

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Návrh programu sněmu 21. listopadu.....	3
Volby do Výkonného výboru Komory auditorů a prezentace kandidátů.....	3
Novela zákona o auditorech.....	3
Příklad přílohy v účetní závěrce a formuláře účetních výkazů pro rok 2016.....	4
Seminář k novému pojetí zprávy auditora.....	4
Příloha Hospodářských novin na téma Auditorské služby.....	4
Setkání profesních komor na Úřadu vlády.....	5
Nedodržování právních předpisů a nařízení (Non-Compliance with Laws and Regulations, NOCLAR) – novela ustanovení Etického kodexu IESBA.....	6

### TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

Editorial (Martina Smetanová).....	8
Jaké změny přináší nový zákon o zadávání veřejných zakázek? (Ondřej Hartman).....	9
Účetní konsolidace státu a centrální systém účetních informací státu (Jaromír Klaban).....	13
Hospodaření státních příspěvkových organizací (Tomáš Sluka).....	15
Financování sociálních služeb v ČR dle pravidel veřejné podpory a některé účetní souvislosti (Michal Svoboda).....	19
Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (Michal Svoboda).....	22
Rozhovor s Nikolajem Terzievem	
Účetní výkazy za Českou republiku.....	24
Test: Veřejný sektor.....	26

### K DISKUZI

Vybrané účetní problémy vybraných účetních jednotek (Hana Březinová).....	27
---	----

LIDÉ A FIRMY.....	32
-------------------	----

### e-příloha Auditor 7/2016

- Téma čísla – Veřejný sektor
  - Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor – pokračování (Michal Svoboda)
  - Veřejný sektor jako důležitá součást naší ekonomiky (Martina Smetanová)
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **29. 9. 2016**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **3. 10. 2016**

## O činnosti Výboru pro veřejný sektor



Blanka  
Dvořáková

Po dvouměsíční letní odmlce se k Vám dostává další číslo časopisu Auditor, tentokrát věnované veřejnému sektoru, ve kterém Vás nejen členové Výboru pro veřejný sektor (VVS) Komory auditorů seznámí s novinkami a aktuálními tématy v této oblasti.

Hlavním zaměřením VVS zůstává řešení metodiky auditu a účetnictví v oblasti veřejného sektoru. Sledujeme pro Vás vývoj legislativy, zajímáme se o dopady reformy účetnictví státu, snažíme se nacházet nové příležitosti pro poskytování našich služeb, podílíme se na přípravě školení a v neposlední řadě monitorujeme vývoj v oblasti mezinárodní standardizace účetního výkaznictví veřejného sektoru. Abychom toto vše mohli uchopit co nejkomplexněji, spolupracujeme s dalšími institucemi v této oblasti, jako jsou Ministerstvo financí ČR, Ministerstvo vnitra ČR, Nejvyšší kontrolní úřad, Svaz měst a obcí či Asociace krajů.

S výstupy naší práce se setkáváte nejen na školeních a klubových večerech, kde reagujeme na aktuální změny legislativy, popř. na vývoj v praxi. Velmi cenným zdrojem informací je z mého pohledu web KA ČR, kde v sekci Předpisy a metodika najdete auditorský standard č. 52 – Přezkoumání hospodaření samosprávných územních celků. V sekci Metodická podpora je k dispozici také řada užitečných pomůcek nejen pro provádění přezkoumání

(mj. příklady smlouvy, prohlášení vedení společnosti či zprávy o přezkoumání), ale i pro služby související s ověřováním dotací. Ráda bych zde upozornila i na záložku Kontrola kvality, kde můžete najít dotazník, podle něhož postupují kontrolori kvality při kontrole spisů auditora pro zakázky typu přezkoumání, a který je tak užitečnou nápovědou pro to, co by v auditním spisu nemělo určitě chybět.

Uvedené je ale spíše reakcí na stávající stav, který není vždy zcela ideální. V tomto směru jsou pro nás stěžejní dvě oblasti. Tou první je oblast kvality služeb poskytovaných auditory, druhou je pak oblast možných služeb, které mohou auditoři poskytovat v oblasti veřejného sektoru.

Kontrola kvality poskytování auditorských služeb v oblasti přezkoumání spadá pod standardní kontrolu kvality ze strany KA ČR. Přezkoumání však spadá i pod dozor Ministerstva financí a kvalitu subjektivně hodnotí i sami uživatelé zpráv, jejichž podněty se rovněž zabývá oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR. Z analýzy těchto podnětů plyne, že řada z nich vzniká díky tomu, že jeden typ služby – přezkoumání – může být proveden buď kontrolorem, nebo auditorem, přičemž první postupuje podle kontrolního řádu a druhý podle profesních předpisů pro auditory. A zde je prostor pro vzájemnou diskuzi, kterou se nám, jak věříme, podařilo nedávno zahájit a která bude jistě obohacující pro všechny zúčastněné strany a povede ke zvýšení míry vzájemného pochopení.



Služby pro veřejný sektor jsou poměrně rozsáhlé a kromě přezkumu ne příliš využívané. Zde je naším cílem zejména osvěta. Míra využívání jednotlivých služeb souvisí především s požadavky legislativy, ale i s „dospělostí“ naší společnosti. Přehled služeb, které mohou auditoři poskytovat veřejnému sektoru,

jsme prezentovali na setkání pořádaném Ministerstvem vnitra v září loňského roku a v roce letošním jsme učinili první kroky k navázání spolupráce s MF ČR, ale i např. se Svazem měst a obcí a Asociací krajů.

Věřím tak, že naše kroky směřují správným směrem.

Na závěr bych ráda poděkovala všem členům VVS za vynikající práci a spolupráci. Vám všem pak přeji užitečné čtení v tomto čísle časopisu Auditor a krásný podzim.

**Blanka Dvořáková**  
předsedkyně Výboru  
pro veřejný sektor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 5. září, zabýval jak standardní agendou, tak aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Podstatným bodem bylo projednání návrhu novelizace aplikačních doložek k ISA. Jednání se zúčastnil prezident FEE Petr Kříž, který informoval o novinkách z FEE a o implementaci reformy auditu v jednotlivých členských zemích.

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 žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh programu XXV. sněmu KA ČR a současně rozhodl, že sněmovní materiály se nebudou tisknout, ale budou uveřejněny na webu komory,
- text zprávy o činnosti Komory auditorů ČR za období 11/2014 – 10/2016 určené pro sněm,

- návrh priorit činnosti Komory auditorů ČR na roky 2017 a 2018.

Výkonný výbor dále projednal

- a schválil zprávu o vývoji ve vybraných případech při vymáhání dluhu za neuhrazené příspěvky,
- a schválil návrh dodatku k rámcové pojistné smlouvě o pojištění odpovědnosti auditorů,
- zprávu ze setkání profesních komor na Úřadu vlády na téma zákon o znalcích,
- stav projednání novelizace vnitřních předpisů ze strany RVDA a schválil navržené připomínky ke Statutu Komory auditorů ČR,
- a schválil postup přípravy aplikačních doložek k ISA 700 a 720,
- a schválil úpravy odhadu plnění rozpočtu roku 2016 a úpravy návrhu rozpočtu na rok 2017,
- a schválil změnu organizační struktury úřadu Komory,
- účast Komory auditorů na přípravě listopadové konference s RVDA,
- a schválil novelu interní směrnice B8 Mzdový předpis a B5 Pracovní řád

a vzal na vědomí:

- výsledky hlasování o složení odvolací zkušební komise,
- termíny kurzů před auditorskou zkouškou a termíny zkoušek v roce 2017,
- informace o přípravě semináře na téma nová regulace auditu,
- pololetní zprávu Dozorčí komise za 1. pololetí roku 2016,
- informace od prezidenta FEE Petra Kříže,
- zprávu auditora účetní závěrky Komory auditorů ČR za rok 2015,
- informace o říjnovém výjezdním zasedání VV, DK a KK a návrh témat k jednání,
- přehled o plnění rozpočtu za rok 2016 za období leden až červenec,
- upozornění RVDA ve věci rotace auditora,
- aktuální informace o schválení novely zákona o auditorech,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Návrh programu sněmu 21. listopadu

Výkonný výbor Komory auditorů České republiky svolává v souladu s jednacím řádem XXV. sněm, který se bude konat v pondělí 21. listopadu 2016 od 9.30 hod. v hotelu Olšanka v Praze 3. Návrh programu sněmu byl zveřejněn na webových stránkách komory, najdete ho také na druhé straně obálky tohoto čísla.

Auditoři mohli podle jednacího řádu sněmu navrhnout další body jednání sněmu a předložit je komoře do 22. září. Výkonný výbor došlé náměty vyhodnotí a rozhodne o jejich přijetí na zasedání, které se uskuteční ve dnech 2.–3. října 2016.

Pozvánka na sněm a kompletní materiály pro jednání budou zveřejněny na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v souladu s jednacím řádem sněmu nejpozději 30 dní před konáním sněmu.

Na sněmu se uskuteční volby poloviny členů a náhradníků Výkonného výboru. Sněm bude také volit auditora účetní závěrky komory a jeho náhradníka, na které bylo v září vypsáno výběrové řízení. Další informace k tomuto výběrovému řízení najdete na stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Aktuality.

-av-

## Volby do Výkonného výboru Komory auditorů a prezentace kandidátů

Letošní sněm bude opět po dvou letech sněmem volebním. Auditoři budou volit polovinu (7) nových členů Výkonného výboru Komory auditorů a 6 náhradníků. Do řádného termínu pro navrhování kandidátů, tzn. do 30. dubna 2016, bylo navrženo 14 kandidátů, nebylo tedy nutné prodloužit termín pro navrhování dalších kandidátů.

Volební komise na svém květnovém zasedání zkontrolovala došlé návrhy kandidátů a následně spolu

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

**Miroslav Kodada**  
předseda Volební komise KA ČR

## Novela zákona o auditorech

Dne 6. září 2016 podepsal prezident ČR novelu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela zákona“), kterým se implementuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.

Novela zákona byla schválena ve znění, ve kterém byla předložena Senátu ČR (jako senátní tisk č. 317).

Přepokládaná účinnost novely zákona je první den měsíce následujícího po měsíci vyhlášení této novely ve Sbírce zákonů, tj. od 1. října 2016.

-ru-



## Příklad přílohy v účetní závěrce a formuláře účetních výkazů pro rok 2016

Na webových stránkách komory je auditorům k dispozici „Příklad přílohy v účetní závěrce pro rok 2016“. Příklad přílohy je určen pouze pro nekonsolidovanou (individuální) účetní závěrku obchodní korporace, která je velkou účetní jednotkou, sestavenou v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“).

K příkladu přílohy v účetní závěrce byl vytvořen samostatný dokument nazvaný „Kontrolní seznam k příloze v účetní závěrce 2016“ usnadňující orientaci v povinnostech jednotlivých typů účetních jednotek (podle velikosti účetní jednotky) vyplývajících ze zákona a vyhlášky.

K dispozici je také „Příklad formulářů účetních výkazů 2016“. Formát rozvahy, výkazu zisku a ztráty,

přehledů o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu je definován vyhláškou a obsahuje povinné části, jak jsou požadovány platnými účetními předpisy v České republice pro období počínající 1. lednem 2016 nebo později.

Všechny tři dokumenty jsou ke stažení na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Předpisy a metodika / Metodická podpora.

-ru-



## Seminář k novému pojetí zprávy auditora

Ve středu 23. listopadu se od 9 do 13 hodin v prostorách České národní banky v Praze uskuteční seminář na téma „Nové pojetí zprávy auditora“. Seminář pořádá Rada pro veřejný dohled nad auditem ve spolupráci s Komorou auditorů ČR a Českou národní bankou.

Na semináři vystoupí zástupci pořadajících organizací, James Ferris z britské Financial Reporting Council (FRC) a Petr Kříž, prezident FEE.

Auditoři se na seminář budou moci přihlašovat přes webové stránky komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kde bude v aktualitách zveřejněna pozvánka spolu s bližšími informacemi. Seminář je bezplatný a účast na něm bude započítána čtyřmi hodinami do KPV.

-SK-

## Příloha Hospodářských novin na téma Auditorské služby

Komora auditorů České republiky každoročně informuje různými formami veřejnost o auditorských službách v ekonomickém tisku. Stejně jako v předchozích letech i letos připravuje tematickou komerční přílohu Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny, která vyjde v úterý 15. listopadu. Cílem je seznámit veřejnost s podstatou a úlohou auditu, s odpovědností auditorů, ale i upozornit na širší možnosti využití služeb auditorů, než je povinné ověření účetní závěrky, například účetními jednotkami veřejného sektoru.

Auditorské společnosti mají možnost finančně se podílet na vydání této přílohy a prezentovat se formou zveřejnění firemního loga, sídla a odkazu na svůj web na zadní straně této přílohy. V první polovině září byl statutárním zástupcům auditorských společností zaslán dopis s podrobnějšími informacemi ohledně možnosti prezentace v uvedené příloze.

Zájem o komerční prezentaci v této příloze je možné oznámit do pátku 14. října na e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz), případně [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz).

-SK-



## Setkání profesních komor na Úřadu vlády

Po květnovém setkání na Úřadu vlády – viz článek v časopise Auditor č. 6/2016 „Zástupci profesních komor na úřadu vlády“ – se 23. srpna konalo v Praze v pořadí již třetí setkání. Tato odložená schůzka se konala opět na úřadu vlády za přítomnosti premiéra Bohuslava Sobotky, ministra Jiřího Dienstbiera a ministra spravedlnosti Roberta Pelikána k připomínkovému řízení nového zákona o znalcích (původně se mělo toto setkání konat 28. července).

Setkání se zúčastnilo zhruba 20 zástupců profesních komor zřízených ze zákona (za některé komory i ve vícečlenném složení).

Ministr Robert Pelikán po oficiálním zahájení stručně nastínil důvody potřeby nového zákona, včetně vypořádání připomínek, a vyzval přítomné k diskusi.

Komora auditorů se rovněž zúčastnila připomínkového řízení, kde komplexní stanovisko k návrhu zákona a prováděcích předpisů zpracovala 30. května 2016 a na základě výsledků vypořádání připomínek na tyto reagovala opět 11. srpna 2016.

Do diskuse se zapojily zejména Česká lékařská komora, Komora veterinárních lékařů ČR, Komora patentových zástupců ČR a Komora auditorů ČR.

Za KA ČR bylo konstatováno, že je skutečně zapotřebí nová právní úprava po 50 letech od platnosti původního zákona, a to samostatně pro znalce (dosud je zákon společný i pro tlumočníky). Dosud stále platný zákon zaznamenal jen dílčí změny a již neodpovídá novým podmínkám a změnám v podnikatelském prostředí po roce 1989, jakož i změnám v soukromém právu počínaje rokem 2014. Dále byla za KA ČR v diskusi uplatněna zásadní připomínka ohledně diskriminace nových znaleckých kanceláří (dosud znalecké ústavy) oproti znaleckým ústavům podle pravidel nového zákona (znalecké ústavy vysokých škol). Tyto nemusí mít znalce, nemusí být pojištěné apod., nový zákon je upřednostňuje celou řadou dalších

výhod, včetně odměňování. Řada auditorských obchodních korporací má zřízené znalecké ústavy (dosud), které budou podle tohoto nového zákona významně znevýhodněny. Tento problém většina komor nemá, protože jejich členové vykonávají znaleckou činnost pouze jako fyzické osoby.

Na tuto připomínku reagoval ministr Robert Pelikán, že v případě znaleckých ústavů jde o speciální a vědecké znalecké posudky, popř. revize znaleckých posudků, což bude využíváno jen ve výjimečných případech s tím, že se o žádnou diskriminaci nejedná.

Na výsledky diskuse v oblasti přezkoumávání znaleckých posudků prostřednictvím poradních sborů zřízených ministerstvem a jednotlivými krajskými soudy reagoval ministr nabídkou, že je možno formou „veřejnoprávní smlouvy“ stanovit, aby funkce těchto poradních sborů mohly částečně převzít profesní komory (šlo by např. o přezkoumávání znaleckých posudků či o zkoušení znalců). Tuto myšlenku vyzdvihl jako maximální vstřícnost vůči profesním komorám. Lékařská komora o převzetí této odpovědnosti hned na místě požádala, což ministr kvitoval s potěšením, a dále dodal, že si dovede představit, že by se to mohlo týkat všech profesních komor s výjimkou advokátní komory (zde nemohou být žádní znalci). K prováděcím předpisům proběhne ještě samostatné připomínkové řízení, protože existuje řada dalších připomínek, které nebyly úplně vypořádány.

Výsledky celkové diskuse byly zpracovány do několika bodů, které legislativní odbor ministerstva spravedlnosti následně shrnul takto:

- Do zákona bude doplněno ustanovení, které bude umožňovat ministrovi spravedlnosti nebo předsedovi krajského soudu, jakožto zřizovatelům poradních sborů, aby přenesli funkci poradního sboru prostřednictvím veřejnoprávní smlouvy na jiný subjekt, typicky na komoru zřízenou na základě zákona.



Tento subjekt by pak zcela nebo z části (dle přesného znění smlouvy) nahrazoval příslušný poradní sbor (přezkum věcné správnosti znaleckých posudků, vstupní zkouška apod.)

- Dále dojde k revizi navrhovaných oborů, odvětví a kvalifikačních předpokladů v rámci meziresortního připomínkového řízení k prováděcím právním předpisům, v tomto ohledu se počítá i se zapojením profesních komor. V rámci této revize bude zvaženo, zda by jako jedna z kvalifikačních podmínek nemělo být doplněno i členství v příslušné komoře tam, kde je toto členství ze zákona povinné. (Jak ale bylo sděleno kupříkladu Komorou patentových zástupců ČR, ne vždy by to bylo vhodné a žádoucí, tudíž je potřeba k této otázce přistupovat individuálně, dle jednotlivých oborů).
- Bude doplněno, že podmínkou pro vznik znaleckého oprávnění je rovněž disciplinární bezúhonnost garantovaná profesní komorou tam, kde je členství v komoře povinné ze zákona a je vyžadováno dle předchozího bodu.
- Návrh zákona bude podroben revizi a případně doplněn o ustanovení, které by zakotvovalo, že pokud znalec vypracoval znalecký posudek v určité věci,

nemůže se v rámci stejné věci či v rámci stejného řízení podílet na zpracování (revizního) znaleckého posudku prostřednictvím znaleckého ústavu, kde je kupříkladu zaměstnán.

- § 127a občanského soudního řádu nebude zcela vypuštěn, ale bude ponechán v určité minimální podobě, která bude normovat, že v zásadě bude znalecký posudek předložený jednou ze stran řízení posuzován jako listinný důkaz, ledaže by všichni účastníci řízení vyslovili souhlas s tím, že s takovým znaleckým posudkem bude nakládáno jako s důkazem v podobě znaleckého posudku.

Setkání na téma nového zákona o znalcích uzavřel ministr Robert Pelikán s tím, že všem profesním komorám bude neprodleně zaslána aktuální verze již dříve zasláných dokumentů k novému zákonu v rámci připomínkového řízení a s požadavkem o vyjádření nejpozději do 26. srpna 2016. Na tuto poslední výzvu již Komora auditorů nereagovala. Tímto je pokládáno připomínkové řízení k zákonu za uzavřené.

**Jiří Vrba**

člen Výkonného výboru KA ČR

## Nedodržování právních předpisů a nařízení (Non-Compliance with Laws and Regulations, NOCLAR) – novela ustanovení Etického kodexu IESBA

V červenci letošního roku vydala IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) novelu Etického kodexu IESBA pro situace, kdy auditori zjistí úmyslné či neúmyslné porušení platných zákonů a nařízení a toto porušení má významný dopad na údaje prezentované v účetní závěrce (dále jen „novela“).

O jak citlivou oblast se jedná, napovídá i fakt, že se na projektu pracovalo téměř šest let. Jeho cílem je poskytnout auditorům a účetním znalcům, kteří se při své práci řídí Etickým kodexem IESBA, návod, jak při respektování principu veřejného zájmu postupovat v situacích, kdy zjistí, že platné předpisy a nařízení nejsou dodržovány nebo je jejich dodržování ohroženo. Klíčovou otázkou bylo, co lze považovat za rozumnou reakci auditorů nebo účetních znalců v situacích, kdy zjistí, že jsou porušovány platné předpisy a nařízení v případě auditorů u jejich klientů a v případě účetních znalců u jejich zaměstnavatelů.

V této souvislosti si nemohu odpustit krátkou poznámku k uplatňování Etického kodexu IESBA

v kontextu České republiky. Historicky byl Etický kodex IESBA závazný pro obě profese auditorů i účetních zaštitované Komorou auditorů ČR a Svazem účetních ČR. Zatímco Komora auditorů trvale prosazuje aktivní uplatňování etického kodexu jako jednoho za základních pilířů své profese, uplatňování etického kodexu v rámci Svazu účetních není (zvláště po ukončení členství Svazu účetních v IFAC) podle mých informací závazné a již vůbec není žádným způsobem vyžadováno, případně kontrolováno. Chápu složitost uplatňování principů etického chování v rámci zaměstnaneckého poměru, ale na druhé straně se nabízí i otázka, zda není prestiž účetní profese dlouhodobě negativně ovlivňována rezignací na vymáhání a dodržování principů etického chování včetně jednotlivých ustanovení etického kodexu. Silně účetní a auditorské profese na západ od našich hranic se k dodržování a vymáhání etických principů jednoznačně hlásí a jejich přístup v oblasti etiky podle mého názoru pozitivně přispívá ke vnímání prestiže jejich profese v daných

jurisdikcích. V podmínkách České republiky se pak navíc dostáváme do paradoxní situace, kdy jsou držitelé auditorské licence v případě jejich zaměstnaneckého poměru vázáni etickým kodexem, zatímco pro ostatní pracovníky účetní profese principy etického kodexu závazné nejsou.

Vraťme se ale k věci: náplní nově přijaté novely. Je potřeba především uvést, jaké důvody vedly k zahájení projektu, který vyústil v přijetí této novely. Především to byla míra důvěrnosti v rámci etického kodexu, která bránila auditorům jednat v veřejném zájmu informovat regulatorní a dohledové orgány o podvodech a nedodržování předpisů. Výsledkem pak bylo to, že v případě zjištění takových situací auditori obvykle odstoupili od spolupráce, aniž by byl problém dále řešen. Zároveň však ani etický kodex neposkytoval dostatečný návod pro auditory, jak v takových situacích postupovat.

Při přípravě novely vycházela IESBA z řady konzultací s různými regulatorními orgány ohledně toho, jakým způsobem v této oblasti postupují, byly připraveny dva průběžné návrhy a uskutečnily se tři kulaté stoly k dané problematice v Hongkongu, Bruselu a Washingtonu. Zároveň proběhla i řada jednání s jednotlivými nadnárodními a národními regulatorními a dohledovými orgány, investory, profesními organizacemi, zástupci velkých i malých auditorských firem a ostatními uživateli.

Co tedy chápeme pod pojmem NOCLAR v rámci struktury etického kodexu? Jedná se o jakékoliv úmyslné či neúmyslné jednání ze strany klienta nebo zaměstnavatele, které je v rozporu s platnými zákony a nařízeními, přičemž takové jednání má významný (materiální) dopad na údaje vykazované v účetních výkazech a v příloze v účetní závěrce. Dále se pak jedná o porušení zákonů a nařízení, jejichž dodržování je klíčové pro podnikání klienta, případně takové porušení umožní klientovi vyhnout se významným sankcím.

Cílem přijaté novely je vytvoření předpokladů pro to, aby mohli auditori včas na taková zjištění reagovat a přispět tak k nápravě nebo zmírnění důsledků úmyslných či neúmyslných porušení nebo nedodržení zákonů a nařízení ve vztahu k veřejnosti a ostatním uživatelům účetních závěrek. V rámci předkládané novely se uplatňují různé přístupy v závislosti na tom, zda je pochybení zjištěno v rámci auditu či při poskytování jiných ověřovacích služeb, v případě účetních znalců pak, zda se jedná o účetní znalce v řídicích pozicích či nikoliv.

Od auditorů se v rámci přijaté novely očekává, že objasní podstatu problému, doloží nebo rozptýlí své obavy a umožní managementu nebo těm, kteří odpovídají za dodržování corporate governance, celou záležitost prošetřit. Konkrétně by pak měli auditori doporučit managementu nejen to, jak se vypořádat s důsledky takových porušení, ale i jakým způsobem o takových záležitostech informovat příslušné dohledové

a regulatorní orgány, pokud je takový postup vyžadován platnými zákony a nařízeními, případně je ve veřejném zájmu. Auditori by měli zároveň vyhodnotit reakci managementu a posoudit, zda je v kontextu daných zjištění dostatečná. Rozsah jejich aktivit bude vždy pochopitelně záležet na hloubce a významnosti zjištěných pochybení a na tom, jak velká újma byla způsobena klientovi nebo uživatelům účetních závěrek.

Auditori by měli prostřednictvím této novely získat i praktický návod na to, v jakých případech mohou svá zjištění sdělovat dohledovým orgánům i bez souhlasu klienta a taktéž v jakých případech může odstoupící auditor poskytnout svá zjištění nastupujícímu auditorovi bez souhlasu klienta. Obdobně je i od účetních znalců v řídicích pozicích očekávána potřebná reakce, i ta bude záviset na hloubce a rozsahu porušení platných zákonů a nařízení.

Na závěr bych chtěl zmínit očekávané přínosy přijaté novely. Je zřejmé, že pouze etický kodex nemůže řešit problematiku nedodržování zákonů a nařízení. K tomu jsou zároveň potřebné i silné postupy v oblasti corporate governance, robustní, důvěryhodné a efektivní právní a regulatorní režimy a současně i trvalé úsilí auditorských firem, profesních auditorských organizací, akademických institucí a ostatních v procesu podpory auditorů při zvládnutí praktického naplňování přijaté novely.

Novela vstupuje v účinnost 15. července 2017, její dřívější přijetí je možné. Komora auditorů v současné době zajišťuje překlad novely, aby bylo její přijetí možné schválit ještě na listopadovém sněmu auditorů. Lze očekávat, že přijatá novela zvedne hladinu diskuzí o odpovědnosti a dalších povinnostech auditorů, nicméně podle mého názoru může její aplikace Komorou auditorů ve spolupráci s dohledovými a regulatorními orgány (Rada pro veřejný dohled nad auditem, Ministerstvo financí ČR, Česká národní banka) přispět k dalšímu posílení postavení auditorů v celé společnosti prostřednictvím zvýšení transparentnosti a důvěryhodnosti vykazovaných údajů a stejně tak i posílit roli auditorů v globální boji proti takovým praktikám, jako jsou podvody, praní špinavých peněz či korupce.

**Petr Šobotník**

člen Výboru pro správu profese KA ČR



## Editorial

Dovolte mi, abych Vás přivítala na stránkách dalšího čísla časopisu Auditor, které je věnováno veřejnému sektoru.

Veřejný sektor má v naší zemi významnou a nezastupitelnou roli. Zatímco soukromé společnosti vyvíjejí aktivity za účelem dosažení maximálních zisků, s jejichž pomocí pak uspokojují své vlastní potřeby, smyslem fungování organizací veřejného sektoru je především uspokojování potřeb cízích, nikoli vlastních. Ve veřejném sektoru proto společenské cíle převažují nad cíli ekonomickými.

Veřejný sektor je ve veřejném vlastnictví, kde vlastníkem není konkrétní člověk, ale veřejnost. Rozhoduje se v něm veřejnou volbou, podléhá veřejné kontrole a je spravován a řízen veřejnou správou. Podstatou fungování veřejného sektoru je naplňování veřejného zájmu, kterým se obecně rozumí zájem odpovídající potřebám společnosti. Instituce veřejného sektoru jsou buď částečně, nebo zcela financovány z veřejných rozpočtů.

S veřejným sektorem jsou spojeny i veřejné zakázky. Ministerstvo pro místní rozvoj ČR provádí metodické řízení procesu jejich zadávání a spoluzajišťuje přípravu souvisejících právních norem. Kromě toho se podílí na tvorbě celostátní koncepce v oblasti spolupráce veřejného a soukromého sektoru a je správcem Informačního systému o veřejných zakázkách a Portálu o veřejných zakázkách a koncesích. Změny, které přináší nový zákon o zadávání veřejných zakázek, uvádí článek Ondřeje Hartmana.

Vláda České republiky schválila v roce 2007 vytvoření účetnictví státu s tím, že účtování a vykazování státu na akruálním principu bude zahájeno 1. ledna 2010. Tímto datem byla odstartována

účetní reforma v oblasti veřejných financí. Základním cílem reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách. Součástí reformy veřejných financí je i sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Článek Jaromíra Klabana přibližuje konsolidaci státu, centrální systém účetních informací státu a některé technické aspekty a vazby předávání konsolidačních účetních záznamů.

Další příspěvky se věnují některým vybraným oblastem týkajícím se organizací veřejného sektoru. Tomáš Sluka se zamýšlí nad hospodařením státních příspěvkových organizací zřízených organizačními složkami státu. Michal Svoboda rozebírá financování sociálních služeb v České republice podle pravidel veřejné podpory a koncepční rámec mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.

V závěru tematické části tohoto čísla je uveřejněn rozhovor s Nikolajem Terzievem, ředitelem

odboru účetnictví Ministerstva financí a účetního výkaznictví státu. Část věnovaná veřejnému sektoru končí testem, ve kterém si můžete prověřit, jak pozorně jste obsah tohoto čísla přečetli.

Téma čísla ještě dále doplňuje příspěvek Hany Březinové v rubrice *K diskuzi*, který pojednává o vybraných účetních problémech vybraných účetních jednotek, se kterými se v praxi setkala. V e-příloze dále naleznete článek, jenž obsahuje informace o veřejné správě, kterou tvoří soustava institucí s centrální nebo územní působností, ale i další organizace poskytující veřejné služby. Dále je v něm věnován prostor státnímu rozpočtu, struktuře a vývoji státního dluhu a vývoji zadluženosti územních samosprávných celků, tj. krajů a obcí.

Poděkování za entuziasmus, výdrž a nasazení patří všem, kteří se na přípravě tohoto čísla podíleli. Věřím, že jeho obsah Vám poskytne zajímavé poznatky a informace, ke kterým se budete opakovaně vracet.

**Martina Smetanová**

editorka tohoto čísla časopisu





## Jaké změny přináší nový zákon o zadávání veřejných zakázek?



Ondřej Hartman

Koncem dubna tohoto roku byl ve Sbírce zákonů pod č. 134/2016 Sb. publikován nový zákon o zadávání veřejných zakázek (ZZVZ). Důvodem byla transpozice nových zadávacích směrnic EU<sup>1</sup>. Zákon nabývá účinnosti 1. října 2016. Do té doby měli zadavatelé, dodavatelé a poradci čas se s tímto zákonem seznámit a snažit se

v odborných kruzích prodiskutovat některé nejasnosti. Podívejme se tedy do spleťových uliček tohoto zákona. Výklad celého zákona je mimo možnosti tohoto pojednání, a proto k věci přistoupím spíše s ohledem na potřeby auditorské obce. Projdu tak základní části procesu zadávání a upozorním na některé novinky, se kterými by se auditor mohl setkat při ověření správnosti postupu podle zákona.

Pro obecné seznámení se s oblastí výběrových řízení lze doporučit Příručku pro ověřování dotací Komory auditorů ČR<sup>2</sup>, která uvádí mimo jiné základní fáze výběrového řízení a některé hlavní typy pochybení.

### Několik poznámek úvodem

Ministerstvo pro místní rozvoj (dále jen „ministerstvo“), jako gestor zákona, přistoupilo ke zpracování ZZVZ zcela jinak, než jak byl koncipován zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (ZVZ). Nechce se již tolik zaměřovat na detailní procesní pravidla, ale spíše stanovit základní pravidla a obecné postupy. Došlo tak například ke zrušení většiny institutů přijatých v tzv. transparentní novele v roce 2012<sup>3</sup>, která přinesla značné zvýšení administrativní zátěže pro zadavatele i uchazeče (např. zrušení povinného předběžného oznámení zakázky, uveřejnění odůvodnění veřejné zakázky nebo uveřejňování subdodavatelů, kterým bylo uhrazeno více než 10 % hodnoty).

Ministerstvo se chystá poskytnout odborné veřejnosti výrazně detailnější metodické vedení, než tomu bylo v minulosti, a plánuje vydat sadu metodik, které mají být zaměřeny na určité typy zakázek, a to nejpozději k datu účinnosti zákona. Závaznost těchto metodik by měla být doporučující. Metodiky by měly sloužit především jako inspirace pro zadavatele, nicméně i auditorům budou jistě k užítku při posuzování komplikovaných zadávacích řízení. Zatím se ministerstvu podařilo vydat několik základních vyhlášek k zákonu (např. o uveřejňování, o rozsahu dokumentace veřejné zakázky na stavební práce a o elektronických nástrojích a úkonech) a také dvě související nařízení vlády<sup>4</sup>.

Ministerstvo napsalo zákon, který sice zvýšil počet paragrafů (ze 161 na 278), ale jeho celková délka se téměř nezměnila. Zákon navíc zahrnuje i koncesní řízení, které je v současné době upraveno zvláštním zákonem. Podařilo se tak mírně zredukovat objemnost zákona a o něco se zlepšila i jeho přehlednost.

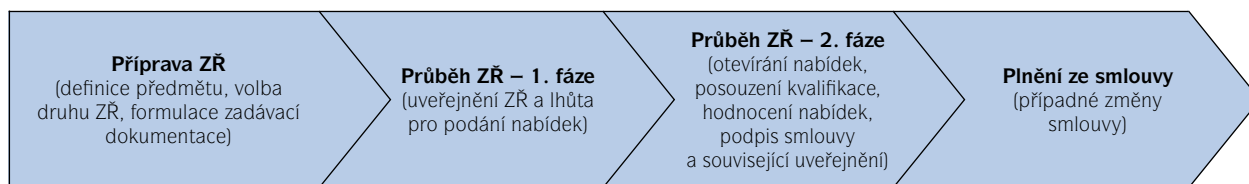
### Novinky

Z hlediska druhů zadávacích řízení se nic podstatného nemění, tj. stále zde má zadavatel možnost zvolit dobře prověřené a jemu známé druhy řízení (otevřené řízení, užší řízení, zjednodušené podlimitní řízení atd.). Z nich vybočuje pouze novinka v podobě tzv. inovativního partnerství, které jistě nebude patřit k příliš používaným druhům řízení, a proto se jím zde dále nezabývám.

Z hlediska průběhu zadávacího řízení se také nekonají žádné podstatné novinky, tj. stále platí schéma níže.

Při detailnějším pohledu však objevíme v každé části zadávacího řízení řadu úprav. Předně se jedná o formulační změny, které souvisí s tím, že celý zákon je psán zcela nově. Důsledkem je to, že nebude

### Schéma průběhu zadávacího řízení a plnění ze smlouvy



<sup>1</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/23/EU, 2014/24/EU a 2014/25/EU

<sup>2</sup> Dostupná na webových stránkách Komory auditorů ČR, v sekci Předpisy a metodika, podsekcí Metodická podpora.

<sup>3</sup> Zákon č. 55/2012 Sb., kterým se mění zákon o veřejných zakázkách.

<sup>4</sup> <http://www.portal-vz.cz/cs/Jak-na-zadavani-verejnych-zakazek/Legislativa-a-Judikatura/Legislativa/Zakon-o-zadavani-verejnych-zakazek-a-jeho-provadeci-predpisy/> Aktualní prováděcí předpisy k zákonu o zadávání veřejných zakázek

možné (bez dalšího) přebírat rozhodovací praxi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS) či soudů. Auditor tak bude muset vždy sledovat textaci nového a starého zákona, zda a nakolik došlo k formulační úpravě.

V ZZVZ však proběhla i řada věcných změn, kterým se budeme věnovat dále.

### Předběžné tržní konzultace

ZZVZ poprvé upravuje tzv. předběžné tržní konzultace (§ 33 ZZVZ), které jednoznačně dávají zadavateli možnost provést konzultace s odborníky a podle nich uzpůsobit zadávací dokumentaci. Zadavatel není povinen posuzovat, zda jsou tito odborníci vůči zakázce v nějakém střetu zájmů či nikoli. Je totiž pravděpodobné, že zadavatel bude tyto konzultace využívat u zakázek s omezeným okruhem uchazečů, a proto budou oslovení odborníci často ve střetu zájmů. Kvůli tomu jsou také na předběžné konzultace stanoveny stejné požadavky jako na jakoukoli jinou formu komunikace mezi zadavatelem a dodavatelem, tj. potřeba dostatečně dokumentovat (viz § 211 ZZVZ).

### Zjednodušené podlimitní řízení

Zjednodušené podlimitní řízení (§ 53 ZZVZ) bude možné využít u stavebních zakázek až do limitu 50 mil. Kč (místo původní hranice 10 mil. Kč, před dubnem 2012 pak 20 mil. Kč). Dojde tak k určitému uvolnění pravidel pro stavební zakázky (např. uveřejnění pouze na profilu zadavatele místo Věstníku veřejných zakázek).

### Kvalifikace

Za nejzajímavější změnu v kvalifikaci lze považovat možnost zadavatele nejprve provést hodnocení nabídek a teprve následně posoudit kvalifikaci u vybraného uchazeče (§ 39 ZZVZ). Zadavatelé tak ušetří řadu týdnů v procesu zadávání tím, že nebudou muset řešit nejasnosti v kvalifikaci každého jednotlivého uchazeče a mohou se soustředit jen na toho, který předložil nejvýhodnější nabídku. V případě zakázek s více hodnotícími kritérii je však třeba dávat pozor, zda by vyloučení některého uchazeče kvůli nesplnění kvalifikace nemohlo mít vliv na celkové hodnocení. Proto je vhodné zkontrolovat splnění kvalifikace u všech nabídek, které mají nejlepší nabídku ve všech jednotlivých subkritériích.

V oblasti kvalifikace se vrací dvě kritéria, která byla vyjmuta novelizací ZVZ v dubnu 2012. V první řadě jde o výši obrátu uchazeče (§ 77 ZZVZ), kde však došlo k jeho omezení na maximálně dvojnásobek předpokládané hodnoty zakázky. Nebude tak docházet k excesům známým ze zakázek před dubnem 2012, kdy toto kritérium diskriminovalo některé uchazeče a nepřiměřeně omezovalo jejich okruh, což bylo často předmětem rozhodovací praxe ÚOHS a náleží kontrol ve fondech EU. V druhém případě jde o certifikaci

systému řízení kvality (řada ISO 9000 a obdobné, § 80 ZZVZ), u kterého však bude třeba pečlivě zvažovat jeho soulad s obecným pravidlem nezbytnosti pro plnění veřejné zakázky v odpovídající kvalitě (§ 79 ZZVZ). Tady bychom se měli inspirovat rozhodovací praxí ÚOHS k zakázkám z doby před rokem 2012 (např. nepoužívat u zakázek na právní služby, viz ÚOHS S8/2011/VZ-4378/2011/540/MKr, analogicky možno rozšířit i na auditorské služby).

Vítanou změnou je také rozšíření možnosti prokazovat kvalifikaci uchazečů (§ 86 ZZVZ) pomocí čestného prohlášení a předložení originálů pak vyžadovat pouze u vybraného uchazeče před uzavřením smlouvy, a to u všech zakázek bez omezení (dříve možné pouze u zjednodušeného podlimitního řízení).

V souvislosti s kvalifikací je dobré zmínit možnost uchazečů využít při prokazování kvalifikace a splnění podmínek pro účast tzv. jednotné evropské osvědčení pro veřejné zakázky (e-Certis). Jedná se o systém provozovaný Evropskou komisí, který má především menším uchazečům usnadnit cestu k přeshraničním zakázkám.

### Hodnocení

V oblasti hodnotících kritérií je třeba vyzdvihnout relativně detailní úpravu nákladů životního cyklu (§ 117 a § 118 ZZVZ), které bylo možné využít i dle ZVZ, ale v realitě se s nimi bylo možné potkat pouze sporadicky. Ještě zajímavější pro zadavatele bude jistě možnost hodnotit kvalitu realizačního týmu nebo stanovit pevnou cenu a hodnotit pouze kvalitu nabízeného plnění (§ 116 ZZVZ). Oba dva způsoby hodnocení běžně používá Evropská komise a její agentury a přináší to své ovoce ve formě vyšší kvality poskytovaného plnění. Uvidíme, nakolik tyto možnosti využije český zadavatel, u kterého v posledních letech vidíme spíše příklon k nabídkové ceně jako jedinému hodnotícímu kritériu.

### Vyloučení uchazeče

Zákon specifikuje některé nové důvody, pro které lze vyloučit uchazeče ze zadávacího řízení (§ 48 ZZVZ). Tato úprava je vedena snahou poskytnout zadavateli širší možnosti vyloučit uchazeče, kteří neposkytnou kvalitní plnění či jednají neeticky, a dále také snahou o zvýšení transparentnosti řízení. Obě tyto snahy nebyly v minulosti nijak zvlášť úspěšné a až praxe ukáže, zda současná úprava bude v tomto ohledu zdařilá. Vzpomeňme například na rejstřík osob se zákazem plnění veřejných zakázek (je minimálně využíván, v současnosti zapsáno pouze pět firem) nebo na výše zmíněnou povinnost uveřejňování subdodavatelů, kterým bylo uhrazeno více než 10 % hodnoty (spíše šlo o administrativní zátěž bez reálného dopadu na transparentnost).

Předně je to možnost vyloučit ze zadávacího řízení uchazeče, který se v posledních třech letech dopustil

závažných či dlouhodobých pochybení při plnění dřívějšího smluvního vztahu se zadavatelem nebo jiným veřejným zadavatelem, což vedlo ke vzniku škody, předčasnému ukončení smluvního vztahu nebo jiným srovnatelným sankcím.

Důvodem pro vyloučení uchazeče může být i jeho pokus neoprávněně ovlivnit rozhodnutí zadavatele v zadávacím řízení nebo se neoprávněně pokusit o získání neveřejných informací, které by mu mohly zajistit výhody v zadávacím řízení.

Dalším důvodem pro vyloučení je i závažné profesní pochybení, kterého se účastník zadávacího řízení dopustil v posledních třech letech a které zpochybňuje důvěryhodnost, včetně pochybení, za která byl disciplinárně potrestán, nebo mu bylo uloženo kárné opatření podle jiných právních předpisů.

Pro zvýšení transparentnosti rozdělování veřejných prostředků byla zavedena povinnost zadavatele vyloučit uchazeče, kteří jsou akciovou společností, pokud tato společnost nemá vydány výlučně zaknihované akcie. Musí být totiž jasné, kdo je jejím skutečným vlastníkem. V případě akciových společností, které mají sídlo v zahraničí, bude tato povinnost řešena čestným prohlášením o tom, které osoby jsou vlastníky akcií, jejichž souhrnná jmenovitá hodnota přesahuje 10 % základního kapitálu společnosti.

Uvedený požadavek také souvisí s novou povinností zadavatele dle § 104 ZZVZ požadovat od vybraného dodavatele, v případě, že jde o právnickou osobu, jako podmínku pro uzavření smlouvy předložení identifikačních údajů všech osob, které jsou jeho skutečným majitelem podle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

### Střet zájmů

Novinkou zákona je také výrazné rozšíření definice střetu zájmů. Původní zákon upravoval pouze střet zájmů s ohledem na členy hodnotící komise. Nový zákon za střet zájmů (§ 44 ZZVZ) považuje situace, kdy zájmy osob, které (a) se podílejí na průběhu zadávacího řízení, nebo (b) mají nebo by mohly mít vliv na výsledek zadávacího řízení, ohrožují nestrannost nebo nezávislost v souvislosti se zadávacím řízením. Zadavatelé budou tedy muset pečlivěji sledovat střety zájmů u osob, u nichž tato povinnost dříve nebyla (osoby připravující zadávací řízení či se k němu nějakým podstatným způsobem vyjadřující, osoby podepisující rozhodnutí o výběru nebo smlouvu apod.).

### Změny smlouvy

Novinkou, která bude mít pravděpodobně nejzásadnější dopad, je nová úprava změn smlouvy. Zákonodárce se zde hodně přiblížil k textaci směrnic, ačkoliv v minulém zákoně byl vždy výrazně přísnější oproti zadávacím směrnicím. ZZVZ rozlišuje

tzv. vyhrazené změny závazku (§ 100 ZZVZ) a jiné změny závazku (§ 222 ZZVZ).

Vyhrazená změna závazku představuje změnu, kterou si zadavatel vyhradil v zadávací dokumentaci. Taková změna se může týkat rozsahu dodávek, služeb nebo stavebních prací, ceny nebo jiných obchodních či technických podmínek, avšak musí být jednoznačně vymezena a nesmí měnit celkovou povahu veřejné zakázky. Může jít také o změnu dodavatele v průběhu plnění veřejné zakázky nebo opčního plnění (shodně se současnou úpravou až do výše 30 % předpokládané hodnoty zakázky).

U jiných změn závazku obecně platí, že nedovolenou změnou je změna, která by (a) umožnila účast jiných dodavatelů nebo by mohla ovlivnit výběr dodavatele v původním zadávacím řízení, (b) měnila ekonomickou rovnováhu závazku ze smlouvy ve prospěch vybraného dodavatele nebo (c) vedla k významnému rozšíření rozsahu plnění zakázky. Tato obecná definice je pak dále specifikována do několika druhů změn, které jsou povoleny.

Předně jde o změny, které známe již ze současné úpravy, tj. nepředvídané situace, které zadavatel jednající s náležitou péčí nemohl předvídat. Takové změny jsou povoleny až do výše 50 % původní hodnoty závazku. Oproti dlouholeté praxi v minulosti to je výrazné uvolnění, neboť původní limity byly 20 % hodnoty závazku a novelizací ZZVZ z března 2015 byly navýšeny na 30 %.

Dále se však už jedná o nové, doposud nevyužívané druhy změn. Za revoluční (v dobrém slova smyslu) lze považovat změny malého rozsahu, tj. změny, které nemění celkovou povahu zakázky a jejichž hodnota je nižší než 10 %, u stavebních prací dokonce než 15 % původní hodnoty závazku. Tento druh změn bude možné zadat napřímo bez další dokumentace související s veřejnou zakázkou. Zbytečná administrativa



*Bohužel částka, kterou požadujete, dělá z Vaší služby nadlimitní zakázku, a ty mi schvaluje manželka.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

spojená se změnami staveb byla častým předmětem kritiky dodavatelů i zadavatelů, neboť takovým změnám se na stavbě obvykle nelze vyhnout.

U stavebních prací zadavatelé i dodavatelé jistě uvítají také možnost změn položkového rozpočtu. Musí se však jednat o srovnatelný druh materiálu a prací, kdy cena těchto položek bude stejná či nižší a naopak kvalita musí být stejná či vyšší. Dále je třeba o takové změně položek vyhotovit zápis spolu s podrobným a srozumitelným odůvodněním srovnatelnosti materiálu či prací.

Poslední změnou týkající se předmětu jsou pak dodatečné práce, dodávky a stavební práce, pokud jsou nezbytné a změna dodavatele není možná z ekonomických nebo technických důvodů (slučitelnost či interoperabilita), dále pokud by změna způsobila zadavateli značné obtíže nebo by došlo k výraznému zvýšení nákladů, přičemž hodnota těchto dodatečných prací či dodávek nepřekročí 50 % původní hodnoty závazku.

Nově lze také provést změnu samotného dodavatele, a to z důvodu právního nástupnictví nebo z důvodu uvedeného ve smlouvě uzavřené s dodavatelem.

Okruh změn se výrazně rozšířil, a zadavatelům lze tedy doporučit při realizaci každé změny rozhodnout, o jaký druh přesně půjde. Auditor by tak měl při ověření zakázky v ideálním případě obdržet přehled změn s jednoznačnou specifikací druhu změny (odkaz na příslušný odstavec § 222 ZZVZ).

### Elektronizace

Zákon také počítá s mnohem větší elektronizací zadávacích řízení, a to především s ohledem na komunikaci mezi uchazeči a zadavatelem (§ 211 ZZVZ). Od 18. dubna 2018 by pak měli být všichni zadavatelé schopni provést celé zadávací řízení elektronicky. Elektronizace přinese jistě větší flexibilitu pro zadavatele a také ověření auditorem bude z pohledu dokumentace jednodušší. Na druhou stranu se však auditor bude muset zabývat i IT systémem, který bude

pro zadávání využit. Ministerstvo již spustilo dlouho připravovaný Národní elektronický nástroj<sup>5</sup>, který je komplexním systémem využitelným pro všechny druhy zadavatelů (veřejné, dotované i sektorové) a všechny druhy zadávacích řízení (vč. zakázek malého rozsahu). Jiné IT systémy jsou ale též povoleny.

### Závěrem

Obecně lze říci, že uvedené změny nejenom sníží administrativní zátěž uchazečů i zadavatelů, ale dávají větší možnosti docílit lepšího výsledku výběrového řízení. Je však otázkou, nakolik budou zadavatelé inovativní ve svém přístupu. Nový zákon je ke změně chování nenutí a bude tak možné, že řadu změn budou zavádět do praxe jen pomalu.

Z hlediska případné kontroly výběrových řízení je důležité, že jde o zcela novou úpravu a auditori se tak budou muset smířit s výkladovými nejasnostmi. Veškerá rozhodovací praxe ÚOHS či soudů se týkala předchozí legislativní úpravy a jejich aplikaci na obdobné případy dle nového zákona je třeba brát s výhradou. Pravděpodobně se tak auditori budou více vyjadřovat v termínech rizik než faktických zjištění pevně zakotvených v rozhodovací praxi.

**Ondřej Hartman**

*Ondřej Hartman pracuje ve společnosti EY, kde se zaměřuje na poradenství pro veřejný sektor a odpovídá za oblast provádění auditu a kontrol ve veřejné správě. Má rozsáhlé zkušenosti s realizací kontrol a auditů projektů spolufinancovaných ze SF EU na různých stupních (kontroly na místě na úrovni řídicího orgánu, systémové audity a audity Evropské komise), auditů hospodaření veřejných institucí či auditů zadávání veřejných zakázek. Je členem Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, častým školitelem v oblasti kontrol a auditů a spoluautorem Příručky pro ověřování dotací.*



<sup>5</sup> <https://nen.nipez.cz/>



# Účetní konsolidace státu a centrální systém účetních informací státu



Jaromír Klaban

Tento příspěvek volně navazuje na článek *Účetní konsolidace státu – sestavování účetních výkazů za Českou republiku* publikovaný v časopisu Auditor č. 7/2015. Cílem je seznámit čtenáře s účetní konsolidací státu se zaměřením na procesy v centrálním systému účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“) a přiblížit některé technické aspekty a vazby předávání konsolidačních účetních záznamů.

## Centrální systém účetních informací státu

CSÚIS je jedním z modulů Integrovaného informačního systému Státní pokladny (dále jen „IISSP“) a slouží zejména ke shromažďování finančních a účetních údajů. Společně s rozpočtovým informačním systémem, určeným k přípravě a realizaci rozpočtu, a manažerským informačním systémem, který je reportovací vrstvou nad veškerými daty, tvoří základní stavební prvek IISSP.

Přístup k datům v IISSP mají uživatelé z Ministerstva financí. Zvláštní přístup k datům mají uživatelé z Českého statistického úřadu, Nejvyššího kontrolního úřadu, České národní banky, kapitol státního rozpočtu a krajů.

Pro přístup širší veřejnosti k datům z IISSP existuje systém Monitor<sup>1</sup>. Jde o informační portál Ministerstva financí, který umožňuje přístup k rozpočtovým a některým účetním informacím ze všech úrovní státní správy a samosprávy. Veřejnost má také přístup do interaktivního a komunikačního systému ARIS<sup>2</sup> (Automatizovaný rozpočtový informační systém), což je statická databáze, která je předchůdcem CSÚIS a obsahuje účetní a finanční výkazy za roky 2001 až 2009.

## Technické řešení účetní konsolidace státu

Po dokončení legislativního procesu konsolidační vyhlášky státu a souvisejících účetních předpisů byla zvolena varianta implementace technického řešení účetní konsolidace státu formou zapsání funkcionality konsolidace do CSÚIS tak, aby bylo v maximální míře využito jeho existujících procesů a komponent, což umožnilo vyšší míru integrace u současných procesů zpracování dat.

Samotné technické řešení je postaveno na produktu společnosti SAP, tzv. SAP Business Consolidation (SEM – BCS), který disponuje standardní konsolidační logikou.

## Využití dat z CSÚIS pro konsolidaci

Počet zasílateľů dat do CSÚIS se v současné době blíží hranici 18 tisíc. V roce 2017 bude tato hranice překročena. V zásadě lze hovořit o pěti typech dat v CSÚIS. Jedná se o konsolidační účetní záznamy, finanční výkazy, operativní účetní záznamy, jiné účetní záznamy a Pomocný analytický přehled. Pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku jsou přímo využívány pouze konsolidační účetní záznamy a Pomocný analytický přehled.

- **Konsolidační účetní záznamy** – Jde o základní zdroj dat, který je při účetní konsolidaci státu využíván. Především se jedná o rozvahu a výkaz zisku a ztráty, ze kterých jsou využívány konečné stavy syntetických účtů, a přílohu, ze které jsou používány konečné stavy podrozvahových účtů. Dále se jedná o seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu (dále jen „seznam“), pomocí něhož se vymezí jednotlivé konsolidační celky státu, a o Pomocný konsolidační přehled, což je zcela nový výkaz, který předávají zdravotní pojišťovny, některé dobrovolné svazky obcí a jiné než vybrané účetní jednotky. Pomocný konsolidační přehled obsahuje stavy položek výkazů účetní závěrky účetních jednotek a údaje o partnerech. V neposlední řadě je důležité zmínit i tzv. pomocný konsolidační záznam (PKZ), pomocí kterého účetní jednotky vysvětlují významné rozdíly zjištěné v kontrolním mechanismu CSÚIS.
- **Pomocný analytický přehled** – Ministerstvo financí tento výkaz rozšířilo o nové části a zavedlo sledování nových partnerů pro potřeby provádění konsolidačních operací, zejména pro vylučování vzájemných vztahů mezi subjekty v konsolidačních celcích státu.

## Proces zpracování dat v CSÚIS

Pro předávání konsolidačních účetních záznamů a Pomocného analytického přehledu je nezbytné mít v CSÚIS založenou účetní jednotku a k ní registrovanou zodpovědnou osobu, která účetní záznamy do CSÚIS předává.

Prvním krokem zpracování dat jsou tzv. technické kontroly. Kontroluje se, zda jsou data správně zašifrována, zda je poslala oprávněná osoba a jestli odpovídají struktuře vzoru ve vyhlášce definované v XSD schématu. Pokud jakákoliv z těchto kontrol dopadne chybně, okamžitě je účetní jednotka informována.

<sup>1</sup> <http://monitor.statnipokladna.cz/2016/>

<sup>2</sup> <http://wwwinfo.mfcr.cz/aris/>

Po úspěšném zpracování technických kontrol jsou data předána k dalšímu zpracování do datového skladu, kde jsou kontrolována z pohledu metodického pomocí obsahových kontrol. Ty ověřují vnitřní vazby ve výkazech a vazby mezi jednotlivými výkazy. Například, že položky rozvahy „aktiva celkem netto“ a „pasiva celkem“ se rovnají nebo že výsledek hospodaření běžného účetního období uvedený ve výkazu zisku a ztráty se rovná výsledku hospodaření běžného účetního období uvedenému v rozvaze. Pokud všechny tyto uvedené kontroly dopadnou bez chyby, je účetní záznam považován za validní.

Následně probíhají nejsložitější, tzv. křížové kontroly. Pomocí křížových kontrol je kontrolována shoda vykázané částky navzájem mezi dvěma účetními jednotkami.

Veškeré tyto kontroly probíhají automaticky a výsledky, ať už pozitivní, nebo negativní, jsou zasílány účetní jednotce.

### Devět základních kroků konsolidace

- 1. Sběr seznamů a vymezení konsolidačního celku Česká republika.** Do 15. ledna běžného roku předávají spravující jednotky (obce, kraje, dobrovolné svazky obcí a správci kapitol státního rozpočtu) seznam. Na základě zpracování seznamů se vygeneruje struktura konsolidačního celku Česká republika, která je zveřejněna formou výčtu na internetových stránkách Ministerstva financí nejpozději do 10. února běžného roku.
- 2. Sběr účetních závěrek, Pomocných analytických přehledů a Pomocných konsolidačních přehledů.** Účetní jednotky předávají účetní záznamy v termínech stanovených v technické vyhlášce o účetních záznamech<sup>3</sup>.
- 3. Konsolidační křížové kontroly vzájemných vztahů.** Těmito kontrolami jsou odhaleny rozdíly ve vzájemně vykazovaných skutečnostech partnerských účetních jednotek.
- 4. Tvorba žádanek PKZ Ministerstvem financí a následné vysvětlování rozdílů v konsolidačních křížových kontrolách ze strany účetních jednotek formou PKZ.**
- 5. Mapování dat na jednotnou strukturu.** Z důvodu rozdílné struktury dat předávaných do CSÚIS probíhá mapování na jednotnou strukturu.
- 6. Převod dat do konsolidačního modulu (SEM – BCS).** Připravená data jsou převzata z datového skladu a nahrána do konsolidačního modulu.
- 7. Oprava dat v konsolidačním modulu.** Na základě vysvětlení rozdílů uvedených v PKZ od účetních jednotek jsou prováděny manuální opravy.
- 8. Provedení konsolidačních operací v konsolidačním modulu.** Postupně jsou spouštěna jednotlivá

opatření definovaná v SEM – BCS pro vyloučení vzájemných vztahů, při nichž jsou vypořádány rozdíly formou zaúčtování na definované položky, a opatření zabezpečující účtování konsolidace kapitálu na příslušné úrovni konsolidačního celku státu zohledňující veškeré změny v konsolidačním celku Česká republika.

- 9. Reporting.** Konsolidovaná data jsou k dispozici pro reporting v manažerském informačním systému.

V roce 2016 budou poprvé sestaveny účetní výkazy za Českou republiku za účetní období končící 31. prosincem 2015. Vlivem postupného zahrnování subjektů do konsolidačních celků státu budou za toto období účetní výkazy za Českou republiku obsahovat data od cca 7 300 subjektů. Tím bude sice omezena jejich vypovídací schopnost, ale velmi cenná bude skutečnost, že dojde k produktivnímu ověření celého procesu včetně technického řešení.

**Jaromír Klaban**

*Ing. Jaromír Klaban absolvoval obor podniková ekonomika a management na Fakultě podnikohospodářské VŠE v Praze v roce 2009. Je vedoucím oddělení Účetní výkaznictví státu v odboru Účetnictví ministerstva a účetní výkaznictví státu Ministerstva financí ČR. Zabývá se problematikou účetnictví veřejného sektoru a účetní konsolidací státu.*



<sup>3</sup> Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů

# Hospodaření státních příspěvkových organizací



Tomáš Sluka

Cílem tohoto článku je zamyslet se nad hospodařením příspěvkových organizací zřízených organizačními složkami státu (dále jen „státní příspěvkové organizace“) a jeho vazbou na výsledek hospodaření.

Postavení a právní režim státních příspěvkových organizací je upraven zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku České republiky“), státní příspěvková organizace je právnickou osobou a je příslušná hospodařit s majetkem státu. V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o majetku České republiky k 1. lednu 2001 lze novou státní příspěvkovou organizací zřídit pouze v případech a za podmínky stanovených zvláštním právním předpisem.

Hospodaření státních příspěvkových organizací je upraveno zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. Státní příspěvková organizace hospodaří jak s peněžními prostředky získanými z hlavní činnosti, tak s peněžními prostředky přijatými ze státního rozpočtu, resp. z rozpočtu zřizovatele v rámci příspěvku na provoz. Státní příspěvková organizace hospodaří i s prostředky svých peněžních fondů, prostředky získanými jinou činností, než je hlavní činnost, prostředky z rozpočtu Evropské unie a s dalšími prostředky vymezenými rozpočtovými pravidly.

Státní příspěvková organizace, jako právnická osoba se sídlem na území České republiky, je v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), účetní jednotkou, konkrétně vybranou účetní jednotkou, a proto je povinna řídit se při vedení účetnictví zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Po úvodním krátkém shrnutí právních předpisů upravujících právní postavení státních příspěvkových organizací, jejich hospodaření a podmínky vedení účetnictví se následně zaměřím na některá problematická ustanovení rozpočtových pravidel týkající se hospodaření státních příspěvkových organizací, zejména pak na problematiku tvorby a čerpání peněžních fondů a její vazby na výsledek hospodaření. Pro větší přehlednost je samotný text doplněn o tabulku, která byla zpracována na základě analýzy dat z účetních záznamů, které předávají státní příspěvkové organizace

jako vybrané účetní jednotky do Centrálního systému účetních informací státu podle zákona o účetnictví.

## Vybraná problematická ustanovení rozpočtových pravidel týkající se hospodaření státních příspěvkových organizací

Rozpočtová pravidla upravují zejména tvorbu, funkce a obsah střednědobého výhledu státního rozpočtu, státního rozpočtu a státního závěrečného účtu, příjmy a výdaje státního rozpočtu a hospodaření organizačních složek státu. Státní rozpočet je spolu s rozpočtem organizačních složek státu založen na peněžní bázi (příjmy a výdaje) a rozpočtová pravidla upravují hospodaření a nakládání s peněžními prostředky. Systém rozpočtů státních příspěvkových organizací založený na nákladech a výnosech (akruální princip), kdy jsou rozpočtovými pravidly vymezeny příjmy a výdaje státní příspěvkové organizace, logicky nezapadá do systému rozpočtů založených na peněžní bázi a právě v této skutečnosti vnímám největší problém v úpravě hospodaření státních příspěvkových organizací. Lapidárně řečeno rovnice, která nepřímo vyplývá z rozpočtových pravidel, „sestavený rozpočet nákladů a výnosů + výdaje a příjmy v průběhu roku = skutečný stav nákladů a výnosů“, nemůže nikdy vyjít. Realizací účetní reformy v oblasti veřejných financí, kdy byl plně aplikován akruální princip v účetnictví veřejného sektoru, došlo k odklonu účetnictví od rozpočtu







a rozpočtová pravidla na realizaci účetní reformy nezareagovala. Podle mého názoru je hospodaření státních příspěvkových organizací v rozpočtových pravidlech založeno na předpokladu rovnosti nákladů s výdaji a výnosů s příjmy.

Za problematickou považuji povinnost státní příspěvkové organizace sestavit rozpočet nákladů a výnosů jako vyrovnaný. V případě, že skutečná výše nákladů a výnosů v průběhu rozpočtového roku neodpovídá jejich rozpočtované výši a „rozpočtovaný“ výsledek hospodaření (v rozpočtových pravidlech hospodářský výsledek) může být horší, je státní příspěvková organizace povinna zajistit jeho vyrovnaní. Dále se jedná o povinnost úhrady zhoršeného výsledku hospodaření (ztráta po zahrnutí příspěvku) státní příspěvkové organizace, kdy se úhradou podle rozpočtových pravidel rozumí převod peněžních prostředků. Rozpočtová pravidla pak stanoví způsoby, jakými má být zhoršený výsledek hospodaření uhrazen, a není-li zhoršený hospodářský výsledek uhrazen, zřizovatel státní příspěvkovou organizaci zruší. Směřování k vyrovnanému výsledku hospodaření je úzce provázáno s odměňováním vedoucích pracovníků státních příspěvkových organizací.

V této souvislosti uvádím pár postřehů, ze kterých vyplývá, že uvedená problematická ustanovení jsou nelogická a složitě aplikovatelná:

- Rozpočet nákladů a výnosů sestavený jako vyrovnaný v žádném případě neznamená vyrovnaný rozpočet příjmů a výdajů; rozpočet nákladů a výnosů tedy může být sestaven jako vyrovnaný, ale státní příspěvková organizace může teoreticky hospodařit se záporným saldem příjmů a výdajů (schodek), s čímž podle mého názoru rozpočtová pravidla zcela nepočítají.

- V rámci plánování rozpočtu nákladů a výnosů je nutné zohlednit např. použití účetní metody časového rozlišení, účetní metody odpisování majetku, časové rozlišení investičního transferu, tvorbu a čerpání peněžních fondů, výsledkové snížení nekrýtí fondu reprodukce majetku finančními prostředky a další skutečnosti, které nejsou spojeny v aktuálním účetním období s tokem peněžních prostředků nebo nejsou s tokem peněžních prostředků spojeny vůbec.
- Povinnost přijetí opatření vedoucího k vyrovnaní předpokládaného zhoršeného výsledku hospodaření je spojena s povinností úhrady zhoršeného výsledku hospodaření za běžný rok. Tyto povinnosti stanovené státním příspěvkovým organizacím rozpočtovými pravidly mohou v krajních případech vést až:
  - a) ke zkršení výsledku hospodaření – státní příspěvková organizace se účetními postupy snaží dosáhnout vyrovnaného výsledku hospodaření, např. tvorbou fondu reprodukce majetku v takové výši, aby výsledkové snížení nekrýtí fondu reprodukce majetku finančními prostředky vedlo k vyrovnanému výsledku hospodaření,
  - b) k neekonomickému, neefektivnímu a neúčelnému nakládání s peněžními prostředky – státní příspěvková organizace vykáže náklad, který není spojen s tokem peněžních prostředků (např. odpisování majetku či bezúplatné předání majetku jiné než vybrané účetní jednotce), čímž dojde ke zhoršenému výsledku hospodaření, který je státní příspěvková organizace povinna uhradit z rezervního fondu, z rozpočtu kapitoly zřizovatele nebo ze zlepšeného výsledku hospodaření (zisk po zahrnutí příspěvku na provoz nebo odvodu z provozu) v následujícím rozpočtovém roce, a to i v případě, že bylo dosaženo kladného salda příjmů a výdajů (přebytek) a státní příspěvková organizace má dostatek peněžních prostředků.

#### Výsledek hospodaření státních příspěvkových organizací za rok 2015

Rozpětí hodnoty položky výkazu zisku a ztráty C.2. Výsledek hospodaření běžného účetního období (hlavní + hospodářská činnost)	Počet státních příspěvkových organizací
(300 000 000 Kč; 100 000 000 Kč)	2
(100 000 000 Kč; 10 000 000 Kč)	19
(10 000 000 Kč; 1 000 000 Kč)	63
(1 000 000 Kč; 100 000 Kč)	66
(100 000; 0 Kč)	29
= 0 Kč	26
(- 18 000 000 Kč; 0 Kč)	3

Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, upraveno autorem.



Z uvedené tabulky mimo jiné vyplývá jedna velice zajímavá informace, a to, že 26 státních příspěvkových organizací vykázalo výsledek hospodaření za hlavní a hospodářskou činnost rovný 0,- Kč, přestože výkaz zisku a ztráty státních příspěvkových organizací se sestavuje s přesností na dvě desetinná místa. Těto rovnosti je pravděpodobně dosaženo v souvislosti s přesně stanoveným příspěvkem zřizovatele na provoz, přičemž nelze vyloučit vliv některých již uvedených faktorů.

### Peněžní fondy státních příspěvkových organizací

V této části se krátce zmíním o peněžních fondech státních příspěvkových organizací, neboť tato oblast patří k nejproblematičtějším v rámci rozpočtových pravidel. Zásadní problém vidím ve skutečnosti, že některé tituly tvorby a čerpání jednotlivých fondů jsou stěží slučitelné s jejich pojetím, tedy že se jedná o peněžní fondy, které mají být kryty peněžními prostředky (například tvorba rezervního fondu a fondu odměn ze zlepšeného výsledku hospodaření či tvorba fondu reprodukce majetku z odpisů). Některé tituly tvorby a čerpání peněžních fondů ve vazbě na účetnictví založeném na akruálním principu tak v podstatě vedou k nemožnosti správného účetního zachycení za předpokladu současného vyhovění požadavkům stanoveným rozpočtovými pravidly.

Státní příspěvkové organizace v souladu s rozpočtovými pravidly tvoří následující peněžní fondy:

- a) rezervní fond,
- b) fond reprodukce majetku,
- c) fond odměn,
- d) fond kulturních a sociálních potřeb.

Největší problémy nastávají v případě fondu reprodukce majetku a rezervního fondu. U nich totiž nejsou některé tituly tvorby a čerpání zcela slučitelné s pojetím peněžního fondu, kdy, jak již bylo uvedeno dříve, rozpočtová pravidla zcela nepočítají s rozdílem mezi výsledkem hospodaření (rozdíl výnosů a nákladů) a saldem příjmů a výdajů. Obdobný problém může nastat v případě fondu odměn (tvorba fondu odměn ze zlepšeného výsledku hospodaření), ale jeho významnost je oproti fondu reprodukce majetku a rezervnímu fondu minimální.

Rezervní fond je tak, jak ho znají účetní jednotky, které jsou podnikateli, fondem tvořeným ze zisku za účelem krytí budoucích ztrát, a je tedy fondem kapitálovým. Rezervní fond tvořený státními příspěvkovými organizacemi je, v souladu s rozpočtovými pravidly, peněžním fondem, který má být kryt peněžními prostředky. Jeho funkcí je tedy, podle mého názoru, vytvoření určité „peněžní rezervy“ na zákonem stanovené případy. V této souvislosti uvádím tituly tvorby a čerpání rezervního fondu, které nejsou zcela slučitelné s pojetím peněžního fondu:

- Tvorba rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření – zlepšený výsledek hospodaření

není ve většině případů kryt v celé výši peněžními prostředky, a tudíž by měl být rezervní fond tvořen pouze do výše disponibilních peněžních prostředků; teoreticky může nastat i situace, kdy hospodaření státní příspěvkové organizace skončí zlepšeným výsledkem hospodaření, ale zároveň je dosaženo záporného salda příjmů a výdajů, tudíž nelze tvořit rezervní fond peněžními prostředky.

- Čerpání rezervního fondu za účelem úhrady zhoršeného výsledku hospodaření.
- Čerpání rezervního fondu za účelem překlenutí časového nesouladu mezi výnosy a náklady – nelogické použití peněžního fondu na překlenutí nesouladu mezi výnosy a náklady. S ohledem na skutečnost, že se jedná o peněžní fond a vlastně o vytvořenou „peněžní rezervu“, by bylo logické použití rezervního fondu na překlenutí nedostatku peněžních prostředků.

Základní otázkou tedy je, zda tvořit rezervní fond ze zlepšeného výsledku hospodaření bez ohledu na to, jestli je zlepšený výsledek hospodaření kryt peněžními prostředky, nebo tvořit rezervní fond pouze do výše, která je peněžními prostředky kryta.

Fond reprodukce majetku tvořený státními příspěvkovými organizacemi je stejně jako v případě rezervního fondu peněžním fondem, jehož cílem je zajištění peněžních prostředků na financování pořízení dlouhodobého majetku (reprodukce majetku) a slouží jako doplňkový zdroj financování oprav a udržování dlouhodobého majetku. Prostředky z fondu reprodukce majetku se mohou dále použít na pořízení krátkodobého majetku a jeho opravy, přičemž rozpočtová pravidla ani právní předpisy v oblasti účetnictví kategorii krátkodobý majetek nevymezují. V případě fondu reprodukce majetku vznikají největší problémy v praxi, kdy v souvislosti s jeho nekrytím peněžními prostředky dochází ke zkreslování výsledku hospodaření státních příspěvkových organizací, a to například i v souvislosti s požadavkem na vyrovnaný výsledek hospodaření. Nejproblematičtější



*Tak si říkám, jestli ta tvorba rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření má pro nás nějaký smysl.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

ustanovení týkající se tvorby fondu reprodukce majetku, která nejsou zcela slučitelná s pojetím peněžního fondu, jsou:

- Tvorba fondu reprodukce majetku z odpisů hmotného a nehmotného majetku – jedná se o velice problematické ustanovení předpokládající, že odpisy mohou generovat peněžní prostředky. Pokud je tímto ustanovením myšleno financování fondu reprodukce majetku peněžními prostředky ve vazbě na odpisy, pak je více než vhodné provést přeformulování uvedeného ustanovení nebo nejlépe jeho odstranění (financování bude stanoveno na základě rozhodnutí zřizovatele v rámci příspěvku bez vazby na odpisy).
- Tvorba fondu reprodukce majetku z přidělu ze zlepšeného výsledku hospodaření – jak již bylo uvedeno dříve, rozpočtová pravidla předpokládají krytí výsledku hospodaření peněžními prostředky.
- Výnosy z prodeje dlouhodobého majetku – nepřesná formulace ve vazbě na peněžní pojetí fondů (výnos  $\neq$  příjem).

Tvorba fondu reprodukce majetku z odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku způsobuje v současné době v praxi největší komplikace, kdy rozpočtová pravidla požadují tvořit fond reprodukce majetku z odpisů hmotného a nehmotného majetku, přičemž příspěvková organizace ani její zřizovatel nemají dostatek peněžních prostředků k financování celé výše odpisů. Právě v této souvislosti vzniká nekrytí fondu reprodukce majetku peněžními prostředky, neboť mnohé státní příspěvkové organizace v souvislosti s požadavkem rozpočtových pravidel tvoří účetně fond reprodukce majetku v celé výši odpisů, ale již bez jeho krytí peněžními

prostředky. Následně tyto organizace výsledkově sníží nekrytí fondu reprodukce majetku. V rámci současného znění rozpočtových pravidel je základní otázkou, v jaké výši má být skutečně tvořen fond reprodukce majetku z odpisů hmotného a nehmotného majetku v souladu s rozpočtovými pravidly.

Závěrem si dovoluji poznamenat, že s ohledem na všechna uvedená úskalí současné úpravy hospodaření státních příspěvkových organizací v rozpočtových pravidlech, zejména pak v oblasti peněžních fondů, považuji za vhodné nalézt koncepční řešení a provést úpravy jak v rozpočtových pravidlech, tak následně v právních předpisech v oblasti účetnictví.

**Tomáš Sluka**

*Ing. Tomáš Sluka absolvoval v roce 2010 Ekonomickou fakultu na Technické univerzitě v Liberci, obor podniková ekonomika. Od června 2011 do září 2012 působil na Krajském ředitelství policie Libereckého kraje jako analytik SAP a metodik. Od října 2012 do července 2014 zastával pozici referenta v oddělení Účetní výkaznictví státu na Ministerstvu financí ČR. Od srpna 2014 pracuje na Ministerstvu financí ČR coby vedoucí oddělení Legislativa účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru, resp. od roku 2016 jako vedoucí oddělení Regulace účetnictví veřejného sektoru. Zabývá se tvorbou koncepce dlouhodobého vývoje účetnictví České republiky v oblasti účetnictví veřejného sektoru, dále pak tvorbou souvisejících právních předpisů a českých účetních standardů. Taktéž poskytuje metodickou podporu účetním jednotkám prostřednictvím pořádání seminářů a metodických setkání.*



# Financování sociálních služeb v ČR dle pravidel veřejné podpory a některé účetní souvislosti



Michal Svoboda

Máloco způsobilo za poslední dobu u ekonomických pracovníků příspěvkových organizací a krajských úřadů takový rozruch jako aplikace nového systému financování sociálních služeb účinného od 1. ledna 2016. Rozruch se zatím týká pouze organizací poskytujících sociální služby, například příspěvkových organizací a krajů (krajských úřadů). Zatím.

Vše bylo způsobeno přesunutím kompetencí a odpovědnosti za řízení, organizaci a financování sociálních služeb z centrální úrovně (Ministerstvo práce a sociálních věcí) na úroveň municipální (kraje) od roku 2015 v pilotní verzi a od roku 2016 v ostré verzi. To by samo o sobě nemuselo být vůbec významné nebýt skutečností, že sociální služby spadají či mohou spadat do nejpřísnějšího režimu pro poskytování prostředků z veřejných zdrojů podle primárního práva Evropské unie. Jak experti pro sociální oblast na krajských úřadech, tak ekonomičtí odborníci v příspěvkových organizacích poskytujících sociální služby jsou nově vystaveni přísným podmínkám pro rozdělování veřejných prostředků za účelem zajištění a udržení sítě sociálních služeb v jednotlivých krajích.

## Evropská legislativa

Prameny práva lze z pohledu členského státu EU obecně rozdělit na tři typy, někdy se také uvádí termín „pilíře“. Jde o oblasti ve výlučné kompetenci členských států, o oblasti ve sdílené kompetenci členských států a EU a o oblasti ve výlučné kompetenci EU. V posledním případě, tedy u oblastí, které jsou ve výlučné kompetenci EU, platí, že pravidla vydávaná EU jsou přímo aplikovatelná, bez jejich transpozice do národních legislativ členských států. Jednou z těchto oblastí je i oblast veřejné podpory. Pro ni jsou relevantní především dva články Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU). Článek 107/1 definuje veřejnou podporu pomocí určitých podmínek či kritérií. Článek 106/2 hovoří o tzv. službách obecného hospodářského zájmu (SOHZ). Hlavním principem je, že podpora z veřejných zdrojů neslučitelná s pravidly pro vnitřní trh EU je nepřipustná. Otázkou tedy je, jaké podmínky na vnitřním trhu EU veřejnou podporu umožní. Prvním kritériem je to, že se pravidla pro veřejnou podporu aplikují pouze na tzv. *hospodářskou činnost*, nikoliv na tzv. *nehospodářskou činnost*. Pozor, nejde o totéž vymezení jako v případě hlavní a hospodářské činnosti vymezené rozpočtovou legislativou

v ČR a aplikované dále např. do účetní legislativy vybraných účetních jednotek, byť určité překrývání nastává. Z rozhodování o zařazení do hospodářské či nehospodářské činnosti vypadávají z titulu dalších návazných předpisů EU oblasti dopravní obslužnosti a veřejného školství. Je-li tedy nakonec některá z činností či oblastí vyhodnocena jako hospodářská činnost, má se za to, že má potenciál ovlivnit vnitřní trh EU způsobem, který by mohl vést k získání neoprávněné výhody pro některý subjekt. Byly představeny tři režimy pro realizaci veřejné podpory slučitelné s podmínkami pro vnitřní trh:

- podpora de minimis,
- podpora v rámci blokových výjimek (General Block Exemption Regulation, GBER),
- podpora služeb obecného hospodářského zájmu (Services of General Economic Interest, SGEI).

Předmětem tohoto článku není podrobně představit a popsat podmínky všech tří forem. Lze zjednodušeně konstatovat, že režim podpora de minimis, neboli jakási hladina významnosti, umožňuje z veřejných prostředků financovat velmi široké spektrum činností, avšak v relativně velmi nízkých částkách. Režim blokových výjimek pak umožňuje poskytnout z veřejných zdrojů poměrně vysoké částky, ovšem pouze pro přesně vymezené činnosti a služby, kterých je evropskou legislativou identifikováno velmi málo. Pravděpodobně největší objem veřejných prostředků je tak možné poskytnout v případě služeb obecného







hospodářského zájmu, a to formou tzv. vyrovnávací platby za závazek veřejné služby podnikům pověřeným poskytováním těchto služeb, zkráceně *vyrovnávací platba*. Na tu se však vztahují poměrně přísná kritéria a podmínky. Právě v případě sociálních služeb je nezbytné tato kritéria a podmínky aplikovat, neboť sociální služby jsou považovány za služby obecného hospodářského zájmu, pro jejichž financování z veřejných zdrojů je nezbytné postupovat podle tohoto režimu. Je nezbytné zdůraznit také to, že nezáleží na právní formě poskytování veřejných prostředků. Neboli je zcela jedno, jestli v oblasti sociálních služeb bude vyrovnávací platba realizována ve formě příspěvku na provoz (v případě příspěvkové organizace), dotace, darovací smlouvy či na základě veřejného výběrového řízení. Analogicky také není možné považovat příspěvek na provoz zřizovatele jeho zřizované příspěvkové organizaci automaticky za vyrovnávací platbu v souladu s pravidly EU pro vnitřní trh. Tou je pouze tehdy, splní-li všechna kritéria požadovaná evropskou legislativou či vyplývající z rozhodnutí Evropského soudního dvora (ESD). V průběhu let tato kritéria vykrystalizovala a byla formálně ustavena rozsudkem ESD C-280/00, dnes jsou všeobecně známá pod názvem kritéria Altmark.

Dle kritérií Altmark se neoprávněného zvýhodnění nedosáhne v případě finanční podpory poskytované za kumulativního splnění těchto podmínek:

- pověření jasně definovanou povinností, tzv. závazek veřejné služby,
- parametry pro výpočet výše vyrovnání jsou stanoveny předem, transparentně a objektivně,
- vyrovnání se provádí pouze v nezbytné výši k doкрыtí nákladů a přiměřeného zisku,
- výběr pověřeného subjektu podle pravidel pro zadávání veřejných zakázek nebo na základě analýzy nákladů průměrného podniku.

Všechny tyto obecné podmínky musí být současně splněny i v případě financování sociálních služeb kraji v ČR, a to bez ohledu na právní formu poskytovatele této služby. Nezáleží tedy na tom, jestli je tímto poskytovatelem příspěvková organizace, společnost s ručením omezeným, nezisková organizace nebo jiná právní forma. Pro všechny právní formy platí tato kritéria stejně, ke všem musí být při poskytování veřejných prostředků přistupováno stejným způsobem.

Následně je popsáno, co například vyplývá z těchto obecných kritérií pro oblast sociálních služeb a jejich financování v ČR, s důrazem na oblast účetnictví v případě příspěvkových organizací. Právě ty jsou jednou z nejčastějších právních forem organizací, které sociální služby u nás poskytují.

### Podmínky poskytování vyrovnávací platby pro sociální služby

Jak konkrétně mohou kritéria Altmark dopadat na kraje v ČR a příspěvkové organizace působící v sociální oblasti na jejich území?

Z podmínky a) vyplývá nutnost primárního pověření organizace k výkonu konkrétní služby, tedy konkrétní sociální služby, v dané kvalitě a rozsahu. Není možné obecně pověřit např. příspěvkovou organizaci k její činnosti. Pověření musí být konkrétní, na konkrétní sociální službu.

Z podmínky b) vyplývá nezbytnost jednoznačného a transparentního stanovení podmínek pro poskytování vyrovnávací platby a její výše, a to předem, nikoliv ad hoc a nikoliv na míru konkrétnímu subjektu či skupině subjektů. Lze z ní také odvodit potřebu průběžné a následné kontroly reálného plnění takto stanovených podmínek v pověřených organizacích. Není tedy možné stanovit výši vyrovnávací platby podle určitých podmínek a poté již zpětně neověřovat jejich plnění a adekvátnost výše vyrovnávací platby. V případě sociálních služeb v ČR je i tato průběžná a následná kontrola povinností krajů.

Na základě podmínky c) byly vytvořeny dvě metody výpočtu výše vyrovnávací platby. Vyrovnávací platba buď

- vyrovnává rozdíl ceny služby, která je nařízena, proti tržní ceně, nebo
- vyrovnává rozdíl mezi úplnými vlastními náklady na poskytování konkrétní služby v podmínkách organizace a cenou, za kterou je tato služba poskytována.

V případě sociálních služeb v ČR je za volbu metody odpovědný kraj, nicméně právě v případě sociálních služeb nelze jednoduše uvažovat o ceně sociálních služeb vznikající na volném trhu. Z toho vyplývá potřeba aplikace druhé z uvedených metod. A zde je klíčová role účetnictví a účetních odborníků v organizacích poskytujících sociální služby, např. v příspěvkových organizacích, které se věnuje závěrečná část



tohoto článku. Z podmínky d) vyplývá nezbytnost výběru organizace, která bude poskytováním sociálních služeb pověřena, na základě transparentní soutěže. Nerozhodne-li se kraj pro soutěž, může pověření provést na základě precizní a podrobné analýzy nákladů průměrné organizace. Není však třeba příliš zdůrazňovat, že v takovém případě půjde o postup významně rizikovější.

### Účetní souvislosti

Zkušenému čtenáři již celá řada účetních a také kontrolních/auditních souvislostí z předchozího textu vyplynula. Dle mého názoru je možné účetní souvislosti vyrovnávací platby v případě příspěvkových organizací v sociální oblasti rozdělit do tří skupin: oblast vnitroorganizačního účetnictví, problém kvality účetních dat a oblast závazné účetní legislativy.

Příspěvková organizace musí rozdělit portfolio sociálních služeb, které nabízí, podle toho, zda jde o hospodářskou či nehopodářskou činnost. V rámci hospodářské činnosti pak bude muset prověřit, jestli některá ze služeb, které nabízí, nespadá do režimu de minimis, do režimu blokových výjimek (to bude zřejmě v obou případech velmi výjimečné) a nakonec do režimu služeb obecného hospodářského zájmu. Z těchto různých hledisek bude muset sledovat každou svoji službu, především náklady na ni a výnosy z ní. K tomu bude nezbytné použít analytických účtů či jiné formy podrobnějšího členění a sledování nákladů a výnosů pro vnitroorganizační potřeby. Pro celou řadu příspěvkových organizací zde stále zůstává povinnost analyticky členit náklady a výnosy zejména dle rozpočtového kritéria hlavní/hospodářská činnost nebo v návaznosti na daňové předpisy. Zřejmě nejpodrobnější členění však vyžaduje potřeba vyčíslení úplných vlastních nákladů na jednotlivou poskytovanou službu. Zde se příspěvková organizace nebude moci obejít bez precizních kalkulačních vzorců, kterými bude oceňovat jednotlivé služby coby kalkulační jednice, tedy přiřazovat jednotlivé náklady službám. Z povahy činnosti těchto organizací je zjevné, že drtivá většina jejich nákladů nebude náklady jednicovými, ale režijními. V rámci těchto režijních nákladů pak bude nezbytné kromě přiřazení nákladů přímých především přiřadit náklady nepřímé. Obecně se připouští provést kalkulaci i průměrováním či (spíše teoreticky) dle únosnosti, ale jednoznačně kvalitnější a průkaznější postup pro alokaci nepřímých nákladů bude s využitím odpovídající rozvrhové základny. Ta zajišťuje a představuje příčinný vztah mezi náklady a konkrétní službou.

Potřeba precizních kalkulací, a to nejen plánových, ale také průběžných a především výsledných, je pro většinu příspěvkových organizací zcela nová a v rámci organizací veřejného sektoru zatím poměrně ojedinelá. V případě sociálních služeb je však o to významnější. Bez kvalitních kalkulací úplných nákladů

jednotlivých sociálních služeb poskytovaných konkrétní příspěvkovou organizací si splnění přinejmenším podmínky c) kritérií Altmark nelze představit.

Posuňme se však o úroveň výše. Není možné získat kvalitní data z kalkulací úplných nákladů na jednotlivé poskytované sociální služby příspěvkové organizace, aniž by předtím byla zajištěna přiměřená kvalita syntetických informací o jednotlivých druzích nákladů této organizace. Nemá cenu precizními rozvrhovými základnami rozpočítávat náklady ve výši, která má daleko od věrného a poctivého zobrazení, a tím i od spolehlivosti a relevantnosti. Kvalita účetních dat, především na straně nákladů, je proto stejně důležitá podmínka úspěšného dlouhodobého financování sociálních služeb v podmínkách veřejné podpory, jako jsou precizní kalkulace. Tlak na kvalitu účetních dat řekněme na úrovni účetní závěrky příspěvkové organizace je také, bohužel, poměrně nový fenomén. Kraj, který má odpovědnost za financování sítě sociálních služeb na svém území dle pravidel veřejné podpory, je zde vržen do role jednoho z nejvýznamnějších uživatelů informací z účetních závěrek příspěvkových organizací poskytujících sociální služby, i přesto, že rozhodně ne vždy je jejich zřizovatelem. Připomeňme také, co je již dnes neoddelitelnou součástí práce účetních pracovníků v příspěvkových organizacích. Jde o nezbytnost provádět kvalifikované odhady, využívat dosavadních zkušeností účetních či ekonomických pracovníků, vyvíjet tlak na získávání informací od jiných útvarů organizace či od zcela jiných organizací nebo rozhodovat mezi několika legislativně přípustnými variantami, kterými lze nastalou skutečnost účetně zachytit. Dosažení kvality účetních dat je za těchto okolností často poměrně velkou výzvou nejen pro účetní pracovníky v příspěvkových organizacích, ale také pro případné kontrolory či auditory. Tvrzení, že je přece zcela jedno, zda bude tato příspěvková organizace odpisovat osobní automobil v jejím užívání (např. svěřený jí k hospodaření jejím zřizovatelem) rovnoměrně nebo výkonově, je od pravdy vzdálené čím dál více.

Určitá významná úskalí odhalila problematika financování sociálních služeb prostřednictvím vyrovnávací platby také v samotné závazné účetní legislativě pro příspěvkové organizace (nejen v sociální oblasti). Účetní legislativa si zřejmě bude muset jednak poradit s problémem tzv. peněžních fondů příspěvkových organizací, jejichž postupy účtování jsou nastaveny způsobem, který významná část odborné veřejnosti nepovažuje za ideální. Dále bude také zřejmě potřebné připravit legislativní podmínky pro narovnání účetního zobrazení různých právních forem, na jejichž základě jsou příspěvkové organizace v ČR svými zřizovateli vybavovány kapitálem (dlouhodobým majetkem) nezbytným k jejich činnosti. Kromě právního titulu vlastnictví příspěvkovou organizací, který je v praxi méně častý, a titulu svěření k hospodaření podle rozpočtových pravidel, kdy oba tyto tituly

nejsou problematické, se jedná především o výpůjčku a pronájem. Stávající nastavení účetní legislativy může komplikovat nastavení kalkulačních systémů některých příspěvkových organizací v sociální oblasti. Neformální veřejná diskuze k těmto problémům však již byla zahájena a nakonec i tento článek je toho důkazem.

### Závěr

Nový systém financování sociálních služeb v ČR přináší zcela jiné podmínky, za kterých je nově nezbytné realizovat financování těchto služeb. Avšak nejde o podmínky nelogické. Ba co víc, lze je směle označit za podmínky a pravidla směřující k efektivnímu, hospodárnému a účelnému nakládání s veřejnými prostředky. A tento tzv. princip 3E (economy, efficiency, effectiveness) je součástí závazných českých právních předpisů již mnoho let.

Ačkoliv se v tomto článku hovoří téměř výhradně o sociálních službách, nelze do budoucna vyloučit pokrytí i dalších veřejných služeb pravidly obdobnými či zcela stejnými. Spekulace a úvahy na toto téma se objevují pro činnost divadel, muzeí, zoologických zahrad, sportovních klubů a dalších. Nebude výjimkou, když jednou z právních forem subjektů poskytujících

takové služby budou například příspěvkové organizace, tedy vybrané účetní jednotky. Výzvě, které aktuálně čelí ekonomičtí pracovníci příspěvkových organizací v sociální oblasti, ale také odborníci na sociální oblast na krajských úřadech, budou tedy možná čelit i další. Nepochybuji však o tom, že ekonomičtí pracovníci vybraných účetních jednotek tuto problematiku úspěšně zvládnou.

**Michal Svoboda**

**Ing. Michal Svoboda, Ph.D.** vystudoval v roce 2008 navazující magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. V roce 2013 úspěšně dokončil studium doktorského oboru téhož zaměření závěrečnou obhajobou disertační práce na téma „Reforma účetnictví státu jako předpoklad ekonomického rozhodování externích uživatelů účetních výkazů obcí“. Na VŠE v Praze nyní působí jako odborný asistent na Katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2006 pracuje na Ministerstvu financí ČR jako metodik účetnictví veřejného sektoru, aktuálně v odboru Regulace a metodika účetnictví. Od roku 2010 příležitostně působí jako lektor odborných vzdělávacích akcí v oblasti účetnictví veřejného sektoru.

## Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Téma „Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“, zkráceně z angličtiny „IPSAS<sup>1</sup>“, se pomalu, ale pevně uchycuje v odborných diskuzích i v České republice. Jedna z prvních významných zmínek v našem prostředí je spojena s rozhodnutím provést modernizaci systému účetního výkaznictví veřejného sektoru v ČR, tzv. účetní reformu, kolem roku 2007. Již tehdy byly standardy IPSAS zmiňovány jako významný zdroj inspirace pro nastavení některých účetních metod a postupů pro vybrané účetní jednotky. A to přesto, že v té době existovalo jen něco málo přes 20 standardů IPSAS, z nichž většina byla prostým překlopením standardů IAS/IFRS a tematicky proto pokrývaly spíše oblasti významné pro podnikatelské subjekty, nikoliv pro subjekty veřejného sektoru. V té době také neexistoval žádný základní dokument, který by pro standardy IPSAS shrnoval všechna

nejzákladnější pravidla a koncepční východiska. Pouze částečně toto pokrýval standard IPSAS 1. Změna nastala v září 2008, kdy byly Výborem pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) zahájeny první veřejné konzultace<sup>2</sup> některých z kapitol budoucího Koncepčního rámce standardů IPSAS. Těmi postupně procházely všechny kapitoly a byly také postupně zveřejňovány návrhy jejich znění<sup>3</sup>. Tato fáze skončila v srpnu 2013 a v říjnu 2014, asi po šesti letech od zahájení prvních veřejných konzultací, zveřejnil IPSASB úplné finální znění celého Koncepčního rámce.

### Smysl Koncepčního rámce

Celý Koncepční rámec, přesněji řečeno Koncepční rámec účetních výkazů pro všeobecné použití pro účetní

<sup>1</sup> International Public Sector Accounting Standards

<sup>2</sup> Consultation Paper

<sup>3</sup> Exposure Draft

jednotky veřejného sektoru<sup>4</sup>, je rozdělen do osmi kapitol, kterými jsou:

Kapitola 1: Role a působnost Koncepčního rámce

Kapitola 2: Cíle a uživatelé účetního výkaznictví pro všeobecné použití

Kapitola 3: Kvalitativní charakteristiky

Kapitola 4: Vykazující jednotka

Kapitola 5: Prvky v účetních výkazech

Kapitola 6: Uznávání v účetních výkazech

Kapitola 7: Oceňování aktiv a dluhů v účetních výkazech

Kapitola 8: Zveřejňování v účetních výkazech pro všeobecné použití

V předmluvě Koncepčního rámce je vysvětlen jeho smysl a účel. Tím je především stanovení základních koncepčních pravidel, které se aplikují v jednotlivých standardech IPSAS, případně také v nezávazných doporučeních<sup>5</sup> vydávaných IPSASB. Účetní výkazy pro všeobecné použití vytvářené jejich aplikací mají poskytnout jejich uživatelům informace pro účely skládání účtů a ekonomická rozhodování. Smyslem existence organizací ve veřejném sektoru pochopitelně není generování zisku, nýbrž poskytování veřejných statků a služeb. Příjemce těchto veřejných statků a služeb pak přirozeně zajímá, jestli jsou poskytovány účelným, hospodárným a efektivním způsobem. Koncepční rámec upozorňuje na některá specifika typická pro veřejný sektor, která ovlivňují nastavení některých koncepčních pravidel pro účetní výkaznictví, a uvádí:

- postavení organizací veřejného sektoru coby subjektů poskytujících a/nebo přijímajících prostředky bez přijetí a/nebo poskytnutí ekvivalentní protihodnoty, tedy všemožné druhy transferů a dotací, ale také daně,
- rozpočtové hospodaření,
- velmi dlouhý časový horizont pro rozhodování,
- specifickou povahu aktiv a dluhů,

- regulační roli a
- vazbu na statistické výkaznictví.

Všechny uvedené aspekty jsou relevantní také pro české prostředí, včetně vazby na statistické výkaznictví, se kterou mají velmi konkrétní zkušenost především vybrané účetní jednotky předávající Pomocný analytický přehled. Koncepční rámec uvádí, že účetní výkaznictví pro všeobecné použití má se statistickým výkaznictvím – systémem národních účtů – mnoho společného, např. akruální bázi, některé prvky ve výkazech či zevrubnou informaci o tocích peněžních prostředků. Zdůrazňuje ale, že oba systémy mají odlišné cíle. Zatímco u účetních výkazů pro všeobecné použití (IPSAS) jde o poskytování relevantní informace uživatelům pro účely skládání účtů a ekonomická rozhodování, v případě statistického výkaznictví jde o analyzování možností a dopadů fiskálních politik, vyhodnocování jejich dopadů na hospodářství, včetně mezinárodního porovnávání. Jde tedy o makroekonomické dopady. To vede k odlišným přístupům, pravidlům a postupům při tvorbě příslušných výkazů. Přesto pokud je podle Koncepčního rámce možné obě úrovně výkaznictví zajistit prostřednictvím téhož informačního systému, může to přinést oboustranné zvýšení kvality informací, včasnosti a srozumitelnosti. Opět lze uvést příklad Pomocného analytického přehledu v ČR, jehož princip právě toto propojení doporučované Koncepčním rámcem aplikuje.

**Michal Svoboda**

**Pokračování článku obsahující stručné shrnutí a vysvětlení jednotlivých kapitol koncepčního rámce najdete v e-příloze tohoto čísla.**



<sup>4</sup> Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities

<sup>5</sup> Recommended Practice Guideline

## Rozhovor s Nikolajem Terzievem, ředitelem odboru Účetnictví ministerstva a účetního výkaznictví státu Ministerstva financí ČR

### Účetní výkazy za Českou republiku

**Jedním z neaktuálnějších témat letošního roku je sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Podle původního harmonogramu měly být tyto výkazy sestaveny už v roce 2013, a to z podkladů za rok 2012. Proč došlo k tak významnému posunu a jaké byly největší problémy, se kterými jste se potýkali?**

K posunu došlo hned z několika důvodů. Jedním z nich byla implementace účetní reformy veřejných financí. Ta kladla na dotčené subjekty požadavky na osvojení si celé řady nových účetních metod, principů, zásad a postupů, které se do té doby ve veřejné správě neuplatňovaly. Za zmínku stojí např. odpisování majetku, tvorba opravných položek, závazné účtování na podrozvahových účtech nebo oceňování majetku reálnou hodnotou. V roce 2012 byl navíc v souladu s požadavky Evropské komise zaveden tzv. Pomocný analytický přehled, ze kterého jsou získávána data pro naplnění požadavků v oblasti monitorování veřejných financí. Právě na pozadí těchto událostí se začal rozjíždět legislativní proces konsolidační vyhlášky státu. Svým způsobem se nedivím účetním jednotkám, že jejich reakce v roce 2012 byla značně negativního charakteru s argumentací, že účetní konsolidace státu znamená další administrativní zátěž a že není logické zahajovat další etapu účetní reformy, aniž by si „sedly“ etapy předchozí. V neposlední řadě nebylo připravené ani technické řešení účetní konsolidace státu ve Státní pokladně.

**Sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu bude probíhat postupně ve třech úrovních, od nejnižší úrovně až po úroveň nejvyšší, kterou je konsolidační celek Česká republika. Mohl byste jednotlivé úrovně popsat?**

Základním stavebním kamenem jsou tzv. dílčí konsolidační celky státu. Každý dílčí konsolidační celek státu je tvořen spravující jednotkou, kterou může být obec, kraj, správce kapitoly státního rozpočtu a dobrovolný svazek obcí. Kromě spravující jednotky jsou v daném dílčím konsolidačním celku státu i účetní jednotky, které spravující jednotka založila, zřídila nebo v nich uplatňuje vliv na řízení a ovládání. Dílčí konsolidační celky státu vstupují do tzv. vyšších dílčích konsolidačních celků státu. Mezi ně patří například kraj,



**RNDr. Nikolaj Terziev, CSc., MBA**

absolvoval Matematicko-fyzikální fakultu Univerzity Karlovy v Praze v roce 1988, v roce 1997 získal certifikát ACCA a v roce 2006 titul MBA na Oxford Brookes University ve Velké Británii. Od července 2014 do prosince

2015 působil ve funkci ředitele odboru Státní pokladna, controlling a účetnictví veřejného sektoru na Ministerstvu financí ČR a od ledna 2016 je ředitelem odboru Účetnictví ministerstva a účetní výkaznictví státu. Má zkušenosti z velkých mezinárodních společností ze sektorů nemovitostí, bankovníctví a auditu. Působil ve společnostech ING Real Estate Development ČR, ČSOB, ING Bank Praha a PricewaterhouseCoopers.

do kterého jako dílčí konsolidační celky státu vstupují jednotlivé obce na území daného kraje. Vyšším dílčím konsolidačním celkem státu je dále vládní část, do které vstupují coby dílčí konsolidační celky státu jednotliví správci kapitol státního rozpočtu. Na vrcholu této pyramidy je konsolidační celek Česká republika, kam kromě vyššího dílčího konsolidačního celku vládní část a municipální část vstupují i zdravotní pojišťovny.

**Které účetní jednotky budou poskytovat informace a vstupovat do účetních výkazů za Českou republiku a kolik jich bude?**

Číslo se bude rok od roku lišit, ale celkově se jedná o více než 18 tisíc účetních jednotek. Kromě tzv. vybraných účetních jednotek, kterými jsou organizační složky státu, územní samosprávné celky, tj. kraje a obce, příspěvkové organizace, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, státní fondy a zdravotní pojišťovny, budou do účetních výkazů za Českou republiku vstupovat i jiné než vybrané účetní jednotky. Jde zejména o veřejné výzkumné instituce, státní organizace, státní podniky a obchodní korporace. U obchodních korporací musí



stát nebo územní samosprávný celek uplatňovat minimálně podstatný vliv na řízení a ovládání. Po vyhodnocení vlivu se pro zahrnutí dále posuzuje i významnost na základě některých ukazatelů, jako je například hodnota netto aktiv, která musí překročit 100 milionů Kč.

Do účetních výkazů za Českou republiku sestavených k 31. prosinci 2015 bude zahrnuto cca 7 300 subjektů.

### **Jaké jsou hlavní právní předpisy související se sestavováním účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu?**

Povinnost sestavit účetní výkazy za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu vyplývá z § 23b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Veškeré další náležitosti týkající se sestavování účetních výkazů za Českou republiku včetně nezbytných povinností účetních jednotek zapojených do účetní konsolidace státu upravuje vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu). Pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení, rozsah a četnost předávání konsolidačních účetních záznamů jsou stanovena vyhláškou č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů. Tyto tři právní předpisy tvoří legislativní rámec pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku.

Dále musím zmínit základní metodický materiál pro účetní jednotky, kterým je Konsolidační manuál, poskytující potřebné a doplňující informace spravujícím jednotkám a konsolidovaným jednotkám státu podle konsolidační vyhlášky státu. Konsolidační manuál upravuje zejména doporučený způsob vyplnění Pomocného konsolidačního přehledu a stanovuje rozsah vykazovaných skutečností v Pomocném analytickém přehledu. Konsolidační manuál je k dispozici na internetových stránkách Ministerstva financí v sekci Účetní výkaznictví státu, kde je možné nalézt i další dílčí metodické pomůcky, ale také například odpovědi na nejčastější dotazy účetních jednotek k problematice účetní konsolidace státu.

### **K čemu slouží Pomocný konsolidační přehled?**

Pomocný konsolidační přehled je zcela nový výkaz vytvořený výhradně pro účely získání informací potřebných pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku. Tímto výkazem sesbíráme od významných účetních jednotek stavy syntetických účtů, identifikace partnerů pro účely vylučování vzájemných vztahů, informace pro konsolidaci kapitálu a vysvětlení významných skutečností za dané účetní období. Pomocné konsolidační přehledy budou předávat zdravotní pojišťovny a po splnění podmínek významnosti například státní podniky, dobrovolné svazky obcí,

veřejné výzkumné instituce a obchodní korporace. Vzhledem k postupnému zapojování dotčených subjektů do procesu účetní konsolidace státu dojde k prvnímu předání pomocných konsolidačních přehledů účetními jednotkami za účetní období roku 2016 ve stavu k 31. prosinci 2016, a to nejpozději do 31. července 2017.

### **Jaká máte očekávání a co budou souhrnné účetní výkazy za Českou republiku znamenat pro náš stát?**

V první řadě si musíme uvědomit, že výstupy z účetní konsolidace státu budou rozsáhlým zdrojem informací o nakládání s veřejnými prostředky a o stavu majetku a závazků České republiky, což jsme doposud nebyli schopni vyhodnocovat. V dlouhodobém horizontu očekávám zvýšení transparentnosti výkaznictví veřejného sektoru a zvýšení důvěryhodnosti veřejného sektoru v očích široké veřejnosti, resp. daňových poplatníků. Výstupy budou zajímavé také pro investory do státních dluhopisů, různé bankovní instituce a ratingové agentury.

Význam konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku bude mít zcela určitě i mezinárodní přesah. Tím mám na mysli, že se zařadíme po bok států, jako je Velká Británie, Švédsko, Švýcarsko nebo Slovensko, které konsolidované účetní výkazy sestavují již několik let.

### **Budou při sestavování souhrnných výkazů za Českou republiku uplatněny mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS nebo mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS?**

Přísně vzato, při sestavování účetních výkazů za Českou republiku nejsou přímo uplatněny ani mezinárodní standardy IFRS, ani IPSAS. Sestavení účetních výkazů za Českou republiku se řídí českou účetní legislativou, o které jsem se již zmínil. Principy a prvky mezinárodních standardů IFRS a IPSAS v ní jsou však do značné míry implementovány. Při sestavování účetních výkazů za Českou republiku jsou přiměřeně použity standardní konsolidační metody, které jsou osvědčené a používané i v podnikatelském sektoru.

### **Budou souhrnné výkazy za Českou republiku ověřovány? Pokud ano, tak kým?**

Z platné legislativy vyplývá, že účetní výkazy za Českou republiku nepodléhají auditu (ověření). Je to dáno tím, že struktura konsolidačního celku Česká republika je poměrně složitá, obsahuje velké množství účetních jednotek, a případný audit by tak byl nejen časově, ale i finančně náročný.

*Rozhovor vedla Martina Smetanová*

## Test: Veřejný sektor



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

### 1. Vybranými účetními jednotkami jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:

- účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- organizační složky státu, veřejné vysoké školy, kraje, obce, subjekty veřejného zájmu, státní příspěvkové organizace a některé zdravotní pojišťovny
- organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny
- státní fondy, vědecké výzkumné instituce, příspěvkové organizace, regionální rady regionů soudržnosti, územní samosprávné celky, veřejné vysoké školy a zdravotní pojišťovny

### 2. Ministerstva a jiné správní úřady jsou:

- subjekty veřejného zájmu
- organizační složky státu
- státní podniky
- účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání

### 3. Státní rozpočet obsahuje:

- očekávané příjmy, odhadované výdaje a financující položky
- očekávané příjmy a financující položky
- očekávané příjmy a odhadované výdaje
- financující položky

### 4. Plánovaný schodek státního rozpočtu na rok 2016 je:

- 100 milionů Kč
- 90 milionů Kč
- 80 milionů Kč
- 70 milionů Kč

### 5. Centrální systém účetních informací státu spravuje:

- Ministerstvo financí
- Ministerstvo vnitra
- Ministerstvo pro místní rozvoj
- Ministerstvo obrany

### 6. Účetní výkazy za Českou republiku tvoří:

- souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha
- rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha
- rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu
- souhrnný výkaz majetku a závazků státu a příloha

### 7. Do konsolidace státu bude v 1. etapě vstupovat celkem:

- 7 300 subjektů
- 610 subjektů
- 14 500 subjektů
- 3 700 subjektů

### 8. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor mají zkratku:

- EPSAS
- IFAC
- IPSAS
- IFRS

### 9. Příspěvková organizace tvoří tyto peněžní fondy:

- rezervní fond a fond kulturních a sociálních potřeb
- fond investic, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb
- peněžní fondy netvoří
- rezervní fond, fond investic, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb

### 10. Největší část celkového objemu zadluženosti obcí tvoří:

- komunální dluhopisy

- úvěry
- přijaté návratné finanční výpomoci
- směnky k úhradě

### 11. Rozsah jednotlivých částí Pomocného analytického přehledu a jejich vzory stanoví vyhláška:

- č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
- č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)
- č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za ČR
- č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek

### 12. Podmínky významnosti pro zahrnutí do konsolidačního celku státu stanoví:

- vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)
- konsolidační manuál
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za ČR

Test připravila: Martina Smetanová

## Vybrané účetní problémy vybraných účetních jednotek

Smyslem tohoto článku je zamyslet se nad některými účetními problémy vybraných účetních jednotek (VÚJ), s nimiž jsem se setkala při své praxi i publikační činnosti. Některé otázky mi zbývají i poté, co jsem problém definovala a pokusila se najít řešení.

### Oceňování vlastních výkonů

Výkony vytvářené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Pod pojem *výkon* lze zařadit dlouhodobý nehmotný majetek (vývoj, software), dlouhodobý hmotný majetek (stavbu, výrobní zařízení), nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky, zvíře, práci nebo službu (např. zdravotní nebo sociální). *Vlastní činnost* může být především výroba, ale také výzkumná, resp. vývojová činnost či jiná tvůrčí činnost (psaní knihy, natáčení filmu, provádění auditu, sociální služba, zdravotní výkon). Náklady vynaložené na uvedené činnosti jsou vyvolané tvorbou výkonu. *Náklady* představují vynaložení prostředků v peněžním vyjádření na konkrétní účel (činnost). Účelem může být zásobovací činnost, výrobní činnost, obchodní činnost nebo správní činnost.

Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (zákon o účetnictví), reagující na čl. 2 odst. 7 Definice Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, změnila vymezení vlastních nákladů v § 25 odst. 5 takto:

„Pro účely zákona o účetnictví se rozumí

- vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností,
- vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.“



Zároveň vznikla úprava v § 49 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele:

„Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“<sup>1</sup>

Otázka zní, jak je to s vlastními náklady u VÚJ, na které se Směrnice 2013/34/EU nevztahuje?<sup>2</sup> Paragraf 57 vyhlášky č. 410/2009 Sb. se pro některé VÚJ bližším vymezením vlastních nákladů nezabývá. Český účetní standard č. 707 – Zásoby v odst. 4.2. uvádí:

„Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumějí přímé náklady na ně vynaložené, popř. i část nepřímých nákladů, která se k této činnosti vztahuje. Náklady se rozumí buď skutečná výše

<sup>1</sup> Je nezbytné podotknout, že oficiální překlad Směrnice 2013/34/EU takto vymezuje „výrobní náklady“.

<sup>2</sup> Důvod č. 5 k přijetí Směrnice 2013/34/EU: „Vyloučení neziskových podniků z oblasti působnosti této směrnice odpovídá jejímu účelu, v souladu s čl. 50 odst. 2 písm. g) Smlouvy o fungování Evropské unie.“

nákladů, nebo výše podle operativních (plánových) kalkulací. Náklady podle operativních (plánových) kalkulací jsou náklady stanovené v konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínkách určených účetní jednotkou.“

Zákon o účetnictví s účinností od 1. ledna 2016 stanoví, že by se do kalkulace vlastních nákladů měly zahrnovat náklady na výrobu nebo jinou činnost. Výrobu lze intuitivně definovat. Větší problém však nastává s tím, co je míněno „jinou činností“. Ze souvislosti se lze domnívat, že zákonodárce má na mysli zřejmě činnost „obdobnou“ výrobní činnosti. Například při stanovení kalkulace nákladů sociálních služeb by šlo o přímé náklady, popř. i část nepřímých nákladů souvisejících s poskytováním sociální služby (nikoliv výroby). Znamená to, že do kalkulace vlastních nákladů sociální služby by se zahrnovaly náklady na přímý materiál (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady), popř. i část nepřímých nákladů (zejména režie, např. materiál, odpisy, spotřeba energií). Jak to bude se správními náklady? Pokud záměrem zákona o účetnictví bylo zahrnout do vlastních nákladů pouze výrobní náklady, pak by správní a odbytové náklady patřily rovnou do nákladů běžné činnosti a nevstupovaly by do hodnoty sociální služby. Důvodová zpráva k novele zákona o účetnictví (zákon č. 221/2015 Sb.) k bodům 82 a 83, tj. k § 25 odst. 5 písm. c) a d) zákona uvádí: „Navrhuje se zpřesnění textu v souladu s čl. 2 odst. 7 směrnice“. Lze tedy vyvodit závěr, že do sociální služby by nepatřily náklady spojené se správou a odbytem.

Změna rozsahu položek kalkulace vlastních nákladů je podle mého názoru změnou účetní metody. Účet 406 – Oceňovací rozdíly při prvním použití metody se používá nejen při první aplikaci účetní metody, ale také při změně účetní metody v důsledku změny právních předpisů. V případě změny účetní metody účetní jednotka o této skutečnosti účtuje rozvahovým způsobem (český účetní standard č. 709 – Vlastní zdroje, bod 3.3.) s tím, že účetní jednotka postupuje, jako by se použití metody projevilo v předchozích účetních závěrkách, pokud by byla daná účetní metoda použita u příslušného účetního případu.

#### Dílčí závěry:

1. Vzhledem ke znění § 25 odst. 5 písm. c) a d) zákona o účetnictví a jeho navázání na čl. 2 odst. 7 Směrnice 2013/34/EU nepatří do vlastních nákladů jiné než „výrobní náklady“, resp. náklady na jinou činnost. Touto jinou činností však není míněna činnost odbytová či správní.
2. Pokud měla VÚJ dosud v kalkulacích zahrnutou i část nepřímých správních či odbytových nákladů, musí zvážit změnu kalkulace nákladů. V takovém případě (změna rozsahu kalkulace) by se jednalo o změnu metody, která se projeví na příslušné straně účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvním použití metody.

### Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek nakoupený od externího dodavatele se oceňuje pořizovací cenou, která vzniká kalkulací ceny pořízení a nákladů s pořízením souvisejících, jež jsou v příčinné souvislosti s pořízením daného majetku a lze je přiřadit. V případě pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností se tento majetek oceňuje vlastními náklady.

Zákon o účetnictví přibližuje vlastní náklady u dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku v § 25 odst. 5 písm. d): „vlastními náklady se u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností“.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 55 vymezuje náklady související s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zároveň uvádí, které náklady naopak nejsou součástí ocenění. Tyto podmínky se vztahují také na technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. V roce 2016 nastala vítaná změna účetních postupů u technického zhodnocení, kdy byly zrušeny uspořádací účty technického zhodnocení, které neměly opodstatnění a pouze komplikovaly průkaznost účetnictví. Kalkulační účty 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek jsou zcela dostačující k tomu, aby na nich bylo možné vytvořit pořizovací cenu nebo vlastní náklady příslušného technického zhodnocení a posoudit i splnění limitu.

Anomálií při zahrnování nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou úroky z úvěrů. Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví podrobněji vymezují účetní metody, a tudíž i základní účetní metodu – oceňování. Proto i vyhláška č. 410/2009 Sb. vymezuje náklady, které se zejména zahrnují či nezahrnují do ocenění. Mezi těmito položkami (na rozdíl od vyhlášky pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny) chybí úroky z úvěrů. Zcela nelogicky je zmínka o postupu účtování v případě úroků nikoliv ve vyhlášce, ale v českém účetním standardu č. 710 – Dlouhodobý majetek. Není to však v odst. 4 Oceňování, který obecně upravuje dlouhodobý nehmotný majetek a jeho technické zhodnocení nebo dlouhodobý hmotný majetek a jeho technické zhodnocení. Řešení překvapivě přináší odst. 5.2.1. a 6.2.1., které řeší problematiku účtování technického zhodnocení. Uvádí, že pokud se účetní jednotka rozhodne, jsou úroky z úvěru určeného na pořízení tohoto technického zhodnocení



součástí nákladů souvisejících s jeho pořízením. Účetní jednotka o nich účtuje na stranu „Dal“ příslušného syntetického účtu účtových skupin 22, 23 nebo 24.

Lze se jen domnívat, že právo volby, zda úroky z úvěrů zahrnovat či nezahrnovat do ocenění, platí i u dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku, nejen tedy pro technické zhodnocení.

#### Dílčí závěry:

1. Účetní metody oceňování a odpisování jsou v zákoně uvedeny obecně. Podrobně jsou tyto a další účetní metody rozvedeny v prováděcích vyhláškách. Považuji za vhodné, aby otázka zahrnutí či nezahrnutí úroků z úvěrů do nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (včetně technického zhodnocení) byla řešena standardně v prováděcí vyhlášce č. 410/2009 Sb.
2. Vzhledem ke konsolidaci účetnictví státu by měl regulátor stanovit jednotný postup v otázce zahrnování úroků z úvěrů do nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (včetně technického zhodnocení).

#### Dary z fondu kulturních a sociálních potřeb

Vybrané účetní jednotky patří k těm subjektům, které pro své zaměstnance zřizují fond kulturních a sociálních potřeb (FKSP). V letošním roce činí základní přiděl do fondu 1,5 % ročního objemu nákladů na platy a náhrady platů, popř. na mzdy a náhrady mzdy, odměny za pracovní pohotovost i na odměny a ostatní plnění za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku na produktivních činnostech žákům učilišť. Na poskytnutí příspěvku nebo jiné plnění z FKSP není právní nárok a snahou je, aby s výjimkou sociálních výpomocí, sociálních půjček a darů byla plnění zaměstnancům poskytována nepeněžní formou.

Dar však může být poskytnut zaměstnanci jak v nepeněžité, tak i v peněžité formě. Darem ve smyslu vyhlášky o FKSP však není libovolná věc, která je poskytnuta bezúplatně. Z FKSP lze poskytnout věcné nebo peněžité dary:

- a) za mimořádnou aktivitu ve prospěch zaměstnavatele při poskytnutí osobní pomoci při požáru, živelní události a při jiných mimořádných případech a za aktivitu humanitárního a sociálního charakteru a péči o zaměstnance a jejich rodinné příslušníky; lze polemizovat, zda v tomto případě jde o bezúplatné převedení vlastnictví dárcem, jak vyžaduje § 2055 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, neboť proti věcnému nebo peněžitému plnění ze strany zaměstnavatele stojí aktivity zaměstnance;
- b) při pracovních výročí 20 a každých dalších 5 let trvání pracovního nebo služebního poměru

u zaměstnavatele, přičemž do pracovního výročí lze započítat i dobu trvání pracovního poměru u jiných zaměstnavatelů (nezapočítává se však doba, kdy zaměstnanec vykonával práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr);

- c) při životních výročí 50 let a každých dalších 5 let věku;
- d) při prvním odchodu do starobního nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně.

Dostat dar však nemusí být pro zaměstnance vždy „zadarmo“. Je třeba ještě zkoumat, jak se obdržená věc nebo peníze posuzují z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ten za příjmy ze závislé činnosti nepovažuje a nedaní (tudíž ani zákony o sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění nepožadují pojistné):

- a) náhrady cestovních výdajů v souvislosti s výkonem činnosti zaměstnance, včetně stravování na pracovních cestách (podle § 156 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů);
- b) hodnotu osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, dále hodnotu stejnokrojů či pracovního oblečení vč. příspěvků na jejich udržování;
- c) částky přijaté zálohově od zaměstnavatele;
- d) náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce;
- e) povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem.



*To jsem neukradl! Jen jsem si došel pro nepeněžní bezúplatné plnění z FKSP.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



Dále zákon o daních z příjmů (§ 6 odst. 9) osvobozuje od daně z příjmů zejména:

- a) nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců;
- b) hodnotu stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů;
- c) hodnotu nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění ze sociálního fondu (nikoliv z FKSP), ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů), ke spotřebě na pracovišti;
- d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovu z FKSP, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů) ve formě
  1. použití zdravotních, vzdělávacích nebo rekreačních zařízení; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za zdaňovací období;
  2. použití zařízení péče o děti předškolního věku vč. mateřské školy, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení;
  3. příspěvku na kulturní nebo sportovní akce;
- e) zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek;
- f) hodnotu nepeněžního bezúplatného plnění poskytovaného z FKSP nebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů), a to do úhrnné výše 2 000 Kč;
- g) příjmy do výše 500 000 Kč poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální výpomoc zaměstnanci v přímé souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy,

- h) ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav, za předpokladu, že tyto příjmy jsou vypláceny z FKSP;
- h) platbu zaměstnavatele v celkovém úhrnu nejvýše 50 000 Kč ročně jako
  1. příspěvek na penzijní připojištění,
  2. příspěvek na penzijní pojištění,
  3. příspěvek na pojistné pro případ dožití, nebo pro případ smrti nebo dožití, nebo na důchodové pojištění;
- i) naturální plnění poskytované podle zvláštních právních předpisů představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům;
- j) náhradu prokázaných výdajů poskytovanou podle zvláštních právních předpisů představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům; aj.

Co si tak přát k padesátinám, aby to nepodléhalo zdanění a zdravotnímu a sociálnímu pojištění? Jak se s tím poté vypořádá účetní ÚÚJ? Osvobozené příjmy přímo lákají k tomu dát se do studia vysoké školy na náklady zaměstnavatele nebo požádat o příspěvek na penzijní pojištění nebo připojištění. Pokud jste však skromní a stačí vám 5 tisíc korun na to, abyste pozval přátele na večeři, smířte se s tím, že dostanete 3 445 Kč a účetní vás navíc nebude mít ráda. Bude totiž váhat, jak účtovat.

Podle vyhlášky o FKSP se sice vejdete do definice daru, navíc může být i peněžité, jenže: zákon o daních z příjmů osvobozuje jen nepeněžité dary do 2 000 Kč. Takže účetní jednotka zaúčtuje na vrub nákladů 6 700 Kč a zaměstnanec obdrží 3 445 Kč.

#### Účtování FKSP v důsledku peněžního daru

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	D
<b>A. Podle výplatní a mzdové listiny</b>				
1.	Odměna	5 000	521	331
2.	ZP strženo zaměstnanci 4,5 %	225	331	336
3.	SP strženo zaměstnanci 6,5 %	325	331	336
4.	Záloha na daň 15 % ze superhrubé mzdy (5 000*1,34)*0,15 = 6 700*0,15	1 005	331	342
5.	ZP placené zaměstnavatelem 9 %	450	524	336
6.	SP placené zaměstnavatelem 25 %	1 250	524	336
7.	Zaplaceno zaměstnanci z bankovního účtu	3 445	331	241
8.	Zaplaceno ZP a SP	2 250	336	241
9.	Zaplacena daň z příjmů	1 005	342	241
<b>B.</b>	<b>Čerpání FKSP (ČÚS 704, bod 5.4.)</b>	<b>6 700</b>	<b>412</b>	<b>243<sup>3</sup></b>
<b>C.</b>	<b>(Čerpání Fondu odměn, ČÚS 704, bod 4.2.)</b>	<b>6 700</b>	<b>411</b>	<b>648</b>

<sup>3</sup> Postup je dle znění ČÚS č. 704. Za vhodnější považují účtovat čerpání FKSP ve prospěch 648 a poté převést peníze mezi 22, 24 a 243. Takovýto postup ČÚS č. 704 neobsahuje.

**Dílčí závěry:**

1. FKSP vytvářejí VÚJ na vrub nákladů (527 – Zákonné sociální náklady).
2. FKSP se mj. používá k poskytování darů, a to jak peněžních, tak nepeněžních.
3. Zákon o daních z příjmů osvobozuje od daně z příjmů u zaměstnance pouze nepeněžní dar, a to do hodnoty 2 000 Kč. Nepeněžní dar vyšší hodnoty nebo peněžní dar (jakékoliv hodnoty) podléhá dani z příjmu fyzických osob, a tudíž i zdravotnímu a sociálnímu pojištění. V takovém případě je vhodné použít postupy účtování o osobních nákladech včetně zúčtování se zaměstnanci, institucemi sociálního a zdravotního pojištění a finančním úřadem. Vlastní čerpání fondu by mělo být ve prospěch výnosů, aby se tím korigovalo dvojnásobné účtování do nákladů (tvorba FKSP, zúčtování mzdových nákladů a nákladů zaměstnavatele na zdravotní a sociální pojištění). Samozřejmou souvislostí je převod peněžních prostředků.
4. Postup čerpání FKSP na dary dle bodu 5.4. ČÚS č. 704 je vhodný na nepeněžní dary do 2 000 Kč, nenávratné sociální výpomoci, penzijní připojištění či příspěvky odborové organizaci.

**Fond reprodukce majetku, fond investic**

Příspěvkové organizace zřizované státem a územními samosprávnými celky vytvářejí fond reprodukce majetku (FRM) a fond investic (FI). Podle rozpočtových pravidel se jedná o peněžní fondy. Znamená to, že to jsou vlastní zdroje financování účetní jednotky s tím, že příslušná příspěvková organizace zároveň vede peněžní prostředky ve výši fondu na bankovním účtu.

Zřizovatel poskytuje příspěvkové organizaci zejména příspěvek na provoz, dotace a návratné finanční výpomoci. Úpravu zaznamenaly postupy účtování u příspěvkových organizací v případě pořízení, provádění oprav a údržby dlouhodobého nehmotného (DNM) a dlouhodobého hmotného majetku (DHM).

Znáznorněme si postupy v následující tabulce:

**Účtování o FRM a FI**

Pol.	Účetní operace	MD	D
1.	Dotace na pořízení DNM, DHM	34x	403
2.	Dotace na financování oprav a udržování	34x	648
3.	Přijetí peněžních prostředků	241	34x
4.	Pořízení DNM, DHM z investičního transferu	04x	321
5.	Převod DNM, DHM do používání	01x, 02x	04x
6.	Úhrada závazku vůči dodavateli	321	241
7.	Odpisy DNM, DHM	551	07x, 08x
8.	Převod fondů	401	416
9.	Faktura za opravy a udržování	511	321
10.	Čerpání FRM/FI v případě investičního transferu	416	401
11.	Čerpání FRM/FI v případě financování z jiných zdrojů	416	648

**Dílčí závěry:**

1. Opravy a udržování DNM a DHM financované investičními transfery zřizovatele mají dopad na posílení jmění účetní jednotky na vrub FRM/FI. Přitom náklady na opravu a udržování negativně ovlivní výsledek hospodaření.
2. Postupy při účtování oprav a udržování DNM a DHM financované z jiných zdrojů snižují fondy (FRM, FI) a negují dopad nákladů na opravy a udržování do hospodářského výsledku.

**Hana Březinová**

**Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.** působí jako vysokoškolská učitelka (Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o., Bankovní institut vysoká škola a.s.), metodička účetnictví a auditorka ve společnosti AUDIT HABR s.r.o. V letech 2001–2007 a 2010–2014 byla členkou Výkonného výboru Komory auditorů ČR, kde dosud působí ve Výboru pro účetní výkaznictví a Výboru pro veřejný sektor. Pracuje v řadě odborných komisí a v redakčních radách, je uznávanou autorkou mnoha publikací a článků a lektorkou.





## TPA Horwath zkrátila jméno a vstoupila do aliance s Baker Tilly

Poradenská společnost TPA Horwath změnila své jméno a od 5. září nově vystupuje pod značkou TPA. Zároveň skupina opouští síť Crowe Horwath a stává se nezávislým členem Baker Tilly Europe Alliance. To jí umožní využívat služeb celosvětové sítě Baker Tilly International, která patří mezi top 10 poradenských uskupení světa.

Společnost TPA si od tohoto kroku slibuje posílení nezávislosti a další rozšíření svého působení na evropském trhu, zejména v Německu. Plánovaná úzká spolupráce se společností Baker Tilly Roelofs přinese výrazné benefity jak stávajícím klientům s působností v Německu, tak i potenciálním klientům, kteří se například chystají do Německa expandovat.

Kromě jména se mění také logo i korporátní identita skupiny a regionálních společností. Webové stránky společnosti již byly aktualizovány a nové webové adresy jsou [www.tpa-group.com](http://www.tpa-group.com), kde jsou veškeré informace o TPA Group, a [www.tpa-group.cz](http://www.tpa-group.cz) s informacemi a kontakty na českou kancelář.

-SKJ-

## Co najdete v e-příloze č. 7/2016

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditři také mohou požádat o zasílání e-přílohy e-mailem na: [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz). Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

### Téma čísla – Veřejný sektor

- Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

V e-příloze najdete pokračování článku Michala Svobody (ze str. 22 tištěného časopisu Auditor č. 7/2016) obsahující stručné shrnutí a vysvětlení jednotlivých kapitol koncepčního rámce.

- Veřejný sektor jako důležitá součást naší ekonomiky

Článek Marty Smetanové obsahuje informace o veřejné správě,

o příjmech a výdajích státního rozpočtu, o struktuře a vývoji státního dluhu a o vývoji zadluženosti územních samosprávných celků.

Dále jsou v této rubrice přetisky článků týkajících se veřejného sektoru:

- Jaké významné změny přinese zákon o zadávání veřejných zakázek?
- Zaknihování akcií jako podmínka pro účast ve veřejné zakázce?
- Zákon o veřejných zakázkách je moc komplikovaný. Dělá kšefty agenturám, tvrdí podnikatel
- Veřejné zakázky
- Veřejné peníze ohlížejí noví strážci

### Právo

- Rozpočtový výbor doporučil schválit novelu zákona o účetnictví
- Velké firmy asi budou muset informovat o boji s korupcí

- Nový zákon o registru smluv a katastr nemovitostí
- Změny v trestní odpovědnosti právnických osob
- Evropská unie schválila konečnou podobu obecného nařízení o ochraně osobních údajů

### Zaznamenali jsme

- EET: Ministerstvo začne podnikatelům od září přidělovat autorizační údaje
- Praha hledá auditory, kteří prověří magistrátní odbor majetku
- Společnost PwC čelí v USA žalobě. Neodhalila podvody, kvůli nimž zkrachovala hypoteční banka
- KPMG opouští její zakladatel. V nové práci bude objíždět svět

-VeL-