se auditóři s vyhotovením přehledu setkávali spíše sporadicky. Vedle dobrovolnosti bylo další příčinou i to, že do vlastního kapitálu se často nepromítaly žádné zvláštní, za pozornost stojící transakce mimo rozdělování podílů na zisku. Vyhotovení přehledu tak bylo poměrně zbytečné, protože transakce dotýkající se vlastního kapitálu bylo možné odvodit přímo z rozvahy. Nestandardní transakce pak stačilo popsat v příloze.

Význam a podoba přehledu o změnách vlastního kapitálu

Rozdělování zisku a případné další vztahy mezi obchodní společností a jejími majiteli kapitálového charakteru však nejsou těmi jedinými zajímavými transakcemi, které má přehled za úkol prezentovat. Význam přehledu spočívá zejména v popisu změn fondů z přecenění a vyčíslení dopadů změn metod a oprav chyb, a to i přesto, že (na rozdíl od IFRS) je dopad změn metod a oprav chyb částečně patrný i přímo z rozvahy díky položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

České účetní předpisy pro podnikatele obsahují pouze rámcové vymezení přehledu (viz § 44 a § 3 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Z toho důvodu Národní účetní rada (NÚR) přijala interpretaci I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu, která obsahuje bližší návod pro sestavení přehledu. Aby přehled „podával informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu“ (viz § 44 vyhlášky) užitečným způsobem, je třeba, aby přehled obsahoval důvody (tj. příslušné transakce či jejich skupiny), které ke změně vlastního kapitálu vedly.

V důsledku toho NÚR doporučuje, aby se struktura přehledu podobala struktuře výsledovky v tom smyslu, že v řádcích výkazu budou (stejně jako ve výsledovce) významné skupiny transakcí a ve sloupcích budou vyčísleny dopady na výši vlastního kapitálu. Protože se vlastní kapitál skládá z několika částí, bude mít přehled tolik sloupců, kolik významných složek bude mít vlastní kapitál v tom kterém případě (a navíc sloupec součtový). Tím je ovšem vyloučeno, aby údaje za minulé účetní období byly také uvedeny ve sloupcích. Místo toho

je kompletní přehled sestaven vlastně z přehledů dvou – z přehledu změn vlastního kapitálu, ke kterým došlo v minulém období, a pak z přehledu změn za běžné období. Obě dvě tyto části přehledu jsou uvedeny příslušnými počátečními zůstatky jednotlivých složek vlastního kapitálu.

Ilustrativní příklady

Následující tabulka ilustruje nejjednodušší případ. Vlastní kapitál účetní jednotky se mění jen díky dosaženým ziskům či ztrátám za běžné období a rozdělování podílů na zisku. V příkladu je použito sloučení všech dosažených výsledků hospodaření (minulých i běžných) do jednoho sloupce pro zvýšení přehlednosti. Využitím kumulovaného výsledku hospodaření se předejde třídění položek ve vlastním kapitálu, které mají stejný význam, a také se tak eliminují převody bez ekonomického významu (jako např. převod běžného zisku za minulý rok do zisku minulých let).

K 1. 1. X1 účetní jednotka vykazovala základní kapitál ve výši 10 000 a kumulovaný zisk ve výši 5 000. Ztráta za rok X1 činila 2 000 a zisk za rok X2 činil 1 000. V roce X2 valná hromada účetní jednotky rozhodla o výplati podílů na zisku ve výši 500:

	Základní kapitál	Kumulovaný VH
Počáteční zůstatek 1.1.X1	10 000	5 000
VH BO za X1		- 2 000
Konečný zůstatek 31.12.X1	10 000	3 000
VH BO za X2		1 000
Rozdělení zisku		- 500
Konečný zůstatek 31.12.X2	10 000	3 500

VH = výsledek hospodaření, BO = běžné období

Druhá ilustrace je zaměřena na prezentaci opravy chyby minulých let. V uvedeném případě v roce X2 bylo objeveno, že zisk v roce X1 měl být o 100 menší.

Oprava byla provedena retrospektivně. V běžném období bylo zaúčtováno minus 100 proti jinému výsledku hospodaření minulých let (souvztažně s oprávněným účtem). Údaje za minulé účetní období (srovnávací údaje) ve výsledovce byly upraveny, tj. ztráta v uvedeném sloupci výsledovky byla zvýšena o 100 oproti ztrátě uvedené ve výsledovce sestavené za minulé období. Stejná úprava byla provedena v údajích za minulé účetní období v rozvaze. Oprava chyby tak ve výkazech nemusí být na první pohled patrná, i když vznikl jiný výsledek hospodaření minulých let, a sloupec za minulé účetní období by měly být označen jako „upravené“ (toto doporučení obsahuje interpretace NÚR I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*).

Naproti tomu v přehledu o změnách vlastního kapitálu v části za minulé účetní období jsou ponechány původní (chybné údaje) a k nim je přidán nový řádek popisující dopad opravy chyby. V tomto výkazu tedy nejsou na rozdíl od ostatních výkazů automaticky

uvedeny upravené údaje za minulé účetní období, nyní údaje původní s odděleným uvedením opravy:

	Základní kapitál	Kumulovaný VH
Počáteční zůstatek 1.1.X1	10 000	5 000
VH BO za X1		- 2 000
Oprava chyby		- 100
Konečný zůstatek 31.12.X1	10 000	2 900
VH BO za X2		1 000
Rozdělení zisku		- 500
Konečný zůstatek 31.12.X2	10 000	3 400

Pokud by se jednalo o prezentaci opravy chyby, ke které došlo před rokem X1, přehled by obsahoval jak původní počáteční zůstatek k 1. 1. X1, tak jeho opravu.

Další ilustrativní příklady

Komplexní návod, jak přistupovat k sestavení přehledu obsahuje uvedená interpretace Národní účetní rady

I-32, kterou lze nalézt na www.nur.cz. Interpretace také obsahuje rozsáhlý příklad prezentující nejen přečtení cenných papírů, ale i dopady takových transakcí, jako jsou přeměny obchodních společností.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací, částečně působil také v oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Od listopadu 2014 je členem Výkonného výboru KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing. Je auditorem vedeným v rejstříku KA ČR.

Také přemýšlíte, jak sestavit první konsolidovanou účetní závěrku a koho se povinnost konsolidovat týká?



Alice Šrámková

Pro účetní období začínající 1. ledna 2016 a později vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví. Transpozicí evropské směrnice se tak mění i pravidla pro sestavení konsolidované účetní závěrky. První změnou je výrazné rozšíření povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Do 31. 12. 2015 platilo, že konsolidovaná účetní závěrka se nesestavuje v případě, kdy konsolidující účetní jednotka a konsolidované účetní jednotky společně, na základě svých posledních řádných účetních závěrek, nespĺnily alespoň dvě z těchto kritérií:

- aktiva brutto celkem činí více než 350 000 000 Kč;
- roční úhrn čistého obrátu činí více než 700 000 000 Kč;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí v průběhu účetního období více než 250.

Tyto hodnoty se zjišťovaly prostým součtem z individuálních účetních závěrek konsolidující a konsolidovaných účetních jednotek.

Po 1. 1. 2016 nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pouze malé skupiny účetních jednotek za předpokladu, že nezahrnují subjekt veřejného zájmu. Malá skupina nesmí překročit na konsolidovaném základě dvě z níže uvedených kritérií:

- aktiva celkem 100 000 000 Kč;

- čistý obrát 200 000 000 Kč;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Do velikosti skupiny se započítávají podobně jako v předcházející úpravě konsolidující a konsolidované účetní jednotky, tedy ovládající a ovládané osoby s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají v ovládané osobě společný vliv (§ 22 odst. 2 zákona o účetnictví). Výjimky uvedené v § 22a se při stanovení velikosti skupiny nezohledňují.

Aktivy se rozumí na rozdíl od dosavadní úpravy aktiva netto. Výraz na konsolidovaném základě neznamená prostý součet aktiv či obrátu z individuálních účetních závěrek, ale jedná se o aktiva, resp. obrát, které



by byly vykázány v konsolidované účetní závěrce, tedy po vyloučení transakcí mezi podniky ve skupině.

S mírnou nadsázkou se dá říct, že nejprve zkonsolidujeme, abychom zjistili, zda jsme konsolidovat měli.

Směrnice obsahuje i možnost, aby členský stát navýšil limity pro velikost skupin o 20 % a ty by potom představovaly úhrn aktiv a obratu z individuálních účetních závěrek. Tato praktická možnost ale nebyla do našeho zákona o účetnictví vtělena.

Účetní jednotky, které nemusí být konsolidovány

V § 22a zákon uvádí následující podmínky, při jejichž splnění se konsolidovaná účetní jednotka nezahrnuje do konsolidačního celku:

- v mimořádně výjimečných případech, kdy nelze informace nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu se zákonem získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez zbytečného zdržení,
- v případech, kdy podíly této účetní jednotky jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje, nebo
- v situaci, kdy přísná a dlouhodobá omezení podstatně brání konsolidující účetní jednotce ve výkonu jejích práv nebo jednotného řízení.

Konsolidující účetní jednotka dále nemusí sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud ovládá pouze účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné nebo mohou být vyloučeny z konsolidace při splnění výše uvedených podmínek.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku

Konsolidující účetní jednotka nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud je současně konsolidována jinou účetní jednotkou, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle práva členského státu Evropské unie a za podmínky, že minoritní vlastníci alespoň 10% podílu nepožádali o sestavení konsolidované účetní závěrky.

Tuto výjimku tedy nelze využít například v případě, kdy česká účetní jednotka ovládá jinou českou účetní jednotku a zároveň je sama ovládána z USA. Potom je konsolidovaná účetní závěrka za celou skupinu sestavena dle pravidel US GAAP, a ne podle práva členského státu EU, a je tedy nutné za českou skupinu sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud skupina překračuje limit pro malou skupinu účetních jednotek.

Metody zahrnutí účetní jednotky do konsolidované účetní závěrky

Kromě ovládaných (dceřiných) účetních jednotek se do konsolidované účetní závěrky zahrnují také účetní jednotky pod společným vlivem (společné podniky) a účetní jednotky, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (přidružené podniky). Ovládané účetní jednotky se konsolidují metodou plné konsolidace, účetní jednotky pod společným vlivem se

do konsolidované účetní závěrky zahrnují metodou poměrné konsolidace a přidružené podniky jsou zahrnuty ekvivalenční metodou. Tato ekvivalenční metoda je odlišná od ekvivalenční metody, která se používá při ocenění některých položek dlouhodobého finančního majetku v individuální účetní závěrce.

Od jakého data a k jakému datu

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje k datu účetní závěrky konsolidující účetní jednotky.

Pokud tedy má účetní jednotka účetní období shodné s kalendářním rokem a ke konci roku 2016 dosáhne limitů pro sestavení konsolidované účetní závěrky, bude sestavovat první konsolidovanou účetní závěrku k 31. 12. 2016. Rok 2015 bude srovnatelným obdobím a bude tedy nutné také sestavit konsolidovanou účetní závěrku k 31. 12. 2015. Tím vzniká nutnost sestavit i zahajovací konsolidovanou rozvahu k 1. 1. 2015. Do této rozvahy je nutné s ohledem na významnost zahrnout i ty konsolidované účetní jednotky, které případně konsolidující účetní jednotka prodala v průběhu roku 2015 nebo 2016. Zisk nebo ztráta z prodeje majetkové účasti je v individuálním výkazu zisku a ztráty v jiné výši než v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty.

Představme si situaci, kdy účetní jednotka A drží od roku 2006 100% podíl v účetní jednotce B, která nakoupila za hodnotu vlastního kapitálu společnosti B ve výši 500 tis. Kč. Od roku 2006 do konce roku 2015 společnost B vytvořila celkové zisky ve výši 15 mil. Kč, které nebyly rozdělovány. V lednu 2016 účetní jednotka A prodá celý podíl v účetní jednotce C za 17 mil. Kč. Ve výkazu zisku a ztráty účetní jednotky A bude vykázán zisk z prodeje finančního majetku ve výši 16,5 mil. Kč (17 mil. Kč minus pořizovací cena 500 tis. Kč). V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty ovšem bude vykázán zisk z prodeje podílu ve výši 1,5 mil. Kč (17 mil. Kč minus hodnota vlastního kapitálu k datu prodeje, tedy 15,5 mil. Kč).

Zahajovací konsolidovaná rozvaha

V této části se zaměřím pouze na dceřiné podniky, přestože do zahajovací konsolidované rozvahy je nutné zahrnout i společné a přidružené podniky. V předcházejícím odstavci je uvedeno, k jakému datu definujeme účetní jednotky zařazené do zahajovací konsolidované rozvahy. Dalším nelehkým úkolem potom bude stanovit konsolidační rozdíl (kladný nebo záporný) k datu pořízení podílu, k datu každého případného následného jeho navyšení a menšinové podíly k datu zahajovací konsolidované rozvahy.

Konsolidační rozdíl definuje český účetní standard 020 jako rozdíl mezi pořizovací cenou podílů v konsolidované účetní jednotce a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou. Ta vyplývá z rozdílu reálných hodnot aktiv a reálných hodnot

cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti. Kladný i záporný konsolidační rozdíl se opisuje do 20 let rovnoměrným odpisem, pokud neexistují důvody pro kratší dobu odpisování.

Podívejme se na následující příklad. V lednu 2004 koupil podnik X 100% podíl v podniku Y za 20 mil. Kč. Hodnota vlastního kapitálu podniku Y byla k datu akvizice 6 mil. Kč a dále v aktivech podniku Y byl pozemek, jehož reálná hodnota k datu akvizice byla 26 mil. Kč, účetní hodnota 17 mil. Kč. Tento pozemek je k 1. 1. 2015 stále ve vlastnictví podniku Y. Budeme-li počítat konsolidační rozdíl pouze na bázi účetních hodnot, vyjde nám konsolidační rozdíl k datu akvizice ve výši 14 mil. Kč (20 mil. Kč - 6 mil. Kč), k 1. 1. 2015 potom bude jeho hodnota o 11/20 menší, tedy 6,3 mil. Kč a zmíněný pozemek bude v konsolidované rozvaze k 1. 1. 2015 oceněn částkou 17 mil. Kč. Zohledníme-li správně rozdíl mezi reálnou a účetní hodnotou pozemku k datu akvizice, dostaneme konsolidační rozdíl k datu akvizice ve výši 5 mil. Kč [20 mil. Kč - 6 mil. Kč - 9 mil. Kč (rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou pozemku k datu akvizice)]. K 1. 1. 2015 potom bude jeho hodnota o 11/20 menší, tedy 2,25 mil. Kč a zmíněný pozemek bude v konsolidované rozvaze k 1. 1. 2015 oceněn částkou 26 mil. Kč. Z tohoto příkladu je zřejmé, že nebudou-li aktiva a závazky konsolidované účetní jednotky správně oceněny k datu akvizice, dojde ke zkreslení hodnot aktiv, závazků i výsledku hospodaření.

Problémem však v případě sestavení zahajovací konsolidované rozvahy (například 10 let po datu akvizice) může být nejen určení reálné hodnoty aktiv a závazků k datu akvizice, ale zejména posouzení, zda se reálná hodnota aktiv a závazků k datu akvizice významně lišila od účetních hodnot. Náповědou v této situaci může být vysoká hodnota konsolidačního rozdílu, který je stanoven na bázi účetních hodnot. To znamená, že konsolidující účetní jednotka zaplatila za podíl v konsolidované účetní jednotce výrazně více, než jaký byl podíl na účetní hodnotě vlastního kapitálu konsolidované účetní jednotky k datu akvizice, a je tedy pravděpodobné, že některé položky aktiv měly reálnou hodnotu výrazně vyšší, než byla jejich účetní hodnota. To se může týkat i nehmotných aktiv, dokonce i takových, která v rozvaze konsolidované účetní jednotky vůbec nejsou zahrnuta, například ochranné známky. Akvizicí se takové nehmotné aktivum stává nakoupeným nehmotným aktivem a jako takové by mělo být v konsolidované rozvaze vykázáno samostatně, a ne jako součást konsolidačního rozdílu.

Další náповědou je existence oceňovacího rozdílu v aktivech konsolidované účetní jednotky. Již sama definice oceňovacího rozdílu znamená, že při minulých transakcích s podnikem nebo jeho částí nedošlo k ocenění převzatých (koupených) aktiv a závazků na reálnou hodnotu.

Při výpočtu konsolidačního rozdílu je nutné zohlednit i odloženou daň související s oceněním aktiv a závazků reálnou hodnotou, od které jsem pro zjednodušení v uvedené ilustraci abstrahovala, což v praxi není možné.

Další aspekty konsolidované účetní závěrky

Při přípravě konsolidované účetní závěrky musíme mít dále na paměti, že účetní závěrky podniků vstupujících do konsolidace by měly být sestaveny ke stejnému datu. V případech, kdy podniky ve skupině nemají stejný rozvahový den, je nutné, aby sestavily mezitímní účetní závěrku k rozvahovému datu mateřského podniku.

Aby konsolidovaná účetní závěrka poskytovala svým uživatelům věrný a poctivý obraz je nutné, aby celá skupina účetních jednotek používala stejná účetní pravidla. Proto před zahájením konsolidace doporučuji účetní pravidla v rámci skupiny sjednotit. To se týká například doby odpisování dlouhodobého majetku, stanovení výše opravných položek, hranice významnosti pro časové rozlišování atd.

Dalším prvkem konsolidace je vylučování vzájemných transakcí mezi podniky ve skupině, a to nejen na úrovni rozvahy, ale i ve výkazu zisku a ztráty. Z toho důvodu

inzerce

ENGLISH stay

**NEZTRÁCEJTE ČAS
V JAZYKOVÉ ŠKOLE,
ROZMLUVÍME
VÁS ANGLICKY ZA 6 DNÍ!**

**10 rodilých mluvčích a 10 klientů 6 dní (70h)
v krásném hotelu zde v Česku**

**JEDEN LEKTOR / JEDEN KLIENT
= 100% intenzivní a individuální přístup
během každé minuty pobytu**

Prinášíme revoluční systém výuky!!!
Témata konverzace volíte pouze Vy.
Už žádný stres v lavici ani domácí úkoly.

Nejezděte do zahraničí za jazykovým kurzem.

VYZKOUŠEJTE ENGLISHstay...

www.englishstay.cz

kontakt: info@englishstay.cz | www.englishstay.sk | +420 730 525 130



je vhodné co nejdříve nastavit takové členění nákladů a výnosů, aby bylo možné k datu účetní závěrky od-souhlasit výnosy na straně jednoho podniku s náklady na straně dalšího podniku ve skupině. Není nutné zdůrazňovat, že tyto částky by měly být stejné a že konfirmace vnitroskupinových transakcí nezřídka není zdaleka tak přímočará, jak by se na první pohled mohlo zdát. Pokud jsou k datu účetní závěrky v rozvaze jednoho či více podniků ve skupině i aktiva nakoupená od ostatních podniků ve skupině (typicky zásoby či dlouhodobý majetek), musí být jejich hodnota upravena tak, aby byl

eliminován výsledek (zisk či ztráta) takové vnitroskupinové transakce.

Závěrem nemohu nezmínit, že sestavení konsolidované účetní závěrky je podle zákona o účetnictví správním deliktem, za který hrozí sankce až do výše 3 % z hodnoty konsolidovaných aktiv celkem. Totéž platí i pro situaci, kdy konsolidovaná účetní závěrka není ověřená auditorem nebo zveřejněná.

Se sestavením a auditem první konsolidované účetní závěrky vám přeji mnoho zdaru.

Alice Šrámková

Ing. Alice Šrámková působí jako daňový poradce ve společnosti Fučík & partneři, je členkou Komory daňových poradců, členkou výboru Komory certifikovaných účetních, za kterou se také účastní jednání Národní účetní rady. Specializuje se na IFRS a na otázky týkající se vazby účetnictví a daní z příjmů právnických osob. Je autorkou řady odborných článků a lektorkou agenturního a zakázkového firemního vzdělávání.

Vyjádření auditora k výroční zprávě

Od 1. ledna 2016 zpráva auditora o ověření účetní závěrky také musí obsahovat jeho vyjádření k výroční zprávě, pokud je účetní jednotkou vyhotovována.

Koncept přístupu auditora k výroční zprávě

Práce auditora ohledně výroční zprávy byla vždy chápána jako doplněk ověření účetní závěrky a to zejména s ohledem na to, že auditor se vyjadřoval k souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ačkoli se s novou právní a profesní úpravou přístupu auditora k výroční zprávě rozšiřují oblasti, ke kterým se auditor ohledně výroční zprávy vyjadřuje, podstata této práce je stále stejná: práce na výroční zprávě je doplňkem ověření účetní závěrky. Nyní, právě z důvodu rozšíření oblastí, ke kterým se auditor vyjadřuje, je nutné toto zdůrazňovat dokonce ještě více, než dříve.

Nároky na novou zprávu auditora jsou spjaté se dvěma principy: auditor by měl mít k dispozici výroční zprávu, než se definitivně vyjádří k účetní závěrce. Není nic horšího, než když výroční zpráva vyvolá pochybnosti o správnosti účetní závěrky poté, co k ní auditor vydal svou zprávu. Druhým principem je „dodatkovost“ vyjádření auditora k výroční zprávě k ověření účetní závěrky. Auditor se na výroční zprávu dívá očima znalýma všech informací získaných při provádění ověření účetní závěrky. Žádné další zjišťování informací u klienta není vyžadováno kromě případů, kdy je potřeba vysvětlit objevené nesoulady.

Posouzení souladu s účetní závěrkou, svými vlastními poznatky o účetní jednotce, souladu s právními předpisy u povinného auditu obchodních společností a posouzení jiných typů nesprávností není tedy neohraničeným komplexním úkolem. Hrací pole je vymezeno zjištěnými informacemi pro účely provedení ověření účetní závěrky. Dokonce i s požadavky právních předpisů na obsah výroční zprávy by se auditor měl seznámit již v rámci seznámení se s účetní jednotkou a jejím právním prostředím.

Přesný postup auditora je upraven ISA 720 ve znění příslušné aplikační doložky. Namísto popsání obecného přístupu auditora, který je obsahem uvedeného standardu, a příslušných školení je dále v tomto článku uvedena jen diskuze k vybraným situacím.

Souběh ověření zprávy o vztazích s vyjádřením auditora dle ISA 720

Zpráva o vztazích je z pohledu ISA 720 součástí výroční zprávy, auditor k ní tudíž přistupuje jako k jakékoli jiné části výroční zprávy. Ačkoli zpráva o vztazích není auditorem opomenuta, nejedná se o samostatné ověření zprávy o vztazích a auditor se ke zprávě o vztazích nijak ve své zprávě adresně nevyjadřuje. Jak již bylo výše uvedeno, auditor je při této práci omezen svými znalostmi získanými při provádění auditu. Právě vzhledem k tomuto omezení (i když může být ve skutečnosti jen formální) a vzhledem

k absenci explicitního vyjádření se ke zprávě o vztazích nelze zprávu vydanou dle ISA 720 považovat zároveň za ověření výroční zprávy. To je obecně způsobeno tím, že auditorovo vyjádření se k výroční zprávě není „ověřením“ (auditor neformuluje svůj závěr), ale pouze doprovodným vyjádřením k ověření účetní závěrky.

Ověření výroční zprávy je samostatnou zakázkou se samostatnou zprávou, která je upravena standardem AS 56. Má samostatné plánování, získávání a vyhodnocování důkazních informací a auditor ve své zprávě k výroční zprávě vydává svůj závěr. Proto, pokud klient požaduje dobrovolné ověření zprávy o vztazích nebo této povinnosti podléhá dle obchodního zákoníku (u společností, které neprovedly „opt-in“), nevystačí auditor s vydáním zprávy dle ISA 720. Jinými slovy, nový přístup k vyjadřování se k výroční zprávě ověření zprávy o vztazích nenahradil.

Vzorové zprávy auditora pro uvedenou situaci naleznete na webu KA ČR www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodické pomůcky a další materiály.

Nevyhotovení individuální výroční zprávy

Zákon o účetnictví v § 22b odst. 2 uvádí, že konsolidující účetní jednotka není povinna vyhotovovat individuální výroční zprávu, pokud jsou všechny informace o této konsolidující účetní jednotce obsahem konsolidované výroční zprávy. Individuální účetní závěrka tak nebude „doprovázena“ individuální výroční zprávou.

Ačkoli v listopadových školeních na toto téma bylo uváděno, že auditor v případě ověření individuální závěrky bude postupovat tak, jako kdyby žádná výroční zpráva neexistovala, výbor pro metodiku auditu po vznesení oficiálního dotazu zaujal odlišné stanovisko, a sice že auditor by ve své zprávě o ověření individuální účetní závěrky měl upozornit na to, že individuální výroční zpráva nebyla vyhotovena účetní jednotkou v souladu se zákonem o účetnictví a proto se k ní auditor nevyjadřuje. Toto stručné upozornění by mělo být uvedeno v oddíle „Ostatní informace“.

Ve zprávě auditora ke konsolidované účetní závěrce v části „Ostatní informace“ se auditor vyjádří k ověření vyžadovaných souladů informací uvedených v konsolidované výroční zprávě s konsolidovanou i individuální účetní závěrkou konsolidující účetní jednotky.

Vzory těchto zpráv lze nalézt opět na webu KA ČR.

Vyjádření auditora k opožděné dodané výroční zprávě

Pokud klient dodá výroční zprávu auditorovi až poté, co auditor v souladu s ISA 720 vydá zprávu auditora, auditor žádnou další zprávu auditora nevydává (jednalo by se o nepřípustné opětovné vydání zprávy auditora o ověření účetní závěrky). Klienta ovšem může zpravit v rámci běžné komunikace o tom, že práci na výroční zprávě ukončil s určitým výsledkem.

Auditor tak může učinit písemně např. ve formě dopisu. Takový dopis však nesmí být nadepsán jako „zpráva auditora“ nebo zprávu auditora jinak připomínat.

Ověřování účetní závěrky u jiných účetních jednotek než obchodních společností

U těchto účetních jednotek, pokud sestavují výroční zprávu (povinně či dobrovolně), se nevyžaduje, aby auditor posuzoval soulad výroční zprávy s právními předpisy. Ačkoli ve své zprávě nic takového auditor neuvede, jako odborník seznámený s právními předpisy upravujícími činnost auditované účetní jednotky by si měl všimnout toho, že výroční zpráva postrádá nějakou významnou náležitost vyžadovanou příslušným právním předpisem. Lze tedy předjímat (pokud to nebude v konkrétním případě vyvráceno), že požadavek na posouzení jiných typů nesprávností (dle ISA 720 odst. 15) povede i k posouzení toho, zda ve výroční zprávě nechybí nějaká informace výslovně vyžadovaná právními předpisy.

Vyroční zpráva vydaná 1. ledna 2016 a později a účetní závěrka ověřená před 1. lednem 2016

Vyjádření auditora k výroční zprávě se řídí tím, kdy byla vydána zpráva auditora o ověření účetní závěrky. Pokud například účetní jednotce skončil hospodářský rok 31. 10. 2015, auditor vydal svou zprávu o ověření účetní závěrky do konce roku 2015 a výroční zpráva bude auditorovi předána až poté, co vyhotovil zprávu auditora, auditor bude k výroční zprávě přistupovat v režimu, který platil do konce roku 2015, tj. k výroční zprávě vydá samostatnou zprávu auditora o ověření výroční zprávy.

Jiří Pelák



Pane doktore, dnes v noci se mi zdálo, že ověřuji účetní závěrku firmy svého manžela.

Kresba: Ivan Svoboda

Nová právní úprava jednoduchého účetnictví



Jan Molín

V rámci novely účetních předpisů byla do právního řádu České republiky přijata i nová právní úprava jednoduchého účetnictví. Cílem tohoto článku je stručně představit tuto novou právní úpravu, jakož i zasadit jednoduché účetnictví (a jeho legislativní zakotvení v českých účetních předpisech) do historického kontextu.

Historický exkurz do právní úpravy jednoduchého účetnictví

Jednoduché účetnictví bylo součástí českých účetních předpisů poměrně dlouhou dobu. Až do konce roku 2003 platilo, že účetní jednotky účtovaly buď v soustavě podvojného účetnictví, nebo právě v soustavě jednoduchého účetnictví. Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále též jen „zákon o účetnictví“), tak byly definovány dvě účetní soustavy, přičemž v soustavě jednoduchého účetnictví mohly účtovat vyjmenované účetní jednotky, mezi něž patřily zejména některé „neziskové“ účetní jednotky (například občanská sdružení, církve atp. – s podmínkou celkových příjmů do 6 mil. Kč) a dále fyzické osoby (podnikatelé), které neuplatňovaly pro účely zdanění svých příjmů paušální výdaje.

Významný milník týkající se právní úpravy jednoduchého účetnictví byl spojen s rokem 2004. S účinností od 1. ledna 2004 totiž došlo k tomu, že soustava jednoduchého účetnictví byla ze zákona o účetnictví vypuštěna a právní úprava jednoduchého účetnictví (včetně vyhlášky č. 507/2002 Sb.) byla zrušena. S touto skutečností byly nutně spojeny dvě zásadní konsekvence:

- a) pro podnikající fyzické osoby bylo nutné vytvořit jiný systém evidence hospodářských transakcí – tím se stala tzv. daňová evidence upravená zákonem o daních z příjmů,
- b) ostatní účetní jednotky, které do 31. prosince 2003 mohly vést jednoduché účetnictví, musely (podle původního záměru) přejít na vedení podvojného účetnictví, a to od 1. ledna 2005.

Nicméně, jak se později ukázalo, uvedený termín nebyl pro vyjmenované „neziskové“ subjekty konečným. V průběhu let byly postupně přijímány novely zákona o účetnictví, které povinný počátek vedení podvojného účetnictví odkládaly, přičemž nakonec do textu zákona přidaly ustanovení § 38a, podle kterého byla některým subjektům pro vedení jednoduchého účetnictví udělena trvalá výjimka. Tyto subjekty však ve své podstatě

pro vedení jednoduchého účetnictví používaly již zrušené právní normy. A mimo jiné právě tato skutečnost byla důvodem pro novou právní úpravu.

Základní principy právní úpravy jednoduchého účetnictví od 1. ledna 2016

Koncepce právní úpravy a základní principy vedení jednoduchého účetnictví

Nová právní úprava byla (ve srovnání s původní) uchopeána poněkud odlišně. Jde o to, že zákon o účetnictví se nevrací k pojetí jednoduchého účetnictví jako (samoostatné) účetní soustavy, nýbrž ze systematického členění právní úpravy (a z textu důvodové zprávy) lze naopak dovodit, že jednoduché účetnictví je nově pojato jako rozsah vedení účetnictví. Právní úprava je tak zařazena zejména v § 13b zákona o účetnictví (v pasáži za právní úpravou vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu).

Naopak shodné je, že jednoduché účetnictví je založeno na principu peněžních toků. Tomuto pojetí odpovídá i konstrukce „výkazů“ jednoduchého účetnictví – v terminologii zákona o účetnictví tzv. přehledů. Výstupem jednoduchého účetnictví jsou dva přehledy, a to přehled o příjmech a výdajích a přehled o majetku a závazcích.

Co se týče samotného provedení právní úpravy, pak – jak již je v českých účetních předpisech zvykem – se část právních norem, které se týkají jednoduchého účetnictví, nachází v samotném zákoně o účetnictví, na což navazuje vyhláška MF ČR č. 325/2015 Sb. (dále též jen „vyhláška“).

Okruh účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví

Zákon o účetnictví definuje v ustanovení § 1f odst. 1 okruh účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví. Jsou stanoveny celkem čtyři kumulativní podmínky (které tak musejí být splněny současně), přičemž poslední z nich je alternativní:

- a) subjekt není plátcem daně z přidané hodnoty,
- b) celkové příjmy¹ za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 mil. Kč,
- c) hodnota majetku² nepřesáhne 3 mil. Kč a
- d) subjekt je současně:
 1. spolkem a pobočným spolkem,
 2. odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací a pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
 3. organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací

¹ Celkovými příjmy se v souladu s ustanovením § 1f odst. 4 zákona o účetnictví rozumí úhrn příjmů zjištěný z přehledu o příjmech a výdajích za účetní období. Do úhrnu příjmů se nezahrnují průběžné položky a příjmy z prodeje dlouhodobého majetku a příjmy nahodilé a mimořádné.

² Hodnotou majetku se v souladu s ustanovením § 1f odst. 5 rozumí úhrn majetku zjištěný z přehledu o majetku a závazcích sestaveného k rozvahovému dni. Do úhrnu majetku se nezahrnují pohledávky z prodeje dlouhodobého majetku a jejich úhrady, pohledávky nahodilé a mimořádné a jejich úhrady.

- zaměstnavatelů a pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
4. církví a náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právní osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
 5. honebním společenstvem.

Zákon o účetnictví současně stanoví, že zmíněné subjekty mohou již při vzniku nebo zahájení činnosti vést jednoduché účetnictví, pokud lze důvodně předpokládat, že splní výše uvedené podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.

Současně platí, že přestane-li účetní jednotka, která vede jednoduché účetnictví, splňovat podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví, je povinna přejít na vedení podvojného účetnictví, tedy slovy zákona na vedení účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, a to od prvního dne účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka tuto skutečnost zjistila. Zakotvuje se současně i tzv. princip stálosti metod, ze kterého vyplývá, že (s výjimkou ukončení činnosti) může taková účetní jednotka ukončit vedení podvojného účetnictví nejdříve po uplynutí pěti po sobě následujících účetních období.

Účetní knihy, účetní metody a přehledy

Zákon o účetnictví vymezuje tři skupiny účetních knih pro vedení jednoduchého účetnictví, a to:

- a) peněžní deník,
- b) knihu pohledávek a knihu závazků a
- c) pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Peněžní deník obsahuje informace o peněžních prostředcích, resp. o příjmech a výdajích. Vzhledem k tomu, že účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví mají za povinnost přecenit peněžní prostředky denominované v cizí měně k rozvahovému dni, peněžní deník obsahuje i kurzové rozdíly z tohoto přecenění vznikající. K tomu nutno podotknout, že u ostatních složek majetku a u dluhů (v cizí měně) účetní jednotky k rozvahovému dni nepřeceňují.

Údaje z peněžního deníku poté slouží k sestavení přehledu o příjmech a výdajích, jenž byl zmíněn výše a jehož struktura (uspořádání a označení položek) je uvedena v příloze č. 1 vyhlášky. Základním prismatickým členěním přehledu o příjmech a výdajích je rozdělení na hlavní a hospodářskou činnost účetní jednotky, proto je toto hledisko také požadavkem na členění položek příjmů a výdajů v peněžním deníku.

Ke sledování pohledávek a dluhů slouží další účetní kniha, kterou je kniha pohledávek a závazků. Vyhláškou je explicitně stanoveno, že součástí evidence v této knize jsou i rezervy podle zvláštních právních předpisů, tedy tzv. zákonné rezervy.

Pro evidenci ostatních složek majetku a dluhů poté slouží pomocné knihy o ostatních složkách majetku. V těchto knihách účetní jednotky tedy evidují zejména dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby a ceniny.³

Stavy majetku a dluhů z uvedených knih poté slouží k sestavení přehledu o majetku a závazcích, jehož struktura (uspořádání a označení položek) je uvedena v příloze č. 2 vyhlášky. K tomu nutno podotknout, že zákon o účetnictví i v případě jednoduchého účetnictví předpokládá provedení inventarizace v souladu s ustanovením § 29 odst. 1.

Ohledně obou přehledů platí, že jednotlivé položky se vykazují v tisících Kč. Přehledy se sestavují nejpozději do šesti měsíců po skončení účetního období, přičemž pro jejich sestavení se obdobně použije ustanovení § 18 odst. 3 zákona o účetnictví.

I pro přehledy (z hlediska terminologického poněkud nešťastně) platí, že se sestavují k rozvahovému dni, kterým je den, kdy se uzavírají účetní knihy. Sestavují se buď jako řádné (k poslednímu dni účetního období) nebo jako mimořádné. Přehled o majetku a závazcích nově podléhá zveřejnění podle ustanovení § 21a odst. 1 zákona o účetnictví, oba přehledy podléhají desetileté archivační lhůtě.

Z důvodu, že jednoduché účetnictví je založeno na jiných principech, než je tomu u podvojného účetnictví, některá ustanovení zákona o účetnictví se pro účely právní úpravy jednoduchého účetnictví vylučují. Jedná se o to, že:

- a) explicitně se vylučují ustanovení týkající se výlučně vedení podvojného účetnictví (např. ustanovení o směrné účtové osnově a účtovém rozvrhu, některá ustanovení o účetní závěrce atp.),
- b) vylučují se ustanovení týkající se odpisů, opravných položek, rezerv a reálné hodnoty,
- c) účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, nemohou uplatňovat jako účetní období hospodářský rok; současně se však výslovně nezakazuje možnost mít při vzniku nebo zániku účetní jednotky účetní období o 3 měsíce delší nebo kratší (viz ustanovení § 3 odst. 4 zákona o účetnictví),
- d) ostatní ustanovení použijí účetní jednotky v jednoduchém účetnictví tak, aby bylo v souladu se smyslem, účelem a metodami stanovenými pro jednoduché účetnictví a aby přehledy poskytl ucelenou informaci o příjmech, výdajích, stavu majetku a závazcích účetní jednotky.

S ohledem na uvedené vyloučení některých metod se pro právní jistotu účetních jednotek, které účtují v jednoduchém účetnictví, explicitně vymezuje, že vedení jednoduchého účetnictví podle pravidel a metod stanovených zákonem o účetnictví se nepovažuje za porušení

³ Pro obsahové vymezení jednotlivých položek se odkazuje na vyhlášku č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, u kterých není hlavním předmětem činnosti podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Správní delikty

V souvislosti s novou právní úpravou jednoduchého účetnictví se do zákona zavádějí nové skutkové podstaty (jiných) správních deliktů, které jsou z hlediska obsahu podobné jako u podvojného účetnictví. Sankcí za tyto správní delikty jsou pokuty, jejichž maximální výše je stanovena v absolutní výši. Typově závažnějším druhům protiprávního jednání je přiřazena maximální výše pokuty 100 000 Kč, k ostatním druhům se váže maximální výše pokuty 50 000 Kč.

Závěr

Nová právní úprava jednoduchého účetnictví se týká vybraných neziskových subjektů, které splňují určitá kritéria. Těmi jsou zejména maximální hodnota příjmů a majetku (3 mil. Kč), skutečnost, že subjekt není plátcem DPH a že má některou z vyjmenovaných právních

forem. Lze tak dovodit, že jednoduché účetnictví není určeno fyzickým osobám – podnikatelům. Znamená to tedy, že pro fyzické osoby (pokud nejsou účetní jednotkou a pokud neuplatňují paušální výdaje) je nadále určena daňová evidence upravená zákonem o daních z příjmů. Podle mého názoru není šťastným řešením, že vedle sebe současně existují dvě evidence založené na obdobných principech. Domnívám se, že v budoucnosti by daňová evidence měla přejít do režimu jednoduchého účetnictví, a to aniž by to jakkoliv změnilo daňový režim fyzických osob.

Jan Molín

Ing. Jan Molín, Ph.D. absolvoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, kde v současné době působí jako zástupce vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu. Od roku 1999 je daňovým poradcem, praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.

Na VŠE v Praze se konal již 6. ročník semináře Národní účetní rady

Dne 11. prosince 2015 se ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze na Žižkově konal již 6. ročník odborného semináře Národní účetní rady (NÚR). Tento ročník semináře byl zaměřen na novely účetních předpisů a daní platné od 1. ledna 2016, novinky a na související interpretace připravené Národní účetní radou v uplynulých měsících.

Jako první na semináři vystoupila Petra Pospíšilová, prezidentka Komory daňových poradců ČR, která zahájila seminář coby aktuálně úřadující předsedkyně NÚR. Na oficiální zahájení semináře pak navázala svým odborným vystoupením, které bylo věnováno aktuální situaci v profesi daňového poradce. Rozebrala mezinárodní situaci v oblasti daní a zdůraznila rizika profese spojená s tlakem na vyšší výběr daní ze strany států. Dalším

vystupujícím byla Simona Hornochová, náměstkyně ministra financí, která se soustředila na rekapitulaci hlavních daňových novinek pro rok 2016, po jejím vystoupení následovala bohatá diskuse s účastníky semináře.

Po prvních dvou daňových příspěvcích již patřil program semináře jen čistě účetním tématům. Ladislav Mejzlík, děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, rozebral 13 hlavních změn v zákonu o účetnictví a také hlavní změny v prováděcí vyhlášce o účetnictví pro podnikatele, které jsou účinné od 1. ledna 2016. Následovalo vystoupení Petra Váchy, předsedy výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů, ke změně pravidel pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Nové, významně snížené limity pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky vyvolají povinnost sestavit



Petra Pospíšilová



Simona Hornochová



Ladislav Mejzlík



Petr Vácha



Simona Pacáková



Jana Skálová

konsolidovanou účetní závěrku pro řadu českých skupin podniků již za účetní období započaté v roce 2016, což bude vyžadovat nezbytnou přípravu s dostatečným předstihem.

Poprvé na semináři byly rozebrány také změny v ostatních prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví. Tomuto tématu se věnovala Simona Pacáková ze Svazu účetních. Následovalo vystoupení Jany Skálové z Komory daňových poradců ČR k novým ustanovením zákona o účetnictví k jednoduchému účetnictví.

Ke změně textu zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky o účetnictví pro podnikatele, která upravuje oceňování zásob vlastní výroby, vystoupil Zdeněk Urban z Komory daňových poradců ČR. Ten seznámil účastníky semináře i s připravovanou interpretací NÚR na toto téma. Další nové interpretace NÚR představil Jiří Pelák z katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, a to jmenovitě již schválenou interpretaci k sestavení přehledu o změnách ve vlastním kapitálu (zveřejněna na webu www.nur.cz pod číslem I-32) a připravovanou interpretaci k tvorbě rezervy na likvidace dlouhodobých hmotných aktiv (ve schvalovacím řízení).

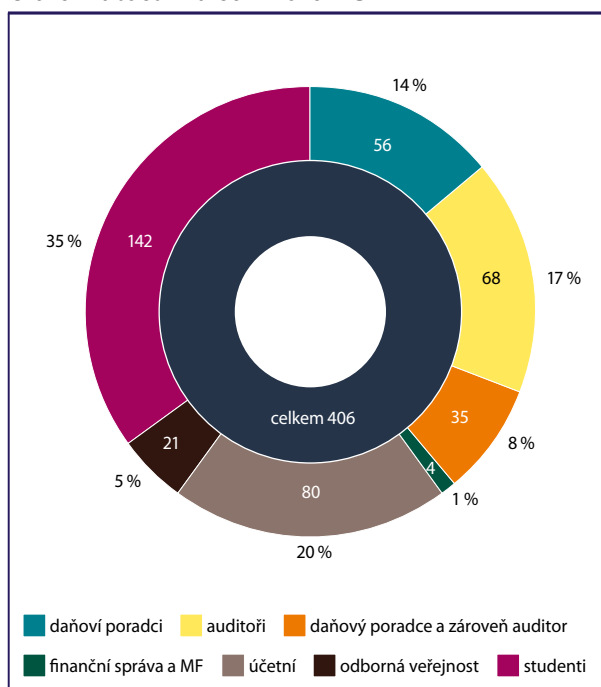
Seminář se setkal s tradičně pozitivním ohlasem účastníků. Zúčastnilo se ho celkem rekordních 406 účetních, daňových poradců nebo auditorů, ale také významný počet studentů a ostatních odborníků v oblasti účetnictví, daní a auditu.

Veškeré interpretace Národní účetní rady a jiné materiály včetně odkazu na fotografie ze seminářů

NÚR najdete na webových stránkách na adrese www.nur.cz nebo na Facebooku Národní účetní rady www.facebook.com/narodni.ucetni.rada.

Jana Skálová
auditorka a daňová poradkyně

Složení účastníků semináře NÚR



Jiří Pelák



Zdeněk Urban



Martin Tuček

Rozhovor s Petrou Pospíšilovou, prezidentkou Komory daňových poradců ČR

Aktuální problémy daní a daňové profese

Doufám, že nebudete považovat moji úvodní otázku za klišé, když se Vás zeptám kdy, jak a proč začala Vaše profesní kariéra v oblasti daní a daňového poradenství?

Daně jsem si vybrala už jako studijní obor na vysoké škole, ale nebyla za tím žádná hluboká touha či myšlenka, byla to volba čistě náhodná. Na rozdíl od mnoha mých vrstevníků jsem jak střední, tak vysokou školu volila tak nějak prakticky, ve smyslu „co by se mohlo hodit, když vlastně nevím, co chci v životě dělat...“ Stejným způsobem jsem pak zvolila daně, na počátku devadesátých let byl daňový systém ještě v plenkách, daňové poradenství teprve vznikalo, a vypadalo to jako obor s perspektivou. Současným pohledem to pro mě byla dobrá volba, určitě nelituju. Ale neplánovala jsem to...

Na minulé valné hromadě Komory daňových poradců ČR v závěru roku 2015 jste byla zvolena opakovaně do prezidia KDP ČR a na jeho zasedání pak prezidentkou komory. S řízením komory máte jako dlouholetá členka prezidia zkušenosti, proto bych se rád zeptal na Vaši představu o roli Komory daňových poradců.

Role české Komory daňových poradců se odvíjí od role daňových poradců jako takových. Daňové poradenství je v České republice regulovaná profese, Komora je založena zákonem, a pomíneme-li advokáty, daňové poradenství může vykonávat jen daňový poradce, člen Komory. To není ve světě zcela obvyklé uspořádání, obvyklejší je situace, kdy daňové poradenství není regulováno, a komory mají členství jen dobrovolné. U nás je tak role Komory do velké míry dána právě regulací, tzn., nemáme tolik prostoru si vybírat, co bude Komora dělat, nicméně máme značnou míru svobody v tom, jak to budeme dělat. Osobně za nejdůležitější oblasti, které má Komora podle zákona zajišťovat, považuju úkoly Komory při vstupu do profese a při udržování vysokého odborného a profesního standardu. Podle zákona nemá totiž daňový poradce na rozdíl od jiných regulovaných profesí, jako jsou auditoři nebo advokáti, žádné zvláštní výsady, možnosti nebo garantovaný trh. Jediným důvodem pro to, aby kdokoli byl ochotný platit si služby daňového poradce, je tak skutečnost, že se jedná o odborníka v tomto oboru s vysokou kvalifikací a vysokým etickým standardem, který je odpovědný za poskytnuté rady a pojištěný pro případ chyby. Hlavní role Komory je pak toto zajistit a následně propagovat vůči veřejnosti,



Ing. Petra Pospíšilová vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a je daňovou poradkyní. V letech 2005–2007 byla ředitelkou odboru nepřímých daní Ministerstva financí České republiky. Od roku 2007 působí ve funkci regionálního daňového manažera ČSOB a od roku 2008 zastává také funkci předsedkyně

Daňové komise České bankovní asociace. V roce 2014 byla zvolena předsedkyní Fiscal Committee EBF (European Banking Federation). Je dlouholetou členkou prezidia Komory daňových poradců ČR, v minulém volebním období vykonávala funkci viceprezidentky KDP ČR a v roce 2015 byla zvolena prezidentkou KDP ČR. Komoru daňových poradců zastupuje v Národní účetní radě a v CFE (Confédération Fiscale Européenne). Odborně se zaměřuje na otázky daně z přidané hodnoty a daně z příjmu právnických osob. Petra Pospíšilová je vdaná a má jedno dítě.

aby bylo zřejmé, proč je rozumné a vhodné služby daňového poradce použít.

Jsou v činnosti komory podle Vás tedy důležitější spíše „vnitřní“ záležitosti řízení profese nebo „vnější“ úloha reprezentace profese a prosazování jejích zájmů?

Asi vás nepřekvapí, když řeknu, že jedno bez druhého nejde, nebo možná spíš dlouhodobě nefunguje. Komora má spoustu úkolů, které jí ukládá přímo zákon, a zároveň se musí snažit být oporou pro daňové poradce, slovy zákona „chránit a prosazovat oprávněné zájmy daňových poradců v České republice“. To všechno něco stojí a někdo to musí zaplatit. Komora se financuje z členských příspěvků a z výnosů z vlastních aktivit. A protože členství v Komore je povinné, povinné je i placení členských příspěvků. Jako vedení Komory se tak musíme zpovídat vlastním členům, že jimi poskytnuté financování používáme způsobem, který je rozumný a efektivní. Nyní jsme v situaci, kdy jsme poměrně dlouho mohli ve „vnitřních“ záležitostech těžit z toho, co udělalo vedení Komory před mnoha lety, kdy Komora vznikala a chod Komory a její kanceláře se nastavoval. Nicméně

jsme se dostali na hranici životnosti systémů, se kterými kancelář Komory pracuje. Abychom i nadále mohli Komoru řídit efektivně, musíme se věnovat i zcela prozaickým aspektům řízení Komory, jako jsou investice do nových systémů a procesů. Nemůžeme ale tím vzdát „vnější“ působení Komory, obzvláště v současné době, kdy rétorika zástupců daňové správy je velmi agresivní, a často staví daňové poradce do velmi negativního světla.

Osobně pozoruji daňovou problematiku jen do té míry, do jaké má styčné body s účetnictvím a auditem, a to poslední dobou ještě v čím dál obecnější rovině. Přesto si nemohu nevšimnout aktuální bouřlivé diskuse o vybírání zejména korporátních daní, daňových podvodech a daňových optimalizací. Jaký je Váš pohled a recept na řešení těchto problémů?

To jsou opravdu poměrně komplexní problémy. Než se pustím do většího detailu, ráda bych připomněla skutečnost, že rozhodování o předmětu zdanění a míře zdanění je v rukách státu. Při některých diskuzích mám opravdu pocit, že se na to dost zapomíná. Politická reprezentace států pravidla zdanění nastavuje, daňové správy jejich dodržování kontrolují. Z některých diskuzí mám občas pocit, že nastavení daňových systémů provádějí daňoví poplatníci s pomocí daňových poradců a politická reprezentace s daňovou správou jen bezmocně přihlížejí. To ale přece není pravda. Jestliže jsme v situaci, že jsou daňová pravidla nějak nastavena, a ukáže se, že to státu nevyhovuje nebo přestalo vyhovovat, je zcela v jeho rukou daňová pravidla změnit. Opravdu není fér v takové situaci začít lamentovat, jak že je to možné, že daňoví poplatníci ta stávající pravidla využívají...

Pokud se ale budeme zamýšlet opravdu už nad řešením stávajícího stavu a v čem nevyhovuje současná situace, vidím dvě základní oblasti problémů, které bude potřeba nějakým způsobem uchopit. První část problémů určitě leží v oblasti míry agresivity na straně daňových poplatníků při aplikaci stávajících pravidel, tzn. ne už jejich využívání, ale spíše zneužívání. V této oblasti už bylo ledacos vykonáno, tady svou úlohu sehrály jak daňové správy, že se nebály jít do sporu ohledně nastavení transakcí, ale i soudy, které stanovují mantinely pro rozlišení mezi daňovou optimalizací (ještě povolenou) a zneužitím pravidel. To, že ještě „úplně přesně“ nevíme, kde ty mantinely jsou přesně v každé dané situaci, to je realita, a nikdy to přesně vědět nebudeme. Nezbývá než sledovat judikaturu, nejen českou, ale minimálně i evropskou, nejlépe i ze třetích zemí, a hledat možná řešení. V případech, kdy daňový poplatník nechce jít do sporu s daňovou správou, je pak nutné volit bezpečná řešení. Daňové podvody ponechávám záměrně zcela stranou, protože ty by měly být záležitostí policie jako trestné činy, kde

daňová správa je pouze jedním z aktérů, nikoli však hlavním hybatelem akce.

V té druhé rovině, obávám se, jsme zatím moc nepostoupili. Problémy, které jsou v této oblasti, vznikají v zásadě v důsledku toho, že velké korporace prakticky „ztratily národnost“, jsou globalizované a prakticky jim nečiní problémy své aktivity přesouvat po světě tak, jak je pro ně smysluplné (nemluvím jen o daních). Daňové politiky a daňové správy jsou ale pořád ještě národní, nebo řekněme lokální, nefungují globalizovaně. Politici pořád ještě vymýšlejí, jakým způsobem nalákat do své jurisdikce některé daňové poplatníky, případně jak jiné zapudit. A daňové správy spolupracují jen velmi omezeně a příliš si navzájem nevěří, a to ani na území Evropské unie, kde by zájmy daňových správ mohly být alespoň navzájem blízké. Ani tady to pořádně nefunguje, a zatím ani nevidím žádný blížící se horizont pro zlepšení. Národní zájmy pořád vyhrávají ve stylu „bližší košile než kabát“. Na úrovni OECD se probírají různá témata, diskutují se možná řešení a opatření, ale diskuse o tom, jestli je národní zájem pořád ještě ta správná cesta, ani nezačala. A daňové systémy ve světě jsou přitom různé, a bez jejich sladění to jen těžko půjde. Tento typ problémů bych zjednodušeně mohla ilustrovat na situaci řekněme Googlu (aspoň myslím, Google případně promine ☺), který byl před časem popotahován tiskem za to, že nezdaňuje některé své příjmy (nebo je zdaňuje málo). Situace byla přitom taková: oficiální sídlo korporace v Irsku, místo skutečného vedení v USA – Irsko ale korporaci nepovažovalo za daňového rezidenta (tj. do určité míry nezdaňovalo), protože za rozhodné považuje místo skutečného vedení; USA korporaci také nepovažovalo za daňového rezidenta, protože pro to je rozhodné oficiální sídlo korporace. Kdo za to může? Podle masáže v tisku Google. Můžete namítnout, že možné řešení leží v úmyslu strukturu postavit tak, aby to „vyšlo“, ale pak se měla jedna ze zúčastněných daňových správ pustit do řešení, např. přes institut zneužití práva, což se podle všeho nestalo. Pokud by ta situace ale nebyla zneužitím práva, vracíme se k tomu, že to



nemá řešení do té doby, než se pravidla pro zdanění změní tak, aby buď USA, nebo Irsko korporaci zdani-ly. Kdo jiný by to měl udělat? V tomto ohledu nás ještě čeká dlouhá cesta, která dosud nezačala.

Mám často pocit, že se vlády snaží v oblasti da- ní zoufale odstranit následky svých minulých kro- ků a konceptů, které byly založeny často pou- ze na politických záměrech a ne na odborných úsudcích, případně nezaregistrovaly včas měni- cí se podmínky globální ekonomiky a její důsledky na národní výběr daní. Rád bych viděl spíše něja- ké koncepční změny než jen budování nových sys- témů regulace, centrálních registrů a kriminaliza- ci legální snahy firem o minimalizaci daňové zátě- že. Vidíte ze své pozice a zkušenosti nějak tako- vé světlo na konci tunelu?

Toto je podobně složitá diskuse stejně jako v ob- lasti, o které jsem hovořila v odpovědi na předcho- zí otázku. Pochopitelně bych ráda viděla také nejpr- ve koncepční diskusi odborníků nad tím, co zdaňovat a co ne, a proč, a teprve potom provádění změn. Ta se ale na politické úrovni v České republice moc ne- vede, a prakticky ji moc nevidím ani na úrovni evrop- ské nebo světové. Je to totiž politicky velice citlivé té- ma, a pokud není politicky jasno, „jak to vyjde“, tak se jí většina účastníků dost obává. Osobně tady vidím velké pole působnosti pro akademickou sféru, která je vhodným a bezpečným prostředím pro tento typ dis- kuse. Dokážu si pak představit, že z takové academic- ké diskuse může vzniknout výstup, který bude mož- no uchopit politicky jako záměr, a na úrovni úřadů jej pak rozpracovat a zrealizovat. Nedokážu si ale před- stavit, že by se taková diskuse vedla na úrovni např. Ministerstva financí, protože tam na to není ani čas, ani jiná kapacita. Navíc politický život vlády je krát- ký, čtyři roky funkčního období neposkytují dosta- tečný prostor na něco takového. Kde hledat to světlo na konci tunelu? Snad nám nový zákon o státní sprá- vě do určité míry alespoň stabilizuje obsazení úřadů na úrovni náměstků, což by mohlo být to místo, kde akademické výstupy uchopí a převedou do konceptů, podle kterých se postupně daňový systém upraví. Je to ještě daleko, revoluce nebude, ale toto bych viděla jako rozumnou cestu dál.

Myslím, že je stále zřetelnější rozpor mezi me- zinárodním byznysem a reportingem podle mezi- národních standardů účetního výkaznictví (napří- klad pro investory na globálních kapitálových tr- zích) a přetrvávající národní regulací výběru da- ní. I u nás mají kotované firmy povinnost účtovat a vykazovat podle IFRS, ale daňový základ vyčíslit bez vlivu IFRS. Byla byste pro změnu tohoto kon- ceptu nebo ne a z jakých důvodů?

Toto je cesta, kterou osobně velmi podporuji. Současné nastavení, kdy korporace mají povinnost

účtovat podle IFRS, ale „zdaňovat česky“, považu- ji za velmi nešťastné. Netroufám si tipovat, jak moc správce daně při kontrole kontroluje toto pravidlo (měl by), a jak případně zjistí nedostatky. Ono se to navenek zatím příliš neprojevuje, ale jak se v průbě- hu času mění IFRS, bude se situace pro tyto korpora- ce velmi komplikovat. Současné nastavení je zdánlivě bez problémů z toho důvodu, že ve finančním sekto- ru jsou české účetní standardy prakticky zcela přízpu- sobeny IFRS (ale proč si potom hraje na zdanění „po česku“?), a ve zbývajících oblastech je dotčených entit málo, a nějak si s tím poradí. Nicméně s vývojem IFRS se bude tato situace zhoršovat. Čím více budou pravidla odlišná, tím více budou tyto korporace prak- ticky povinny vést dvojí účetnictví. To je vysoce nee- fektivní a administrativně náročný přístup. Osobně se domnívám, že velmi rozumný by byl přístup, kdy by korporace mohly pro účely zdanění vycházet ze svého IFRS výsledku, a stát by si výslovně určil, v jaké oblas- ti chce provést pro daňové účely jaké úpravy tak, aby případné negativní dopady do daňové oblasti elimino- val. Ze své laické pozice vidím dvě oblasti, ve kterých se IFRS odlišuje od současného nastavení českých pravidel. První je v oblasti časových efektů do výsled- ku hospodaření, ať už se jedná o definice aktiv, jejich vymezení nebo promítání aktiv či pasiv do výsledku hospodaření. Tyto rozdíly nepovažuji za fatální. Druhá oblast jsou situace, kdy IFRS nějakým způsobem promí- tá některé operace přímo do kapitálu, zatímco v čes- kých předpisech se jedná o výsledkovou operaci – to je oblast složitější a určitě k diskusi.

Takže kdybyste chytila zlatou ryбку a ta Vám slí- bila splnit tři přání, co byste si přála v oblasti da- ní v ČR?

Říká se, že si člověk má dávat pozor na to, co si pře- je, protože může být potrestán tím, že se mu to spl- ní. Takže jsem v této oblasti spíše opatrná... Nicméně určitě bych si přála, aby naše daňová správa zůstala otevřená tak, jak teď několik let byla. Otevřená k dis- kusi s daňovými poplatníky, daňovými poradci i dal- šími odborníky v daňové a ekonomické oblasti. V po- sledních měsících se mi zdá, že se malinko začíná „za- kuklovat“ do sebe, vypadá to, jakoby daňový poplat- ník bylo synonymem pro daňový podvodník. Byla by velká škoda, kdyby se otevřenost a komunikace za- stavila, nejen pro daňové poplatníky, ale i pro daňo- vou správu jako takovou. Stabilita daňového systé- mu budiž druhým přáním, daňový zákon je dílo lidské, a tudíž nedokonalé, ale dokonalosti nedosáhneme tím, že ho budeme pořád upravovat a leštit. To mnoh- dy dokáže čas a praxe, jen kdyby dostaly příležitost. Pokud provádíme úpravy, které činí zákon krásněj- ším, aniž by ale přinesl buď nějakou výhodu pro da- ňového poplatníka, nebo vyšší daňový výběr pro stát, není to příliš účelné, jen to zanáší do systému chaos a komplikace. A do třetice? Nevím, snad osvíceného

ministra financí? Nebo světový mír? Možná to vyjde nastejno...

Auditoři a účetní mají svou celosvětovou organizaci a mezinárodní standardy. Jak hodnotíte minulý a současný postup integrace profese daňových poradců v mezinárodním měřítku, a to nejen na poli CFE (Confédération Fiscale Européenne), ale i celosvětově?

Komora daňových poradců byla od svého vstupu do CFE vždy aktivním členem, hlavně díky osobnímu nasazení bývalého dlouholetého prezidenta KDP Jiřího Nekováře. Ten taky po dobu dvou let předsedal i této evropské organizaci daňových poradců. I díky jeho aktivitě byla založena nová platforma pro mezinárodní spolupráci daňových poradců. Co se týká obsahu spolupráce na této evropské či mezinárodní úrovni, za důležité určitě považuji diskuse o profesních otázkách, etickém kodexu či roli daňových poradců. Řešíme v těchto oblastech všichni velmi podobné otázky bez ohledu na to, jestli na národní úrovni je daňové poradenství regulovanou profesí nebo ne. Technické diskuse o daních, přímých či nepřímých, je už trochu složitější, protože tam je společným jmenovatelem na jedné straně daňová judikatura jako posouzení výsledku některých používaných struktur, a na druhé straně daňová politika, což se může pro běžného daňového poradce jevit jako debata poněkud vzdálená od jeho každodenní praxe, a tudíž neužitečná. Naším úkolem pak je vysvětlit, jak se od debaty o daňové politice dostaneme ke konkrétním daňovým pravidlům, a taky proč je někdy následně prakticky nemožné je změnit. Pokud například proběhne debata o pravidlech pro DPH na evropské úrovni, kde se odsouhlasí, a my vytáhneme naše připomínky až při národní transpozici, je už pozdě. Je proto nanejvýš potřeba sledovat dění na mezinárodní úrovni, když už ne s ambicí jej ovlivnit, tak alespoň proto, abychom rozuměli tomu, co k nám dříve či později v podobě daňových pravidel dorazí.

Ve vedení Komory auditorů, Svazu účetních i Komory daňových poradců jsou aktuálně v jednom volebním období tři ženy. Myslím, že by naše profesní organizace mohly být příkladem různým diskusím politiků o roli žen ve vedoucích pozicích. Vnímáte rozdíly mezi mužským a ženským stylem vedení, lze to takto zobecňovat nebo je to individuální a závislé spíše na konkrétních lidech?

Zobecňování bych se dopouštěla jen nerada, ale pokud se bavíme o mužském a ženském světě, o mužském a ženském přístupu k řízení lidí, vedení projektů či organizací atd., je podle mého názoru nutné si uvědomit, že nutně tu ten efekt rozdílnosti existuje jako důsledek evoluce, a je to tak dobře. Role muže a ženy je od pradávna jiná a nejde změnit ze dne na den, ani bych to nepovažovala za vhodné nebo rozumné. Muži mají jiné dispozice než ženy a opačně, což není nic

špatného, naopak si myslím, že je to fajn, a v dané situaci je lepší využít právě to, co lépe funguje. Snažit se napasovat jedno do druhého pod pláštěm rovných příležitostí a genderového zastoupení není podle mého názoru správná cesta. Ženy jsou obvykle praktičtější, přímočařejí směřují k řešení toho, co je před nimi, neztrácejí čas, hledají koalice. Muži jsou více snílci, válečníci a ochranáři, více soupeří a soutěží. V jednotlivých případech to může pochopitelně být naopak. Někdy je fajn mít (mužskou) vizi takovou, o které by se ženě ani nesnilo, protože nevidí přes tu hromadu překážek na cestě; jindy je lepší vzít lopatu, a proházet tu cestu (to chlapy většinou moc nebaví...). Ještě jsem osobně nezažila situaci, kdy by se žena, která o něco usilovala, musela potýkat s tím, že to nemůže dělat, protože je „žena“. Důvody byly jiné, a pravdou je, že z mnoha důvodů se jako ženy do některých situací nebo akcí nepouštíme. Rovné příležitosti z nás může neudělat, stejně jako z mužů neudělají ženy.

Je to pěkná shoda okolností, že to v těchto třech konkrétních institucích takto dopadlo, ale nepřičítala bych tomu větší váhu, než to ve skutečnosti má. Přistupuji k tomu tak, že řízením osudu se našly v těchto organizacích ženy připravené odpracovat svou část, zrealizovat svá předsevzetí při řízení těchto organizací a připravit tyto organizace tak, aby – až se objeví nový šéf – mohl on či ona převzít velení a vést tyto organizace dál. Snad se nám to podaří.

Profese auditorů a daňových poradců mají některé styčné body, což dokazuje i to, že zhruba třetina členské základny obou komor se prolíná



a je společná. Vidíte nějaké další možnosti vzájemné spolupráce nebo inspirace než ty, které již probíhají?

Komora daňových poradců a Komora auditorů spolupracují dlouhodobě, nejen na půdě Národní účetní rady, i díky propojené členské základně, jak správně zmiňujete. Z tohoto důvodu probíhá i spousta neformální a neformalizované spolupráce, což je prakticky ten nejlepší výsledek, jakého je možno dosáhnout, protože nám to funguje tak nějak skoro „samo“, prostě po té lidské stránce. Toho si velmi cením, a budu osobně dělat vše pro to, aby to tak zůstalo i do budoucna. Naše organizace jsou podobné, navzájem se inspirujeme, co jak dělat, aby to dobře fungovalo. Po věcné stránce nás spojuje účetnictví jako systémem, ze kterého vycházíme při naší práci. Tam nás ještě nějaké diskuse čekají, protože náš přístup je přece

jen trochu jiný – my většinou sledujeme detail zpracování (a na konci to nějak vyjde...), auditori se spíše dívají na to, jestli to vyšlo tak, jak by očekávali v dané situaci (a ten detail není možná vždycky až tak podstatný...). A to je určitě oblast, nad kterou se budeme dále potkávat, střetávat i pomáhat si navzájem. Dokážu si představit, že bychom rozvinuli větší spolupráci na odborné úrovni, tedy v rámci naší Komory na úrovni odborných sekcí, na úrovni Komory auditorů na úrovni výborů. Uvidíme, jestli v této oblasti najdeme vhodný formát a obsah.

Děkuji Vám za rozhovor a přeji hodně úspěchů ve vedení Komory daňových poradců i ve Vašem zaměstnání a zdraví a spokojenost do nového roku 2016.

rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

na pomoc auditorům

Metodická doporučení k činnosti územních samosprávných celků

Odbor dozoru a kontroly veřejné správy Ministerstva vnitra České republiky zveřejňuje na svých webových stránkách dokumenty související s činností tohoto odboru. K nim patří i metodická doporučení k činnosti územních samosprávných celků a k zákonu č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Odměňování a ostatní související nároky a peněžitá plnění členů zastupitelstva obce

Metodické doporučení č. 5.2 Odměňování a ostatní související nároky a peněžitá plnění členů zastupitelstva obce podle právního stavu k 30. červnu 2014.

Jde o doplněné a rozšířené vydání souboru metodických doporučení, které je zaměřeno na výklad některých konkrétních ustanovení zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, týkajících se problematiky poskytování odměn členům zastupitelstev obcí s tím, že autoři vycházejí zejména z praktických poznatků a zkušeností obcí a měst. Metodické doporučení obsahuje výklad nejčastějších otázek nejen z oblasti „odměňování“, ale i dalších souvisejících nároků a peněžitých plnění členů zastupitelstva obce a fyzických osob vykonávajících veřejnou funkci. Kromě toho je zde popsána i problematika pravidel poskytování odměn po volbách a v tzv. volebním mezidobí.

Příručka je uspořádána formou dotaz – odpověď a je určena pro starosty, místostarosty, členy kontrolních

výborů zastupitelstev obcí, tajemníky obcí, personální a mzdové účetní měst a obcí. Určena je také pracovníkům krajských úřadů, kteří provádějí kontrolu hospodaření obcí podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Povinnosti obcí při nakládání s obecním majetkem podle zákona o obcích

Metodické doporučení č. 7.1. Povinnosti obcí při nakládání s obecním majetkem podle zákona o obcích podle právního stavu k 1. červnu 2014.

Ředitelka odboru dozoru a kontroly Ministerstva vnitra v úvodu dokumentu uvádí, že začátkem roku 2012 byla vydána metodická pomůcka k povinnostem obcí při nakládání s obecním majetkem, které jsou stanoveny zákonem č. 128/2000 Sb. Tato pomůcka se setkala s pozitivním ohlasem a je v praxi hojně využívána.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva vstoupily 1. lednem 2014 v účinnost nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.), zákon o obchodních korporacích (zákon č. 90/2012 Sb.) a další navazující předpisy. Změny v českém civilním právu přitom zásadním způsobem ovlivnily i oblast práva veřejného, včetně zákonů o územních samosprávných celcích.

Ministerstvo vnitra se proto rozhodlo metodickou pomůckou z roku 2012 aktualizovat, resp. doplnit



a rozšířit s odkazem na zákon č.128/2000 Sb., nový občanský zákoník. Doplněny byly i odkazy na aktuální judikaturu zejména Nejvyššího soudu. Metodická pomůcka si zachovává své dosavadní zaměření na práva a povinnosti stanovené zákonem č.128/2000 Sb.; není proto koncipována jako pojednání o všech povinnostech, které obcím vyplývají z nového civilního práva.

Uvedené názory představují podle ředitelky jen právně nezávazná stanoviska a doporučení Ministerstva vnitra, a je proto nutné v konkrétních případech vždy zohlednit aktuální právní stav i náhledy soudů na interpretaci zákona č. 128/2000 Sb. Nelze totiž vyloučit, že soudy budou mít na určitou otázku jiný právní názor.

Závěr

Přestože jsou zmíněné dokumenty primárně určeny obcím, respektive orgánům obcí, nepochybuji o tom, že budou vhodnou metodickou pomůckou i pro auditory, kteří podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí provádějí přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek.

Metodická doporučení jsou na webových stránkách Ministerstva vnitra na adrese www.mvcr/odk2/clanek/dokumenty-odk-odbor-dozoru-a-kontroly-verejne-spravy.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



MOORE STEPHENS

ADEUS a Moore Stephens se spojí

Od ledna 2016 se spojily poradenské firmy ADEUS a Moore Stephens, které budou nadále vykonávat své auditorské, daňové a účetní poradenství pod společným názvem Moore Stephens. Moore Stephens se tak

stane poradenskou společností se 120 zaměstnanci, 9 partnery a 5 kancelářemi v Domažlicích, Jindřichově Hradci, Praze, Plzni a Táboře. Jedním z přínosů spojení těchto poradenských společností je rozšíření portfolia míst,

ve kterých jsou jejich služby poskytovány na území České republiky. Portfolio poskytovaných služeb zůstává ve všech kancelářích plně zachováno.

-MVA-

Co najdete v e-příloze č. 1/2016

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.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Aktuality

• Kontrolní hlášení a 5-denní lhůta pro odstranění pochybností

Lhůta pro opravu nebo potvrzení údajů v kontrolním hlášení je zákonem stanovena na 5 kalendářních dnů.

• Kontrolní hlášení v praxi 2 – problémy z „procesního“ pohledu

Při porušení povinností spojených s kontrolním hlášením jsou pro daňové subjekty poměrně citelné

sankce. Problematickou oblastí je způsob výpočtu běhu lhůt pro stanovení daně u těch plátců, kteří podávají přiznání k DPH kvartálně, ale povinnost podávat kontrolní hlášení jim vzniká měsíčně.

• Kontrolní hlášení ohrožuje mlčenlivost. Jsou citlivá data firem v bezpečí?

Kontrolní hlášení obsahuje data, na základě kterých lze snadno zjistit, pro koho a za kolik plátce pracuje.

• Podniky nejsou připraveny na kontrolní hlášení. Budou sankce zmírněny?

Zmírnění sankcí při porušení podání kontrolního hlášení zřejmě přinese novela zákona v průběhu roku 2016.

• Účetní systémy části firem stále nejsou připraveny na kontrolní hlášení

Malé a střední firmy se stále potýkají s komplikacemi při nastavení systémů pro podávání kontrolního

hlášení u daně z přidané hodnoty, vyplývá z ankety.

• Nesouhlasíme s automatem na pokuty

Komora daňových poradců ČR vyzývá finanční správu ke shovívavosti při uplatňování sankcí, které jsou zákonem stanoveny v souvislosti s podáním kontrolního hlášení.

• Evidence tržeb přinese až 15 miliard ročně, tvrdí ministerská studie

Elektronická evidence tržeb by měla být povinná pro podnikatele, kteří přijímají tržby v hotovosti, od roku 2018.

Zaznamenali jsme

• Velká čtyřka auditorů si mění klienty, lídr trhu zkontroluje účty Agrofertu

• Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně

-MVA-

Desatero pravidel zveřejňování v publikacích Komory auditorů ČR

1. Jednotlivá čísla časopisu jsou tematicky zaměřena. Toto zaměření stanovuje Redakční rada a zveřejňuje jej na webu KA ČR.
2. Pro každé číslo Redakční rada určí editora. Editor je pověřen sestavením tematické části čísla, tj. připraví jeho obsahovou náplň, navrhne a osloví autory jednotlivých článků a konzultuje s nimi jejich obsah tak, aby se navzájem vhodně doplňovaly a nepřekrývaly. Obsahovou náplň čísla projedná předem s Redakční radou. Připraví editorial, ve kterém stručně popíše skladbu tematické části daného čísla.
3. Článek podléhá recenznímu řízení, které provádí Redakční rada. Autor může být požádán o zkrácení, doplnění či jiné úpravy článku. Článek může být upraven i přímo Redakční radou. V takovém případě je autor požádán o souhlas s úpravami. Pokud autor nesouhlasí s úpravami požadovanými Redakční radou, článek nebude zveřejněn.
4. O zveřejnění autorského díla (článku) rozhoduje Redakční rada. Odmítne-li Redakční rada článek ke zveřejnění, informuje o tom autora.
5. Za obsahovou správnost a jazykovou úroveň článku odpovídá jeho autor. Zveřejňované články nejsou informacemi ani radami poskytnutými odborníkem. Komora auditorů ČR neodpovídá za případné škody způsobené informacemi uveřejněnými v článku.
6. Autorská odměna se stanoví dle honorářového řádu KA ČR včetně odměny pro editora.
7. Každý autor a editor má právo na zaslání jednoho výtisku časopisu poštou zdarma.
8. Zasláním článku ke zveřejnění v časopise poskytuje autor Komoře auditorů ČR časově neomezený souhlas ke všem způsobům užití článku v neomezeném rozsahu. Komora může článek zveřejnit zejména v časopise Auditor včetně jeho zveřejnění na internetu nebo ve znalostních a právních databázích v rámci předávání kompletních obsahů čísel těmto databázím. Osobnostní autorská práva náleží autorovi.
9. Tato pravidla platí obdobně i pro zveřejnění autorských textů v jiných publikacích Komory auditorů ČR. Pravomoci Redakční rady jsou v těchto případech přeneseny na Výbor pro vnější vztahy.
10. Zasláním článku Redakční radě ke zveřejnění v časopise Auditor či jiné publikaci autor souhlasí s výše uvedenými pravidly.

AUDITOR, číslo 1, 2016, ročník XXIII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předseda Ing. Jiří Pelák, Ph.D., místopředseda doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Jarmila Melichová, Ing. Jiří Mikyňa, prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Mgr. Dagmar Palková, Ing. Jana Skálová, Ph.D., Ing. Petr Vácha. **Redakce:** Ing. Mariana Valášková, Ph.D.

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

e-mail: redakce@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 211 149 972,

607 972 085, fax: 211 149 973, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy

KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 11. 2. 2016

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv KA ČR

