

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2012	3
Fixní příspěvky byly splatné do konce ledna	3
Kandidáty do Výkonného výboru KA ČR navrhněte do 30. dubna	4
Úplné znění vybraných ČÚS účinných od 1. ledna	4

TÉMA ČÍSLA – INTERPRETACE NÚR

Historie Národní účetní rady a její interpretace (Libuše Müllerová)	5
Skrutá úskalí účetních předpisů (Pěva Čouková, Jiří Pelák, Edita Ševcovicová)	7
Odložená daň v interpretacích NÚR (Irena Liškařová, Markéta Jindřišková)	11
Majetek v interpretacích NÚR (Jana Pilátová, Alice Šrámková)	15
Nový způsob oprav chyb od roku 2013 (Jiří Pelák)	17
Semináře Národní účetní rady (Jana Skálová)	20
Národní účetní rada z pohledu jejích členů	
Rozhovor s Petrem Šobotníkem	22
Rozhovor s Alenou Foukalovou	23
Rozhovor s Janou Pilátovou	23
Rozhovor s Ladislavem Mejzlíkem	24

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	25
Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů pohledem auditora (Martina Smetanová)	29
Jak ověřovat či jinak kontrolovat čerpání dotací z fondů Evropské unie? (Markéta Jindřišková)	33

Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU PRO DANĚ

Stabilizační půjčka studentům (Jana Tepperová, Jiří Nesrovnal)	34
--	----



e-příloha Auditor 2/2012

OBSAH

- Režim přenesení daňové povinnosti u DPH (Matěj Maršala)
- Z koordinačního výboru pro daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **1. 3. 2012**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **5. 3. 2012**

Metodická podpora v auditorské sezóně (i mimo ni)



Markéta
Jindřišková

Auditorská sezóna je v plném proudu a bude ještě několik měsíců trvat, než nápor práce poleví. Komora auditorů vynakládá značné úsilí a zdroje, aby činnost auditorů co nejvíce metodicky podpořila. Pojďme se podívat na to, jaká metodická podpora ze strany Komory existuje.

Pracovníci oddělení metodiky auditu a účetnictví v první řadě poskytují podporu členům odborných metodických výborů. Těchto výborů je v současné době pět – výbor pro metodiku auditu, výbor pro účetní výkaznictví, výbor pro veřejný sektor, výbor pro IFRS a výbor pro finanční instituce. Členové jednotlivých výborů řeší na svých jednáních především metodické problémy spadající do jejich kompetence, často jsou diskutovány dotazy vznesené auditory a auditorskými společnostmi. Od roku 2011 jsou odpovědi na dotazy pravidelně publikovány v časopisu Auditor, od roku 2008 na internetových stránkách Komory auditorů a jsou tak přístupné všem auditorům. V časopisu Auditor jsou zveřejňovány i články týkající se metodických záležitostí, jejichž autory jsou jak členové odborných výborů, tak zaměstnanci oddělení metodiky auditu a účetnictví. K některým problematickým aspektům provádění auditu a poskytování auditorských služeb se vyjadřují i právníci, jejichž závěry jsou

auditorské obci zprostředkovány v časopisu Auditor a na internetových stránkách KA ČR.

Dalším důležitým aspektem metodické práce je příprava nejrůznějších materiálů a pomůcek, které usnadňují a zkvalitňují provádění auditu a jiných auditorských služeb. Mezinárodní auditorské standardy ISA i další standardy pro provádění ověřovacích zakázek a souvisejících služeb jsou v češtině k dispozici již od roku 2005 a jsou pravidelně aktualizovány (v roce 2009, kdy došlo ke „klarifikaci“ standardů ISA, se jednalo o poněkud rozsáhlejší aktualizaci). S cílem usnadnit používání těchto standardů vypracovala KA ČR Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, jejíž zatím poslední aktualizace proběhla v roce 2006 a další se očekává v tomto roce. KA ČR v metodické oblasti využívá i svého členství v mezinárodních organizacích a připravuje překlady zajímavých materiálů – jmenujme například Příručku k uplatňování ISA při auditu malých a středních podniků, která byla auditorům předána i v tištěné podobě a stala se základním materiálem pro školení pořádané v rámci česko-švýcarského projektu. K dispozici jsou i další metodické materiály – překlady příkladů zpráv auditora do němčiny a angličtiny, překlady materiálů k dokumentaci auditu u menších účetních jednotek a dokumentu pro zprávy účetních znalců o čerpání dotací a mnoho dalších. Nesmíme zapomenout ani na pravidelně aktualizované standardy upravující oblasti auditorské činnosti,



kteře nejsou upraveny standardy ISA – AS č. 52, který upravuje problematiku přezkoumání hospodaření, a AS č. 56 upravující problematiku ověřování zprávy o vztazích.

Začíná fungovat i metodická spolupráce s jednotlivými ministerstvy, která jsou zodpovědná za přerozdělování prostředků z fondů Evropské unie. Po konzultacích s KA ČR už z příruček pro příjemce dotace začínají mizet požadavky na ověřování

vykázání způsobilých výdajů v souladu s již neexistujícími standardy ISA a zodpovědní pracovníci ministerstev začínají lépe chápat podstatu auditorské práce.

Je třeba zmínit i zapojení členů odborných metodických výborů a pracovníků oddělení metodiky auditu a účetnictví do připomínkových řízení k návrhům zákonů z oblasti účetnictví a auditu. Letním pohledem na internetové stránky

KA ČR se můžeme přesvědčit o tom, že legislativa v oblasti účetnictví, zejména v oblasti účetnictví státu, má v poslední době poměrně razantní vývoj.

Závěrem bych ráda popřála všem auditorům hezkou a úspěšnou auditorskou sezónu za metodické podpory KA ČR.

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR



Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém prvním zasedání v roce 2012, které se uskutečnilo 23. ledna, zabýval jak běžnou agendou, tak aktuálními otázkami úprav Čtvrté a Sedmé směrnice Evropské komise a připravovanou novelou zákona o auditorech.

Jednání se zúčastnil i Petr Kříž, viceprezident FEE, který informoval o návrzích novelizace směrnic evropské legislativy týkajících se oblasti auditu a o procesu jejich schvalování v rámci Evropského parlamentu.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- podklady Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditorů na vlastní žádost,

- návrh Výboru pro správu profese pro udělení výjimky z fixní části příspěvku auditora pro dva auditory, kteří mají dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti na vlastní žádost,
- postup spolupráce s Ministerstvem financí ČR v oblasti provádění auditu pro územní samosprávné celky,
- odpověď na dopis RVDA týkající se kontroly u společnosti Bene Factum a.s., včetně dalšího postupu,
- navržený plán činností Výboru pro regulaci a rozvoj profese a Výboru pro SME/SMP.

Výkonný výbor dále projednal:

- použití webové aplikace DMS (Document Management System) jako oficiální zdroj dokumentů pro jednání Výkonného výboru,
- aktualizovanou verzi návrhu strategie KA ČR,
- předběžné výsledky plnění rozpočtu roku 2011,

- záležitosti Výboru pro KPV ohledně historických deficitů hodin KPV
- a vzal na vědomí:
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
 - zprávy z Výboru pro metodiku auditu,
 - stanovisko KA ČR ke změnám evropské legislativy schválené prezidiem,
 - informace o přípravě semináře NÚR, který se uskuteční dne 27. dubna 2012,
 - zprávy ze zahraničních služebních cest,
 - informace z jednání Volební komise,
 - zprávy ze zasedání Národní účetní rady,
 - zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
 - legislativní monitoring,
 - informace z Kárné komise.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2012

Dovolujeme si připomenout, že se blíží termín pro zaslání vyplněného formuláře „Vyúčtování příspěvků“ na Komoru auditorů ČR. Již třetím rokem se dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, podává vyúčtování příspěvků do 31. března 2012. Vyúčtování příspěvků podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a v návaznosti z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2012 je pak dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu KA ČR do 30. června 2012. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou, v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR, příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2011, za auditorské služby konané na území České republiky.

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

Auditoři (fyzické osoby) naleznou formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“ jako vloženou přílohu tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společenstvem bude formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské

společnosti“ rozeslán poštou koncem února 2012. Formulář pro vyúčtování příspěvků je rovněž na webových stránkách www.kacr.cz v sekci Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat Komoře emailem na adresu: snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Prosíme, abyste v souladu s ustanovením § 43 – 45 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve formulářích pro vyúčtování vyplnili také údaje k dotazu o auditování subjektu, resp. subjektů veřejného zájmu.

Subjektem veřejného zájmu je právnická osoba, která je založena podle českého práva a jejíž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu Evropské unie nebo smluvního státu dohody o Evropském hospodářském prostoru („členský stát“), banky, pojišťovny a zajišťovny, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky, zdravotní pojišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, centrální depozitář, provozovatel vypořádacího systému, investiční společnosti, investiční fondy a instituce elektronických peněz. Subjektem veřejného zájmu je rovněž obchodní společnost nebo družstvo

nebo konsolidující účetní jednotka, pokud průměrný přepočtený stav zaměstnanců obchodní společnosti nebo družstva nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převyšil 4000 zaměstnanců.

Pohyblivý příspěvek zasíláte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění, a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo oprávnění. 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 KA ČR zaslat. Vyplněný formulář „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 pozdní úhrady příspěvku obdržíte fakturu na úhradu úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Vyúčtování
pohyblivého
příspěvku
do 31. března.

Fixní příspěvky byly splatné do konce ledna

Dovolujeme si upozornit, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2012 byly splatné ke dni 31. ledna 2012. 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:

1. za auditora ve výši 2 900 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,
3. 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, resp.

mají dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti, 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 referátu evidence auditorů rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Kandidáty do Výkonného výboru KA ČR navrhujte do 30. dubna

V souladu s ustanovením § 55 odst. 6 zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. se bude na XXI. sněmu KA ČR v listopadu 2012 v Praze volit 7 členů a 6 náhradníků do Výkonného výboru.

S tímto číslem časopisu Auditor jsou auditorům rozeslány formuláře pro návrhy kandidátů do Výkonného výboru KA ČR. Formuláře jsou také ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v aktualitách. Upozorňujeme, že kandidáty pro volby do orgánu komory mohou navrhnout pouze auditori zapsaní v seznamu Komory auditorů České republiky.

V souladu s § 3 odst. 1 Volebního řádu sněmu musí být návrhy na kandidáty do orgánu KA ČR předány volební komisi na adresu Komory auditorů ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), a to nejpozději do 30. dubna. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí úřadem komory.

Součástí návrhu kandidáta do orgánu KA ČR je i jeho stručná charakteristika, kterou volební komise stanovila následovně:

- odborná praxe,

- způsob poskytování auditorských služeb (§ 12 odst. 1 c, zák. č. 93/2009 Sb.),
- znalost anglického jazyka,
- jiná odborná činnost (např. vědecká, pedagogická, publicistická, literární činnost apod.).

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou do příslušného orgánu a současně i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do Výkonného výboru a rozeslány všem auditorům.

Vyplňte pečlivě všechny požadované údaje tak, aby byla kandidátka platná a vámi navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

V souvislosti s navrhováním kandidátů do orgánu komory odkazujeme na Volební řád sněmu Komory auditorů ČR, § 3, odst. 3, písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovatelům do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je navrhován kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční

období, a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období.

Volební pravidla

Ve volebním řádu KA ČR v § 3 jsou uvedeny podmínky, které musí kandidáti do orgánu komory splňovat. Kandidáty navrhnou auditori z řad auditorů zapsaných v seznamu auditorů vedeného komorou s tím, že návrhy kandidátů budou zaslány volební komisi na adresu komory do 30. dubna 2012.

Podle § 32 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb. může být do orgánu komory, s výjimkou sněmu, zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb dočasně či trvale zakázán výkon auditorské profese. Funkční období člena orgánu nesmí přesáhnout dobu čtyř let. Opětná volba je možná, přičemž člen orgánu může setrvat v jedné a téže funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období. V § 53 zákona je uvedeno: „Do dob nebo lhůt upravených tímto zákonem se započítávají doby nebo lhůty, které začaly běžet přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise Komory auditorů ČR

Úplné znění vybraných ČÚS účinných od 1. ledna

Ve Finančním zpravodaji č. 2/2012 rozeslaném 1. února 2012 bylo zveřejněno úplné znění následujících ČÚS pro podnikatele a vybrané účetní jednotky účinné od 1. ledna 2012:

- ČÚS pro podnikatele č. 003 – Odložená daň
- ČÚS pro podnikatele č. 011 – Operace s podnikem
- ČÚS pro podnikatele č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- ČÚS pro vybrané účetní jednotky č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech

- ČÚS pro vybrané účetní jednotky č. 703 – Transfery
- ČÚS pro vybrané účetní jednotky č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- ČÚS pro vybrané účetní jednotky č. 707 – Zásoby.

Finanční zpravodaj č. 2/2012 naleznete na webových stránkách ministerstva financí www.mfcr.cz.

Lenka Rückerová

oddělení metodiky KA ČR

Historie Národní účetní rady a její interpretace



Libuše
Müllerová

Příčiny vzniku Národní účetní rady České republiky (dále jen NÚR) byly vyvolány společenskými okolnostmi na konci minulého tisíciletí a byly velmi pragmatické. Česká republika se začala připravovat na vstup do Evropské unie, což s sebou přinášelo potřebu nových účetních, daňových a dalších souvisejících právních předpisů. Ministerstvo financí zasí-

lalo k připomínkám návrhy zákonů různým institucím, od nichž přicházely stejné připomínky po několika liniích, často od stejných odborníků, neboť není neobvyklé, že auditor je současně daňovým poradcem, účetním expertem, případně také přednáší na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Zrodil se proto nápad založit národní účetní radu, spojit síly do jednoho připomínkového místa a zároveň vytvořit pro ministerstvo financí jednu platformu k odborné diskuzi.

Národní účetní rada je právnickou osobou (sdružením) a byla zaregistrována v lednu 1999 u ministerstva vnitra jako nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí.

Zakládajícími členy sdružení se staly tyto instituce:

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

Činnost NÚR upravují stanovy. Podle nich má každý člen v NÚR jeden hlas a zároveň za sebe nominuje tři zástupce. Jedním z těchto zástupců je vždy nejvyšší představitel příslušného člena sdružení (prezident Komory auditorů ČR, prezident Komory daňových poradců ČR, prezident Svazu účetních a děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze). Není vyloučené, aby se zasedání NÚR, které se koná pravidelně jednou měsíčně, zúčastňovali další odborníci z členských institucí. Ve vedení Národní účetní rady se instituce střídají vždy po šesti měsících, kdy funkci předsedy zastávají střídavě nejvyšší představitelé členských institucí. Na každé zasedání NÚR je také zván zástupce Ministerstva financí bez hlasovacího práva.

Jako své hlavní poslání si NÚR stanovila zapojení co nejširšího spektra špičkových odborníků při spolupráci s Ministerstvem financí České republiky při tvorbě účetních předpisů. V počátcích fungování NÚR byla její pozornost zaměřena hlavně na připomínkování návrhů novel účetních a daňových předpisů. Po vstupu České republiky do Evropské unie (květen 2004) se české účetní předpisy relativně usadily a činnost NÚR se začala více orientovat na výklad metodických

postupů, které tyto předpisy upravovaly. Stále častěji se ukazovalo, že fungování účetních jednotek v tržní ekonomice s sebou přináší nové problémy, které české účetní předpisy neupravují vůbec, nebo jen velmi obecně. Množily se dotazy ze strany účetních jednotek, zejména malých a středních podniků, které neměly oporu v koncernových pravidlech zahraničních vlastníků založených na mezinárodních účetních standardech. Proto se NÚR inspirovala praxí mezinárodních účetních standardů a interpretací k nim a rozhodla se vydávat interpretace k českým účetním předpisům, které by reagovaly na nejčastější dotazy kladené ze strany účetních jednotek.

Interpretace Národní účetní rady

Tvorbou interpretací usiluje NÚR o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. V preambuli k interpretacím NÚR se uvádí, že interpretace nejsou závazným právním předpisem a NÚR neposkytuje záruku za jejich bezvýhradnou správnost a nepřijímá právní odpovědnost za jejich uplatnění. Vyjadřují odborný názor, který prošel důkladným procesem vnitřního a následně vnějšího připomínkového řízení. Výsledné znění interpretací se tak stává výsledkem kolektivní práce zástupců členů NÚR a případně přizvaných odborníků. Poté jsou zveřejněny na webových stránkách NÚR (www.nur.cz).

Cílem interpretací je zdokonalování aplikace českých účetních předpisů tak, aby:

- a) účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů podávaly co nejlépe věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- b) účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů byly srovnatelné a všeobecně přijímané externími uživateli účetních závěrek s cílem poskytnout kvalitní informace pro jejich ekonomická rozhodování,
- c) při aplikaci českých účetních předpisů bylo dosaženo v účelné míře žádoucí harmonizace s mezinárodně uznávanými účetními principy, pravidly a zvyklostmi,
- d) interpretace byly přínosem pro práci účetních, auditorů a ostatních odborníků a institucí zabývajících se oblastmi, které jsou předmětem interpretací.

Národní účetní rada při tvorbě interpretací vychází ze zákona o účetnictví, ostatních zákonů a předpisů. V případě, kdy tyto předpisy neposkytují jednoznačné vodítko, přihlíží ke způsobu naplnění věrného a poctivého obrazu deklarovaného zákonem o účetnictví. Při tvorbě interpretace NÚR postupuje nezávisle, objektivně, respektuje veřejný zájem a vždy přijímá pouze



Druhý seminář NÚR se konal v roce 2011 na VŠE v Praze.

taková stanoviska, o kterých je přesvědčena, že jsou v souladu s právním řádem České republiky.

Návrhy témat, která mají být upravena interpretací, předkládají členové NÚR na základě vnějšího podnětu na jejím zasedání. Při posuzování, zda by se měla NÚR danou problematikou zabývat, bere NÚR v úvahu následující kritéria:

- problém není individuální a zasahuje významnou část účetní praxe,
- neřešení problému by výrazně ovlivnilo kvalitu účetního výkaznictví a mělo by zásadní dopad na informace uvedené v účetní závěrce,
- na řešení problému existují různé názory, nebo problém nebyl dosud řešen,
- řešení problému je v souladu s účelem, posláním a postavením NÚR a je předmětem a cílem interpretací.

O přijetí navrhovaného problému k řešení rozhoduje NÚR na svém zasedání hlasováním. Návrh je přijat, hlasuje-li pro něj nadpoloviční většina členů NÚR. V případě, že navrhovaný problém není schválen k řešení, sdělí tuto skutečnost navrhovatelům s uvedením důvodů, proč tak bylo rozhodnuto.

Po schválení návrhu řešení problému pověří NÚR jednoho ze svých členů vypracováním textu návrhu interpretace. Tento člen zodpovídá za přípravu textu, včetně shromažďování a zpracování připomínek. Je oprávněn přizvat ke spolupráci další členy NÚR, případně další odborníky a instituce zabývající se oblastí, která je předmětem interpretace. Výsledný text návrhu interpretace je předložen NÚR ke schválení. Poté je text návrhu interpretace zveřejněn k vnějšímu připomínkovému řízení po přiměřenou dobu, která je stanovena s přihlédnutím k podstatě řešeného problému. Člen pověřený zpracováním interpretace zpracuje obdržené připomínky a podá o nich zprávu, v níž uvede přehled připomínek, které byly akceptovány, popíše způsob jejich zapracování, stejně jako přehled připomínek které akceptovány nebyly i se zdůvodněním.

NÚR zpracovává návrh interpretace v následující závazné struktuře:

- číslo a název interpretace;
- preambule „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů. Postupy popsané v těchto interpretacích poskytují účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné k jejich získání.*“;
- popis problému, který interpretace řeší, včetně formulace otázky, na kterou dává interpretace odpověď;
- řešení problému formou odpovědi na otázky formulované v popisu problému;
- zdůvodnění řešení s odkazy na účetní předpisy, které byly použity jako argumenty při formulaci řešení problému, a o které se řešení opírá;
- datum schválení interpretace NÚR.

Text jednotlivých částí interpretace dle výše uvedených bodů c), d) e) má formu průběžně číslovaných odstavců.

Do konce roku 2011 schválila a vydala NÚR následující interpretace:

- | | |
|------|---|
| I-1 | Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv |
| I-2 | Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech |
| I-3 | Rezerva na splatnou daň |
| I-4 | Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence |
| I-5 | Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku |
| I-6 | Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání – stažená z důvodu vydání nového stavebního zákona, kterému neodpovídala |
| I-7 | Komisionářské smlouvy |
| I-8 | Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku |
| I-9 | Odložená daň – první vykázání |
| I-10 | Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele |
| I-11 | Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů |
| I-12 | Faktoring |
| I-13 | Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek |

- I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace
- I-15 Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku
- I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene
- I-17 Pobídky v nájemních vztazích
- I-18 Dohadné položky v cizí měně
- I-19 Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu
- I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů
- I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku
- I-22 Dotace v cizí měně
- I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky

Libuše Müllerová

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994 - 2006 jako vedoucí katedry. Od roku 1990 působí jako auditorka a patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR. Od počátku existence KA ČR do roku 2000 a v letech 2005 - 2010 byla členkou Rady KA ČR (nyní Výkonného výboru) a dosud působí jako člen zkušebního výboru KA ČR. V období 2010 - 2011 byla členkou Rady pro veřejný dohled nad auditem s odpovědností za zkoušky a vzdělávání. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady.

Skrytá úskalí účetních předpisů



Pěva Čouková

Na první pohled neškodné a srozumitelné ustanovení dvou paragrafů zákona o účetnictví vedlo již k vytvoření celé řady interpretací NÚR a lze předpokládat, že se tak bude dít i v budoucnu. Proč?

Na úvod

Zákon o účetnictví v § 4 odst. 12 vyjmenovává účetní položky, které vedou nebo mohou vést ke vzniku kurzových rozdílů podle § 24 odst. 6. Tedy, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně.

Tato ustanovení přináší v zásadě dva problémy:

- § 4 odst. 12 obsahuje pouhopouhý výčet. Ze znění účetních předpisů není vůbec zřejmé, proč právě tyto položky byly vybrány jako ty, které vedou ke vzniku kurzových rozdílů. Zákon ani jiný účetní předpis neobsahuje žádný koncept, který by to vysvětloval. Nikde nejdeme, co je jim společné, a to ani v důvodových zprávách.
- Nikde není vysvětleno, co se rozumí „vyjádřením v cizí měně“. Co je závazkem vyjádřeným v cizí měně: když si účetní jednotka půjčí koruny, ale musí vrátit eura, nebo když si půjčí eura a musí vrátit koruny? Je první případ závazkem vyjádřeným v cizí měně, druhý, oba nebo žádný?



Jiří Pelák

Uvedená ustanovení zákona jsou mimořádně zavádějící v jedné věci: zákon kurzové rozdíly prezentuje jako účetní vynález. Vypadá to, jako by tyto položky existovaly jen v účetnictví. Jako kdyby se jednalo čistě o účetně technický problém: najdete vyjmenované položky, ty přečtete podle vývoje měnových kurzů, a to co vyjde, zaúčtujete.

V tom je však háček: účetnictví realitu nevytváří, pouze ji zachycuje. Účetnictví si nevymýšlí položky, které v realitě neexistují (někdy je jen podivně nazývá, ale to je tak vše). Pokud v účetnictví známe kategorii kurzových rozdílů, musí to být odrazem kurzových rozdílů existujících v reálném světě.

Jinými slovy, kurzový rozdíl není účetní výmysl. Je to reálná, skutečná „věc“. Stejně jako nehmotný majetek nebo stroje a zařízení nejsou účetním výmyslem, doopravdy existují a účetnictví je jen eviduje a vykazuje, totéž platí o kurzových rozdílech. Kurzové rozdíly vznikají v reálném světě a úkolem účetnictví je opět je jen evidovat a vykazovat.

Z toho by mělo být zřejmé, že existence kurzových rozdílů v reálném světě se neřídí a ani nemůže řídit žádným výčtem v zákoně. Stejně jako majetek existuje bez ohledu na zákon o účetnictví, totéž platí pro kurzové rozdíly.

Tímto se dostáváme k podstatě problému s kurzovými rozdíly: zákon o účetnictví vyžaduje, aby účetní závěrka vyjadřovala věrně a poctivě ekonomickou realitu. Abychom tak byli schopni učinit, je nutné kurzové rozdíly umět v reálném světě najít a poté ocenit. K tomu vede jediná cesta: pochopit, co kurzové rozdíly jsou. Není to naštěstí nijak složité.

Kurzové rozdíly vyjadřují dopad kurzových rizik na účetní jednotku. Kurzová rizika způsobují, že účetní jednotka v důsledku pohybu kurzů bohatne nebo



Edita Ševcovicová

chudne. Kurzové výnosy a náklady nejsou ničím jiným než zachycením tohoto bohatnutí a chudnutí.

Kurzové rozdíly tedy vznikají v důsledku existence těch položek majetku a závazků, jejichž skutečná hodnota je ovlivňována výkyvy cizoměnových kurzů. Vezměme si například pohledávku, která reprezentuje nárok obdržet 100 EUR. Hodnota takové pohledávky se nepochybně mění, jak se mění kurz eura. Tuto pohledávku porovnejme se 100% zálohou na pořízení zboží ve výši 100 EUR. Hodnota této pohledávky nijak nepodléhá změnám kurzových rozdílů, protože to, co má účetní jednotka obdržet, nejsou eura, ale zboží. Tento příklad ilustruje jednoduchý závěr: kurzové rozdíly mohou vznikat pouze u položek, které představují budoucí inkaso nebo platbu cizí měny, nebo o cizí měnu v majetku účetní jednotky přímo jde.

V úvodu článku se hovořilo o dvou problémech účtování kurzových rozdílů: vedle problému s přístupem zákona ve stylu „výčet položek“ (viz dosavadní diskuse) je zde i problém interpretace slovního spojení „položka vyjádřená v cizí měně“. Podívejme se na výše uvedený příklad s poskytnutou zálohou na pořízení zboží ve výši 100 EUR. Jde o pohledávku vyjádřenou v cizí měně?

Pokud bez dalšího řekneme, že ano, účetnictví nebude věrně a poctivě zobrazovat realitu. Bude totiž vykazovat kurzový rozdíl v případě, ve kterém neexistuje žádné kurzové riziko; v účetnictví bude vykázána čirá fikce. Sjednané a předplacené zboží účetní jednotka jednoduše dostane, a to zcela bez vlivu změn měnových kurzů. Jako jediná správná interpretace se jeví ta, že poskytnutá záloha není položkou vyjádřenou v cizí měně. Tato položka je vyjádřena v nárokovaném zboží, nikoli v cizí měně. Označit tuto pohledávku jako pohledávku v cizí měně je formalismus, přičemž dochází k ignorování zcela zjevných souvislostí. Přesto se v praxi s výše uvedeným setkáváme, bohužel tomu nahrává i znění Českého účetního standardu č. 006.

Z toho plyne důležitý závěr: není důležité, jak položky majetku a závazků vznikly, ale co představují. Není důležité, že si účetní jednotka půjčila eura, ale je důležité, že účetní jednotka bude závazek splácet v eurech. Přijetí půjčky v eurech, která bude splácena v korunách, není závazkem vyjádřeným v cizí měně, ale závazkem vyjádřeným v korunách. Podstata dluhu spočívá v placení korun. Jak závazek vznikl, je zcela irelevantní.

Pokud ustanovení zákona budeme číst s porozuměním, co vlastně kurzové rozdíly jsou, většinou dojdeme ke správnému řešení. Pokud ovšem někdo podstatu kurzových rozdílů potlačí, hrozí, že si uvedená ustanovení vyloží značně zjednodušeně a bude se dopouštět účetních chyb.

Zmíněné principy se promítají do interpretací Národní účetní rady. Nyní se podívejme na konkrétní případy, kterými se doposud zabývala Národní účetní rada, podrobněji.

Interpretace I-18 Dohadné položky v cizí měně

Interpretace má snahu řešit, zdůvodnit a učinit závěry k položeným otázkám:

- zda dohadné položky jsou cizoměnovou pohledávkou či závazkem,
- zda se řešení dohadných položek, které vznikly v důsledku pořízení dlouhodobého majetku, zboží, služeb nebo naopak nároku na obdržení určité částky, liší,
- zda je možné pouze jedno účetní řešení nebo více,
- zda zrušení dohadné položky a (následně) zaúčtování závazku v jisté výši, jehož odhadnutou výši dohadná položka vyjadřovala, jsou nezávislými účetními operacemi či souvisejícími účetními operacemi,
- jakým kurzem by mělo být zaúčtováno vytvoření dohadné položky,
- zda k rozvahovému dni tyto položky přeceňovat podle „závěrkového kurzu“,
- zda při takovém přecenění vzniká kurzový rozdíl,
- jak by se měla účtovat změna odhadu výše cizoměnové dohadné položky.

Ve zkratce je možné shrnout, že dohadné položky na nevyfakturované dodávky představují závazek nebo pohledávku účetní jednotky. Pokud je očekáváno placení v cizí měně nebo přijetí úhrady v cizí měně představuje dohadná položka odhadnutou výši cizoměnového závazku nebo pohledávky a takto je s ní nakládáno, tzn. že je vyjádřena v cizí měně, je k rozvahovému dni přeceňována. Je-li odhadována cizoměnová úhrada za dosud nevyfakturované dodávky, je nutné rozlišit, jaké změny závazku se váží ke změně odhadu výše úhrady v cizí měně a v jaké části reprezentují kurzové riziko. Proto změny cizoměnových dohadných položek nelze účtovat jednoduše jen proti účtům, proti nimž byly vytvořeny. Toto je velmi významné např. pro správné oceňování dlouhodobého majetku, zásob (nezahrnování kurzových rozdílů do ocenění) a pro správné vykázání finančních a nefinančních nákladů a výnosů.

Interpretace I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku

Interpretace má snahu řešit, zdůvodnit a učinit závěry k položeným otázkám:

- zda v případě odpisu cizoměnové pohledávky dochází k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- jakým kurzem má být odpis cizoměnové pohledávky zaúčtován,
- zda vzniká při tomto postupu kurzový rozdíl,
- zda se postupuje analogicky u odpisu cizoměnového závazku.

Cizoměnová pohledávka je vyjádřena v cizí měně, a v této měně má či měla být zaplácena. Její hodnota se mění tak, jak se mění kurz příslušné cizí měny vůči Kč. K okamžiku uskutečnění účetního případu je nezbytné zaúčtovat pohledávku v aktuálním spotovém kurzu, a to i v případě, kdy k úhradě nedošlo a účetní jednotka rozhodla o jejím odpisu. Tak, jak je

zaúčtována, je promítnuta do výkazu zisku a ztráty. A z výkazu čerpají informace uživatelé účetní závěrky.

Proč vůbec vznikla tato interpretace? Řada z nás takto postupovala i bez interpretace a neměli pochyb o správnosti postupu.

Problém je částečně v tom, že příkladný výčet okamžiku uskutečnění účetního případu uvedený v Českém účetním standardu 006 – Kurzové rozdíly, bod 2.2 neuvádí případ odpisu jako okamžik uskutečnění účetního případu.

Mohlo být tedy obecně nejasno, zda je správně odepisovanou pohledávku ocenit aktuálním kurzem ČNB ke dni odpisu.

V širších souvislostech, které jsou vysvětleny v úvodu článku, je zřejmé, že se jedná o majetek vyjádřený v cizí měně, a také, že odpis pohledávky je okamžikem uskutečnění účetního případu. Ke dni odpisu pohledávky je nutno přepočítat hodnotu cizoměnové pohledávky na českou měnu. Obvykle je to datum, kdy vedení společnosti rozhodlo o odpisu pohledávky. Kurz k tomuto datu účetní jednotka použije v souladu se svým vnitřním předpisem. Kurzový rozdíl vzniká.

Stejný postup se analogicky použije u odpisu cizoměnových závazků.

Interpretace I-22 Dotace v cizí měně

Existují případy, kdy účetní jednotky obdrží dotaci (např. z fondů EU) v cizí měně.

Přijátá dotace představuje do okamžiku jejího použití závazek vůči poskytovateli dotace, že bude použita na stanovený účel, účtovaný ve prospěch odpovídajícího účtu Zúčtování dotací. Její použití je pak účtováno ve věcné a časové souvislosti na vrub tohoto účtu souvztažně s účtem výnosů nebo majetku, v závislosti na účelu dotace a způsobu jejího zúčtování.

V případě, že existuje nezpochybnitelný nárok na dotaci (viz ČÚS č. 017 bod 3. 7., a také Interpretace NÚR I-14 Okamžik vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace), účetní jednotka z důvodu dodržení zásady aktuálního principu o tomto nároku účtuje před jejím připsáním na účet.

Interpretace má snahu řešit, zdůvodnit a učinit závěry k položeným otázkám:

- zda po přijetí dotace, kdy byla přijata nárokováná výše cizí měny, avšak po přepočtu novým kurzem v jiné korunové výši, vzniká kurzový rozdíl u závazku Zúčtování dotací,
- jak účtovat situaci, kdy byla přijátá dotace v jiné než nárokováné výši,
- jak účtovat případné vrácení dotace při nedodržení stanovených podmínek nebo při jejím nečerpání, a zda při tom vzniká kurzový rozdíl.

Dotace zaúčtována na účtu Zúčtování dotací představuje zdroj v korunové hodnotě, který bude použit k pokrytí provozních nákladů či nákladů na investici (v závislosti na účelu dotace), tj. korunová hodnota je

konečná a nadále se nijak neupravuje o změny cizoměnového kurzu.

Korunové vyjádření devizové pohledávky nároku na dotaci se však upravuje s ohledem na vývoj cizoměnového kursu a vzniká kurzový rozdíl, a to jak k rozvahovému dni v případě, že dotace dosud nebyla přijata, tak při přijetí dotace.

Pozornému čtenáři interpretace jistě neunikne, že je zde uvedeno něco, co není zcela běžné. Zastavíme se hned u skutečnosti uvedené v interpretaci, že hodnota uvedená v české měně na účtu Zúčtování dotací, tedy řádku rozvahy B.III.7. Stát – daňové závazky a dotace se nijak neupravuje o změny cizoměnového kurzu. Je to hodnota zaúčtovaná ke dni tzv. nezpochybnitelného nároku na dotaci, tedy ke dni, který si každá účetní jednotka musí stanovit sama. Riziko pohybu kurzu vzniká pouze u samotné pohledávky z titulu dotace.

To je tedy opět skutečnost, kdy je nutno vidět, v návaznosti na ustanovení zmíněné v úvodu článku, kurzový rozdíl jen tam, kde opravdu vzniká. Je to podobné, jako bylo v úvodu zmíněno u záloh. Zde také nevzniká žádné kurzové riziko, pokud nebudeme dotaci vracet. A pokud bychom dotaci vraceli, je to nový účetní případ. Účet Zúčtování dotací se tedy nechová jako klasický cizoměnový závazek, ale bylo by možno jej nazvat účtem, ze kterého bude po příslušnou dobu ukrajováno do výnosů ve věcné a časové souvislosti. Proto tedy vznikla tato interpretace, jako doporučení vidět kurzové riziko jen tam, kde je pro něj místo.

Z důvodu pohybu kurzu vznikne kurzový rozdíl pouze mezi pohledávkou (tj. nárokem na dotaci) a jejím vyrovnáním (přijetím dotace). Kurzový rozdíl zde vzniká pouze na účtu pohledávky, a to stejně jako u jakékoliv jiné cizoměnové pohledávky.

Na účtu Zúčtování dotací se již nadále pracuje jen s korunovou hodnotou. Ačkoli byla přijata v cizí měně, nejedná se o závazek vyjádřený v cizí měně. Tento závazek neznamena, že se bude vracet cizí měna,



Když jsme si snižovali pořizovací cenu o dotaci, tak jsme netušili, že to dopadne takhle!
Kresba: Ivan Svoboda

ale tento závazek reprezentuje povinnost účetní jednotky konat, jak se zavázala ve smlouvě o dotaci. Protože jde o závazek, který je uhrazován činností (stejně jako výnosy příštích období), nemůže se jednat o závazek vyjádřený v cizí měně. Pokud bychom chtěli použít tuto terminologii, spíše jde o závazek vyjádřený v povinnosti specificky konat (a tato povinnost je nějak oceněna).

Další problém nastává tehdy, když dotace není přijatá ve stejné výši, v jaké byla nárokována. V tom případě doporučujeme opravit původní účtování nároku na dotaci a její zúčtování za použití stejného kurzu, jakým byl nárok a zúčtování původně zaúčtováno. V tomto případě se u zdroje na účtu Zúčtování dotací nejedná o předpis a úhradu, při kterém vzniká kurzový rozdíl, ale o změnu odhadu (mění se ocenění povinnosti konat). Kurzový rozdíl pak opět vzniká pouze na účtu pohledávky.

Při případném vrácení dotace (ať již z důvodu jejího nevyčerpání nebo porušení podmínek) vzniká závazek vrátit dotaci. Na účtu Zúčtování dotací se povinnost vrácení zaúčtuje v hodnotě původního nároku souvztažně ve prospěch závazku vůči poskytovateli dotace. Kurzový rozdíl vznikne v tomto případě na účtu závazku mezi kurzem při zaúčtování povinnosti vrátit dotaci a kurzem úhrady.

Doporučujeme v případě potřeby věnovat pozornost příkladům, které jsou součástí interpretace.

Interpretace I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky

Interpretace má snahu řešit, zdůvodnit a učinit závěry k položeným otázkám:

- zda použít k ocenění pořizované pohledávky měnu, za kterou je fakticky pořizováno, nebo
- zda použít k ocenění pořizované pohledávky pouze českou měnu, a to i v případě pokud je pořizována v měně jmenovité hodnoty, popř. za jinou cizí měnu, nebo
- zda použít k ocenění pořizované pohledávky vždy měnu, ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota pohledávky,
- jakým způsobem postupovat pro vyjádření vedlejších pořizovacích nákladů, tj. zda je přepočítat do měny, v níž bude oceněna pořizovaná pohledávka.

Ve zkratce je možné shrnout, že pokud je jmenovitá hodnota nakupované pohledávky vyjádřena v cizí měně, jde o cizoměnový majetek účetní jednotky. Pokud je pohledávka pořizována za jinou měnu, než ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota pohledávky, provede účetní jednotka přepočet měn na měnu jmenovité hodnoty pohledávky. Pro pořizovací cenu pořízené pohledávky použije současně s českou měnou přepočtenou cizí měnu. Také provede přepočet u všech položek, které jsou součástí pořizovací ceny, tzn. u všech nákladů souvisejících s pořízením.

Držením nabyté cizoměnové pohledávky je výsledek hospodaření účetní jednotky ovlivněn kurzovým

(měnovým) rizikem. Pro zobrazení těchto vlivů je proto žádoucí vyjádřit ekvivalent celkové pořizovací ceny pohledávky v měně, ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota pohledávky, neboť ta je určující pro kurzové vlivy ovlivňující inkasovanou výši pohledávky.

Závěrem

Více podrobností naleznete v plném textu interpretací, u některých včetně příkladů, které jsou zveřejněny na www.nur.cz, popř. můžete navštívit seminář NÚR – více viz pozvánka vložená v tomto čísle časopisu Auditor.

Na půdě NÚR jsou diskutována další témata, např. oceňování majetkových účastí v zahraničí, problematika přijatých a poskytnutých záloh v cizí měně a jejich následné vyúčtování či opravné položky a rezervy v cizí měně.

Závěrem je třeba připomenout, že správné vyjadřování položek v cizí měně a následné správné vykázání kurzových rozdílů má vliv na správné oceňování majetku a na správné vykázání výsledku hospodaření, který je východiskem pro základ daně z příjmů, a položky kurzových rozdílů bez jakýchkoliv úprav vstupují do základu daně, tak je to potvrzeno Pokynem GFŘ D-6. Nezáleží, zda cizoměnová dodávka byla spotřebována na daňový/nedaňový náklad, pořízení majetku, zásob či zda souvisí s dosažením zdanitelných/osvobozených výnosů.

Pěva Čouková
Jiří Pelák
Edita Ševcovicová

Ing. Pěva Čouková je daňová poradkyně a auditorka, partner společnosti Oswald a.s. Je spoluzakladatelka účetního portálu.cz a mzdového portálu.cz. Je členkou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR, vedoucí Sekce pro účetnictví Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), zástupcem KDP ČR v Národní účetní radě, zkušebním komisařem KDP ČR a lektorem.

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 a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.

Mgr. Editu Ševcovicová je daňová poradkyně a partner společnosti Fučík&partneři, s.r.o. V praxi se zaměřuje zejména na souvislosti účetních a daňových předpisů. Je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), zástupcem KDP ČR v Národní účetní radě, zkušebním komisařem KDP ČR a lektorem.

Odložená daň v interpretacích NÚR



Irena Liškařová



Markéta Jindřišková

Pokud se podíváme na historii odložené daně v českém účetnictví, v prvopočátku českého účetnictví pro podnikatelské subjekty se odložená daň účtovala pouze z rozdílu účetních a daňových odpisů. Od roku 1990 účetnictví procházelo velkou reformou, která byla vyvolána změnami v obchodním právu, a odložená daň byla v té době zcela novou účetní kategorií. Proto byla zvolena metoda nejsnazšího vykazování. Od roku 2000 mohly účetní jednotky účtovat a vykazovat odloženou daň plnou metodou (tzn. výpočet ze všech přechodných rozdílů). Od roku 2002 se do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví podnikatelů, dostala

změna, která je i současnou právní úpravou českého účetnictví v oblasti odložené daně. Problematika účtování a vykazování odložené daně je dále pokryta Českým účetním standardem č. 003 Odložená daň. Dle současné právní úpravy:

- O odložené dani účtují a vykazují ji ty účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky si stanoví svým vnitřním předpisem, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji.
- Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, v němž budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Rozvahovým přístupem se rozumí postup, kdy závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, což jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv či pasiv a výší aktiv či pasiv uvedených v rozvaze. Daňovou základnou aktiv či pasiv je hodnota těchto aktiv či pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Přechodnými rozdíly se rozumí rozdíly, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, tzn. že zahrnují nejen rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i další rozdíly, například opravné položky, rezervy, dohadné položky či daňové ztráty minulých let, pokud je předpoklad jejich uplatnitelnosti.

Odložená daňová pohledávka či závazek se vypočítá jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. Používá se sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou odložené daňové závazky nebo pohledávky uplatněny. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59 (Náklady/Výnosy).

Odloženým daňovým závazkem se rozumí částka daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z titulu přechodných rozdílů. Odloženou daňovou pohledávkou se rozumí částka daně z příjmů, která bude uplatněna v příštích obdobích, např. odčitelné přechodné rozdíly, převedení nevyužitých daňových ztrát či převedení nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků.

Ke konci účetního období účetní jednotka prověřuje realizovatelnost odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vyazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávkou pokrýt.

Shrneme-li výše uvedené, účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.



Oslava 10. výročí založení NÚR v Senátu.

První vykázání odložené daně

V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 (Vlastní kapitál) a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na účtech účtové skupiny 59 (Náklady/Výnosy).

Nabízí se otázka, co se rozumí prvním účtováním odložené daně, tj. zda považovat za první účtování odložené daně i případ, kdy je poprvé v rozvaze vykazována odložená daňová pohledávka (odložený daňový závazek), přičemž v předchozích obdobích nebyla v rozvaze z důvodu nerealizovatelnosti vykazována odložená daňová pohledávka, nebo případ, kdy bylo vykazování odložené daňové pohledávky z důvodu její nerealizovatelnosti po několik období přerušeno.

Nejednotnost výkladu v této oblasti vedla v roce 2006 k vytvoření **Interpretace NÚR č. 9 Odložená daň – první vykázání (I-9)**. Prakticky si můžeme výše uvedené problém uvést na následujících příkladech:

Účetní jednotka zahájila své podnikání v roce 2008.

V letech 2008 a 2009 vypočítala odloženou daňovou pohledávku a rozhodla se ji na základě výsledku testu realizovatelnosti nevykázat v rozvaze a pouze ji zveřejnit v příloze. V roce 2010 mohou nastat následující situace:

- a) V roce 2010 má společnost odložený daňový závazek. Má být celý odložený daňový závazek vykázán proti vlastnímu kapitálu? Nebo má být oddělena samostatná část odložené daně za roky 2008 a 2009, a ta vykázána proti vlastnímu kapitálu, a do hospodářského výsledku roku 2010 zahrnuta pouze část, která vznikla v roce 2010? Nebo má být vykázán celý odložený daňový závazek do hospodářského výsledku roku 2010?
- b) V roce 2010 má společnost odloženou daňovou pohledávku, která je na rozdíl od předchozích období realizovatelná. Má být k odložené dani k 31. 12. 2010 přistupováno jako k poprvé

vykázané a zaúčtovat závazek proti vlastnímu kapitálu? Nebo má být celá odložená daň vykázána do hospodářského výsledku roku 2010? Nebo se má odložená daň rozdělit na část za roky 2008 a 2009 proti kapitálu a za rok 2010 do hospodářského výsledku?

Odpověď na tyto otázky řeší zmiňovaná interpretace. Nevykázání odložené daňové pohledávky v rozvaze pro její nerealizovatelnost, znovuykázání odložené daňové pohledávky po přerušení jejího vykazování, které nastalo pro její nerealizovatelnost, vykázání daňového závazku po jednom nebo více obdobích, kdy nebyla vykazována odložená daňová pohledávka z důvodu její nerealizovatelnosti, se nepovažuje za změnu metody, ale za změnu odhadu. Dopady změn odhadů jsou vykazovány do výsledku hospodaření vždy v běžném období, ve kterém ke změně odhadu došlo, a nikdy se nevykazují retrospektivně, tj. ve vlastním kapitálu.

Jak již bylo uvedeno, dle českých účetních předpisů účtují účetní jednotky o odloženém daňovém závazku vždy, avšak o odložené daňové pohledávce jen v případě, že účetní jednotka očekává dosažení dostatečného základu daně, který umožní využití odložené daňové pohledávky. Toto očekávání je nejlepším možným odhadem budoucích skutečností provedených účetní jednotkou na základě informací, které má v okamžiku provedení takového odhadu. Jestliže tedy účetní jednotka o odložené daňové pohledávce neúčtovala, tedy nevykazovala ji v rozvaze, neměla jistotu, že bude v budoucnu tato pohledávka realizovatelná. Tento odhad se však může v důsledku nových skutečností nebo okolností či jiných vnějších nebo vnitřních podmínek změnit. Dopady změn odhadů jsou operací běžného účetního období, jsou tedy vykazovány vždy ve výsledku hospodaření období, v němž ke změně odhadu došlo. Důsledky změny odhadu se mohou projevit pouze v obdobích následujících po provedení změny (prospektivně, tj. v současném a budoucích výsledcích hospodaření) a nikdy se neprojeví zpětně v obdobích minulých (retrospektivně, tj. ve výsledcích hospodaření minulých let).

Za změnu metody se považuje pouze dopad odložené daně v prvním roce jejího účtování a vykazování v rozvaze a v případě změny způsobu jejího výpočtu. V takovém případě nesmí spočítaná odložená daň ovlivnit výsledek hospodaření běžného období, a její dopad se proto zaúčtuje na odpovídající účty účtové skupiny 42 (Vlastní kapitál). Změna metody musí být popsána v příloze k účetní závěrce.

Ve výše uvedených příkladech by se postupovalo tak, jak ukazují tabulky na následující straně.

Výše odložené daňové pohledávky, která nebyla z důvodu její nerealizovatelnosti vykázána v rozvaze, musí být zveřejněna v příloze k účetní závěrce společně s důvody, které vedly účetní jednotku k jejímu nevykázání v rozvaze.



Účastníci oslavy 10. výročí založení NÚR.

a)

Rok	Odložená daň [pohledávka/(závazek)]	Realizovatelnost	Přístup				
2008	1 500	ne	Popis v příloze				
2009	2 300	ne	Popis v příloze				
2010	(800)	N/A	Zaúčtování	MD 59X	800		
						D48X	800

b)

Rok	Odložená daň [pohledávka/(závazek)]	Realizovatelnost	Přístup				
2008	1 500	ne	Popis v příloze				
2009	2 300	ne	Popis v příloze				
2010	1 800	ano	Zaúčtování	MD 48X	1 800		
						D 59X	1 800

Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence

Další oblastí, která není explicitně upravena českými účetními předpisy, je odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence – řeší ji Interpretace NÚR č. 4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence (I-4), schválená v roce 2005.

České účetní předpisy umožňují ocenit podíl, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, v nekonsolidované účetní závěrce ekvivalencí (protihodnotou). Takovéto přecenění a příslušná změna ocenění se zúčtuje ve skupině 41 (Vlastní kapitál). V případě konsolidované účetní závěrky se ekvivalenční metoda použije pro účasti s podstatným vlivem a příslušný přírůstek odpovídající nárůstu podílu na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky se vykáže v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty.

Otázkou je, zda důsledkem ocenění ekvivalencí či zaúčtování ekvivalenční metodou vzniká odložený daňový závazek nebo pohledávka a jakým způsobem má být případný závazek či pohledávka zaúčtována.

Odložená daň v případě ekvivalence se vypočítá a vykáže v návaznosti na zdanění případných budoucích výplat dividend nebo podílů na zisku ve výši daně vybírané srážkou dle zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že příjmy z dividend a podílů na zisku podléhají osvobození u společností, které jsou pro účely zákona o daních z příjmů definovány jako dceřiné (v současné době upraveno § 19 zákona o daních z příjmů), přichází výpočet a vykázání odložené daně v úvahu pouze v těch případech, kdy je ekvivalenční metoda použita u těch účetních jednotek, které z hlediska zákona o daních z příjmů nevyhovují definici dceřiné společnosti (např. podíl ve společnosti se sídlem mimo EU, případně podíl držený pouze po krátkou dobu). Pokud v tomto případě bude odložená daň zúčtována a vykázána, měla by být v budoucnu zpětně odúčtována v návaznosti na výplatu dividend či podílů na zisku nebo v tom období, ve kterém příslušná společnost splní

kritéria definice dceřiné společnosti. Doporučujeme sledovat vývoj daňové legislativy v oblasti osvobození příjmů z dividend a podílů na zisku.

Při přecenění ekvivalencí k rozvahovému dni, kdy je původní cena finančního aktiva upravena na hodnotu nižší, přichází v úvahu účtování o odložené dani pouze v případě, že byl v minulosti zúčtován odložený daňový závazek, a to pouze do výše tohoto závazku.

České účetní předpisy specificky neřeší postup při účtování odložené daně z titulu přecenění finančního majetku ekvivalencí, dle českého účetního standardu č. 3 Odložená daň by však bylo možné dovozovat, že by měla účetní jednotka účtovat výsledkově. To by však v případě, kdy se přecenění vyplývající z ocenění ekvivalencí účtuje proti vlastnímu kapitálu, bylo v rozporu s obecně uznávanými účetními zásadami. Odložená daň v takovém případě musí být zúčtována do vlastního kapitálu.

Naopak v případě konsolidace osob pod podstatným vlivem ekvivalencí, kdy roční přírůstek čistých aktiv je vykazován jako podíl na výsledku hospodaření



Vystoupení Petra Šobotníka na oslavě 10. výročí NÚR v Senátu.

v ekvivalenci výsledkově, se případná související odložená daň zúčtuje také výsledkově.

Zdůvodnění logicky navazuje na obecné účetní zásady, protože dle obsahu a účelu odložené daně by mělo její zúčtování a vykázání příslušně korigovat dosažené výsledky hospodaření a případné zdroje k rozdělení v návaznosti na budoucí daňové závazky či pohledávky související s již uskutečněnými transakcemi a dalšími účetními operacemi účetní jednotky. Pokud tyto transakce a operace mají dopad na výsledek hospodaření běžného období, je třeba i korekci vykázat výsledkově. Pokud ale existují operace, které nemají výsledkový dopad, což je v našem případě použití ekvivalence u nekonsolidovaných účetních závěrek, pak by i příslušná odložená daň neměla být účtována výsledkově, ale kapitálově.

Přechodné rozdíly

V úvodu textu je stanoveno, že přechodnými rozdíly se rozumí rozdíly, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. Obecné pravidlo obsažené v českém účetním standardu č. 003 Odložená daň říká, že se odložená daň zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. **Interpretace NÚR č. 1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv (I-1)** řeší situaci, kdy existuje rozdíl mezi výchozí účetní hodnotou aktiv a jeho vstupní daňovou základnou. Přestože dochází ke vzniku přechodného rozdílu a odložená daň by se měla vykazovat jako součást pořizovací ceny kupovaného aktiva, nedoporučuje se v tomto případě o odložené dani účtovat. Důvodem je skutečnost, že úprava pořizovací ceny aktiva o částku odložené daně by vedla ke snížení vypovídací schopnosti účetních výkazů. Je však třeba podotknout, že interpretace byla schválena v době, kdy zákon o dani z příjmů stanovoval maximální možnou výši daňové základny u osobních automobilů. Tato limitace v současné době v zákoně o dani z příjmů obsažena není a současná praktická využitelnost interpretace **I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv** je nízká.

Problematikou přechodných rozdílů se zabývá i **Interpretace NÚR č. 2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech (I-2)**. Tato interpretace prochází důsledkem změn v zákoně o přeměnách a navazujících změn v účetní legislativě technickou revizí, shrňme však její znění platné pro přeměny provedené do konce roku 2011.

Odložená daň musí být v souladu s českou účetní legislativou zjištěna ze všech přechodných rozdílů, přičemž většina přechodných rozdílů vzniká z časových rozdílů, kdy stejný náklad nebo výnos ovlivní účetní zisk v jiném období než daňový zisk. Existují však přechodné rozdíly, které nejsou zároveň časovými rozdíly – příkladem mohou být přechodné rozdíly při přeměnách společností a nepeněžitých vkladech do společností.

Z důvodu přecenění aktiv při přeměnách společností a nepeněžitých vkladech vznikají přechodné rozdíly, které vyústí v odloženou daň. V souladu s interpretací I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech se odložená daň vykáže v souladu s povahou transakce – tj. proti vlastnímu kapitálu, a to v případě přeměn společností ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti a v případě nepeněžitých vkladů do společností proti nerozděleným ziskům. Vzhledem k tomu, že vykázání odložené daňové pohledávky i závazku má přímý vliv na výši zdrojů použitelných k rozdělení, je důležité jeho vysvětlení v příloze tak, aby nebyla ohrožena schopnost externích uživatelů činit na základě účetní závěrky správná rozhodnutí.

Závěrem zrekapitulujeme, odloženou daň řeší čtyři interpretace I-1, I-2, I-4 a I-9, které rozpracovávají problematiku přechodných rozdílů při výchozím uznání aktiv, při přeměnách a vkladech, při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence a odloženou daň v prvním vykázání.

Irena Liškařová
Markéta Jindřišková

Ing. Irena Liškařová je výkonnou ředitelkou oddělení auditu Ernst & Young Česká republika a zaměřuje se především na velké české i mezinárodní klienty z oblasti průmyslové výroby a služeb. Od roku 1993 je českou statutární auditorkou, od roku 2007 je členkou Národní účetní rady a Výkonného výboru Komory auditorů ČR a vede výbor pro účetní výkaznictví při KA ČR. Pravidelně přednáší na konferencích a seminářích zaměřených na české účetnictví a audit.

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA, pracuje jako vedoucí oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Je absolventkou VŠE v Praze. V oblasti auditu pracuje od roku 1993, působila jako manažer v oddělení auditu společností Arthur Andersen a Ernst&Young. Má také rozsáhlé zkušenosti s lektorskou a publikační činností v oblasti auditu a účetnictví. Je českou statutární auditorkou.



Jak byste interpretovala tuto směrnicí?

Kresba: Ivan Svoboda

Majetek v interpretacích NÚR



Jana Pilátová

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek má v účetnictví zcela ojedinělé postavení, jeho účetní hodnota je ovlivněna celou řadou transakcí, počínaje pořízením, technickým zhodnocením a odpisováním.

Požizovací cenu mohou dále ovlivnit dotace či aktivované úroky. Navíc, jak pořízení, tak technické zhodnocení nemusí být jednorázová transakce, ale déletrvající proces. Dále je nezbytné správně rozlišovat mezi opravami a technickým zhodnocením, aby hodnota majetku v rozvaze nebyla nadhodnocena nebo naopak podhodnocena.



Alice Šrámková

U řady účetních jednotek se účetní hodnota dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku podílí velice významným způsobem

na celkové hodnotě aktiv. Právní předpisy často využívají tzv. „demonstrativní výčet“, což ve své podstatě znamená, že účetní jednotky musí posoudit veškeré související aspekty, resp. vycházet též ze souvisejících právních předpisů, a to s ohledem na zákon o účetnictví. Aktuálně nalezneme na webových stránkách Národní účetní rady, které jsou volně přístupné široké odborné veřejnosti, následující interpretace týkající se dlouhodobého majetku:

- I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku (schválena 27. 2. 2006)
- I-14 Okamžik vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace (schválena 4. 2. 2008)
- I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene (schválena 10. 5. 2010)
- I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů (schválena 10. 5. 2010)

Podívejme se tedy na výše uvedené interpretace podrobněji.

I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku

Stanovení okamžiku, od kterého jsou vynakládané výdaje považovány za součást pořízení dlouhodobého majetku, má na ocenění majetku zásadní dopad. Nesprávné stanovení takového okamžiku vede k nadhodnocení/podhodnocení aktiva a zároveň ovlivní výsledek hospodaření.

Účetní jednotka by měla svůj postup při určování takového okamžiku upravit vnitřním předpisem. Interpretace I-5 obsahuje návod, jak správně takový okamžik stanovit, a uvádí několik důkazních

prostředků, které může účetní jednotka použít, např. zápis z jednání představenstva o zahájení prací spojených s pořízením investice nebo datum uvedené na písemném zpracování projektu.

Interpretace I-5 dále uvádí příklady běžných provozních nákladů, které by neměly být součástí ocenění dlouhodobého majetku, například průzkumy trhu, stanovení koncepce, marketing, náklady na výběrové řízení.

I-14 Okamžik vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace

Na úvod je jistě vhodné podotknout, že tato interpretace vznikla v době, kdy postup účtování o dotacích nebyl upraven českými účetními standardy, a v praxi tato metodika velice chyběla.

Interpretace vychází z jedné ze základních zásad podvojného účetnictví, a to že dotace je třeba vykazovat tak, aby byl dodržen akruální princip a nedošlo tedy ke zkreslení výsledku hospodaření vykazáním nákladu v jiném období, než ve kterém by byla vykázána dotace určená na pokrytí tohoto nákladu. Pro vykazání dotace tak není důležité, kdy byla/bude finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, ve kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné.

V praxi je v současné době nutno zvážit, kterých účetních jednotek se dotace týká, protože se jedná o jednu z problematik, která je prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví řešena rozdílně. Například jinak je povinnost postupovat u podnikatelů a jinak u neziskových organizací.

I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene

Věcné břemeno je právo, které omezuje nakládání s nemovitým majetkem u vlastníka. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o položku, která není součástí „demonstrativního výčtu“ ani v rámci dlouhodobého nehmotného majetku ani časového rozlišení, hledali autoři podporu v ekonomické podstatě daného problému. Podpůrně zde použili i definici aktiva, tak jak je uvedena v Koncepčním rámci Mezinárodních účetních standardů (IFRS). Autoři zde prezentují myšlenku, že věcné břemeno u oprávněného vykazuje všechny znaky aktiva:

- je výsledkem minulé události,
- přináší oprávněnému ekonomický prospěch,
- při úplatném nabytí je spolehlivě ocenitelné.

Pro praxi nutno zdůraznit, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) se netýkají všech účetních jednotek, resp. nejsou pro ně „závazně aplikovatelné“, proto by i „odkazy“ na ně měly být prezentovány pouze jako „podpůrné teoretické úvahy“.

Toto stanovisko dlouhodobě zastává a prezentuje též Ministerstvo financí České republiky.

V interpretaci je prezentován názor, kdy u oprávněného se věcné břemeno ocení pořizovací cenou a sleduje se na rozvahovém účtu dlouhodobého nehmotného majetku a odepisuje se po dobu, na kterou bylo věcné břemeno uzavřeno. V případě, že byla smlouva uzavřena na dobu neurčitou, odpisuje oprávněný věcné břemeno po dobu stanovenou vnitřním předpisem pro odpisování nehmotného majetku. Při stanovení doby odpisování účetní jednotka přihlédne k době, po níž očekává prospěch z věcného břemene. V případě, že se břemeno vztahuje k odpisovanému majetku, nesmí doba odepisování břemene převýšit dobu odpisování tohoto majetku.

V praxi se někdy používá u oprávněného vykazování úplatně nabytého věcného břemene na účtech časového rozlišení a následného rozpouštění do nákladů. Přestože dopad do výsledku hospodaření je u obou metod obdobný, z hlediska vypovídací schopnosti rozvahy je správnější první způsob, kdy věcné břemeno zůstává v rozvaze v brutto hodnotě. Při časovém rozlišování se aktivní položka nákladů příštích období postupně snižuje, což neodpovídá věrnému zobrazení aktiva.

U povinného představuje přijatá úhrada za věcné břemeno výnos, který je časově rozlišován po dobu, na kterou je smlouva týkající se věcného břemene uzavřena. Je-li smlouva uzavřena na dobu neurčitou, může se povinný rozhodnout (v závislosti na významnosti částky), zda příjem zahrne do výnosů jednorázově, nebo ho bude časově rozlišovat po dobu stanovenou vnitřním předpisem.

I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů

V souvislosti s pořizováním aktiv mohou být účetní jednotky povinny vynaložit výdaje, bez kterých není možné dané aktivum pořídit nebo pořízení používat, například:

- výdaje na vybudování související infrastruktury, která od samého počátku není majetkem účetní jednotky,
- povinnost poskytnout peněžní nebo nepeněžní příspěvek na vybudování takové infrastruktury,
- předání aktiva vlastněného účetní jednotkou třetí osobě,
- výdaje na technické zhodnocení aktiva vlastněného účetní jednotkou, které bude následně předáno třetí osobě,
- obdobné výdaje a výdaje, které jsou kombinací výše uvedeného.

Interpretace uvádí, že podmíněné investiční výdaje jsou výdaje, které je účetní jednotka povinna vynaložit, aby byla schopna uskutečnit svůj investiční záměr, a proto jsou takové výdaje při splnění všech následujících podmínek součástí pořizovací ceny hlavního aktiva:

- podmíněné investiční výdaje nejsou refundovány,
- podmíněné investiční výdaje nejsou vynaloženy v důsledku darovací smlouvy,

- účetní jednotka po vynaložení podmíněných investičních výdajů nad jejich dalším užitím nemá žádnou kontrolu a sama jich dále nevyužívá,
- účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po schválení investičního záměru pořídit hlavní aktivum,
- účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po vzniku povinnosti účetní jednotky podmíněné investiční výdaje vynaložit.

U jednotlivých interpretací je při aplikaci v praxi třeba vzít v úvahu též připomínky a jejich vypořádání v rámci vnějšího připomínkového řízení, které jsou součástí dané interpretace a jsou zveřejňovány. U interpretace I-20 *Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů* nalezneme, mimo jiné, i připomínku k daňové problematice.

Připomínka: Vzhledem k tomu, že návrh interpretace řeší účetní postup, rozumí se odpisováním a zůstatkovou cenou podle bodu 8 účetní odpisování a účetní zůstatková cena. Návazné daňové řešení, pokud jde o vstupní cenu, uplatnění daňových odpisů a daňové zůstatkové ceny, jak aktiva určeného k předání, tak hlavního aktiva, vychází z účetního přístupu, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak.

Závěr

Jak již bylo zmíněno v úvodu tohoto článku, vzhledem k rozsahu problematiky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, lze v budoucnu očekávat další interpretace Národní účetní rady.

Odborná veřejnost jistě ocení spolupráci s Ministerstvem financí ČR při řešení problémů podnikatelské praxe, které se pro posílení právní jistoty účetních jednotek promítnou do novelizace stávajících účetních předpisů pro podnikatele.

Jana Pilátová
Alice Šrámková

Ing. Jana Pilátová, prezidentka Svazu účetních, vedoucí metodické sekce Svazu účetních, auditorka, daňová poradkyně, zástupce Svazu účetních v NÚR a lektorka.

Ing. Alice Šrámková, FCCA, členka hlavního výboru Svazu účetních, předsedkyně Komory certifikovaných účetních Svazu účetních, zástupkyně Svazu účetních v NÚR a lektorka.



Nový způsob oprav chyb od roku 2013



Jiří Pelák

K opravám chyb, které v účetnictví vznikly v předchozích účetních obdobích, která již byla uzavřena (viz § 17 odst. 7 zákona o účetnictví), existují dva přístupy. Národní účetní rada ve své interpretaci č. 11 zaujala názor, že opravy nákladů a výnosů minulých období je třeba účtovat proti nerozdělenému zisku minulých let.

Naproti tomu, Český účetní standard č. 19 explicitně uvádí (např. v odst. 6.1.b), že opravy výnosů a nákladů minulých let se účtují jako náklady a výnosy běžného období.

Budeme-li hledat argumenty pro jedno či druhé řešení, zjistíme, že veškeré argumenty jsou na straně účtování oprav proti zisku minulých let. Mezi nejzávažnějšími argumenty se uvádí zkreslování výsledku hospodaření běžného roku, které mimo jiné způsobuje nesrovnatelnost údajů uváděných v účetních závěrkách (což způsobí rozpor např. s ustanovením § 19 odst. 6 zákona o účetnictví). Na straně řešení uvedené v ČÚS 19 stojí dvě věci: jednak je to řešení explicitně vyjádřené, není třeba ho dovozovat, což je velice pohodlné, a pak je to samotný fakt, že se jedná o řešení uvedené v ČÚS, které požívá ochrany ustanovení § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, a je tudíž bezpečné a nenapadnutelné.

Pokud proti sobě stojí správné dovozované řešení a jednoduché bezpečné řešení, praxe volí to druhé. To ovšem platí jen do momentu, kdy nesprávnost oprav zachycených do běžných období začne někoho výrazně poškozovat. Jako příklad lze uvést situace, kdy dojde k výměně managementu nebo ke koupi společnosti a nový management nebo vlastník začne objevovat účetní chyby napáchané v minulosti. Nikdo nestojí o to, aby se opravy chyb způsobené někým jiným promítaly do výsledku hospodaření, za který nyní odpovídá. Ke stejnému problému dochází při rekonstrukcích účetnictví, které bez oprav chyb proti ziskům minulých let není možné uspokojivě provést (nezapomeňme opět na § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, který upravuje uzavírání účetnictví a nemožnost zásahů do uzavřeného účetnictví).

Postup uvedený v ČÚS 19 může být dokonce využit finančními úřady. V souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu je základní lhůta pro stanovení daně stanovena na tři roky. Pokud v této lhůtě daňový subjekt zjistí, že v důsledku chyby měla být přiznaná daň vyšší, je povinen podat dodatečné daňové přiznání a tuto daň s příslušným penále doplatit. Na účtování opravy chyby nesejde. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně již není možné daň stanovit. Nicméně, je znám případ, kdy se finanční úřad pokusil o prolomení lhůty pro stanovení daně na základě argumentace, že oprava

má být účtována do výsledku běžného období a s ním také zdaněna. Tím došlo k popření významu lhůty pro vyměření daně, což v důsledku vede k těžko akceptovatelné právní nejistotě. Takový postup totiž činí lhůtu pro vyměření daně v zásadě nicotnou – buď je daň vyměřena na základě dodatečného daňového přiznání, nebo na základě řádného přiznání, a to bez jakéhokoliv omezení – klidně i po 100 letech. Celou vinu nelze však svalovat jen na svěhlavého správce daně, protože kombinace ustanovení ČÚS 19 o opravách chyb a § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který odvozuje základ daně od účetního výsledku hospodaření, může velice snadno vést k absurdnímu závěru, že daň lze vyměřovat donekonečna, bez ohledu na to, kdy nastala transakce, která je předmětem daně z příjmu. Uvedené doměření daně je nyní předmětem soudního sporu, na jistotu si tedy budeme muset nějakou dobu počkat. Na první pohled však každému odborníkovi musí být zřejmé, že finanční úřad zaměnil okamžik uskutečnění transakce, která je předmětem daně z příjmu, s okamžikem jejího zaúčtování. Nicméně uvedený příběh je překvapivým mementem, které naznačuje, že v oblasti účtování oprav je možná co napravovat.

Novela vyhlášky

Ministerstvo financí se v poslední novele prováděcí vyhlášky pro podnikatele rozhodlo zareagovat na panující schizofrenii v názorech na opravy chyb a přizpůsobit text účetních předpisů požadavkům odborné



Kresba: Ivan Svoboda

veřejnosti. Od 1. ledna 2013 dle nového ustanovení § 15a vyhlášky 500/2002 Sb. se opravy chyb minulých období budou účtovat proti nerozdělenému zisku. Jak název článku naznačuje, to se může přihodit chybám vzniklým i v roce 2012 nebo dříve.

V důsledku úpravy vyhlášky bude možné opravy chyb řešit pouze jedním jediným způsobem, který zároveň bude stejný jako postup upravený IFRS. Dojde tím také ke sladění postupů oprav chyb u podnikatelů, u finančních institucí i u státu. A konečně se uleví i auditorům, kterým zkreslování zisku o opravy chyb minulých let činilo nemalé problémy, což mj. vyústilo i ve vydání zvláštní aplikační doložky KA ČR k mezinárodnímu auditorskému standardu ISA 710.

Zároveň s účtováním oprav chyb minulých let je upraveno účtování změny metody, a to zcela analogicky. Změnu metody uskutečněnou po 1. lednu 2013 bude taktéž možné účtovat jen jediným způsobem, a to proti nerozděleným ziskům minulých let. Tak tomu bylo doposud pouze u změny metody, která spočívala v zahájení účtování o odložené dani.

Je možné, že na rozdíl od oprav chyb si úprava změny metody vyžádá doplnění zákona o daních z příjmů, aby bylo zřejmé, jak postupovat například v případě, kdy v důsledku změny oceňovacích technik zásob z FIFO na vážený aritmetický průměr dojde k přecenění zásob o +100, což bude účtováno proti nerozdělenému zisku, a posléze tyto přeceněné zásoby budou vyskladňovány. Tím dojde ke snížení výsledku běžného roku o výši přecenění, což má pochopitelně dopad i na daňový základ odvozený od tohoto výsledku hospodaření.

Za pozornost stojí způsob, jakým novela vyhlášky upravuje účtování proti nerozdělenému zisku minulých let. Opravy a změny metod se neúčtují přímo proti této položce, ale v rámci nerozděleného zisku se zavádí nová podpoložka A.IV.3 s názvem „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Těžko říct, proč se daná položka prostě nenazývá „opravy chyb a změny

metod“, ale jinak se zavedení speciální položky pro tyto účely jeví jako velmi rozumné a předvídatelné, a to zejména s ohledem na obchodněprávní důsledky stanovování zisku.

Obchodní právo

Ačkoli se podle názoru Národní účetní rady nejedná o žádnou novinku v účtování, protože opravovat chyby a účtovat změnu metod proti nerozdělenému zisku (dále jen společně „opravy chyb“) bylo možné (a navíc vhodné) již nyní, lze s ohledem na masovější použití tohoto postupu od 1. ledna 2013 předpokládat, že řada společností se začne potýkat s novým problémem typu „co si počít s novou metodikou výpočtu zisku“ a „jak naložit s tzv. jiným výsledkem hospodaření minulých let“.

Účtování oprav chyb minulých let do zisku běžného období má jednu velice oceňovanou vlastnost: pokud se v zisku omylem něco neobjeví v jednom roce, objeví se to tam někdy později. S touto „samoopravovací“ vlastností zisku počítá obchodní právo. Pokud je zisk špatně v jednom roce, není na to potřeba nijak obchodněprávně reagovat. Uplatněním stejných pravidel na zisky v dalších letech dojde k automatické nápravě. Pokud například obchodní zákoník (ObZ) trvá na přidělech do rezervního fondu ze zisku, který je v důsledku chyby menší, než by měl být, dojde k automatické nápravě po roce, kdy je chyba objevena, zisk o chybu navýšen a přiděl do rezervního fondu je „zachráněn“.

Lze se domnívat, že právě tato „samoopravovací“ vlastnost současného řešení oprav chyb a její využití obchodním právem bylo jedním z hlavních důvodů, proč k oficiálnímu zrušení tohoto postupu dochází až 20 let po zavedení současného systému účetnictví. Zároveň je zajímavé pozorovat, jak postup, který byl racionální z hlediska potřeb (pohodlného) obchodního práva, je zároveň destruujič z pohledu nároků kladejších na smysluplnost výsledku hospodaření, a tudíž nepochybně neakceptovatelný.

Před výčtem záludností, se kterými se bude potřeba vypořádat v životě obchodních společností a družstev v důsledku „oficiální“ změny metodiky výpočtu zisku, je třeba říct, že se nebude jednat o nic dramatického a neřešitelného. Finanční instituce a společnosti účtující dle IFRS účtují opravy chyb proti nerozdělenému zisku již řadu let, přičemž Národní účetní rada nezaznamenala jediný problém, který by to přineslo.

Navíc pojem „zisk“ není obchodním zákoníkem používán nijak pregnantně, často je nutné ho chápat v kontextu a dost široce. Zejména nelze tvrdit, že pod pojmem zisk se skrývá zisk běžného období. Např. ustanovení § 178 odst. 6 říká, že „...podíl na zisku společnosti nesmí být vyšší, než je hospodářský výsledek účetního období vykázaný v účetní závěrce snížený o povinný přiděl do rezervního fondu ... a o neuhrazené ztráty minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk



Oslava 10. výročí založení NÚR v Senátu.

minulých let a fondy vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení“. Zisk je zde tedy v zásadě míněn jako celá disponibilní část vlastního kapitálu. Pokud obchodní zákoník chce s pojmem „zisk“ pracovat v nějakém užším pojetí, často volí i přesnější vyjadřování. Viz například předchozí citace, kde se hovoří o „hospodářském výsledku účetního období vykázaném v účetní závěrce“ nebo ustanovení § 67 odst. 2, které hovoří o tom, že rezervní fond se vytváří ze „zisku běžného účetního období po zdanění (dále jen čistý zisk)“.

Kam tento výklad míří: jde o to, že tam, kde jsme si doposud pod pojmem „zisk“ představovali zisk běžného období, protože v daném případě často nemělo o ničem jiném ani smysl uvažovat, si bude třeba zvyknout na to, že tento pojem může dost dobře zahrnovat i „jiný výsledek hospodaření minulých let“. Samotný obchodní zákoník nemá žádný problém chápat „zisk“ širším způsobem, což může být pro účetní odborníky nezvyklé, protože pod pojmem zisk si představujeme nejčastěji poslední řádek výsledovky.

Je proto docela možné, že obchodní zákoník nebude nijak reagovat na změnu účtování oprav chyb. Novela vyhlášky zřetelně deklaruje, že opravy chyb jsou součástí nerozděleného zisku, a tudíž v řadě případů dojde k zahrnutí této položky vlastního kapitálu do „zisku“ tak, jak již bylo naznačeno. Nicméně pokud obchodní zákoník toto ponechá zcela na praxi, v řadě případů bude nutné postup konzultovat s právníky. A v řadě případů dojde ke sporům, možná i o hodně peněz.

Na co je lepší se připravit

Problémem jistě nebude vyplacení podílů na zisku z položky „jiného zisku minulých let“, jak již bylo uvedeno dříve. Otázkou však bude to, jak s takovou položkou naložit, pokud nebude rozdělena, případně využita ke zvýšení rezervního fondu nebo základního kapitálu. Pokud není rozdělen zisk běžného období, ČÚS 18 v odstavci 3.1.11 stanovuje, že se automaticky převádí na zisk minulých let (do skupiny 42). O nakládání s „jiným ziskem minulých let“ se ČÚS nezmiňuje, lze se tudíž domnívat, že zůstane označen tak, jak je, i když převedení na „obyčejný“ zisk minulých let by asi bylo vhodné.

S rozdělováním zisku ovšem může nastat problém u veřejných obchodních společností a komanditních společností (s částí připadající na komplementáře). Pokud se příslušné podíly budou vyplácet pouze ze zisku běžného roku, může vzniknout problém, a to zejména v těch případech, kdy v důsledku opravy chyb dojde ke snížení vlastního kapitálu. Vzhledem k tomu, že obchodní zákoník je značně benevolentní v obsahu společenské smlouvy, bylo by patrně vhodné tyto situace ošetřit právě v ní. Spoléhat se na „širší pojetí zisku“ by asi nebylo moudré.

Co se vlastně rozumí pod pojmem „zisk“ bude nutné ošetřit i v dalších situacích, ve kterých bude docházet k platbám mezi jednotlivými stranami odvozenými od výše zisku. To se týká zejména smlouvy o převodu zisku (dle § 190a ObZ), ovládací smlouvy (dle § 190b ObZ) a smlouvy o tichém společenství (dle § 673 a násl. ObZ). Zde bude zřejmě potřeba dalších právních analýz, které nepochybně nakonec vyústí k dodatkům uvedených smluv.

V praxi může existovat obrovské množství dalších smluv, které se svými podmínkami váží na zisk běžného období. Tyto bude nutné zrevidovat, zda nespolehají na výše uvedenou „samoopravovací“ vlastnost zisku běžného období.

Co se týče zmiňovaného rezervního fondu, ten bez další legislativní úpravy bude plněn pouze ze zisku běžného období. Těžko však nalezneme někoho, komu by to významněji vadilo.

Závěrem

Národní účetní radě není známo, zda a případně jak bude reagovat obchodní právo na „oficiální“ změnu oprav chyb v účetnictví. Je možné, že v nějaké blízké novele obchodního zákoníku na to bude reagováno a nastíněné problémy nenastanou. Nicméně, jak již bylo uvedeno, řada českých společností již opravuje chyby proti zisku minulých let a činí tak bez problémů. Pohodlnější práce se ziskem v obchodním právu jistě nemůže ospravedlnit to, aby zisk byl stanovován špatně. Národní účetní rada si proto velmi váží postupu Ministerstva financí, které vzalo v úvahu další z jejich interpretací a zabudovalo ji přímo do znění českých účetních předpisů.

Jiří Pelák



Účastníci oslavy 10. výročí založení NÚR.

Semináře Národní účetní rady



Jana Skálová

V průběhu existence Národní účetní rady byly uspořádány dva semináře, jejichž cílem bylo prezentovat práci a vytvořené interpretace odborné veřejnosti.

Rok 2008

První seminář se konal 8. dubna 2008 pod názvem „Jak využít v praxi interpretace NÚR“. Na tomto semináři byly poprvé veřejně prezentovány interpretace českých účetních předpisů, které NÚR připravuje od roku 2004.

Cílem těchto interpretací je vyjádření odborného názoru na praktickou aplikaci českých účetních pravidel a reagují na:

- účetní otázky, které nejsou řešeny českými účetními předpisy nebo je jejich řešení pro praxi nedostatečné, nebo
- otázky, které vznikly nově při uplatňování účetních předpisů v praxi, nebo
- otázky, které jsou účetními předpisy řešeny, ale aplikace je v praxi nejednotná.

Cílem semináře tedy bylo prezentovat sadu přijatých interpretací účetní veřejnosti a podání návodů, jak mohou být interpretace využívány v každodenní praxi účetních, auditorů a daňových poradců. Přednášejícími byli zpravidla autoři jednotlivých interpretací, kteří jsou s danou problematikou do hloubky seznámeni, prošli řadou odborných diskusí k tématu a museli se vypořádat s řadou připomínek k návrhu textu. Účetní veřejnosti se představili Lubomír Harna, docent Ladislav Mejzlík, profesorka Libuše Müllerová, Jana Skálová, Petr Kříž, Jiří Škampa, Jiří Pelák, docent Vladimír Walder, Jiří Louša a Irena Liškařová.

Na semináři po celou dobu panovala dobrá atmosféra mezi účastníky a přednášejícími, řada přednášejících po svém výkladu interpretace zůstávala za předsednickým stolem a spolu s moderátory odpovídala na řadu



První seminář se konal 8. dubna 2008 pod názvem „Jak využít v praxi interpretace NÚR“.

dotazů. Obsah semináře byl zaměřen nikoliv na jednotlivé konkrétní postupy účtování, ale na obsah účetního zobrazení a vykázání v účetních výkazech. Diskuze se týkala podstatných problémů a zaznívaly v ní zajímavé odpovědi na kvalifikované dotazy přítomných auditorů a daňových poradců.

První vlnu diskuze vyvolaly interpretace týkající se účtování o odložené dani, která – jak se ukázalo – není jen účetní technikou pro specialisty, ale důležitou oblastí, která ovlivňuje vlastní kapitál každé účetní jednotky.

Další bouřlivá diskuze následovala po interpretaci I-12 k problematice účtování faktoringu, kdy zejména faktoringové společnosti nebyly ztotožněny s navrhovaným postupem. V diskuzi vystoupil zástupce faktoringové společnosti ČSOB Tomáš Morávek se zásadní kritikou a argumentací, že interpretace poškozují jejich zájmy. Z nahrávky si dovolíme citovat:

„Řešení nabízené v interpretaci je vzdáleno od praxe a je pro faktoringové společnosti neakceptovatelné. Faktoringové společnosti, aby mohly financovat svůj provoz, potřebují vykazovat aktiva v rozvaze, mj. proto aby mohly argumentovat vůči správcům konkursní podstaty a vůči bankám při získávání úvěru, že aktiva (pozn. autora: nakoupené pohledávky) vykazují v rozvaze. Hlavním účelem faktoringu je získávat financování pro subjekty více rizikové, které nemají tolik možností získat např. bankovní úvěr. Proto by se měla hledat řešení, která neznamenaají pro tyto subjekty dodatečné následné daňové znevýhodnění.“

Zaznívala tak silná slova, jako např. že účetnictví by mělo poskytovat podporu pro podnikání, a že požadovaným účetním zachycením některých operací by se znesnadňoval přístup některých subjektů k úvěrovým zdrojům. Dále pak zaznívaly názory, že historicky se vyvíjel faktoring řadu let a přispíval k rozvoji podnikání v Čechách a že interpretace NÚR přináší takové názory, které nekorespondují s praxí.

Dle docenta Mejzlíka cílem účetnictví však není přispívat k rozvoji podnikání, ale věrně zobrazovat skutečnosti, které jsou jeho předmětem. České účetnictví je v tomto směru subjektivně výhodné pro faktoringové společnosti. Ovšem mělo by být objektivní a poskytovat informace pro širokou škálu uživatelů (investoři, banky, finanční úřady, stát). Úkolem účetnictví není podporovat podnikání jakékoliv skupiny společností (faktoringových nebo leasingových).

Zajímavou diskuzi přinesl výklad k interpretaci I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období, přednášejícím i zpracovatelem byl Jiří Pelák. Obsahem interpretace je vykazování srovnatelných údajů za určitých okolností (nesrovnatelné účetní období z důvodu přeměn, mezitímní účetní závěrky, atd.), ale zejména za kontroverzní je považována oprava chyb oproti výsledku hospodaření, tj. proti vlastnímu

kapitálu. Dnes můžeme po čtyřech letech s potěšením konstatovat, že řešení navrhované interpretací I-11 bylo zahrnuto do novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. o účetnictví pro podnikatele, a touto problematikou se zabývá článek v tomto čísle časopisu Auditor na str. 17.

Z ohlasů účastníků na tento seminář je možno shrnout, že předčil jejich očekávání, ocenili otevřenost a přímou diskuzi k probíraným tématům. Za členy Národní účetní rady je možno vyjádřit potěšení nad tím, že se účastníci aktivně zapojovali do diskuze k jednotlivým tématům. Bylo velmi zřetelné, že práce NÚR v podobě vydávaných interpretací je odbornou veřejností přijímána a vnímána jako cenný zdroj informací a odborné opory pro řešení účetních problémů.

Rok 2011

Druhý seminář proběhl 29. dubna 2011 na VŠE v Praze. Národní účetní rada chtěla opět seznámit odbornou veřejnost s novými interpretacemi k českým účetním předpisům pro podnikatele, ale také s aktuálními novinkami v účetnictví a daních.

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

Jako první řečník vystoupil první náměstek ministra financí Ladislav Minčíč, který přítomné seznámil se záměry a postupem aktuální daňové reformy. Mezi nejbližší plánované kroky zařadil zjednodušení stanovení základu daně.

Dále již byla v programu semináře věnována pozornost výhradně účetnictví. V prvním bloku představil docent Ladislav Mejzlík a Jiří Pelák první čtrnáct interpretací schválených a vydaných Národní účetní radou do konce roku 2007, které již byly předmětem prezentace veřejnosti na obdobném semináři konaném v roce 2008. Druhý blok byl věnován nejnovějším interpretacím, které byly

na semináři prezentovány jejich jednotlivými autory (viz tabulka).

Podrobný výklad včetně příkladů záúčtování se týkal těchto témat:

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

K řadě interpretací se rozvinula velmi podnětná diskuze mezi všemi zúčastněnými.

Poslední blok semináře byl věnován dopadům změn daňových zákonů na účetnictví. Této části semináře se ujal Pěva Čouková a Edita Ševcovicová, které zmínily zejména účetní souvislosti novinek v zákoně o dani z přidané hodnoty.

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

Seminář se setkal s pozitivním ohlasem celkem 138 účastníků z řad auditorů, daňových poradců a účetních, nechyběli ani studenti, kterým Národní účetní rada nabídla symbolický účastnický poplatek a pracovníci Generálního finančního ředitelství.



Druhý seminář se konal 29. dubna 2011 na VŠE v Praze. Národní účetní rada na něm seznámila odbornou veřejnost s novými interpretacemi k českým účetním předpisům pro podnikatele a s aktuálními novinkami v účetnictví a daních.

Rok 2012

V tomto roce je opět připravován seminář, jehož cílem je představit novinky v českých účetních předpisech. V minulém roce věnovali členové NÚR hodně času připomínkování nových předpisů (obchodněprávních, účetních i daňových). Výsledky této práce se promítly do platného znění předpisů, a je tedy velmi důležité, aby odborná veřejnost byla s těmito novinkami seznámena a zároveň, aby jak NÚR, tak zákonodárce získal zpětnou vazbu.

Účast na semináři tak jako v minulém roce přislíbil první náměstek ministra financí Ladislav Minčíč, kterému bylo v programu vzhledem k loňskému pozitivnímu ohlasu na jeho vystoupení vyhrazeno více času tak, aby mohl seznámit účastníky zejména s novinkami v daňové správě, se záměry do budoucích let a s jednotným inkasním místem.

Dále budou účastníci semináře seznámeni s nově přijatými a připravovanými interpretacemi. Ukazuje se,

že největší problémy pro účetní jednotky v současnosti představují operace s cizí měnou či v cizí měně. Bližší informace o připravovaném semináři získáte z pozvánky, která je vložena do tohoto čísla časopisu Auditor.

Jana Skálová

Ing. Jana Skálová, Ph.D., auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle českých předpisů. Odborné veřejnosti je známa zejména svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.

Národní účetní rada z pohledu jejích členů

Rozhovor s Petrem Šobotníkem, prezidentem Komory auditorů ČR

Kdy a v jaké souvislosti jste se poprvé setkal s NÚR a kdy jste se poprvé zúčastnil aktivně její činnosti?

S výstupy práce Národní účetní rady jsem se pravidelně seznamoval již během svého působení ve společnosti PwC, aktivně jsem se pak do činnosti NÚR zapojil po svém zvolení prezidentem Komory auditorů ČR v listopadu 2007.

Čím je důležité členství v NÚR pro organizaci, kterou v NÚR zastupujete?

Jednotliví auditoři při své práci nejen pravidelně využívají publikované interpretace, ale prostřednictvím svých zástupců v NÚR mají také možnost jejich přípravu aktivně ovlivňovat.

Jak se podle Vás projevuje činnost NÚR ve vaší profesi, co je její hlavní přínos a jak se podílí organizace, kterou zastupujete na činnosti NÚR?

Účetní rámec použitý pro sestavení účetní závěrky je vždy předmětem auditorského ověřování a bez jeho znalosti nelze kvalitní audit provést. Každodenní život ukazuje, že současná účetní legislativa neposkytuje vždy jednoznačný návod, jak v dané situaci postupovat. V takových situacích se s interpretacemi NÚR auditoři podrobně seznamují a využívají je při formování vlastního názoru. Zástupci KA ČR – odborní pracovníci úřadu i členové volených orgánů – se jednání NÚR aktivně účastní. Jejich roli bych do jisté míry charakterizoval jako roli ochránce veřejného



Ing. Petr Šobotník – prezident Komory auditorů ČR. Vystudoval VŠE v Praze, v letech 1983 – 1991 vedl sekce účetnictví na podnikové i resortní úrovni. V roce 1991 nastoupil do auditorské firmy Coopers & Lybrand, partnerem v oddělení auditu se stal v roce 1995. Po fúzi auditorských firem byl v letech 1998 – 2002 vedoucím partnerem auditu PricewaterhouseCoopers. Na vedoucích funkcích v PwC působil do června 2010, v současné době je samostatným konzultantem. Od roku 2004 je zástupce ČR v pracovní skupině pro otázky etiky Federace evropských účetních (FEE) a je člen výboru pro audit společností Skanska a ČSOB.

zájmu při prosazování správného a pravdivého zobrazení hospodářských transakcí v účetní závěrce.

Jak hodnotíte vlastní práci NÚR, organizaci práce a celkovou atmosféru při jejich zasedáních?

Podle mne je hlavním charakteristickým rysem práce NÚR zaujetí pro danou věc a snaha ve věcné diskusi nalézt optimální řešení. Domnívám se, že i složení NÚR tomuto cíli napomáhá, když se zde prolíná snaha zajistit účetní dokonalost reprezentovaná Svazem účetních s metodickým přístupem akademické sféry reprezentovaným VŠE.

Z úzkého propojení daní a účetnictví pak logicky vyplývá i důležitá role daňových expertů při posuzování daňových dopadů účetních řešení použitých v rámci jednotlivých interpretací. Roli auditorů jako ochránců veřejného zájmu jsem již zmínil v předchozí odpovědi.

Co byste přál NÚR do budoucnosti?

Všem členům NÚR bych chtěl popřát, aby jim jejich zaujetí pro práci vydrželo i nadále, organizaci jako celku pak další prohloubení spolupráce s Ministerstvem financí České republiky.

Rozhovor s Alenou Foukalovou, prezidentkou Komory daňových poradců ČR

Kdy a v jaké souvislosti jste se poprvé setkala s NÚR a kdy jste se poprvé zúčastnila aktivně její činnosti?

S NÚR jsem se poprvé setkala na jednom ze svých prvních zasedání Prezidia KDP ČR, tedy někdy v roce 2006. Aktivně se její činnosti zúčastňuji od října 2011, a to formou účasti na pravidelných měsíčních zasedáních.

Čím je důležité členství v NÚR pro organizaci, kterou v NÚR zastupujete?

KDP ČR má zřízenou Sekci pro účetnictví stejně tak jako řadu jiných sekcí, kde jsou na profesionální úrovni řešeny sporné otázky profese daňového poradenství. Důležité je pak to, že je možné právě ony problémové okruhy projednat na širším fóru s odborníky jak z praxe, tak z akademické sféry.

Jak se podle Vás projevuje činnost NÚR ve vaší profesi, co je její hlavní přínos a jak se podílí organizace, kterou zastupujete na činnosti NÚR?

Výsledky práce NÚR, ať už jsou to interpretace nebo semináře, nacházejí uplatnění všude, kde naši kolegové sami vedou či dohlížejí na účetnictví klientů.

KDP ČR je aktivním členem NÚR nejen v tom, jak se její členové podílejí na zpracování Interpretací, ale organizačně také zajišťuje semináře a poskytuje administrativní servis.

Jak hodnotíte vlastní práci NÚR, organizaci práce a celkovou atmosféru při jejich zasedáních?



Ing. Alena Foukalová – prezidentka Komory daňových poradců ČR. Vystudovala ČVUT obor pozemní stavitelství v Praze. V letech 1983 - 1986 pracovala jako projektant, 1986 - 1989 hlavní ekonom Svazarmu. Od roku 1989 soukromě podnikala jako majitelka hudebního vydavatelství, v roce 1994 se stala členkou KDP ČR. Daňové poradenství vykonávala a vykonává jako OSVČ. V letech 2002 - 2005 členka Dozorčí komise, 2005 - dosud členka prezidia. Od roku 2000 členka Sekce pro profesní otázky řešící postavení daňového poradce.

Z atmosféry při práci NÚR, konkrétně z průběhu jejich zasedání, je zřetelně cítit fakt, že všichni zúčastnění dělají tuto práci s fantastickým zaujetím a nadšením. Že to není nic uměle vytvořeného. Naopak, je to velmi životné dílo, kde se vzájemně prolínají názory a zkušenosti a výsledky této práce jsou zdarma k dispozici všem.

Co byste přála NÚR do budoucnosti?

Ze srdce bych přála všem, kteří se dobrovolně, ve svém volném čase a tedy bez jakékoli odměny podílejí na práci NÚR, aby jim tento entuziasmus vydržel. A aby byli případně schopni jím nakazit své následovníky.

Rozhovor s Janou Pilátovou, prezidentkou Svazu účetních

Kdy a v jaké souvislosti jste se poprvé setkala s NÚR a kdy jste se poprvé zúčastnila aktivně její činnosti?

Přesné určení času si nevybavuji, ale je to již pěkná řádka let. Moje první setkání s NÚR bylo v souvislosti s mojí lektorskou činností, kdy jsem studovala odborné materiály při přípravě semináře s účetní tematikou, kde byla odvolávka na interpretace Národní účetní rady.

Poprvé jsem se aktivně zúčastnila činnosti NÚR před dvěma lety jako členka Metodické sekce Svazu účetních.

Čím je důležité členství v NÚR pro organizaci, kterou v NÚR zastupujete?

Svaz účetních jako dobrovolná a nezávislá profesní organizace, která sdružuje účetní, auditory, daňové poradce



Ing. Jana Pilátová – prezidentka Svazu účetních. Vystudovala VŠE v Praze. Svoji profesní cestu začala v informační soustavě (úctárně) Tesly Karlín. Po roce 1992 se rozhodla jít vlastní cestou a začala zpracovávat účetnictví podnikatelským subjektům dodavatelskou formou. Při poskytování účetních a daňových služeb úspěšně složila zkoušky daňového poradce a následně se začala věnovat též lektorské a publikační činnosti. Od roku 1997 rozšířila jako členka Komory auditorů ČR svoji činnost o poskytování auditorských služeb.

a ostatní zájemce, kteří souhlasí s jeho programovými zásadami. Za velmi důležitou považuje spolupráci a vedení odborného dialogu s ostatními profesními organizacemi na národní úrovni.

Jak se podle Vás projevuje činnost NÚR ve vaší profesi, co je její hlavní přínos a jak se podílí organizace, kterou zastupujete na činnosti NÚR?

Na půdě Národní účetní rady probíhají velice zajímavé diskuze k účetním problémům podnikatelské praxe. Diskutují se zde zejména oblasti, které nejsou jednoznačně řešeny účetními obecně závaznými právními předpisy. „Hmatatelným“ výstupem těchto diskuzí jsou interpretace. Před jejich vydáním probíhají jednání v rámci jednotlivých členů NÚR a tedy i na Metodické radě Svazu účetních. Pro účetní je jistě velice přínosné a praktické, když si mohou svůj názor na řešení daného problému porovnat s navrhovaným a odůvodněným řešením Národní účetní radou prezentovaným v konkrétní interpretaci.

Jak hodnotíte vlastní práci NÚR, organizaci práce a celkovou atmosféru při jejich zasedáních?

Osobně jsem přesvědčena, že práce Národní účetní rady je pro praxi velice užitečná, neboť jsou veřejně prezentovány názory k dané účetní problematice, na kterých se podílejí účtaři, daňáři, auditoři a zástupci akademické sféry. Nutno však podotknout, že při práci s interpretacemi a jejich následné aplikaci v podnikové praxi je třeba mít na paměti Předmluvu k interpretacím a uplatňovat svůj vlastní odborný úsudek. Celková atmosféra při zasedáních NÚR je příjemná a přátelská a těší mě, že se zde scházejí odborníci, kteří mají společný cíl - jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů.

Co byste přála NÚR do budoucna?

Jednoznačně přeji NÚR, aby i do budoucna na jejich zasedáních vládla přátelský duch, což není tak samozřejmé, když vezmeme v úvahu, v jakém konkurenčním prostředí jsme dnes nuceni pracovat. Po odborné stránce mě velice těší, že letošní novely účetních předpisů zapracovávají do obecně závazných právních předpisů některá řešení účetních případů, která jsou již léta prezentována NÚR ve formě interpretací. Myslím, že široká odborná veřejnost by jistě ocenila, kdyby takových případů bylo více.

Rozhovor s Ladislavem Mejzlíkem, vedoucím katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

Kdy a v jaké souvislosti jste se poprvé setkal s NÚR a kdy jste se poprvé zúčastnil aktivně její činnosti?

S činností Národní účetní rady jsem se setkával již od jejího založení, ale aktivně jsem se zapojil do práce až v roce 2004, kdy jsem se stal jedním ze tří zástupců Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Prvním mým příspěvkem k práci NÚR, který osobně považuji za jeden z nejdůležitějších, byla příprava konceptu interpretací NÚR, která je formulována v textu „Předmluvy k interpretacím NÚR“ schváleném v roce 2004. Od roku 2006 jsem děkanem Fakulty financí a účetnictví pověřován v pravidelných intervalech rotace vždy na půlroční období jeho zastupováním při předsednictví NÚR.

Čím je důležité členství v NÚR pro organizaci, kterou v NÚR zastupujete?

Ačkoliv by se na první pohled mohlo zdát členství akademické instituce v organizaci typu NÚR neobvyklé, považuji je za oboustranně důležité a přínosné. Účast zástupců akademické obce v obdobných profesních organizacích v zahraničí je obvyklá a je přínosem jednak pro práci NÚR tím, že přináší nestranný teoretický pohled na řešenou problematiku a konfrontaci přijímaných řešení s dlouhodobými a mezinárodními trendy. A naopak výsledky práce NÚR jsou účastí zástupců akademické obce bezprostředně přenášeny do vědecké práce, přípravy studijních textů a do výuky studentů.

Jak se podle Vás projevuje činnost NÚR ve vaší profesi, co je její hlavní přínos a jak se podílí organizace, kterou zastupujete na činnosti NÚR?



doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. – vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze. V roce 2010 byl zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR a jmenován předsedou Výboru pro vnější vztahy KA ČR. Je členem vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a odborně se zaměřuje na IFRS a využití ICT v účetnictví a auditingu. Je členem European Accounting Association, kde v letech 2004 – 2010 zastupoval ČR.

Jak jsem již zmínil v předchozí odpovědi, využíváme výsledky práce v NÚR bezprostředně ve vědecké a pedagogické práci při výuce studentů. Většina našich absolventů odchází do praxe účetních, daňových poradců, auditorů nebo příbuzných profesí. Práce v Národní účetní radě nám umožňuje nejužší kontakt s aktuálními problémy profese a jejich řešeními jak v praxi, tak i při přípravě právních předpisů v dané oblasti. Spolupráce s ostatními členskými organizacemi na půdě NÚR také umožňuje užší propojení našich vzdělávacích systémů a sdílení odborných názorů. Jedním ze zcela konkrétních příkladů přínosu pro naše studenty byla možnost účastnit se za zvýhodněných podmínek semináře NÚR, který se konal v dubnu 2011 v aule VŠE v Praze, setkal se s velmi pozitivním ohlasem a bude se

znovu opakovat 27. dubna 2012 opět ve Vencovského aule VŠE v Praze.

Jak hodnotíte vlastní práci NÚR, organizaci práce a celkovou atmosféru při jejich zasedáních?

Osobně se musím přiznat k tomu, že mám práci v NÚR velmi rád, vždy se na její zasedání těším a za těch uplynulých osm let jsem na něm chyběl jen několikrát. Za tu dobu, co se na práci NÚR aktivně podílím, prošla NÚR různými fázemi, ale vždy jsem měl pocit, že jednání jsou velmi pracovní, velmi věcná a tvůrčí. Přesto, že práce v NÚR je čestná a vyžaduje od každého ze zástupců, kteří jsou nepochybně velmi pracovní vyčerpání, nemalé úsilí, vždy jsem měl pocit, že všichni zástupci jsou k práci v NÚR motivováni a atmosféra jednání je velmi příjemná. To neznamená, že jednání nejsou často složitá a někdy i bouřlivá, ale to vzhledem ke složitosti odborných problémů a souvislosti jejich možných řešení ani není jinak možné. V neposlední řadě nelze nezmínit trvale se zlepšující spolupráci se

zástupci Ministerstva financí, konkrétně bych rád zmínil Ing. Janu Svatošovou, která se často a aktivně zasedání NÚR účastní.

Co byste přál NÚR do budoucnosti?

Přál bych si, aby NÚR nadále pokračovala ve své práci v „...podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.“, což má uvedeno v preambuli svých stanov. S potěšením pozoruji, jak výsledky práce NÚR vytváří zcela neformálně to, čemu se v anglosaském prostředí říká „best practice“. Řešení navržená v interpretacích NÚR pronikají do rozhodnutí správců daně, judikátů Nejvyššího správního soudu, odborných článků a jiných publikací. Využívají je při své práci účetní, daňový poradci, auditoři a soudní znalci a slouží také jako pomoc a inspirace pro tvorbu právních předpisů v oblasti účetnictví v ČR. A to je víc, než jsem čekal, když jsem do NÚR v roce 2004 přišel.

na pomoc auditorům

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v Extranetu v části Na pomoc auditorům – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.

Ocenění finanční investice v auditované účetní závěrce

Auditor vydal a předal výrok bez výhrad k účetní závěrce 2010 v červnu 2011. Auditovaná společnost je 98% vlastníkem akcií, které pořídila za 120 mil. Kč. Tyto akcie jsou v účetnictví oceněny v pořizovací ceně. Auditor s informacemi, které v době vydání zprávy měl, s oceněním souhlasil. Valná hromada konaná v červenci 2011, schválila auditovanou účetní závěrku 2010 a zároveň odsouhlasila prodej akcií dceřiné společnosti za minimálně cenu stanovenou znaleckým posudkem. V říjnu r. 2011 jsme zahájili předaudit a zjistili jsme, že akcie byly v srpnu 2011 prodány za 80 mil. Kč. Auditor do současné doby předmětný znalecký posudek neobdržel. Účetní závěrka 2010 do současné doby nebyla dle nám dostupných informací zveřejněna.

Vzhledem k tomu, že jsme se o ztrátě z prodeje dozvěděli až v rámci provádění předauditu 2011, nemohli

jsme tuto informaci ve zprávě auditora za rok 2010 zohlednit. Žádám o doporučení, zda vůbec a případně jak má auditor reagovat na uvedenou situaci, kdy auditovaná účetní závěrka byla schválena valnou hromadou společnosti.

Stanovisko KA ČR:

Na vztah ocenění akcií k 31. 12. 2010 částkou 120 mil. Kč a jejich prodejní ceny v srpnu 2011 ve výši 80 mil. Kč lze nahlížet několika způsoby:

- z prodejní ceny nelze vyvozovat závěry o hodnotě akcií, protože prodej nebyl transakcí uzavřenou za tržních podmínek,
- prodejní cena poukazuje na to, že hodnota akcie se od ledna do srpna 2011 výrazně změnila,
- prodejní cena poukazuje na to, že účetní ocenění k 31. 12. 2010 neodpovídalo realitě.

Upozorňujeme, že pouze důkladná analýza může odpovědět na to, o který z výše uvedených případů

se jedná. Vzhledem k omezeným informacím se stručně vyjadřujeme ke všem výše uvedeným variantám a jejich důsledkům, tazatel sám si však musí rozhodnout, která z variant je relevantní. Při tomto posouzení bude nutné mj. zabývat se datem vyhotovení zmiňovaného posudku, na jehož základě byla stanovena prodejní cena akcií. Protože z dotazu vyplývá, že prodej akcií a vyhotovení posudku bylo pro auditora nečekané, bude také možná nutné do budoucna přehodnotit posouzení integrity vedení účetní jednotky a s tím související rizika podvodu (viz např. ISA 315 odst. 14 písm. b a ISA 240 odst. A8) a důvěryhodnost prohlášení vedení (viz ISA 580 odst. 16 a násl.).

Ad a)

Pokud prodej v srpnu nejevil jasné známky tržní transakce, prodejní cena nemusí mít potřebnou vypovídací hodnotu. K takovým případům dochází např. při prodeji za okolností, kdy prodávající nutně potřebuje získat peněžní prostředky nebo při prodeji mezi spřízněnými stranami. Vypovídací hodnota prodejní ceny nemusí být napravena ani znaleckým posudkem (viz ISA 500 odst. 8). Je nutné především ověřit, zda posudek nebyl účelový, jak přesně znělo zadání pro vypracování znaleckého posudku, jakého renomé požívá dotyčný znalec a jaké metody včetně předpokladů byly k vypracování posudku použity (více viz ISA 500 odst. A34 a násl.).

Pokud auditor dospěje k závěru, že prodejní cena není z výše uvedených důvodů relevantním měřítkem hodnoty akcií a zároveň je přesvědčen, že jeho názor byl k datu vydání zprávy auditora správný (tj. zejména postupoval v souladu s ISA 540), není potřeba žádných dalších kroků. Dovolujeme si jen dodat, že v účetní závěrce za rok 2011 může být nutné zveřejnit dodatečné informace, pokud se bude jednat o transakci se spřízněnou stranou (viz § 39 odst. 10 vyhl. 500/2002 Sb.).

Ad b)

Pokles hodnoty ze 120 mil. Kč na 80 mil. Kč může být způsoben dramatickým vývojem u emitenta (nebo relevantních odvětví či regionů) těchto akcií v roce 2011. Pokud emitent v roce 2011 např. ztratil některé významné odběratele kvůli jejich přechodu ke konkurenci, či uskutečnil ztrátové nebo nevýhodné transakce, snížení hodnoty akcií v průběhu roku 2011 může reflektovat tento vývoj. K podobnému důsledku může vést i to, že blíže neurčená třetí strana získala v emitentovi tak významný podíl, že došlo ke znehodnocení předmětného akciového podílu (což zde nepřipadá v úvahu, protože účetní jednotka drží 98% podíl). Protože důvody pro pokles ceny akcií nastaly až po 31. 12. 2010, prodejní cena nezpochybňuje správnost ocenění akcií k 31. 12. 2010 ve výši 120 mil. Kč.

Pokud k tomuto vývoji došlo až po okamžiku sestavení účetní závěrky (viz § 18 odst. 2 písm. f zákona o účetnictví), není potřeba žádných dalších kroků.

Pokud však k poklesu hodnoty akcií v roce 2011 došlo ještě před okamžikem sestavení účetní závěrky a tento pokles byl významný, účetní jednotka by byla povinna

tuto skutečnost uvést v příloze účetní závěrky (viz § 19 odst. 5 zákona o účetnictví). Pokud auditor neuvedení této skutečnosti dodatečně (tj. při provádění předaudit v r. 2011) vyhodnotí tak, že by tato okolnost, byla-li by mu známa k datu vydání zprávy, vedla k modifikaci jeho výroku, bude postupovat přiměřeně dle ISA 560 odst. 17. Přiměřená aplikace ustanovení ISA 560 je nutná z toho důvodu, že česká účetní legislativa neumožňuje vydání opravené účetní závěrky po jejím schválení valnou hromadou. Proto auditor požádá vedení účetní jednotky, aby učinilo nezbytné kroky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku, byl informován o dané situaci, ale nebude vyžadovat sestavení opravené účetní závěrky. Pokud vedení odmítne konat, auditor postupuje dle poslední věty citovaného odst. 17.

Ad c)

Pokud emitent předmětných akcií (ani odvětví, resp. regiony, ve kterých působí) nezaznamenal v roce 2011 ekonomický propad, který by odpovídal snížení hodnoty podniku o 1/3 a ani nelze usuzovat na to, že propad cen akcií nelze přisoudit vývoji trhu v roce 2011 (včetně získání významných podílů třetími stranami) a prodej byl uzavřen za tržních podmínek, prodejní cena ve výši 80 mil. Kč bude poukazovat na to, že ocenění k 31. 12. 2010 neodpovídalo realitě. Jinými slovy, pokud vyloučíme, že k poklesu hodnoty došlo v průběhu roku 2011, nutně dospějeme k závěru, že hodnota byla snížena již k 31. 12. 2010.

Vzhledem k tomu, že se jedná o události roku 2010, které (pokud nastaly) byly zřejmé v srpnu 2011, lze důvodně předpokládat, že informace o nich musely být dostupné již k okamžiku sestavení účetní závěrky (předpokládáme červen 2011). V takovém případě by se snížení hodnoty muselo projevit již v účetní závěrce (konkrétně v rozvaze, výkazu zisku a ztráty a příloze) sestavené za rok 2010 (viz § 25 odst. 3 a § 19 odst. 5 zákona o účetnictví).

Pokud auditor nezachycení snížení hodnoty dodatečně (tj. při provádění předaudit v r. 2011) vyhodnotí tak, že by tato okolnost, byla-li by mu známa k datu vydání zprávy, vedla k modifikaci jeho výroku, bude postupovat přiměřeně dle ISA 560 odst. 17 (viz ad b). Navíc k tomu bude auditor v roce 2011 postupovat dle ISA 710 (a dle aplikační doložky KA ČR k ISA 710, pokud bude zvoleno účetní řešení dle ČÚS č. 19), tj. při ověřování účetní závěrky za rok 2011 se bude věnovat opravě chyby z roku 2010.

Závěrem chceme upozornit, že popisovaná situace může být i kombinací scénářů uvedených pod písmeny a – c. V takovém případě je potřeba posoudit, jakou měrou se na řešení problému budou podílet.

Přezkoumání hospodaření

Prosím o stanovisko k dále uvedené problematice při provádění přezkoumání hospodaření ÚSC – jak má auditor reagovat na zjištěné nesrovnalosti (chyby?) a jejich uvedení či neuvedení ve své zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření za situace, kdy ke zjištěné

problematice neexistují účetní postupy, které by měly být upraveny českými účetními standardy a existuje pouze řada protichůdných výkladů (např. MF ČR – různé metodiky účtování, schémata; materiál Jihočeského kraje, různíci se názory z jednotlivých školení a seminářů, kterých se pracovníci ÚSC účastní).

Jedná se zejména o **postupy účtování vyřazení dlouhodobého majetku** – setkala jsem se s účtováním hmotného majetku na MD 401, ale u téhož města vyřazení pozemků na MD 554; dále jsem slyšela, že někdo v průběhu celého kalendářního roku ocení majetek reálnou cenou a účtuje vyřazení „přes účet 407“ (nebylo mi sděleno účtování všech souvisejících operací, jen tato formulace). Také jsem se setkala s názorem, že by se mohlo účtovat vyřazení na MD účtu 406 – změna metody.

A jak se postavit k **neprovedenému časovému rozlišení nákladů na přelomu období 2010/2011**, když i sám ministr MF ČR se písemně vyjádřil nějak v tom smyslu, že má být reforma účetnictví veřejné sféry posuzována shovívavě – a co s tím já jako auditor provádějící přezkoumání?

Není řešení, že každý auditor dle svého uvážení bude popisovat postupy účtování zvolené tím či oním městem – to by byl ještě větší chaos, protože úsudek každého auditora by byl jiný, a proč by měli auditoři přebírat na svá bedra a složitě popisovat situaci, kterou MF ČR způsobilo, neřeší a tedy nezajímá ho.

Nebo zveřejní KA ČR (VVS) na pomoc auditorům „nějakou“ obecnou formulaci a postup v tom smyslu, že k postupům účetnictví oblastí, které nejsou upraveny ČÚS pro ÚSC, nevyjadřujeme svůj názor, protože popisovat a navíc jen v rámci vybraného vzorku některé postupy účtování zvolené městem by bylo dle mého názoru velmi nevhodné, protože by to navozovalo půdu pro polemiky o správnosti názoru a přístupu auditora k provedenému přezkoumání a následně zpochybnění kvality provedeného přezkoumání až rozporování úhrady ceny za audit. činnost atd.

Stanovisko KA ČR:

Nejasné či nejednotné účetní metody

V souladu s požadavkem § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zobrazení je věrné jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou

možnost, která danému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Pokud tedy účetní předpisy umožňují několik variant účtování, případně z nich není zřejmé, jakým způsobem má být transakce účtována, či transakce není účetními předpisy řešena, je třeba zvolit takovou metodu, která povede k naplnění § 7 zákona o účetnictví, tedy k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situace.

Volba a použití účetních metod, popř. použití odchylek od těchto metod je vždy volbou dané účetní jednotky, nikoli auditora. V souladu s požadavkem § 45 vyhlášky 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, účetní jednotka musí popsat v části A.3 přílohy k účetní závěrce informace podle § 7 odstavce 5 zákona o účetnictví, tj. informace o použitých účetních metodách a případných odchylkách. Na auditorovi je posouzení, zda byl nebo nebyl naplněn požadavek § 7 zákona o účetnictví.

Zároveň je možné, aby sama účetní jednotka uvedla do přílohy k účetní závěrce, že práce na účetní závěrce probíhaly v období, kdy reálně existovala řada metodických nejasností z důvodu změny legislativy (nové vyhlášky, popř. jejich aktualizace, České účetní standardy apod.) a kdy některé účetní problematiky nebyly ještě jednoznačně určeny, a že z tohoto důvodu je možné, že na některá účetní řešení zvolená v daném roce bude, po vyjasnění a stanovení oficiálně platných metodických předpisů, nahlíženo jako na nesprávná.

Nesprávné použití účetních metod

V případě, že účetní jednotka použila účetní metody nesprávně, auditor je povinen tuto skutečnost zohlednit ve své zprávě. V případě přezkoumání hospodaření bude pravděpodobně nutné vydat zprávu, která obsahuje závěr z přezkoumání s vyjádřením, že byly zjištěny nedostatky podle § 10 odst. 3 písm. c) zákona o přezkoumání, spočívající v neúplnosti, nesprávnosti nebo neprůkaznosti vedení účetnictví. Vždy však bude záležet na tom, jak auditor vyhodnotí daný případ nesprávného použití účetních metod.

Zasílání konfirmačních žádostí

Měli bychom provést audit ještě s dalším auditorem účetního subjektu v České republice a to tzv. joint audit. To znamená, že naše i druhá auditorská společnost bude vydávat k účetní závěrce samostatné auditorské zprávy a budeme pracovat na svých samostatných auditorských spisech.

Otázka zní, zda je možno audit provést tak jako v minulých letech, kdy s druhou auditorskou společností

prováděla audit jiná auditorská společnost. To znamená, že konfirmační dopisy na banky a právníky obesílala pouze jedna auditorská společnost a ta dostala i odpovědi, které poskytla v kopii druhé auditorské společnosti.

Jinými slovy, dotaz je, zda je přijatelné, abychom v našem auditorském spise měli odpovědi, které jsou adresovány jiné auditorské společnosti, než je ta naše.

Stanovisko KA ČR:

V případě, že audit je prováděn dvěma auditory (auditor a „druhým auditorem“), přičemž každý z nich vydává samostatnou auditorskou zprávu, nejedná se o joint audit. Každý z auditorů nese plnou odpovědnost za získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a vydat zprávu auditora k účetní závěrce.

Za účelem dosažení přiměřené jistoty auditor získává důkazní informace, jejichž spolehlivost je ovlivněna jejich zdrojem a povahou. Obecně se má za to, že důkazní informace získané od třetích stran přímo auditorem jsou nejspolehlivější.

Externími konfirmace se zabývají následující standardy:

- ISA 330 definuje povinnost auditora navrhnout a provést všeobecná opatření reagující na vyhodnocená rizika týkající se významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. ISA 330 dále požaduje, aby auditor bez ohledu na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti navrhl a provedl testy věcné správnosti pro každou významnou (materiální) skupinu transakcí, zůstatek účtu a zveřejnění. Auditor je povinen zvážit, zda postupy související s externími konfirmacemi budou provedeny jako auditorské testy věcné správnosti.
- ISA 330 požaduje, aby auditor získal tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je podle auditorova hodnocení dané riziko. Auditor tohoto docílí zvýšením množství důkazních informací nebo získáním relevantnějších nebo spolehlivějších důkazních informací nebo obojím. Auditor například klade větší důraz na získání důkazních informací přímo od třetích stran nebo získáním podpůrných důkazních informací z několika nezávislých zdrojů. ISA 330 také uvádí, že postupy související s externími konfirmacemi mohou auditorovi pomoci při získávání důkazních informací s vysokou úrovní spolehlivosti, kterou auditor vyžaduje, aby mohl reagovat na rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.
- ISA 240 uvádí, že auditor navrhne konfirmační žádosti tak, aby získal další podpůrné důkazní informace jako

reakci s cílem řešit posouzená rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni tvrzení.

- ISA 500 uvádí, že podpůrné důkazní informace získané ze zdroje nezávislého na účetní jednotce, jako jsou externí konfirmace, mohou zvýšit jistotu, kterou auditor získá z důkazních informací generovaných interně, jako jsou informace v účetních záznamech nebo v prohlášení vedení k auditu

Standard ISA 505 Externí konfirmace dále požaduje, aby si auditor udržel kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, včetně:

- určení informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány,
- výběru vhodné potvrzující strany,
- navrhování konfirmačních žádostí, včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují informace nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo auditorovi, a
- rozeslání žádostí, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující straně.

Domníváme se, že je možné, aby konfirmační žádosti rozesílala pouze druhá auditorská společnost, avšak za splnění následujících podmínek:

- spolupráce s druhým auditorem v oblasti konfirmací bude náležitě ošetřena ve smlouvě na provedení auditu,
- auditor zjistí, zda druhý auditor je nezávislý a má dostatečné odborné kompetence,
- v plánu auditu bude zohledněno, že získané konfirmační žádosti nejsou obdrženy přímo auditorem a jejich spolehlivost je tedy snížena, což pravděpodobně povede k nutnosti provedení dalších auditních procedur a tím i ke zvýšení celkové časové náročnosti auditu,
- druhý auditor posílající konfirmace za účelem svého vlastního auditu bude ochotný spolupracovat s prvním auditorem a zpřístupní mu obdržené odpovědi a ideálně mu umožní i udělat si z nich kopie,
- auditor si podrží kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, což znamená, že bude spolupracovat s druhým auditorem již při výběru subjektů, kterým budou konfirmační žádosti zasílány, což je velmi obtížné, bude nutné naplánovat, jakým způsobem budou řešeny výjimky vyplývající z obdržených konfirmačních dopisů.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem a důležitosti bankovních konfirmací v procesu auditu (jde nejen o potvrzení zůstatků v bance, ale i o získání důkazních informací, např. o případných závazcích z derivátů, směnec, záruk apod.), nelze Vámi popsaný postup doporučit. Zároveň je nutno konstatovat, že situace, kdy dva auditři vydávají zprávu auditora o auditu stejné účetní závěrky není obvyklá, a předpokládáme, že případné etické problémy takové situace jsou uspokojivě vyřešeny.

oddělení metodiky KA ČR

Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů pohledem auditora

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a jeho dodržování účetními jednotkami bývá často diskutovaným tématem. Plnění příjmů a výdajů rozpočtu je, v souladu s § 2, odst. 1, písm. a) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, jednou z oblastí, na kterou se auditor musí při provádění přezkoumání hospodaření povinně zaměřit.

Cíle přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu

K základním cílům přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu patří zejména ověření:

- souladu rozpočtového procesu s požadavky zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů;
- plnění rozpočtu, rozpočtového provizoria;
- klasifikace jednotlivých druhů příjmů a výdajů, a to v souladu s vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě;
- dodržování pravidel orgánů účetní jednotky při schvalovacích procesech (např. při schvalování rozpočtu, rozpočtových opatření, závěrečného účtu apod.).

Podklady pro přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu

K podkladům, se kterými auditor při přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu pracuje, patří kromě účetnictví např.:

- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí FIN 2 – 12M;
- pravidla/zásady pro sestavování rozpočtu;
- pravidla pro schvalování rozpočtu/rozpočtového provizoria;
- schválený rozpočet;
- schválený rozpočtový výhled;
- usnesení orgánů účetní jednotky;
- schválené závazné ukazatele.

Legislativa

K metodickým předpisům, které auditor při přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu používá, patří např.:

- zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumání“);
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“);
- vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů;

- zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o rozpočtových pravidlech

Zákon o rozpočtových pravidlech upravuje tvorbu, postavení a funkce rozpočtů územních samosprávných celků (tj. obcí a krajů) a dobrovolných svazků obcí a stanovuje pravidla pro hospodaření s jejich finančními prostředky.

Finanční hospodaření obcí, krajů a dobrovolných svazků obcí (dále jen „účetní jednotky“) se řídí ročním rozpočtem a rozpočtovým výhledem.

Rozpočtový výhled

Rozpočtový výhled je pomocným nástrojem pro střednědobé finanční plánování hospodaření účetní jednotky. Sestavuje se na základě uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků zpravidla na 2 až 5 let následujících po roce, na který se sestavuje rozpočet roční.

Obsahuje základní souhrnné údaje o příjmech a výdajích účetní jednotky (zejména o jejich dlouhodobých závazcích a pohledávkách, o finančních zdrojích a budoucích potřebách). U dlouhodobých závazků uvádí účetní jednotka informaci o jejich dopadu na hospodaření po celou dobu trvání daného závazku.

V podstatě každý rozpočtový výhled by měl obsahovat základní souhrnné ukazatele, kterými jsou: celkové příjmy a výdaje, celkové pohledávky a závazky a způsob financování.

Platná legislativa ale neříká nic o tom, který orgán je oprávněn schvalovat rozpočtový výhled. Domnívám se, že např. u obcí je tímto orgánem zastupitelstvo obce.

Rozpočet

Rozpočet účetní jednotky je jejím finančním plánem, kterým se řídí financování činností. Rozpočtový rok je shodný s rokem kalendářním. Sestavuje se zpravidla jako vyrovnaný, ale může být schválen i jako:

- přebytkový (část příjmů daného roku bude využita až v letech následujících nebo bude sloužit ke splácení jistin přijatých úvěrů);
- schodkový, pokud účetní jednotka bude schopna schodek uhradit.

Obsahem rozpočtu jsou příjmy a výdaje a ostatní peněžní operace. Mimo rozpočet probíhají peněžní operace vztahující se k cizím a sdruženým prostředkům.

Vypracování rozpočtu se provádí v návaznosti na rozpočtový výhled a na základě informací ze státního rozpočtu nebo rozpočtu kraje. Pokud se účetní jednotka podílí na realizaci programu nebo projektu spolufinancovaného

z prostředků Evropské unie, musí její rozpočet obsahovat i informaci o objemu těchto finančních prostředků.

Rozpočet zpracovávají účetní jednotky v třídění podle rozpočtové skladby. Orgány účetní jednotky projednávají rozpočet v třídění podle rozpočtové skladby tak, aby schválený rozpočet vyjadřoval závazné ukazatele, kterými se mají řídit.

Zveřejnění návrhu rozpočtu

Návrh rozpočtu zveřejní účetní jednotka na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup po dobu nejméně 15 dnů. Na úřední desce nemusí být uveden návrh rozpočtu v plném rozsahu. Způsobem umožňujícím dálkový přístup musí být zveřejněn návrh rozpočtu úplný, tj. v plném znění.

Rozpočtové provizorium

Není-li rozpočet schválen před 1. lednem rozpočtového roku, řídí se hospodaření účetní jednotky do schválení rozpočtu pravidly rozpočtového provizoria. Tato pravidla stanoví zastupitelstvo obce nebo kraje, u dobrovolného svazku obcí orgán odpovědný za jeho hospodaření. Příjmy a výdaje, které se uskuteční v době rozpočtového provizoria, se stávají příjmy a výdaji rozpočtu po jeho schválení.

Hospodaření účetní jednotky

Hospodaření provádí účetní jednotka v souladu se schváleným rozpočtem. Jeho kontrola pak probíhá v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.

Změny rozpočtu

Rozpočet může být po jeho schválení měněn, a to zejména z důvodu změn:

- organizačních (změna v organizaci hospodaření),
- metodických (změny právních předpisů),
- věcných (objektivně působící skutečnosti).

Změny rozpočtu se provádějí rozpočtovými opatřeními, která musejí být evidována v časové posloupnosti.

Rozpočtovým opatřením je:

- přesun rozpočtových prostředků (celkový objem nebo schválený rozdíl celkových příjmů a výdajů se nemění);
- použití nových příjmů, k úhradě nových nezajištěných výdajů (změní se celkový objem rozpočtu, rozpočet se zvyšuje);
- vázání rozpočtových výdajů (neplnění rozpočtových příjmů, objem rozpočtu se snižuje).

Závěrečný účet

Po skončení kalendářního roku se údaje o ročním hospodaření účetní jednotky zpracují do závěrečného účtu. Hospodaření za uplynulý kalendářní rok si účetní jednotka musí dát přezkoumat.

Přezkoumání provádí u obcí – krajský úřad nebo externí auditor/auditorská společnost, u hlavního města Prahy – Ministerstvo financí ČR nebo externí auditor/auditorská společnost a u městské části hlavního města Prahy – Magistrát

hlavního města Prahy nebo externí auditor/auditorská společnost, a to v souladu se zákonem o přezkoumání.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření je součástí závěrečného účtu při jeho projednání v orgánech účetní jednotky.

Účetní jednotka zveřejní návrh svého závěrečného účtu (včetně zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření) po dobu nejméně 15 dnů před jeho projednáním na zasedání zastupitelstva, a to na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Porušení rozpočtové kázně

Porušením rozpočtové kázně je každé neoprávněné použití nebo zadržetí finančních prostředků poskytnutých z rozpočtu (obce, kraje, městské části hlavního města Prahy, regionální rady regionu soudržnosti, dobrovolného svazku obcí).

Neoprávněné použití finančních prostředků je takové použití, kterým byla porušena povinnost stanovena právním předpisem, předpisem Evropské unie, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí prostředků.

Účetní jednotka je při porušení rozpočtové kázně povinna provést odvod za porušení rozpočtové kázně, často doprovázený i stanoveným penále.

Správní delikt

Účetní jednotky se mohou dopustit i správních deliktů např. tím, že nezpracují rozpočtový výhled, nehospodaří v souladu s pravidly rozpočtového provizoria, neprovádějí změny schváleného rozpočtu, nezajistí přezkoumání svého hospodaření apod. Za správní delikt jim hrozí pokuta až do výše jednoho milionu Kč.

Postupy auditora při ověřování plnění příjmů a výdajů rozpočtu

Jedním z mnoha nástrojů, jak si auditor může pomoci při ověřování plnění příjmů a výdajů rozpočtu, je seznam kontrolních otázek k souladu/plnění zákona o rozpočtových pravidlech účetní jednotkou.

K tomuto příspěvku je přiložen příklad kontrolních otázek.

Pro celkové zjednodušení a lepší přehlednost je příklad rozdělen na dvě části, a to:

- a) nebyly identifikovány chyby a nedostatky a správní delikty,
- b) byly identifikovány chyby a nedostatky a správní delikty.

Upozorňuji na to, že citace ze zákona o rozpočtových pravidlech nejsou přesné, vztahují se ke znění zákona z roku 2011, seznam kontrolních otázek a odpovědí na ně není úplný a vyčerpávající, ale obsahuje pouze některá vybraná ustanovení zákona a vybrané odpovědi. Z tohoto důvodu není možné považovat uvedený příklad za kompletní a za jediný možný návod, jak se vypořádat s problematikou plnění příjmů a výdajů rozpočtu v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Příklad kontrolních otázek k zákonu o rozpočtových pravidlech

a) Nebyly identifikovány nedostatky a správní delikty

§	Odst.	Popis	Obsah	Podklady připravené účetní jednotkou - popis	Identifikovány nedostatky? ANO/NE (pokud ano, popište jaké)	Identifikován správní delikt? ANO/NE (pokud ano, popište jaký)	Informace do zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření ANO/NE
3	1	Rozpočtový výhled	Sestavuje se na základě uzavřených smluv a přijatých závazků na 2-5 let následujících po roce, na který se sestavuje roční rozpočet.	<p>1) Zásady/pravidla pro sestavování rozpočtových výhledů.</p> <p>2) Usnesení orgánů účetní jednotky ze dne, kterým byla schválena pravidla pro sestavování rozpočtového výhledu.</p> <p>3) Schválený rozpočtový výhled na roky 201x - 201x.</p> <p>4) Usnesení zastupitelstva účetní jednotky ze dne, kterým byl schválen rozpočtový výhled na roky 201x - 201x.</p>	NE	NE	NE
2			Výhled obsahuje souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích, zejména o závazcích a pohledávkách, finančních zdrojích atd.	Rozpočtový výhled na roky 201x - 201x schválený zastupitelstvem účetní jednotky dne, obsahuje souhrnné základní ukazatele, tj. údaje o celkových příjmech a výdajích rozpočtu, celkových pohledávkách a závazcích a financování.	NE	NE	NE
13	1	Rozpočtové provizorium	Nebude-li rozpočet schválen před 1. 1. rozpočtového roku, řídí se rozpočtové hospodaření v době do schválení rozpočtu pravidly rozpočtového provizoria.	Usnesením zastupitelstva účetní jednotky č. ... ze dne byl schválen rozpočet na rok	NE	NE	NE
16	2	Změny rozpočtu	Změny rozpočtu se provádějí rozpočtovými opatřeními, která se evidují podle časové posloupnosti.	<p>Účetní jednotka předložila seznam rozpočtových opatření, včetně jejich schválení v orgánech účetní jednotky (rada, zastupitelstvo).</p> <p>Zastupitelstvo účetní jednotky vymezilo radě účetní jednotky tento rozsah rozpočtových opatření, které může provádět.</p> <p>Změny rozpočtu byly prováděny před uskutečněním výdajem.</p>	NE	NE	NE

b) Byly identifikovány nedostatky a správní delikty

§	Odst.	Popis	Obsah	Podklady připravené účetní jednotkou – popis	Identifikovány nedostatky? ANO/NE (pokud ano, popište jaké)	Identifikován správní delikt? ANO/NE (pokud ano, popište jaký)	Informace do zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření ANO/NE
3	1	Rozpočtový výhled	Sestavuje se na základě uzavřených smluv a přijatých závazků na 2-5 let následujících po roce, na který se sestavuje roční rozpočet.	Rozpočtový výhled nebyl sestaven	ANO Účetní jednotka nepostupuje v souladu s § 3, odst. 1 zákona.	Účetní jednotka nemá zpracovaný rozpočtový výhled. Dopouští se správního deliktu, za který může být uložena pokuta až do výše 1 mil. Kč.	ANO
	2		Výhled obsahuje souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích, zejména o závazcích a pohledávkách, finančních zdrojích atd.	Rozpočtový výhled nebyl sestaven	ANO viz informace výše	ANO viz informace výše	ANO
13	1	Rozpočtové provizorium	Nebude-li rozpočet schválen před 1.1. rozpočtového roku, řídí se rozpočtové hospodaření v době do schválení rozpočtu pravidly rozpočtového provizoria.	Úsnesením zastupitelstva účetní jednotky č. ... ze dne, byl schválen návrh rozpočtu na rok Návrh rozpočtu byl schválen po 1.1. Zastupitelstvo účetní jednotky neschválilo na období roku pravidla rozpočtového provizoria.	ANO Zastupitelstvo účetní jednotky neschválilo návrh rozpočtu před 1.1. Od 1.1. do účetní jednotka ne- hospodařila podle pravidel rozpočtového provizoria.	Účetní jednotka neschválila pravidla rozpočtového provizoria a nehospodařila podle nich, tím se dopouští správního deliktu, za který může být uložena pokuta až do výše 1 mil. Kč.	ANO
16	2	Změny rozpočtu	Změny rozpočtu se provádějí rozpočtovými opatřeními, která se evidují podle časové posloupnosti.	Zastupitelstvo účetní jednotky neprovádí rozpočtová opatření. Rada účetní jednotky provádí rozpočtová opatření, která jí nebyla zastupitelstvem účetní jednotky vymezena. Změny rozpočtu nebyly v těchto případech provedeny před uskutečněním výdajem. Nejednalo se o mimořádnou situaci, jak popisuje zákon o rozpočtových pravidlech.	ANO Zastupitelstvo účetní jednotky neprovádí změny rozpočtovými opatřeními evidovanými podle časové posloupnosti. Rada účetní jednotky provádí rozpočtová opatření, která jí nebyla zastupitelstvem účetní jednotky vymezena. Změny rozpočtu byly v identifikovaných případech před uskutečněním výdajem.	Zastupitelstvo neprovádí změny rozpočtu rozpočtovými opatřeními evidovanými podle časové posloupnosti, rada provádí rozpočtová opatření, která jí nebyla zastupitelstvem vymezena, změny rozpočtu byly v identifikovaných případech před uskutečněním výdajem. Účetní jednotka se dopouští správního deliktu, za který může být uložena pokuta až do výše 1 mil. Kč.	ANO

Jak ověřovat či jinak kontrolovat čerpání dotací z fondů Evropské unie?

Stávající situace

Auditoři se často obracejí na Komoru auditorů s dotazy týkajícími se metodiky ověřování čerpání dotací z fondů Evropské unie. Příručky pro příjemce finančních prostředků z evropských zdrojů obsahovaly, a bohužel často ještě obsahují, požadavky na ověřování v souladu s již neexistujícími standardy, požadavky na formulaci zprávy auditora v souladu s požadavky zákona o auditorech, požadavky na ověření nejednoznačného předmětu a další problematické požadavky. Lze se setkat například s následujícími požadavky:

- provedení auditu v souladu se standardem ISA 800 Zpráva o auditu o auditu pro zvláštní účely – tento standard však již pozbyl účinnosti;
- ověření toho, zda projektová evidence je správná, důvěryhodná a ověřitelná – přičemž není definováno, co je míněno správností, důvěryhodností a ověřitelností, chybí tedy určení kritérií;
- požadavek na to, aby zpráva vycházela ze struktury zprávy auditora obsažené v § 20 zákona o auditorech. Tento paragraf však obsahuje pouze požadavky na zprávu auditora o provedení auditu účetní závěrky.

Je zřejmé, že některé požadavky auditor splnit nemůže – nelze například provádět ověření podle již neúčinného standardu. U požadavků na provádění ověřování v souladu s nejasnými kritérii je možné si s klientem vyjasnit definice těchto kritérií a ideálně je uvést i do vydané zprávy. Toto vše je nutné si s klientem vyjasnit ještě před podepsáním smlouvy a započítáním zakázky.

Ověřování v souladu se standardem ISAE 3000

Některé z příruček pro příjemce finančních prostředků již obsahují požadavek na ověření v souladu s účinnými standardy. Nejčastěji se setkáváme s požadavkem na ověřování v souladu se standardem ISAE 3000. Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověřkami historických finančních informací. Tento standard umožňuje vydat zprávu poskytující přiměřenou či omezenou jistotu, obvyklejší je při provádění ověřování čerpání prostředků z fondů EU poskytnutí přiměřené jistoty. Standard stanoví i požadavky na obsah zprávy, kterými jsou:

- název,
- adresát,
- informace o předmětu zakázky, případně předmětu zakázky,
- určení kritérií,
- popis přirozených omezení, je-li to nutné a vhodné,
- omezení používání zprávy, je-li to nutné a vhodné,

- identifikaci odpovědné strany a popis odpovědnosti odpovědné strany a auditora,
- prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardem ISAE 3000,
- popis, případně přehled provedených prací,
- závěr odborníka.

Při provádění ověřování čerpání prostředků z fondů EU se auditor zaměřuje obvykle na to, zda:

- v souvislosti s projektem byla vedena oddělená analytická evidence,
- byly zaúčtovány pouze způsobilé výdaje,
- vykázané způsobilé výdaje byly ve stanoveném období uhrazeny v souladu s podmínkami smlouvy,
- případné příjmy projektu byly zaúčtovány v souladu s českými účetními předpisy a vykázány v oddělené analytické evidenci,
- veřejné zakázky byly zadány v souladu se smlouvou a se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách,
- předmět dotace odpovídal schválenému plnění,
- byly dodrženy ostatní relevantní podmínky smlouvy.

Tento výčet není konečný, může být dle potřeby doplňován či jinak upravován, vždy záleží na konkrétních podmínkách zakázky.

Ověřování se provádí na vzorku relevantních položek (například konkrétních položek výdajů, příjmů, veřejných zakázek, zaměstnanců apod.), který je vybrán auditorem v souladu s auditorskými standardy.

Při ověřování auditor pracuje s hladinou významnosti (materiality). Auditor provede ověření poskytující přiměřenou jistotu o tom, zda byly ve všech významných ohledech splněny podmínky použití dotace.

Auditor ve zprávě vymezení příslušnou část smlouvy obsahující ověřované podmínky tak, aby bylo zřejmé, které podmínky byly předmětem ověřování. Auditor formuluje svůj závěr pozitivní formou, tedy například **zda byly ve všech významných ohledech splněny podmínky použití dotace stanovené ve smlouvě.**

V případě zjištění významných nesprávností či neschopnosti získat významné důkazní informace auditor modifikuje svůj výrok. Přitom použije přiměřeně ustanovení relevantních auditorských standardů.

Dohodnuté postupy

V případě, že neexistuje jednoznačné zadání na ověřování v souladu se standardem ISAE 3000, je možné provést tzv. dohodnuté postupy v souladu se standardem ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi. Při takové zakázce je před započítáním prací dohodnuto, jaké postupy bude auditor provádět, a jejich seznam je pak součástí smlouvy

o provedení zakázky. To vyžaduje významné zapojení ze strany uživatele zprávy auditora ještě před započítáním prací auditora. Dále je třeba zdůraznit, že se nejedná o ověřovací zakázku a že auditor provede pouze dohodnuté postupy, a to i v případě, že zjistí chyby. Ve své zprávě pak nevyjadřuje žádný závěr a uživatel zprávy si sám musí vyhodnotit výsledky provedených prací a utvořit si úsudek.

Rámcový dokument pro zprávy účetních znalců o čerpání dotací

Ráda bych upozornila na dokument, který je zveřejněn na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v uzavřené části. Jedná se o Rámcový dokument pro zprávy účetních znalců o čerpání dotací vydaný v roce 2010 ICAEW. Ačkoli není přímo

založen na mezinárodních auditorských standardech ISA, představuje velmi užitečnou pomůcku při identifikaci problematických oblastí zakázek spojených s kontrolou čerpání prostředků z fondů EU. Je možné jej využít jako základní materiál při stanovení rozsahu zakázky, přípravě smlouvy a formulaci zprávy. Materiál obsahuje i porovnání zakázek poskytujících přiměřenou a omezenou jistotu a zakázek spočívajících v provedení dohodnutých postupů. Jeho součástí jsou i příklady zpráv, je však nutné zdůraznit, že příklady smluv i zpráv zde uvedené většinou předpokládají třístranný vztah, ve kterém figuruje auditor, poskytovatel dotace a příjemce dotace.

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR

z koordinačního výboru pro daně

Stabilizační půjčka studentům

Snaha získat kvalitní budoucí zaměstnance mezi studenty je již běžnou součástí personální práce většiny zaměstnavatelů. Tyto postupy však mají daňové konsekvence, kdy řešení nejsou vždy zcela jednoznačná a vyvolávají tak některé otázky. Tyto otázky byly již také projednávány na Generálním finančním ředitelství (GFŘ) v rámci koordinačního výboru pro daně (pravidelné jednání mezi GFŘ, KDP ČR a dalšími zástupci odborné veřejnosti, např. KA ČR, k problematickým otázkám výkladu a aplikace daňové a související legislativy). Chtěli bychom zdůraznit, že byť jsme se s GFŘ neshodli u dále uvedené otázky č. 1., za daleko důležitější považujeme závěr k bodu č. 2. V něm GFŘ v zásadě potvrdilo, že v případě bezúročné půjčky je pro účely ZDP cenou obvyklou nula. To v daném případě znamená, že z tohoto titulu nevzniká u zaměstnance žádný nepeněžitý příjem.

345/13.10.11 Stabilizační půjčka studentům

Předkládají: **Ing. Jana Tepperová**, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění dopadů prominutí stabilizační půjčky poskytnuté studentům.

1. Popis problému

Společnost poskytuje studentovi, který nemá se společností uzavřen pracovněprávní ani jiný vztah, půjčku dle § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v platném znění, a to postupně v průběhu řádného denního studia na vybrané vysoké škole. Jedná se o tzv. firemní stabilizační půjčku, která je poskytována jako bezúročná. Firemní stabilizační půjčka je poskytována 10x ročně za měsíce školní výuky a výplata půjčky je realizována měsíčně ve dnech stanovených pro výplatu mezd v interním předpisu společnosti.

Dohoda o poskytnutí půjčky je se studentem uzavřena písemně. Výše firemní stabilizační půjčky je

stanovena v závislosti na probíhajícím ročníku studia a na prospěchu studenta.

Student je na základě dohody o poskytnutí firemní stabilizační půjčky povinen uzavřít po ukončení studia se společností pracovní smlouvu, pokud jej společnost s nabídkou zaměstnání osloví, a poté se zavazuje po určité době setrvat v pracovním poměru u společnosti.

V případě nedokončení studia nebo nedodržení stanovené doby trvání pracovního poměru je student povinen vrátit společnosti celou či poměrnou část firemní stabilizační půjčky.

Při dodržení stanovené doby trvání pracovního poměru po řádném ukončení studia povinnost vrácení firemní stabilizační půjčky zaniká, a dochází tak k jejímu prominutí.

2. Návrh řešení

V případě splnění podmínky stabilizační půjčky a zániku povinnosti vrácení půjčky vzniká studentovi, který má již se společností uzavřen pracovněprávní vztah, zdanitelný příjem ze závislé činnosti ve výši prominuté částky. S ohledem na současnou existenci pracovněprávního vztahu podléhá tento příjem i odvodům pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

Domníváme se, že prominutí půjčky může být ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považováno za výdaj na sociální podmínky vynaložený na práva zaměstnanců vyplývající ze smluvního ujednání se zaměstnancem, a jako takový je na straně společnosti daňově uznatelný v plné výši. Dále se domníváme, že se nejedná o motivační příspěvek ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, a to i přesto, že je firemní stabilizační půjčka úzce spjata se studiem, a jednorázové prominutí půjčky proto nebude limitováno podle uvedeného ustanovení § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP.

Zároveň považujeme za zásadní vyjasnit otázku daně z příjmů fyzických osob po dobu poskytování uvedené půjčky, kdy se domníváme, že studentovi z titulu poskytnutí bezúročných půjček nevzniká v průběhu jejího poskytování žádný zdanitelný příjem.

Důvodem je skutečnost, že obvyklou cenu stanovujeme porovnáním půjček se skupinou bezúročných půjček. Obvyklá cena je tak stanovena ve výši nula. Takový výklad je dle našeho názoru i v souladu s pokynem D-300.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhujeme příspěvek uzavřít s následujícími závěry:

- 1) Firemní stabilizační půjčka poskytnutá v souvislosti se studiem potenciálního budoucího zaměstnance není motivačním příspěvkem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP a v případě jejího prominutí se neuplatní limit 2 000 Kč, resp. 5 000 Kč měsíčně stanovený uvedeným ustanovením. V případě splnění podmínek daných v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, tj. dodržení pracovního či sociálního charakteru a smluvního ujednání, vzniká společnosti v momentě jejího prominutí daňově uznatelný výdaj v plné výši prominuté půjčky.
- 2) Zaměstnanci po dobu poskytování bezúročných půjček nevzniká v průběhu jejího poskytování žádný zdanitelný příjem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství (zápis z jednání KV ze dne 9. 11. 2011):

Uzavřeno s částečným rozporem.

Nesouhlas se závěrem č. 1.

K dané problematice obecně konstatujeme, že jedním z pojmových znaků půjčky ve smyslu § 657 občanského zákoníku je závazek dlužníka dluh vrátit (viz NSS 33 Cdo 1517/2008). Pro smlouvu o půjčce je charakteristické, že věřitel přenechává dlužníkovi určité množství věcí druhově určených (zastupitelných) k volnému nakládání, případně ke spotřebování, a dlužník se zavazuje vrátit mu po určité době věci stejného druhu. Pokud je v daném případě společností na základě smlouvy o půjčce poskytnuta bezúročná půjčka studentovi, pak studentovi vzniká závazek finanční prostředky vrátit a společnosti vzniká za studentem (budoucím zaměstnancem) pohledávka ve výši poskytnutých finančních prostředků.

V případě, že dlužníkovi bude splacení půjčky při naplnění sjednaných podmínek prominuto, jedná se ve smyslu § 574 Obč.z. o jednu z forem právního zániku závazku resp. pohledávky. Věřitel musí tudíž účtovat o odpisu předmětné pohledávky do nákladů.

inzerce

ANAG®
www.anag.cz

PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA
brožovaná
1096 stran
549 Kč

DANĚ 2012 a předpisy související s přehledy změn
brožovaná
1120 stran
509 Kč

ZÁKONÍK PRÁCE
váz. se stužkou
1240 stran
889 Kč

OBCHODNÍ ZÁKONÍK k 1. 1. 2012
brožovaná
544 stran
359 Kč

z koordinačního výboru pro daně

Vzhledem k tomu, že se jedná o pohledávku z titulu úvěrů a půjček, nelze její odpis uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Společnosti tak vznikne v souvislosti s prominutím půjčky daňově neuznatelný výdaj podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP.

K bodu 2:

Souhlas se závěrem č. 2.

Souhlasíme se závěrem č. 2, že zaměstnanci po dobu poskytování bezúročné půjčky nevzniká v průběhu jejího poskytování žádný zdanitelný příjem z titulu úroků (viz NSS 1 Afs 106/2004).

V případě prominutí splacení půjčky vzniká u zaměstnance v tomto okamžiku příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP ve výši prominuté částky podléhající jak zdanění daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tak veřejnoprávnímu pojistnému.

Co najdete v e-příloze č. 2/2012

Přístup k e-příloze Auditor

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

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

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Režim přenesení daňové povinnosti u DPH

Od 1. ledna 2012 se nově tento režim uplatňuje při poskytnutí stavebních a montážních prací plátcem DPH příjemci služby, který je také plátcem DPH. Více k tomu si můžete přečíst v článku Matěje Maršaly.

Z koordinačního výboru pro daně

Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP

V oblasti přeměn dochází od 1. 1. 2012 k velmi zásadní změně, která má významné dopady i do oblasti daní a účetnictví. Tento příspěvek se

věnuje lhůtě pro podávání daňového přiznání v případě přeměn, kdy rozhodný den přeměny není první den kalendářního či hospodářského roku.

Právo

Pozor na dvě nenápadné změny zákona o veřejných zakázkách

V posledních měsících jsou vedeny více či méně bouřlivé debaty o tzv. velké nově zákona o veřejných zakázkách, jejímž smyslem má být zejména posílení transparentnosti veřejného zadávání. Stranou pozornosti by však neměly zůstat dvě aktuální a svým rozsahem poměrně drobné novely, které zasahují do úpravy kvalifikačních předpokladů – jsou tedy z praktického hlediska velmi významné jak pro zadavatele, tak pro dodavatele. Více se dočtete v přetisku článku z www.epravo.cz.

Zpřísnění podmínek zakládajících povinnost dlužníka zahájit insolvenční řízení

V přetisku článku z Finančních aktualit KPMG si můžete přečíst o změně v insolvenčním zákonu od 1. ledna 2012.

Zaznamenali jsme

Evropská komise usiluje o kvalitnější auditní trh

Na konci listopadu 2011 přijala Evropská komise návrhy, prostřednictvím kterých chce změnit auditní

trh v Evropě. Důvodem pro změnu auditního systému v Evropské unii je finanční krize z roku 2008. Článek zveřejněný v časopise Finanční management uvádí některé hlavní návrhy.

Audit z logiky věci nemohl způsobit finanční krizi

Reformy auditního trhu, která se očekává v Evropě, se také týká rozhovor s partnerem poradenské firmy, jehož přetisk z E15 najdete v e-příloze.

„Informační systémy veřejné správy čekají příští rok významné změny,“

říká Jaromír Řezáč, generální ředitel společnosti Gordic. Rozhovor publikovaný v časopise IT Systems také najdete v e-příloze.

V e-příloze jsou rovněž dva články týkající se spisové služby a datových schránek.

Auditoři KPMG a Ernst&Young očištěni v případě skandálu Olympusu

Jak uvedla ČTK, auditorské firmy KPMG a Ernst&Young byly právníky japonského Olympusu zbaveny odpovědnosti za podíl na účetních podvodech společnosti ve výši 1,7 miliardy dolarů.

-VeL-