

Bulletin

Komory certifikovaných účetních
Legislativa – komentáře – informace





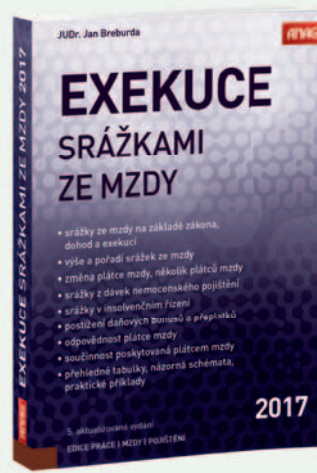
632 stran
kroužková vaz. obj. kód 5700

669 Kč



408 stran
brožovaná obj. kód 5705

389 Kč



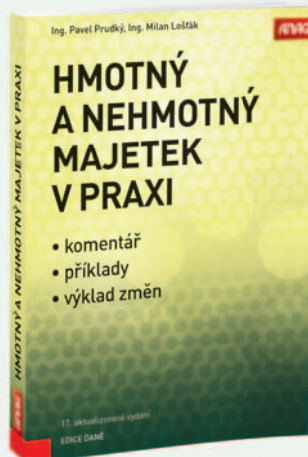
472 stran
brožovaná obj. kód 5694

429 Kč



368 stran
brožovaná obj. kód 5711

379 Kč



352 stran,
brožovaná obj. kód 5695

389 Kč



320 stran
brožovaná obj. kód 5703

419 Kč

anag@anag.cz

585 757 411

obchod@anag.cz

www.anag.cz

Celý sortiment již vydaných knih nakladatelství ANAG najdete ve všech dobrých knihkupectvích po celé ČR.



BULLETIN 1/2017

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE

Jak na účetní závěrku za rok 2016 <i>Ing. Ladislav Čížek</i>	3
Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích <i>Ing. Jiří Pelák, Ph.D.</i>	9
Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích v konsolidované účetní závěrce <i>Ing. Libor Vašek, Ph.D.</i>	16
Nová legislativa v oblasti povinného auditu <i>Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.</i>	18
Vykazování nefinančních informací od roku 2017 <i>Ing. Pavlína Fikarová</i>	24
Rozhovor s Mgr. Editou Ševcovicovou, členkou Prezidia KDP ČR	27

LEGISLATIVA

Nová legislativa	30
------------------	----

JUDIKÁTY

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu	33
---	----

INFORMACE

Monitor	35
---------	----

ZÁKULISÍ

Bulletin v nové koncepci	43
Motivační program	43
Certifikace: Informace ke zkouškám 14.–20. června 2017	45
Pozvánka na některé vzdělávací akce Komory	48

Milé čtenářky a čtenáři, členky a členové KCÚ,

letos poprvé bude většina společností sestavovat svou účetní závěrku v novém formátu – po významné novele z roku 2016. Považuji proto za vhodné provést určitou rekapitulaci toho, co novela přinesla a co se má, co by se mělo a co se také třeba nově nemusí objevit v účetní závěrce.

Samostatným tématem účetní závěrky za rok 2016 u společností střední a velké účetní jednotky je znovuzavedení povinnosti přehledu o peněžních tocích. Nejen účetním, ale i uživatelům účetních závěrek je třeba přiblížit, jak tento přehled vzniká a jak je třeba jej číst. Obdobné platí i pro přehled o změnách vlastního kapitálu, neboť tento výkaz není jen o „jednoduché tabulce přírůstků a úbytků“. Téma těchto „nových“ účetních přehledů Vám přiblíží Jiří Pelák, jež je i autorem související interpretace Národní účetní rady I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka větších společností se neodmyslitelně pojí s auditem. I v zákoně o auditorech došlo k významným změnám. Vladimír Králíček se proto ve svém článku věnuje právě auditu účetních závěrek za rok 2016.

Nemůžeme se ovšem stále jen zabývat loňským rokem 2016. Naopak. Je třeba spíše se dívat vpřed a neustále sledovat aktuální vývoj. V rámci novely zákona o účetnictví, jež vstoupila v účinnost od 1. ledna 2017, vzniká některým společnostem nová povinnost zveřejňování nefinančních informací, a to již za tento rok. Tuto problematiku Vám ve svém článku přiblíží Pavlína Fikarová.

Samostatným problémem je příprava účetní závěrky v podmínkách externího vedení účetnictví. Právě externí vedení účetnictví v sobě v souvislosti s přípravou účetní závěrky skrývá řadu problémů. Jsem proto rád, že se o své mnohaleté zkušenosti z praxe s námi podělila Edita Ševcovicová.

Věříme, že obsah tohoto čísla bude pro každého z Vás nějakým způsobem užitečný a že si najdete chvíli na jeho přečtení.



Ladislav Čížek

Jak na účetní závěrku za rok 2016

I když se říká, že opakování je matka moudrosti, myslím, že není úplně zajímavé stále znovu a znovu popisovat a opakovat změny, které přinesla novela zákona o účetnictví. Ve své praxi se sice stále setkávám s klienty, kteří jsou změnami, jež novela přinesla, v podstatě nedotčeni, ale to už jsou spíše jednotlivci. V tomto článku se proto zaměřím spíše na praktické problémy, které sestavení účetní závěrky za rok 2016 přináší.

VÝKAZY

Novela přinesla novou strukturu účetních výkazů. V této souvislosti je možná opomíjenou „popelkou“ Český účetní standard pro podnikatele č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016. Standard velmi názorně vysvětluje, jakým způsobem se změnilo nasměrování jednotlivých účtů do pozic v rozvaze a výsledovce a jak přistoupit k tvorbě těchto výkazů za rok 2016, aby uváděné hodnoty byly vzájemně srovnatelné.

Skutečnost, že většinu účtů lze do jednotlivých pozic přiřadit intuitivně, totiž dává vzniknout řadě nepřesností např. v položkách „ostatních finančních výnosů a nákladů“, „ostatních výnosů z ostatního dlouhodobého finančního majetku“ apod. Současně si myslím, že by informace o použití tohoto standardu měla i zaznít v příloze k účetní závěrce. Jde totiž o informaci, která případného uživatele účetních výkazů upozorní na úskalí, jež se skrývá v meziročním srovnání a tvorbě časových řad. Velmi často se totiž zapomíná na to, že uživatel účetních výkazů nutně nemusí být člověk „z oboru“, jenž je s novelou zákona o účetnictví obeznámen.

Dále byla pro společnosti střední a velké účetní jednotky znovuzavedena povinnost přehledu o finančních tocích a přibyl výkaz změn vlastního kapitálu. Výkaz cash flow a výkaz změn vlastního kapitálu je samostatné téma, které je blíže popsáno v článku Jiřího Peláka, a proto se těmto výkazům zde nebudu podrobněji věnovat.

INFORMACE UVÁDĚNÉ V PŘÍLOZE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Hlavním problémem, který vidím u řady spo-

lečností je, že řada účetních byla zvyklá sestavovat přílohu účetní závěrky pouze přepisováním. Jde o praktický, velmi jednoduchý a časově nenáročný přístup – jednoduše se přepíše čísla z „aktuálního období“ do „minulého období“ a doplní se hodnoty za právě uplynulý rok. Takto to fungovalo řadu let a mnohdy se tak i stalo, že ani sami účetní nevěděli, co se v „popisné“ (metodické) části přílohy píše, neboť v této části nebylo jaké hodnoty přepisovat, a tak se o ni nikdo nezajímal.

Komplikace nastává nyní. Relativně jednoduché a pro všechny stejné ustanovení § 39 vyhlášky popisující informace uváděné v příloze se rozpadlo do několika samostatných paragrafů. Ty na sebe navazují a vzájemně se na sebe odkazují. Tím vznikl řadě účetních problém – jaké informace a v jaké struktuře se mají v příloze vykazovat a komentovat? Problém se dále komplikuje, pokud uvážíme § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, který nově říká: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.*“ Právě nové doplnění zákona způsobuje, že některé účetní jednotky by měly uvádět nejen informace, které jsou taxativně vyjmenovány pro danou kategorii účetní jednotky ve vyhlášce, ale že by zřejmě měly uvádět i další informace, o kterých se vyhláška třeba vůbec nezmiňuje (např. kvantifikace rizik, kterým je společnost vystavena). To je veliký „mentální problém“ – zejména v českém prostředí, kde ke

všemu hledáme jednoznačnou oporu v zákoně. Jak tedy k příloze v roce 2016 přistoupit?

I když se to na první pohled nemusí zdát jako nejsnazší způsob, osobně doporučuji níže popsaný postup. Jeho výhodou je především revize informací uváděných v příloze účetní závěrky, neuvádění zbytečných informací a současně uvedení všech relevantních informací. Tedy:

- 1) Definujte, v jaké kategorii účetních jednotek je zařazena právě vaše společnost a následně si ve vyhlášce projděte, jaké informace musíte povinně v příloze uvést. Pravděpodobně zjistíte, že se požaduje významně méně informací, než kolik jste uváděli v předešlých letech. Pro snazší orientaci v závěru článku uvádím srovnávací tabulku. **Právě tato tabulka by vám při tvorbě přílohy mohla být velmi nápomocna.**
- 2) Zvažte, zda je z nějakého důvodu vhodné či nutné uvádět i ostatní informace, které jste dříve v příloze běžně popisovali. Jde především o významnost takové informace ve vztahu ke konkrétním podmínkám a poměrům ve vaší společnosti. Typicky půjde o tyto informace:
 - a) uvedení osob s podstatným nebo rozhodujícím vlivem;
 - b) popis organizační struktury;
 - c) rozpis finančních a operativních leasingů;
 - d) rozpis poskytnutých půjček a úvěrů dle splatnosti;
 - e) přehled pohledávek z obchodních vztahů a informace o jejich splatnostech;
 - f) přehled závazků z obchodních vztahů a informace o jejich splatnostech;
 - g) rozpis zůstatků dohadných účtů a účtů časového rozlišení;
 - h) přehled společníků / akcionářů a vkladů;
 - i) rozpis a použití rezerv;
 - j) popis podmíněných závazků a ztrát;
 - k) informace o krátkodobých a dlouhodobých závazcích k úvěrovým institucím;
 - l) informace o osobních (mzdových) nákladech apod.

- 3) Vžijte se do situace, že byste měli vaši společností půjčit peníze – zvažte, jaké další informace byste o společnosti chtěli znát a následně rozhodněte, zda jsou to informace, které by bylo vhodné uvést v účetní závěrce.
- 4) Ostatní informace neuvádějte.

Uvedený postup si jistě žádá více času, než kolik jste přípravě účetní závěrky věnovali v minulém roce. Na druhou stranu právě novela účetních předpisů je jistě vhodným okamžikem, kdy se nad určitou revizí účetní závěrky zamyslet.

Na internetu je již k dispozici řada vzorů účetních závěrek (příloh) pro rok 2016. Zde bych chtěl upozornit na (mnohdy významnou) nutnost úprav takových vzorových příloh. Vysvětlím na konkrétním příkladu. Na internetových stránkách Komory auditorů ČR¹ je v metodické sekci připravena vzorová příloha k účetní závěrce za rok 2016.² V této účetní závěrce se jako předdefinovaná informace požaduje i rozpis rezerv, který zákon nepožaduje ani pro velkou účetní jednotku. Jiným, možná zajímavějším příkladem je požadavek této vzorové přílohy na informace o mzdách zaměstnanců a členů řídicích, kontrolních a správních orgánů (tak jak tomu bylo ještě v příloze za rok 2015). Takový údaj se ovšem nyní nepožaduje ani pro velkou účetní jednotku³ a současně jistě nepatří ani do kategorie údajů, jež jsou nutné pro ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Naopak ve vzorové účetní závěrce KA ČR postrádám informaci o zařazení účetní jednotky do konkrétní kategorie účetních jednotek a, jak jsem již psal, upozornění na jinou strukturu výkazů (viz zmíněný ČÚS č. 24).

Na druhou stranu je současně nutné říci, že vzorovou přílohu KA ČR považuji z dostupných vzorů, jež jsou na internetu volně ke stažení za asi nejlepší možné vodítko. Mým cílem zde bylo především upozornit na úskalí prostého či chcete-li slepého převzetí vzorových příloh.

SHRNUTÍ

Jednotlivé účty by měly být správně nasměrované do jednotlivých pozic v „nových“ výkazech v běž-

¹⁾ KA ČR lze v tomto směru jistě považovat za vhodný zdroj metodických informací

²⁾ Dostupná např. z: <http://www.kacr.cz/file/4078/prikklad-prilohy-v-ucetni-zaverce-2016.docx>

³⁾ Zde je třeba nezaměňovat mzdové náklady a odměny členů řídicích, kontrolních a správních nákladů.

ném i minulém účetním období. Skutečnost, že většinu účtů lze do jednotlivých pozic přiřadit intuitivně, dává vzniknout řadě nepřesností. Novela zákona o účetnictví je vhodnou příležitostí k revizi všech typů informací, které se v příloze k účetní závěrce uvádějí. Zejména je vhodné se zamyslet nad tím, zda je nutné uvádět někte-

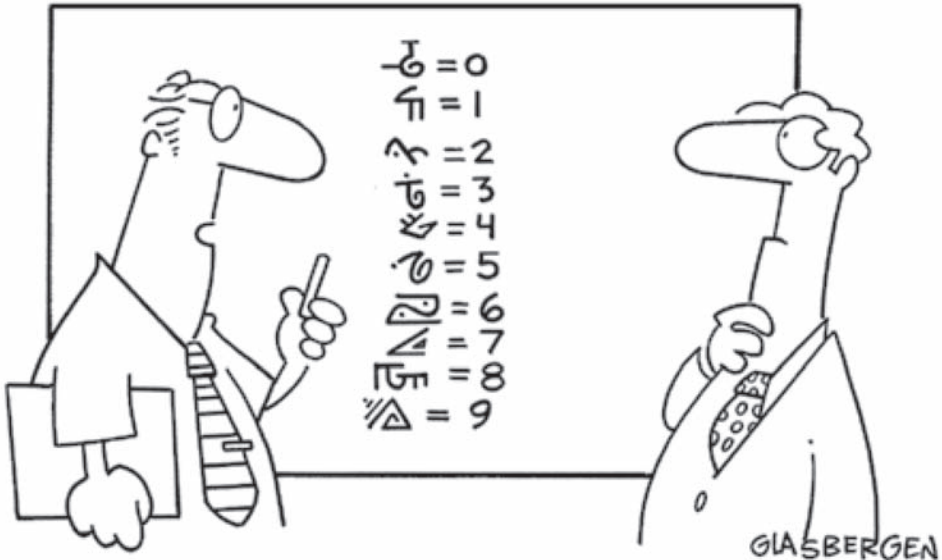
ré informace, na jejichž zveřejňování jsme byli historicky zvyklí a obráceně, zda případné neuvedení takových informací, nebude uživatelům účetních závěrek chybět.

■ Ing. Ladislav Čížek



ING. LADISLAV ČÍŽEK

Vystudoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. V současné době působí jako asistent auditora. Podílí se na auditech individuálních a konsolidovaných účetních závěrek obchodních, výrobních i servisních společností podle českého i německého práva a stejně tak účetních závěrek sestavených podle IFRS. Odborně se zaměřuje na transferové ceny z účetního a daňového hlediska.



Účetní oddělení už prostě nedokáže žít se starými čísly – příliš mnoho špatných zážitků, příliš mnoho bolestivých vzpomínek. Tak jsme je nahradili zcela novou sadou a byli bychom rádi, kdyby na tom s námi zbytek firmy spolupracoval.

V roce 2015		V roce 2016		
Všechny ÚJ		Velká a střední ÚJ	Malá a mikro ÚJ	Reference
Ostatní		Ostatní	Ostatní	
Je-li to významné:		Je-li to významné:		
- celková výše závazků nevykázaných v rozvaze	§ 39 odst. 9 Vyh.			
- drobný nájemný a hmotný majetek	§ 39 odst. 9 Vyh.			
- specifická rizika a užítky, povahu a obchodní účel operací, jež nejsou v rozvaze	§ 39 odst. 9 Vyh.	- specifická rizika a užítky, povahu a obchodní účel operací, jež nejsou v rozvaze; fin. dopad se uvádí	- specifická rizika a užítky, povahu a obchodní účel operací, jež nejsou v rozvaze; fin. dopad se uvádí	§ 39a odst. 1 Vyh.
Popřípadě specifické informace o transakcích se spřízněnými stranami	§ 39 odst. 10 Vyh.	Popřípadě specifické informace o transakcích se spřízněnými stranami	Popřípadě specifické informace o transakcích se spřízněnými stranami	§ 39a odst. 2 Vyh.
Popřípadě informace o transakcích vůči svým akcionářům	§ 39 odst. 10 Vyh.	Výši zůloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a správních orgánů	Výši zůloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a správních orgánů	§ 39 odst. 1 Vyh.
		- vč. úrokové míry	- vč. úrokové míry	§ 39 odst. 1 Vyh.
		- vč. hlavních podmínek	- vč. hlavních podmínek	§ 39 odst. 1 Vyh.
		- výši splacených, odepsaných a prominutých částek (obdobně pro podíl)	- výši splacených, odepsaných a prominutých částek	§ 39 odst. 1 Vyh.
Počet a jmenovitou hodnotu akcií vydaných za účetní období (obdobně pro podíl)	§ 39 odst. 12 Vyh.	Počet a jmenovitou hodnotu akcií vydaných za účetní období (obdobně pro podíl)		§ 39 odst. 1 Vyh.
Informace o vyměnitelných dluhopisech	§ 39 odst. 12 Vyh.	Informace o vyměnitelných dluhopisech		§ 39 odst. 1 Vyh.
Popis významného snížení nebo zvýšení VK	§ 39 odst. 12 Vyh.	Uvede se rozčlenění tržeb:		§ 39 odst. 1 Vyh.
Popřípadě informace o rozčlenění tržeb	§ 39 odst. 13 Vyh.	- podle kategorií činností	- podle kategorií činností	§ 39 odst. 1 Vyh.
- podle kategorií činností	§ 39 odst. 13 Vyh.	- podle zeměpisných trhů	- podle zeměpisných trhů	§ 39 odst. 1 Vyh.
- podle zeměpisných trhů	§ 39 odst. 13 Vyh.			
Předpoklad trvání ÚJ v dohledné budoucnosti	§ 39 odst. 14 Vyh.	Výše a povaha mimořádných výnosů a nákladů	Výše a povaha mimořádných výnosů a nákladů	§ 39 odst. 1 Vyh.
		Informace o (navrhovaném) rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty		
Náklady na audit a podobné poradenství		Náklady na audit a podobné poradenství	Náklady na audit a podobné poradenství	
Náklady na (pokud není uvedeno v konsolidované ÚJ)	§ 39 odst. 11 Vyh.	Náklady na (pokud není uvedeno v konsolidované ÚJ)	Náklady na (pokud není uvedeno v konsolidované ÚJ)	
- povinný audit	§ 39 odst. 11 Vyh.	Odměny účtované auditorem za:	Odměny účtované auditorem za:	§ 39c odst. 2 Vyh.
- jiné ověřovací služby	§ 39 odst. 11 Vyh.	- povinný audit ÚJ	- povinný audit ÚJ	§ 39c odst. 2 Vyh.
- daňové poradenství	§ 39 odst. 11 Vyh.	- jiné ověřovací služby	- jiné ověřovací služby	§ 39c odst. 2 Vyh.
- jiné neauditorské služby	§ 39 odst. 11 Vyh.	- daňové poradenství	- daňové poradenství	§ 39c odst. 2 Vyh.
		- jiné neauditorské služby	- jiné neauditorské služby	§ 39c odst. 2 Vyh.

Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích

S novelou zákona o účetnictví účinnou od 1. 1. 2016 se v českém účetnictví rozšířila povinnost sestavovat přehled o změnách ve vlastním kapitálu a přehled o peněžních tocích. Tato povinnost se týká obchodních společností, které splňují kritéria pro střední a velké účetní jednotky.

Problém těchto přehledů spočívá v tom, že je nelze na rozdíl od rozvahy a výkazu zisku a ztráty sestavit přímočaře, jako prostý přehled (seskupených) zůstatků rozvahových účtů resp. obrátů výsledkových účtů. V sestavování těchto přehledů selhává i účetní software, a to pro nepřehlednou variabilitu výpočtů, které je potřeba provést za účelem jejich sestavení. Sestavení těchto přehledů se tedy nelze naučit nazpaměť, je třeba je chápat. Navíc je třeba chápat i ekonomický význam uskutečněných transakcí: čím složitější transakce se v účetní jednotce uskuteční, tím obtížnější leckdy bude tyto přehledy sestavit. Tento článek je úvodem do způsobu uvažování potřebného k sestavení těchto přehledů. Jejich osvojení a aplikace by měla napomoci se sestavením těchto výkazů i v nepopisovaných případech, kterých je v zásadě neomezené množství.

VÝZNAM A PODOBA PŘEHLEDU O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

V přehledu o změnách vlastního kapitálu se nejčastěji setkáme s vykazováním rozdělení zisku a dalších vztahů kapitálového charakteru mezi obchodní společnost a jejími majiteli. To však nejsou jediné zajímavé transakce, které má přehled za úkol prezentovat. Význam přehledu dále spočívá zejména v popisu změn fondů z přecenění a vyčíslení dopadů změn metod a oprav chyb a to i přesto, že (na rozdíl od IFRS) je dopad změn metod a oprav chyb částečně patrný i přímo z rozvahy díky položce „jiný výsledek hospodaření minulých let“.

České účetní předpisy pro podnikatele obsahují pouze rámcové vymezení přehledu (viz § 44 a § 3

odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Z toho důvodu Národní účetní rada („NÚR“) přijala interpretaci I-32 *Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu* (viz Bulletin č. 1/2016), která obsahuje bližší návod pro sestavení přehledu. Aby přehled „podával informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu“ (viz § 44 vyhlášky) užitečným způsobem, je třeba, aby přehled obsahoval důvody (tj. příslušné transakce či jejich skupiny), které ke změně vlastního kapitálu vedly.

V důsledku toho NÚR doporučuje, aby se struktura přehledu podobala spíše logice sestavení výsledovky než rozvahy. Důvody jednotlivých změn, tj. významné skupiny transakcí, pak mohou být obsahem jednotlivých řádků (stejně jako ve výsledovce) a ve sloupcích budou vyčísleny dopady na výši vlastního kapitálu. Protože se však vlastní kapitál skládá z několika částí, sloupců bude mít přehled tolik, kolik významných složek vlastní kapitál v tom kterém případě bude mít (a navíc sloupec součtový).

Tím je ovšem vyloučeno, aby údaje za minulé účetní období byly uvedeny ve sloupcích (jak jsme zvyklí v ostatních výkazech), a tak, na místo toho, je kompletní přehled sestaven vlastně z přehledů dvou – z přehledu změn vlastního kapitálu, ke kterým došlo v minulém období a pak z přehledu změn za běžného období. Obě dvě tyto části jsou uvedeny příslušnými počátečními zůstatky jednotlivých složek vlastního kapitálu.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD: ZISK A JEHO ROZDĚLENÍ

Následující příklad ilustruje běžnou situaci, kdy

se vlastní kapitál účetní jednotky mění jen díky dosaženým ziskům či ztrátám za běžné období a rozdělování podílů na zisku.

Výchozí situace: k 1. 1. X1 účetní jednotka vykazovala základní kapitál ve výši 10 000 a kumulovaný zisk ve výši 5 000 (tj. celkový vlastní kapitál ve výši 15 000). Ztráta běžného období X1 činila 2 000 a zisk běžného období X2 činil 1 000. V roce X2 valná hromada účetní jednotky rozhodla o výplatě podílů na zisku ve výši 500.

Tabulka č. 1

	Vlastní kapitál
Počáteční zůstatek k 1. 1. X1	15 000
VH BO za X1	- 2 000
Konečný zůstatek k 31. 12. X1	13 000
Rozdělení zisku společníkům	- 500
VH BO za X2	1 000
Konečný zůstatek k 31. 12. X2	13 500

Tabulka č. 1 přibližuje koncept pojetí přehledu o změnách vlastního kapitálu „jako výsledovky“. Řádky obsahují transakce (resp. jejich skupiny), sloupec pak vliv těchto transakcí na výši vlastního kapitálu. Pro maximální přehlednost je použit jen jeden sloupec, který reprezentuje celý vlastní kapitál. Jakkoli je takto zestručnělý výkaz užitečný pro ilustraci konceptu tohoto přehledu, pro potřeby praxe by byl asi až příliš stručný (i když v takto jednoduchém případě je jeho vypovídací schopnost dostatečná).

Tabulka č. 2 používá podrobnějšího přístupu. Pro zvýšení přehlednosti jsou nicméně všechny dosažené výsledky hospodaření (minulé, běžné, jiné, zisky, ztráty) sloučeny do jednoho sloupce („kumulovaný výsledek hospodaření“). Využitím kumulovaného výsledku hospodaření se předejde tříštění položek ve vlastním kapitálu, které mají stejný význam, a také se tak eliminují převody bez ekonomického významu (jako např. převod běžného zisku za minulý rok do zisku minulých let). Poslední sloupec je součtový a je shodný se sloupcem uvedeným v tabulce č. 1.

Tabulka č. 2

	Základní kapitál	Kumulovaný VH	VK celkem
Počáteční zůstatek k 1. 1. X1	10 000	5 000	15 000
VH BO za X1	- 2 000	- 2 000	
Konečný zůstatek k 31. 12. X1	10 000	3 000	13 000
Rozdělení zisku společníkům	- 500	- 500	
VH BO za X2	1 000	1 000	
Konečný zůstatek k 31. 12. X2	10 000	3 500	13 500

Tabulka č. 3

	ZK	VH ML	VH BO	VK celkem
Počáteční zůstatek k 1. 1. X1	10 000	5 000		15 000
VH BO za X1			- 2 000	- 2 000
Konečný zůstatek k 31. 12. X1	10 000	5 000	- 2 000	13 000
Převod VH BO za X1		- 2 000	+ 2 000	0
Rozdělení zisku společníkům		- 500		- 500
VH BO za X2			1 000	1 000
Konečný zůstatek k 31. 12. X2	10 000	2 500	1 000	13 500

Třetí možné řešení stejného příkladu využívá podrobného členění složek vlastního kapitálu. Z tabulky č. 3 je velmi dobře patrné, jakou daň toto podrobné členění přináší, čtenář se musí pracně zorientovat ve značném množství čísel, aby si udělal závěr, který mu výše uvedené tabulky prezentovaly přímo: a sice, že nedošlo k ničemu složitějšímu, než obvyčnému vzniku zisku/ztráty z běžné činnosti a k následnému rozdělení zisku.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD:

OPRAVA CHYBY MINULÝCH LET

Výchozí situace: zadání navazuje na předchozí ilustrativní příklad. Navíc však v roce X2 bylo zjištěno, že zisk v roce X1 měl být o 100 menší (resp. ztráta měla být o 100 vyšší). Účetní závěrka za rok X1 již byla schválena valnou hromadou. Chyba je významná.

Oprava chyby byla provedena retrospektivně: v běžném období bylo zaúčtováno mínus 100 proti jinému výsledku hospodaření minulých let (souvztačně s opravovaným účtem). Údaje za minulé účetní období (srovnávací údaje) ve výsledovce byly upraveny, tj. ztráta v uvedeném sloupci výsledovky byla zvýšena o 100 oproti ztrátě uvedené ve výsledovce sestavené za období X1. Stejná úprava byla provedena v údajích za minulé účetní období v rozvaze. Oprava chyby tak ve výkazech nemusí být na první pohled patrná, i když vznikl jiný výsledek hospodaření minulých let a sloupce za minulé účetní období by měly být označené jako „upravené“ (toto doporučení obsahuje interpretace NÚR I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech*

a změny v účetních metodách – viz Bulletin č. 3/2014).

Naproti tomu v přehledu o změnách vlastního kapitálu jsou v části za minulé účetní období ponechány původní (chybné údaje) a k nim je přidán nový řádek popisující dopad opravy chyby. V tomto výkazu tedy nejsou na rozdíl od ostatních výkazů automaticky uvedeny upravené údaje za minulé účetní období, nýbrž údaje původní s odděleným uvedením opravy. Z výše uvedených přístupů k podrobnosti přehledu o změnách vlastního kapitálu byl pro ilustraci řešení použit prostřední z nich, tj. přístup využívající „kumulovaný výsledek hospodaření“ (tabulka č. 4)

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

DALŠÍ ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY

Komplexní návod, jak přistupovat k sestavení přehledu, obsahuje výše uvedená interpretace Národní účetní rady, která obsahuje rozsáhlý příklad prezentující nejen přeceňování cenných papírů, ale i dopady takových transakcí jako jsou přeměny obchodních společností.

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

Stejně jako přehled o změnách vlastního kapitálu, tak i přehled o peněžních tocích může nabývat různého, i když standardizovanějšího, vzhledu. Běžně využívaným vzorem přehledu o peněžních tocích je nicméně vzor obsažený v českém účetním standardu č. 23, i když není závazný.

Tabulka č. 4

	Základní kapitál	Kumulovaný VH	VK celkem
Počáteční zůstatek k 1. 1. X1	10 000	5 000	10 000
VH BO za X1		- 2 000	- 2 000
Oprava chyby (ve VH BO za X1)		- 100	- 100
Konečný zůstatek k 31. 12. X1	10 000	2 900	12 900
Rozdělení zisku společníkům		- 500	- 500
VH BO za X2		1 000	1 000
Konečný zůstatek k 31. 12. X2	10 000	3 400	13 400

Hlavní problém spjatý s tímto přehledem nespočívá v nemožnosti bezprostředně vydefinovat jeho vzhled, ale v tom, že je obtížné do přehledu zahrnout veškeré uskutečněné transakce tak, aby výčet těchto transakcí byl úplný a zároveň nebyl duplicitní a transakce byly správně klasifikovány pro účely zařazení do příslušných řádků přehledu.

Cílem přehledu je podat informaci, jaké příčiny vedly k přírůstku a úbytku peněz, což je významná dodatečná informace k přehledu výnosů a nákladů obsažených ve výsledovce. Stručně řečeno, přehled o peněžních tocích má podat zprávu o tom, jak se zisk běžného období podařilo „přetavit“ do změny množství peněz (tedy do cash flow) za toto období.

Tohoto cíle lze dosáhnout dvěma způsoby: buď se ve výkazu „prostě“ uvede přehled (peněžních) příjmů a výdajů (tzv. přímá metoda) nebo se ve výkazu uvede zisk a očistí se o tzv. nepeněžní operace, aby se vysvětlil jeho vztah ke změně peněz (tzv. nepřímá metoda). Vždy je však nutno rozlišovat, zda příčiny přírůstků a úbytků peněz tkví v provozní činnosti, v investiční činnosti nebo ve financování účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že provozní činnost je tou činností, která v účetní jednotce generuje zisk (resp.

ztrátu), obvykle se v přehledu provozních peněžních toků setkáme s nepřímou metodou, která z tohoto zisku (resp. ztráty) vychází a převádí ho na peněžní toky. Dalším důvodem je obtížná identifikace všech peněžních příjmů a výdajů v provozní činnosti, které jsou velmi rozmanité, a může jich být obrovské množství.

Naopak u investiční činnosti a financování se setkáváme s přímou metodou: tyto činnosti jsou obvykle přímá spjata se ziskem běžného období, takže vysvětlovat rozdíl mezi ziskem a peněžními toky v těchto oblastech nedává smysl. Dále výčet příjmů a výdajů v těchto oblastech není tak masivní, takže je lze poměrně snadno identifikovat.

Jakkoli pro jednotlivé oblasti takový přístup k prezentování peněžních toků dává dobrý smysl, tak použití různých metod v jednom přehledu o peněžních tocích tento přehled neobyčejně komplikuje, protože přehled se musí vypořádat s přechody mezi metodami, které jsou velmi obtížně srozumitelné. A aby toho nebylo málo, tak v rámci provozní činnosti se setkáváme s vybranými operacemi (např. úroky, daň z příjmů), které se často také vykazují přímo jako konkrétní příjmy a výdaje (a nikoli pomocí zisku upraveného o nepeněžní operace). To pochope-

Tabulka č. 5

Účty	Konečný stav	Počáteční stav	Rozdíl
Dlouhodobý majetek	1 300	1000	290
Oprávky	- 210	- 200	
Zboží	310	300	10
Odběratelé	20	400	- 380
Peníze	690	100	590
Základní kapitál	800	800	0
VH minulých let	275	275	0
VH běžného období (po zdanění)	300	0	300
Dluhy z nákupu DM	150	0	150
Dodavatelé	515	500	15
Zaměstnanci	50	20	30
Dlužná splatná daň z příjmů	20	5	15

ní sestavení přehledu o peněžních tocích dále komplikuje.

Takto popsany konceptní přístup k přehledu o peněžních tocích odpovídá i přístupu, se kterým se setkáme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (§40 a následující) i ve výše zmiňovaném českém účetním standardu.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD

Tento příklad poskytuje návod, jak systematicky přistoupit k sestavení přehledu o peněžních tocích a zároveň se v něm neztratit. S ohledem na výše uvedené obtíže je v podstatě nemožné využít vzorového přehledu o peněžních tocích z českých účetních standardů a začít vyplňovat jeho řádky podle jejich názvů. Pravděpodobnost, že tato metoda povede k úspěchu, je velmi malá. Navíc, pokud takový přehled nevyjde (tj. peněžní toky vypočtené ve výkazu nebudou odpovídat peněžním tokům vypočteným jako rozdíl konečného a počátečního zůstatku peněz), bude zhora nemožné najít chybu nebo spíše chyby, které to zapříčinily.

V prvním kroku je třeba vyjít z počátečních a konečných zůstatků (stavů) rozvahových účtů, tedy, zjednodušeně řečeno, z rozvahy. Dále je třeba u všech účtů (resp. řádků rozvahy) vypočítat, o kolik se zůstatek během roku změnil. Pro zjednodušení dalšího postupu je vhodné dlouho-

dobý majetek porovnávat v jeho netto hodnotách (tabulka č. 5).

Tyto rozdíly se stanou základem přehledu o peněžních tocích sestaveném nepřímou metodou. Jak je vidět z vypočtených rozdílů, peněžní toky činí 590 (změna zůstatku peněz). Dále je z rozdílového sloupce patrný přírůstek zisku (čemuž obvykle říkáme „zisk běžného období“) ve výši 300. Protože rozvaha je rovnice, lze z rozdílového sloupce prostým přeskupením řádků v této „rovnici“ ukázat vztah mezi ziskem a peněžními toky a pojmenovat příčiny jejich rozdílu. Dále byla přidána podtržení, která naznačují prozatímní hranice provozního, investičního a finančního cash flow (tabulka č. 6).

Ve druhém kroku bude nutné do úvahy přibrat výsledkové účty, které jsou prezentovány v této stručné výsledovce (tabulka č. 7)

Ve třetím kroku, s ohledem na požadavky obsažené v českých účetních předpisech a s ohledem na zvyklosti používané při sestavování přehledu o peněžních tocích, provedeme tyto komplikované, na sebe navazující úpravy:

- 1) Nahrazení změny stavu dluhu ze splatné daně úhradou daně (tedy výdajem). I když v praxi lze tento údaj zjistit poměrně jednoduše různými způsoby, je pro pochopení souvislostí důležité si uvědomit, že se jedná o obrat strany má dáti účtu dlužné splatné daně.

Tabulka č. 6

Změny stavů rozvahových účtů	Rozdíl
HV běžného období (po zdanění)	300
Zboží	- 10
Odběratelé	380
Dodavatelé	15
Zaměstnanci	30
Daň z příjmů	15
Dlouhodobá aktiva	- 290
Závazky z nákupu DA	150
HV minulých let	0
Základní kapitál	0
Peníze	590

Tabulka č. 7

Výkaz zisku a ztráty	
Výnosy:	
Tržby za prodané zboží	900
Tržby z prodaného DM	50
Náklady:	
Náklady na prod. zboží	-400
Odpisy	-50
ZC prodaného DM	-60
Mzdové náklady	-120
Daň z příjmů	-20
VH běžného období (po zdanění)	300

Úhrada daně (tj. obrat má dáti uvedeného účtu) musela činit 5. To vyplývá z počátečního zůstatku 5, nákladu na daň z příjmů 20 (což odpovídá zároveň obratu strany dal uvedeného účtu) a konečného zůstatku účtu splatné daně ve výši 20.

Změnu zůstatku splatné daně ve výši 15 v tabulce s rozdíly rozvahových účtů ovšem nelze jen tak nahradit úhradou daně ve výši 5; přehled by v ten moment přestal vycházet. Změnu zůstatku musíme nahradit obraty na obou stranách účtu dlužné daně (vždy platí, že změna zůstatku kteréhokoli účtu odpovídá rozdílu obrátů).

Nahradíme-li změnu zůstatku splatné daně ve výši 15 úhradou daně ve výši – 5 (tedy obratem strany má dáti uvedeného účtu), musíme také do tabulky vepsat částku 20 (tedy obrat strany dal uvedeného účtu). O částce 20 zároveň víme, že se jedná o náklad na daň z příjmů. Pokud do tabulky toto číslo doplníme a zároveň ho sečteme se ziskem po zdanění (300), obdržíme částku 320, což vyjadřuje výši zisku před zdaněním.

Nahrazení změny zůstatku dlužné daně ve výši 15 výdajem ve výši 5 v tabulce tedy automaticky vyvolá další efekt spočívající nahrazení čistého zisku ve výši 300 hrubým ziskem ve výši 320.

- 2) Očištění růstu/poklesu dlouhodobého majetku (tedy investiční činnosti) o vliv odpisů. Netto hodnota majetku se zvýšila z počátečního zůstatku 800 (brutto hodnota 1 000 – oprávek 200) na konečný zůstatek 1 090 (1 300 – 210), tedy o 290 (což je uvedeno i v rozdílech v tabulce). O kolik by se tato hodnota zvýšila, kdyby nebylo odpisů? Odpisy snížily netto hodnotu majetku o 50 (viz výsledovka). Kdyby odpisů nebylo, netto hodnota majetku by se tedy zvýšila o 340 (290 + 50).

V tabulce rozdílů lze tedy nahradit částku – 290 (řádek „dlouhodobá aktiva“) částkou 50 (řádek „odpisy“) a částkou – 340 („změna dlouhodobých aktiv“ očištěná o snížení z důvodu odpisování).

- 3) Zvýšení dlouhodobého majetku v netto hodnotě (340) z předchozího bodu je dále potřeba rozdělit na přírůstek a úbytek tohoto majetku. Netto hodnota majetku je snižována jeho

prodejem, přičemž prodej majetku v netto hodnotě vyjadřuje zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku (což dle výsledovky činí 60). Změnil-li se majetek v netto hodnotě o 340, muselo dojít k jeho nákupu ve výši 400, aby to odpovídalo současnému úbytku v důsledku jeho prodeje o 60.

Změnu dlouhodobých aktiv ve výši – 340 tedy nahradíme částkou 60 (prodej dlouhodobých aktiv) a částkou – 400 (nákup dlouhodobých aktiv).

- 4) Nákup dlouhodobých aktiv je dále třeba nahradit přímo úhradami za nákup dlouhodobého majetku. Změna dluhů z nákupu dlouhodobého majetku činí 150. Pokud došlo k nákupu dlouhodobých aktiv ve výši 400 a 150 z toho nebylo zapláceno, muselo dojít k úhradě ve výši 250.

Nákup dlouhodobého majetku z předchozího bodu (– 400) je tedy potřeba upravit o změnu dluhů z nákupu tohoto majetku ve výši 150. Výsledkem sloučení těchto dvou řádků bude výdaj na nákup tohoto majetku ve výši – 250.

- 5) Prodej dlouhodobého majetku z bodu 3 ve výši 60 je třeba nahradit příjmem z prodeje tohoto majetku. Příjem z tohoto majetku odpovídá výnosu z prodeje tohoto majetku (neexistují žádné související pohledávky) ve výši 50 (viz výsledovka). Toto nahrazení nelze ovšem provést samo o sobě, došlo by k narušení rovnice obsažené v tabulce.

Pokud dojde k nahrazení částky 60 částkou 50, technicky vzato jsme v tabulce vyměnili náklad (60) za výnos (50). Rozdíl mezi těmito čísly je ztráta z prodeje dlouhodobého majetku. Protože ztráta (–10) se rovná rozdílu výnosu (50) a nákladu (60), lze částku 60 (náklad spjatý s prodejem dlouhodobého majetku) nahradit kombinací částek 50 (výnos z prodeje dlouhodobého majetku a zároveň příjem) a 10 (ztráta z prodeje dlouhodobého majetku).

Výsledným efektem tedy bude uvedení příjmů z prodeje majetku ve výši 50 v investiční činnosti a přičtení ztráty ve výši 10 ke stávajícímu hrubému zisku (320), takže dojde k vykázání hrubého zisku ve výši 330, který bude odpovídat hrubému provoznímu

zisku očištěnému o jeho snížení způsobené ztrátovým prodejem dlouhodobého majetku. Zároveň s vykázáním příjmu z prodeje dlouhodobého majetku tedy dojde k očištění provozní části peněžních toků o vliv z investiční činnosti.

Jak bude vypadat výsledný přehled, je zobrazeno v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8

„opravdu provozní“ VH běžného období před zdaněním	330
Odpisy	50
Změna stavu zboží	-10
Změna stavu pohledávek za odběrateli	380
Změna stavu dluhů vůči dodavatelům	15
Změna stavu dluhů vůči zaměstnancům	30
Úhrada daně z příjmů	-5
Příjmy – prodej DM	50
Výdaje – nákup DM	-250
Peněžní toky	590

Jak již bylo uvedeno, komplikovanost tohoto postupu je dána tím, že v přehledu o peněžních tocích dochází na mnoha místech ke kombinaci navzájem nekompatibilní přímé a nepřímé metody sestavení přehledu o peněžních tocích. „Opravdu provozním“ výsledkem hospodaření se rozumí výsledek hospodaření z „opravdového provozu“, tj. provozu, do kterého nejsou zahrnu-

ty prodeje dlouhodobého majetku. Prodej dlouhodobého majetku totiž se skutečným provozem zjevně nesouvisí, neboť z rozhodnutí účetní jednotky není určen k prodeji v rámci provozu (jinak by byl zahrnut do zásob).

■ Ing. Jiří Pelák, Ph.D.



ING. JIŘÍ PELÁK, PH.D.

Viceprezident a zkušební komisař KA ČR. Působí na katedře finančního účetnictví VŠE v Praze. Je zpracovatelem řady interpretací NÚR, podílel se na překladech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví i Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Zabývá se metodologií interpretace účetních předpisů, účetním řešením fúzí a akvizicí resp. přeměn obchodních společností a mezinárodním výkaznictvím.

Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích v konsolidované účetní závěrce

Jiří Pelák v předcházejícím příspěvku vymezuje účel a použití dvou účetních výkazů, které se po novelizaci zákona o účetnictví stávají od roku 2016 povinnými výkazy zahrnutými do účetních závěrek obchodních společností, jenž naplňují kritéria pro střední a velké účetní jednotky. Již však ve svém článku neotevírá úvahu o použití těchto účetních výkazů v rámci konsolidované účetní závěrky. Jak tedy postupovat v jejich případě, je-li sestavována konsolidovaná účetní závěrka (dále také jen „KÚZ“) podle českých účetních předpisů, ať povinně nebo dobrovolně?

MUSÍ BÝT SOUČÁSTÍ KÚZ PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU A PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

Ač je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku novelizací dána skupině účetních jednotek, které naplňují kritéria střední a velké skupiny, v úpravě KÚZ ve vyhlášce zůstalo uvedeno beze změny, že KÚZ tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha a součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (viz § 64 odst. 1 vyhlášky).

V důsledku tak mohou vznikat otázky, zdali má povinnost střední (velká) skupina účetních jednotek při sestavení KÚZ zpracovat taktéž přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, když tuto povinnost má střední a velká účetní jednotka přímo ze zákona o účetnictví, ale rozsah KÚZ vyplývající z vyhlášky toto nestanoví. Zdali je zde záměr legislativce ty dva výkazy nepožadovat nebo opomenutí v úpravě ustanovení vyhlášky při novelizaci zákona o účetnictví jednoznačné není a nediskutuje se. Je třeba si uvědomit, že ačkoliv povinnost sestavit KÚZ má střední a velká skupina účetních jednotek, tato skupina může být složena ve svém důsledku z několika malých (a mikro) účetních jednotek a každá samostatně povinnost ty dva výkazy sestavovat nemá. S touto úvahou lze spojit vysvětlení a jistou obhajobu, proč možná nejsou do úpravy KÚZ ty dva výkazy zahrnuty. Na druhou stranou opravdu také mohlo dojít k ne-

vědomění si nutnosti upravit textaci vyhlášky, protože z ekonomického pohledu je střední skupina účetních jednotek shodná se střední účetní jednotkou. Limity, kdy se účetní jednotka, resp. skupina účetních jednotek stává střední nebo velkou jsou shodné. Proto podle mého názoru lze v současnosti učinit tento závěr:

- KÚZ nemusí obsahovat konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu, ani konsolidovaný přehled o peněžních tocích. Pokud je konsolidující účetní jednotka nesestaví a v rámci konsolidované účetní závěrky nezveřejní, domnívám se, že tímto neporušuje aktuálně platná ustanovení českých účetních předpisů.
- Nicméně lze maximálně doporučit, aby KÚZ tyto výkazy obsahovala, neboť v obecné rovině patří do plnohodnotné účetní závěrky a střední a velká účetní jednotka, která svojí velikostí se shoduje se střední a velkou skupinou účetních jednotek, povinnost ty dva výkazy sestavit má.

SPECIFIKA PŘEHLEDU O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU V KÚZ

Přístup nesestavovat konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu lze považovat zároveň za nevhodný, protože v konsolidaci se význam tohoto výkazu zvyšuje. Nechci zde ilustrovat různé ekonomické transakce, které mají dopad do KÚZ a zobrazí se ve výkazu, ale je třeba

si uvědomit, že přehled o změnách zobrazuje dopad vlastnických transakcí. V konsolidovaném přehledu o změnách vlastního kapitálu se tak zobrazí samostatně např.:

- dividendy poskytované dceřinou společností vlastníkům menšinovým podílům;
- snížení/zvýšení menšinových podílů, dochází-li k navýšení/snížení majetkového podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti.

V souvislosti s tímto výkazem by bylo vhodné v českých účetních předpisech umocnit jeho význam a povinné využití v KÚZ a současně zúžit ustanovení §65 odst. 2 vyhlášky na prezentaci výhradně celkového menšinového podílu na vlastním kapitálu bez uvádění detailů tohoto celkového podílu (viz menšinový základní kapitál, menšinové kapitálové fondy atd.). Bude to do jisté míry i krok směrem k IFRS, který by neměl být nijak rozporuplný, ale naopak věcně správný.

SPECIFIKA PŘEHLEDU O PENĚŽNÍCH TOCÍCH V KÚZ

Sestavení konsolidovaného přehledu o peněžních tocích může být už trochu větší projekt ve srovnání se sestavením předchozího výkazu. Uvážíme-li použití nepřímé metody pro provozní cash flow, je třeba principiálně vyjít z konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty, vzít z těchto výkazů vhodné hodnoty výsledku hospodaření, nákladů, výnosů, aktiv a závazků po eliminaci vzájemných vztahů a přenést je na příslušné pozice do přehledu o peněžních tocích. Současně je třeba mít přehled o peněžních tocích (směřujících mimo konsolidační celek) v investiční a finanční činnosti všech jednotek zahrnutých do konsolidačního celku. A tyto peněžní toky agregovat. Specifikem jsou poté např.:

- peněžní platby související s nákupem dceřiných společností – stávají se součástí investiční činnosti a jsou vyjádřeny v čisté výši, tj. peněžní výdaj snížený o peněžní prostředky dceřiné společnosti, které jsou nakoupené v rámci jejich celkových čistých aktiv;
- peněžní příjem související s prodejem dceřiných společností – stávají se taktéž součástí investiční činnosti a jsou vyjádřeny v čisté výši, tj. peněžní příjem snížený o peněžní prostředky dceřiné společnosti, které jsou prodávané v rámci jejich celkových pozbývaných čistých aktiv;
- dividendy vyplácené vlastníkům menšinových podílů – součástí finanční činnosti výkazu;
- peněžní výdaje/příjmy spojené s odkoupením/prodejem menšinových podílů bez vlivu na ovládání (tj. transakce, kdy se mění disproporce vlastnického podílu mezi mateřskou společností a menšinovými podíly) – součástí finanční činnosti výkazu.

Nepochybně lze tedy i tento výkazu označit za významnou složku KÚZ, která poskytuje užitečné informace jejím uživatelům.

■ **Ing. Libor Vašek, Ph.D.**



ING. LIBOR VAŠEK, PH.D.

Účetní expert, předseda Komory certifikovaných účetních, odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE. Konzultant v oblasti IFRS a podnikových konsolidací, odborný lektor, člen Metodické rady Svazu účetních ČR, autor a spoluautor několika odborných publikací a článků vydaných v ČR a na Slovensku.

Nová legislativa v oblasti povinného auditu

Stejně jako účetní a daňová legislativa, tak i legislativa upravující podmínky poskytování auditorských služeb, především pak povinného (statutárního) auditu, se vyvíjí a mění. V následujícím stručném přehledu se pokusím nastínit vývoj v posledním období s přihlédnutím ke skutečnosti, že patrně převážná většina čtenářů tohoto Bulletinu nejsou statutární auditori, ale naopak uživatelé auditorských zpráv.

Stručným pohledem do historie evropské regulace auditu shledáváme, že prvním dokumentem, kterým byla činnost auditorů upravena, byla tzv. osmá směrnice Rady 84/253/EHS o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Po dlouhých 22 letech byla tato směrnice nahrazena Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Nedlouho po jejím vydání se objevuje diskusní materiál Evropské unie s názvem *Politika v oblasti auditu: poučení z krize* (tzv. Zelená kniha z roku 2010). V tomto dokumentu se diskutuje (a to nikoli poprvé) řada otázek, jakými jsou např. poskytování neauditorských služeb těm účetním jednotkám, kterým je zároveň prováděn statutární audit, interní a externí rotace auditorů, odlišnosti auditů pro kótované společnosti od auditů ostatních, poskytování tzv. joint auditů (ověření účetní závěrky provádí nikoli jeden auditor, ale více, zpravidla dva auditori či auditorské společnosti), oligopolní charakter auditorského trhu, způsoby zajištění kvality auditu a mnohé další.¹ Text těch částí Zelené knihy, u kterých došlo k alespoň částečné shodě, je následně upraven do díkce právních norem, kterými jsou:

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (ve znění vyhlášeném ve Věstníku EU dne 16. 4. 2014),
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (dále jen Nařízení).

Zde se poprvé rozděluje evropská legislativa na dvě části, kdy Směrnice platí pro veškeré auditu účetních závěrek, zatímco Nařízení je jakousi nadstavbou pro ty účetní jednotky (respektive pro jejich auditory), které jsou definovány jako tzv. subjekty veřejného zájmu. Na změny v evropské legislativě reagovala i legislativa jednotlivých členských států, přičemž těm změnám, které se týkají České republiky se nyní budeme věnovat.

Základním právním předpisem je zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen Zákon). Ten byl zásadně novelizován právě v důsledku výše uvedených evropských legislativních změn, a to s účinností od 16. 10. 2016. Z mnoha změn, které mohou čtenáře Bulletinu zajímat, pak vybírám:

1. SUBJEKTY VEŘEJNÉHO ZÁJMU

Původně byly subjekty veřejného zájmu definovány v § 2 Zákona, definice však byla zúžena a přesunuta do § 1a zákona o účetnictví. „*Subjektem veřejného zájmu je účetní jednotka, která je:*

- *obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,*
- *bankou, spořitelním nebo úvěrním družstvem,*
- *pojišťovnou nebo zajišťovnou,*
- *penzijní společností,*
- *zdravotní pojišťovnou.“*

¹⁾ Politika v oblasti auditu: poučení z krize, viz publications.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/08744053.../language-cs

Na subjekty veřejného zájmu se vztahují některá vybraná ustanovení Zákona, ale především se na ně a na jejich auditory vztahuje Nařízení, které má přednost před zákonem. Jedná se např. o zřízení tzv. výborů pro audit, poskytování neauditorských služeb, systém zajištění kvality atp. (viz dále)

2. USTANOVENÍ ETICKÉHO KODEXU

S cílem dosáhnout větší váhy ustanovení, která již v minulosti upravovala etické chování auditora, byly mnohé požadavky z Etického kodexu převzaty zákonem o auditorech. Jde především o celou oblast nezávislosti auditorů na účetní jednotce a osobách, které za účetní jednotku jednájí či za ni vystupují (§ 14, § 14a, § 14b, § 14e). Odpovědnost je zcela na straně auditora, který musí aplikovat takové postupy, které mu zajistí dodržení právních předpisů. Je ale vhodné připomenout, že by se i na straně účetních jednotek mohla tradiční představa „one step one shop“ (od auditora získávám nejen auditorskou zprávu jako výsledek jeho práce, ale i další služby, jako např. poradenství, daňové příznání, výpomoc při nedostatku pracovníků atp.) postupně přesouvat do úvah o tom, jak správně, v souladu se Zákonem, oddělit tyto činnosti a nevystavovat tak auditory neúměrnému tlaku („předchozí auditor s tím žádné problémy neměl, proč nám nechcete .../doplňte zde podle uvážení jakoukoli výše zmíněnou činnost/). Je ale logické, že oddělení auditu od ostatních činností je rozdílné v případě auditu subjektů veřejného zájmu a v případě ostatních subjektů.

3. URČENÍ AUDITORA A SMLOUVA O POVINNÉM AUDITU

Není příliš jasné, odkud se vzal nápad označovat jmenování auditora slovem „určení“. Tento pojem se objevil již v Zákoně v roce 2009 a vyjadřuje povinnost účetní jednotky se rozhodnout, kterého konkrétního statutárního auditora nebo auditorskou společnost požádat o provedení povinného auditu. Toto určení přísluší nejvyššímu orgánu účetní jednotky. Nejběžnější situací tedy bude určení pomocí usnesení valné hromady akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, rozhodnutí jediného akcionáře v případě, že ten vykonává působnost valné hromady, rozhodnutí správní rady v případě nada-

cí atp. Pokud účetní jednotka nemá nejvyšší orgán, určí auditora její kontrolní orgán; pokud by např. účetní jednotka neměla kontrolní orgán (poměrně běžně v případech společností s ručením omezeným), určí auditora takovým způsobem, aby byla zajištěna nezávislost na členech řídicího orgánu. Tato poměrně komplikovaná konstrukce vychází ze zásadního předpokladu, že audit je vykonáván jako nástroj snížení informační asymetrie mezi vlastníky a manažery. Jak postupovat v případě společnosti s ručením omezeným, která má povinnost auditu a je vlastněna jediným společníkem, který je zároveň i jednatelem a vykonává veškerou činnost v účetní jednotce (takovéto prapodivné vlastnicko – organizační struktury lze nalézt i mezi účetními firmami i auditorskými společnostmi) Zákon explicitně neuvádí, ale z výše naznačeného principu jasně vyplývá, že určení provede majitel, přestože je zároveň řídicím pracovníkem.

Teprve poté, co je auditor určen, může osoba, která je oprávněna jednat za účetní jednotku, uzavřít smlouvu o povinném auditu. V případě, že by z jakéhokoli důvodu auditor odmítl smlouvu podepsat, nesmí však podepsat smlouvu s jiným auditorem s poukazem na to, že k uzavření smlouvy s původně určeným auditorem nedošlo. Celý postup je nezbytné znovu zopakovat. Jako přijatelné řešení se zde nabízí uzavření smlouvy o smlouvě budoucí, ve které budou uvedeny sankce pro obě strany (účetní jednotku i auditora) pro případ, že smlouva nebude uzavřena.

4. SYSTÉM ZAJIŠTĚNÍ KVALITY

V této oblasti došlo k razantním změnám díky existenci Nařízení a průniku jeho ustanovení do zákona o auditorech. Dřívější stav, kdy Komora auditorů ČR (dále jen Komora) organizovala a řídila kontrolu kvality u všech statutárních auditorů a auditorských společností byl nahrazen systémem, kdy kontrolu kvality provádí, organizuje a řídí kontrolní výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada) u těch auditorů, kteří mají ve svém portfoliu alespoň jeden subjekt veřejného zájmu, zatímco v opačném případě je kontrola kvality i nadále prováděna, organizována a řízena dozorčí komisí Komory (i v tomto případě má však Rada jakousi supervizi odvozenou od skutečnosti, že plán kontrol předkládá Komora

Radě, která do něj zabuduje své plánované kontroly a vypracuje tak jednotný plán pro kalendářní rok pro všechny statutární auditory a auditorské společnosti). Lze tedy logicky předpokládat, že společný plán implikuje i společný postup při kontrolách. Zda tomu ve skutečnosti opravdu bude, není prozatím jisté.

5. ZMĚNY V OBLASTI VEŘEJNÉHO DOHLEDU

Za zcela zásadní prvek v oblasti regulace auditorské profese nejen v České republice, ale i v Evropě, je možné považovat vybudování tzv. systému veřejného dohledu (public oversight). Tento systém může být realizován rozmanitým způsobem, většinou se zřizuje orgán, popř. orgány, které cíle systému naplňují. Za primární cíl veřejného dohledu bývá považováno zvýšení důvěry investorů i dalších uživatelů účetních informací v činnost statutárních auditorů a auditorských společností. Podle převažujícího mínění již toho v současné době nelze dosáhnout seberegulací v rámci profesních organizací, ale je zapotřebí do procesu regulace vtáhnout veřejnost (tedy nikoli stát, jak se mnozí domnívají či nesprávně interpretují odborné názory). Pod pojmem veřejnost je zapotřebí chápat „odbornou veřejnost“, tedy investory, banky, podnikatele a jejich svazy, odbory, atp.

Systém veřejného dohledu je podle Směrnice budován na principu dohledu v domovském státě, nikoli jako celoevropský dohled. Existuje však koordinační orgán CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies, t.j. Výbor orgánů dohledu nad auditem), jehož cílem je zajistit efektivní koordinaci v rámci systému veřejného dohledu, který jsou povinny vytvořit všechny členské země EU.

Zákon pro naplnění funkcí veřejného dohledu zřídil Radu. Z principu veřejného dohledu vyplývá, že jeho hlavním posláním je dohlížet na veškeré činnosti, které zajišťuje profesní komora, tedy Komora auditorů ČR. Rada dohlíží na dodržování ustanovení zákona o auditorech, auditorských standardů, Etického kodexu a vnitřních předpisů. Dohlíží na systém kontroly (zajištění) kvality a uplatňování sankčních opatření. Důležitý je i dohled nad systémem průběžného vzdělávání statutárních auditorů organizovaného Komorou. Důležitou roli má Rada i při tvorbě a schvalování vnitřních předpisů Komory. V první fázi

tyto vnitřní předpisy či jejich změny projednává s Komorou ještě před jejich schválením sněmem nebo výkonným výborem. Ve druhé fázi, pokud nedojde ke vzájemné shodě, podává Komoře návrh na zrušení nebo změnu vnitřního předpisu nebo jeho části, pokud se domnívá, že je v rozporu se zákonem nebo jakýmkoli jiným právním předpisem. Pokud se názorový rozpor mezi Komorou a Radou nepodaří v přiměřené lhůtě urovnat, může Rada podat návrh na zrušení vnitřního předpisu nebo jeho části soudem.

Rada má zcela zásadní roli rovněž při uplatňování Nařízení. V této souvislosti mimo jiné rozhoduje o prodloužení maximální doby zakázky (viz dále).

V rámci koordinace činností na úrovni EU je Rada povinna informovat Výbor orgánů dohledu nad auditem (CEAOB) o uložených opatřeních zákazu výkonu auditorské činnosti a vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti nebo subjektu veřejného zájmu. Je totiž logické, že za pochybení v jedné zemi, je třeba „platit“ i v rámci celé EU.

6. AUDITOŘI SUBJEKTŮ VEŘEJNÉHO ZÁJMU

Jak již bylo výše uvedeno, je další z výrazných změn v nové koncepci Směrnice o povinném auditu rozdělení auditovaných účetních jednotek na dvě skupiny. Ta, která je označována za „subjekty veřejného zájmu“ (*Public Interest Entities*), zahrnuje ty účetní jednotky, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu, nebo ty, které spadají mezi úvěrové instituce či pojišťovny. Jednotlivé členské státy mohou pak do této skupiny přidat jakékoli další subjekty, které jsou z hlediska veřejného zájmu důležité vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu zaměstnanců. Ve druhé skupině pak pochopitelně zůstávají všechny ostatní účetní jednotky, jejichž roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky jsou auditovány. Obdobně dochází k jakémusi rozdělení auditorů. V první skupině budou ti, v jejichž portfoliu auditních klientů je alespoň jeden, který je subjektem veřejného zájmu. Ve druhé skupině budou všichni ostatní. Na auditory první a druhé skupiny není v zákoně nahlíženo nikterak odlišně (např. z pohledu znalostí, odborné praxe, kontinuálního profesního vzdělávání atp.), výjimky

jsou uvedeny v Hlavě VIII – Zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu.

Zásadní odlišností u auditorů subjektů veřejného zájmu je způsob jejich určení (jmenování). Neopouští se princip, že auditora jmenuje nejvyšší orgán účetní jednotky, ale způsob předložení návrhu je přesně definován v čl. 16 Nařízení a následně převeden do § 43 Zákona. Nařízení ve svém čl. 16 vyžaduje, aby pro výběr auditora, který bude následně jmenován valnou hromadou (nejvyšším orgánem subjektu veřejného zájmu), bylo uspořádáno výběrové řízení. Nařízení zároveň uvádí, že výběrové řízení nemusí organizovat „malé“ subjekty veřejného zájmu. Velikost je ohraničena tradičně požadavkem nepřekročení 2 ze 3 parametrů, kterými jsou:

- aktiva celkem 43 000 000 EUR,
- roční úhrn čistého obratu 50 000 000 EUR,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Valné hromadě (přesněji nejvyššímu orgánu účetní jednotky) subjektu veřejného zájmu navrhuje auditora kontrolní orgán. Toto je změna oproti předchozímu období, kdy auditora navrhoval výbor pro audit. Kontrolní orgán však při svém návrhu má povinnost zohlednit návrh výboru pro audit. Má samozřejmě právo navrhnout jiného auditora, ale v tomto případě musí věcně zdůvodnit, proč se od návrhu výboru pro audit odchyluje.

Zákon stanovuje lhůty, po jejichž uplynutí je třeba jmenovat subjektem veřejného zájmu auditora nového (tzv. externí rotace). V zásadě platí, že auditor je jmenován na dobu nepřesahující 10 let, pokud se jedná o první zakázku (Nařízení čl. 17 odst. 1). Na dobu 20 let pak může stanovit dobu pro provádění ověřování auditorem pouze v případě, že nejdéle po uplynutí 10 let od „prvotního“ jmenování auditora, ale nikoli později než 18 měsíců před uplynutím doby trvání zakázky, se uskuteční výběrové řízení. Pravidla výběrového řízení jsou upravena čl. 16 odst. 2 až 5 Nařízení. Zákon explicitně nehovoří o lhůtě 24 let, která je podle Nařízení možná tehdy, když je kromě výše uvedených parametrů doplněn ještě parametrem tzv. společného auditu (joint audit), tedy situace, kdy jsou zároveň jmenováni dva auditori (nebo zcela výjimečně více auditorů).

Jednou ze zásadních povinností auditorů, kteří provádějí povinný audit subjektů veřejného

zájmu, je sestavit tzv. zprávu o průhlednosti (transparentnosti). Nařízení pak v článku 13 „Zpráva o transparentnosti“ uvádí obsah této zprávy a související povinnosti (zkráceno):

- Zpráva o transparentnosti musí být zveřejněna nejpozději do 4 měsíců od konce účetního období, a to na internetových stránkách auditora; na těchto stránkách musí být k dispozici nejméně po dobu 5 let od jejího zveřejnění.
- Zpráva obsahuje údaje o právní formě, začlenění do sítě (pokud existuje), popisuje strukturu řízení auditorské společnosti, systém řízení kvality uvnitř auditorské společnosti, obsahuje i údaj o tom, kdy byl naposledy proveden přezkum zajištění kvality. Auditor dále uvádí i seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých audit zahájil, provádí nebo ukončil v právě uplynulém účetním období.
- Další informace obsažené ve zprávě o průhlednosti se týkají nezávislosti auditora, průběžného vzdělávání a finančních informací (postavení na trhu, obrat celkem a obrat členěný podle činností).
- Zpráva dále obsahuje i algoritmus stanovení odměn společníků auditorské společnosti.

7. POSKYTOVÁNÍ NEAUDITORSKÝCH SLUŽEB

Poskytování neauditorských služeb subjektům veřejného zájmu je velmi podrobně upraveno v čl. 5 Nařízení, přičemž na tento článek odkazuje § 43b Zákona. Zákaz se vztahuje nejen na statutární auditory a auditorské společnosti, ale i na členy sítě, do níž statutární auditor nebo auditorská společnost patří. (Sítí se rozumí „rozsáhlejší struktura“, do níž patří statutární auditori nebo auditorské společnosti, prakticky tedy jakékoli propojení auditorů, ať již majetkové, personální, prostřednictvím obchodního jména či značky, sdílení velké části zdrojů atp., přičemž kritériem „rozsáhlosti“ by mělo být vnímání této struktury třetími osobami. Ne vždy si uvědomujeme, že takto je organizována převážná většina auditorských „firem“, tedy nejen „Velká čtyřka“, ale i další globálně či národně operující auditorské firmy.)

Zakázané je poskytování daňových služeb, služeb zahrnujících účast na řízení a rozhodování auditovaného subjektu, vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek, služby mzdového účetnictví, navrhování a zavádění postupů vnitřní kontroly

nebo řízení rizik ve vztahu k finančním informacím, oceňovací služby, právní služby, služby související s funkcí interního auditu auditovaného subjektu, a některé další. Členské státy mohou (a Česká republika tak činí) povolit poskytování některých zakázaných služeb (např. poskytování určitých daňových služeb či služeb oceňovacích) za předpokladu, že služby nemají významný vliv na účetní závěrku a odhad jejich vlivu na tuto závěrku je dostatečným způsobem zdokumentován a vysvětlen v dodatečné zprávě určené výboru pro audit. Nařízení pak dále požaduje, aby v tomto případě statutární auditor a auditorská společnost splňovali zásady nezávislosti. Z tohoto posledního požadavku lze nepřímou odvodit, že poskytování těchto „zakázaných a zároveň povolených“ služeb je možné pouze jinou firmou v síti, nikoli přímo auditorem.

Jiné neauditorské služby, než ty, které jsou zakázané, může auditovanému subjektu, jeho mateřské společnosti nebo podnikům, které ovládá, poskytovat jen za podmínky, že toto je schváleno výborem pro audit. Ten má povinnost náležitě posoudit možné ohrožení nezávislosti a prvků, které auditor nastavil s cílem redukovat hrozbu nezávislosti na přijatelnou míru.

Poskytování neauditorských služeb účetním jednotkám, které nejsou subjekty veřejného zájmu není explicitně upraveno, vychází se pouze z obecného principu nezávislosti tak, jak je upraven v § 14 a § 14e Zákona. Ve většině případů půjde o to zamezit provádění povinného auditu auditorem, který má k účetní jednotce jakýkoli finanční nebo obchodní vztah, či jiný smluvní vztah s výjimkou smlouvy o povinném auditu. Za ohrožení nezávislosti je třeba považovat i kontrolu poskytnutých vlastních služeb či osobní propojení na účetní jednotku. V každém případě je u subjektů veřejného zájmu vnímání „čínské zdi“ mezi povinným auditem a poskytováním neauditorských služeb mnohem důslednější či přísnější, než u ostatních účetních jednotek.

8. DODATEČNÁ ZPRÁVA VÝBORU PRO AUDIT

Nařízení upravuje povinnost zpracovávat mimo klasickou zprávu auditora navíc i tzv. dodatečnou zprávu určenou výboru pro audit (viz. čl. 11 Nařízení). Dodatečná zpráva musí být vypracována písemně a musí obsahovat (zestručněno a zkráceno):

- prohlášení o nezávislosti auditora,
- jména klíčových auditorských partnerů, pokud povinný audit prováděla auditorská společnost,
- popis povahy, frekvence a rozsahu komunikace s výborem pro audit,
- popis rozsahu a časového průběhu auditu
- popis použité metodiky,
- kvantitativní úroveň významnosti (materiality)
- vyhodnocení a vysvětlení událostí či okolností související s případným narušením principu going concern,
- informace o jakýchkoli závažných nedostacích systému vnitřní finanční kontroly,
- informace o případném významném nesouladu s právními předpisy nebo stanovami odhalené v průběhu auditu,
- informace o použitých metodách oceňování
- informace o rozsahu konsolidace a kritérií uplatněných pro vyloučení některých složek z konsolidace (pochoptitelně jen v případě, že se jedná o audit konsolidované účetní závěrky).

ZÁVĚR

S ohledem na stanovený rozsah článku nebylo možné předpokládat, že by byly podrobně rozebrány veškeré změny, ke kterým v poslední době v právní úpravě auditu došlo. Pokusil jsem se tedy popsat jen ty, které se týkají jak statutárních auditorů, tak i účetních jednotek, kterým jsou auditorské služby poskytovány. Zcela bylo upuštěno od výkladu změn v Mezinárodních auditorských standardech. Tam je za základní změnu možné pokládat změnu formy auditorské zprávy, kdy poprvé v auditorských zprávách, které se vyjadřují k účetnímu období končícímu 15. 12. 2016 a později, bude výrok auditora uveden na samém počátku zprávy, nikoli až na jejím konci, jak tomu bylo dosud. Pro případné zájemce o podrobnosti pak odkazují na <http://www.kacrcz/auditorske-standardy-2016>.

■ Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.



DOC. ING. VLADIMÍR KRÁLÍČEK, CSc.

Působí na katedře finančního účetnictví a auditingu na VŠE v Praze. Člen výboru pro metodiku auditu KA ČR. Dříve zastával řadu funkcí v profesních organizacích (prezident KA ČR v letech 2004–2007, člen poradních orgánů IFAC). V letech 1993–2010 byl partnerem ve společnosti NEXIA AP a.s. Autor řady článků a publikací. V poslední době se zabývá i obecnou problematikou regulace a kontroly, corporate governance a počítačovými nástroji pro podporu auditorské a kontrolní činnosti.

Zvýhodněná nabídka partnerské organizace



Využijte 15% slevu pro členy KCÚ na odborné knihy Wolters Kluwer při nákupu na www.wolters-kluwer.cz/obchod. K získání slevy stačí zadat v objednávce do políčka *Slevový kupón* Váš kód: **KCU-KN-157**. Sleva platí na tištěné knihy i e-knihy do 30. 6. 2017 a nesčítá se s ostatními nabídkami a slevami.

DOPORUČUJEME:



Další knihy od nakladatelství Wolters Kluwer naleznete na našich internetových stránkách v sekci *Pro členy – Nové knihy – Nabídka Wolters Kluwer ČR*.

Veškerou nabídku zvýhodněných produktů naleznete na našich internetových stránkách v sekci *Pro členy – Výhody členství*. Při objednávkách (není-li uvedeno jinak) uplatníte svůj nárok na slevu uvedením čísla certifikátu. Pro specifikaci uvádějte též „člen/ka Komory certifikovaných účetních“.

Vykazování nefinančních informací od roku 2017

Jistě mi dáte za pravdu, že dnešní doba stále více klade důraz na možnosti získávání nových informací. Informace se požadují ve stále detailnější struktuře, větším množstvím a rychleji. Požadavek na stále další informace se nevyhýbá ani účetním. Sotva jsme vstřebali změny, které přinesla relativně rozsáhlá novela zákona o účetnictví účinná od roku 2016, přichází další – méně nápadná – za to ovšem zajímavější výzva. Jde o vykazování nefinančních informací.

VYKAZOVÁNÍ NEFINANČNÍCH INFORMACÍ

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU¹, jež byla implementována do českého práva s účinností od 1. ledna 2017 formou novely zákona o účetnictví, totiž zavádí nové požadavky na zveřejňování nefinančních informací. Do zákona o účetnictví byla vložena zcela nová osmá část věnující se právě uvádění takových informací. Zákonnou povinnost uvádět nefinanční informace mají od roku 2017 velké účetní jednotky, resp. konsolidující účetní jednotky tzv. velkých skupin², **které jsou zároveň** i subjektem veřejného zájmu a které mají v průměru více jak 500 zaměstnanců. Z důvodové zprávy k novele vyplývá, že povinnost zveřejňování nefinančních informací se tak v praxi bude týkat jen zhruba 26 obchodních společností. Tento relativně nízký počet „povinných“ společností ovšem nemění nic na skutečnosti, že i řada dalších společností bude pravděpodobně chtít takové informace zveřejňovat, neboť jde též o budování určitého „renomé“. Celkový počet společností, které tak začnou více dbát na zveřejňování nefinančních informací tak bude jistě vyšší. Ostatně již dnes řada firem nějakou formou vybrané nefinanční informace dobrovolně zveřejňuje.

A o jaké nefinanční informace v pojetí zákona o účetnictví tedy jde? Povinně se budou uvádět informace týkající se:

- životního prostředí,

- sociálních a zaměstnaneckých otázek,
- respektování lidských práv a
- boje proti korupci a úplatkářství.

Co si ale pod takovými informacemi představit? Především by mělo jít o popis opatření, jež jsou ve vztahu k těmto tématům ve společnosti (případně ve skupině) uplatňovány a v případě, že v dané oblasti společnosti žádné opatření (činnost) nevykonává, tak zdůvodnění, proč tomu tak je. Řečeno slovy zákona – účetní jednotka „*uvede nefinanční informace v rozsahu potřebném k pochopení vývoje účetní jednotky (...), její výkonnosti a postavení a dopadů její činnosti a to nefinanční informace*“.³

Možná si stejně jako já začínáte klást otázku, proč se požadavek na vykazování **nefinančních** informací dostal právě do zákona o účetnictví, když s účetnictvím tyto informace mnoho společného nemají. Jedním z hlavních důvodů je pravděpodobně ta skutečnost, že tyto nefinanční informace budou povětšinou zveřejňovány ve výroční zprávě společnosti a ta je již řadu let upravena právě v zákonu o účetnictví.⁴ Při přípravě účetních závěrek tak zřejmě účetním přibude nová povinnost zajistit tyto nefinanční informace, i když s účetnictvím mají pramálo společného. Souvislost s účetními výkazy ovšem nezmizí úplně. Zákon u těchto nefinančních informací požaduje (je-li to možné) uvedení odkazů na částky vykazované v účetní závěrce, a to případ-

¹ Dostupná např. z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=CS>.

² Velká skupina je definována v § 1c odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

³ § 32g odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb.

⁴ Zde je třeba dodat, že zákon výslovně připouští zpracování nefinančních informací do samostatné zprávy.

ně i s dalším dodatečným komentářem. Jinými slovy se požaduje, aby společnost nejen popsala např. své aktivity v oblasti ochrany životního prostředí a své cíle v této oblasti v budoucnu, ale aby také např. uvedla, kolik na takovou činnost vynaložila nákladů.

Zajímavá je situace ohledně ověřování nefinančních informací auditorem. Pokud totiž budou tyto informace obsaženy ve výroční zprávě, potom by je auditor měl ověřit (ověřit soulad uváděných informací s výroční zprávou). Ovšem pokud tyto nefinanční informace budou uvedeny v samostatné zprávě, tak se auditor ke správnosti obsažených informací vyjadřovat nebude. Povinnost auditora ve vztahu k nefinančním informacím bude v takovém případě spočívat pouze v ověření, zda nefinanční informace byly či nebyly vypracovány⁵. Bylo by proto vhodné tuto problematiku diskutovat na metodickém výboru KA ČR.

„BACKGROUND“ VYKAZOVÁNÍ NEFINANČNÍCH INFORMACÍ

Vykazování nefinančních informací je ve své podstatě téma tzv. společenské odpovědnosti

firem⁶ a začalo být velmi aktuálním tématem až v posledních několika letech. Z průzkumu, který provedla společnost Deloitte⁷ v roce 2015 na relativně reprezentativním vzorku firem ve střední Evropě vyplývá, že více jak 60% z oslovených společností se touto otázkou začalo zabývat až v posledních pěti letech. Dále pro ilustraci uvádím vybrané odpovědi na následující otázku: „**Souhlasíte s tím, že Vaše společnost může mít vliv na sociální a ekonomický rozvoj Vaší země a hospodářství v těchto oblastech?**“ (tabulka č. 1, graf č. 1).

Z uvedených odpovědí je zřejmé, že společenská odpovědnost firem, resp. chování firem, může mít nejen podle Evropské unie, ale i podle finančních manažerů velmi významný vliv na celou ekonomiku. Právě významný vliv firem na sociální oblasti je hlavním důvodem, proč se zavádí povinnost vykazování nefinančních informací (logicky zatím jen u velkých společností).

Zaměření pozornosti na nefinanční informace není přitom podle předsedy představenstva Plzeňského Prazdroje Paula Lanzarotiiho samoúčelné⁸. Získané informace (o zaměstnancích, úplatkářství apod.) lze podle jeho názoru úspěš-

Tabulka č. 1

	Nevím	Nesouhlasím	Spíše nesouhlasím	Spíše souhlasím	Souhlasím
Zvýšení konkurenceschopnosti ekonomiky	1%	2%	2%	32%	63%
Rozvoj intelektuálního kapitálu a ekonomiky založené na znalostech	2%	1%	6%	35%	56%
Energetika a klimatická bezpečnost	2%	3%	8%	46%	41%
Rozvoj sociálního kapitálu a ekonomiky	7%	2%	9%	43%	39%
Infrastruktura	2%	1%	18%	43%	36%
Prevence sociálních nerovností	4%	4%	16%	40%	36%

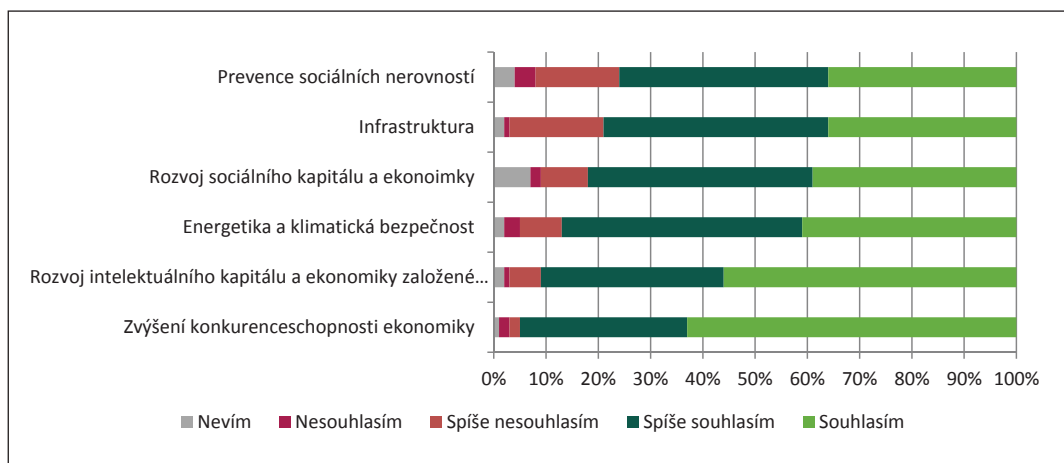
⁵ § 32i zákona č. 563/1991 Sb.

⁶ Tzv. CRM = Corporate Social Responsibility.

⁷ Výsledky průzkumu jsou dostupné např. z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/central-europe/CE_CSR_Managers_Report.pdf

⁸ Záznam rozhovoru je dostupný např. z: <https://www.youtube.com/watch?v=hGk33Mo3H5U&feature=youtu.be>.

Graf č. 1



Zdroj: Deloitte

ně využít a proměnit ve vyšší výkonnost podniku, což se následně projeví v nám dobře známých finančních ukazatelích. Právě „Zpráva o trvale udržitelném rozvoji“ společnosti Plzeňský Prazdroj může sloužit jako inspirace pro ostatní společnosti. Plzeňský Prazdroj tuto zprávu zpracovává již řadu let a právě jeho zpráva byla oceněna jako nejlepší zpráva o udržitelnosti ve střední Evropě (tzv. Green Frog Award).

SHRNUTÍ

Novela zákona o účetnictví účinná od ledna 2017 zavádí pro velké společnosti nové povinnosti o zveřejňování nefinančních informací. V podstatě jde o odraz snahy zdůraznit tzv. společenskou odpovědnost velkých korporací a usnadnit přístup uživatelům účetních závě-

rek k dalším – významným – informacím v této oblasti. Lze předpokládat, že i některé jiné větší společnosti se ke zveřejňování nefinančních informací nově připojí. Jde totiž o zdůraznění transparentnosti společnosti, což je v současné době velmi žádoucí.

■ Ing. Pavlína Fikarová



ING. PAVLÍNA FIKAROVÁ

Absolventka oboru Účetnictví a finančního řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. V současné době působí jako daňová specialista a ekonomická konzultantka ve společnosti MIVO, s.r.o. Podílí se na daňových auditech a přípravách účetních závěrek obchodních i výrobních společností.

Rozhovor s Mgr. Editou Ševcovicovou, členkou Prezidia KDP ČR



Mgr. Edita Ševcovicová vystudovala Matematicko-fyzikální fakultu Univerzity Karlovy v Praze. Působí jako partner a daňový poradce ve společnosti Fučík & partneři, s. r. o. V poradenství se zaměřuje na souvislosti účetnictví a daní, fúze a podnikové kombinace a dále na transakce a jejich ekonomické, účetní a daňové souvislosti. Její zkušenosti daňové poradkyně využívá i při organizaci vzdělávání na míru a při psaní odborných článků. Je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR, členkou odborné sekce účetnictví, zkušebním komisařem a zástupcem KDP v Národní účetní radě.

Pro začátek spíš na odlehčení... S jakými problémy se nejčastěji setkáváte při sestavování

účetních závěrek u klientů, pro něž externě vedete účetnictví?

S klienty spolupracujeme dlouhodobě, a pokud se objeví problémy, tak se snažíme na ně upozornit průběžně. Pro většinu každý měsíc děláme měsíční závěrky, zpracujeme reporting popř. controlling pro vedení společností, popř. i pro mateřské společnosti. Klientům posíláme vždy písemnou rekapitulaci. Pokud při vedení účetnictví zjistíme významnější problém, komunikují ho s našimi klienty naši daňoví poradci nebo auditoři. Tak by nás při sestavování závěrek neměl potkat nečekaný problém. Setkáváme se spíš se situací, že některé problémy nejsou řešeny a při účetních závěrkách přichází doba, kdy je potřeba se k nim nějak postavit.

Občas se u „neúčetně“ zaměřených profesí setkávám s obtížnou komunikací ohledně rezerv, dohadů, opravných položek a jiných ryze účetních kategorií, neboť tyto pojmy nejsou mimo ekonomickou obec příliš známé, případně jsou vnímány nesprávně. Jsou to přitom především lidé jiného, než ekonomického zaměření, kteří účetnictví outsourcují. Máte nějaké osvědčené triky či tipy, jak se s tímto problémem vypořádat?

Musím přiznat, že se s jejich nepochopením setkáváme v praxi i u lidí z ekonomické obce a dokonce i u některých účetních.

U klientů umíme pochopit, že jim nerozumí a v podstatě to předpokládáme. I my se v životě dostáváme do obdobných situací např. u lékaře. Považujeme to za náš úkol tyto kategorie vysvětlit. U lékaře je mi velmi příjemné, když ke mně přistupuje jako ke klientovi a mimo to, že mi chce pomoci, o čem nepochybují, mu také záleží na tom, abych tomu rozuměla. Pokud tam tento přístup necítím, hledám jiného a tak by to klienti měli dělat s účetními a účetní se svými klienty. Naše triky jsou trpělivost, dostat klienta do situace, aby svá rozhodnutí dělal vědomě, vysvětlit

lujeme, vysvětlujeme, vysvětlujeme. Snažíme se pracovat pro klienty, kteří si od nás chtějí nechat poradit.

Novela zákona o účetnictví a navazujících právních předpisů významně snížila požadavky na povinně zveřejňované informace v příloze k účetní závěrce (zejména u menších účetních jednotek). Např. již není nutné uvádět rozpis pohledávek podle splatnosti apod. Na druhou stranu zákon požaduje zveřejnění všech podstatných informací tak, aby se uživatel účetní závěrky mohl ekonomicky rozhodovat. Na jedné straně tak není třeba zveřejňovat řadu informací, které doposud byly zveřejňovány povinně, na straně druhé jsou jistě i informace, které by zveřejněny být měly právě s ohledem na významnost takové informace pro uživatele účetní závěrky. Jak se s tímto „rozkolem“ v účetních závěrkách za rok 2016 u Vašich klientů vypořádáte?

Myslím, že jsme tak postupovali i v minulosti. Uvědomovali jsme si, kdo jsou uživatelé účetních závěrek, jaké jsou její cíle, a také naši zodpovědnost. Máme zpracované vzorové dokumenty, které pak přizpůsobujeme klientům na míru. Tyto dokumenty jsme samozřejmě v souladu s novelou aktualizovali. Domnívám se, že jsou dostatečně inspirativní a návodné, abychom podchytili u klientů to, co by mělo být zveřejněno. Důležité si je i připomenout, že za účetnictví je zodpovědný statutární orgán účetní jednotky.

V rámci auditů účetních závěrek (zejména menších a nových klientů) se často setkávám s tím, že v účetních závěrkách se vůbec nevykytují nástroje akruálního principu – typicky rezerva na dovolenou, daňové příznání, odpovídající pasivní (aktivní) dohady apod. Problémem bývají i dohody (často až „ex post“) o odběratelských/dodavatelských skontech apod. Zohlednění těchto ročních slev v účetní závěrce příslušného roku přitom často má významný vliv na hospodářský výsledek.

Jakým způsobem vytváříte pasivní/aktivní dohady či rezervy a jak řešíte s klienty tuto problematiku?

Setkáváme se s tím někdy, když přebíráme klienty. Klientům vysvětlíme tyto kategorie, navrhneme jim zpracování vnitřních předpisů, kde by si

tyto účetní politiky zakotvili. Pokud zjistíme tyto nedostatky v minulosti, navrhneme i vykázání těchto položek týkajících se minulých období přes jiný výsledek hospodaření. Účetní závěrka, která obsahuje i tyto položky a upraví se i srovnávací období, dává pak uživatelům kvalitní obrázek pro jejich rozhodování a my jsme schopni takové závěrky auditovat.

Abychom tuto problematiku byli schopni řešit s klienty, musíme rozumět jejich podnikání, tomu o čem účtujeme, popř. co auditujeme.

Novela zákona přinesla určité zpřesnění pro způsob oceňování zásob. Spolupracujete (např. metodicky) při tvorbě kalkulačních vzorců, či necháváte tuto oblast spíše na samotných klientech?

Snažíme se klienty o novinkách informovat v našem newsletteru, který pravidelně každé dva týdny vydáváme. Toto téma jsme zahrnuli i do programu našich tutorialů, což jsou pravidelné vzdělávací akce, které pořádáme již pátý semestr. Klientům, kterým zpracováváme účetnictví, popř. které auditujeme, jsme nabídli metodickou pomoc při revizi kalkulačních vzorců.

Když ještě zůstaneme u zásob. Pravidelná fyzická inventura zásob je zásadní pro zjištění reálné hodnoty zásob. Účastníte se např. u některých klientů fyzické inventury či spíše spoléháte na zaslání data od klienta? Jakým způsobem řešíte opravné položky k zásobám?

Pokud klienta auditujeme, tak vždy se fyzických inventur účastníme osobně. Při vyhodnocení inventur se řeší záměny, manka, přebytky, poškozené zásoby, poškozené obaly, neobrátkové zásoby, neprodejné zásoby atd...Metodiku tvorby, čerpání a rozpouštění opravných položek k zásobám řešíme, auditujeme atd. U našich klientů je tato položka často zahrnována i jako KPI (key performance indicator) při výpočtu odměn managementu.

I když to jistě není příjemné, k podnikatelskému životu patří i nedobytné pohledávky. Jaký způsob tvorby opravných položek u klientů převažuje – opravné položky podle daňových předpisů, nebo spíše „účetní“ přístup? Navrhujete např. klientovi některé pohledávky

pro tvorbu opravných položek (k odpisu) či necháváte tuto oblast spíše na iniciativu klienta?

Na opravné položky k pohledávkám se nedíváme jinak než na opravné položky k jiným aktivům (zásobám, dlouhodobému majetku...), takže v první řadě účetním pohledem a to, že pokud je splněno mnoho dalších kritérií, jsou některé z nich i daňově uznatelným nákladem, je už jen jejich bonus. Většinou tuto problematiku řešíme nastavením pravidel pro tvorbu, čerpání a rozpuštění, pokud pro konkrétní pohledávku má být udělána výjimka je třeba ji zargumentovat. Např. klient má pohledávku více než 180 dnů po splatnosti a ne déle než 360 dnů a podle své směrnice má k této pohledávce vytvořit opravnou položku 50% rozvahové hodnoty pohledávky, před rozvahovým dnem dlužník potvrdí, že uhradí a mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky je pohledávka zaplacená, k takové pohledávce není vytvořena opravná položka.

Když už jsme zmínili ty méně příjemné stránky podnikání – jak přistupujete ke „goning concernu“? Vyhodnocujete splnění této podmínky, či tuto podmínku považujete implicitně za splněnou a na odpovědnosti klienta? Diskutujete např. s klientem reálnost budoucích ekonomických zisků?

Ano tyto podmínky vyhodnocujeme v rámci auditorských procedur.

Jako daňový poradce – myslíte si, že trend vlivu daní na účetnictví ve smyslu „účetnictví vedeme proto, abychom uměli vyčíslit daně“ (daňové odpisování majetku, daňové opravné položky apod. v účetnictví) v posledních letech spíše ustupuje, nebo spíše roste?

Myslím, že účetnictví „i“ proto vedeme a vedeme ho i pro řadu dalších důvodů. Myslím, že bude záležet, kdo ho vede a kdo je významný uživatel informací, které poskytuje.

U našich klientů nevnímáme silný vliv daní na účetnictví, vnímáme silnější vliv reportingu, spíše řešíme co je nad a pod EBITDA, kdy je správný okamžik vykazání výnosu, zda je něco nákladem na spotřebovanou službu jednorázovým nebo časově rozlišovaným nebo dlouhodobým nehmotným majetkem.

Velmi častým obrázkem je živnostník, který má své „s.r.o.“ a vedle toho i svou živnost. Vztahů spřízněnosti lze ale nalézt poměrně hodně a v posledních letech jsou tyto vztahy spřízněnosti i v hledáčku finančních úřadů. Upozorňujete či diskutujete s klienty i téma transferových (převodních) cen?

Je to jedno z ústředních témat. Neřešíme to jen ve vztahu živnostník a jeho s.r.o., ale spíš v holdingových strukturách, a to i s mezinárodním prvkem. Na tato témata se sami vzděláváme i v zahraničí, píšeme články, pořádáme tutoriály, diskutujeme s klienty a v neposlední řadě řešíme jejich konkrétní situace. Nabízíme analýzu jejich situace, zpracování dokumentace k převodním cenám. Zastupujeme klienty při daňových kontrolách, kde v poslední době převodní ceny bývají v hledáčku finanční správy.

Velmi často se setkávám i s „osobní spotřebou“ v účetnictví. Jakým způsobem se stavíte k problematice účtování o osobní spotřebě (spotřebě převážně či zjevně pro soukromou potřebu)?

V účetnictví tyto položky účtujeme jako pohledávky za osobou, která spotřebu čerpala, samozřejmě není uplatňováno DPH na vstupu, řeší se, zda je nutné úročit tyto čerpané prostředky a vysvětlujeme, že je třeba je vrátit do firem zpět (předpokládám, že nehovoříme o účtujících fyzických osobách). Moc často se s tím ale nesetkáváme.

*Děkuji za rozhovor a přeji mnoho úspěchů!
Ladislav Čížek*

Nová legislativa

(prosinec 2016 – leden 2017)

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

Částka č. 161 – rozeslána dne 7. prosince 2016:

VYHLÁŠKA Č. 395/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 176 – rozeslána dne 23. prosince 2016:

VYHLÁŠKA Č. 432/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 298/2014 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků, ve znění vyhlášky č. 344/2015 Sb. (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 177 – rozeslána dne 23. prosince 2016:

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 433/2016 SB., o úpravě náhrady za ztrátu na výdělku po skončení pracovní neschopnosti vzniklé pracovním úrazem nebo nemocí z povolání a o úpravě náhrady nákladů na výživu pozůstalých podle pracovněprávních předpisů (nařízení o úpravě náhrady) – (účinnost dnem 23. prosince 2016).

VYHLÁŠKA Č. 434/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 470/2012 Sb., o užívání pozemních komunikací zpoplatněných mýtným, ve znění vyhlášky č. 307/2015 Sb. (účinnost dnem 1. ledna 2017).

VYHLÁŠKA Č. 435/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 179 – rozeslána dne 23. prosince 2016:

VYHLÁŠKA Č. 440/2016 SB., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 180 – rozeslána dne 27. prosince 2016:

VYHLÁŠKA Č. 443/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 181 – rozeslána dne 27. prosince 2016:

VYHLÁŠKA Č. 447/2016 SB., kterým se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 183 – rozeslána dne 29. prosince 2016:

ZÁKON Č. 452/2016 SB., kterým se mění zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. března 2017 s výjimkami).

ZÁKON Č. 453/2016 SB., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. března 2017 s výjimkami).

ZÁKON Č. 454/2016 SB., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

ZÁKON Č. 456/2016 SB., kterým se mění zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. června 2017 s výjimkami).

Částka č. 184 – rozeslána dne 30. prosince 2016:

ZÁKON Č. 457/2016 SB., o státním rozpočtu České republiky na rok 2017 (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 185 – rozeslána dne 30. prosince 2016:

ZÁKON Č. 458/2016 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 90/2012 SB., O OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTECH A DRUŽSTVECH (zákon o obchodních korporacích) – (účinnost dnem 13. ledna 2017).

ZÁKON Č. 460/2016 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 89/2012 SB., OBČANSKÝ ZÁKONÍK, a další související zákony (účinnost dnem 28. února 2017 s výjimkami).

ZÁKON Č. 462/2016 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 563/1991 SB., O ÚČETNICTVÍ, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 186 – rozeslána dne 30. listopadu 2016:

VYHLÁŠKA Č. 463/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2017).

2017

Částka č. 3 – rozeslána dne 20. ledna 2017:

VYHLÁŠKA, KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 343/2014 SB., o registraci vozidel, ve znění vyhlášky č. 399/2015 Sb. (účinnost dnem 4. února 2017).

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV:

Částka č. 42 – rozeslána dne 30. prosince 2016:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 68/2016 SB.M.S., o neplatnosti výpovědi Smlouvy o zdanění příjmů z úspor a jejího prozatímního provádění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím se zřetelem na Nizozemské Antily ve vztazích mezi Českou republikou a Curaçaem.

2017

Částka č. 2 – rozeslána dne 20. ledna 2017:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 2/2017 SB.M.S., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Albánskou republikou o sociálním zabezpečení (platnost dnem 1. února 2017).

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 3/2017 SB.M.S., o Správním ujednání k provádění Smlouvy mezi Českou republikou a Albánskou republikou o sociálním zabezpečení (platnost dnem 1. února 2017).

Částka č. 3 – rozeslána dne 25. ledna 2017:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 5/2017 SB.M.S., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (platnost dnem 21. prosince 2016).

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Úřední věstník EU – L 323 – publikován dne 29. listopadu 2016:

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2016/2067, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 9 (platnost dnem 19. prosince 2016).

Úřední věstník EU – L 342 – publikován dne 16. prosince 2016:

SMĚRNICE RADY (EU) Č. 2016/2258, kterým se mění směrnice č. 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz (platnost dnem 16. prosince 2016).

Z PŘIPRAVOVANÉ LEGISLATIVY

SENÁT PARLAMENTU ČR

NÁVRH ZÁKONA, KTERÝM SE MĚNÍ NĚKTERÉ ZÁKONY V OBLASTI DANÍ (senátní tisk č. 53) – rozsáhlé novely zákonů o daních z příjmů a daně z přidané hodnoty (+ zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, daňového řádu a dalších zákonů) – navrhovaná účinnost od 1. dubna 2017.

NÁVRH ZÁKONA, KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 164/2013 SB., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 105/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní (senátní tisk č. 47) – navrhovaná účinnost prvním dnem prvního kalendářního měsíce následujícího po vyhlášení.

V PŘIPOMÍNKOVÉM ŘÍZENÍ

NÁVRH ZÁKONA, KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 280/2009 SB., DAŇOVÝ ŘÁD, ve znění pozdějších předpisů, v souvislosti se zajištěním přístupu správce daně k některým údajům v návaznosti na výkon mezinárodní spolupráce při správě daní.

Návrh zákona se předkládá k implementaci směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz, do českého právního řádu. Jedná se o novelizaci směrnice Rady 2011/16/EU, o správním spolupráci v oblasti daní, pro kterou byla stanovena transpoziční lhůta do 31. prosince 2017.

NÁVRH VYHLÁŠKY O VZORU ZPRÁVY PODLE ZEMÍ A POKYNECH K JEJÍMU VYPLNĚNÍ PRO ÚČELY AUTOMATICKÉ VÝMĚNY INFORMACÍ S JINÝM STÁTEM V RÁMCI MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ.

Návrh vyhlášky se předkládá k provedení novely zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (senátní tisk č. 47).

NÁVRH NAŘÍZENÍ VLÁDY O STANOVENÍ VYMĚŘOVACÍHO ZÁKLADU U OSOBY, ZA KTEROU JE PLÁTCEM POJISTNÉHO NA VEŘEJNÉ ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ STÁT.

Navrhuje se navýšení vyměřovacího základu pro platbu státu za státní pojištění na 7 177 Kč. Výsledná měsíční částka pojistného za jednoho státního pojištěnce by tak činila 969 Kč a celkové meziroční navýšení odvodu pojistného za tuto skupinu by v souladu s výše uvedenou dohodou činilo cca 3,5 mld. Kč.

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

ROZHODNUTÍ Č. 3433

Řízení před soudem: soudní přezkum rozhodnutí o změně místní příslušnosti správce daně

Rozhodnutí o určení dne, od kterého nastávají účinky změny místní příslušnosti správce daně podle § 131 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2016, čj. 2 Afs 65/2016-38)

ROZHODNUTÍ Č. 3434

Daňové řízení: úrok z neoprávněného jednání správce daně; vymáhání daní; posečkáni s úhradou daňového nedoplatku

- I. Podmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně podle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné.
- II. Pokud § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, spojuje přiznání úroku ve výši dvojnásobku výslovně pro případ, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, nelze dovozovat, že tomu tak je v celé rovině platební, tedy ve všech případech spadajících pod celou Hlavu V (část třetí) citovaného zákona, nazvanou „Placení daní“. Pokud by zákonodárce podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v § 254 odst. 2 daňového řádu hodlal nastavit jinak, resp. i pro jiné případy, musel by to vtělit do textu zákona.
- III. Vymáhací řízení (§ 175 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) je jedním z několika možných řízení, která mohou probíhat v rovině platební, má svá zákonem stanovená pravidla a postupy, které nelze bez zákonné

opory promiscue vztahovat i na případy ostatní, byť se odehrávají v rovině platební, a byť mohou mít pocitově i fakticky pro daňový subjekt obdobný dopad jako „nucený“ výkon rozhodnutí.

- IV. Daň, která není uhrazena včas (tj. ke dni splatnosti), je sice nedoplatkem, vykonatelnost platební povinnosti k úhradě dlužné částky však je odložena prostřednictvím rozhodnutí o posečkáni (§ 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád); jinými slovy posečkanou daň nelze vymáháním postihnout.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, čj. 5 Afs 170/2015-28)

ROZHODNUTÍ Č. 3435

Daň z příjmů: zdanění příjmů neziskových subjektů; daňová uznatelnost výdajů

I poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou vůči příjmům z reklam uplatnit daňově uznatelné výdaje. Daňový subjekt však musí prokázat jejich věcnou a časovou souvislost s předmětnými příjmy, a to především s ohledem na rozdělení příjmů a nákladů (výdajů) ve smyslu § 18 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2015, čj. 29 Af 62/2013-44)

ROZHODNUTÍ Č. 3455

Daňové řízení: námitky proti exekučními příkazu; věcná nesprávnost výkazu nedoplatků

V exekučním řízení lze v podaném odvolání proti exekučnímu příkazu namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků, jakožto exekučního titulu podle § 176 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jelikož proti výkazu nedoplatků neexistuje účinný prostředek k nápravě jeho věcných nesprávností.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, čj. 9 Afs 52/2015-59)

ROZHODNUTÍ Č. 3456

Daň z přidané hodnoty: dodání zboží

- I. Pojem „dodání zboží“ (čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) musí mít univerzální obsah platný ve všech členských státech, protože je jím fakticky vymezen předmět daně. Jednotná definice předmětu daně by byla ohrožena, jestliže by se obsah pojmu, který je jednou ze tří transakcí tvořící předmět daně, lišil v jednotlivých členských státech na základě různých podmínek pro převod právního vlastnictví daných soukromým právem (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, bod 8).
- II. Pojem „nakládat se zbožím jako vlastník“ podle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku z roku 2012. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, se jedná o dodání zboží, pokud kupující fakticky převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník.
- III. Krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží a nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu, a proto nespadá pod pojem „dodání zboží“ (čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), a není tedy zdanitelným plněním (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 7. 2005, British American Tobacco International, Newman Shipping Agency Company, C-435/03).
- IV. Pokud stěžovatel zcela dobrovolně uzavřel na prodej automobilů kupní smlouvy a předání vozidel stvrdil v předávacích protokolech, nelze poté, kdy mu kupní cena nebyla ze strany kupujícího zaplacená, a to z jakýchkoli důvodů, hovořit o krádeži a dovozovat ex post, že

nedošlo k dodání zboží, a že zdanitelné plnění nenastalo.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 24/2016-40)

ROZHODNUTÍ Č. 3457

Daň z přidané hodnoty: oprava výše daně; daň vzniklá po rozhodnutí o úpadku; započtení přeplatku na dani

Daňový nedoplatek vzniklý na základě opravy daně z přidané hodnoty provedené podle § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nebylo možno považovat za daň vzniklou po rozhodnutí o úpadku ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění účinném do 31. 12. 2013, neboť se vztahuje ke zdanitelným plněním poskytnutým v období před rozhodnutím o úpadku. Nešlo tedy o pohledávku za majetkovou podstatou, která by mohla být po rozhodnutí o úpadku započtena proti přeplatku na dani.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, čj. 4 Afs 91/2016-38)

ROZHODNUTÍ Č. 3471

Daňové řízení: dokazování; podjatost úředních osob; provádění úkonů uložených odvolacím orgánem

Správce daně v odvolacím řízení pověří k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, čj. 15 Af 8/2014-62)

ROZHODNUTÍ Č. 3472

Daň z příjmů: solidární zvýšení daně; ztráta z příjmů ze samostatné výdělečné činnosti

Při výpočtu solidárního zvýšení daně podle § 16a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2013 bylo možné příjmy ze závislé činnosti podle § 6 tohoto zákona snížit o ztrátu z příjmů ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 tohoto zákona.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2016, čj. 4 Afs 109/2016-26)

Monitor

CELKOVÉ VÝDAJE VLÁDNÍHO SEKTORU, kam patří okolo 18 tisíc institucí, dosáhly 42 procent hrubého domácího produktu (HDP). Ministerstva, zdravotní pojišťovny, ale i příspěvkové organizace jako školy, nemocnice či dětské domovy celkem vydaly v roce 2015, ze kterého pocházejí poslední konečné údaje, v přepočtu 1,9 biliónu korun.

Je to o 0,6 procentního bodu méně než v předchozím roce, informoval ředitel odboru vládních a finančních účtů Českého statistického úřadu Václav Rybáček. Státní instituce platí své zaměstnance, vyplácejí různé sociální dávky, dotace, hradí náklady, které se vynakládají na zdraví, vzdělávání, soudnictví, obranu a další veřejné služby.

Nejvíce peněz vydaly vládní instituce na sociální ochranu (12,6 procenta HDP), zdravotnictví (7,6 procenta) a ekonomické záležitosti, jako třeba investiční dotace (6,6 procenta). Mzdy a platy zaměstnancům veřejné sféry představovaly 8,7 procenta HDP. Naopak nejmenší zastoupení měly výdaje na bydlení a společenskou infrastrukturu (0,7 procenta), obranu (0,9 procenta) a ochranu životního prostředí (1,1 procenta).

Nejvíce předloni narostly ve srovnání s rokem 2014 výdaje v dopravě. *„Bylo to dáno meziročně vyššími investičními výdaji. V Česku se masivně dočerpávaly prostředky z evropských fondů,“* dodal ředitel Rybáček.

Při porovnání s obdobnými výdaji zemí Evropské unie vydává Česká republika např. více na zdravotnictví – 7,7 procenta, zatímco průměr zemí EU byl v roce 2015 7,2 procenta. Výrazně méně ve srovnání se zeměmi EU byly v Česku opět nižší výdaje na obranu (v EU v průměru 1,3 procenta HDP, v ČR pak jen 0,7 HDP).

ČESKÁ EKONOMIKA LONI ZPOMALILA. Růst zvolnil na 2,3 procenta. O rok dříve činil 4,6 procenta. Vyplývá to z předběžného odhadu hrubého

domácího produktu zveřejněného Českým statistickým úřadem. Růst zpomalil také ve 4. čtvrtletí roku 2016, když HDP meziročně stoupl o 1,7 procenta, zatímco ve 3. čtvrtletí rostl o 1,9 procenta.

K růstu HDP za celý loňský rok přispěly podle ČSÚ hlavně spotřeba domácností a zahraniční obchod. *„Z rostoucí domácí a zahraniční poptávky těžila většina odvětví národního hospodářství, zejména zpracovatelský průmysl. Výjimkou bylo stavebnictví, jehož výkonnost byla výrazně nižší než v roce 2015,“* sdělili statistici.

Posílení ekonomiky za celý loňský rok i za samotné 4. čtvrtletí bylo nejnižší za poslední tři roky. V letech 2013 a 2012 naopak hospodářství mírně oslabovalo. Nižší meziroční růst za čtvrté čtvrtletí naposledy tuzemská ekonomika zaznamenala na konci roku 2013, kdy ve 4. čtvrtletí HDP stoupl jen o 1,3 procenta.

Růst ekonomiky byl loni nižší, než předpokládali odborníci. Ti odhadovali, že za celý rok HDP stoupne o 2,5 procenta a ve 4. čtvrtletí zrychlí mezičtvrtletní růst na 0,8 procenta. Podle názoru analytiků stojí za zpomalením růstu české ekonomiky v roce 2016 především nižší investiční aktivita. Růst naopak táhla chuť spotřebitelů utrácet.

Celkový růst o 2,3 procenta je podle hlavní ekonomky České bankovní asociace Evy Zamrazilové v kontextu mimořádně dobrého roku 2015 slušný výsledek. Nerovnoměrné čerpání fondů EU v jednotlivých letech totiž výsledky hospodářství rozkolísává a ztěžuje posouzení reálného výkonu

DAŇOVÉ RÁJE. Počet českých společností, které mají vlastníka se sídlem v daňovém ráji, ke konci roku 2016 dosáhl 13 185 a meziročně poklesl o 1,7 procent (234 firem). Majitelé z destinací považované za daňový ráj kontrolují 2,9 procent českých firem a do jejich základního kapitálu cel-

kem investovali přes 377 miliard korun. Detailní statistiky za loňský rok zveřejnila v lednu poraženská společnost Bisnode.

„Poprvé za posledních deset let, kdy Bisnode pravidelně monitoruje české firmy, které mají vlastníka s registrovanou adresou v daňovém ráji, došlo k meziročnímu poklesu celkového počtu tuzemských společností ovládaných, často formálně, z daňového ráje. Od roku 2013 také klesá podíl firem s majitelem z destinace považované za daňový ráj na tuzemské podnikatelské základně. Zatím-

co v roce 2013 bylo z daňového ráje kontrolováno 3,3 procent českých podnikatelských subjektů, ke konci loňského roku se jednalo o 2,9 procent. Mezi lety 2015 a 2016 také klesl objem kapitálu z daňových rájů investovaný do základního jmění českých firem z 417 miliard korun v roce 2015 na 377 miliard korun v roce 2016, tedy o 40 miliard korun, což představuje pokles o 10 procent,“ zhodnotila statistiky analytička Bisnode Petra Štěpánová.

K největšímu absolutnímu úbytku v loňském roce

Tabulka č. 1 Počet českých společností s vlastníkem z daňového rájů

Země	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Bahamy	39	41	42	39	39	35	35
Belize	203	194	161	145	118	94	83
Bermudské ostrovy	5	5	5	7	7	5	5
Britské Pan. ostrovy	414	433	452	453	455	438	422
Gibraltar	72	72	75	74	74	66	66
Guernsey	25	31	28	29	30	29	28
Hongkong	137	97	102	91	80	69	59
Jersey (Velká Británie)	39	43	43	56	57	59	59
Kajmanské ostrovy	18	20	30	33	37	38	32
Kypr	2 175	2 151	2 097	2 018	1 904	1 705	1 550
Lichtenštejnsko	216	225	226	237	261	255	245
Lucembursko	968	1 068	1 120	1 144	1 173	1 192	1 254
Malta	259	223	177	149	122	102	92
Monako	63	61	72	60	51	54	64
Marshallovy ostrovy	133	90	55	31	14	5	5
Nizozemské Antily	13	17	15	15	16	15	14
Nizozemí	3 912	4 194	4 208	4 368	4 443	4 501	4 519
Panama	239	247	243	216	199	190	170
Ostrov Man	34	39	40	33	35	34	35
Seychelská republika	873	886	827	717	512	414	330
Spojené arabské emiráty	313	292	270	255	225	214	184
Spojené státy americké	3 035	2 990	2 959	2 939	2 903	2 750	2 635
Celkem	13 185	13 419	13 247	13 109	12 676	12 196	11 818

Zdroj: Bisnode

došlo u dvou evropských destinací – počet firem s majitelem z Nizozemí se snížil o 282 na 3 912, což meziročně představuje pokles o 6,7 procent, a lucemburského vlastníka má aktuálně 968 společností, tedy o 100 méně resp. o 9,4 procent než ke konci roku 2015. Naopak největší přírůstek v roce 2016 zaznamenaly Spojené státy americké (45 nových), Marshallovy ostrovy (43) a Hongkong (40).

DAŇOVÍ POPLATNÍCI V ČESKU BUDOU LETOS PRACOVAT NA ODVOD DANÍ 169 DNÍ, tedy stejně jako loni. Podle společnosti Deloitte připadne den daňové svobody na 17. června 2017. Přibližně stejně jako Češi na tom budou i Nizozemci, Portugalci a Němci. Nejvíce dnů budou na daně pro stát pracovat poplatníci v Belgii a Lucembursku, naopak nejméně v Bulharsku a Rumunsku.

Analytici Deloitte pokládají z pohledu celkového inkasa daní za nejvýznamnější změnu letošního roku rozšíření elektronické evidence tržeb. *„Toto opatření by mělo kompenzovat vliv výše uvedených parametrů daňového systému a datum dne daňové svobody by tak mělo zůstat stejné jako loni,“* říká David Marek, hlavní ekonom Deloitte.

„Z každodenní praxe, různých průzkumů a školení vnímáme, že poplatníci a plátcí pocítují nárůst daňové agendy související s novými povinnostmi – ať již z titulu zavedení kontrolního hlášení v loňském roce nebo přípravy na elektronickou evidenci tržeb,“ připomíná Radka Mašková, ředitelka daňového oddělení v Deloitte. Došlo také v řadě případů ke změně v přístupu finančních úřadů při vyhodnocování údajů a následně k průběhu daňových kontrol. Zatímco dříve se zaměřovaly na jednotlivosti, v poslední době posuzují celkovou ekonomickou a daňovou situaci daňového poplatníka na základě důkladnější analýzy dat z příznání.

I když je český daňový systém obecně stejný, jako v ostatních zemích EU, určitá nejistota mezi daňovými poplatníky trvá, a to kvůli častým změnám daňových zákonů. *„V nadcházejících letech bude navíc třeba zohlednit v daňové legislativě různá další opatření přijatá státy v rámci boje proti daňovým únikům. V oblasti mezinárodní-*

Tabulka č. 2 Počet dnů, které letos budou daňoví poplatníci ve vybraných zemích EU pracovat na odvod daní pro stát, vč. termínu, kdy přesně den daňové svobody nastane

Země	Počet dnů	Den daňové svobody
Bulharsko	122	2.5.
Rumunsko	125	6.5.
Švýcarsko	127	8.5.
Litva	129	10.5.
Kypr	138	19.5.
Lotyšsko	140	20.5.
Polsko	143	24.5.
Malta	147	28.5.
Velká Británie	150	30.5.
Estonsko	151	1.6.
Španělsko	155	4.6.
Slovensko	156	6.6.
Irsko	159	9.6.
Norsko	162	12.6.
Chorvatsko	163	13.6.
Nizozemí	166	16.6.
Portugalsko	168	17.6.
Česká republika	169	17.6.
Německo	172	21.6.
Island	173	23.6.
Řecko	175	24.6.
Slovinsko	175	25.6.
Maďarsko	182	2.7.
Švédsko	187	7.7.
Itálie	194	14.7.
Finsko	197	16.7.
Rakousko	198	17.7.
Francie	209	29.7.
Dánsko	210	29.7.
Belgie	212	31.7.
Lucembursko	272	29.9.

Zdroj: Deloitte

ho zdanění tak očekáváme významné změny, na které se budou muset daňoví poplatníci dobře připravit," dodává Mašková.

FINSKO ZAČALO TESTOVAT ZÁKLADNÍ PŘÍJEM.

Sociální experiment má zjistit, zda základní příjem může nezaměstnané motivovat k práci. Od ledna 2 000 náhodně vybraných lidí, kteří jsou nyní bez práce, pobírá 560 eur (zhruba 15 400 korun).

Peníze budou dostávat po dobu dvou let a k jejich čerpání nebudou muset splňovat žádné zvláštní podmínky a budou je moci čerpat na cokoli. Nikdo jejich využití kontrolovat nebude. Základní příjem se nebude danit, i kdyby si lidé, kteří ho pobírají, našli dobře placenou práci.

Organizátoři experimentu, který zaplatí státní pokladna, si chtějí ověřit tezi, že nezaměstnaní zůstávají nyní bez práce často jen proto, že se jim přivýdělký k podpoře v nezaměstnanosti nevyplatí, protože pak třeba přicházejí o část podpory.

„Tímto testovacím balónkem na národní úrovni bude Finsko první zemí světa, která nepodmíněný příjem začne vyplácet,“ tvrdí Marjukka Turunenová z finské správy sociálního zabezpečení Kela, která experiment zajišťuje.

Dva tisíce účastníků úřad vylosoval z lidí, kteří pobírali podporu v nezaměstnanosti v listopadu a bylo jim mezi 25 a 58 lety. Účast v experimentu přitom nemohli odmítnout. Jak již bylo řečeno, autoři experimentu si od základního příjmu ve finské variantě slibují, že bude nezaměstnané motivovat i k práci, kterou by dříve odmítali. *„Myslíme si, že to bude velká motivace k tomu, aby lidé začali pracovat alespoň na poloviční úvazek,“* říká Turunenová.

A od novinky si slibuje také výrazně méně byrokracie. Zatímco když chce člověk podporu, musí vyplňovat formuláře nebo pravidelně docházet na úřad práce, u základního příjmu úředníci nebudou dále potřeba. *„Lidé také získají finanční jistotu. Mohou se spolehnout na to, že peníze jim vždy a pravidelně přijdou. Co s nimi udělají, je jejich věc,“* dodává šéfka projektu.

Finsko s 560 eury pro nezaměstnané testuje jiný systém nepodmíněného příjmu, než jaký v červnovém referendu odmítli Švýcaři (viz Bulletin č. 2/2016). Ve Švýcarsku se hlasovalo o základní příjem pro všechny obyvatele, a to ve výši 2 500 franků (zhruba 64 tisíc korun).

Myšlenky základního příjmu jsou přitom Evropané nakloněni. Podle průzkumu výzkumného institutu Dalia Research mezi desetitisíci obyvateli všech 28 zemí EU by v referendu pro nějakou formu základního příjmu hlasovalo 64 procent Evropanů.

Podle zastánců nabízí základní příjem lidem větší svobodu, jistotu a spravedlnost. Nejenže by si mohli rozhodnout o tom, zda a hlavně v jaké profesi pracovat. Měli by také více prostoru ke vzdělávání, zmírnila by se platová nerovnost mezi pohlavími, zvýšila míra porodnosti a prodloužila doba strávená doma s dětmi. Bez strachu o dostatek financí by se lidé stali kreativnějšími a produktivnějšími, domnívají se zastánci modelu. A argumentují také výrazným úbytkem byrokracie.

Ekonomové ale nad základním příjmem většinou kroutí hlavou. *„Je to starý sen, tak trochu marxistický. Je v něm spousta dobrých úmyslů, ale žádné ekonomické myšlení,“* řekl např. ekonom z ženevské univerzity Charles Wyplosz. Přetnutí vazby mezi prací a mzdou by podle něj vedlo k tomu, že „lidé budou méně dělat“.

GLOBÁLNÍ DLUH DOSÁHL 325 PROCENT SVĚTOVÉHO HDP. Zadlužení táhlo hlavně půjčování vlád, kde měla klíčový podíl Čína. Vyplyvá to ze zprávy Institutu pro mezinárodní finance (IIF) zveřejněné v lednu.

Globální dluh podle IIF v prvních devíti měsících loňského roku stoupl o 11 biliónů dolarů na 217 biliónů dolarů, což je 325 procent světového HDP. Do statistiky se počítá dluh vlád, domácností a firem mimo finanční sektor.

Za zhruba polovinou nárůstu dluhu o 5,3 biliónu stojí větší půjčování vlád. Na něm měla podle zprávy podstatný podíl Čína a rozvíjející se ekonomiky. O 3,6 biliónu víc si půjčily

firmy. U domácností vzrostlo zadlužení o 2,1 biliónu.

Největší celkový podíl na dluhu mají ale domácnosti, které dlužily 94 biliónů dolarů. Firmy mimo finanční sféry dlužily 63 biliónů a vlády 60 biliónů.

IIF přitom varoval před tím, že situaci dlužníků letos zřejmě ztíží růst úrokových sazeb. Ten dává do souvislosti s vítězstvím Donalda Trumpa, který slibuje rozsáhlé státní investice i zvýšení výdajů na armádu. Dalším rizikem pro finanční trhy je růst ochrannářských opatření a nejistota kolem brexitu.

České domácnosti ke konci listopadu dlužily bankám přes 1,42 biliónu korun, což bylo zhruba o 11 miliard korun více než v říjnu. Celkově mělo Česko podle posledních údajů ke konci listopadu vydané dluhopisy za 1,56 biliónu korun, z toho je 214 miliard v zahraničních emisích dluhopisů, tzv. eurobondech.

Česko má v porovnání s dalšími zeměmi EU jeden z nejnižších státních dluhů. Loni se podle ministerstva financí snížil o 60 miliard. Podíl dluhu ČR na HDP je pod 40 procent. Nejvíce zadlužené ze zemí EU je Řecko, kde dluh dosahuje 180 procent HDP.

HRUBÝ DOMÁCÍ PRODUKT ČESKÉ REPUBLIKY SE DOSTAL NA 87 PROCENT PRŮMĚRU EVROPSKÉ UNIE. Česká ekonomika snížila svou ztrátu vůči průměru Evropské unie na dosud rekordně nízkou úroveň. Hrubý domácí produkt (HDP) stoupl na 87 procent průměru EU. Ukazuje to porovnání, které zveřejnil v prosinci Eurostat na základě aktualizovaných dat za rok 2015.

Česko skončilo výrazně lépe než dva z patnácti starších členských států Evropské unie – Portugalsko (77 procent unijního průměru) a Řecko (68 procent). A na tři procentní body se přiblížilo třetí z původních zemí – Španělsku (90 procent). Za Českem zůstal i Kypr.

Eurostat při porovnání používá standard kupní síly (umělou jednotku PPS). Ten se snaží zohlednit cenové rozdíly mezi státy. Za jeden PPS by si

Tabulka č. 3 Hrubý domácí produkt na osobu za rok 2015 (vybrané evr. Země + USA a Japonsko):

	HDP v jednotce PPP
Lucembursko	264
Irsko	177
Švýcarsko	162
Norsko	160
USA	148
Německo	124
V. Británie	108
EU	100
Japonsko	99
Itálie	96
Španělsko	90
Malta	88
ČR	87
Slovinsko	83
Kypr	82
Portugalsko	77
Slovensko	77
Estonsko	75
Chorvatsko	58
Bulharsko	47
Bosna a Hercegovina	28

spotřebitel mohl ve všech zemích koupit stejné množství zboží či služeb.

Česko si udržuje nejlepší pozici ze států bývalého socialistického bloku (druhé je Slovinsko s 83 procenty, třetí Slovensko). Nejbohatší členskou zemí EU zůstává s velkým náskokem Lucembursko, nejkudší je Bulharsko.

Celkově je český HDP na hlavu patnáctý nejvyšší mezi současnými 28 členskými státy – těsně před ním je totiž kromě třinácti z původních členů ještě Malta (89 procent), která do EU vstoupila současně s námi v roce 2004.

Tabulka č. 4 Skutečná individuální spotřeba za rok 2015

	AIC v jednotce PPS
Lucembursko	137
Norsko	133
Švýcarsko	128
Německo	123
Rakousko	119
Dánsko	115
Belgie	114
Finsko	114
Velká Británie	114
Island	113
Francie	112
Nizozemsko	111
Švédsko	111
EU	100
Itálie	99
Španělsko	88
Litva	83
Portugalsko	82
Malta	80
Česko	78
Řecko	77
Slovensko	77
Chorvatsko	58
Bulharsko	53
Albánie	37
Bosna a Hercegovina	37

Lucemburský HDP na osobu dosahuje na první pohled neuvěřitelných 264 procent Unie. Tuto hodnotu ale zvyšuje fakt, že v malém státě pracuje mnoho lidí ze sousedních zemí. Ti sice přispívají k tvorbě lucemburského HDP, který se pak ale při rozpočítání na osobu dělí jen mezi tamní občany – tedy menší počet osob, než jej vytváří.

Na nová čísla o „dohánění Západu“ se však lze dívat i mnohem střízlivěji. Třeba pokud jde o jeho pomalé tempo. Za rok si Česko polepšilo o jeden procentní bod. V roce 1995 dosahoval český HDP na osobu 76 procent unijního průměru. Nejnižší hodnota – 71 procent – vychází z porovnání za rok 2000, ale třeba už v roce 2009 se Česko dostalo na 85 procent. A pokud jde o předechnání starších zemí – před Řecko oslabené ekonomickou krizí se Česko dostalo už v roce 2011, před Portugalskem se drží dokonce hned od vstupu do EU.

Výrazně hůř je na tom Česko podle ukazatele AIC – skutečné individuální spotřeby na osobu, která podle řady ekonomů lépe odráží materiální blahobyt domácností. Zatímco HDP informuje o tom, co se na daném trhu vytvoří, AIC se snaží zahrnout zboží a služby, které lidé skutečně „zkonzumovali“ – bez ohledu na to, zda je zaplatili oni nebo jim je zajistila vláda či neziskové organizace.

V tomto ukazateli dosahuje Česko jen 78 procent průměru Evropské unie a v žebříčku mu patří 18. místo mezi členskými státy. Před nás se dostaly např. Kypr i Portugalsko, těsně za námi skončily Řecko nebo Slovensko. V roce 1995 dosahovala hodnota ukazatele AIC pro Česko 68 procent průměru EU (zpětně jsou započítány i země, které do EU vstoupily později).

KORUPCE V ČESKU SE MEZIROČNĚ ZHORŠILA. Česko si v celosvětovém žebříčku vnímání korupce pohoršilo o deset míst. Spolu s Kyprem a Maltou se umístilo na 47. příčce. Vyplývá to ze zprávy organizace Transparency International (TI), která hodnotí korupci v 176 zemích a územích světa, zveřejněné začátkem února.

O první příčce se dělí Dánsko a Nový Zéland, za nimi skončily další dvě severské země Finsko a Švédsko. Na opačné straně žebříčku skončilo Somálsko, Jižní Súdán a Severní Korea.

V hodnocení za rok 2015 Česko obsadilo s 56 body 37. pozici. V aktuálně zveřejněném indexu za loňský rok ztratilo proti předchozí zprávě sice jen jeden bod, to ale znamenalo propad o deset míst. Ze zveřejněných výsledků tak vyplývá, že ČR

přerušila dosavadní vzestupnou tendenci, kterou zahájila v hodnocení za rok 2014, kdy postoupila z předchozího 57. na 53. místo.

Ve srovnání s ostatními sedmadvaceti členskými zeměmi Evropské unie si Česko mírně polepšilo: Z 22. místa se posunulo na sdílené 19. místo. Lépe je na tom s 62 body např. Polsko, naopak Slovensko v indexu skončilo s 51 body až na 22. místě.

Nejhorší situace v EU panuje v oblasti korupce v Bulharsku (41 bodů), těsně před ním se umístilo Řecko (44 bodů) a Itálie (47 bodů). Průměrné evropské skóre je 65 bodů ze sta, Česko se tak s 55 body řadí k podprůměru.

NESCHOPENKY. Okresní správy sociálního zabezpečení provedly od ledna do prosince 2016 celkem 153 500 kontrol dodržování režimu

Tabulka č. 5 Kontroly dodržování režimu dočasně práce neschopných pojištěnců k 31. 12. 2016

Kraj	Počet provedených kontrol	Počet postihů
Hl. město Praha	7 394	149
Jihočeský	6 455	87
Jihomoravský	19 665	262
Karlovarský	7 371	316
Královéhradecký	12 397	218
Liberecký	5 951	147
Moravskoslezský	18 719	332
Olomoucký	10 855	258
Pardubický	11 261	270
Plzeňský	14 716	548
Středočeský	16 051	299
Ústecký	10 273	242
Vysočina	5 782	129
Zlínský	6 610	257
Celkem ČR	153 500	3 514

Zdroj: ČSSZ

dočasně práce neschopných pojištěnců. Vloni tak byl zkontrolován přibližně každý desátý nemocný na tzv. neschopence (ukončeno 1 584 879 dočasných pracovních neschopností). Postih byl udělen 3 514 pojištěncům. Z údajů České správy sociálního zabezpečení vyplývá, že je to o 136 postihů méně než za stejné období roku 2015.

REGISTR NESPOLEHLIVÝCH PLÁTCŮ SE PLNÍ RYCHLÝM TEMPEM. V průběhu ledna přibýlo 505 nových nespolehlivých plátců DPH. Jedná se o druhý nejvyšší meziměsíční přírůstek za posledních čtrnáct měsíců. Celkový počet nespolehlivých plátců DPH v ČR se tak ke konci ledna vyšplhal na 7 962. Statistiky začátkem února zveřejnila poradenská společnost Bisnode.

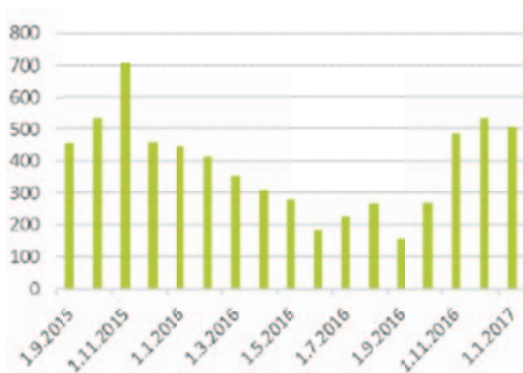
„Leden představuje již třetí měsíc v řadě za sebou, kdy v registru nespolehlivých plátců DPH podnikatelské subjekty přibývají velmi rychlým tempem,“ říká analytička Bisnode Petra Štěpánová s tím, že celkový počet firem, které pro své obchodní partnery z pohledu DPH mohou představovat riziko se blíží osmi tisícům, a to i přes to, že se každý měsíc zvyšuje počet firem, které jsou z registru nespolehlivých plátců DPH vymazány.

Nejvíce nespolehlivých plátců je mezi společnostmi s ručením omezeným (6 177, tj. 77,6 procent) a živnostníky (1 199, tj. 15,1 procent). *„Podíl živnostníků mezi nespolehlivými plátců DPH mírně klesá, zatímco podíl společností s ručením omezeným v registru roste,“* dodala Petra Štěpánová z Bisnode.

V průběhu ledna 2016 zásadně vzrostl počet nespolehlivých plátců mezi subjekty, které podle klasifikace ČSÚ neuvádí tržby. *„Dvě třetiny z těchto firem jsou podle metodiky Bisnode považovány za „spící,“* doplnila analytička Bisnode.

Lednový přírůstek nespolehlivých plátců DPH obstaraly zejména firmy z Prahy (77 procent) a Středočeského kraje (12 procent). Ve třech krajích se od konce loňského roku počet nespolehlivých plátců DPH snížil – v Jihočeském o tři a v Karlovarském a Ústeckém shodně o jeden subjekt. *„V lednu, stejně jako v prosinci 2016, bylo z černé listiny nespolehlivých plátců DPH vymazáno celkem 81 subjektů, což jsou od spu-*

Graf č. 1 Měsíční přírůstky nespolehlivých plátců DPH



Zdroj: Bisnode

tění registru historicky nejvyšší počty,“ uzavřela Štěpánová.

V ČESKU VZNIKLO NEJVÍC FIREM ZA DESET LET. Loni v Česku vzniklo téměř 29 tisíc nových firem, nejvíce od předkrizového roku 2007. Uvedla to začátkem února poradenská firma Bisnode. Celkem je tak v Česku přes 450 tisíc společností.

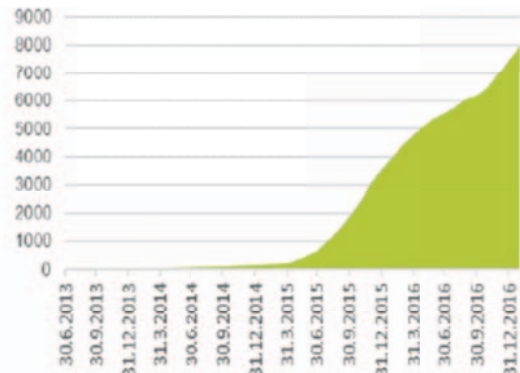
„Výrazný růst zájmu o zakládání nových firem souvisí s očekáváním dalšího optimistického vývoje ekonomiky. V loňském roce vzniklo, ale také zaniklo nejvíce firem za posledních deset let. To také souvisí s rychle rostoucí ekonomikou, kdy nové firmy na trhu zvyšují konkurenční tlak a nekonkurenceschopné subjekty z trhu postupně odchází,“ řekla analytička Bisnode Petra Štěpánová.

Graf č. 3 Počet nově založených firem



Zdroj: Bisnode

Graf č. 2 Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH



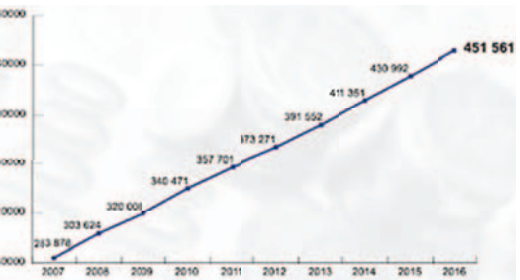
Zdroj: Bisnode

Z 451 561 firem bylo 25 817 (5,7 procenta) akciových společností a 425 744 (94,3 procenta) společností s ručením omezeným. „Podíl akciových společností na podnikatelské základně v ČR kontinuálně klesá, a to přes to, že v roce 2016 bylo založeno nejvíce akciových společností od roku 2011,“ dodala Štěpánová.

Téměř polovina firem, které byly zaregistrovány v loňském roce, vznikla v Praze. Dohromady jich bylo 12 016, tedy 44 procent. Nejméně firem bylo založeno v Karlovarském kraji (429), na Vysočině (565) a v Libereckém kraji (687).

■ LZ

Graf č. 4 Celkový počet firem v ČR



Zdroj: Bisnode

7. ročník odborného semináře Národní účetní rady

Na počátku prosince proběhl na akademické půdě Vysoké školy ekonomické v Praze již 7. ročník odborného semináře Národní účetní rady, a to za účasti prakticky všech, kteří účetnictví a příbuzné obory utvářejí. Role moderátora se s patřičným humorem ujal děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE *doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.*

Bezpochyby nejvýznamnějším tématem byla informace *PhDr. Tomáše Vyhnánka*, náměstka ministra financí, a *JUDr. Davida Bauera*, ředitele odboru Regulace a metodiky účetnictví o zahájení prací na „nové“ účetní legislativě, přičemž do konce roku bude zveřejněn harmonogram postupu prací a od ledna 2017 se do příprav zapojí odborná veřejnost. Nutno dodat, že oba zástupci Ministerstva financí ČR vyzdvihli a deklarovali zájem o širokou spolupráci právě odborné veřejnosti. Nebojme se proto zapojit a nebudme lhostejní, jde o náš obor! Ačkoliv se předpokládá počátek účinnosti od roku 2022(!), není to s ohledem na rozsah prací zase až tak vzdálený rok. Tajemstvím není ani to, že souběžně by měla být vytvářena i nová „příjmovka“ a „oceňovací“ zákon.

Následující příspěvky se věnovaly aktuálně sestavované účetní závěrce podle nových pravidel roku 2016. *Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.* jednoduše přiblížil a zdůvodnil hlavní změny v položkách účetních výkazů. *Ing. Jana Pilátová*, prezidentka Svazu účetních ČR se zaměřila na kategorizaci účetních jednotek a co znamená pro strukturu účetních výkazů jednotlivých účetních jednotek. Upozornila také na užitečný a jednorázově použitelný Český účetní standard č. 024. Zajímavostí bylo, že účetní praxe si již zavedla pro rozvalu ve zkráceném rozsahu označení obou jejích verzí – základní (nejkratší „čtyřpoložkovou“ v aktivech, resp. „pětipoložkovou“ v pasivech) a rozšířenou (o úroveň podrobnější).

Ing. Petr Vácha, předseda výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR, se věnoval zejména příloze v účetní závěrce a odkázal na možnost použití formulářů účetních výkazů

dostupných na <http://kacrcz.cz/metodicka-podpora>. Dále přiblížil nefinanční informace ve výroční zprávě včetně dalších, které přinesla novela zákona o účetnictví od 1. 1. 2017.

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. z Katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE se zaměřil na případové studie k přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích, u druhého jmenovaného s praktickým a netradičním postupem jeho sestavení, které zvládnou i ti, kteří dosud s jeho sestavením měly problémy.

Ing. Irena Liškařová, prezidentka Komory auditorů ČR, ve své prezentaci shrnula, co nového by měli účastníci semináře vědět o auditu, i když nejsou auditorem, tzn. změny v zákoně o auditorech, co je výbor pro audit a jaká je úloha jeho členů, změny ve zprávě auditora a v poslední řadě změny etického kodexu auditorů. Mezi zajímavé informace jistě patřila ta o nové struktuře zprávy auditora, kde nyní výrok auditora najdeme nikoliv na jejím konci, ale na začátku.

Ing. Simona Pacáková, členka KCÚ a místopředsedkyně Metodické rady pro neziskové organizace SÚ ČR uvedla a „naťukla“ některé legislativní rozpory v účetnictví nestátních neziskových organizací, které souvisí s auditem středních a velkých účetních jednotek (v nestátním neziskovém oboru). Mimo jiné upozornila na rozšíření povinnosti auditu pro nestátní neziskové organizace poprvé pro rok 2016, na problematiku tvorby rezerv a opravných položek podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. a první použití změněné metody kursových rozdílů.

Ani závěr semináře nebyl oddychový, neboť pat-

řil tématu praktických otázek sestavení první konsolidované účetní závěrky po novele zákona o účetnictví, které zpracovala **Ing. Alice Šrámková**, členka výboru KCÚ. Hlavními body její prezentace byly výjimky ze začlenění účetní jednotky do konsolidačního celku a z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, dále rozdíl mezi „skupinou“ a „konsolidačním celkem“ nebo konsolidační rozdíl.

Téměř zaplněná Vencovského aula, dotazy na přednášející z řad účastníků a diskuse potvrdila, že účetnictví je velice široký obor a má smysl taková odborná setkání činit.

■ **Ing. Petr Píša, CAE**

Daňář & daňová firma roku 2016

Ve čtvrtek 16. února 2017 byly v pražském hotelu International slavnostně vyhlášeny výsledky již sedmého ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku. Osobnostmi roku se stali **Olga Holubová** za komerční daňovou sféru a **Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.** za státní daňovou sféru. KCÚ byla u toho jako jeden z mediálních partnerů soutěže.

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních (daňová firma, kde byste chtěli nejraději pracovat nebo už pro ni pracujete) byl vyhlášen **Mazars**, následovaný **TPA Group** a **Deloitte Advisory**.

Daňový citron (problémové oblasti v daňových zákonech i samotném podnikání, které by měly být řešeny a upraveny v rámci daňových zákonů) získaly **pokuty za dodržování termínů u kontrolního hlášení**. V kategorii **Daňová třešnička** (co se v tomto roce v daních povedlo) vítězila **elektronická evidence tržeb**.

Určitou zajímavostí je, že **kontrolní hlášení k DPH** bylo nominováno jak do kategorie Daňový citron, tak do kategorie Daňová třešnička (a v obou se umístilo na druhém místě!). Lze tedy usuzovat, že se jedná o velmi kontroverzně vnímanou povinnost.

Soutěž probíhala od 4. listopadu 2016 do 13. ledna 2017, přijato bylo více než 7 600 hlasů. Předsedou poroty byl zakladatel soutěže a dlouholetý člen KCÚ Ing. Robert Jurka (Moore Stephens). Kompletní výsledky a fotogalerii naleznete na www.danaroku.cz

■ LZ



Slavnostní odpoledne zahájil Ing. Robert Jurka



Předseda KCÚ Ing. Libor Vašek, Ph.D. předal ocenění v kategorii Největší daňové naděje: zleva JUDr. Daniel Hušek, Ing. Julie Prokopová a Mgr Ing. Alena Dugová

Bulletin v nové koncepci

Bulletin KCÚ vychází už od roku 2004. Několikrát to vypadalo, že se stane minulostí... A vidíte, v rukou držíte první číslo dalšího ročníku. A je to vydání trochu jiné.

Poprvé je věnováno konkrétnímu tématu (na začátku roku se snad ani Bulletin nemohl tematicky zabývat ničím jiným než účetní závěrkou roku 2016) a je prvním počinem nové redakční rady, která byla výborem KCÚ jmenována v září loňského roku. Sluší se tedy členy představit. Podle abecedy: **Ing. Jan Kellner, Ph.D., MgA. Denisa Kokošková, Ing. Jan Molín, Ph.D., Ing. Petr Píša, Ing. Libor Vašek, Ph.D., Ing. Jana Wenclová** a **Ing. Ladislav Zemánek**. Za předsedu si členové rady zvolili Ing. Píšu.

Členové rady byli navrženi tak, aby bylo dosaženo oborové rozmanitosti neboli aby byly pokryty všechny oblasti od účetnictví podnikatelů a neziskového sektoru, přes daně, audit, IFRS

a konsolidace, oceňování až po controlling. Vedle rady má významný podíl na přípravě konkrétního čísla jeho garant. Tím prvním se stal **Ing. Ladislav Čížek** a svého úkolu se zhostil velmi zodpovědně.

Doufám, že Vás inovovaný Bulletin zaujme (další změny chystáme u elektronické verze). A mohu snad prozradit, že příští vydání Bulletinu se bude týkat mezitímní účetní závěrky a do rukou by se Vám mělo dostat těsně před prázdninami, pochopitelně i s novým katalogem vzdělávacích akcí KCÚ. Uvítáme Vaše připomínky a náměty, pište na bulletin@komora-ucetnich.cz. Děkujeme.

■ **Ing. Petr Píša, CAE**

Motivační program

Již do třetího roku vstupuje motivační program pro členy. Průběh programu je jednoduchý – za splnění různých povinností a aktivit jsou přidělovány body (přehled následuje na další straně).

Na začátku příštího roku, po vyhodnocení, obdrží členové slevové poukazy v hodnotách 500–2 000 Kč (podle počtu dosažených bodů), které mohou využít na vzdělávací akce. Na dosažení šesti bodů, nutných k získání poukázky s hodnotou 500 Kč, stačí včas uhradit členský příspěvek, včas zaslat hlášení o KPV a zúčastnit se jednoho semináře nebo napsat článek do Bulletinu nebo jiného odborného periodika. Aktuální stav si každý člen může ověřit po přihlášení na své osobní stránce.

V loňském roce se do motivačního programu zapojilo 514 členů, z nichž některý z poukazu

obdrželo 94 členů, to jest necelá pětina (viz tabulka níže). Rekordem loňského roku bylo dosažení 24 bodů.

■ **LZ**

Poukaz v hodnotě	Počet vydaných poukazů
500 Kč	68
1 000 Kč	18
1 500 Kč	6
2 000 Kč	2

Body

Podmínka získání

3

Úhrada členského příspěvku KCÚ v předstihu
(do konce předchozího roku)

1

Včasná úhrada členského příspěvku KCÚ
(do konce ledna)

11

Včasné zaslání hlášení/splnění KPV za předchozí rok
(do konce ledna)

23

Účast na vícedenní akci pořádané KCÚ

1

Účast na semináři pořádaném KCÚ
nebo partnerskou organizací

23

Příspěvek do Bulletinu KCÚ (podle rozsahu)

12

Příspěvek do jiného periodika (podle rozsahu)

1

Další aktivity pro KCÚ (nevolené orgány,
připomínkové řízení, vystoupení na konferenci KCÚ apod.)

Získané body

Odměna

6

→

10

Poukázka na školení pořádané KCÚ
v hodnotě 500,- Kč

11

→

15

Poukázka na školení pořádané KCÚ
v hodnotě 1000,- Kč

16

→

20

Poukázka na školení pořádané KCÚ
v hodnotě 1500,- Kč

21

→

?

Poukázka na školení pořádané KCÚ
v hodnotě 2000,- Kč

Informace ke zkouškám 14.–20. června 2017

1. PRAVIDLA ZKOUŠKY

Pravidla pro provádění zkoušek v systému certifikace jsou obecně stanovena v Informační brožůře v oddílu věnovaném principům a zásadám zkoušky a uveřejněna na internetových stránkách ICÚ v rubrice **Certifikace/Pravidla a principy certifikace/Zkoušky** (levé výběrové menu). Pro dosažení objektivitu a věrohodnosti zkoušek je dodržování těchto pravidel striktně vyžadováno. S výjimkou psacích potřeb, pravítka s měřítkem a kalkulačky (bez možnosti zapisovat do ní text; místo kalkulačky není možné používat mobilní telefon) jsou další vlastní pomůcky nepřijatelné.

Do místnosti, kde probíhají zkoušky, mohou adepti vstupovat pouze s výše uvedenými pomůckami, další osobní zavazadla (např. tašky, kufříky apod.) odloží adepti na vyhrazeném místě. V případě, že zkušební komisař předepíše další pomůcky k vykonání zkoušky, budou přílohou zadání, které adepti obdrží při zahájení zkoušky (statistické vzorce a tabulky – KMIT, daňové zákony – Daně, typový účtový rozvrh – Účetnictví principy a techniky).

Základní technická pravidla pro vykonání zkoušky jsou:

1. Adept zpracuje zkoušku naprosto samostatně a může využít jen dovolené pomůcky. Zkoušku vypracuje adept v jazyce českém.
2. Identifikace adepta je z důvodu zajištění maximální objektivitu a vyloučení předpojatého přístupu hodnotitele provedena číselným kódem, který bude adeptovi přidělen při prezenci (čísla jsou přidělena náhodně) a shoduje se s číslem pracovního místa (stolu). Toto číslo (identifikační kód zkoušky) adept při zahájení zkoušky zapíše na své zkuškové zadání a očíslovuje jím všechny listy zadání.
3. V případě zkoušky IFRS/IFRS specialista budou mít účastníci zkoušky před jejím zahájením 15 minut na pročetění zkuškového zadání.

Během tohoto časového limitu nebude adeptům dovoleno zpracovávat zkušební zadání, bude jim pouze umožněno, aby si udělali případné vlastní poznámky k zadání (technické pravidlo schválené Komitétem pro certifikaci a vzdělávání SÚ – dále jen Komitét – dne 14. 5. 2010).

4. Prvních 60 minut po zahájení zkoušky nesmí adept opustit místnost, v níž zkouška probíhá. Teprve po tomto časovém limitu může odejít na dobu nezbytně nutnou (na toaletu), přičemž při odchodu odevzdá desky se zadáním organizačnímu asistentovi, který zapíše čas jeho odchodu a následně čas jeho příchodu. Doba nepřítomnosti nesmí přesáhnout 10 minut.
5. Adept, který skončí svoji práci před stanoveným limitem, ji může odevzdat i předčasně, avšak pouze do doby než bude organizátorem vyhlášeno „závěrečných 30 minut“. Po tomto časovém limitu musí adept zůstat na svém místě až do skončení zkoušky. Důvodem tohoto opatření je snaha vytvořit pro adepty klidnější a nestresující prostředí v závěru zkoušky.
6. Adept zapisuje svá řešení a odpovědi do zkuševního zadání zásadně propisovací tužkou nebo perem, nikoli pouze obyčejnou tužkou (na řešení uvedené obyčejnou tužkou nebude brán při hodnocení zkoušky zřetel).
7. V případě, že bude zjištěno u adepta nepoctivé chování, bude ze zkoušky vyloučen.
8. Při odevzdání vypracovaného zkuškového zadání obdrží adept od organizátora potvrzení o odevzdání zkoušky, které může zároveň sloužit jako potvrzení jeho účasti na zkoušce.

2. NEÚČAST A STORNO PŘIHLÁŠKY

Pokud adept nezruší svoji účast na zkoušce **do 12. 6. 2017 včetně**, a na zkoušku se nedostaví, propadá poplatek za zkoušku v plné výši (v případě, že nebude poplatek v tomto termínu

uhrazen, bude fakturován ke dni uskutečnění zkoušek). Počínaje dnem 13. 6. 2017 může být účast na zkoušce omluvena a uhrazený poplatek vrácen pouze v případě, je-li znemožněna objektivními důvody, za které jsou považovány nemoc (doložená pracovní neschopností) a další důvody hodné zřetele (dopravní problémy, pracovní záležitosti a podobné příčiny nebudou jako objektivní akceptovány).

3. ZKOUŠKOVÉ ZADÁNÍ

Zadání zkoušky připravují zkušební komisaři, kteří jsou pro jednotlivé disciplíny jmenováni Komitétem. Zkoušková zadání jsou v rámci přípravy recenzována a testována, aby bylo docíleno přiměřené náročnosti, srozumitelnosti a jednoznačnosti zadání. Hlavní důraz je položen na ověření schopností adeptů aplikovat znalosti v příslušné disciplíně na příkladech či případových studiích, na správné chápání pojmů, základních vztahů, osvojení důležitých technik, metod apod. Zkoušková zadání vycházejí ze sylabů předepsaných pro systém „Certifikace a vzdělávání účetních v ČR“, pro termín červen 2017 budou připravena podle legislativní úpravy účinné k 1. 1. 2017. Zkoušku IFRS/IFRS specialista vymezuje osnova zveřejněná na internetových stránkách ICÚ v rubrice Certifikace zkoušky (horní menu) nebo VZDĚLÁVÁNÍ/Kvalifikace IFRS specialista/Základní informace.

Znalosti jsou ověřovány průřezově, to znamená, že zkouškové zadání se ve větší nebo menší míře může dotknout všech témat a oblastí, které jsou vymezeny předmětovými sylaby. Adepti by tedy neměli spoléhat na to, že u zkoušky „něco“ nebude. Zadání zkoušek je pro všechny adepty stejné. Všechna zkoušková zadání jsou koncipována tak, že úplným a správným vyřešením (zodpovězením) všech příkladů a otázek je možné dosáhnout max. 100 bodů. Pro informaci adepta a volbu efektivního postupu při vykonání zkoušky je u každého příkladu nebo otázky uvedeno maximální bodové hodnocení (případně bodové hodnocení dílčích úkolů), kterého lze dosáhnout. Pro úspěšné vykonání zkoušky musí adept dosáhnout předepsaného minimálního bodového ohodnocení 50 bodů z celkového počtu 100 bodů.

Vypracování zkoušky je adept povinen provést do formulářů určených pro odpovědi, resp. řešení příkladu nebo případové studie, které tvoří součást „souboru“ zkouškového zadání. Pokud bude adept potřebovat další formuláře, vyžádá si je od organizačního pracovníka.

4. VYHODNOCENÍ ZKOUŠKY

Vypracovaná zkoušková zadání jsou neprodleně předána zkušebními komisařům k vyhodnocení. Objektivita hodnocení je kontrolována příslušným recenzentem a pod přímým dozorem Komitétu. **Kritéria pro vyhodnocení zkoušky** jsou zpracována v písemné podobě zkušebními komisaři ještě před implementací zkouškových zadání a jsou závazná pro všechny, kteří hodnotí, recenzují nebo revidují vypracovaná zadání. Kritéria pro hodnocení nastavují úroveň hodnocení a přístupy, které budou při vyhodnocování vypracovaných zadání užity. Cílem je zvýšit důvěryhodnost zkoušek, objektivitu jejich hodnocení a zároveň eliminovat subjektivní přístupy při hodnocení nebo revizi vykonaných zkoušek.

Lhůta pro vyrozumění adepta o výsledku zkoušky je 60 dnů od data konání zkoušky.

Výsledek zkoušky bude adeptovi sdělen písemně (ve formě výpisu z evidence zkoušek a praxe) a zároveň zpřístupněn v jeho registrační kartě na internetových stránkách ICÚ. Výsledky zkoušky IFRS specialista jsou sdělovány pouze písemnou formou (oznámení o výsledku zkoušky je doručováno adeptovi pouze poštou).

Systém hodnocení zkoušek připouští v případě zkoušek konaných v rámci systému certifikace jeden mimořádný opravný prostředek tzv. „Revizi hodnocení zkoušky“. V případě, že adept nebude souhlasit s hodnocením, má možnost podat do 14 dnů po vyhlášení výsledků zkoušek žádost o revizi hodnocení zkoušky, kterou provede nezávislý „revident“. Výsledek tohoto procesu je konečný a nelze se proti němu dále odvolávat. Poplatek spojený se žádostí o revizi hodnocení zkoušky činí 1 000,- Kč vč. DPH. Náhledy do vypracovaných zkouškových zadání pravidla nové koncepce certifikace neumožňují. Podrobněji je procedura revize hodnocení zkoušky specifikována Směrnicí č. 2/2008 Komitétu.

**5. VYMEZENÍ PŘEDMĚTU ZKOUŠEK
A DOPORUČENÉ STUDIJNÍ PRAMENY**

Podrobnější informace k obsahovému vymezení zkoušek a doporučených studijních pomůckách najdete na www.icu-praha.cz, rubrika **Certifikace zkoušky**.

**6. TERMÍNY A MÍSTO KONÁNÍ ZKOUŠEK –
ČERVEN 2017**

MÍSTO KONÁNÍ: ICÚ, a.s., Hybernská 1009/24, Praha 1.

TERMÍNY KONÁNÍ:

Prezence: 30 minut před zahájením zkoušky

1. stupeň – Certifikovaný účetní

14. 6.	Středa	9.00–12.00	KMIT
15. 6.	Čtvrtek	13.00–16.00	Účetnictví – principy a techniky
15. 6.	Čtvrtek	9.00–12.00	Finanční účetnictví a výkaznictví **)
16. 6.	Pátek	9.00–12.00	Daně
17. 6.	Sobota	9.00–12.00	Profesní chování a komunikace
19. 6.	Pondělí	13.00–16.00	Manažerská ekonomika
19. 6.	Pondělí	9.00–12.00	Manažerské finance *)
20. 6.	Úterý	9.00–12.00	Právo

2. stupeň – Účetní expert

14. 6.	Středa	9.00–12.00	Manažerské účetnictví
15. 6.	Čtvrtek	13.00–16.00	Auditing a vnitřní kontrola
16. 6.	Pátek	13.00–16.15	IFRS/IFRS specialista
19. 6.	Pondělí	13.00–16.00	Finanční řízení
20. 6.	Úterý	9.00–12.00	Podnikový management

*) Zkoušku Manažerské finance lze skládat až po složení nebo uznání zkoušky Manažerská ekonomika.

***) Zkoušku Finanční účetnictví a výkaznictví lze skládat až po složení nebo uznání zkoušky Účetnictví – principy a techniky.

■ Bc. Radka Buchalová



POZVÁNKY NA NĚKTERÉ VZDĚLÁVACÍ AKCE V PŘÍŠTÍCH TÝDNECH

6. BŘEZNA 2017, PRAHA (9.00–14.00 hod.)

ELEKTRONICKÝ SVĚT A ÚČETNICTVÍ, DANĚ

lektor: MVDr. Milan Vodička (vedoucí sekce IT KDP ČR)
zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

8. BŘEZNA 2017, PRAHA (9.00–14.00 hod.)

KONTROLNÍ HLÁŠENÍ – PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI, POKUTY, ŘETĚZOVÉ PODVODY

lektorka: Ing. Iva Stejskalová (vedoucí oddělení nepřímých daní FÚ pro Pardubický kraj)
zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

3. DUBNA 2017, PRAHA (9.00–14.00 hod.)

**OBVYKLÁ CENA A REÁLNÁ HODNOTA V ÚČETNICTVÍ A DANÍCH
ANEK JAK POROZUMĚT OCENĚNÍ ZNALCEM**

lektor: Ing. Petr Píša, CAE
(odborný konzultant v oblasti oceňování a účetnictví, účetní expert, controller)
zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

6. DUBNA 2017, PRAHA (9.00–13.00 hod.)

VÝZKUM A VÝVOJ – DAŇOVÝ A ÚČETNÍ POHLED

lektorky: Ing. Alice Šrámková (účetní expertka, specialista na problematiku IFRS),
Ing. Petra Vaněčková (daňová poradkyně, auditorka)
zahrnuto do KPV v rozsahu 4 hodin

6. DUBNA 2017, PRAHA (9.00–16.00 hod.)

EXCEL PRO ÚČETNÍ

lektor: Luboš Kičmer (certifikovaný lektor)
zahrnuto do KPV v rozsahu 6 hodin

10. DUBNA 2017, PRAHA (9.00–14.00 hod.)

SVJ V ROCE 2017

lektorka: Ing. Simona Pacáková (auditorka, daňová poradkyně,
soudní znalkyně se specializací na neziskový sektor)
zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

PŘIPRAVUJEME

18.–20. KVĚTNA 2017, BUKOVANY

DPH AKTUÁLNĚ S DŮRAZEM NA ZAHRANIČNÍ OBCHOD

lektori: Ing. Igor Pantůček (daňový poradce, specialista na DPH),
Marek Reinoha (lektor a poradce v oblasti DPH, cel a unijního obchodu)
zahrnuto do KPV v rozsahu 16 hodin

Kompletní seznam akcí s podrobnými informacemi
naleznete na www.komora-ucetnich.cz

Zkušenosti a osobní přístup...

Společnost Rödl & Partner poskytuje v České republice mimořádně široké a při své síle osobní poradenství:

- > právo
- > daně
- > audit
- > business process outsourcing
- > management & business consulting

...to vše z jedné ruky



S námi až na vrchol

Zkušenosti a osobní přístup z jedné ruky



Právnická firma
roku 2012–2016

Praha | Brno
www.roedl.com/cz

Vydává

Komora certifikovaných účetních, z.s.
Hybernská 1009/24
110 00 Praha 1
IČ: 04662075

www.komora-ucetnich.cz
info@komora-ucetnich.cz

Redakční rada

Ing. Petr Píša (předseda)
Ing. Jan Kellner, Ph.D.
MgA. Denisa Kokošková
Ing. Jan Molín, Ph.D.
Ing. Libor Vašek, Ph.D.
Ing. Jana Wenclová
Ing. Ladislav Zemánek

Registrace MK ČR pod č. E21590 z 12. 3. 2014
ISSN: 2336-3576
Vychází čtvrtletně

Články obsahují názory autorů, které
se nemusí shodovat se stanovisky KCÚ.

Reprodukce obsahu je možná pouze
s písemným souhlasem vydavatele.

Vydání: únor 2017

 **KOMORA
CERTIFIKOVANÝCH
ÚČETNÍCH**

