

V Praze, dne 2. září 2009
č.j. 1240/09
vyřizuje: Ing. Lenka Rückerová
telefon: 221 60 2425

Ministerstvo financí České republiky
Ing. Eduard Janota
ministr financí
Letenská 15
118 10 Praha 1

Vážený pane ministře,

děkujeme za možnost vyjádřit se k návrhu vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, včetně Pozemkového fondu České republiky a organizačními složkami státu. Tento návrh byl do Komory auditorů České republiky doručen dne 24. srpna 2009 a zaregistrován pod číslem jednacím 1874/09.

V příloze Vám zasíláme připomínky Komory auditorů České republiky, které se týkají obecně koncepce navrhované vyhlášky a úpravy vybraných ustanovení.

Těšíme se na další spolupráci s Vámi.

S přátelským pozdravem



Ing. Eva Rokosová, MBA
ředitelka Úřadu

Příloha

Připomínky KAČR k návrhu vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, včetně Pozemkového fondu České republiky a organizačními složkami státu

Připomínky Komory auditorů České republiky k návrhu vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územně samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, včetně Pozemkového fondu České republiky a organizačními složkami státu (dále jen vyhláška)

Níže uvedené připomínky směřují zejména do oblastí krajů obcí, dobrovolných svazků obcí a příspěvkových organizací zřízených územně samosprávnými celky (dále jen ÚSC)

Připomínky jsou rozděleny do několika oblastí se snahou o komplexní pohled na celý návrh vyhlášky. Přitom považujeme za velice obtížné hodnotit právní úpravu jednotlivých oblastí upravovaných vyhláškou v situaci, kdy není k dispozici jakákoliv informace o obsahu nových účetních standardů a také budoucích konsolidačních postupů. Okruh problémů, které budou příslušné standardy a konsolidační postupy upravovat, se tak mohou stát dalšími zdroji nejasností, protože spolu s vyhláškou tvoří jeden vzájemně propojený celek a bez chybějících částí nelze postihnout všechny souvislosti.

1. Systémové připomínky směřující k systému výkaznictví ÚSC

1.1. Rozvaha – strukturování položek aktiv a závazků

Dle předaného výstupu nebyla provedena detailní analýza struktury běžných výkazů ÚSC. Výkazy by obecně měly sloužit dalším uživatelům pro možnost analýzy se záměrem identifikovat, jaká je situace konkrétního subjektu. Proto je nutné, aby byly vydefinovány nejzásadnější skupiny majetku a závazků podle významnosti z hlediska objemu a rovněž byla definována jejich „homogenita“ z hlediska interpretovatelnosti uživatelem účetní závěrky. Pokud je určitá skupina objemově významná a je na druhou stranu interpretačně nehomogenní, je nutno provést její další detailnější rozčlenění tak, aby byly uživateli poskytnuty relevantní informace.

Standardní struktura majetku u ÚSC (odhadem cca 70 – 85 %) je v současnosti klasifikována v položce „stavby“, přičemž se jedná o nehomogenní skupinu s rozdílnými ekonomickými charakteristikami daného majetku. Do jednotlivých vykazovaných skupin doporučujeme oddělit majetek, který má v sobě zakomponován nějaký ekonomický výnos (současný, potenciální, budoucí) a majetek, který je významný pouze z hlediska nákladových potřeb. Považujeme proto za nesprávné, aby položky zásob, které nedosahují zpravidla ani jednoho procenta brutto aktiv byly vykazovány v rámci cca 10 kategorií (respektive na těchto 10 kategorií je pamatováno v rozvaze) a položka zabírající těch cca 70 - 85 % brutto aktiv u ÚSC byla vyřešena jedinou položkou. Doporučujeme pro položku stavby zavedení následujících kategorií:

- bytové domy a bytové jednotky

- nebytové domy a nebytové jednotky využívané pro kulturní, sportovní, zdravotnické, školské a sociální účely
- ostatní nebytové domy a nebytové jednotky
- komunikace a veřejné osvětlení
- ostatní inženýrské sítě a související stavby (vodovody, kanalizace, ČOV, plynovody)
- ostatní stavby

K výše uvedenému lze ještě alternativně doplnit třeba i rozdělení na stavby pronajímané, zapůjčené a používané k vlastnímu využití. Ten zásah je relativně malý, co se týče systému jako celku a ani pro obce by nebyl takovým problémem, jeho přidaná hodnota pro uživatele by znamenal obrovský posun vpřed. Jen připomínáme – logika u ÚSC je úplně jiná než u podnikatelů – u podnikatelů je základním předpokladem, že majetek je zdrojem, na jehož základě jsou generovány výnosy resp. zisk – proto lze kolonku stavby, i když je třeba finančně zásadní, hodnotit jako relativně jednodušskou skupinu. U ÚSC to ale v žádném případě neplatí. Samozřejmě jen poznamenáváme, že pokud by byla tato myšlenka přijata, bylo by dobré zvážit, zda by se (byť třeba jen zúženě) nedala aplikovat i u majetku na účtu pořízení (042).

Podle našeho názoru členění dle pomocného statistického přehledu nemůže v tomto případě pomoci při zvýšení vypovídací schopnosti výkazů pro uživatele.

1.2. Rozvaha – vykazování dlouhodobých a krátkodobých pohledávek/závazků

V jednotlivých položkách rozvahy a výsledovky nejsou dle našeho názoru dostatečně jasně definovány postupy pro vykazování dlouhodobých a krátkodobých pohledávek a závazků.

Ustanovení §4 odst. 8 vyhlášky váže vykazování v rozvaze k zůstatkům jednotlivých syntetických účtů. To při striktní aplikaci a zároveň při požadavku rozdělení pohledávek či závazků povede k následujícímu – závazek z obchodního styku, kde je pozastávka například ve výši 10 % by měl být v části krátkodobé zachycen do krátkodobých závazků a pozastávka se splatností delší než 1 rok pak zaúčtován na účty dlouhodobých závazků. Dle našeho názoru by bylo praktičtější umožnit účtování celého závazku na účet krátkodobých závazků (321) s povinností účetní jednotky rozdělit pro vykazování závazek na krátkodobý a dlouhodobý.

Dle našeho názoru by měl rovněž být jasně deklarován i postup při řešení zbytkové splatnosti – tj. například na začátku účetního období se jednalo o dlouhodobý závazek, nicméně k rozvahovému dni je již splatnost kratší než 12 měsíců a tudíž by měl být vykázán jako krátkodobý závazek. Opět s ohledem na problém uvedený v předchozí větě je nutno definovat, zda je nutné provádět přeúčtování mezi účty pro dlouhodobé a krátkodobé závazky, nebo by stačily pouze úpravy ve vykazování.

1.3. Pojem náklad a výnos

S ohledem na předložený návrh struktury výnosových a nákladových účtů se domníváme, že je nezbytně nutné zamyslet se nad tím, jaké položky mají být uznány za náklad a výnos. Jedná se zejména o případy přijatých plateb (zejména dotací), u kterých je účetní jednotka povinna bez jakýchkoliv možností rozhodovacích zásahů postoupit tuto platbu dále. Jako příklad můžeme uvést u obcí sociální dávky, kdy obec přijme dotaci na tyto dávky, které má povinnost podle definovaných pravidel vyplatit a případnou nevyplacenou část vrátit do státního rozpočtu. Tento případ rozhodně dle našeho názoru nenaplňuje obecné chápání pojmu nákladu a výnosu. Takovéto případy by měly být zachycovány pouze rozvahově, pokud daná účetní jednotka platbu pouze zprostředkovává bez jakékoliv možnosti rozhodování o podmínkách této platby.

Zde bychom rádi upozornili na případné problémy v souvislosti s postupy konsolidace, jež prozatím nemáme k dispozici.

1.4. Struktura výkazu zisku a ztráty

Zde platí obdobná připomínka jako v bodě 1.1. tohoto materiálu. Samostatně jsou navrženy k vykazování položky, které budou v řádech pár tis. Kč i třeba u velkých ÚSC (např. silniční daň) a na druhou stranu budou kumulativně vykazovány položky, u kterých se jedná o prostředky třeba v objemu 40 – 50 % všech nákladů, což se týká zejména poskytnutých dotací. Do jedné položky budou slučovány různé druhy transferů. V některých případech se jedná o výdaje charakteru „mandatorního“ např. krytí věcné režie u ZŠ, v některých případech ale mají charakter hodně dobrovolný (dotační platby jiným rozpočtům apod.).

Z našeho pohledu chybí vazba na objemovou analýzu struktury nákladů ÚSC s tím, že tam, kde se očekávají významné objemy homogenních nákladů je z hlediska vypovídací schopnosti výkazu třeba dalšího členění. Níže uvádíme některé typy významných nákladů a výnosů ÚSC, které nejsou ošetřeny a které by tedy musely skončit v některých kolonkách typu „ostatní“ (níže uvedený výčet je pouze pro příklad)

Náklady:

- Sociální dávky
- Dopravní obsluha
- Příspěvky do fondu opravy SVBJ
- Další různá plnění a náhrady pro fyzické osoby (občany), náhrady placené obyvatelstvu
- Tvorba fondů

Výnosy:

- Odvody z odpisů a ostatní odvody příspěvkových organizací
- Přijaté příspěvky a různé náhrady (náhrady za náklady soudního řízení, náhrady nákladů správního řízení, příspěvky od pojišťoven, atd.)

- Podíly na výnosech z odnětí půdy ZPF a lesních pozemků
- Pokuty městské policie, ze stavebního řízení, živnostenských úřadů, životního prostředí
- Zúčtování fondů
- Nejasnosti u výnosů rozpočtově určených ÚSC

Doporučujeme také detailnější strukturu oblasti přijatých dotací včetně provázání do výkazu rozvahy, kde jsou vazby poněkud nejasné.

1.5. Výkaz CASH FLOW

Zde máme systémovou připomínku – odborníci se shodují, že CASH FLOW přímou metodou je z hlediska přínosů pro uživatele mnohem lepší než CASH FLOW nepřímou metodou. Obce za drtivou většinu svých činností sestavují CASH FLOW přímou metodou na úrovni rozpočtu (dokonce u menších obcí a DSO jsou veškeré peněžní operace zahrnuty do rozpočtu) – tj. prostřednictvím výkazu o plnění rozpočtu sestavují výkaz na bázi toku hotovosti s dobrou vypovídací schopností.

Nyní by podle vyhlášky měly dané obce sestavovat další výkaz podobný výkazu pro účetní jednotky podnikatelského sektoru, který je z hlediska analýz mnohem méně využitelný než dokládání plnění rozpočtu.

Doporučujeme ke zvážení, zda by nebylo vhodnější využít CASH FLOW na bázi sledování plnění rozpočtu s případnými dalšími úpravami, které by ošetřovaly peněžní toky jdoucí mimo rozpočet v případě „cizích a sdružených prostředků“, což je otázka dvou řádků. Problém nastává pouze u hospodářské činnosti, kde by bylo nutné pracovat asi s modifikovanou formou nepřímé metody. Nicméně bychom chtěli zdůraznit, že pro převážnou většinu obcí je výkaz o plnění rozpočtu naprosto vyčerpávajícím a dostatečným dokladem peněžních toků, neboť jsou v něm zahrnuty veškeré peněžní operace dané obce, pokud nemá hospodářskou činnost.

Poznámka k ustanovení § 9 vyhlášky – vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

V případě příspěvkových organizací je stanoveno, že nesestavují výkaz CASH FLOW a dále výkaz o změnách vlastního kapitálu. U velkých příspěvkových organizací by se však mohlo jednat o velmi zajímavé informace. Doporučujeme proto zvážit, zda by výše zmíněné výkazy neměly být sestavovány i u těchto organizací a to od určité velikosti např. s výnosy přesahujícími 100 mil. Kč.

1.6. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Z hlediska předkládaných informací uživateli jen fakticky rozepisuje změnu stavu vlastního kapitálu na zvýšení a snížení bez jakékoliv další specifikace jednotlivých typů pohybů a zůstává tak pouze na úrovni struktury rozvahových účtů.

Pro uživatele výkaz v takovéto struktuře nemá žádnou vypovídací schopnost. Navrhujeme proto, aby byly vymezeny základní typy operací vedoucí ke změně vlastního kapitálu a aby účetní jednotky uvedly přírůstky a úbytky vlastního kapitálu podle výše uvedených typů operací.

1.7. Systém podrozvahových účtů a jejich vykazování – podmíněné pohledávky a závazky

U podmíněných pohledávek a závazků je požadováno vykazování budoucích pohledávek a závazků podle uzavřených smluv a to až v tříletém časovém horizontu.

Ve své podstatě tím, že se jedná o požadavek na účtování na podrozvahové účty, dochází k nesmírnému navýšení požadavků na počet účetních zápisů. Dle naší „bleskové“ analýzy ve vybraných účetních jednotkách (obcích a PO) jsme dospěli k závěru, že by se jednalo zhruba o zdvojnásobení práce pro účetní, což by mělo naprosto zásadní dopady do práce zejména menších obcí.

Pokud vyjdeme z popisu k jednotlivým účtům (například závazků) nastala by při objednání knih do městské knihovny následující situace.

Objednání 3 kusů knih (tj. uzavření smlouvy) povede k zachycení závazku do podrozvahy podle objednávky. Následně knihy dojdou – klasické zaúčtování faktury a odúčtování z podrozvahy. Tj. najednou máme mnohem více účetních zápisů, přičemž hodnota takové informace není zcela zřetelná.

Obsahová vymezení položek podrozvahy definují požadavek na účtování o „plánu příjmu a výdajů“, avšak jen o části a to v návaznosti na uzavřené smlouvy. Domníváme se, že by se jednalo o skutečnou raritu znamenající obrovské zvýšení administrativy a také výdajů obcí na její zajištění.

2. Systémové poznámky k navrženým účetním metodám a vymezení obsahu některých účtů

Zde bychom se chtěli zastavit u vymezení obsahu některých účtů a několika nejzákladnějších problémů v účetních metodách a vymezení obsahu některých účtů.

2.1. Vysvětlení obsahu účtů

Nově zavedené účty postrádají v řadě případů precizní vysvětlení jejich obsahové naplně. Chybí tím naplnění předpokladu požadavků na zajištění potřeb jednoznačnosti a srovnatelnosti. Příkladem jsou účty směrné účtové osnovy v podobě nákladů na nezpochybitelné nároky na prostředky ze státního rozpočtu, rozpočtů ÚSC a státních fondů, podmíněné pohledávky, podmíněné závazky, atd. (požadavky, podmíněné pohledávky, závazky, podmíněné pohledávky a ostatní aktiva jako další podmíněné závazky a ostatní pasiva“ a mnohá další).

Používání zcela nových termínů ve vyhlášce, které se týkají jednotlivých položek účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přílohy) předpokládá preciznost formulace jednotlivých pojmů, jejich vzájemný soulad a jednotný výklad.

Uživatelé se potřebují ve výkazech orientovat a pokud bude nedostatečným popisem obsahu umožněn mnohoznačný či dokonce spekulativní výklad mine se proklamovaná snaha cílem.

2.2. Problematika odepisování majetku ve vazbě na dotace

V České republice existují souběžně tři systémy, jak se vypořádat s investičními dotacemi ve vazbě na pořizovací cenu majetku a odpisy:

- a) systém u podnikatelských subjektů – dotace snižuje vstupní cenu a tím i samozřejmě základnu pro odepisování
- b) systém u neziskových organizací – dotace nesnižuje vstupní cenu, účtuje se do vlastních zdrojů, ale zúčtovává se do výnosů v alikvotní výši proti odpisům
- c) systém u ÚSC, příspěvkových organizací, kde dotace nesnižuje vstupní cenu, účtuje se do vlastních zdrojů a do výnosů se proti odpisům v alikvotní výši nezúčtovává.

Obecně nepovažujeme tyto diferencované varianty za příliš šťastné. Pokud vysvětlujeme např. politikům rozdílný pohled na vykazované hodnoty u nemocnic (příspěvkové organizace x akciové společnosti x potenciálně neziskové organizace), setkáváme se s dosti velkým nepochopením ve smyslu „jak je to možné, že toto někdo dopouští“.

Která z variant by měla mít například pro obce největší relevanci. Pokud zde platí u větších investic systém, že nikdo nepředpokládá, že by si na ni měla obec vydělat, ale že bude investováno pouze v případě získání dotace. Stejný postup je pak předpokládán i v případě následného obnovení investice. Tomu by ale interpretačně nejlépe odpovídala varianta b), tj. zúčtovávání dotací v alikvotní výši proti odpisům (rozhodně by se muselo jednat o samostatný výnosový účet). Jsme přesvědčeni, že tato metoda by vedla k nejlépe stanovenému hospodářskému výsledku u ÚSC.

Rozhodně doporučujeme tuto skutečnost k pečlivému zvážení, neboť má významný dopad do vykazovaných hospodářských výsledků.

2.3. Problematika okamžiku uskutečnění účetního případu při účtování nároku (pohledávky či závazku) vyplývající z dotací

Víme, že v dané oblasti má otázka účtování o dotacích naprosto zásadní význam. Je vytvořena řada účtů pro související účtování, nicméně vůbec není ošetřeno, v jakém okamžiku účtovat o nároku na dotace (či na druhé straně závazku z dotace). Zde jen připomínáme, že pro podnikatele se touto oblastí zabývala Národní účetní rada v rámci snahy o vydání interpretace a tato záležitost skončila s nejednoznačným řešením (příčemž u podnikatelských subjektů není četnost dotací tak vysoká jako u obcí). Proto

doporučujeme věnovat pozornost snaze o vymezení, kdy nastává okamžik uskutečnění účetního případu, což je pro celý systém zásadní otázka, která není ve vyhlášce vůbec řešena.

2.4. Daň z příjmů právnických osob u obcí

Pokud zůstává v platnosti režim, že daň z příjmů za obce zůstává obci, navrhuje o dani z příjmů u obcí vůbec neúčtovat jako o nákladu (závazku), neboť takový postup by nespĺňoval charakteristiku závazku podle finančního účetnictví, nejedná se o externí závazek. V případě, že by zároveň nebylo účtováno do výnosů, jednalo by se u obce o významné zkreslení finanční situace této účetní jednotky.

2.5. Okamžik uskutečnění účetního případu při ocenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu - § 64 odst. 2 vyhlášky

V některých obcích je schvalován záměr prodeje třeba i zastupitelstvem, ale není tomu tak vždy. Někdy se objeví režim, kdy např. po dohodě majetkoprávního odboru se starostou je již vyvěšen záměr prodeje určité nemovitosti a teprve následně rozhoduje zastupitelstvo až o vlastním prodeji. Jaký okamžik tady bude rozhodující? Bude to až v okamžiku jeho vyvěšení? A jak v účetnictví reagovat na situaci, kdy zastupitelstvo schválí rozpočtový výhled, kde bude jako položka na faktické dofinancování uveden „příjem z prodeje bytů“ ve výši 20 mil. Kč. Nikde však nebude uvedeno, o jaké byty se přesně jedná. Dle našeho názoru rozhodnutí ještě nepadlo, ale přesto může docházet ke sporům.

Uvádí se, že výše zmíněné je vázáno na všechna aktiva s výjimkou cenných papírů a pohledávek. Znamená to, že nakoupené zboží určené k prodeji má být okamžitě oceněno reálnou hodnotou? Nejspíše to nebylo záměrem zákonodárce. Doporučujeme proto ke zvážení, zda se přecenění na reálnou hodnotu u majetku určeného k prodeji nemá týkat výhradně dlouhodobého majetku.

2.6. Významnost při tvorbě opravných položek k majetku (§ 65 odst. 2 vyhlášky)

Významnost vázaná na změnu hodnoty o více než 10 % z ceny jednotlivého aktiva není zcela vhodným kritériem. Tvorba opravných položek by měla být spíše vázána na posouzení všech předvídatelných rizik a snížení hodnoty majetku (ustanovení § 26 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů). Nejedná se pouze o dlouhodobý majetek, ale také o zásoby, jejichž pořizovací jednotková cena může být velmi nízká např. hodnotit významnost u kypřícího prášku do pečiva v pořizovací ceně 1 Kč za kus tedy na úrovni 0,1 Kč, se nám jeví jako zavádějící. Doporučujeme zvážit jiné kritérium pro stanovení významnosti.

2.7. Tvorba opravných položek k pohledávkám (§66 odst. 6 vyhlášky)

Pokud je tvorba výše opravné položky k pohledávkám vyhláškou stanovena jako 10% z hodnoty pohledávky za každých 90 dní po splatnosti dané pohledávky, není možné, aby takto nastavené opravné položky reflektovaly reálnou ekonomickou situaci. Takže například obec bude mít pohledávky (i relativně čerstvé) za společností, která vstupuje do insolvenčního řízení a podle vyhlášky bude věrným zobrazením, že k těmto pohledávkám nebude tvořit opravné položky, neboť daná pohledávka nemusí být ani 90 dnů po splatnosti, avšak reálně její vymožení bude více než nepravděpodobné. Naopak v jiném případě mohou být dané pohledávky solidně zajištěny, pak tvorba opravné položky podle výše zmíněné metodiky povede k podhodnocení aktiv.

2.8. Pořizovací cena majetku – náklady financování

Doporučujeme jasným způsobem definovat, zda náklady na financování (tj. úroky z úvěru do doby zařazení, náklady na zajištění financování z úvěrů tak i z dotací) mají či nemají vstupovat do pořizovací ceny majetku. Jedná se o významné položky.

2.9. Zachycení majetku předanému do správy

Majetek předaný do správy příspěvkové organizaci je zachycen v účetnictví příspěvkové organizace a vyveden z účetnictví zřizovatele.

Podle ustanovení § 49 položka P.I.3 vyhlášky bude u zřizovatele povinností zachycovat majetek ve vlastnictví zřizovatele, který ale je v účetnictví příspěvkové organizace. Zde vzniká technický problém při aplikaci 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních celků, ve znění pozdějších předpisů, kde příspěvková organizace bude nabývat majetek do vlastnictví (i položky zásob). Zřizovatel by ale měl tento majetek zachycovat na podrozvahových účtech (asi průběžně). Pro tento postup nejsou definována žádná pravidla frekvence účtování.

3. Popisy problémových míst

3.1. Zásadnější problémy

- Problematika účtů 231, 232 a 235

V Rozvaze chybí účet 231 ZBÚ ÚSC, v aktivech je uveden účet 235, v pasivech účet 232, v rozvaze ÚSC je navíc účet 404

Pouze cca 420 obcí z počtu 6 tis. sídel má příjmový a výdajový účet. Tedy 5,5 tis. obcí a skoro všechny DSO mají jen ZBÚ - účet 231, ne účty 235 a 232. (Dosud byly možné obě metody).

Uvedení příjmového a výdajového účtu v rozvaze u obcí a DSO je již zbytečné, s tím souvisí, že by se ÚSC neměl týkat účet v pasivech č. 404 „Agregované příjmy a výdaje minulých let“.

Po změně systému účetnictví bude mít účet 235 a 232 u obcí charakter spíše dalšího ZBÚ. Účty mohou být nadále využívány pro rozpočtové příjmy a rozpočtové výdaje, ale souvztažným účtem při pohybu na těchto účtech budou účty pohledávek a závazků, v případě přímých úhrad bez tvorby předpisů, účty nákladů a výnosů. Přesuny mezi účty bude možné účtovat jen s využitím účtu „Peníze na cestě“ (účet 262). Není další souvztažný účet pro rozdíl příjmů a výdajů. Nelze mít v pasivech účet VH jako rozdíl mezi 6XX a 5XX a zároveň pasivní rozdíl mezi příjmy a výdaji, jako výsledek CF. To je různý účetní systém, který nelze propojit bez vlivu na vypovídací schopnost. Účetní postup tohoto zobrazení je mimo standardní postupy jen s využitím „umělých souvztažností“.

Účty u ÚSC 215,211,217,218 již dávno neměly u ÚSC žádnou vypovídací schopnost, hodnota těchto účtu po uzavření (933,964,965) se násilně přepočítávala do jednotlivých okruhů (okruh ZBÚ, příjmový, výdajový, okruh HČ) pro kontrolu správnosti zaúčtování, což bylo víceméně zbytečné, protože okruhy vždy k určitému časovému okamžiku musely souhlasit (A=P).

Ani tzv. výsledek CF (účty 217 a 218 bez půjček a jejich splátek) neměl víceméně žádnou vypovídací schopnost. Do rozpočtu následujícího roku šlo vždy zapojit zůstatky na běžných účtech 231 a případně 236 (zůstatky peněžních účtů fondů), bez ohledu na výši účtu 933 (uzavření 217 a 218).

Doporučujeme u ÚSC zrušit účet 235 v aktivech, zrušit účet 232 a 404 v pasivech. U ÚSC z příjmového a výdajového účtu udělat jen další ZBÚ.

▪ Soubory majetku - §14, odst. 6 vyhlášky

Problém se souborem majetku se řeší již 10 let a z důvodu nejasného ustanovení ve vyhláškách dosud nevyjasněn.

Kdy se jedná o soubor dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM), a kdy soubor dlouhodobého drobného hmotného majetku (dále jen DDHM)? V navrhovaných ustanoveních je uvedeno, že ocenění jedné položky je v částce 40 tis. Kč u DHM, 3 tis. Kč u DDHM a vyšší (maximálně do 40 tis. Kč). Po několik let bylo vykládáno, že soubor DHM lze vytvořit, pokud alespoň jeden předmět souboru má pořizovací cenu vyšší než 40 tis. Kč, jinak se jedná o soubor DDHM. a zároveň nezáleží na pořizovací ceně jednotlivých předmětů souboru, ale na hodnotě souboru celkem. Příklad: 200 židlí ve školní jídelně - pořizovací cena jedné židle 1 tis. Kč. Dle našeho názoru má větší vypovídací schopnost zařazení souboru židlí (určené k trvalému umístění ve školní jídelně, samostatné technickoekonomické určení) na účet 028 DDHM, i když hodnota souboru je v celkové výši 200 tis. Kč. Všichni účtující by jistě ocenili, kdyby v ustanovení nové vyhlášky pojem „jedna položka“ byl jasně určen z hlediska obsahu, zda se jedná o položku rozvahy nebo o položku ve smyslu jednoho předmětu (jedné části) souboru.

3.2. Ostatní připomínky

- § 11 odst. 6 písm. d) vyhlášky

Pro zvýšení jednoznačnosti účetního řešení dle návrhu vyhlášky doporučujeme vložit na závěr větu:

„Pokud není technické zhodnocení k rozvahovému dni dokončeno, bude vykázáno v položce A.I.8“.

Obdobná záležitost se také týká § 14 odst. 10 vyhlášky pro případ technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku.

- §14, odst. 4 vyhlášky

V položce A.II.4 je uvedeno:

....“ a předměty z drahých kovů.“

Dle znění návrhu vyhlášky se ustanovení jeví, jakoby předměty z drahých kovů patřily na účet 022 bez ohledu na výši ocenění, ale zároveň jsou uvedeny u účtu 028 (položky A.II.6). Není tedy stanoveno pravidlo, kdy předměty z drahých kovů budou klasifikovány na účet 022 a kdy na účet 028.

- § 17 odst. 1 písm. a) a b) vyhlášky

Vyhláška by dle našeho názoru měla definovat, co se rozumí podstatným a rozhodujícím vlivem.

- § 17 odst. 1 písm. d) vyhlášky

Chybí vymezení skupiny. Bude se do skupiny zahrnovat např. vztah k DSO, kde je obec členem, co s o.p.s. založenými městy.

- § 19 písm. a) vyhlášky

Doporučujeme vysvětlení rozdílu návratné finanční výpomoci a půjčky (oboje vykázáno v jiných částech).

- § 20 vyhlášky

Položka „B.I.1. Pořízení materiálu“ obsahuje částky pořízeného materiálu do okamžiku spotřeby.“

Správně by mělo být uvedeno do okamžiku převedení na sklad nebo zjištění ceny, příp. jinak definovat. O spotřebu zásob se v případě použití kalkulačního účtu nemůže jednat.

- § 20 vyhlášky

Položka „B.I.3. Materiál na cestě“ obsahuje pořízený materiál, který však nebyl účetní jednotce dodán.

V ustanovení je uveden nepřesný pojem „dodán“.

Příklad: nakupuji v paritě EXW od dodavatele z druhé strany Čech – on mi dodal tím, že vyskladnil na rampu a já materiál převážím. I když byl dodán, je „na cestě“. Pokud materiál totiž nebyl dodán (ve smyslu nebyl vyskladněn na rampu), není o čem účtovat. Účet Materiál na cestě se používá pro překlenutí času mezi tím, kdy byl materiál dodán a kdy byl přijat účetní jednotkou do skladu.

- § 20 odst. 8 písm. h) vyhlášky

Dle našeho názoru by obecně zvířata v zoologických zahradách neměla být klasifikována jako zásoba, pokud je jejich doba použitelnosti delší než 1 rok a ocenění případně přesahuje určitou definovatelnou hranici.

- § 22 vyhlášky

Položka „B II. 5 - Pohledávky z hlavní činnosti“ obsahuje pohledávky z hlavní činnosti účetní jednotky, zejména předpisy poplatků atd.

Pojmy – pohledávky z hlavní činnosti mohou být i z oblasti soukromoprávních vztahů; potom není jasné obsahové vymezení – účet 311 nebo účet 315.

- § 22 vyhláška

Položka „B.II.18. Pohledávky za účastníky sdružení“ obsahuje zejména u ÚSC částky pohledávek v rámci dobrovolného svazku obcí podle zvláštních právních předpisů.

Zde by měly být obsahově vymezeny pohledávky v rámci sdružení podle § 828 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, například sdružení k výstavbě něčeho ve spolupráci s nějakým soukromoprávním subjektem. Totéž platí pro závazky. V případě DSO (DSO je samostatnou právnickou osobou) obce vloží majetek, který evidují ve své rozvaze, DSO v podrozvaze. Pokud DSO pořídí majetek vlastní činností, eviduje jej v rozvaze a mezi členské obce se rozdělí dle stanov při likvidaci svazku nebo při vystoupení obce ze svazku. Pohledávky a závazky ze sdružení s existencí DSO vůbec nesouvisí.

- § 33 odst. 1 písm. b) vyhlášky

Zde se domníváme, že by měla být vynechána slova „ve vlastních prodejnách“. Prodej zboží se může uskutečnit i jinými režimy např. traťovými dodávkami.

- § 45 vyhlášky

Položka „B. 5. - Počet jednotlivých věcí a souborů majetku nebo seznam tohoto majetku“ obsahuje v případě majetku, který byl oceněn podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo v případě souborů tohoto majetku podle § 71 odst. 2 písm. a) vyhlášky počet jednotlivých věcí a souborů majetku a odkaz na průkazný účetní záznam o skutečném stavu tohoto majetku, nebo seznam tohoto majetku, doporučujeme ke zvážení, zda je vhodné, aby v příloze k účetní závěrce byl zaznamenán nějaký seznam muzejních sbírek. Domníváme se, že tato informace nebude pro uživatele hodnotná. a rovněž se domníváme, že takováto čistě evidenční věc do systému účetních výkazů, tj. reportů ve vztahu k uživateli, nepatří.

- § 50 vyhlášky

Položka „P.II.1 - Odepsané závazky“ obsahuje povinnosti k peněžitému plnění v případě, že již zanikl nárok věřitele na vymáhání plnění, ale je zde předpoklad, že účetní jednotka svoji povinnost zcela, nebo z části splní.

Co znamená, že tento předpoklad existuje? Pokud účetní jednotka předpokládá, že plnit skutečně bude z nějakých důvodů, je třeba ponechat závazek v rozvaze. Dále obsahuje závazky, které účetní jednotka již nevykazuje v rozvaze, ale z jiných právních předpisů nebo z potřeb účetní jednotky vyplývá potřeba jejich sledování.

- § 51 vyhlášky

Položka „P III.1 - P.III.1. Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou“ obsahuje budoucí pohledávky, které mohou vzniknout do konce účetního období z titulu případné nemožnosti vrácení majetku účetní jednotky úplatně užívaného jinou osobou, například z důvodu zničení nebo odcizení nebo z důvodu významného znehodnocení tohoto majetku, a to ve výši případného peněžitého plnění vůči účetní jednotce.

Zde není jasný záměr ustanovení. Pokud se jedná o škody na majetku, existuje systém dohadných položek aktivních. Nejasný význam vedení na podrozvahových účtech se týká všech níže uvedených položek v této části.

- § 57 odst. 3 vyhlášky

Zde chybí definice různých metod oceňování, zejména oceňování v případě vyskladnění (FIFO, průměrné ceny atd.). Je nezbytné definovat, co je akceptovatelné.

Dále je nutno definovat režimy oceňování pro případy nedokončené výroby a výrobků. Dovolujeme si připomenout, že se to může dotýkat poměrně velkého počtu účetních jednotek např. při prodeji dřeva z obecních lesů.

- § 66 odst. 6 vyhlášky

Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se nabytá nemovitost začne odpisovat dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky.

Z hlediska určení zahájení odpisu nemovitosti ve vazbě podání návrhu na vklad je nesprávné pro všechny situace, které mohou nastat. Např. pořízení rozestavěné stavby, dle tohoto ustanovení by se měla začít odepisovat, aniž by bylo zahájeno užívání. Doporučujeme vložit do ustanovení požadavek technické způsobilosti k užívání.

- §69 vyhlášky

Metoda časového rozlišení

„Účetní jednotky náklady (výdaje) a výnosy (příjmy) zachycují podle těchto zásad:

- a) náklady a výnosy se zachycují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí,
- b) opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se zachycují na položkách nákladů a výnosů, kterých se týkají ...“

Ustanovení není v návaznosti na související ustanovení vyhlášky. Zde by mělo být doplněno ustanovení o významnosti (významné opravy nesprávností zachycovat do vlastních zdrojů dle „C.I.8 - Opravy chyb minulých období“).

- § 69 vyhlášky

Obecně zde není uvedeno, že nemusí být rozlišovány drobné či opakující se položky. Jedná se jen o ubezpečení, že požadavkem je striktní časové rozlišení u veškerých případů.



Za referát Oddělení metodiky KAČR: Ing. Lenka Rückerová