

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Nový e-learningový kurz Zpráva auditora.....	2
Setkání auditorů a asistentů auditora ve Vyškově.....	3
Informace z odborných výborů KA ČR.....	3
Noví auditoři složili v říjnu slib.....	4
Promítání filmu False Assurance.....	6

### TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

Editorial.....	7
Veřejný sektor (Martina Smetanová).....	8
První sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku (Jaromír Klaban, Nikolaj Terziev).....	10
Účetní výkazy za Českou republiku sestavené za rok 2015 (Martina Smetanová).....	12
Rozpočtová odpovědnost veřejných institucí a dopad do ověřovacích zakázek veřejného sektoru (Tomáš Bartoš).....	15
Úvahy nad fondy místních příspěvkových organizací (Tomáš Sluka, Nikola Kortanová) ...	18
Analýza výskytu rezerv a opravných položek v účetních závěrkách českých obcí (Michal Svoboda).....	25
Rozhovor s Lubošem Rokosem Nový překlad Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.....	30
Test: Veřejný sektor.....	32

### NA POMOC AUDITORŮM

Klub nenapravitelných.....	33
Několik poznámek k institutu šetření podle § 40b ZoA.....	34
Hugo a Sally se baví o inventurách.....	12, 16, 20, 22

### LIDÉ A FIRMY.....

.....	36
-------	----

### e-příloha Auditor 9/2017

- Téma čísla – Veřejný sektor
- Z koordinačního výboru pro daně
- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 1. 12. 2017

## O čem diskutujeme v oblasti veřejného sektoru



Vladimír  
Zelenka

Číslo Auditora věnované veřejnému sektoru je vhodným prostorem pro zamyšlení nad fungováním výboru pro veřejný sektor. Strohý popis oblastí, kterými se náš výbor zabývá, by nemusel být pro čtenáře příliš poutavý. Dovolil jsem si proto v tomto úvodníku stručně porovnat agendy a práci jak Výboru pro veřejný sektor (VVS) KA ČR na jedné straně, tak Skupiny pro veřejný sektor (Public Sector Group – PSG) Accountancy Europe, jejíž jednání se za Komoru auditorů účastním.

VVS se schází pravidelně jednou měsíčně s výjimkou letních prázdninových měsíců. Činnost výboru je v současnosti rozdělena do šesti oblastí. Členové výboru si mohli vybrat jednotlivé zájmové oblasti, přičemž oblastí výběru mohlo být více. K jednotlivým „sekcím“ se přihlásily následující počty členů: koncepční rámec a mezinárodní standardizace – 5, územní samosprávné celky – 6, organizační složky státu – 5, příspěvkové organizace – 6, dotace – 5 a nestátní neziskové organizace – 3. Z uvedeného přehledu je zřejmé, že se členové přihlásili k jednotlivým oblastem poměrně rovnoměrně. Z agendy jednání VVS však vyplývá zřejmá nerovnováha mezi tím, jaký prostor je věnován jednotlivým oblastem. Vycházím z programů a zápisů jednání výboru od prosince roku 2016. Naprosto jednoznačně převažuje oblast územních samosprávných celků (ÚSC), a to téměř výlučně přezkoumání jejich

hospodaření. Prostor, který je přezkoumání hospodaření ÚSC věnován, přesahuje podstatně více než polovinu času a dosahuje téměř poloviny těch bodů jednání, které jsou obsahově věnovány problematice veřejného sektoru po věcné stránce (10 z celkového počtu 21 těchto bodů jednání VVS). Na jednu stranu je to pochopitelné s ohledem na skutečnost, že zdaleka nejvíce auditorských zakázek pro veřejný sektor představuje právě přezkoumání hospodaření ÚSC, na druhou stranu vnímám jako problém, že existuje poměrně malý zájem o další oblasti účetnictví, účetního výkaznictví a auditorských služeb ve veřejném sektoru.

Jednání Skupiny pro veřejný sektor Accountancy Europe (dříve FEE, Federace evropských účetních) se konají dvakrát až třikrát do roka. Setkávají se na nich zástupci profesních organizací evropských zemí Accountancy Europe. Náplň jednání PSG je ve srovnání s naším výborem bohatší. K hlavním tématům, která jsou v posledních letech na programu jednání, patří mezinárodní standardizace účetního výkaznictví ve veřejném sektoru, přechod na aktuální bázi účetního výkaznictví, dopady finanční krize na veřejný sektor, výkonnost ve veřejném sektoru a její vykazování, typy auditů ve veřejném sektoru, podvočky ve veřejném sektoru a další. Je zřejmé, že agenda PSG je nesrovnatelně bohatší než stávající agenda VVS.

Je pochopitelné, že program jednání VVS Komory auditorů bude věnovat hlavní pozornost oblastem, jež jsou významné

s ohledem na charakter zakázek, které v současnosti převažují. Na druhou stranu je pro další činnost VVS výzvou, aby na jeho jednáních dostaly podstatně větší prostor i další oblasti účetního výkaznictví a dalších auditorských služeb ve veřejném sektoru. V tomto ohledu

může být fungování PSG inspirací pro náš výbor. Pro kvalitu a rozvoj naší profese je naprosto nezbytné vedle operativních úkolů reagovat rovněž náležitou měrou na výzvy, které mají zásadní význam a dlouhodobý dosah. K těmto druhým však přezkoumání hospodaření ÚSC

rozhodně nepatří, což ovšem neznamená, že by tomuto bodu agendy neměla být věnována i nadále přiměřená pozornost.

**Vladimír Zelenka**  
předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání 6. listopadu zabýval standardní agendou i aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Větší část jednání výkonného výboru se týkala návrhu rozpočtu na rok 2018.

Výkonný výbor schválil:

- složení odvolací komise k dílčí části auditorské zkoušky Právo v podnikání,
- navržený postup úpravy důvodové zprávy k rozpočtu na rok 2018,
- plán činnosti Redakční rady časopisu Auditor a Výboru pro vnější vztahy na rok 2018.

Výkonný výbor dále projednal:

- nabídku vzdělávacích akcí na období leden–červen 2018,
- navržený postup přípravy úprav vnitřních předpisů na sněm v roce 2018,

- aktualizaci dvou interních směrnic úřadu KA ČR,
- a schválil termín a program vánočního setkání KA ČR,
- personální záležitosti a schválil zahájení výběrového řízení za odcházející asistentku tajemníka kárné komise

a vzal na vědomí:

- informace o uskutečněných připomínkových řízeních k návrhům novel vyhlášek,
- informace o dodatku k rámcové pojistné smlouvě o pojištění odpovědnosti auditorů,
- zprávu ze setkání auditorů a asistentů auditora ve Vyškově,
- informace o slibu nových auditorů, který se uskutečnil 30. října 2017,
- výsledky per rollam hlasování o členech odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkouš-

ky Konsolidace a podnikové kombinace,

- výsledky per rollam hlasování o odhadu plnění rozpočtu roku 2017 a návrhu rozpočtu na rok 2018,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–září 2017,
- informaci o připravovaném semináři s ČNB, který se uskuteční 11. prosince 2017,
- zápis ze zahraniční služební cesty na jednání Members' Assembly ve Frankfurtu a z Výboru pro etiku Accountancy Europe v Bruselu,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- informace o podnětech vyřizovaných kárnou komisí v roce 2017,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Nový e-learningový kurz Zpráva auditora

Nabídka vzdělávání byla na konci října 2017 rozšířena o nový e-learningový kurz související s novelizací ISA po novele zákona o auditorech. Tento kurz umožní auditorům a asistentům auditora seznámit se formou samostudia s novými požadavky ISA na zpracování auditorských zpráv o provedení auditu účetních závěrek sestavených za období končící 15. 12. 2016 nebo po tomto datu.

Stejně jako ostatní e-learningové kurzy nabízené Komorou auditorů je i tento kurz vytvořen v jednoduchém prostředí a obsahuje kromě průvodce kurzem a návodu na organizaci studia také studijní materiál, který si může uchazeč vytisknout. Pod jednotlivými kapitolami si své znalosti může studující ověřit cvičnými testy s okamžitým vyhodnocením jeho odpovědí.

Kurz je možné objednávat prostřednictvím e-shopu komory jako ostatní vzdělávací akce. Přístupové údaje, které po zaplacení kurzu získá uchazeč na svůj e-mail, mají obvyklou délku platnosti tři měsíce. Po celou tuto dobu je možné si znalosti a testy opakovane procvičovat a kdykoli během této tříměsíční lhůty se lze do kurzu vracet.

Po úspěšném absolvování závěrečného testu je kurz započítán v rozsahu **8 hodin do kontinuálního profesního vzdělávání (KPV)**. Aktuálně je možné si tímto kurzem doplnit povinné (prioritní) vzdělávací téma, vyhlášené výkonným výborem KA ČR, s uzávěrkou 31. 12. 2017 v plném počtu 8 hodin. *(Pozn.: Toto povinné vzdělávací téma se vztahovalo k novele zákona o auditorech a k souvisejícím novelizovaným předpisům a auditori tuto povinnost plnili účastí na vybraných školeních Komory auditorů v letech 2015–2017).*

Úspěšným zakončením kurzu se rozumí zodpovězení minimálního počtu otázek závěrečného testu, který obsahuje modifikaci otázek z cvičných testů. **Po případném neúspěšném absolvování závěrečného testu lze nyní test opakovat.** Opravný test je, stejně jako v ostatních e-learningových kurzech nabízených komorou, k dispozici ihned po neúspěšném absolvování testu.

Obecně pro e-learningové kurzy platí, že:

- hodiny do KPV jsou započteny v příslušném roce, kdy byl absolvován závěrečný test,
- každý e-learningový kurz je možné po jeho úspěšném absolvování započítat stanoveným rozsahem hodin do KPV pouze jednou za kalendářní rok.

Zájemcům o e-learningové kurzy doporučujeme seznámit se s detailními organizačními a platebními podmínkami, které jsou k dispozici na webu KA ČR (**záložka Vzdělávání a publikace / E-learningové kurzy**).

S obsahem a strukturou nového e-learningového kurzu Zpráva auditora se můžete seznámit na třetí straně obálky tohoto čísla nebo přímo na webu komory v detailu kurzu ([www.kacr.cz/zprava-auditora](http://www.kacr.cz/zprava-auditora)). Odtud také můžete obvyklým způsobem kurz objednat.

**Iva Julišová, Světlana Koktová**  
oddělení vzdělávání KA ČR

## Setkání auditorů a asistentů auditora ve Vyškově

Výbor pro správu profese KA ČR uspořádal 2. října ve Vyškově setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci Komory auditorů. Za volené orgány se setkali zúčastnili prezidentka komory Irena Liškařová, viceprezident Jiří Pelák, předsedkyně dozorčí komise Jana Gebauerová a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský. Za úřad komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Tomáš Brumovský přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byla nová zpráva auditora. Celé setkání probíhalo formou besedy. Irena Liškařová, Jiří Pelák a Jana Gebauerová odpovídali na různé dotazy, všechny průběžně doplňoval Tomáš Brumovský. Beseda

byla zahájena vzájemným představením zúčastněných, kteří zároveň sdělili, co je při práci auditora trápí. Nejvíce se diskutovalo o neplnění povinností účetních jednotek ve vztahu k povinnosti auditu a zveřejňování účetních závěrek a také o novinkách ve školeních pořádaných komorou.

Na setkání zazněly různé dotazy či připomínky, jež lze chápat jako náměty na zlepšení podmínek pro práci auditorů.

Auditoři např. poukazovali na skutečnost, že podklady od účetních jednotek jim nejsou předkládány včas a v kvalitě, kterou auditori požadují. Ze strany auditorů zazněl požadavek na komoru, aby byla prováděna větší osvěta ve vztahu k veřejnosti, aby

## Informace z odborných výborů KA ČR

### Výbor pro auditorské zkoušky (VAZ)

23. října 2017

Na říjnovém zasedání zkouškového výboru proběhlo setkání s garantkou zkoušky Zdanění Janou Tepperovou, která informovala výbor o cílech a zaměření zkoušky, dále o tom, kde jsou vyžadovány podrobné znalosti a také o povinné a doporučené literatuře. Výbor hodnotil zkoušku jako vyváženou.

Dalším bodem jednání byla zpráva z dohledu ke zkoušce a kurzu Podnikové finance. RVDA zhodnotila úroveň lektorů jako velmi dobrou. Dle RVDA se jedná o zkušené lektory schopné udržet pozornost účastníků. Zkouška proběhla 2. června 2017, byly zkontrolovány obě varianty zkoušky, oponentura i zkušební řešení.

Výbor vzal na vědomí vyhodnocení zkoušek Právo v podnikání, Statistika a Informační technologie a také hodnocení kurzu Statistika, Informační technologie a Auditing I. Výbor schválil členy odborného dohledu ke zkouškám Auditing II, Manažerské účetnictví a Podnikové finance.

-pag-

### Výbor pro správu profese (VSP)

Výbor v období od července do začátku října 2017 vedle své běžné agendy dojednal s makléřskou společností RESPECT, a.s. dodatek k Rámcové pojistné smlouvě o pojištění odpovědnosti auditorů. Dodatek obsahuje bližší specifikaci pojistného krytí, aby se vyloučily jeho pochybnosti; změnu názvu činnosti podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců dle Živnostenského rejstříku a navýšení limitu odpovědnosti za škodu z provozu kanceláře

zdarma až na 10 milionů Kč pro ty pojištěné, kteří mají limit plnění ve výši 10 milionů Kč a více. V říjnu bylo uspořádáno další setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci komory, tentokrát ve Vyškově, a také byl uspořádán slavnostní slib nových auditorů (k obojímu více v samostatných článcích v tomto čísle v aktualitách). Byly připraveny podklady pro zřízení datových schránek (DS) statutárním auditorům určené Ministerstvu vnitra ČR jako zřizovateli DS a České poště, s.p. jako provozovateli DS. Zřízení DS není doposud ukončeno, protože u některých auditorů nedošlo k tzv. zतोžnění. Na tom, aby byly i tyto případy dořešeny, se dále pracuje.

**-SnL-**



## Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

10. října 2017

Členové výboru projednali závěry ze zářijového jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců, kde byl uzavřen příspěvek Přechod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni. Připravili vyjádření Komory auditorů k zamítavému vypořádání připomínek KA ČR k návrhu novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. ze strany MF ČR, které jsou přístupné na webu komory. Členové výboru se dlouhodobě věnují tvorbě materiálu, jenž bude shrnovat

i účetní jednotky věděly, že mají určité povinnosti vůči auditorům a nesou odpovědnost za předložené dokumenty.

Dále auditori hovořili o nekvalitě práce některých účetních, a to zejména proto, že „účetní profese“ není nijak regulována, může ji dělat každý. Auditori si stěžovali, že stát dává malý důraz na dodržování účetních zákonů, upřednostňuje daňové zákony, přitom tak přichází o důležitý nástroj k vymáhání daňových úniků.

Ve Vyškově se hovořilo také o nových podmínkách pro započtení účasti na vzdělávacích akcích absolvovaných u jiných odborných institucí do KPV auditorů. Seznam odborných institucí, které jsou výkonným výborem odsouhlaseny, je k dispozici na webu komory.

Dalším tématem, ke kterému proběhla velká diskuse, byla školení pořádaná komorou. Přítomní konstatovali, že obecně došlo ke zlepšení úrovně všech školení, která komora pořádá. Jiří Pelák informoval přítomné, že komora připravuje seriál s praktickými tipy co dělat, či nedělat při auditu. Každý díl seriálu, který bude zveřejňován v časopise Auditor formou krátkých rozhovorů fiktivních postav Huga a Sally, bude věnován jednomu tématu. Dále opět zazněl požadavek na určení pracnosti auditu a z toho na určení ceny za audit. Vedle toho, že to

neumožňují české zákony, tak kvalita (neboli pracnost) má být zajišťována jinými nástroji, zejména kontrolou kvality.

Ze strany auditorů byl dále vznesen požadavek na uspořádání školení zaměřených na mlčenlivost auditora a na povinnost auditorů hlásit trestné činy v souvislosti s mlčenlivostí auditora.

Přítomní vyslovili požadavek na komoru, zda by bylo možné prosadit do legislativy povinnost pro obchodní společnosti, které nemají povinný audit, nechat si od auditora provést jakousi „prověrku“, čímž by případný první povinný audit nebyl takovou zátěží. Jiří Pelák uvedl, že s ohledem na nízké limity povinného auditu v ČR se mu zavedení takové povinnosti jeví nereálné.

Setkání ve Vyškově bylo věcné a všichni účastníci se aktivně zapojili do diskuse. Komora děkuje všem, kteří se setkání zúčastnili, za jejich připomínky, náměty a hodnocení akcí pořádaných komorou. Ať už byly akce hodnoceny kladně či záporně, všechny informace jsou cenné.

**Tomáš Brumovský**

předseda Výboru pro správu profese KA ČR

**Libuše Šnajdrová**

evidence auditorů KA ČR

## Noví auditori složili v říjnu slib

Dne 30. října 2017 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli složit slib do rukou prezidentky komory Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za komoru zúčastnili člen výkonného výboru a viceprezident komory Jiří Pelák a člen výkonného výboru a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský.

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

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Kamil NOVÁK	2427	V době zápisu do rejstříku auditorů byl zaměstnán u společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o.
Mgr. Ing. Pavel BRTNÍK	2428	AUDIT AK CONSULT, s.r.o.
Ing. Jana CHYTKOVÁ	2429	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. Tomáš UVÍRA	2430	Mazars Audit s.r.o.
Ing. Vladana HOROVÁ	2431	BDO Audit s.r.o.
Ing. Jana ZEMANOVÁ	2432	Praxi vykonávala u auditorky Ing. Zdenky Fraňové. Auditorské služby bude provádět jménem společnosti IG-CZ Audit s.r.o., po zapsání této společnosti do rejstříku auditorů.
Ing. Iveta KOVÁČOVÁ	2433	Praxi vykonávala u auditorky Mgr. Ing. Svatavy Hanušové. Auditorské služby bude provádět jako zaměstnanec Mgr. Ing. Svatavy Hanušové.
Ing. Ilona LAUROVÁ	2434	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Zdeněk OLEXA	2435	BETA Audit spol. s r.o.
Ing. Michal STRÁNSKÝ	2436	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

V tabulce je seznam nových auditorů, mezi nimiž jsou i dva auditoři (Kamil Novák a Pavel Brtník), kteří složili slib v červenci 2017.

Zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkuškového systému, tak i praxe asistentů auditora.

Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

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

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR



definiční znaky výnosů a mohl by se stát základem pro diskusi nad nedostatečnou úpravou v českých účetních předpisech.

## Výbor pro IFRS a Finanční instituce (VIFRS)

18. října 2017

Výbor připravoval prosincové setkání zástupců ČNB, konkrétně z odboru cenných papírů a regulovaných trhů, se zástupci auditorů, kteří auditují subjekty kontrolované ČNB. Setkání se bude týkat kontrol ČNB v souvislosti s požadavky ESMA (i z hlediska metodiky auditu), dopadů nových IFRS standardů a klíčových zjištění z předchozího roku. Výbor připravuje aktualizaci odkazů na překlady IFRS standardů a dalších materiálů na webu komory včetně metodické pomůcky pro audit společností připravujících účetní závěrku podle IFRS v souvislosti s nově přijatými standardy (např. IFRS 9, IFRS 15). Byla projednána také organizace klubových setkání na téma nové standardy IFRS, která se uskuteční v květnu 2018. Členové výboru diskutovali vypořádání připomínek KA ČR k vyhláškám č. 501/2002 Sb. a 502/2002 Sb., které jsou přístupné na webu KA ČR.

## Výbor pro veřejný sektor (VVS)

9. října 2017

Na říjnovém jednání výboru byl projednán návrh nezbytných úprav příkladu zprávy o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen územní celky) týkající se nového předmětu přezkoumávání vyplývajícího z novely zákona o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, kterým je ověřování poměru dluhu územního celku k průměru jeho

příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, a související povinnosti uvádět požadované údaje o tomto ukazateli ve zprávě o přezkoumání hospodaření. Dále se projednávala úprava příkladu smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření reagující na nové předpisy, které auditoři při přezkoumání hospodaření musí při své práci reflektovat (např. zákon o rozpočtové odpovědnosti, zákona o registru smluv). Oba upravené dokumenty budou zveřejněny na webu KA ČR v sekci metodická podpora. Předmětem jednání byly také články do tohoto čísla časopisu Auditor.

### Výbor pro SME/SMP (VSME)

12. října 2017

Členové výboru projednali aktualizaci metodické pomůcky pro provádění auditu malých a středních podniků (zveřejněné na webu komory). Zaměří se především na doplnění o změny v oblasti legislativy, monitoring článků z časopisu Auditor, příp. jiných odborných časopisů a publikací a nové příklady z oblasti testů věcné správnosti.

### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

9. října 2017

Na říjnovém jednání byla diskutována koncepce pokračování seriálu Hugo a Sally. Členové výboru předpokládají, že v následujících číslech časopisu budou řešena témata: inventarizace, konfirmace, nepřetržité trvání podniku, testování snížení hodnoty majetku, účetní odhady. Výbor má v plánu zveřejňovat témata v časovém souladu s tím, co auditoři v daných obdobích řeší při své práci.

-pse-

## Promítání filmu False Assurance

Komora auditorů ČR se ve spolupráci s ICAEW a VŠE v Praze podílela na organizaci filmového večera na téma úskalí, tlaků a podvodů, se kterými se auditoři při své práci setkávají. Akce proběhla 25. října v podvečerních hodinách na půdě VŠE v Praze a zúčastnilo se jí přes 300 diváků, mezi kterými nechyběli ani auditoři.

Příběh filmu byl situován do korporátního prostředí klienta, který podniká v oblasti IT. Ve filmu se objevila řada postav. Každá z nich měla své vlastní zájmy, které nebyly zřejmé od prvního momentu. Film tak poměrně věrně navodil situaci, ve které se auditor často nachází, když se snaží zorientovat v neznámém prostředí klienta. Přestože se jednalo o film o auditorech a pro

auditory, nechybělo napětí, ani promyšleně vybudovaný příběh, který by mohl konkurovat leckterému thrilleru. Poučných momentů se objevilo nečekaně mnoho.

Součástí akce byla i prezentace vzájemného uznávání zkoušek mezi ICAEW a Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze, kterého se zhostil děkan fakulty Ladislav Mejzlík. Po promítání následovala krátká diskuse zaměřená na osobní postřehy z filmu, které se v panelu zúčastnili Jiří Pelák, Martin Tesař, Věra Mázánková, Ladislav Langr a Karel Charvát. Film uvedl a poté jím prováděl Martin Manuzzi, který zastupoval producenta filmu, ICAEW.

**Jiří Pelák**

první viceprezident KA ČR



## Editorial

Veřejný sektor je významnou součástí naší ekonomiky i společnosti. Jeho smyslem je poskytování veřejných služeb. Finanční prostředky na své fungování získává z veřejných rozpočtů, které jsou naplňovány zejména prostřednictvím vybraných daní a poplatků. Podstatou veřejného sektoru je veřejná správa, která se dělí na státní správu a samosprávu, popř. na další subjekty veřejné správy, je-li na ně přenesen výkon státní správy zákonem nebo rozhodnutím na základě zákona. Veřejnou správu tvoří soustava úřadů s centrální nebo územní působností, ale i další organizace, které poskytují veřejné služby, např. školy, nemocnice, domovy důchodců, ústavy sociální péče a jiné. Smyslem fungování veřejného sektoru je především uspokojování cizích potřeb. Základem jeho fungování je naplňování veřejného zájmu, kterým se obecně rozumí zájem odpovídající potřebám společnosti.

Téma tohoto čísla uvozuje článek *Veřejný sektor*, který se věnuje státnímu rozpočtu a finančním vztahům státního rozpočtu k rozpočtům krajů a obcí.

V roce 2010 byla zahájena reforma veřejných financí. Její součástí je i sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Povinnost sestavovat účetní výkazy za Českou republiku je dána zákonem o účetnictví. Článek *První sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku* autorů Jaromíra Klabana a Nikolaje Terzieva rekapituluje výsledky účetní konsolidace státu za období roku 2015.

Z veřejně dostupných informací vyplývá, že účetní konsolidace státu představuje sestavení účetních výkazů za Českou republiku, za skupinu účetních jednotek tak, jako by se jednalo o jedinou účetní jednotku. Do konsolidačního

celku Česká republika byly zahrnuty organizační složky státu – správci kapitol, organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti a městské části hlavního města Prahy. Účetní výkazy za Českou republiku tvoří podle zákona o účetnictví souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha. Více informací týkajících se souhrnných účetních výkazů za Českou republiku je uvedeno v příspěvku nazvaném *Účetní výkazy za Českou republiku sestavené za rok 2015*.

Další příspěvky se věnují některým vybraným oblastem týkajícím se organizací veřejného sektoru. Tomáš Bartoš se zamýšlí nad rozpočtovou odpovědností veřejných institucí a dopadem do ověřovacích zakázek veřejného sektoru. Dvojice autorů Tomáš Sluka a Nikola Kortanová navazují na příspěvek, který byl uveřejněný

v našem časopise v loňském roce a zabývají se fondy příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky, tj. kraji, obcemi i dobrovolnými svazky obcí. Michal Svoboda v článku *Analýza výskytu rezerv a opravných položek v účetních závěrkách českých obcí* ukazuje, jak často jsou vykázány rezervy a opravné položky.

V závěru tematické části je rozhovor s Lubošem Rokosem z Nejvyššího kontrolního úřadu, který je předsedou Redakční rady překladu IPSAS a členem Výboru pro veřejný sektor KA ČR.

Část věnovaná veřejnému sektoru končí testem, ve kterém si můžete vyzkoušet, jak pozorně jste četli.

Poděkování za výdrž a maximální nasazení patří všem, kteří se na přípravě tohoto čísla podíleli. Pevně věřím, že vás jeho obsah zaujme.

**Martina Smetanová**  
editorka tohoto čísla



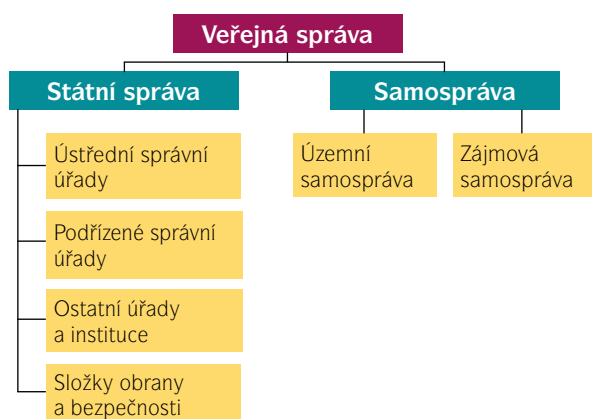
# Veřejný sektor



Martina Smetanová

Podstatou veřejného sektoru je veřejná správa, která se dělí na státní správu a samosprávu, popř. na další subjekty veřejné správy, je-li na ně přenesen výkon státní správy zákonem nebo rozhodnutím na základě zákona. Tvoří ji soustava úřadů s centrální nebo územní působností, ale i další organizace, které poskytují veřejné služby.

## Institucionální pojetí veřejné správy



### Státní správa

Částí veřejné správy je státní správa vykonávaná státem, respektive jeho orgány anebo orgány, na které stát výkon státní správy přenesl. Klíčovými orgány státní správy jsou ústřední orgány státní správy, tj. ministerstva, úřady a další orgány státní správy.

### Rozpočet

Státní rozpočet je finančním plánem hospodaření státu pro daný rozpočtový rok. Jedná se o souhrn očekávaných příjmů a výdajů. Výdaje ukazují, kolik stát vydá na financování aktivit státu (např. na školství, zdravotnictví, důchody, sociální dávky, platy). Příjmy pak představují zdroje, ze kterých budou výdaje financovány.

K těmto zdrojům patří daně, poplatky, jiné příjmy anebo cizí zdroje.

Státní rozpočet je hlavní součástí systému veřejných financí, který zahrnuje i hospodaření státních fondů, územních samosprávných celků (obcí, krajů) a dobrovolných svazků obcí, zdravotních pojišťoven a různých mimorozpočtových organizací.

Státní rozpočet je základním nástrojem přerozdělování prostředků za účelem zajištění politických, ekonomických a sociálních funkcí státu a má podobu zákona. Úhrnná bilance příjmů a výdajů schváleného státního rozpočtu v letech 2014–2017 je uvedena v e-příloze toho čísla.

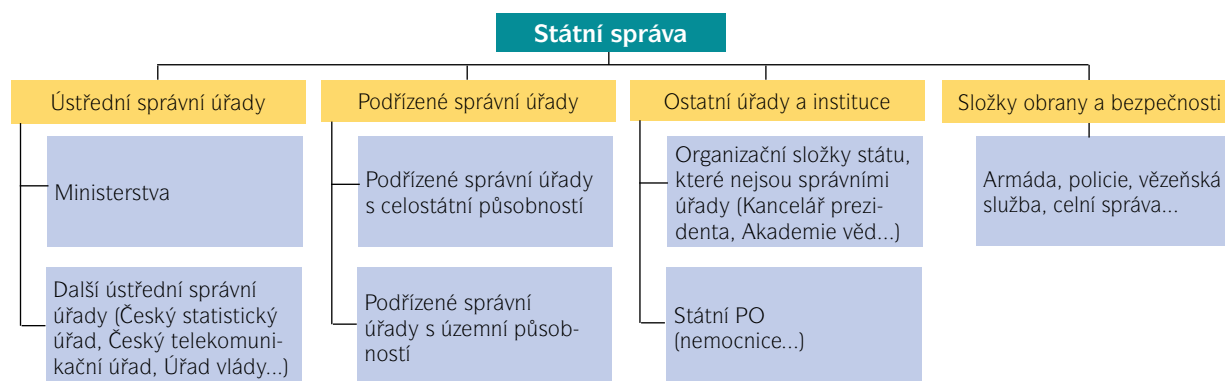
Saldo příjmů a výdajů rozpočtu je rozdíl mezi očekávanými příjmy a výdaji. Kladné saldo znamená přebytek, záporné schodek/deficit. Schodkové hospodaření vyžaduje, aby si stát na pokrytí plánovaných výdajů půjčil, pokud nemůže schodek hospodaření pokrýt z přebytků předcházejících let. Deficit rozpočtu tak většinou financuje prodejem státních dluhopisů (státní pokladniční poukázky, střednědobé a dlouhodobé státní dluhopisy a spořicí státní dluhopisy), ale i půjčkami.

Příjmy a výdaje státního rozpočtu se dělí na kapitoly, které vyjadřují okruh působnosti ústředních orgánů a dalších organizačních složek státu. Celkový přehled příjmů a výdajů schváleného státního rozpočtu v letech 2014–2017 najdete v e-příloze.

### Výsledné saldo a závěrečný účet

Po skončení rozpočtového roku se zjistí výsledné saldo rozpočtu jako celoroční rozdíl skutečných příjmů a skutečných výdajů. Pokud se výsledné saldo liší od toho plánovaného, rozhoduje o použití přebytku nebo o úhradě schodku na návrh vlády Poslanecká sněmovna.

Zpracovává se i tzv. státní závěrečný účet, který obsahuje údaje o výsledcích rozpočtového hospodaření uplynulého kalendářního roku. V e-příloze je uvedeno porovnání rozpočtu a výsledného salda příjmů a výdajů za roky 2014, 2015 a 2016.





## Územní samospráva

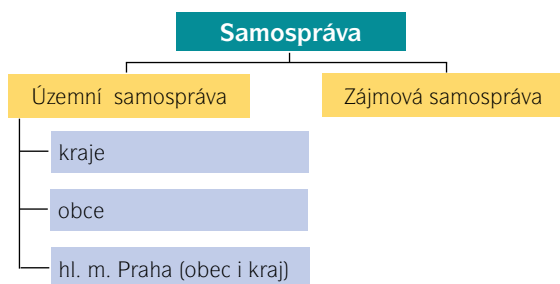
Článek 99 zákona č. 1/1993 Sb., ústava České republiky, říká, že Česká republika se člení na obce, které jsou základními územními samosprávnými celky a kraje, které jsou vyššími územními samosprávnými celky. Územní samosprávné celky jsou územními společenstvími občanů, která mají právo na samosprávu. Územní samospráva spravuje své záležitosti samostatně (samostatná působnost). Obec je vždy součástí vyššího územního samosprávného celku.

Do samostatné působnosti patří záležitosti, které jsou v zájmu obce, resp. kraje a jeho občanů, pokud v konkrétních případech nestanoví platná legislativa jinak.

Státní správu vykonává územní samospráva jako svou přenesenou působnost. Tuto činnost vykonávají kraje (resp. krajské úřady), obce (resp. obecní úřady) a hlavní město Praha (resp. Magistrát) jménem státu a plní jeho úkoly. Podle rozsahu výkonu státní správy v přenesené působnosti se obce dělí na obce se základním rozsahem přenesené působnosti a obce s širším rozsahem přenesené působnosti. Konkrétní obsah přenesené působnosti je stanoven zvláštními právními předpisy z jednotlivých odvětví státní správy.

Postup orgánů při výkonu státní správy je upraven procesními zákony. Rozhodnutí při výkonu přenesené působnosti nepřezkoumávají orgány obce, ale nadřazené orgány státu. Při výkonu přenesené působnosti se musí orgány obce plně řídit vůlí státu, který ji na obce přenesl, a respektovat nejen právní předpisy obsažené ve Sbírce zákonů, ale i pokyny a metodické návody ústředních státních orgánů a usnesení vlády.

Pod územní samosprávu řadíme kraje, obce a hlavní město Prahu (včetně 57 městských částí hlavního města Prahy). Území České republiky je rozděleno na 14 krajů (včetně hlavního města Prahy) s více než šesti tisíci obcemi.



## Kraje

Kraje jsou veřejnoprávní korporace, které mají vlastní majetek a vlastní příjmy a hospodaří podle vlastního rozpočtu. Vystupují vlastním jménem v právních vztazích a nesou odpovědnost plynoucí z těchto vztahů. Územně je jejich působnost omezena na území kraje, které je určeno výčtem území obcí, které na území daného kraje patří. Stát neručí za hospodaření a závazky kraje, pokud tento závazek nepřevzeme smluvně.

V e-příloze uvádím výši příspěvku na výkon státní správy podle jednotlivých krajů v letech 2014–2017.

## Obce

Obce jsou veřejnoprávní korporace, které mají vlastní majetek a hospodaří s vlastním rozpočtem. Vystupují vlastním jménem v právních vztazích a nesou odpovědnost plynoucí z těchto vztahů. Obcí se rozumí též městys, město, statutární město a hlavní město Praha, které je zároveň krajem. Územně je jejich působnost omezena na území obce, které je tvořeno jedním nebo více katastrálními územími. V e-příloze je uveden přehled dotací na vybraná zdravotnická zařízení a příspěvků na výkon státní správy poskytnutých obcím ze státního rozpočtu v úhrnu podle krajů v letech 2014–2017.

## Účetnictví

Z pohledu účetní legislativy, tj. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, patří ministerstva a úřady (tj. organizační složky státu) a územní samosprávné celky (tj. obce a kraje) mezi tzv. vybrané účetní jednotky, které jsou podle zákona o účetnictví vždy považovány za velké účetní jednotky, ale nemají povinnost mít řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem.

Účetní závěrku těchto účetních jednotek tvoří rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející období splní dvě hodnoty, a to: aktiva celkem 40 milionů Kč a roční úhrn čistého obrátu 80 milionů Kč.

Účetní závěrky vybraných účetních jednotek jsou předávány do centrálního systému účetních informací státu, který spravuje Ministerstvo financí. Účetní záznamy jsou Ministerstvem financí následně využívány pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku.

**Martina Smetanová**

*Mgr. et Mgr. Martina Smetanová pracovala od roku 2001 do roku 2014 v oddělení auditu společnosti Deloitte, kde se specializovala na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Od roku 2014 do června 2016 působila na Ministerstvu financí ČR jako vedoucí oddělení Regulace externího auditu. Od července 2016 pracuje jako kontrolor kvality Rady pro veřejný dohled nad auditem. Je členkou Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, který od roku 2008 spolupracuje s Ministerstvem financí ČR. Spolupracuje se zaměřuje na standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a na postupy pro provádění přezkoumání hospodaření u těchto účetních jednotek. Věnuje se lektorské a publikační činnosti.*

# První sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku



Jaromír Klaban

V časopise Auditor č. 7/2016 byl publikován článek s názvem „Účetní konsolidace státu a centrální systém účetních informací státu“, který popsal základní kroky konsolidace státu se zaměřením na procesy v centrálním systému účetních informací státu a přiblížil některé technické aspekty a vazby předávání účetních záznamů.

Cílem tohoto příspěvku je navázat na publikovaný článek a shrnout výsledky účetní konsolidace státu za účetní období roku 2015.



Nikolaj Terziev

## Jak se postupovalo

Účetní výkazy za Českou republiku byly poprvé sestaveny 30. listopadu 2016 a 29. prosince 2016 byly zveřejněny, spolu se Zprávou o účetních výkazech za Českou republiku, na internetových stránkách Ministerstva financí.

- Celý proces začal shromažďováním seznamů, na jejichž základě došlo k vymezení konsolidačních celků státu, a sběrem dalších účetních záznamů, jako jsou účetní závěrky a Pomocný analytický přehled představující datovou základnu pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku.
- Následně probíhaly obsahové kontroly zmíněných účetních záznamů. Z pohledu konsolidace jsou nejdůležitější tzv. konsolidační křížové kontroly, pomocí nichž jsou odhaleny rozdíly ve vzájemných vztazích vykazovaných partnerskými účetními jednotkami. Na rozdíly v těchto kontrolách byly dotčené subjekty upozorněny. Následným dotazováním a vysvětlením rozdílů došlo k úpravám a vzájemné vztahy se vyloučily tak, aby nedošlo ke zkreslení účetních výkazů za Českou republiku.
- Po sjednocení dat od různých typů účetních jednotek na jednotnou strukturu byla data převedena z datového skladu centrálního systému účetních informací státu do konsolidačního modulu. V konsolidačním modulu byly provedeny opravné účetní zápisy na základě vysvětlení rozdílů ve vzájemných vztazích.
- Po úpravách proběhl samotný proces účetní konsolidace prostřednictvím spuštění jednotlivých opatření nadefinovaných v konsolidačním modulu. V účetním období roku 2015 se jednalo o validační opatření a o vylučování vzájemných vztahů.

- Konečnou fází bylo vygenerování konsolidovaných účetních výkazů a sady reportů nezbytných pro sestavení Zprávy o účetních výkazech za Českou republiku.

## Informace ze souhrnných výkazů

Účetní výkazy za Českou republiku byly sestaveny k 31. prosinci 2015 v tomto členění:

- a) souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
- b) souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
- c) příloha.

Podrobnější informace jsou uvedené ve Zprávě o účetních výkazech za Českou republiku za účetní období roku 2015<sup>1</sup>.

Vlivem postupného navyšování subjektů zahrnutých do konsolidačních celků státu (za účetní období roku 2016 se zvýší počet konsolidovaných jednotek státu ze 7 298 na cca 18 200 subjektů) je omezena vypovídací schopnost konsolidovaných účetních výkazů, ale velmi cenná je skutečnost, že došlo k praktickému ověření celého procesu včetně technického řešení.

## Majetek a závazky státu

Souhrnný výkaz majetku a závazků státu zobrazuje stav jednotlivých položek aktiv a pasiv za Českou republiku. Souhrnný výkaz majetku a závazků státu v jeho závazné podobě je uvedený na internetových stránkách Ministerstva financí<sup>2</sup>.

Celková netto aktiva státu k 31. 12. 2015 dosahuje výše 3 042 212,2 milionu Kč. Jedná se o částku, ve které jsou zohledněné oprávky a opravné položky, tedy trvalé i dočasné opotřeby majetku a případné přechodné snížení hodnoty majetku. Největší podíl tvoří dlouhodobý hmotný majetek, a to 52,6 %, dále dlouhodobý finanční majetek 13,5 %, krátkodobé pohledávky 13,4 % a krátkodobý finanční majetek 12,3 %. Aktiva jsou kryta z 88 % cizími zdroji, především vydanými dluhopisy.

## Náklady a výnosy státu

Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu zobrazuje stav jednotlivých položek nákladů a výnosů za Českou republiku. Členění na jednotlivé položky, resp. závazný vzor souhrnného výkazu nákladů a výnosů státu, je k dispozici na internetových stránkách Ministerstva financí<sup>3</sup>.

Celkové náklady státu za účetní období roku 2015 činí 1 590 838,3 milionu Kč. Největší položkou jsou

<sup>1</sup> [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi\\_2015\\_Zprava-o-ucetnich-vykazech-za-CR-za-ucetni-obdobi-2015.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2015_Zprava-o-ucetnich-vykazech-za-CR-za-ucetni-obdobi-2015.pdf)

<sup>2</sup> [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi\\_2015\\_Souhrnny-vykaz-majetku-a-zavazku-statu-k-31-12-2015.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2015_Souhrnny-vykaz-majetku-a-zavazku-statu-k-31-12-2015.pdf)

<sup>3</sup> [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi\\_2015\\_Souhrnny-vykaz-nakladu-a-vynosu-statu-k-31-12-2015.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2015_Souhrnny-vykaz-nakladu-a-vynosu-statu-k-31-12-2015.pdf)

náklady na transfery tvoří 70 % z celkových nákladů a náklady z činnosti, které představují téměř 25 % celkových nákladů.

Klíčovou položkou výnosů jsou výnosy z daní a poplatků dosahující téměř 80 % celkových výnosů.

### Problematické oblasti

Jako u každého nového projektu, tak i při sestavování účetních výkazů za Českou republiku se až v praxi objevily skutečnosti, které znamenají určitá úskalí.

Jednou z problematických a zároveň nejvýznamnějších oblastí účetní konsolidace státu jsou transfery. Z detailních analýz dat předávaných do centrálního systému účetních informací státu a na základě komunikace s účetními jednotkami byly identifikovány některé významné překážky pro správné vyloučení transferů zejména ve spojitosti s odlišným účtováním, časovým nesouladem a vykazováním nesprávných partnerů.

Kromě toho je třeba upozornit na zanedbávání odsouhlasení pohledávek a závazků. Při důkladném provádění odsouhlasení pohledávek a závazků by se významně snížil počet rozdílů ve vzájemných vztazích.

V rámci příprav účetní konsolidace státu za účetní období roku 2016 se objevují i další problémy. Například bylo zjištěno, že některé spravující jednotky neinformovaly své podřízené účetní jednotky o jejich zahrnutí do konsolidačního celku Česká republika či s nimi v procesu účetní konsolidace státu nedostačtěně spolupracují.

### Co se změnilo za rok 2016

Nejdůležitější změnou při sestavování účetních výkazů za Českou republiku za rok 2016 oproti roku 2015 bude počet účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku Česká republika. Za účetní období roku 2016 naroste počet konsolidovaných jednotek státu na cca 18 200 subjektů. Bude se jednat zejména o účetní jednotky typu státních podniků, příspěvkových organizací, veřejných výzkumných institucí a obchodních korporací.

Za účetní období roku 2016 budou hodnoty většiny položek vyšší. Například příspěvkové organizace navýší čistá aktiva státu o zhruba jeden bilion korun.

Další významnou skupinou účetních jednotek, která bude mít značný vliv na konečnou podobu účetních výkazů za Českou republiku, budou obchodní korporace. Například aktiva skupiny ČEZ přesahují hranici 600 miliard Kč.

### Závěr a další rozvoj

Projekt sestavování účetních výkazů za Českou republiku vyplynul z potřeby vytvoření podmínek pro zajištění informací o hospodářské situaci státu a územních samosprávných celků tj. obcí a krajů. Do sestavení konsolidovaných účetních výkazů nebylo možné jednoznačně odpovědět na otázku, jaký je majetek státu,

jaké má stát pohledávky nebo jak vysoké jsou jeho závazky.

Vypovídací schopnost údajů z účetních výkazů za Českou republiku bude stoupat s vytvářením časové řady za další období, kdy bude možné údaje srovnávat a hlouběji analyzovat.

Předpokládáme, že konsolidace státu přispěje k získání komplexních informací o celkové finanční situaci a výkonnosti státní správy a samosprávy a bude sloužit jako podpůrný prvek při posílení finančního a rozpočtového plánování v rámci racionalizace nakládání s veřejnými prostředky a rozvoje řídicích a kontrolních systémů veřejné správy.

**Jaromír Klaban  
Nikolaj Terziev**

**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.

**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.



*To jsou první konsolidované výkazy státu. Neměli bychom je zvětšit pro budoucí generace?*

*Kresba: Ivan Svoboda*

# Účetní výkazy za Českou republiku sestavené za rok 2015

Ze Zprávy o účetních výkazech za Českou republiku za účetní období roku 2015 uveřejněné na webových stránkách Ministerstva financí vyplývá, že účetní konsolidace státu představuje sestavení účetních výkazů za Českou republiku, za skupinu účetních jednotek tak, jako by se jednalo o jedinou účetní jednotku.

## Legislativa

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů („zákon o účetnictví“)
- Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku, ve znění pozdějších předpisů („konsolidační vyhláška státu“)
- 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, ve znění pozdějších předpisů („technická vyhláška“)
- 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 („prováděcí vyhláška“)

Povinnost sestavovat účetní výkazy za Českou republiku je dána zákonem o účetnictví. Ustanovením § 23b odst. 5 tohoto zákona je stanoveno, že podmínky způsobu sestavení ročních účetních výkazů za Českou republiku, zejména vymezení konsolidačního celku Česká republika a dílčích konsolidačních celků státu, podmínky významnosti pro zahrnutí do konsolidačního celku Česká republika a do dílčích konsolidačních celků státu, způsob a rozsah použití metod konsolidace a určení odchylek stanoví konsolidační vyhláška státu, která nabyла účinnosti 1. ledna 2015. Pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení, rozsah a četnost předávání konsolidačních účetních záznamů jsou stanovena technickou vyhláškou.

## Hugo a Sally se baví o inventurách

### 1. Musím tam být?



Ahoj Sally, klient mi psal, že příští týden bude provádět inventury zásob, ale já mám v plánu jet na lyže. Jak by to šlo udělat jinak?

Tak to tě zklamá Hugo. Požadavek na účast auditora na inventurách zásob je velmi striktní. Být tebou, tak zruším dovolenou, dokud je ještě nižší stornovací poplatek.

To né, přítelkyně to už celé naplánovala! Zas tak striktní to být nemůže! Co když si cestou na inventuru třeba zlomím nohu? Nebo co kdybych měl být u inventury radioaktivního uranu? Aha! V takových případech se inventury účastnit nelze a auditorské standardy po mně nemůžou chtít něco, co nejde!

No tak to jsou docela extrémní, ne? To je tvůj případ?

Ne, jde o saponáty, mýdla a tak. Ale jde mi o princip, chápeš?

Ach tak. Pokud jde o sklad uranu, asi se opravdu nebudeš moci účastnit inventury zásob, aniž by bylo ohroženo tvé zdraví. Pak budeš muset najít nějaký alternativní postup, jak si jeho existenci ověřit. Například pomocí ověření jeho následného prodeje.

No konečně! Když tedy nemůžu na inventury, mohu zásoby ověřit třeba dle následných prodejů?

Ale néé. To platí jen pro tvůj příklad s uranem, tedy v případech, kdy není možné se inventury pro její unikátní (a většinou ohrožující) vlastnosti zúčastnit.



### Subjekty zahrnuté do konsolidace

Do konsolidačního celku Česká republika byly zahrnuty organizační složky státu – správci kapitol, organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti a městské části hlavního města Prahy. Za účetní období roku 2015 tvoří konsolidační celek Česká republika 7 298 účetních jednotek.

Obecně platí, že do konsolidačního celku Česká republika budou v následujícím období zahrnuty vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle prováděcí vyhlášky, a subjekty, které vedou účetnictví podle jiných prováděcích právních předpisů, zejména obchodní korporace, zdravotní pojišťovny, banky, pojišťovny a veřejné výzkumné instituce.

### Subjekty vyloučené z konsolidace

Z účetní konsolidace státu byly vyloučeny účetní jednotky:

- které nepředaly účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu,
- které nepředaly data v požadované struktuře,
- u nichž se v rozvaze aktiva nerovnajíc pasivům,
- jejichž výsledek hospodaření běžného účetního

období uvedený v rozvaze se nerovná výsledku hospodaření běžného účetního období uvedenému ve výkazu zisku a ztráty,

- jejichž informace vykazované v účetní závěrce a v Pomocném analytickém přehledu se významně liší.

Vyloučeno bylo devět subjektů, které v průběhu roku 2015 zanikly a nepředaly účetní výkazy do centrálního systému účetních informací státu, a třináct subjektů z důvodu nekonzistentnosti vykazování v účetních výkazech předaných do centrálního systému účetních informací státu.

### Složení konsolidačního celku Česká republika

Ve vládní části vykazuje nejvyšší objem aktiv Ministerstvo financí, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstvo obrany. Z organizačních složek státu jsou z hlediska objemu aktiv netto nejvýznamnější Generální finanční ředitelství, Česká správa sociálního zabezpečení a Generální ředitelství cel. Ze státních fondů jsou to pak Státní fond dopravní infrastruktury, Státní fond rozvoje bydlení a Státní fond životního prostředí. Z municipální části vykazuje nejvyšší objem aktiv netto hlavní město Praha (uvedeno v řádce „obec“ v tabulce na další straně).

A co zlomená noha? A zdrcená přítelkyně?

V případě zlomené nohy je to přísnější: návštěvě skladu se nevyhneš. Budeš tam muset vyrazit, až budeš v pořádku.

To už ale klient bude mít inventuru hotovou!

Vždyť jsem říkala, že to je přísnější. Musíš do skladů, kde máš dvě možnosti: buď požádáš klienta o mimořádnou inventuru, nebo něco přepočítáš sám a zároveň ověříš pohyby, které nastaly od původní inventury.

Přepočítat sám? Bude to peklo, ale přítelkyně mi za to stojí.

Hugo, zase špatně. Vlastní přepočet můžeš použít jen v případě neočekávané události, která ti zabránila účasti na inventuře. To je ten tvůj příklad se zlomenou nohou. Zdrcená přítelkyně by dle ISA 501 nepochybně patřila spíše do kategorie „očekávané události“, kde žádný pardon neplatí.

Tak to je v pytlí. A to ten klient skoro žádné zásoby nemá.

Já se z tebe zblázním! To je v tvém případě nejdůležitější. Pokud ty zásoby jsou pod úrovní materiality, inventur se povinně účastnit nemusíš.

Složení konsolidačního celku Česká republika  
(celkem 7 298 účetních jednotek)

Subjekty	Počet subjektů
<b>vládní část</b>	
Organizační složka státu – správce kapitoly	38
Organizační složka státu	238
Státní fond	6
<b>Celkem vládní část</b>	<b>282</b>
<i>Počet vyloučených subjektů</i>	<i>2</i>
<b>municipální část</b>	
Kraj	13
Obec	6243
Městské části hl. m. Prahy	57
Dobrovolný svazek obcí	696
Regionální rada regionu soudržnosti	7
<b>Celkem municipální část</b>	<b>7 016</b>
<i>Počet vyloučených subjektů</i>	<i>20</i>

Zdroj: MF ČR

### Účetní výkazy za Českou republiku

Účetní výkazy za Českou republiku se sestavují podle zákona o účetnictví ročně v členění:

- souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
- souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
- výkaz peněžních toků,
- příloha.

Pro účely účetní konsolidace státu jsou využívána data z účetní závěrky, primárně z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, kde jsou podstatné informace o podrozkaze.

Souhrnný výkaz majetku a závazků státu  
k 31. 12. 2015 – netto

AKTIVA		PASIVA	
Název položky	v mil. Kč	Název položky	v mil. Kč
Dlouhodobý nehmotný majetek	22 023	Jmění a upravující položky	718 470
Dlouhodobý hmotný majetek	1 602 020	Fondy	25 274
Dlouhodobý finanční majetek	410 980	Konsolidovaný výsledek hospodaření	-381 625
Dlouhodobé pohledávky	161 616	Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření	-7 358
<b>Stálá aktiva</b>	<b>2 196 639</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>354 761</b>
Zásoby	63 236	Rezervy	1 392
Krátkodobé pohledávky	406 884	Dlouhodobé závazky	1 836 538
Krátkodobý finanční majetek	375 454	Krátkodobé závazky	849 522
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>845 574</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>2 687 452</b>
<b>Celkem</b>	<b>3 042 213</b>	<b>Celkem</b>	<b>3 042 213</b>

Zdroj: MF ČR

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v Kč, s přesností na dvě desetinná místa.

Z Pomocného analytického přehledu jsou využívány zejména informace o partnerech a o změnách majetkových účastí včetně vysvětlování významných částek. Jednotkami, které v roce 2015 předávaly Pomocný analytický přehled s daty k 31. 12. 2015, jsou organizační složky státu, státní fondy, regionální rady regionů soudržnosti, kraje, hlavní město Praha a obce, jejichž počet obyvatel přesahuje 3 tisíce.

Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu  
k 31. 12. 2015

NÁKLADY		VÝNOSY	
Název položky	v mil. Kč	Název položky	v mil. Kč
Náklady z činnosti	392 813	Výnosy z činnosti	122 832
Finanční náklady	83 992	Finanční výnosy	61 430
Náklady na transfery	1 114 033	Výnosy z transferů	153 503
Náklady ze sdílených daní a poplatků	0	Výnosy z daní a poplatků	1 245 137
<b>Celkem</b>	<b>1 590 838</b>	<b>Celkem</b>	<b>1 582 602</b>
<b>Konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období</b>			<b>-7 936</b>

Zdroj: MF ČR

Příloha k 31. 12. 2015 obsahuje informace podle § 7 odst. 5 zákona o účetnictví o stavu účtů v knize podrozvahových účtů:

Název položky	v mil. Kč
Majetek a závazky	865 425
Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů	62 706
Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	10 254
Další podmíněné pohledávky	164 682
Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů	813 818
Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	21 049
Další podmíněné závazky	403 738
Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty	-739 107

Zdroj: MF ČR

### Metody konsolidace

Pro účely sestavování účetních výkazů za Českou republiku jsou použity metody konsolidace podle konsolidační vyhlášky státu.

Metoda konsolidace	Konsolidovaná jednotka státu, která je:
Metoda plné konsolidace	ovládanou osobou podle zákona o obchodních korporacích
Zjednodušená metoda plné konsolidace	založena nebo zřízena podle jiného právního předpisu, nebo která je územním samosprávným celkem či městskou částí hlavního města Prahy
Metoda konsolidace ekvivalencí	pod podstatným vlivem nebo společným vlivem

Zdroj: MF ČR

Vzhledem ke struktuře konsolidačního celku Česká republika byla využita pro účetní konsolidaci státu

za účetní období roku 2015 pouze zjednodušená metoda plné konsolidace, která se používá pro konsolidaci vybraných účetních jednotek. Metody plné konsolidace a konsolidace ekvivalencí nebyly použity za účetní období roku 2015 z důvodu nezahrnutí obchodních korporací do konsolidačního celku.

### Konsolidační operace

Mezi nejdůležitější a nejvýznamnější konsolidační operace patří oblast vylučování vzájemných vztahů ve vztah k příslušné konsolidační metodě. Vylučují se vzájemně uskutečněné transakce v rámci příslušného konsolidačního celku státu, především vzájemné pohledávky a závazky, náklady a výnosy a vyplacené dividendy, resp. vzájemně realizované zisky a ztráty. Cílem je získat reálný pohled na příslušný konsolidační celek státu, jako by se jednalo o jeden subjekt.

### Závěr

Ministerstvo financí ve Zprávě o účetních výkazech za Českou republiku uvádí, že účetní konsolidace státu představuje sestavení účetních výkazů za Českou republiku, za skupinu účetních jednotek tak, jako by se jednalo o jedinou účetní jednotku. Nejedná se tedy o konsolidovanou účetní závěrku za rok 2015.

Konsolidované účetní výkazy sestavené Ministerstvem financí tak nemohou poskytovat uživatelům dostatečné a správné informace o finanční pozici, výsledcích hospodaření a peněžních tocích, tj. informace, které by mohli uživatelé těchto účetních výkazů využít a činit na jejich základě ekonomická rozhodnutí.

Za zmínku také stojí fakt, že legislativně není upraveno, zda budou účetní výkazy za Českou republiku předmětem nějakého ověření.

**Martina Smetanová**

## Rozpočtová odpovědnost veřejných institucí a dopad do ověřovacích zakázek veřejného sektoru



Tomáš Bartoš

V naprosté tichosti odborné veřejnosti byly na začátku letošního roku, s účinností od 21. února 2017, přijaty dva zákony, a to:

- zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti („zákon o pravidlech rozpočtové odpovědnosti“) a

mění některé zákony, mimo jiné zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Zákon č. 24/2017 Sb. mění a doplňuje i zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí („zákon o přezkoumávání ÚSC“).

Zákon o pravidlech rozpočtové odpovědnosti stanovuje pravidlo dluhové brzdy, které platí pro ÚSC, regionální rady regionů soudržnosti a příspěvkové organizace, a číselné fiskální pravidlo, které platí pouze pro ÚSC.

Zákon o pravidlech rozpočtové odpovědnosti zasáhl novými požadavky i do dalších požadavků na zveřejňování, např. požadavkem sestavovat střednědobý výhled rozpočtu a rozpočet pro příspěvkové organizace.

### Pravidlo dluhové brzdy

Jde o pravidlo pro situace, kdy se dluhy sektoru veřejných institucí dostanou nejméně na 55 % nominálního HDP (podle § 13 zákona o pravidlech

rozpočtové odpovědnosti). Pak musí ÚSC schválit svůj rozpočet na následující rok jako vyrovnaný či přebytkový. Na tuto úpravu navazuje i úprava rozpočtového provizoria, platí přitom, že měsíční výdaje ÚSC nesmí překročit 1/12 výdajů rozpočtu schváleného za předchozí rozpočtový rok.

### Fiskální pravidlo

Fiskální pravidlo stanoví, že ÚSC hospodaří tak, aby výše jeho dluhu nepřesáhla 60 % průměru jeho příjmů po konsolidaci za poslední čtyři rozpočtové roky. Pokud je tato hranice překročena, má ÚSC povinnost postupně splácet předchozí dluhy alespoň o 5 % z rozdílu mezi vyšší dluhu a 60 % jeho průměrných příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky. Pokud ÚSC nesnižuje dluhy alespoň o zákonné minimum, rozhodne MF ČR v následujícím kalendářním roce o pozastavení převodu jeho podílu na výnosu daní. Pozastavené daňové příjmy jsou použity na úhradu předchozích dluhů ÚSC.

Dluh je vymezen jako dluh v nominální hodnotě nesplacený ke konci roku. Do hodnoty dluhu se započítávají stavy syntetických účtů: 281, 282, 283, 289, 322, 326, 362, 451, 452, 453, 456 a 457, které vymezuje vyhláška č. 410/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Dluh je zákonem o rozpočtové odpovědnosti vymezen v § 17 odst. 5 jako hodnota nesplacených závazků z:

- a) vydaných dluhopisů,
- b) přijatých úvěrů, zápůjček a návratných finančních výpomocí,

- c) realizace plnění ze záruk,
- d) vystavených směnek.

Plnění pravidla se posuzuje vůči dluhu předchozího roku. Pokud si tedy obec vezme úvěr např. v roce 2017 a zároveň je její dluh nad hodnotou 60 %, musí tento dluh snížit do 31. prosince 2018 alespoň o 5 % z rozdílu mezi výší dluhu k 31. prosinci 2017 a 60 % průměrného příjmu za roky 2014–2017. K případnému zadržení části daňových příjmů by došlo až v průběhu roku 2019.

První oficiální hodnocení „zadluženosti“ proběhne na jaře 2018, kdy bude ÚSC počítat s dluhem k 31. prosinci 2017 a průměrem příjmů za roky 2014–2017. Dotčené ÚSC mají povinnost do 31. prosince 2018 snížit dluh nejméně o 5 % z rozdílu mezi výší dluhu a 60 % průměru svých příjmů za roky 2014–2017.

Zákon o rozpočtové odpovědnosti významně zasáhl i do zákona č. 250/2000 Sb., kde nově zavádí některé povinnosti zveřejňování. Mezi hlavní změny tohoto zákona patří:

- nahrazení termínu „rozpočtový výhled“ termínem „střednědobý výhled rozpočtu“ (§ 3),

- rozšíření povinnosti zveřejňování,
- pravidlo pro sestavování rozpočtu v případě uplatnění opatření podle zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti (§ 4 odst. 6),
- určení stropu pro výdaje stanovené v pravidlech rozpočtového provizoria při uplatnění opatření podle zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti (§ 13 odst. 4),
- nové skutkové podstaty správních deliktů v návaznosti na rozšíření povinnosti zveřejňování – § 22a,
- povinnost příspěvkové organizace sestavovat rozpočet (plán výnosů a nákladů) a střednědobý výhled rozpočtu a povinnost zřizovatele schválit rozpočet a střednědobý výhled rozpočtu jím zřízené příspěvkové organizace (§ 28 odst. 1 až 3).

### Jak legislativní změna ovlivní práci auditora a provádění ověřovacích zakázek ve veřejném sektoru?

Jedním ze zákonů dotčených zákonem o rozpočtové odpovědnosti je i zákon o přezkoumání. Jedná se zejména o zákonný požadavek na uvedení informací podle ustanovení § 10 odst. 4 písm. c) ... *Výrok o tom,*

## Hugo a Sally se baví o inventurách

### 2. Musím být všude?



Sally, mně pořád vrtá hlavou, proč je to s těmi inventurami tak přísné. To se musím účastnit každé inventury?

Každé inventury se účastnit nemusíš. Standardy jsou striktní jen v případě inventury zásob. Třeba u dlouhodobého majetku je to víc na tobě, jak k jeho ověření přistoupíš. U jeho inventury být osobně nemusíš, pokud tedy s touto inventurou nemáš nějaké zvláštní plány v rámci testů kontrol.



A v čem je to jiné? Proč u inventury zásob být musím a inventury dlouhodobého majetku ne?

Dlouhodobý majetek a zásoby se dost zásadně liší. Zásoby se několikrát do roka otočí, stále nějaké položky ubývají a nějaké přibývají, zásob je často ohromný počet. Po několika málo dnech sklad může vypadat zcela jinak. V případě dlouhodobého majetku se jedná o položky, které nikam hromadně nemizí, je jich méně, každá má své inventární číslo a jsou poměrně snadno dohledatelné kdykoli během roku. Ověření počátečního a konečného stavu zásob také nastavuje jasné mantinely pro přírůstky a úbytky zásob, a ty zase souvisí s ověřováním tržeb nebo ověřováním výroby. Auditor potřebuje mít vysokou jistotu ohledně zůstatku zásob, protože průkaznost řady dalších čísel s touto jistotou stojí a padá.

No dobrá, proč ale nelze snadno nahradit inventuru vlastními přepočty vybraného vzorku zásob?

Protože inventura je důkazem s mnohem těžší vahou než přepočet vzorků. Proč brát trabanta, když levněji můžeš pořídit mercedes?



že dluh územního celku nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední 4 rozpočtové roky; v opačném případě se uvede, o kolik jeho dluh překročil průměr jeho příjmů.

Zatím není zcela zřejmé, jak má být tato požadovaná informace vypočtena a z jakých dat, aby byly tyto informace pro uživatele i orgány státní správy srozumitelné a použitelné. Komora auditorů ČR proto požádala gestora zákona o stanovení přesného algoritmu výpočtu, včetně uvedení informačních zdrojů – datových, z nichž se výpočet stanoví a z nichž jej bude možné také ověřit.

V současné době aktualizuje oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR metodickou podporu týkající se auditorské praxe ve veřejném sektoru. Jedná se o přesné definování stanovení výpočtu ukazatele s odkazem na datové zdroje z výkazů ÚSC. Ze zákonného požadavku vyplývá i doplnění odstavce do zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Kromě toho je potřeba doplnit soupis zákonných předpisů vymezených přílohou A zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. V této souvislosti upozorňují kolegy, že v příloze A je třeba uvést jen ty předpisy nebo jejich vybrané paragrafy, ke kterým bylo v rámci přezkoumání skutečně přihlíženo. Úpravu si určitě vyžádá i příklad formátu smlouvy o přezkoumání.

Z tohoto důvodu bude vhodné v následujících měsících sledovat metodickou podporu na webu KA ČR v části Předpisy a metodika s aktualizací uvedeného tak, aby se auditoři vyrovnali s novými požadavky platnými pro přezkoumání hospodaření za rok 2017 a nedošlo k tomu, že dohledový orgán MF ČR bude auditorům vytýkat nesplnění požadavků na obsahové náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Při zpracování tohoto příspěvku byly využity informace uvedené ve Zprávách Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů č. 2/2017.

**Tomáš Bartoš**

**Ing. Tomáš Bartoš** absolvoval Fakultu řízení Vysoké školy ekonomické v Praze v roce 1986. Od roku 1994 vlastní auditorské oprávnění Komory auditorů ČR a plně se věnuje auditorské a poradenské činnosti. Od roku 1998 se profesně věnuje oblasti veřejného sektoru, převážně z pozice zakázek ověřovacího charakteru. Je dlouholetým členem výboru Komory auditorů ČR pro veřejný sektor, kde se aktivně účastnil připomínkového řízení v době reformy účetnictví státu. Působí také jako lektor v oblasti dalšího vzdělávání účetních, auditorů a kontrolorů v oblasti problematiky veřejného sektoru a kontrolních postupů v této oblasti.

Uh?

No v případě inventur se přece nepracuje se žádnými vzorky, inventura ověřuje všechny zásoby. Dále inventuru provádí sám klient, takže je to dost levnější, než to přepočítávat sám. Za další, inventura je výkladní skříň kontrol v účetnictví: z inventury poznáš, jak to management myslí s kontrolami v oblasti zásob vážně, jak je zorganizovaná práce ve skladu, jak jsou rozděleny kompetence – účast na inventuře je pro auditora prostě poklad. Ignorování takového důkazu v oblasti zásob není jen porušení předpisů, ale také mimořádně hloupé. Představ si, že budeš mít klienta, který celou inventuru udělá jen na oko, na papíře. Bez účasti na inventuře se o tom nemáš šanci dozvědět. To je jako být jednou nohou v kriminále.

Dobrá, dobrá, ale s tím, že budu u inventury všech zásob, jsi to zas moc netrefila. Klient těch skladů má víc a všude se prostě být nedá.

To, že se neobješíš ve všech skladech, přece neznámá, že se neúčastníš inventur nebo že inventura se netýká všech zásob. Tvým úkolem je ověřit, že inventura funguje tak, jak má. Musíš prověřit nastavení toho procesu, a že s ním spjaté příkazy se plní. Na to nemusíš být všude. Ale měl bys na to přeci jen jít chytře – měl by ses objevit i na inventuře ve skladu, kde tě nikdo nečeká – klient ti sdělí, kdy a kde inventury probíhají, ale ty bys mu předem neměl vybalit, kam přesně půjdeš.

Tak jo. Teď, povzbuzen vlastním pudem sebezáchovy, budu na inventury chodit lépe a radostněji.

# Úvahy nad fondy místních příspěvkových organizací



Tomáš Sluka

Fondy vybraných účetních jednotek představují specifickou oblast zejména v hospodaření příspěvkových organizací. Jednotlivé tituly tvorby a čerpání fondů v souvislosti s jejich účetním zachycením mají významný dopad na výsledek hospodaření, tedy na pravidla jejich hospodaření. Tento článek se zaměřuje na fondy příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí (dále jen místní příspěvkové organizace).



Nikola Kortanová

Problematika fondů vybraných účetních jednotek je v posledních letech čím dál častěji předmětem odborných diskusí. Řešeny jsou zejména otázky týkající se samotné opodstatněnosti existence jednotlivých fondů, vymezení fondů, tedy zda se jedná o peněžní,

nebo kapitálové fondy, vykazování fondů ve vlastních zdrojích, jednotlivých titulů tvorby a čerpání fondů, nekrytí fondů peněžními prostředky a postupů účtování o jejich tvorbě a čerpání.

Této problematice je věnována v současné době ještě větší pozornost v návaznosti na financování sociálních služeb formou vyrovnávací platby, kdy poskytovatelé sociálních služeb jsou mimo jiné příspěvkovými organizacemi. V případě vyrovnávací platby se jedná o platbu z veřejných rozpočtů na pokrytí nákladů účetní jednotky v souvislosti se zajišťováním služeb obecného hospodářského zájmu, mezi které poskytování sociálních služeb bezesporu patří. Stanovení výše vyrovnávací platby je tak založeno zejména na informacích z účetnictví, na jejichž kvalitu je kladen značný důraz.

Cílem tohoto příspěvku je krátké zamyšlení nad problematikou fondů místních příspěvkových organizací a nastínění možných řešení. První část článku se věnuje úvodu do problematiky fondů a legislativní úpravě. Následuje část zabývající se jednotlivými fondy se zaměřením na problematické oblasti a možné návrhy řešení. Závěrečná část obsahuje stručné shrnutí.

## Úvod do problematiky fondů místních příspěvkových organizací

Hospodaření místních příspěvkových organizací, včetně pravidel tvorby a čerpání peněžních fondů, je upraveno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen rozpočtová pravidla). Místní příspěvkové organizace jsou v souladu s ustanovením § 1 odst. 3

zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) vybranou účetní jednotkou, na kterou se při vedení účetnictví vztahuje zákon o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen ČÚS) č. 701 až 710. Na základě ustanovení § 36 odst. 1 zákona o účetnictví vybrané účetní jednotky postupují podle ČÚS vždy. Základní postupy účtování o peněžních fondech jsou stanoveny v ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky.

Před tím než přistoupíme k popisu jednotlivých fondů místních příspěvkových organizací, je vhodné se zaměřit na jejich vymezení, tedy stanovit o jaký druh fondů jde, zda hovoříme o „peněžních“, nebo o „kapitálových“ fondech. Místní příspěvkové organizace vykazují fondy v pasivech rozvahy v rámci jednotlivých položek vlastních zdrojů. V případě účetních jednotek, které jsou podnikateli, je tento způsob vykazování fondů běžný, a to v rámci „kapitálových“ fondů, které jsou tvořeny především ze zisku. V případě místních příspěvkových organizací však dosahování zisku není jejich hlavním cílem, ani za tímto účelem nejsou zřizovány, přestože zisku v některých případech dosahují.

Podle ustanovení § 29 odst. 1 rozpočtových pravidel místní příspěvkové organizace tvoří peněžní fondy, přičemž ze samotné úpravy peněžních fondů v rozpočtových pravidlech je patrné, že peněžní fondy jsou tvořeny za účelem odděleného sledování peněžních prostředků vyčleněných na stanovené účely. Oddělené sledování peněžních prostředků slouží ke zjednodušení finančního řízení ze strany některých zřizovatelů. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že peněžní fondy mají být kryty peněžními prostředky. Avšak v některých případech, které dále uvedeme, této podmínky není vždy dosaženo.

Místní příspěvkové organizace vykazují stav peněžních prostředků jednotlivých peněžních fondů v aktivech rozvahy v jednotlivých položkách krátkodobého finančního majetku (bankovní účet), přičemž o jednotlivých titulech tvorby a čerpání peněžních fondů je zároveň účtováno v rámci vlastních zdrojů. Lze tedy konstatovat, že peněžní fondy místních příspěvkových organizací jsou vykazovány jak v aktivech, tak i v pasivech rozvahy, a to v některých případech v odlišné výši.

S ohledem na to, že místní příspěvkové organizace tvoří peněžní fondy, je vhodné se zamyslet nad tím, z jakého důvodu jsou peněžní fondy vykazovány také v pasivech rozvahy. Hlavním důvodem je současná

úprava peněžních fondů v rozpočtových pravidlech. Rozpočtová pravidla důsledně nerozlišují rozdíl mezi výsledkem hospodaření (rozdíl výnosů a nákladů) a saldem příjmů a výdajů, a některé tituly tvorby a čerpání peněžních fondů nejsou tedy peněžního charakteru. Některé peněžní fondy jsou tak tvořeny i ze zlepšeného výsledku hospodaření a z odpisů (např. rezervní fond a fond investic). Z tohoto důvodu se místní příspěvkové organizace dostávají do problémů, neboť dosáhnou zlepšeného výsledku hospodaření, ale zároveň záporného salda příjmů a výdajů, avšak podle rozpočtových pravidel mají přesto povinnost tvořit peněžní rezervní fond.

V mnoha případech dochází k situaci, že místní příspěvkové organizace tvoří peněžní fondy bez peněžních prostředků nebo pouze v poměrné výši, čímž dochází k následnému neкрыtí peněžních fondů peněžními prostředky a ve svém důsledku ke zkrácení výsledku hospodaření (výsledkové snížení neкрыtí fondu investic peněžními prostředky). Právě v důsledku této vazby může v některých případech docházet i k tomu, že místní příspěvkové organizace záměrně tvoří peněžní fond bez peněžních prostředků nebo v poměrné výši, aby následně „korigovaly“ výsledek hospodaření.

Část odborné veřejnosti však zastává názor, že vykazování peněžních fondů také v pasivech rozvahy v rámci vlastních zdrojů zajišťuje informaci o tom, v jaké výši měl být příslušný peněžní fond tvořen a v jaké výši byl skutečně tvořen peněžními prostředky.

Pravidla tvorby a čerpání peněžních fondů v souladu s rozpočtovými pravidly ve vazbě na účetnictví založeném na akruálním principu tak v podstatě vedou k nemožnosti správného účetního zachycení. Z pohledu samotných účetních principů je vykazování peněžních fondů v pasivech rozvahy v rámci vlastních zdrojů nevhodné, ale může, podle některých názorů, zajišťovat doplňující informace. S ohledem na samotný účel tvorby peněžních fondů je logické vykazovat peněžní fondy pouze v aktivech rozvahy v rámci krátkodobého finančního majetku, což by potvrdilo ryze peněžní charakter předmětných fondů.

### Peněžní fondy místních příspěvkových organizací

Pravidla tvorby a čerpání peněžních fondů místních příspěvkových organizací jsou upravena v ustanovení § 29 až 33 rozpočtových pravidel. Právní předpisy v oblasti účetnictví stanoví pouze obsahová vymezení příslušných položek účetní závěrky týkající se vykazování peněžních fondů a postupů účtování o jednotlivých titulech tvorby a čerpání peněžních fondů.

Jak již bylo uvedeno, zásadní problém spočívá v tom, že některé tituly tvorby a čerpání peněžních fondů

jsou neslučitelné s ryze peněžním charakterem těchto fondů. Nejvýznamnější problémy nastávají v případě rezervního fondu a fondu investic, přičemž v menší míře může tento problém nastat i v případě fondu odměn.

Místní příspěvkové organizace tvoří v souladu s ustanovením § 29 rozpočtových pravidel tyto peněžní fondy:

- rezervní fondy,
- fond investic,
- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb.

### Rezervní fond (RF)

Pravidla tvorby a čerpání RF jsou vymezena v ustanovení § 30 rozpočtových pravidel. Rezervní fond v případě účetních jednotek, které jsou podnikateli, je fondem tvořeným ze zisku za účelem krytí budoucích ztrát a je tedy fondem kapitálovým. V případě RF tvořeného podle rozpočtových pravidel jde o ryze peněžní fond. Smyslem jeho existence je oddělené sledování peněžních prostředků určených na stanovené účely, tedy vytvoření „peněžní rezervy“ na určité zákonem stanovené případy.

Z tohoto důvodu jsou problematické některé tituly tvorby a čerpání RF, které z větší části nejsou peněžního charakteru. Pokud vycházíme z předpokladu, že RF představuje „peněžní rezervu“, pak může být v některých případech problematické tvořit RF ze zlepšeného výsledku hospodaření a použít ho k úhradě ztráty za předchozí období. Zlepšený výsledek hospodaření totiž nemusí být kryt peněžními prostředky a zároveň zhoršený výsledek hospodaření (ztráta) nemusí znamenat záporné saldo příjmů a výdajů. Dále uvádíme vybrané problematické tituly tvorby a čerpání RF.

Tvorba RF<sup>1</sup>:

- zlepšený výsledek hospodaření<sup>2</sup> – tento titul je zcela neslučitelný s pojetím fondů založených na peněžní bázi, kdy zlepšený výsledek hospodaření nemusí být kryt peněžními prostředky v celé výši.

Čerpání RF<sup>3</sup>:

- k časovému překlenutí nesouladu mezi výnosy a náklady – jde o zcela nelogický titul čerpání RF, který je neslučitelný s pojetím peněžních fondů, kdy místní příspěvková organizace může mít dostatek peněžních prostředků na zajištění „provozu“ účetní jednotky a dosahovat kladného salda příjmů a výdajů, ale z důvodu vykazování vyšších nákladů, než jsou výnosy, musí účetní jednotka čerpat RF a převést peněžní prostředky na zajištění „provozu“ organizace, které však nejsou potřeba,

<sup>1</sup> Ustanovení § 30 odst. 1 rozpočtových pravidel.

<sup>2</sup> Ustanovení § 30 odst. 1 rozpočtových pravidel – skutečné výnosy hospodaření jsou spolu s přijatým provozním příspěvkem větší než provozní náklady.

<sup>3</sup> Ustanovení § 28 odst. 6 a 30 odst. 2 až 4 rozpočtových pravidel.

- k úhradě své ztráty za předchozí léta – pokud by se jednalo o kapitálový RF, byl by tento titul čerpání RF logický, ale v peněžním pojetí RF nemá tento titul opodstatnění a opět se může jednat o neúčelné převody peněžních prostředků.

Tyto problematické oblasti mají v nevýznamném rozsahu negativní dopad na výsledek hospodaření místních příspěvkových organizací, přičemž pro účetní jednotky znamenají významnou právní nejistotu a nejednoznačná pravidla pro stanovení postupů účtování o tvorbě a čerpání RF včetně jeho vykazování v účetní závěrce.

V rámci řešení problematiky RF jsou možná například následující řešení:

1. zrušení RF v rozpočtových pravidlech bez náhrady, místní příspěvková organizace, resp. její zřizovatel si mohou stanovit pravidla pro vytváření „peněžní rezervy“, která bude vykazována v aktivech rozvahy v rámci krátkodobého finančního majetku,
2. ponechání RF v rozpočtových pravidlech, bude nezbytné jednoznačně stanovit, o jaký druh RF se jedná:

- a „kapitálový“ fond – není zřejmá opodstatněnost tvorby kapitálového RF v případě místních příspěvkových organizací ⇒ RF vykazován v pasivech rozvahy v rámci vlastních zdrojů,
- b. „peněžní“ fond – v tomto případě bude nezbytné jednotlivé tituly tvorby a čerpání RF upravit takovým způsobem, aby jednotlivé tituly byly založeny čistě na peněžní bázi ⇒ RF vykazován v aktivech rozvahy v rámci krátkodobého finančního majetku.

### Fond investic (FI)

Pravidla tvorby a čerpání FI jsou upravena v ustanovení § 31 rozpočtových pravidel. Obdobně jako v případě fondu reprodukce majetku tvořeného státními příspěvkovými organizacemi se jedná o peněžní fond, s nímž jsou spojeny nejvýznamnější problémy. Oproti úpravě fondu reprodukce majetku je však v rozpočtových pravidlech použita vhodnější terminologie. Obdobně jako v případě RF, tak i v případě FI je smyslem jeho existence vytvoření „peněžní rezervy“ na financování investičních potřeb, tedy zejména na financování pořízení

## Hugo a Sally se baví o inventurách

### 3. Pomůže mi rollback nebo brigádník?



Sally, totální průšvih! U dvou klientů se mi sešly termíny inventur zásob. Víím, že jsem to měl odchytil dřív, v rámci úvodního plánování auditu, ale teď už s tím nic neudělám, klienti to posunout odmítli. Doufám, že tohle se vejde pod definici „nemožnosti účasti na inventurách“ nebo aspoň pod „náhlou překážku účasti na inventuře“, jak jsme se bavili dříve.

Hmm, tak to se mi to asi moc nepovedlo vysvětlit. Špatné plánování a komunikace s klientem, případně špatně napsaná smlouva nejsou žádnou akceptovatelnou omluvou. V tvém případě případně v úvahu opravdu jen účast na inventuře.



Ještě snad musí být jiná cesta, ne? Přece nemůžu být na dvou místech najednou. Teď zrovna jsem slyšel jednoho kolegu říkat, že zásoby ověřil pomocí rollbacku.

No jo, ale víš, co to rollback vlastně je?

Jasně, ověření stavu zásob podle příjmek a výdejk. Nechápu, že o něčem takovém elegantním nevíš.

Hugo, tohle bohužel nejde. To, o čem mluvíš není rollback, ale ověření transakcí v oblasti zásob. Ověřením transakcí nelze nahradit ověření zůstatků; tato ověření se musí doplňovat, ne nahrazovat.

a technické zhodnocení dlouhodobého majetku. Dále slouží k navýšení peněžních prostředků na financování údržby a oprav dlouhodobého majetku. Z tohoto důvodu jsou problematické některé tituly tvorby a čerpání FI, které nejsou peněžního charakteru (např. tvorba fondu investic peněžními prostředky ve výši odpisů). Následují problematické tituly tvorby FI. Na rozdíl od RF jsou veškeré tituly čerpání FI peněžního charakteru.

Tvorba FI<sup>4</sup>:

- peněžní prostředky ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu – oproti obdobné úpravě v případě fondu reprodukce majetku se jedná o vhodnější formulaci, ale i v tomto případě je mnohdy problematické zajistit dostatek peněžních prostředků na financování obnovy dlouhodobého majetku v průběhu jeho užívání, a to každoročně ve výši odpisů,

- převody z RF ve výši povolené zřizovatelem – jak již bylo uvedeno, pokud byl RF tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření, může být problém převést peněžní prostředky z RF do FI v požadované výši, přestože je RF vytvořen.

Právě titul tvorby peněžního fondu z peněžních prostředků ve výši odpisů dlouhodobého majetku vede v mnoha případech k neefektivnímu a neekonomickému nakládání s peněžními prostředky. Jako příklad lze uvést situaci, kdy jsou příspěvkové organizaci, v rámci příspěvku na provoz, poskytnuty peněžní prostředky do FI alespoň v poměrné výši odpisů, přestože příspěvková organizace tyto peněžní prostředky nemusí ani využít, namísto možnosti použít je ze strany zřizovatele na aktuální potřeby.

Požadavek rozpočtových pravidel tvořit FI peněžními prostředky ve výši odpisů dlouhodobého majetku mnohdy vede, z důvodu snahy naplnit dikci zákona, k následujícím situacím:

- zřizovatel místní příspěvkové organizace v rámci příspěvku na provoz poskytne peněžní prostředky

<sup>4</sup> Ustanovení § 31 odst. 1 rozpočtových pravidel.

No, tak tos mi to teda vysvětlila. Můžeš mi tedy nějak srozumitelně říct, co podle tebe rollback je? Jak jinak bys tedy chtěla ověřit zůstatek zásob?

Rollback je jen název pro výpočet v situaci, kdy klient provede inventuru k pozdějšímu datu, než je konec účetního období, a je třeba se dopočítat, jaký byl stav skladu na konci roku. To se samozřejmě dělá na základě údajů z příjmem a výdejem, které se navíc ještě musí dále ověřit

Takže u rollbacku se musí dělat také inventura?

No samozřejmě. Ve skutečnosti je tohle nejčastější případ – skoro všude se dělá inventura k jinému datu než ke konci roku. Pokud je inventura před koncem roku, výpočtu se říká rollforward.

Takže to mi v mé situaci také nepomůže. A nešlo by tam někoho poslat? Mám spřízněného daňového poradce, který je zároveň velmi zkušeným bývalým účetním.

Na pomoc při inventurách si můžeš najmout klidně brigádníky, ale musíš z nich udělat členy svého týmu. Vedle ujištění se o jejich kvalitách (o kterých tedy asi nejsou dle tvého popisu pochyby) bude nutné je proškolit a vybavit pokyny, co vše mají udělat a na co si mají dát pozor.

Tak to se mi ulevilo. Najmu si tedy posilu.

Super. Nezapomeň to také zdokumentovat.

v celé výši odpisů dlouhodobého majetku, ale zároveň následně nařídí odvod těchto peněžních prostředků zpět do rozpočtu zřizovatele; tato operace nemá ve svém důsledku žádný reálný ekonomický dopad, pouze slouží k naplnění pravidel stanovených rozpočtovými pravidly,

- místní příspěvková organizace tvoří FI v celé výši odpisů bez souvisejícího převodu peněžních prostředků, a to z důvodu, že nemá dostatek vlastních peněžních prostředků a zřizovatel jí v rámci příspěvku na provoz neposkytl dostatečné množství peněžních prostředků na odpisy.

Právě v důsledku situace uvedené v druhém bodu dochází k nekrytí FI peněžními prostředky, kdy místní příspěvková organizace, pokud ke dni sestavení účetní závěrky (s výjimkou mezitímní) nezajistí krytí FI finančními prostředky, může v souladu s ustanovením § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. snížit výsledkově rozdíl mezi výší vytvořeného FI a výší peněžních prostředků na bankovním účtu snížený o výši výnosů z titulu časového rozlišení přijatých investičních transferů.

Tato operace ke dni sestavení účetní závěrky má přímý dopad na výši vykázaných výnosů a samotný výsledek hospodaření místní příspěvkové organizace. Tyto „uměle“ vykázané výnosy v žádném případě nepředstavují přírůstek ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a tudíž by předmětné výnosy podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor nebyly uznány.

S ohledem na uvedené je vhodnější tvořit FI pouze v takové výši, která je kryta peněžními prostředky, protože uplatnění postupu podle ustanovení § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. je stejného charakteru jako např. nevytvoření peněžního fondu v celé výši odpisů a navíc „zkresluje“ výsledek hospodaření. V této souvislosti je však nezbytné, aby místní příspěvková organizace měla důsledně zpracovanou metodiku výpočtu disponibilních peněžních prostředků, které lze převést do FI.

V rámci řešení problematiky FI jsou možná například následující řešení:

1. zrušení FI v rozpočtových pravidlech bez náhrady, místní příspěvková organizace, resp. její zřizovatel

## Hugo a Sally se baví o inventurách

### 4. Není účast jako účast



Tak se mi ta účast na inventurách začíná líbit. Kdy jsem si naposledy v klidu vypil kafe a přečetl dvoje noviny?

Hugo, ty se mi snad zdáš! Cos tam vlastně dělal?

Účastnil jsem se. Prostě jsem je oblažil svou přítomností.

Ale tak to přece nemá vypadat. S účastí na inventuře je spojena řada povinností.

Jakoby nestačilo, že jsem se kodrcal 170 km do jejich skladu u hranic. Co bych tam jako měl ještě provádět? Už takhle jsem tam byl za celebrity, auditora tam viděli poprvé v životě. Kdybych chtěl, mohl jsem se tam rovnou oženit.

Co jsi po nich přepočítal?

Já? To byla jejich práce. Já jsem se jen účastnil.

No, spíš neúčastnil. Měl sis vzít pár položek z inventurních soupisů a přepočítat je po nich. Taky ses mohl podívat na nějaké inventurní karty a zkusit to najít ve skladu. Jak vlastně vypadaly ty jejich inventurní soupisy?



si mohou stanovit pravidla pro vytváření „peněžní rezervy“, která bude vykazována v aktivech rozvahy v rámci krátkodobého finančního majetku,

2. ponechání FI v rozpočtových pravidlech, bude nezbytné jednotlivé tituly tvorby a čerpání RF upravit takovým způsobem, aby jednotlivé tituly byly založeny čistě na peněžní bázi ⇒ FI vykazován v aktivech rozvahy v rámci krátkodobého finančního majetku.

Byly popsány dva peněžní fondy, které působí značné problémy a mají negativní dopady na hospodaření místních příspěvkových organizací. Pokud je zřizovatel schopen efektivně finančně řídit zřizované místní příspěvkové organizace, je v uvedených případech existence peněžních fondů nadbytečná a je možné je zrušit bez náhrady.

V případě fondu odměn (FO), jehož pravidla pro tvorbu a čerpání jsou upravena v ustanovení § 32 rozpočtových pravidel, jde o problematiku obdobnou jako v případě RF. FO je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření. S ohledem na to, že z příslušného peněžního fondu se hradí odměny zaměstnancům, je reálným řešením ponechat úpravu v rozpočtových pravidlech.

FO bude tvořen například z kladného salda příjmů a výdajů a bude vykazován v aktivech rozvahy v rámci položek krátkodobého finančního majetku.

U fondu kulturních a sociálních potřeb (FKSP) jsou jeho jednotlivé tituly tvorby a čerpání peněžního charakteru. Pravidla tvorby a čerpání FKSP jsou upravena v ustanovení § 33 rozpočtových pravidel, přičemž výše tvorby, další příjmy do fondu a hospodaření s fondem jsou upraveny vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. Tento peněžní fond slouží k uspokojování kulturních, sociálních a dalších potřeb zaměstnanců a dalších osob, u nichž to příslušné právní předpisy umožňují. Podle rozpočtových pravidel je FKSP tvořen základním přidělem na vrub nákladů. Dochází k alokovaní i odpovídající výše peněžních prostředků, které jsou vykazovány na samostatné položce aktiv rozvahy v rámci krátkodobého finančního majetku. Ve svém důsledku se tedy jedná o závazek vůči zaměstnancům s nejistým časovým rozvrhem a výší. Na základě uvedeného není důvod pro vykazování FKSP v pasivech rozvahy v rámci vlastních zdrojů. Případné řešení se bude týkat zejména úpravy vykazování FKSP

Tak tohle měli profi. Krásné sjetiny ze skladového software, s popisem místa, položky a množství. Stačilo jen odškrtnout.

A odškrtnli?

Jasně, byli fakt rychlí. Až jsem si říkal, že to tak rychle ani nešlo udělat.

To proto, protože to nejspíš ani nepočítali. Proč také, když jim počty na ty papíry vytiskli. Tvou povinností je i zamyslet se nad průběhem inventury, nad souvisejícími směrnicemi, smysluplností postupu a jeho provedením. Tohle tedy moc smysluplně nevypadá.

Hm, když tak nad tím přemýšlím, tak ta inventura stejně musela dopadnout dobře. Na tom skladě měli ještě trochu zboží, které si od nich nakoupil jejich hlavní odběratel, ale hned si ho u nich uskladnil. Vůbec se nedalo poznat, co je klienta a co jeho odběratele, takže si tam stejně mohli připočítat, co chtěli.

A s tím se naše celebrita vypořádala jak?

Tak nějak jsem to odhad, že to plus mínus bude OK.

Tak kamaráde, jestli nechceš, aby to skončilo fiaskem, tak si koukej sehnat externí potvrzení od toho odběratele a porovnej to s tím svým odhadem. A pokud z toho nakonec vyjde manko, nezapomeň si ověřit, že ho také opravdu zaúčtovali.

v účetní závěrce a souvisejících postupů účtování, kdy je možné uvažovat o jeho vykazování jako rezervy z pohledu účetnictví.

Závěrem krátké shrnutí. V České republice byla od roku 2007 realizována účetní reforma veřejných financí, jejímž cílem bylo vytvoření účetnictví státu od 1. ledna 2010, kdy byl plně aplikován aktuální princip a další všeobecně uznávané účetní principy a metody. V právních předpisech v oblasti rozpočtu nebyly provedeny v této souvislosti žádné úpravy, což ve svém důsledku znamenalo systémový odklon účetnictví od systému rozpočtů na peněžní bázi. V případě místních příspěvkových organizací tak došlo i vlivem ne zcela srozumitelných pravidel pro tvorbu a čerpání peněžních fondů ke vzniku problematických oblastí s dopady na hospodaření místních příspěvkových organizací.

Při hledání řešení problematiky v oblasti peněžních fondů bude nezbytné přijmout jednoznačné rozhodnutí, zda zachovat veškeré peněžní fondy, ponechat některé z nich (FO a FKSP), anebo peněžní fondy zrušit bez náhrady. V případě, že bude rozhodnuto o zachování peněžních fondů ve stávajícím rozsahu, bude nutné rozhodnout, zda se jedná o peněžní fondy, nebo jiné druhy fondů, a také stanovit jejich opodstatněnost a účel tvorby. Pokud bude rozhodnuto, že se jedná o peněžní fondy, bude nezbytné zajistit, aby jednotlivé tituly tvorby a čerpání peněžních fondů byly založeny na peněžní bázi. V neposlední řadě bude předmětem diskusí jejich vykazování v účetní závěrce, konkrétně, zda je vhodné vykazovat je zároveň v aktivech i pasivech rozvahy jako doposud, nebo ve vlastních zdrojích, či pouze v aktivech rozvahy. Z uvedeného

vyplývá, že stěžejním bodem v rámci hledání konsenzuálního řešení bude diskuse nad samotnou opodstatněností existence peněžních fondů a jejich vykazováním v účetní závěrce.

**Tomáš Sluka**  
**Nikola Kortanová**

*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.*

*Ing. Nikola Kortanová vystudovala v roce 2015 navazující magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. Od roku 2012 pracuje na Ministerstvu financí ČR, kde se zabývá legislativou účetnictví veřejného sektoru a věnuje se metodické podpoře účetnictví státu.*





# Analýza výskytu rezerv a opravných položek v účetních závěrkách českých obcí



Michal Svoboda

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, v aktuálním znění (dále jen zákon o přezkoumávání hospodaření), v § 2 stanovuje, že předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku tvořící součást závěrečného účtu, a to kromě jiného také finanční operace tý-

kající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví nebo stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi či účetnictví vedené územním celkem. Předmět přezkoumání podle § 2 se ověřuje i z hlediska dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, například předpisy o účetnictví. Toto vymezení sice není nejšťastnější, ale je určitě dostatečné pro konstatování, že součástí přezkoumání hospodaření obcí by mělo být určité ověření toho, jak je aplikována zásada opatrnosti v účetní závěrce, především v podobě opravných položek<sup>1</sup> a rezerv<sup>2</sup>.

V právních předpisech v oblasti účetnictví závazných pro obce je zásada opatrnosti přítomna často, i když spíše implicitně. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále jen zákon o účetnictví) o ní hovoří zejména v § 25 odst. 3, kde je stanoveno, že „účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ Na to navazuje ustanovení § 26 odst. 3, kde je uvedeno, že „ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku.“

V tomto příspěvku použiju roční účetní závěrky obcí za poslední tři účetní období a poukážu na to, jak často jsou vykázány rezervy a opravné položky. Cílem je ukázat, že u rezerv a opravných položek nejde pouze o teoretickou záležitost, nýbrž o více či méně obvyklou realitu českých obcí. Předmětem článku není vyhodnocovat, jestli jsou opravné položky nebo rezervy tvořeny a vykazovány v účetních závěrkách obcí vždy, když mají být, a ve výši, v jaké by měly být.

## Vymezení pojmů

Zmíněný § 26 odst. 3 zákona o účetnictví také vymezuje termíny „rezervy“ a „opravné položky“, a to takto: „Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“ Opravné položky pak zákon definuje takto: „Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku.“ Tato vymezení považuji za mírně nepřesné, poněkud zastaralé a z pohledu některých praktických situací i za zavádějící. Poskytují pouze základní informace o některých vlastnostech těchto dvou účetních metod, spíše než jejich principiální charakteristiku.

V případě rezerv jde o dluhy<sup>3</sup>. Oproti jiným dluhům jsou rezervy specifické tím, že neexistuje jistota účetní jednotky ohledně termínu jejich zaplacení, ani přesné výše. Je dokonce možné, že v souvislosti s tímto dluhem k odtoku peněz či jiného aktiva vůbec nedojde. Není to však pravděpodobné. Naopak to, že k tomu dojde, je pravděpodobnější než to, že k tomu nedojde. Slovo „pravděpodobnost“ je zde tedy klíčové. Je také vhodné dodat, že u rezervy jde o aktuální dluh, nikoliv nějaký budoucí dluh. Poměrně dobře doplňuje uvedené ustanovení zákona o účetnictví Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 705 – Rezervy (dále jen ČÚS 705), který v bodě 3.1. stanovuje, že „Rezerva se vytváří v případě, že v běžném účetním období nastane skutečnost, jejímž pravděpodobným následkem je významné zvýšení nákladů účetní jednotky v budoucích účetních obdobích (dále jen „riziko“), a to k okamžiku zjištění této skutečnosti účetní jednotkou.“ Byť zákon o účetnictví, jakož i ČÚS 705 připouštějí vykázání rezervy v případech, kdy jde o tzv. daňovou rezervu<sup>4</sup>, ponechávám na posouzení každého čtenáře, jestli jednotlivé tituly pro tzv. daňové rezervy obsahově vyhovují věcnému vymezení rezerv, jak je najdeme například v citovaném bodě 3.1. ČÚS 705. Nelze vyloučit, že vykazují-li některé obce ve svých rozvahách rezervy, je to primárně v souvislosti s tzv. daňovými rezervami.

<sup>1</sup> Postup tvorby a použití opravných položek.

<sup>2</sup> Postup tvorby a použití rezerv.

<sup>3</sup> Lze vést diskusi, zda z občanskoprávního pohledu je lépe použít termínu „závazek“ nebo „dluh“; přikláním se k termínu „dluh“.

<sup>4</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Pojem „opravné položky“ je taktéž vhodné vymezit přesněji než pouze způsobem uvedeným v zákoně o účetnictví. Přechodné snížení hodnoty majetku je skutečně i v praxi rozšířeným způsobem definování toho, co je předmětem opravných položek. Uvádí to také Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek (dále jen ČÚS 706), a to v bodě 3.2. V účetní a auditorské praxi obchodních společností, především těch s mateřskou společností v zahraničí či společností kotovaných na burzách, se pro tyto situace užívá anglický pojem „impairment“. Pravděpodobně nejvýstižnějším a současně srozumitelným způsobem překladu tohoto termínu, přinejmenším podle mého názoru, by byl termín „znehodnocení“. Pochopitelně jde o znehodnocení v důsledku jiných skutečností, než je dosavadní běžné užívání příslušného aktiva, jeho ztráta, bezúplatné pozbytí či prodej. Znehodnocení je možné spolehlivěji rozpoznat především ve vztahu k dosavadnímu záměru užívání konkrétního aktiva. Tedy dozvídá-li se účetní jednotka o události, v jejímž důsledku dochází k významnému snížení možnosti užívání konkrétního aktiva účetní jednotka vzhledem k jejímu záměru jeho dalšího užívání, jde o jeho znehodnocení a mělo by být zobrazeno v účetní závěrce prostřednictvím zvýšení opravné položky k danému aktivu.

### Data z účetních závěrek obcí

Hlavní část článku slouží k získání přehledu o četnosti vykazování rezerv a opravných položek k některým

položkám majetku u obcí v České republice. Komentáře k jednotlivým tabulkám není možné považovat za interpretaci zjištěných dat, nýbrž pouze za jejich popis. Stejně tak není možné bez dalších podrobnějších informací provádět konkrétní závěry. Čísla v následujících tabulkách by měla ilustrovat, že problematika účetních metod rezerv a opravných položek je u českých obcí rozhodně přítomna, a to v průběhu posledních let čím dál více.

### Rezervy

Podívejme se nejprve na četnost vykazování rezerv u obcí. Z tabulky níže vidíme, že podíl obcí vykazujících jakoukoliv nenulovou výši rezervy je nejvyšší v krajích Moravskoslezském, Olomouckém a Zlínském. V těchto krajích je tedy se zohledněním různého počtu obcí napříč kraji výskyt obcí vykazujících rezervy až třikrát vyšší než ve většině ostatních krajů. Významné také je, že ve všech krajích se podíl obcí vykazujících rezervy za poslední tři roky zvyšoval. Počet obcí vykazujících rezervu se za poslední tři roky v žádném kraji nesnížil, ve většině krajů se významně zvýšil.

Nad veřejně dostupnými daty účetních závěrek obcí se nabízí řada statistických nástrojů k analýze výše rezerv vykazovaných obcemi napříč kraji České republiky. Jestliže z tabulky níže vidíme rostoucí absolutní i relativní počet obcí vykazujících rezervy, zkusme také zjistit, jestli se různost částek rezerv, které obce vykazují, za poslední tři roky nějak mění. K tomu můžeme využít variačního koeficientu. Touto bezrozměrnou veličinou tedy vyjádříme relativní míru

### Počty českých obcí vykazujících rezervy v nenulové výši

Kraj	Počet obcí celkem			Počet obcí vykazujících rezervy (k 31. 12.)			Podíl obcí vykazujících rezervy (k 31. 12.)		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Hl. m. Praha	1	1	1	1	1	1	100,0 %	100,0 %	100,0 %
Středočeský	1145	1145	1144	12	14	22	1,0 %	1,2 %	1,9 %
Jihočeský	623	623	624	13	14	14	2,1 %	2,2 %	2,2 %
Plzeňský	501	501	501	16	16	16	3,2 %	3,2 %	3,2 %
Karlovarský	132	132	134	2	2	3	1,5 %	1,5 %	2,2 %
Liberecký	215	215	215	3	5	6	1,4 %	2,3 %	2,8 %
Ústecký	354	354	354	4	6	6	1,1 %	1,7 %	1,7 %
Královéhradecký	448	448	448	10	11	14	2,2 %	2,5 %	3,1 %
Pardubický	451	451	451	5	6	6	1,1 %	1,3 %	1,3 %
Vysočina	704	704	704	6	6	7	0,9 %	0,9 %	1,0 %
Jihomoravský	673	673	673	9	10	11	1,3 %	1,5 %	1,6 %
Olomoucký	399	399	402	19	20	27	4,8 %	5,0 %	6,7 %
Zlínský	307	307	307	4	7	20	1,3 %	2,3 %	6,5 %
Moravskoslezský	300	300	300	12	17	23	4,0 %	5,7 %	7,7 %
<b>CELKEM</b>	<b>6253</b>	<b>6253</b>	<b>6258</b>	<b>116</b>	<b>135</b>	<b>176</b>	<b>1,9 %</b>	<b>2,2 %</b>	<b>2,8 %</b>

variability částek rezerv vykazovaných obcemi dle jednotlivých krajů České republiky ve vývoji za poslední tři roky.

#### Vývoj variačního koeficientu u částek rezerv vykazovaných obcemi dle jednotlivých krajů České republiky bez hl. m. Prahy

Kraj	2014	2015	2016
Jihočeský kraj	1,04	1,05	1,16
Jihomoravský kraj	1,17	1,12	1,38
Karlovarský kraj	1,00	1,00	1,36
Kraj Vysočina	1,83	1,84	1,50
Královéhradecký kraj	2,67	2,86	3,19
Liberecký kraj	1,17	1,59	1,26
Moravskoslezský kraj	2,13	1,44	3,37
Olomoucký kraj	1,24	1,33	1,62
Pardubický kraj	0,77	0,94	1,63
Plzeňský kraj	1,63	1,57	1,35
Středočeský kraj	2,42	2,25	2,40
Ústecký kraj	0,85	1,13	1,13
Zlínský kraj	1,08	1,38	1,50

Zdroj: MF ČR. Webová aplikace Monitor, <http://monitor.statnipokladna.cz>. 20. 9. 2017. Výpočty autora.

Vykazované částky jsou čím dál různější, zvyšují se absolutní rozdíly mezi nimi. Obce tedy k účetnímu zachycení ekonomických rizik pomocí metody rezerv

přistupují čím dál individuálněji a výrazněji se projevuje jejich individuální posuzování a tím i oceňování rezerv. Z uvedených dat nelze vyčíst, jestli jde o trend pozitivní, nebo negativní. Spolu se zvyšujícím se počtem obcí vykazujících rezervy (viz první tabulka) to potvrzuje rostoucí význam této položky účetní závěrky obcí. Je však nutno zdůraznit, že zde jsou brány v potaz pouze obce, které nějakou nenulovou výši rezervy za poslední tři roky vykazovaly.

#### Opravné položky k pozemkům

Vzhledem k vykazování opravných položek ve sloupci „korekce“ rozvahy, tedy ve stejném sloupci, ve kterém jsou vykazovány oprávký, je možné jednoduše z rozvah obcí vyčíst pouze opravné položky k pozemkům (abstrahujeme-li od opravných položek k jiným neodpisovaným dlouhodobým aktivům). Četnost výskytu vykazování nenulové opravné položky k pozemkům ukazuje následující tabulka.

Je zjevné, že výskyt nenulové opravné položky k pozemku v rozvaze české obce je velmi ojedinělý. Při uspořádání obcí do krajů zaujmou kraje Královéhradecký a Liberecký, kde je pravděpodobnost nalezení takové obce se zohledněním rozdílného počtu obcí v krajích mnohonásobně vyšší než ve všech ostatních krajích. Vzhledem ke spíše obecné úpravě opravných položek k dlouhodobému majetku v závazných účetních předpisech není zřejmě extrémně nízká četnost jejich vykazování překvapující.

#### Počty českých obcí vykazujících opravné položky (OP) k pozemkům v nenulové výši

Kraj	Počet obcí celkem			Počet obcí vykazujících OP k pozemkům (k 31. 12.)			Podíl obcí vykazujících OP k pozemkům (k 31. 12.)		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Hl. m. Praha	1	1	1	1	1	1	100,0 %	100,0 %	100,0 %
Středočeský	1145	1145	1144	7	7	7	0,6 %	0,6 %	0,6 %
Jihočeský	623	623	624	1	2	2	0,2 %	0,3 %	0,3 %
Plzeňský	501	501	501	1	2	2	0,2 %	0,4 %	0,4 %
Karlovarský	132	132	134	0	2	2	0,0 %	1,5 %	1,5 %
Liberecký	215	215	215	3	6	7	1,4 %	2,8 %	3,3 %
Ústecký	354	354	354	2	3	4	0,6 %	0,8 %	1,1 %
Královéhradecký	448	448	448	8	14	15	1,8 %	3,1 %	3,3 %
Pardubický	451	451	451	1	6	7	0,2 %	1,3 %	1,6 %
Vysočina	704	704	704	4	5	5	0,6 %	0,7 %	0,7 %
Jihomoravský	673	673	673	3	3	3	0,4 %	0,4 %	0,4 %
Olomoucký	399	399	402	4	4	2	1,0 %	1,0 %	0,5 %
Zlínský	307	307	307	0	1	1	0,0 %	0,3 %	0,3 %
Moravskoslezský	300	300	300	1	1	3	0,3 %	0,3 %	1,0 %
<b>CELKEM</b>	<b>6253</b>	<b>6253</b>	<b>6258</b>	<b>36</b>	<b>57</b>	<b>61</b>	<b>0,6 %</b>	<b>0,9 %</b>	<b>1,0 %</b>

Zdroj: Český statistický úřad, [https://www.czso.cz/csu/czso/regionalni\\_casove\\_rady](https://www.czso.cz/csu/czso/regionalni_casove_rady). 20. 9. 2017. MF ČR. Webová aplikace Monitor, <http://monitor.statnipokladna.cz>. 20. 9. 2017. Výpočty autora.

### Opravné položky k pohledávkám za odběrateli

V případě většiny pohledávek je pravidlo pro výpočet výše opravné položky stanoveno závazně pomocí analýzy věkové struktury pohledávek<sup>5</sup>, tzv. ageingu. Díky tomuto závaznému pravidlu je výskyt opravné položky v tomto případě poměrně častý, pokud vůbec konkrétní obec k danému rozvahovému dni nějakou pohledávku za odběrateli vykazovala. Podívejme se proto na opravné položky jinou optikou než na rezervy. Pokusme se zjistit, jaká je míra (relativní výše) opravných položek k pohledávkám za odběrateli v závislosti na tom, zda obce mají statut městyse, města, statutárního města, nebo žádný z těchto statutů nemají. Zohlednit bude třeba i hl. m. Prahu.

#### Míra opravných položek k pohledávkám za odběrateli podle statutů obcí

Statut obce	Výše ocenění pohledávek k 31. 12. (brutto) [tis. Kč] <sup>6</sup>			Míra opravných položek		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Hl. m. Praha	4 878 308	4 587 565	3 487 411	29 %	34 %	44 %
Statutární města	2 988 120	3 059 349	3 049 161	61 %	69 %	73 %
Města	2 396 769	2 427 719	2 426 614	41 %	41 %	43 %
Městyse	95 515	92 998	102 185	27 %	31 %	27 %
Obce <sup>7</sup>	951 055	1 051 726	1 059 388	20 %	19 %	20 %

Zdroj: MF ČR. Webová aplikace Monitor, <http://monitor.statnipokladna.cz>. 20. 9. 2017. Výpočty autora.

Pro pořádek uvedme, že statut obce byl vyhodnocován k 31. 12. 2016. Je vhodné uvést, že v případě pohledávek za odběrateli jsou využita nekonsolidovaná data z individuálních účetních závěrek jednotlivých obcí.

V prvé řadě vidíme rozhodující podíl hl. m. Prahy na celkové sumě hodnot pohledávek za odběrateli. Tento podíl se sice během posledních třech let snížil ve prospěch všech ostatních skupin obcí, stále je však vyšší než jedna třetina. Hlavní město Praha spolu se statutárními městy vykazují téměř dvě třetiny hodnot pohledávek za odběrateli ze všech obcí. Zajímavější jsou však informace o míře, tedy relativní výši opravných položek k pohledávkám za tyto skupiny obcí. I přes legislativou explicitně nastavené pravidlo pro tvorbu opravných položek k pohledávkám lze takto vyjádřit, o jaké části hodnoty pohledávek za odběrateli se v průměru spíše nepředpokládá, že bude obcí inkasována. Nejlépe v tomto ohledu vycházejí obce bez jakéhokoliv dalšího statutu, kde je tato míra ke konci roku 2016 kolem 20 % hodnot. U městysů je to 27 %, tedy stále ještě relativně nízký podíl. Ten se výrazně zvyšuje u měst na 43 % a zejména statutárních měst

na 73 %. V případě hl. m. Prahy je to „pouze“ 44 %. Zajímavý je také fakt, že s výjimkou obcí bez statutu se u všech skupin obcí tento podíl za poslední tři roky zvyšoval. Případnou hypotézu o tom, že menší úspěšnost vymáhání pohledávek existuje u větších obcí, by však bylo nutno podrobit bližšímu a preciznějšímu ověření, které by bylo nad rámec tohoto článku. Výše uvedená čísla však přinejmenším naznačují, že by testování takové hypotézy mělo smysl.

### Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti

V další části se zaměříme na další položku pohledávek, která je velmi frekventovaná nejen u obcí. Jde o položku, které odpovídá syntetický účet 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti. Prostřednictvím této položky vykazují (nejen) obce zejména pohledávky z titulu pokut, penále a jiných sankcí, místních, správních a soudních poplatků a jiné pohledávky vzniklé v rámci hlavní činnosti obce nebo v souvislosti s ní, které nejsou vykázány v některé z položek krátkodobých pohledávek. V praxi jsou to pohledávky vyplývající obcím z desítek různých právních předpisů. Již samotná jejich evidence je často náročná, natož jejich vymáhání. Provedme i u této položky obdobnou analýzu jako v předchozím případě.

#### Míra opravných položek k jiným pohledávkám z hlavní činnosti

Statut obce	Výše ocenění pohledávek k 31. 12. (brutto) [tis. Kč] <sup>8</sup>			Míra opravných položek		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Hl. m. Praha	845 764	834 131	859 257	68 %	70 %	71 %
Statutární města	1 972 949	2 110 614	2 236 566	75 %	77 %	79 %
Města	2 476 507	2 594 671	2 748 153	65 %	68 %	68 %
Městyse	15 890	16 665	15 289	41 %	45 %	50 %
Obce	198 681	204 754	190 156	34 %	37 %	42 %

Zdroj: MF ČR. Webová aplikace Monitor, <http://monitor.statnipokladna.cz>. 20. 9. 2017. Výpočty autora.

Oproti pohledávkám za odběrateli mají v případě jiných pohledávek z hlavní činnosti nejvyšší relativní podíl na celkovém ocenění těchto pohledávek města. Podíl hl. m. Prahy je pouze 14 %. Podíl všech typů obcí je za poslední 3 roky téměř stejný. Významně však dochází ke zvyšování podílu, tedy míry opravných položek k tomuto typu pohledávek, a to u všech typů obcí. Za poslední 3 roky nejvíce u městysů o 9 procentních bodů a u obcí o 8 procentních bodů. I přes relativně pomalé tempo tvorby opravných položek stanovené závazně právními předpisy jsou podíly opravných položek často přes 50 % ocenění (nominální

<sup>5</sup> V § 65 odst. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, v aktuálním znění.

<sup>6</sup> Nekonsolidované částky.

<sup>7</sup> Obce, které nemají žádný z výše uvedených statutů.

<sup>8</sup> Nekonsolidované částky.

hodnoty) těchto pohledávek, což je velmi významné číslo. Z uvedených čísel lze dovodit, že vymáhání jejich plnění je dlouhodobě komplikované, ba co více, neustále se zhoršuje. Může jít o kombinaci jevů, kdy obcím pohledávek tohoto typu přibývá a obce jsou čím dál méně schopny zajišťovat jejich vymáhání, nebo naopak je objem těchto pohledávek v absolutním vyjádření stabilní, ale úspěšnost jejich vymáhání obcemi se zhoršuje. Pro přesnější závěry by bylo vhodné doplnit analýzu ještě o objemy vyřazovaných pohledávek. Je však i tak zřejmé, že zlepšení vymáhání jiných pohledávek z hlavní činnosti by obce všech typů měly věnovat větší pozornost. Stoprocentní vymahatelnosti tohoto typu pohledávek jistě není možné dosáhnout. Ale u obcí řádně hospodařících se svým majetkem by alespoň mohl být patrný trend zlepšování této míry v čase.

### Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

Poslední analýzu provedu na příkladu ostatních krátkodobých pohledávek. Tato „zbytková“ položka krátkodobých pohledávek bývá nezřídka na okraji zájmu účetních a ekonomů. Otázkou tak může být, zda je těmto „zbytkovým“ pohledávkám věnována v obcích pozornost a zda jsou vymáhány. Následující tabulka ukazuje, že míra opravných položek k nim je významně nižší než v obou již uvedených případech pohledávek.

#### Míra opravných položek k ostatním krátkodobým pohledávkám

Statut obce	Výše ocenění pohledávek k 31. 12. (brutto) [tis. Kč] <sup>9</sup>			Míra opravných položek		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Hl. m. Praha	759 674	678 627	753 193	28 %	31 %	24 %
Statutární města	911 845	850 773	785 206	6 %	8 %	9 %
Města	1 252 685	1 306 527	1 270 604	10 %	11 %	12 %
Městysy	39 472	18 210	12 481	2 %	5 %	10 %
Obce	259 312	251 052	218 282	6 %	6 %	8 %

Zdroj: MF ČR. Webová aplikace Monitor, <http://monitor.statnipokladna.cz>. 20. 9. 2017. Výpočty autora.

Nejvyšší podíl na součtu ocenění všech těchto pohledávek mají dlouhodobě města. Například u obcí bez statutu je tento podíl za poslední tři roky pouze 7–8 %. Podíl hl. m. Prahy je až třetí nejvyšší. Z hlediska míry opravných položek je však situace právě v hl. m. Praze nejhorší, a to jednoznačně a dlouhodobě. Přesto i zde platí, že u předchozích dvou analyzovaných položek krátkodobých pohledávek je situace ještě horší.

### Závěry

Data z ročních účetních závěrek českých obcí ukazují, že aplikace zásady opatrnosti prostřednictvím rezerv a opravných položek je rozhodně zajímavým

tématem a ve většině případů se za sledovaná období její význam zvyšuje. Zvyšuje se relativní počet obcí, které vykazují rezervy, i když mezi jednotlivými kraji jsou významné rozdíly. Roste také variabilita vykazovaných částek rezerv. Počet obcí vykazujících opravnou položku k pozemkům je velmi malý, i když i zde zaznamenáváme významné rozdíly mezi kraji. Tento fakt by si zasloužil hlubší analýzu. Relativně velmi vysoké míry dosahují opravné položky za odběrateli u statutárních měst a u měst. V případě opravných položek k jiným pohledávkám z hlavní činnosti je to obdobné, navíc i hlavnímu městu Praze se dlouhodobě nedaří tyto pohledávky vymáhat. U ostatních krátkodobých pohledávek se vymáhání relativně hůře daří také v hlavním městě Praze, u ostatních obcí se pohybuje pouze kolem 10 %.

Na vykazování rezerv či opravných položek k pohledávkám lze u obcí narazit čím dál častěji. Je-li předmětem přezkoumání hospodaření obcí také stav pohledávek a závazků a ověření nakládání s nimi, pak může být zaměřením přezkoumání hospodaření obce i na tyto skutečnosti vysoce přínosné pro uživatele dat z účetních závěrek obcí, ale i pro obce samotné a jejich management.

**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.



*Ty vůbec nemáš žádnou rozpočtovou odpovědnost!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>9</sup> Nekonsolidované částky.

## Rozhovor s Lubošem Rokosem, předsedou Redakční rady NKÚ pro překlad Příručky IPSAS 2016

# Nový překlad Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

*V současné době je již potřetí překládána Příručka Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS). Tyto standardy se postupně stávají základním východiskem pro standardizaci a úpravu účetního výkaznictví účetních jednotek ve veřejném sektoru na akruálním základě v řadě zemí. Na standardy IPSAS se odkazuje i projekt standardizace účetního výkaznictví veřejného sektoru Evropské unie (resp. Eurostatu) EPSAS. Příručku IPSAS vydává každoročně Rada IPSAS (IPSASB), přičemž v současnosti se do češtiny převádí znění příručky za rok 2016. Originální anglický text je k dispozici na stránkách Mezinárodní federace účetních (IFAC) [www.ifac.org](http://www.ifac.org) v sekci Independent Standard-Setting Boards / Public Sector / IPSASB. Stejně jako tomu bylo u posledních dvou překladů IPSAS (2005, 2008), tak i současného překladu se ujal Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ).*

### **Jde již o třetí překlad příručky standardů IPSAS. Jste poprvé předsedou redakční rady tohoto překladu. Jaký je dle Vás smysl překladu?**

Především nám slouží jako odborný zdroj při zpracování stanovisek NKÚ, slouží ale nejen nám. IPSAS představují důležitý informační zdroj pro každého, kdo usiluje o model kvalitního účetnictví veřejného sektoru. Již několik let jsme svědky probíhajícího projektu Evropské komise a její snahy o vytvoření jednotných účetních standardů pro země Evropské unie, jejichž základem by měly být IPSAS. Je to logické, proč znovu vynalézat kolo... A inspirací i pro tvorbu českých účetních předpisů.

Nejen IPSAS jako takové, ale i jejich překlad jsou součástí potřeb a zájmu nejen NKÚ, ale i jiných institucí České republiky a odborné veřejnosti – ministerstva financí, akademického prostředí i samotné praxe, resp. jednotek veřejného sektoru. Nejenže překlad pomáhá těm, kteří nemohou využívat anglický originální text, ale zajišťuje efektivní práci s ním. Bez dobře provedeného překladu se potýkáte s tím, že své vnímání originálního textu chytě nechtě přizpůsobujete zaběhlému českému myšlenkovému prostředí a svým zkušenostem, což platí, dle mého, zejména v oblasti veřejného sektoru. Až kvalitní překlad pomáhá zajistit text takový, jak jej koncipoval tvůrce standardů, v tom vidím jeho nezastupitelný smysl.

A má-li NKÚ takový překlad k dispozici, pak je smysluplné jej celý poskytnout i široké české odborné veřejnosti. Tím se smysl překladu dále umocňuje.

### **Jak se stalo, že NKÚ se u nás stal institucí, která na sebe vzala úkol přeložit standardy IPSAS?**

Probíhající třetí překlad standardů navazuje na předchozí dva překlady, které zajišťoval také NKÚ, a to v roce 2005 a 2008. Impuls pro tento třetí překlad, který se týká standardů ve znění z roku 2016, přišel od ministerstva financí. Překlad tak vzniká po vzájemné dohodě o potřebě tohoto překladu, spolupracujeme spolu v této věci. Zapojení NKÚ vychází již z toho, že má z minulosti v této věci zkušenosti, kontakty a disponuje i vlastním, praxí prověřeným týmem.

### **Jaká je dosavadní zkušenost s prací redakční rady? Jak byste její práci charakterizoval?**

Jsem spokojen. Baví mne to, a snad i ostatní, kteří se práce účastní. Redakční rada, to je týmová práce založená na velmi dobrém obsazení, plná odborných polemik.

Celá práce se soustředí na provedení věrného překladu IPSAS, tedy překladu, na jehož základě získává čtenář stejné porozumění jejich smyslu, jako by získal podobně kvalifikovaný anglický rodilý mluvčí z anglického originálu. Upřednostňujeme proto smysl původního textu před úpravami, které by se snažily přiblížit text místním poměrům. To je mimochodem i jeden ze základních požadavků IFAC.

Organizace, příprava na jednání a samotný rozsah práce redakční rady je poměrně náročná záležitost. Na redakční radě se schází obvykle kolem patnácti osob, k jednání se scházíme v podstatě každý měsíc. Přitom na každé redakční radě jsou projednávány až stovky stran překladů, oponentur a oponentních listů. Řekl bych, že je za námi skutečně velký kus práce. Je tomu tak díky všem, kteří se na tom podílejí, a kteří tak činí s nadšením a zaujetím.

### **Kdo se procesu účastní?**

Proces překladu probíhá podle požadavku IFAC v souladu s postupy, které stanovila ve svých zásadách. Překlad zajišťuje Nejvyšší kontrolní úřad jako tzv. překladatelská organizace. Pro tyto účely zřídil redakční radu, jež dohlíží na kvalitu překladu. Jejímí členy jsou kromě zástupců NKÚ také zástupci akademické obce, účetní i auditorské praxe. Obsazení je dle mého názoru vynikající. Navazujeme na osvědčený model z let 2005 a 2008.

Předseda redakční rady je zároveň hlavním překladatelem, jenž má odpovědnost za kvalitu překladu.

To však neznamená, že vše překládá. Na samotném provádění překladu se totiž podílí skupina odborníků, tzv. dalších překladatelů, zejména z akademického prostředí, ale i z praxe a NKÚ. Ti mají hlavní podíl na provedeném rozsahu překladu. Výsledné znění překladů je však záležitostí rozhodnutí redakční rady.

Kromě toho využíváme i systém oponentů překladů, provádějících revize návrhů překladů. A dále systém pozorovatelů působících při redakční radě. Průběžně také probíhá komunikace se zástupci Mezinárodní federace účetních. S nimi se řeší především některé výkladové nejasnosti a samozřejmě technické otázky související s plánovaným vydáním překladu.

### V jakých krocích překlad IPSAS probíhá?

Hlavní překladatel vypracuje návrh seznamu klíčových slov, ten je projednán a schválen redakční radou. Seznam klíčových slov je závazným dokumentem pro překlad a důležitým nástrojem kontroly kvality překladu. Tento seznam je pravidelně doplňován i upravován v podstatě na každé redakční radě.

S využitím seznamu klíčových slov provádějí překladatelé překlad. Při tom respektují a zapracovávají požadavky redakční rady. Vedle toho navazují na texty překladů, jež má NKÚ k dispozici z překladu příručky IPSAS 2008, a dále vycházejí z překladů odpovídajících standardů IAS/IFRS zveřejněných v úředním věstníku EU. Zajišťuje se tím žádoucí míra konzistence v čase i harmonizace překladu mezi standardy IPSAS a IFRS, z nichž i část samotných IPSAS ve svém originálním znění vychází.

Překlad probíhá po částech. Na každé redakční radě jsou projednávány a schvalovány určité standardy. Takové schválení vyžaduje kontrolu ze strany redakční rady a hlavního překladatele, ti mají k dispozici podporu jak v podobě oponentem zpracovaných oponentur překladů standardů, tak i stanovisek překladatelů k těmto oponenturám.

V daný okamžik, tedy po projednání každého jednotlivého standardu, jde však o schválení předběžné, protože redakční rada může až do úplného konce překladu, tj. do svého posledního zasedání, upravovat např. seznam klíčových slov. Práce redakční rady trvá mnoho měsíců, a tak se stává, že do předběžně schváleného překladu může být ještě zasahováno, zejména za účelem zajištění celkové konzistence mezi standardy a jejími texty.

Na konci překladu pak dochází k závěrečným úpravám překladu a jeho finálnímu schválení redakční radou. Tím její práce končí. Překlad je pak poskytnut k posouzení IFAC, spolu se seznamem klíčových slov. Teprve poté může dojít k vydání příručky.

### Kdy budou mít zájemci k dispozici hotový překlad IPSAS?

Hotový překlad IPSAS bude k dispozici do března 2018. Rádi bychom vydání spojili s akcí pro odbornou

veřejnost, kde bychom se společně sešli a mohli diskutovat. Dobrou zprávou pro všechny snad je, že překlad nebude k dispozici jen vybraným institucím, ale že bude zdarma dostupný všem, kteří se o účetnictví veřejného sektoru zajímají.

### Pro zajímavost, se kterými odbornými termíny byl při překladu největší problém a proč?

Na to je lehká odpověď, šlo o překlad termínů, které by mohly navozovat dojem, že standardy IPSAS nejsou standardy účetního výkaznictví, ale pravidla pro účtování. Nejviditelnějším příkladem byl termín „recognition“, jehož překlad vyvolal nejrozsáhlejší diskusi v redakční radě. Dalším zajímavým příkladem byl překlad termínu „impairment“, který býval překládán jako „snížení hodnoty“. Redakční rada řešila, zda překlad má vyjadřovat účetní důsledek nebo spíše příčinu. Projednávali jsme a nahrazovali vhodnějším ekvivalentem i další termíny, jako je „individuální účetní závěrka“, „mimosmluvní závazky“ a další, kdy se redakční rada rozhodovala opustit i překlady používané v překladech IFRS. Musím říci, že to byla ta nejzajímavější část práce v redakční radě. Lze uvést skutečně mnoho dalších příkladů, avšak ještě neproběhla závěrečná redakční rada, tak nechci předbíhat. S vydáním překladu se však všechny tyto příklady rozhodnutí redakční rady dozvíte.

*Rozhovor vedl Vladimír Zelenka*



## Test: Veřejný sektor

Zvolte, zda správná odpověď zní ano či ne.



1. Saldo příjmů a výdajů schváleného státního rozpočtu na rok 2017 počítá se schodkem 60 miliard Kč.
2. Účetní závěrky vybraných účetních jednotek jsou předávány do centrálního systému účetních informací státu, který spravuje ministerstvo vnitra.
3. Územní samosprávné celky patří mezi tzv. vybrané účetní jednotky.
4. Konsolidační celek Česká republika za účetní období roku 2015 tvoří přes 18 tisíc účetních jednotek.
5. Největší počet konsolidovaných
6. Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí tvoří tyto peněžní fondy: rezervní fond, fond investic, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb.
7. Přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou v pojetí Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky.
8. IFRS jsou mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.
9. Ze zákona o účetnictví vyplývá,
10. Obec nemusí být součástí vyššího územního samosprávného celku.
11. Vybrané účetní jednotky jsou vždy považovány za velkou účetní jednotku.
12. Vybrané účetní jednotky, které nejsou subjekty veřejného zájmu, mají povinnost mít řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem.

*Test připravila  
Martina Smetanová*





## Klub nenapravitelných

S měsíční pravidelností dostává Kárná komise KA ČR návrhy na kárná řízení od dozorčí komise, které se podobají jedno druhému jako vejce vejci. A tak, jak se opakují návrhy, tak se opakuje i argumentace kárně obviněných auditorů. Přiznávám se, že pro členy kárné komise ve druhém volebním období to již začíná být únavné.

V čem se ty návrhy podobají?

Auditor sice stanovil hladinu významnosti, popřípadě prováděcí hladinu významnosti, ale tím to pro něj skončilo. S plným klidem se vyjádřil k účetní závěrce, která obsahovala zůstatky podstatně přesahující obě hladiny významnosti, aniž by v auditorském spise k těmto zůstatkům bylo něco uvedeno.

Finanční investice v podobě poskytnutých půjček zůstaly bez ověření. Zásoby zůstaly bez fyzického ověření. Zůstatky dlouhodobého majetku zůstaly bez jakékoliv dokumentace v auditorském spise.

Přitom jenom neúčast auditora na fyzickém ověření zásob by měla být velmi výjimečnou záležitostí. Pokud se auditor nakonec fyzické inventury zásob zúčastní, tak o tom ve spise nic není. Někteří auditoři si bohužel ani neuvědomují, že ověřují účetní závěrku k závěrkovému datu, nikoliv k datu inventury. Zúčastní se tedy inventury ke zcela jinému datu, ale ve spise není jasné, u jakých položek se zúčastnili počítání, jak vybrali položky, které počítali, a konečně, jak odrolovali spočítané stavy na stavy k závěrkovému datu, tj. k datu účetní závěrky a následně je provázali na ocenění v této účetní závěrce!

K tomu se přidávají chybějící externí confirmace pohledávek a závazků. Členové tohoto „klubu nenapravitelných“ (jinak je bohužel již není možné nazývat), stále nepochopili, že audit je založen na profesionálním skepticizmu a auditor je tudíž povinen si důkazy třetích stran opatřovat.

Bohužel i v roce 2017 se vyskytují „auditoři“, kteří jsou schopni argumentovat, že

- bankovní confirmace neposílají, protože klient by za ně musel bance platit,
- confirmace pohledávek nikdy nedělali a klient na to není zvyklý,
- stavy bankovních účtů ověřili pouze na bankovních výpisech, což stačí, protože vedoucí účetní jim řekla, že žádné finanční deriváty nepoužívají.

Zvláštní skupinu pak tvoří kárně obvinění auditoři, kteří argumentují, že významné položky účetní závěrky ověřili, nicméně v auditorském spise o tom nejsou žádné záznamy. V této souvislosti mohu ocitovat dvě části z rozhodnutí Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), která se odvoláním v takových případech zabývala:

*„Ústní vysvětlení auditora nenahrazuje chybějící dokumentaci a nestačí samo o sobě zdůvodnění*

*auditorem provedené práce ani jím dosažených závěrů (ISA 230.A5). Ústní vysvětlení auditora lze připustit jen ve vztahu k objasnění informací v dokumentaci auditu již obsažených.“*

Auditor tedy nemůže při ústním projednávání v rámci kárného řízení argumentovat například tím, že konfirmační dopisy na pohledávky posílal. V auditorském spise by mělo být patrné, jaké pohledávky obesílal, proč si vybral zrovna tyto pohledávky, jaké dostal výsledky, jak se vypořádal s konfirmačními rozdíly, jaký byl podíl takto ověřovaných pohledávek na celkovém stavu atd.

Další citát z rozhodnutí RVDA:

*„Dokumentace auditu mimo jiné pomáhá auditorovi provádějícímu zakázku nést odpovědnost za jeho práci a v neposlední řadě také provedení kontroly kvality dohledovým orgánem. Úkolem auditora je proto vypracovat dokumentaci auditu, která bude obsahovat dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora.“*

Zvláštním případem je pak také chybějící zdokumentování toho, jak se auditor vypořádal se zjištěnými nesprávnostmi. Rozhodně tím není to, že ve spisu je uvedeno, že nesprávnosti byly „odstraněny na místě“. Opět by spis měl obsahovat, jaké nesprávnosti auditor zjistil, jaké nesprávnosti v účetní závěrce klientovi vytknul a jak se k nim klient postavil, respektive, které akceptoval, a které ne. Konečně by ve spise mělo být uvedeno, jak se auditor vypořádal s nesprávnostmi, které klientovi vytknul, ale klient na to nereagoval. Toto patří k auditorské násobilce!

Členové „klubu nenapravitelných“ se ne a ne této násobilce naučit. Místo toho jsou schopni vyplňovat sáhodlouhé dotazníky, které samy o sobě nikdy nemohou nahradit dokumentaci auditorského testování. Svoji argumentaci jsou pak schopni používat i v odvolání proti rozhodnutí kárné komise. Krátce řečeno a s využitím argumentace RVDA, členové tohoto „klubu nenapravitelných“ nejsou schopni unést odpovědnost za svoji auditorskou práci. A je to dnes stále více a více o oné odpovědnosti vůči veřejnosti, vůči veřejným uživatelům účetních závěrek a uživatelům auditorsky ověřovaných ekonomických informací. Odpovědnost a vědomí této odpovědnosti by mělo auditory vést k tomu, aby audit nejen správně prováděli, ale také ho správně dokumentovali. Ti, kterým tato odpovědnost stále ještě nedochází, ať raději zůstanou členy „klubu nenapravitelných“ a s ním i mimo společenství auditorů!

**Radomír Stružinský**  
předseda Kárné komise KA ČR

## Několik poznámek k institutu šetření podle § 40b ZoA

Jednou z kompetencí Disciplinárního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Disciplinární výbor) je kromě sankcionování také provádění tzv. šetření.<sup>1</sup> Jedná se o institut upravený v § 40b zákona o auditorech, a to s účinností od 1. října 2016.<sup>2</sup> Zařazení tohoto procesního prostředku může vyvolávat dojem překrývání s kontrolami kvality, jak si nicméně ukážeme dále, není tomu tak.

Úprava šetření v zákoně o auditorech je poměrně koncizní, když stanoví zejména rozsah osobní působnosti právní normy a procesní pravidla jejího provádění v praxi. Platí tedy, že Rada pro veřejný dohled nad auditem je prostřednictvím Disciplinárního výboru oprávněna provést pro účely veřejného dohledu šetření u a) auditora provádějícího povinný audit subjektu veřejného zájmu, b) člena sítě, do níž patří auditor provádějící povinný audit subjektu veřejného zájmu, se sídlem na území České republiky, c) osob podílejících se na auditorské činnosti auditora provádějícího povinný audit subjektu veřejného zájmu, d) subjektu veřejného zájmu a e) Komory auditorů ČR.<sup>3</sup> Z procesního hlediska pak nutno upozornit na skutečnost, že nejen ve věcech kontrol kvality, ale také šetření, se postupuje podle zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád) ve znění pozdějších předpisů<sup>4</sup>.

Tolik explicitní právní úprava, další úvahy nad prováděním šetření je proto třeba dovodit jejím výkladem, eventuálně ve spojení s poznatky z teorie správního práva. Z výše uvedeného předně vyplývá, že šetření představuje zvláštní institut odlišný od kontrol kvality zejména (i) možností jeho uplatnění i vůči jiným subjektům, než jsou auditoři a (ii) zpravidla užším vymezením svého předmětu, který bude primárně zaměřen na ověření určitých dílčích skutečností rozhodných z hlediska řádné a procesně ekonomické volby dalšího procesního postupu.

Dle názoru Disciplinárního výboru je proto smyslem institutu šetření zejména možnost prověření

informací z monitoringu médií či od třetích osob<sup>5</sup> a následné zvážení dalších procesních kroků. V tomto ohledu se jedná o svého druhu subsidiární prostředek umožňující relativně rychlé ověření určitých skutečností v rámci zákonem formalizovaného postupu. Úkolem přitom není suplovat kontrolu kvality u auditorů, ať již v její řádné (plánované), tak mimořádné podobě. Provázanost lze spatřovat v tom, že na základě zjištění plynoucích z provedeného šetření Disciplinární výbor může učinit podnět k provedení mimořádné kontroly, případně sám zahájit řízení o přestupku podle hlavy XI. zákona.

Výhoda procesního postupu podle zákona o kontrole pak v obecné rovině spočívá v jednoznačném formulování procesních pravidel přinášejících značnou míru právní jistoty kontrolovanému (či spíše „šetřenému“), zároveň však také obligatorní povinnost jeho součinnosti, kterou nelze odmítnout argumentem rizika způsobení trestního či přestupkového stíhání sobě nebo osobě kontrolovanému blízké.<sup>6</sup> Personálně se při zajištění šetření počítá s využitím aparátu Rady, zejména kontrolorů. To je logické s ohledem na skutečnost, že tyto zaměstnanci disponují jednak vhodnou odborností, ale také potřebnou praktickou zkušeností s procesními postupy dle kontrolního řádu.

Z pohledu práva je dále třeba podotknout, že je nutné rozlišovat provedení šetření a případnou stíhatelnost zjištěných pochybení v rámci sankčního řízení. Zde je nutno důsledně vycházet z rozsahu deliktního jednání vymezeného v jednotlivých skutkových podstatách v hlavě XI. zákona a nerozšiřovat je analogií v neprospěch pachatele. Nelze proto apriori vyloučit návaznost sankčního řízení na zjištění z provedeného šetření, zároveň však platí, že takový postup přichází v úvahu výlučně v případech, kdy takové zjištění bude možno subsumovat pod konkrétní skutkovou podstatu. Uvedené nicméně samo o sobě nemění nic na závěru, že rozsah šetření samotného je omezen výlučně

<sup>1</sup> Srov. § 39b odst. 4 ZoA.

<sup>2</sup> Již před novelou č. 299/2016 Sb., mohla Rada podle tehdejšího znění § 38 odst. 2 písm. k) ZoA provést pro účely veřejného dohledu vlastní šetření u Komory nebo konkrétního auditora; jednalo se nicméně o institut nedotažený, zejména z hlediska absence zřejmých procesních pravidel jeho praktického provádění.

<sup>3</sup> Ve vztahu ke Komoře auditorů může teoreticky docházet k překrývání s dohledovou kompetencí Rady jako takové, jež spadá do působnosti Prezidia a je vykonávána prostřednictvím jím pověřených osob. Z uvedeného výčtu je nicméně dostatečně patrné alespoň to, že provádění šetření má být zaměřeno navenek, nikoliv dovnitř Rady jako takové. Nejedná se proto o institut využitelný např. v souvislosti s řešením stížností podle § 175 SprŘ.

<sup>4</sup> Srov. § 50 odst. 2 ZoA.

<sup>5</sup> Případně prověření vlastních poznatků u subjektů veřejného zájmu a Komory.

<sup>6</sup> VEDRAL, J. Správní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: Bova Polygon, 2012, s. 530. Obdobně také HENDRYCH, D a kol. Správní právo. Obecná část. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 207: „S oprávněními dozorcího orgánu koresponduje povinnost toho, vůči němuž je dozor vykonáván, úkony dozorcího orgánu strpět a poskytnout mu potřebnou součinnost. Dozorčímu orgánu musí být poskytnuty pravdivé informace, explicitním liberačním důvodem zde není, že by někdo uvedl v nebezpečí trestního stíhání sebe nebo osobu blízkou.“

rozsahem veřejného dohledu dle § 38 odst. 1 ZoA<sup>7</sup> a bude tedy logicky širší v porovnání s množinou zjištěných projednatelných ve správním (přestupkovém) řízení.

V této souvislosti se logicky nabízí otázka, nakolik je provádění šetření účelné tam, kde bezprostřední sankční postih není podle aktuální právní úpravy možný. K tomu je možno uvést, že zřejmou preventivní roli proti porušování práva plní šetření samo o sobě již tím, že se jedná o formalizovaný proces, jehož výstupem je protokol s konkrétními identifikovanými zjištěními či nedostatky. Poněkud složitější je situace ohledně ukládání opatření k nápravě, neboť takovou možnost zákon o auditorech nestanoví. Nemusí se však nutně jednat o nedostatek právní úpravy. To platí zejména tam, kde lze na provedené šetření navázat právě realizací „klasické“ kontroly kvality<sup>8</sup>.

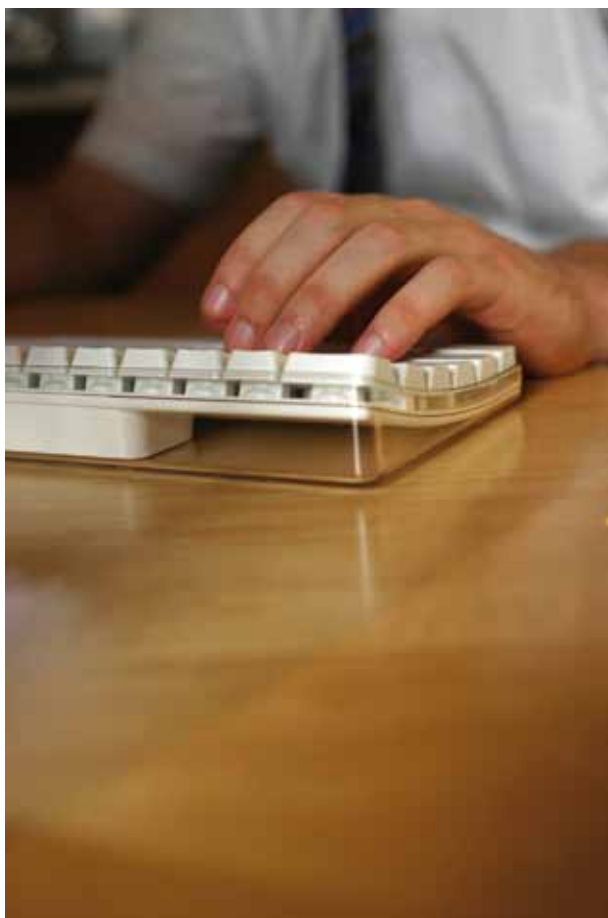
Pro úplnost výkladu je dále vhodné připomenout, že Disciplinární výbor má k dispozici i případně další právní instituty, které lze efektivně využít a není vázán jen na šetření dle zákona o auditorech. Podle ustanovení § 137 SprŘ je správní orgán oprávněn k prověření oznámení, podnětů a vlastních zjištění, která by mohla být důvodem k zahájení řízení z moci úřední, opatřovat nezbytná vysvětlení. Poskytnutí vysvětlení je povinností každé osoby, která má k věci relevantní informace, nicméně s výjimkami, pro které by nemohla být vyslýchána jako svědek.<sup>9</sup> Při opatřování vysvětlení lze využít institutů zajišťujících standardně průběh řízení na prvním stupni (předvolání, předvedení, uložení pořádkové pokuty při bezdůvodném odpírání vysvětlení), o samotném podání vysvětlení se sepisuje záznam. Nevýhoda spočívá v tom, že záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.<sup>10</sup>

Při porovnání institutů šetření a vysvětlení je zřejmé, že zásadní výhoda šetření spočívá především v možnosti zajišťovat v jeho průběhu bezprostředně důkazní prostředky. Odpověď na otázku, kterou z variant postupu použít, nicméně bude vždy závislá na konkrétních okolnostech případu a výběr řešení nelze posuzovat jen podle skutečnosti zmíněné v předchozí větě. Zohledněno by přitom mělo být i to, že správní orgán nemá třetí osoby obtěžovat více, než je nezbytně nutné. Z několika možných variant procesního

postupu by proto měl vybrat tu, která nejlépe umožní ochránit veřejný zájem, avšak zároveň šetří oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (§ 2 odst. 3 SprŘ). Samozřejmě není vyloučena také kombinace obou možností, tedy nejprve žádost o vysvětlení a v návaznosti na uvedené provedení šetření, eventuálně mimořádné kontroly<sup>11</sup>, přímo na místě.

### JUDr. Milan Cigánek

tajemník Disciplinárního výboru a právník  
Rady pro veřejný dohled nad auditem



<sup>7</sup> Jedná se o významný korektiv rozsahu šetření, důležitý zejména tam, kde by tato pravomoc byla využívána i vůči subjektům stojícím zcela mimo auditorskou obec (typicky SVZ). I ve vztahu k nim by totiž předmět šetření měl být vymezen tak, aby směřoval k naplnění dohledových úkolů Rady. Netřeba přitom dodávat, že i zde – jak je ve veřejném právu pravidlem – musí být případná pravomoc vykládána restriktivně.

<sup>8</sup> Pro srovnání: V případě provádění kontrol kvality ZoA v § 24f výslovně stanoví, že kontrolor kvality uvede v protokolu závazná opatření k nápravě a určí lhůtu k jejich provedení, která nesmí být delší než 12 měsíců. Plnění těchto opatření lze následně kontrolovat a eventuální neplnění sankcionovat (srov. § 49b odst. 1 písm. e) ZoA, podle kterého je přestupkem neprovedení uložených opatření k nápravě). Takový postup v případě šetření možný není.

<sup>9</sup> Srov. § 55 odst. 2-4 SprŘ.

<sup>10</sup> V takovém případě by bylo nutné osobu, která poskytla vysvětlení předvolat jako svědka a v již zahájeném řízení provést její výslech. Vychází se zde z předpokladu, že vysvětlení před zahájením řízení poskytuje správnímu orgánu pouze prvotní informaci, zda řízení zahájit či nikoliv. Záznam o podání vysvětlení proto logicky není důkazním prostředkem. Uvedené platí např. i o úředním záznamu sepsaném policií podle § 74 odst. 2 PrZ.

<sup>11</sup> Jedná-li se o auditora.

## Společnost Mazars jmenovala Jiřího Šimka partnerem oddělení auditu



Jiří Šimek se posouvá na pozici partnera po 17 letech ve firmě, kde mimo oddělení auditu působil i na pozici vedoucího znaleckého ústavu Mazars. Tuto pozici bude i nadále zastávat. V oblasti auditu se zaměřuje na audity nadnárodních společností a jejich konsolidací. V rámci poradenství se zaměřuje na oblast podnikových kombinací, včetně dopadů oceňování při přeměnách, a na znaleckou činnost zaměřenou primárně

na oceňování podniků. Jako partner oddělení auditu se bude nadále věnovat auditům mezinárodních společností a jejich konsolidací, poradenství pro potřeby IFRS, poradenství při realizaci podnikových přeměn a znalecké činnosti. Jiří Šimek je absolventem VŠE v Praze, statutárním auditorem zapsaným u Komory auditorů České republiky, daňovým poradcem zapsaným u Komory daňových poradců České republiky a certifikovaným účetním expertem.

-VeL-

## Co najdete v e-příloze č. 9/2017

### 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.

### Téma čísla – Veřejný sektor

V e-příloze najdete tabulky k článku Veřejný sektor od Martiny Smetanové (ze str. 8 tohoto čísla) obsahující vybrané údaje ze státního rozpočtu z několika posledních let.

### Z koordinačního výboru pro daně

Rozdělení – problematika vzájemných nákladů a výnosů v období mezi rozhodným dnem a dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku (Jiří Nesrovnal, Zdeněk Urban, Jiří Hlaváč)

### Daně

- Nová směrnice EU bude znamenat vyšší daně pro firmy
- Daň z nabytí nemovitých věcí (možná je vše opět trochu jinak)
- Zákaz dvojího trestání za stejný

čin v daňovém a trestním právu – další vývoj judikatury

### Právo

- Účetní závěrky, rozhodný den a oceňování jmění při přeměnách obchodních korporací
- Záloha na náklady insolvenčního řízení před a po novele insolvenčního zákona
- Efektivnější postih vinklaření (neoprávněného poskytování právních služeb) – odstranění nekalé praxe realitních kanceláří?
- Správní orgány ani soudy by neměly vymáhat malé částky prostřednictvím exekutorů

### Zaznamenali jsme

- Audit interních procesů v KSÚS Středočeského kraje provede společnost BDO Advisory s.r.o.
- Audit u středočeských silničářů provede kritizovaná firma
- Kraj připravuje stavbu nových pavilonů, ale i audit
- Nemocnice projde hloubkovou kontrolou, následovat budou kroky pro její ekonomické ozdravení a další přetisky článků a rozhovorů.

-VeL-

## AUDITOR č. 9/2017

ročník XXIV

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha

### vydáva

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Hráského 15, 148 00 Praha 4  
tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR