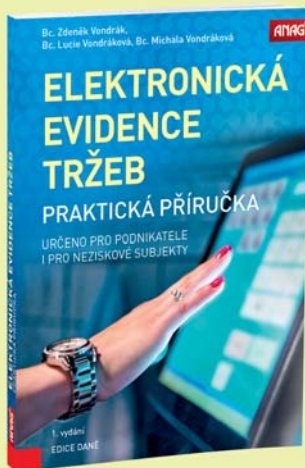


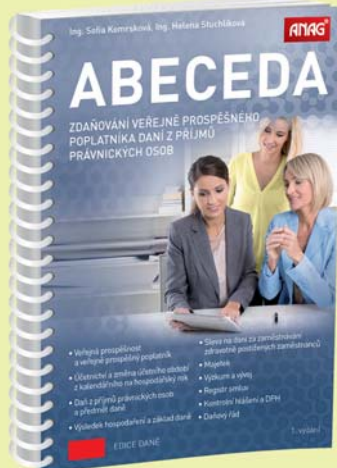
Bulletin

Komory certifikovaných účetních
Legislativa – komentáře – informace





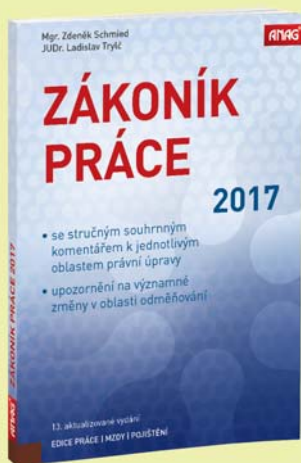
264 stran
brožovaná **299 Kč**
obj. kód 5686



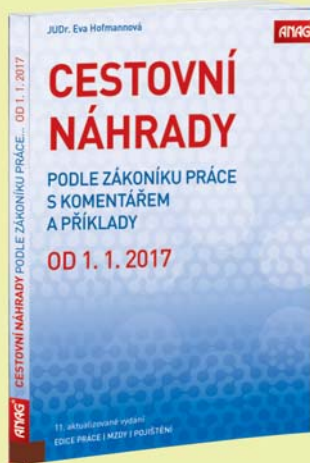
240 stran
krouž. vazba **449 Kč**
obj. kód 2394



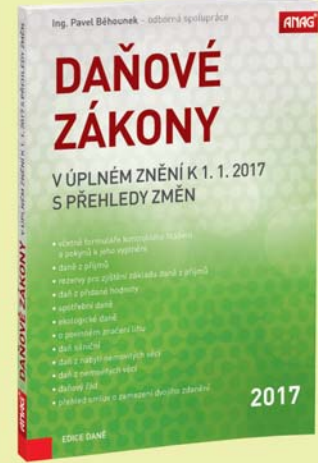
cca 336 stran
brožovaná **cca 330 Kč**
obj. kód 5702



cca 168 stran
brožovaná **cca 130 Kč**
obj. kód 5717



cca 248 stran
brožovaná **cca 310 Kč**
obj. kód 5689



cca 336 stran
brožovaná **cca 100 Kč**
obj. kód 5693

anag@anag.cz
obchod@anag.cz

585 757 411
www.anag.cz

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



BULLETIN 4/2016

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE

Jak na konsolidovanou účetní závěrku? <i>Ing. Libor Vašek, Ph.D.</i>	3
Nedokončená výroba v účetnictví výrobního podniku aneb Když je každá rada drahá <i>Ing. Iveta Pohořalá</i>	13
Nový zákon o odpovědnosti za postupky a řízení o nich ve vazbě na správní odpovědnost vyplývající z účetních předpisů <i>Mgr. Ing. Magdalena Králová</i>	15

LEGISLATIVA

Nová legislativa	18
------------------	----

JUDIKÁTY

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu	20
---	----

ETIKA

Profesní mlčenlivost <i>Ing. Jan Molín, Ph.D.</i>	22
--	----

INFORMACE

Průzkum o cenách externě poskytovaných účetních služeb	27
Monitor	29
Nobelova cena za ekonomii	36

ZÁKULISÍ

Ze zákulisí	38
Zase jedno malé profesní zamyšlení – přibrat, nepřibrat, degradovat, nedegradovat, ... <i>Ing. Petr Piša, CAE</i>	41
Rozhovor s Ing. Vendulou Peškovou, členkou výboru Komory	43



Milé čtenářky a čtenáři, členky a členové KCÚ,

podzim bývá poslední dobou v KCÚ pracovní náročný a nejinak tomu bylo i letos. Vyvrcholením dlouhých příprav bylo konání odborné konference, která se uskutečnila 1. listopadu za účasti významných a zajímavých hostů z Ministerstva financí ČR a odborné veřejnosti. Pokud jste na konferenci nebyli a chcete vědět, zda hrana mezi účetnictvím a daní mi bude ostřejší, což bylo téma konference, můžete se podívat na prezentace jednotlivých hostů na internetových stránkách KCÚ. Jasnou a jednoduchou odpověď v nich ale nehledejte, nicméně se zdá, že současný trend k ostřejší hraně směřuje.

Nemalý kus práce znamenala také příprava každoročního snímku KCÚ, který navazoval na odbornou konferenci. Hlavním zjištěním jeho přípravy na straně výboru KCÚ bylo vypracování návrhu nových stanov s nimiž byly zcela nové prvky a s tím souvisejících změn v dalších normách KCÚ. Dlužno dodat, že diskuse k tomuto byla užitečná a dlouhá, nicméně snímek návrh nových stanov finálně schválil a věříme, že jejich možností posunou KCÚ zase o krok dále.

V Bulletinu jsme se tentokrát zaměřili především na konsolidovanou účetní závěrku sestavenou první podle nových pravidel. Dále předseda etické komise KCÚ Ing. Molín, Ph.D. předkládá první výkladové stanovisko k našemu etickému kodexu a Mgr. Ing. Králová informuje o novém zákoně o odpovědnosti za přípravu a řízení o nich.

Dovolte mi, abych Vám na závěr touto cestou poděkoval za aktivitu, kterou jste nám ukázali z Vás ve vztahu ke KCÚ vyvíjeli a z profesního hlediska ocenil vytrvalost a výdrž ve Vaší práci účetních profesionálů, protože letošní rok nebyl v našem oboru (opět) jednoduchý. V novém roce Vám přeji neutuchající energii, hodně zdraví, rodinnou a alespoň trochu i profesní pohodu, nadhled a radost z maličkostí a ještě Vám napadá jedno přání speciálně do našich řad – minimum anebo nejlépe žádné správné delikty v účetnictví od správce daní. Přejemně strávené Vánoce s Vašimi blízkými přeje

Jak na konsolidovanou účetní závěrku?

Na konci léta 2015 byla vydána zásadní novela zákona o účetnictví, po níž následovalo u řady účetních jednotek, jejich účetních, auditorů zděšení, neboť dospěli k závěru, že budou muset za rok 2016 nově a poprvé sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, neboť vytvářejí konsolidační celek, ale dřívější úprava je povinnosti z titulu velikostních kritérií zprošťovala.

Slyšel jsem nespočet názorů na to, co je to za nesmysl a že jde o pletičku podniků a odpovědných osobám, které nemají znalosti takovou konsolidaci udělat a pro je tak naizolováno, když ani nejsou uživateli těch potenciálních konsolidovaných účetních závěrek. Asi všichni víme, že když se nám něco nelíbí, najdeme důvod a proto, že tomu tak je a snažíme si svůj postoj obhájit. A to chce se nám připít opačný názor. Díky tomu možná můžete i zaslepené ovinili předné závěrky, aniž by předně nastudovali nově přijatou úpravu, která má vést k tomu, že některé podniky s povinnou konsolidační povinností nově nemají. čas plynul a zajisté mezi námi jsou tací, kteří si tu konsolidaci ještě neuvdomují dnes, netuší, co je třeba, případně si ji uvdomili pozdě a začínají se vzpírat například logickým požadavkem sestavení srovnatelných údajů za rok 2015, které mají být v té první konsolidované účetní závěrce zveřejněny.

Jak tedy na tu první konsolidovanou účetní závěrku po novelizaci zákona o účetnictví a co přesně z nové úpravy vyplývá? Opravdu se Vás konsolidace nyní netýká? A pokud ano, co alespoň v hrubých rysech konsolidační postupy představují?

KDO MÁ POVINNOST SESTAVIT KONSOLIDOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU?

Pro jasnou odpověď na tuto otázku je třeba zkombinovat úpravu zákona o účetnictví a úpravu zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

(dále jen „ZOK“). Podle zákona o účetnictví má **povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku** účetní jednotka, která je:

- obchodní společnost (a.s., s.r.o., k.s., v.o.s., případně evropská společnost; úprava se netýká družstva, které je obchodní korporací, ale není obchodní společností) a
- ovládací osobou. Pro vyjasnění ovládací osoby je třeba přejít do ZOK, podle nichž je ovládací osobou (tzv. mateřskou obchodní korporací) taková osoba, která má ve v obchodní korporaci přímo nebo nepřímo uplatňovat rozhodující vliv (ta je tzv. ovládanou osobou neboli dceřinou obchodní korporací). ZOK současně upravuje základní rámec pro vymezení ovládacího (tj. rozhodujícího vlivu neboli kontroly) v § 74 a § 75¹. V této souvislosti je vhodné upozornit, že rozhodující vliv nemusí být dán vždy jen velikostí podílu na základním kapitálu (tj. vlastnickým podílem), ale souvisí s podílem na hlasovacích právech a má být vymezen vlivem na jmenování a odvolávání v řízení osob, které jsou členy statutárního nebo dozorčího orgánu. ZOK uvádí, že rozhodující vliv má i obchodní společnost, která drží 40% podíl hlasů (jde o situaci tzv. de facto ovládací, kdy není držena většina, přesto je identifikován rozhodující vliv), pokud jiná osoba, případně osoby jednající ve shodě, nenakládá se stejným nebo vyšším podílem.

Pokud tedy s uvažováním úpravy ZOK jedná společnost

¹⁾ Úpravu ovládací detailně rozebírá příspěvek, na který lze odkázat a který byl publikován v časopisu Auditor č. 3/2016: Zelenka, Vladimír: Konsolidovaná účetní závěrka a pojetí ovládací (kontroly) pro vymezení konsolidačního celku v rámci IFRS.

le nost má rozhodující vliv v jiné spo le nosti, vytvá í se vztah ovládající a ovládané spo le nosti (podle ZOK), potažmo konsolidující a konsolidované ú etní jednotky (podle zákona o ú etnictví), které spolu tvo í tzv. skupinu ú etních jednotek a pro další úpravu je t eba se vrátit do ú etních p edpis .

Skupiny ú etních jednotek jsou vymezeny nov v § 1c zákona o ú etnictví, p í emž **malou, resp. střední skupinou účetních jednotek** je ta skupina složená z konsolidující a konsolidovaných ú etních jednotek, která na konsolidovaném základ k rozvahovému dni **nepřekračuje alespoň dvě z hraničních hodnot uvedených v tabulce č. 1.**

Logicky poté **velkou skupinou účetních jednotek** je skupina složená z konsolidující a konsolidovaných ú etních jednotek, která na konsolidovaném základ k rozvahovému dni **překračuje alespoň dvě z hraničních hodnot uvedených v tabulce č. 1.**

Kategorizace skupin ú etních jednotek je zásadní, nebo v § 22a zákona o ú etnictví je poté jasn stanoveno, že malá skupina ú etních jednotek nemá povinnost sestavit KÚZ s výjimkou p ípad , kdy je n která ú etní jednotka ve skupin subjektem ve ejného zájmu (viz § 1a zákona o ú etnictví). P í opa ném pohledu to tedy znamená, že **všechny střední a velké skupiny účetních jednotek a současně malá skupina účetních jednotek, je-li v ní zahrnut subjekt veřejné-**

ho zájmu, má povinnost sestavovat konsolidovanou ú etní záv rku. Letmým pohledem lze dojít k záv ru, že se snížily limity pro povinnou konsolidaci, a tudíž více ú etních jednotek bude od roku 2016 podrobena konsolidaci. **Do konce roku 2015** platila povinnost sestavovat konsolidovanou ú etní záv rku, pokud byla **naplněna dvě z následujících tří velikostních kritérií:**

- aktiva celkem více než 350 mil. K , p í emž za aktiva celkem byl brán úhrn zjišt ňý z rozvahy v ocen ění neupraveném o korekci, tj. jednalo se po posouzení celkové brutto hodnoty aktiv;
- ro ní úhrn ístého obratu více než 700 mil. K , p í emž za ro ní úhrn ístého obratu byla brána výše výnos snížená o prodejní slevy, d lená po tem zapo atých m síc , po které trvalo ú etní období, a vynásobená dvanácti, ímž došlo k odhadu ro ní hodnoty;
- pr m rný p epo tený stav zam stnanc v pr b hu ú etního období více než 250.

Stará a nová kritéria shrnutá v tabulce . 2 tvo í **hodnoty, které jsou nesrovnatelné** – výjimkou je kritérium pr m rného po tu zam stnanc . P í srovnávání nové a staré úpravy a velikostních kritérií nelze brát pouze jejich íselné hodnoty, ale je t eba si uv domit následující **rozdíly v jejich výpočtu**, p í emž rozhodování o povinnosti konsolidace díky tomu pak nutn nemusí být tak jednozna né:

Tabulka . 1

	Aktiva celkem (netto hodnota)	Roční čistý obrat celkem	Průměrný počet zaměstnanců
Malá skupina ÚJ	Do 100 mil.	Do 200 mil.	Do 50
St ední skupina ÚJ	Od 100 mil. do 500 mil.	Od 200 mil. do 1 000 mil.	Od 50 do 250
Velká skupina ÚJ	Nad 500 mil.	Nad 1 000 mil.	Nad 250

Tabulka . 2

Kritérium	Do konce 2015	Od 2016
Aktiva celkem	350 mil.	100 mil.
Ro ní ístý obrat	700 mil.	200 mil.
Pr m rný po et zam stnanc	250	50

- za úhrn celkových aktiv od roku 2016 se považuje úhrn aktiv zjištěný z rozvahy, tj. netto hodnota aktiv, nikoliv brutto hodnota aktiv, jak bylo bráno do konce roku 2015; a
- velikostní kritéria uvažovaná od roku 2016 jsou brána na konsolidovaném základě, zatímco kritéria stanovená do konce roku 2015 byla brána na bázi prosté agregace bez eliminace vzájemných vztahů, které logicky mohou mít dopad na výslední celkové hodnoty aktiv i celkového ročního obrátu.

Ilustrace použití velikostních kritérií:

Lze uvážit mateřskou a dceřinou společnost, které mají dohromady brutto hodnotu aktiv 400 mil. Kč, ale jsou usnány isleny oprávkou a opravné položky ve výši 250 mil. Kč a nevyrovnané vnitroskupinové pohledávky (např. p.j. ka mateřské společnosti poskytnutá dceřině společnosti plus určitá výše obchodních pohledávek) ve výši 60 mil. Kč.

Podle kritérií platných do konce roku 2015 by společnost naplnila velikostní kritérium aktiv pro povinnou konsolidaci, protože 400 mil. Kč je více než 350 mil. Kč. Ale podle nových kritérií od roku 2016 kritérium velikosti aktiv naplneno není, protože 90 mil. Kč (výpočet: 400 mil. Kč – 250 mil. Kč – 60 mil. Kč) je méně než 100 mil. Kč.

Pokud mateřská a dceřiná společnost má agregovaný roční čistý obrát ve výši 250 mil. Kč, p.j. emž vnitroskupinové výnosy činí 60 mil. Kč (např. výnosové úroky z vnitroskupinových p.j. ek, výnosy za řízení dceřině společnosti apod.), je hodnota čistého ročního obrátu 190 mil. Kč a je nižší než 200 mil. Kč, proto není naplněno velikostní kritérium obrátu pro povinnou konsolidaci.

Pozor proto na lehkomyšlné uchopení nově stanovených kritérií s ohledem na připadné znalosti a posuzování starých kritérií. Nová kritéria zároveň podnětují potenciální konsolidující úetní jednotku sestavit „pracovní“ konsolidované úetní výkazy – rozvahu a výkaz zisku a ztráty a podle nich posoudit, zdali opravdu vzniká povinnost sestavit konsolidovanou úetní závěrku a souběžně s ní také vzniká povinnost jejího

ovnění auditorem, protože tak stanoví § 22. Až budete tedy posuzovat „svou“ skupinu úetních jednotek, zdali má povinnost konsolidace, nepostaí pouze prostý součet netto hodnoty aktiv všech uvažovaných úetních jednotek a prostý součet jejich čistého ročního obrátu. Je třeba také použít základní konsolidační postupy vyplývající z plné metody konsolidace.

KDY VZNIKÁ POVINNOST SESTAVIT KONSOLIDOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU?

Vzhledem k tomu, že české úetní předpisy na rozdíl od IFRS vnímají KÚZ až jako druhotný výstup připlnění vymezených kritérií a nepostaí jen existence ovládnání, jsou úetní jednotky, konkrétně potenciální konsolidující úetní jednotka nucena přibžně posuzovat velikostní kritéria, zdali jí tedy povinnost konsolidace vzniká nebo ne, připadně zdali jí povinnost nezanikla v minulosti, kdy konsolidovat musela.²

Rozhodující pro posouzení povinnosti první konsolidace podle novelizované úpravy zákona o úetnictví je stav a naplnění velikostních kritérií k 31. 12. 2015, připadně k pozdějšímu rozvahovému dni, je-li úetní období vymezeno jako hospodářský rok. Podle posouzení kritérií k 31. 12. 2015 se určí kategorie skupiny úetních jednotek pro rok 2016, a tím de facto také připadná povinnost konsolidace, je-li skupina úetních jednotek označena za střední nebo velkou. Další změna kategorie může nastat až po dvou letech. Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech úetních závěrek (tj. k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017) skupina úetních jednotek překročí nebo přestane překračovat dvíhraní hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího úetního období (od roku 2018) skupinu úetních jednotek, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování konsolidované úetní závěrky.

Ilustrace určení rozhodného data povinnosti konsolidace

Je-li k 31. 12. 2015 identifikována střední skupina úetních jednotek, má povinnost sestavit za rok 2016 konsolidovanou úetní závěrku. Pokud však

²⁾ V IFRS naopak je povinnost sestavit KÚZ, existuje-li ovládnání. V takovém případě z IFRS neplyne pro mateřskou společnost povinnost sestavit a zveřejnit svoji individuální úetní závěrku.

k 31. 12. 2016 naplní kritéria malé skupiny ú etních jednotek a potvrdí toto i k 31. 12. 2017, bude sice ještě za rok 2017 sestavovat KÚZ, ale od roku 2018 p ejde do kategorie malé skupiny ú etních jednotek a za rok 2018 již povinnost sestavení KÚZ mít nebude. Obdobně lze uvážit obrácen , tj. je-li k 31. 12. 2015 identifikována malá skupina ú etních jednotek, nemá povinnost sestavit za rok 2016 konsolidovanou ú etní záv rku. Pokud však k 31. 12. 2016 naplní kritéria st ední (nebo velké) skupiny ú etních jednotek a potvrdí toto i k 31. 12. 2017, nebude sice ještě za rok 2017 sestavovat KÚZ, ale od roku 2018 p ejde do vyšší kategorie skupiny ú etních jednotek a za rok 2018 již povinnost sestavení KÚZ mít bude.

LZE I PŘES NAPLNĚNÍ VELIKOSTNÍCH KRITÉRIÍ Z POVINNOSTI SESTAVENÍ KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYMANIT?

Zákon o ú etnictví v §22a a poskytuje osvobození pro konsolidující ú etní jednotku ze sestavení konsolidované ú etní záv rky, pokud ta je sou asn konsolidovanou ú etní jednotkou zahrnutou do **vyššího konsolidačního celku v rozsahu úpravy Směrnice** (tj. práva lenských stát EU). Bezproblémové osvobození nastává v p ípad , kdy vyšší konsolidující ú etní jednotka drží 100% majetkový podíl v diskutované konsolidující ú etní jednotce. Pokud nedrží 100% podíl a existují menšinová vlastníci, nesmí Ti proti nesestavení KÚZ vystupovat – detailní úprava viz §22a a zákona o ú etnictví.

Ilustrace osvobození z povinnosti konsolidace

eská mate ská spole nost vlastní 100% majetkový podíl v jiné eské spole nosti (dce iná spole nosti) a sou asn je vlastn na z 90% n meckou spole ností. eská mate ská a dce iná spole nost dohromady tvo í st ední skupinu ú etních jednotek a mate ská spole nost jako konsolidující ú etní jednotka by m la sestavit KÚZ. Z této povinnosti se m že osvobodit tím, že výsledky mate ské i dce iné spole nosti budou zahrnuty do KÚZ vyššího konsolida ního celku n mecké spole ností. Sou asn nesestavení KÚZ schválili ostatní (menšinová) vlastníci mate ské spole nosti (drží 10% majetkový podíl). Vyšší KÚZ musí být zároveň p ípravena v eském jazyce a zve ejn na.

Zásadní pro osvobození je fakt, že vyšší mate ská spole nost je v úprav evropské legislativy. Pokud je vyšší mate skou spole ností neevropská spole nost, nap . asijská, nelze osvobození využít.

JE-LI KONSOLIDACE SESTAVOVÁNA, JAKÉ SPOLEČNOSTI MUSÍ BÝT ZAHRNUTY?

Konsolidovanou ú etní záv rku sestavuje konsolidující ú etní jednotka (tj. mate ská spole nost) a povinnost podrobit se konsolidaci mají v prv ad ovládané osoby, tj. konsolidované ú etní jednotky, resp. dce iné spole nosti. Mate ská spole nost a všechny její dce iné spole nosti (p ímo nebo nep ímo ovládané skrz jiné dce iné spole nosti) tvo í tzv. **konsolidační celek**. Do konsolida ního celku nemusí být zahrnuta dce iná spole nost, pokud (viz §22a, odst. 2):

- nelze získat informace pro konsolidaci bez nep ím ených náklad a bez zbyte ného zdržení; vzhledem k tomu, že zákon o ú etnictví mluví v této souvislosti o mimo ádn výjime ných p ípadech, m lo by se s podmínkou pracovat v praxi velmi citliv ;
- podíly v dce iných spole nostech jsou drženy výhradn za ú elem jejich následného prodeje;
- p ísná a dlouhodobá omezení podstatn brání konsolidující ú etní jednotce ve výkonu jejich práv ohledn nakládání s majetkem nebo ízení dce iné spole nosti; de facto zde dochází k ur ítému narušení existence ovládaní.

Konsolidující ú etní jednotka tak nemá povinnost sestavit KÚZ, pokud její konsolidované ú etní jednotky mohou být vylou eny z konsolidace (podmínky viz výše) nebo **ovládá pouze konsolidované ú etní jednotky**, jež jsou **jednotlivě i v úhrnu nevýznamné**. Zde je ur ít na míst vhodná diskuse s auditorem, který by m l KÚZ p ípadn ov ít.

Konsolidovanou ú etní záv rku však netvo í pouze spole nosti zahrnuté do konsolida ního celku, ale je v ní zobrazen také dopad ú etních jednotek pod spole ným vlivem a ú etních jednotek p idružených. Pokud tedy konsolidující ú etní jednotka sestavuje KÚZ, musí v ní zachytit p íslušnými metodami (viz dále) také majetkové ú asti se spole ným nebo podstatným vlivem:

- **Společný vliv** je takový vliv, kdy osoba v konsolida ního celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolida ního

celku ovládají jinou osobu, p i emž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě.

Ilustrace společného vlivu

Konsolidující účetní jednotka drží 50% majetkovou účast v zahraniční společnosti společně se zahraničním investičním partnerem, p i emž mají uzavřenou smlouvu vymezující jejich společná práva a povinnosti vůči společnosti podniku. Ani jeden z vlastníků není v postavení, které mu dovoluje rozhodovat, ale obě společnosti na zásadních finančních a provozních záležitostech se musí shodnout. Výsledky společnosti podniku tak budou zahrnuty do KÚZ společnou konsolidací metodou (konkrétní metodou poměrné konsolidace).

- **Podstatný vliv** je takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, jenž není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20% hlasovacích práv.

Ilustrace podstatného vlivu

Konsolidující účetní jednotka drží 30% majetkovou účast ve společnosti, která je zároveň jejím obchodním partnerem. Další podíl drží v tštinový vlastník. Společnost je v postavení, kdy má svého zástupce ve vedení společnosti, vyjadřuje své názory při rozhodování o finančních a provozních politikách, ale společnost neřídí a v tštinový vlastník se může rozhodovat podle svého vlastního uvážení. Výsledky společnosti podniku tak budou zahrnuty do KÚZ společnou konsolidací metodou (konkrétní metodou konsolidace ekvivalencí).

JAKÁ OBDOBÍ MUSÍ BÝT V KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PREZENTOVÁNA?

Vzniká-li povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, je třeba si také uvědomit, za jaké období musí být sestavena. Pokud v souvislosti vzniká povinnost sestavení první konsolidované účetní závěrky za rok 2016, představuje rok 2016 běžné účetní období v dané KÚZ. Podle § 65 a 66 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“) musí konsolidovaná rozvaha a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty obsahovat údaje za běžné a minulé účetní období. Uvážit lze i obecné ustanovení vyhlášky (§ 4, odst. 5) podle ní hož

účetní výkazy obsahují též informaci za předcházející účetní období. V konsolidované účetní závěrce za rok 2016 musí být tak obsaženy údaje i za rok 2015, který je rokem minulým. Aby bylo možné sestavit tokové účetní výkazy, tj. výkaz zisku a ztráty, potažmo pohled o peněžních tocích a pohled o změnách vlastního kapitálu za rok 2015, musí být prvotní (výchozí) konsolidace zpracována k 1. 1. 2015. K tomuto datu, k počátku srovnatelného období, musí být sestavena konsolidovaná rozvaha, kterou lze označit jako výchozí.

Z výše uvedeného plyne, že sestavení první konsolidované účetní závěrky není pouze o konsolidaci účetních informací jednoho období, ale de facto o konsolidaci tří účetních období, a to po počátku srovnatelného období, srovnatelného období a běžného období. Logicky tak vznikají praktické dotazy, zdali je nutné se v roce 2016 vracet do minulosti při sestavování první KÚZ a zdali nelze mít v účetní závěrce informace pouze za účetní období roku 2016. Obecně lze říci, že neuvedení srovnatelných údajů je obcházení a porušování účetních předpisů a každá konsolidující účetní jednotka společně s auditorem KÚZ si musí najít na takové úvahy odpověď sama. Lze zajisté pracovat s osvobozením dceřiné společnosti od konsolidace, protože nelze získat informace pro konsolidaci bez nepřímých nákladů a bez zbytečného zdržení (avšak je uvedeno pouze v mimořádných výjimečných případech, za což jen nechť vedení konsolidující účetní jednotky považovat nelze), případně uvážit významnost dceřiné společnosti (možná nekonsolidovat zprůměrně všechny dceřiné společnosti, ale rozumně posoudit složení konsolidovaného celku). Všichni se shodneme na tom, že srovnatelné období k účetní závěrce obecně patří a není tomu v případě první konsolidované účetní závěrky jinak, pokud skupina účetních jednotek v minulosti existovala. Pechodná ustanovení účetních předpisů žádné osvobození od nesestavování konsolidace za srovnatelné období neobsahují.

Z ČEHO SE SKLÁDÁ KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA?

Účetní závěrka v principu má obsahovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty, pohled o peněžních tocích, pohled o změnách vlastního kapitálu a přílohu. V českých účetních předpisech byly pohled

o peněžních tocích a pohled o změnách vlastního kapitálu dlouhodobě dobrovolnými účetními výkazy a jejich sestavení bylo závislé na uvážení a rozhodnutí účetní jednotky. Kategorie účetních jednotek zavedly novou povinnost sestavit tyto dva účetní výkazy, je-li účetní jednotka střední nebo velkou účetní jednotkou. V úpravě KÚZ ve vyhlášce však zůstalo uvedeno, že KÚZ tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a pohleda a součástí může být i pohled o peněžních tocích a pohled 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 pohled o peněžních tocích a pohled 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.³

Obecně tedy lze doporučit, aby KÚZ tyto dva účetní výkazy obsahovala, ale nelze toto plně vyžadovat, pokud účetní jednotka se sama rozhodne, že tak neučiní. Navíc si lze jistě představit, že střední skupina účetních jednotek může být složena z malých a mikro účetních jednotek, které tu povinnost sestavit pohled o peněžních tocích a pohled o změnách vlastního kapitálu nemají.

KDYŽ UŽ VÍM VŠE „KOLEM“, JAK TEDY TU KONSOLIDACI ZPRACOVAT?

Zákon o účetnictví (§ 23) společně s vyhláškou (§ 63) rozlišuje tři konsolidační metody v závislosti na typu majetkové účasti, resp. vlivu, který konsolidující účetní jednotka v jiné společnosti drží. Jádro konsolidované účetní závěrky tvoří mateřská a její všechny dceřiné společnosti, které jsou do KÚZ zahrnuty **metodou plné konsolidace**, která spočívá v následujících konsolidačních postupech⁴:

- plná agregace aktiv a závazků, výnosů a nákladů všech společností zahrnutých do konsolidačního celku v uvážení působení (ocenění aktiv a závazků dceřiných společností vychází z jejich ocenění reálnou hodnotou ke dni akvizice) a početí pro účely konsolidace;

- vyloučení majetkové účasti držené v mateřské společnosti proti vyloučení vlastního kapitálu dceřiné společnosti, který byl identifikován k datu akvizice, případně k datu založení dceřiné společnosti společně s oceněním konsolidačního rozdílu a prvotních menšinových podílů;
- vyloučení dopadu vzájemných vztahů (například prodeje zásob, dlouhodobého majetku, vzájemné poskytování služeb, financování, podíly na zisku) – vnitroskupinových pohledávek a závazků (z obchodních vztahů nebo financování), výnosů a nákladů;
- vyčíslení změny vlastního kapitálu dceřiné společnosti od data akvizice, případně založení a její alokace na menšinový podíl a podíl náležející mateřské společnosti;
- odpis konsolidačního rozdílu;
- zohlednění dopadu konsolidačního úprav na vyšší odložené daně.

Dalšími metodami je **poměrná konsolidace** pro zahrnutí účetních jednotek pod společným vlivem (postup je velmi podobný metodě plné konsolidace, avšak aktiva, závazky, výnosy a náklady společného podniku se zahrnou ve vyšší odpovídající podílu v držené konsolidující účetní jednotce) a **konsolidace ekvivalencí**, pomocí níž dochází k ocenění majetkové účasti v přidruženém podniku ve vyšší podílu na jeho vlastním kapitálu.

Východiskem pro konsolidaci je okamžik pořízení nebo založení dceřiné společnosti. Je-li dceřiná společnost pořízena, vyplývá z ÚS 020 Konsolidovaná účetní závěrka (dále jen „ÚS 020“) povinnost upravit ocenění aktiv a závazků dceřiné společnosti, pokud se jejich účetní hodnota k datu akvizice významně liší od reálné hodnoty. Dále z ÚS 020 vyplývá postup stanovení konsolidačního rozdílu, který je rozdílem mezi poizovací cenou podílu a jeho oceněním vyjádřeným v poměrné výši na reálné hodnotě vlastního kapitálu dceřiné společnosti k datu akvizice. Protože datum akvizice může časově odcházet období sestavení první konsolidované účetní závěrky, finalizuje Národní účetní rada interpretaci⁵, která

³ Zdali je zde záměr legislativce tyto dva výkazy nepožadovat nebo opomenutí v úpravě ustanovení vyhlášky jednoznačné není.

⁴ Jejich použití je ilustrováno v příkladu dále.

poskytne variantní zjednodušené řešení výpočtu konsolidace, nelze-li použít postup požadovaný českými předpisy.

JAK TECHNICKY NA VÍCEÚROVŇOVOU KONSOLIDACI?

Je-li konsolidací celek ve své struktuře složitější a dce iné společnosti drží další dce iné společnosti a lze identifikovat podíly i nepřímo ovládané z úrovně konsolidující účetní jednotky, připadají v úvahu dvě techniky zpracování konsolidace:

- podíl má konsolidace, podíl níž mateřská společnost konsoliduje přímo všechny své dce iné společnosti bez ohledu na strukturu konsolidace celku, a
- postupná konsolidace po jednotlivých úrovních konsolidace celku, tj. dce iná společnost nejprve zkonsoliduje svoji dce inou společnost a mateřská společnost poté zkonsoliduje jejich konsolidaci). Výběr postupu je na konsolidující účetní jednotce.

V těsně automatizovaných systémech funguje na bázi podílové konsolidace, podíl níž jsou vztahy v konsolidacím celku uvedeny do podoby podílových vztahů mezi mateřskou společností a každou dce inou společností. Při tomto postupu je třeba si uvědomit podílové a vlastnických podílů.

Ilustrace přepočtu vlastnických podílů potřebná pro víceúrovňovou konsolidaci

Mateřská společnost drží 80% podíl v dce iné společnosti X (podíl má dce iná společnost), která dále drží 60% podíl ve své dce iné společnosti Y (nepřímo má dce iná společnost). Pro účely konsolidace mateřská společnost ovládá obě dce iné společnosti, podíl emže:

- v dce iné společnosti X vlastní 80% podíl a
- v dce iné společnosti Y vlastní 48% podíl (určený jako součin podílových vztahů 80% a 60%).

Ilustrace použití metody plné konsolidace

Společnost M podílila k 1. říjnu 20X0 majetkový podíl 80% (vlastnický podíl roven podílu na hlasovacích právech) ve společnosti D za 150 000 tis. Kč. Vlastní kapitál společnosti D k datu akvizice kalkulovaný na bázi reálných hodnot identifikovatelných čistých aktiv činil 140 000 tis. Kč, z toho základní kapitál byl 20 000 tis. Kč, částka 70 000 tis. Kč tvořily hospodářské výsledky minulých let a zbývající částka představuje identifikované ocenění pozemku na reálnou hodnotu ve výši 50 000 tis. Kč.

K 31. prosinci 20X4, resp. za rok končící 31. 12. 20X4 společnost M sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, podíl emže oddělení konsolidací má k dispozici následující rozvahy a výkazy zisku a ztráty jednotlivých společností (ve zjednodušené struktuře) (tabulka 3).

K účetním výkazům a vztahu společností M a D se vztahují ještě následující údaje:

- Údaje obsažené výše ve výkazu společnosti D jsou založeny na účetních hodnotách

společnosti D, podíl emže k datu akvizice byl identifikován rozdíl v ocenění pozemku ve výši 50 000 tis. Kč.

Co říkají české účetní předpisy?

Podle ÚS 020 Konsolidovaná účetní závěrka (dále jen „ÚS“), odst. 4.2.2. konsolidující účetní jednotka upraví ocenění aktiv a závazků vedených v účetnictví dce iné společnosti, pokud se to významně liší od jejich reálné hodnoty a do KÚZ se zahrne upravené ocenění.

- Finanční investice v dce iné společnosti je oceňována mateřskou společností ve výši poizovacích nákladů.
- Účetní pravidla aplikovaná společností M i D se shodují.

Co říkají české účetní předpisy?

Pro účely sestavení KÚZ musí být sjednoceny účetní pravidla uvnitř konsolidace celku (tj.

⁵⁾ Její schválení a vydání je v programu NÚR na leden 2017.

používané účetní metody, způsob oceňování aktiv a závazků, metody stanovování účetních odhadů apod.)

- Dce iná společnost prodala mateřské společnosti v listopadu 20X4 zboží za 2 000 tis., které podle vodní podíla za 1 800 tis. Kč. Mateřská společnost polovinu zboží do konce roku 20X4 prodala mimo skupinu a druhou polovinu eviduje stále v zásobách. Transakce nebyla ke konci účetního období peněžní výpověďována a společnosti evidují zstatky v rámci obchodních vztahů.
- Konsolidační rozdíl je odpisován rovnoměrně po dobu 20 let.

Co říkají české účetní předpisy?

Podle ÚS se konsolidační rozdíl odepisuje do 20 let rovnoměrným odpisem, pokud neexistují důvody pro kratší dobu odpisování.

ÚKOL:

Sestavení konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty za rok 20X3.

ŘEŠENÍ:

i) Datum akvizice

Propočet související s datem akvizice => základem konsolidace, je-li dce iný podnik pořízen, jsou propočty k datu akvizice – vyčíslení istých aktiv dce iného podniku v reálné hodnotě, ocenění konsolidačního rozdílu, ocenění menšinových podílů, pokud je pořízen podíl menší jak 100 %.

Poizovací cena finanční investice = 140 000 tis. Kč
 istá aktiva dce iné společnosti k datu akvizice v reálném ocenění = 140 000 tis. Kč

Konsolidační rozdíl (KR) = 140 000 tis. Kč – 0,8 * 140 000 tis. Kč = 28 000 tis. Kč

Co říkají české účetní předpisy?

Konsolidační rozdíl podle ÚS 020, odst. 4.2.5. je rozdělen mezi poizovací cenou podílu v dce iné společnosti a nabývaným podílem na reálném ocenění istých aktiv dce iné společnosti k datu akvizice.

Menšinový podíl (MP) k datu akvizice = 0,2 * 140 000 = 28 000 tis. Kč

Tabulka . 3

(v tis. Kč)	M	D
Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)	600 000	180 000
Finanční investice (FI) v dce iné společnosti	140 000	–
Zásoby	5 000	2 000
Ostatní krátkodobá aktiva (OKA)	445 000	138 000
	1 190 000	320 000
Základní kapitál (ZK)	200 000	20 000
Nerozdělený zisk (NZ) m.l.	500 000	170 000
Výsledek hospodaření (VH)	20 000	10 000
Krátkodobé závazky	470 000	120 000
	1 190 000	320 000
(v tis. Kč)	M	D
Výnosy	60 000	20 000
Náklady	-40 000	10 000
Výsledek hospodaření	20 000	10 000

Co říkají české účetní předpisy?

Ve všech uváděných případech se používá vlastnický podíl. Je to podstatné zejména v situaci, kdy se podíl vlastnictví liší od podílu na hlasovacích právech, podle něhož se určuje míra vlivu.

ii) Období po akvizici a sestavení KÚZ k rozvahovému dni

V období od data akvizice je třeba sledovat vývoj vlastního kapitálu dceřiné společnosti a jeho rozdíl na podíl náležící mateřské společnosti a menšinový podíl.

Změna vlastního kapitálu dceřiné společnosti od data akvizice do data sestavení konsolidované rozvahy = 250 000 tis. Kč - 140 000 tis. Kč = 110 000 tis. Kč

Podíl na změně vlastního kapitálu dceřiné společnosti:

- náležící mateřské společnosti = $0,8 * 110\ 000$ tis. Kč = 88 000 tis. Kč
- vytvářející menšinový podíl = $0,2 * 110\ 000$ tis. Kč = 22 000 tis. Kč

Dopad transakce prodeje zboží od dceřiné společnosti k mateřské společnosti vede k vyloučení nerealizovaného vnitroskupinového zisku z ocenění zásob (evidovaný v individuální účetní závěze M) a součástí výsledku, který je rozdílován mezi mateřskou společností a menšinové podíly. Protože vnitroskupinová transakce je směřována od dceřiné společnosti k mateřské společnosti, musí eliminace vnitroskupinového zisku být rozlišena na podíl patřící mateřské společnosti i podíl patřící menšinovým podílům. Součástí bude vyloučení z obchodních pohledávek, resp. závazků vzájemně nevyrovnaných z statek 2 000 tis. Kč.

Nerealizovaný vnitroskupinový zisk = $\frac{1}{2} * (2\ 000\ \text{tis. Kč} - 1\ 800\ \text{tis. Kč}) = 100\ \text{tis. Kč}$ => podíl mateřské společnosti = $0,8 * 100\ \text{tis. Kč} = 80\ \text{tis. Kč}$ a menšinový podíl = $0,2 * 100\ \text{tis. Kč} = 20\ \text{tis. Kč}$

Ke zpracování konsolidované rozvahy lze použít tabulku 4, v níž vstupními údaji jsou individuální rozvahy M a D a následují konsolidace

Tabulka 4

	M	D	Úprava na reálné ocenění	Vyloučení investice (80 %)	Menšinový podíl (20 %)	Eliminace zůstatků a transakcí	Konsolidace
DHM	600 000	180 000	+50 000				830 000
FI v D	140 000	-		-140 000			-
KR				+28 000			28 000
Zásoby	5 000	2 000				-100	6 900
OKA	445 000	138 000				-2 000	581 000
Aktiva celkem	1 190 000	320 000	+50 000	-112 000	0	-2 100	1 445 900
ZK	200 000	20 000		-16 000	-4 000		200 000
NZ	500 000	170 000	+50 000	-96 000	-44 000		580 000
VH	20 000	10 000			-2 000	-80	27 920
MP na ZK					4 000		4 000
MP na NZ					44 000		44 000
MP na VH					2 000	-20	1 980
Závazky	470 000	120 000				-2 000	588 000
VK a závazky celkem	1 190 000	320 000	+50 000	-112 000	0	-2 100	1 445 900

Tabulka . 5

	M	D	Eliminace vzájemné transakce	Konsolidace
Výnosy	60 000	20 000	-2 000	78 000
Náklady	-40 000	-10 000	-1 900	-48 100
VH	20 000	10 000	-100	29 900
Podíl M	20 000	9 000	-90	28 910
MP		1 000	-10	990

úpravy a eliminace vnitroskupinových z statk a transakcí.

Menšinové podíly jsou v konsolidované rozvaze prezentovány odd len pro jednotlivé složky vlastního kapitálu (viz §65 vyhlášky) (tabulka . 5). V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty musí být konsolidovaný výsledek hospoda ení rozlišen na podíl pat ící mate ské spole nosti a menšinový podíl (viz §66 vyhlášky). Úprava výkazu zisku a ztráty spo ívá ve vylou ení tržby dce iného podniku (2 000 tis. K) a hodnoty prodaného zboží z náklad mate ské spole nosti ($\frac{1}{2}$ ze 2 000 tis. K = 1 000 tis. K) a hodnoty neprodaného zboží z náklad dce iné spole nosti ($\frac{1}{2}$ z 1 800 tis. K = 900 tis. K).

CO/KDO ZA TO VŠE MŮŽE?

Záv rem lze uvést, že zm ny v úprav konsolidací vycházejí z novely zákona . 563/1991 Sb., o ú etnictví (dále jen „zákon o ú etnictví“), která nabyla ú innosti 1. ledna 2016 a byla p ípravena v d sledku nové evropské ú etní sm rnice (Sm rnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ro ních ú etních záv rkách, konsolidovaných ú etních záv rkách a souvisejících zprávách n k-

terých forem podnik , o zm n sm rnice EP a Rady 2006/43/EU a o zrušení sm rnic 78/660/EHS a 83/349/EHS). Novela v souladu se Sm rnicí zavedla kategorizaci ú etních jednotek a velikostní kritéria pro rozlišení mikro, malých, st edních a velkých ú etních jednotek. Sou asn s tím byla nastavena kategorizace skupin ú etních jednotek a došlo k vymezení malé, st ední a velké skupiny ú etních jednotek. S kategoriemi se otev el prostor pro nastavování r zných požadavk a trend by m l být takový, že mikro a malým ú etním jednotkám kategorizace uleh í oproti minulosti, zatímco st edním a velkým podnik m kategorizace p itíží. A jednou z oblastí je p ístup ke konsolidaci.

■ Ing. Libor Vašek, Ph.D.



ING. LIBOR VAŠEK, PH.D.

Ú etní expert, p edseda Komory certifikovaných ú etních, odborný asistent na kated e finan ního ú etnictví a auditingu VŠE. Konzultant v oblasti IFRS a podnikových konsolidací, odborný lektor, len Metodické rady Svazu ú etních R, autor a spoluautor n kolika odborných publikací a lánk vydaných v R a na Slovensku.

Nedokončená výroba v účetnictví výrobního podniku aneb Když je každá rada drahá...

Protože se v tomto roce mezi mnoha změnami, které začaly platit od 1. ledna 2016 objevila i změna pravidel v oceňování „Zásob vytvořených vlastní činností“ (mimo ten fakt, že se její změny začaly od téhož data povinně evidovat v nákladové účtové skupině 58, namísto na výnosových účtech skupiny 62), považuji za potřebné se na tuto – na první pohled ne příliš zdůrazňovanou změnu – podívat očima profesionála z hlediska praktického významu a dopadu.

Nedokončenou výrobu (NV) zařadíme mezi zásoby vytvořené vlastní činností – spolu s polotovary a hotovými výrobky. Hned zpočátku je třeba si tuto kategorii zásob správně vymezit – aby nedocházelo v účetní jednotce k nejasnostem v tom, co bude pod tímto pojmem evidovat a oceňovat. Vyhláška č. 500/2002 Sb., v § 9 (2) vymezuje:

„Nedokončená výroba – jsou produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovými výrobky....“

Nelze tedy v žádném případě z hlediska účetního zachycení tímto termínem chápat například nově přijaté zakázky, na které dosud nebyly vynaloženy žádné náklady.

Oceňování NV má svoji dlouhý historický vývoj, který vyvrcholil novou zákonnou úpravou platnou od 1. ledna 2016, která je obsažena v již výše zmíněné vyhlášce č. 500/2002 Sb, § 49 odst. 5. Ta umožňuje ocenit zásoby vytvořené vlastní činností ve skutečně vyšší nebo na základě kalkulace. Z hlediska kalkulativního vzorce jsou doporučeným oceněním průměrné náklady + výrobní režie – tedy vlastní náklady výroby.

Na účetní jednotce je ponechána volba metody ocenění, nicméně s poukazem na respektování principu významnosti a v určitém a poctivého zobrazení (což je velmi „šalamounsky“ řečeno).

Pro připomenutí, do roku 2015 bylo v daném

odstavci obsaženo rozdělení typů výroby a k nim doporučené ocenění:

- výroba s krátkodobým nepřetržitým cyklem – průměrný materiál (PM), výrobky a polotovary PM + PMZ (průměrné mzdy) = PN (průměrné náklady),*
- hromadná a velkosériová výroba – PN,*
- malosériová, kusová a zakázková výroba – PN.*

Nyní ale ze změny definice vyplývá, že i společnosti, kterým stačilo do 31. 12. 2015 ocenění v PN by měly velmi uvážlivě (ne-li nezbytně) přejít i k alokovaní průměrného podílu výrobní režie. Jenže provedené přecenění (nutno jej provést již k 1. 1. 2016) má vliv i na základ daně z příjmů za rok 2016 – upraveno v zákoně o daních z příjmů – § 23, odst. 3 písmeno a):

„Výsledek hospodaření se zvyšuje o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která ovlivňuje výsledek hospodaření a která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změnu účetní metody uvažováno....“

A nyní očima praktika (čili „babo rad“):

První úskalí spočívá v rozhodnutí o významnosti částek zásob nedokončené výroby v účetnictví společnosti (jak jsem již výše naznačil) – což například u kategorie společnosti ad b) a c) v označení roku 2015 znamená zcela jistě přehodnocení ocenění, pokud používaly jen PN.

Po po áte ním „úleku“, že je nutno zm nit zp - sob ocen ní NV je t eba pokračovat ve st ízlivé úvaze ohledn zp sobu oce ování – zda rovnou **ve skutečné výši** (bylo by ideální, ale poda í se pouze u malého procenta výkon) – nebo **ve výši kalkulované** (plánová kalkulace, m la by vycházet z technologické p ípravy výroby, což znamená ur it náro nost výroby od materiálu p es jednotlivé operace).

Pro konkrétní výrobu se použije **operativní kalkulace**, která vychází z plánové kalkulace, ale zohled uje konkrétní konstruk ní a technologické zm ny, nap . z d sledku použití specifických druh materiál , použití kooperací namísto vlastních výkon pracovník , atd. Skute né náklady na konkrétní výrobní zakázku mohou však být v kone ném výsledku i p esto odlišné, nap . z dvodu vyšší zmetkovosti v rámci dané výroby. Zohledn í t chto skute nosti by m la poskytnout **výsledná kalkulace** – v níž je po skon ení období t eba provést p epo et na skute né N a vy íslit rozdíly, které mohou být podstatné – a provést jejich ú etní ošet ení).

Z hlediska tohoto je významná úloha ú etního software, kterým spole nost disponuje a jeho propojení s evidencí výroby (samoz ejm je vhodné mít k dispozici manažerské rozhraní daného software, které by pr b žn umož ovalo sledování a vyhodnocování relevantních údaj v p íslušných sestavách). K tomu p istupuje správn vytvo ená ú tová osnova, jež umož uje jasné rozlišení náklad na p ímé a režijní (to znamená podrobné vymezení obsahové nápln analytik jednotlivých nákladových ú t , správn nastavené íselníky st edisek).

Pro odpovídající p íazení nep ímých (režijních) N na kalkulaci jednici je t eba uvažovat o volb vhodné **rozvrhové základny**. Základním požadavkem na její ur ení je, aby byla jak k rozvrhovaným náklad m, tak i k p edm tu rozvrhování v p íinné souvislosti (obvykle se – z dvodu jednoduchosti - uvažuje o stanovení režijní p írážky na úrovni bu PM nebo PMZ).

Vše, o em jsem v p edchozích odstavcích psala, je t eba **ošetřit vnitropodnikovými směrnici** (tato oblast by nem la být podce ována již jen z toho íst praktického dvodu, že p íasté obm n ú etních a ekonomických pracovník ve spole nostech bývá jediným záchytným vodítkem pro nov p íchozí, pokud se pot ebují

nezbytn rychle zorientovat v dané problematice a nemají asu nazbyt, aby prohledávali všechny sk ín a zásuvky po svých p edch dcích.)

Samoz ejm musí mít ú etní jednotka stanoven ú tový rozvrh, respektive ú tovou osnovu pro každé ú etní období (se stanovenou náplní ú t), íselníky st edisek s detailním popisem, které inností a osoby se do nich zahrnují (p edpokladem je mít aktuální a pravideln aktualizovaný Organigram spole nosti – což bývá zpravidla úkol vedení a HR odd lení spole nosti).

Pro **systém kalkulací** je t eba i stanovení kalkulaci jednice, **schéma výpočtu režijní p írážky** a samoz ejm odpov dných osob (výroba, obchod, finance), které budou za kalkulace zodpov dny, a asový horizont pro jejich aktualizace a revize.

V neposlední ad jsou d ležit í vnitropodnikové sm rnice týkající se inventarizace zásob (proces, dokumentace), jejich ocen ní (p ecen ní) a vypoádání inventariza ní rozdíl (odpov dné osoby, náhrady rozdíl , zaú tování).

Spole nosti, jejichž záv rku bude na konci roku (a již povinn nebo dobrovoln) ov ovat externí auditor; budou z tohoto dvodu muset mít p íslušnou dokumentaci nezbytn zpracováu práv í k tomuto ú elu.

A jako zlatý h eb této problematiky – (pro ty, které to v pr b hu tení p edchozích ádk ješt nenapadlo) p ípomenu, že pokud spole nost ú tuje o „Odložené dani“, bude se muset vyrovnat í s touto (mezi ú etní komunitou n kdy ne p íliš populární) položkou Rozvahy, a to ve vztahu k ú tování zm ny v ocen ní p es „Jiný výsledek hospoda ení minulých let“.

Na záv r bych ješt ráda mezi „radosti a strasti“ všech ú etních s ohledem na toto téma zmínila ten fakt, že pokud k p ece ování zásob z výše uvedených d vod dojde, nevyhne se ú etní jednotka **přepočítání výkazů za rok 2015**, aby naplnila pravidlo srovnatelnosti údaj v obou obdobích podle vyhlášky . 500/2002 Sb., § 4 odst. 5 (což bude znamenat pro p íslušné odpov dné pracovníky spole nosti pon kud významn náro n jší p ípravu záv rkových prací pro rok 2016, nebo veškeré zm ny bude t eba detailn popsat do P ílohy k ú etní záv rce).

■ Ing. Iveta Pohořalá

Nový zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich ve vazbě na správní odpovědnost vyplývající z účetních předpisů

Před létem vyšel ve Sbírce zákonů zcela nový zákon na úseku přestupkového práva, a to zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Přestože zákon má roční legisvakanci lhůtu a v účinnost vstoupí až 1. července 2017, je dobré o něm vědět, neboť svou podstatou zasáhne i do úpravy sankcí za porušení účetních předpisů obsažené v zákoně o účetnictví. Právní úprava přinese totiž zásadní změnu právě pro tzv. jiné správní delikty, které jsou mimo jiné obsaženy v § 37a a následujících zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Nový zákon definuje v § 5 přestupek jako **společensky škodlivý protiprávní čin**, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin. Významným posunem je právní materiální pojetí přestupku – kdy nejde jen o to, aby jednání splnilo skutkovou podstatu přestupku danou zákonem, ale právní odpovědnost za přestupek by měla být naplněna právě tím, že jednání způsobí společenská nebezpečnost. Pojem přestupek bude nově obsahovat jak přestupky v dnešním slova smyslu, tak i všechny tzv. jiné správní delikty, které jsou obsaženy v celé sadě samostatných zákonů na úseku správního práva. Zásadní změnou je i naše právní úprava právě pro tyto „jiné“ správní delikty, neboť ty dnes, na rozdíl od přestupků, postrádají obecnou právní úpravu odpovědnosti, zásady ukládání trestů, jakož i procesní úpravu. Dosud se jednání o správních deliktech podle správního řádu, ani tato úprava však není dostatečně ujasněná a často musí být doplňována judikaturou i výkladem analogií s přestupkovým nebo trestním právem. Nová právní úprava je v podstatě úpravou procesní s tím, že jednotlivé skutkové podstaty zůstanou i nadále v samostatných předpisech upravujících tuto i onu oblast správního práva. Zákon o odpovědnosti za přestupky nebude již obsahovat zvláštní část s definicí přestupků, tak jak jsme ji znali dosud. Nеп jde tedy o přestupko-

vý kodex, který by vyloučil skutečnost, že totéž jednání ve stejné věci mohou jako přestupek uchopit dvě samostatné hmotné právní úpravy.

Ve vazbě na úpravu účetnictví zkoriguje v budoucnu nové právo například bagatelní porušení jednotlivých účetních záznamů, které se ovšem neodrazí významně v účetní závěrece, tedy stav, který se dosud musel dovozovat toliko ze smyslu zákona, který směřuje jako celek k veřejnému a poctivému obrazu účetní jednotky v předkládané účetní závěrece. Na materiální pojetí již reagovala i judikatura Nejvyššího správního soudu, která i pro jiné správní delikty dovozuje nutnost, aby byla naplněna materiální stránka deliktu, tedy společenská nebezpečnost, a k tomu tento neplyne přímo ze zákonné úpravy.

Obdobně jako v právu bude již definován i pokus o přestupek a nově vydefinuje pokračování v přestupku a trvající přestupek. Na rozdíl od pokusu bude na úseku správní odpovědnosti za účetnictví pokračování i trvající přestupek pravděpodobně podobný. Pokračování v přestupku bude aktivita, která povede, slovy zákona, k účetnímu útoku, který naplní skutkovou podstatu stejného přestupku, spojené stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou

a souvislostí v p edm tu. Zde si m žeme p ed-
stavit nap . systémov špatné opakované vyka-
zování. Trvajícím p estupkem, jakožto udržová-
ní protiprávního stavu, bude bezpochyby nap .
tolikrát zmi ované nezve ejn ní ú etní záv rky
ve ve ejném rejst říku.

Pamatováno je i na pojetí právnické osoby jakož-
to pachatele, a to tak, že u ní jde zejména o odpo-
v dnost objektivní bez ohledu na zavin ní, které
vzniklo jednáním p ítatelným právnické oso-
b – tím je jednání statutárních i jiných orgán
právnických osob, zam stnance i fyzické nebo
právnické osoby plnící její úkoly. Odpov dnost
právnické osoby však není podmín na zjišt ěním
konkrétní osoby, která svým p ítatelným jed-
náním jednala. Vztáhneme-li op t ke správním
delikt m za porušení ú etních p edpis nena-
jdeme asi žádné p ekvapení. Zákon o ú etnictví
pojal jako odpov dnoú „ú etní jednotku“ a jako
snad jediný p edpis ípustil v § 5 outsourcing,
tedy možnost pov ít vedením ú etnictvím jinou
právnickou nebo fyzickou osobu, avšak tímto
pov ením se nezbavila ú etní jednotka odpo-
v dnosti za vedení ú etnictví. Mluvíme tak jinými
slovy práv o p ítatelném jednání. Obdobn
i zákon o obchodních korporacích výslovn sv uje
odpov dnost za ádné vedení ú etnictví statu-
tárnímu orgánu.

Dále i v nové právní úprav trvá stejné usta-
novení, jaké známe i ze zákona o ú etnictví
o zprošt ní odpov dnosti za p estupek tehdy,
bude-li prokázáno, že právnická osoba vynaložila
veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby
p estupku zabránila. V nové právní úprav se
naopak uvádí, že se právnická osoba nem že
odpov dnosti zprostit, jestliže z její strany nebyla
vykonávána povinná nebo i pot ebná kontrola
nad osobou, která protiprávní stav v podstat
zavinila, tj. asto nad zam stnancem. P ípadnou
odpov dnost mezi fakticky vykonávající osobou
a právnickou osobou je t eba ešit samostatn
v soukromoprávní rovin pracovního práva nebo
dodavatelsko-odb ratelských vztah v souladu
s ob anským zákoníkem. Odpov dnost právnické
osoby za p estupek p echází na jejího právního
nástupce.

Obdobn jako na právnické osoby se hledí na

podnikající fyzické osoby. Nový zákon stanoví
nyní explicitn , že pokud daná osoba podnikání
ukon í, její odpov dnost za p estupek nezaniká.
V p ípad smrti podnikatele, p echází odpov d-
nost za p estupek na osobu, která pokra uje v její
podnikatelské innosti.

Definovány jsou nyní již i „standardní“ d vody
zániku odpov dnosti za p estupek jimiž jsou
smrt fyzické osoby, zánik právnické osoby bez
právního nástupce a vyhlášení amnestie. Posled-
ním z možných d vod zániku odpov dnosti za
p estupek je uplynutí proml ecí doby. Tu nový
zákon rozd lil podle závažnosti p estupku na ro -
ní a t íletou tam, kde horní hranice sazby pokuty
je alespo 100 000 K . Zde bude v sankcích ze
zákona o ú etnictví pravd podobn otazník p í
sou asném nastavení hranice pokuty procentem
z vykázané hodnoty aktiv. V sou asném zákon
o ú etnictví je dán zánik odpov dnosti za p estu-
pek uplynutím 3 let od data spáchání p estup-
ku. Zám r však je, aby v budoucnu samostatné
zákony obsahovaly pouze skutkové podstaty
delikt – proto se v tomto bod pravd podobn
v budoucnu do káme nového ešení.

Podle nové právní úpravy po íná proml ecí doba
b žet dnem následujícím po dni spáchání p e-
stupku. Dnem spáchání se pak rozumí den, kdy
došlo k ukon ení jednání, kterým byl p estupek
spáchán. Je-li znak p estupku ú inek – proml-
ecí doba po íná b žet dnem následujícím po
dni, kdy takový ú inek nastal. V našem oboru
se dosud ohledn dne spáchání deliktu vedly
asto diskuse, resp. se ekalo na judikaturu. Celý
proces ú etnictví je nastaven tak, že sm uje
k sestavení ú etní záv rky – lze tedy dovodit, že
datum spáchání p estupku se bude podle ú inku
posouvat sm rem k ú etní záv rce. Prostor na
nejasnosti tu však zatím je. Bude to rozhodný
den, datum sestavení nebo až datum zve ejn ní?
Pro sank ní právo m že být zhruba p lro ní
rozptyl možného konce proml ecí doby dostate -
n významný. Ve vazb na pokra ující a trvajícím
p estupky je i zde proml ecí doba zp esn na.
U pokra ujícího p estupku za íná b žet dnem,
kdy došlo k poslednímu dílu útoku. U trvající-
ho p estupku pak dnem, kdy došlo k odstran ní
protiprávního stavu. Proml ecí doba se tak m že
protáhnout významn do budoucnosti. P esto

však samozřejmě není nekonečná. Odpovídnost za přešestupek ve skupině s třiletou promlčecí dobou zaniká nejpozději pět let po spáchání přešestupku. Pro doplnění, u méně závažných přešestupků, kde je stanovena promlčecí doba roční, zaniká odpovědnost za přešestupek nejpozději po třech letech.

Nová zákonná úprava definuje katalog správních trestů, jimiž mohou být napomenutí, pokuty, zákaz činnosti, propadnutí v cí nebo náhradní hodnoty i zveřejnění rozhodnutí. Lze očekávat, že v našem oboru zůstane zejména u pokut. Nový zákon blíže rozebírá důvody, k nimž je třeba přihlídnout při zvažování druhu a výměry správního trestu – jde zejména o význam chráněného zájmu, způsob a okolnosti spáchání přešestupku a naznačeny jsou i polehující a potížeující okolnosti. Jako příklad uvedu na straně polehujících okolností spolupráci při objasňování přešestupku. Pakliže už tato situace nastane, i zde platí ono staré „příznivá je polehující okolnost“ a spolupráce zrychlí i správní řízení, což by se mělo pozitivně projevit. Z potížeujících okolností je třeba dát si pozor zejména na opakované páchaní přešestupků, které má být v našem oboru nastaveno zejména nastavením chybné metodiky.

Zatímco ústřední právní úprava předpokládá možné upuštění od uložení pokuty pouze za správní delikt nezveřejnění ústřední závěrky (a to až poslední novelou platnou k 1. 1. 2016) nová právní úprava zná obecné upuštění od uložení správního trestu tam, kde lze vzhledem ke způsobu spáchání, okolnostem a osobě pachatele předpokládat, že již samotné projednání správním orgánem postačí k jeho nápravě. Případně lze od uložení správního trestu upustit podmíně-

ně. Další pozitivní novinkou je, že pokutu lze uložit i nižší, než je zákonem stanovená dolní sazba pokuty. To má být správní orgán využít o to pokud lze předpokládat, že jako nápravné opatření bude tato nižší pokuta dostačující, i pokud je vzhledem k osobě pachatele nepřiměřená. Přesto však musí takto snížená pokuta zůstat alespoň na úrovni jedné procentiny dolní hranice sazby pokuty. Vzhledem k tomu, že sazby pokut jsou v zákoně o ústřednictví konstruovány typem „až do výše“ bez určení spodní hranice, je velký prostor pro uvážení správního orgánu. Přesto však tato novinka má být potěšitelná napříč v obanském životě.

Doprovodný zákon k tomuto zákonu by měl na úseku sankcí novelizovat i zákon o ústřednictví, a to minimálně co do terminologie, nebo rozlišení přešestupku vs. správní delikt, které mimochodem nemlo význam, již nebude existovat. Dále by měl z hmotné právní úpravy vypadnout § 37ab, který se střeňuje procesním ustanovením. Celý proces pak se zde nastíní nový zákon o odpovědnosti za přešestupky, a to jako zákon speciální ke správnímu řádu. To znamená, že tam kde konkrétní záležitosti neeší, bude základní normou i nadále správní řád. Podrobné úpravě řízení o přešestupku, které má být i v našem oboru při porušení ústředních předpisů nastat, se můžeme v novatě kdy příst.

■ Mgr. Ing. Magdalena Králová



MGR. ING. MAGDALENA KRÁLOVÁ

Ústřední expertka, předsedkyně dozorčí komise Komory certifikovaných ústředních, daňová poradkyně. Absolventka VŠE v Praze a Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně. Od roku 2001 se v oboru poskytování služeb ústředního a daňového poradenství jako OSV, v roce 2009 zakládá společnost MK ekonomika s.r.o.

Nová legislativa (září–listopad 2016)

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

částka . 114 – rozeslána dne 19. září 2016:

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 296/2016 SB., kterou se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu pro přepravené datové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. října 2016).

částka . 115 – rozeslána dne 19. září 2016:

ZÁKON Č. 297/2016 SB., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce (účinnost dnem 19. září 2016).

ZÁKON Č. 298/2016 SB., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 19. září 2016 s výjimkami).

částka . 116 – rozeslána dne 21. září 2016:

ZÁKON Č. 299/2016 SB., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. října 2016).

částka . 117 – rozeslána dne 21. září 2016:

ZÁKON Č. 300/2016 SB., o centrální evidenci úct (účinnost dnem 3. října 2016 s výjimkami).

ZÁKON Č. 301/2016 SB., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o centrální evidenci úct (účinnost dnem 3. října 2016).

částka . 118 – rozeslána dne 23. září 2016:

ZÁKON Č. 304/2016 SB., kterým se mění zákon č. 277/2009 Sb., o pojištnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 23. září 2016).

částka . 126 – rozeslána dne 3. října 2016:

ZÁKON Č. 321/2016 SB., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním převodu majetku (účinnost dnem 1. listopadu 2016).

ZÁKON Č. 323/2016 SB., kterým se mění některé zákony v oblasti peněžního oběhu a devizového hospodářství a kterým se zrušuje zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 18. října 2016).

částka . 127 – rozeslána dne 7. října 2016:

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 325/2016 SB., o výši všeobecného vyměnovacího základu za rok 2015, procentového koeficientu pro úpravu všeobecného vyměnovacího základu za rok 2015, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2017 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2017 a o zvýšení důchodu v roce 2017 (účinnost dnem 1. ledna 2017).

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 326/2016 SB., o zvýšení poplatků dle chodu v roce 2017 (účinnost dnem 1. ledna 2017).

částka . 134 – rozeslána dne 26. října 2016:

SDĚLENÍ MPSV Č. 343/2016 SB., kterým se vyhláší pro účely nemocenského pojištění výše redukčních hranic pro úpravu denního vyměrovacího základu platných v roce 2017.

částka . 146 – rozeslána dne 11. listopadu 2016:

VYHLÁŠKA Č. 366/2016 SB., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017 (účinnost dnem 1. ledna 2017).

částka . 147 – rozeslána dne 14. listopadu 2016:

ZÁKON Č. 368/2016 SB., kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o nankterých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestnéinnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. ledna 2017 s výjimkami).

částka . 153 – rozeslána dne 25. listopadu 2016:

VYHLÁŠKA Č. 381/2016 SB., o žádostech, oznámeních a předkládání výkazů podle zákona o spotřebitelském úvěru (účinnost dnem 1. prosince 2016).

VYHLÁŠKA Č. 382/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 141/2011 Sb., o výkonuinnosti platebních institucí, institucí elektronických peněz, poskytovatelů platebních služeb malého rozsahu a vydavatelů elektronických peněz malého rozsahu, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. prosince 2016).

částka . 154 – rozeslána dne 30. listopadu 2016:

VYHLÁŠKA Č. 383/2016 SB., kterou se mění vyhláška č. 306/2015 Sb., o užívání pozemních komunikací zpoplatněných asovým poplatkem (účinnost dnem 1. prosince 2016 s výjimkou).

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV

částka . 26 – rozeslána dne 16. září 2016:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 47/2016 SB.M.S., o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Íránské islámské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a Protokolu k ní (platnost dnem 4. srpna 2016).

Z ÚŘEDNÍHO VĚSTNÍKU EVROPSKÉ UNIE

Úřední věstník EU – L 257 – publikován dne 23. září 2016:

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2016/1703, 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 standardy účetního výkaznictví (IFRS) 10 a 12 a mezinárodní účetní standard (IAS) č. 28 (platnost dnem 26. září 2016).

Úřední věstník EU – L 295 – publikován dne 29. října 2016:

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2016/1905, 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 standardy účetního výkaznictví (IFRS) 15 (platnost dnem 18. listopadu 2016).

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

ROZHODNUTÍ Č. 3398

Daňové řízení: opakovaná daňová kontrola; obnova řízení

Opakovaná daňová kontrola podle §85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení podle §117 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Za splnění podmínek §85 odst. 5 citovaného zákona přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení. (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, j. 6 AfS 79/2015 – 39)

ROZHODNUTÍ Č. 3399

Daňové řízení: přeplatek zaviněný správcem daně; úrok z neoprávněného jednání správce daně

- I. Dojde-li ke změně rozhodnutí o stanovení daně (poplatku), náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně (§254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) jen z částky zaplacené daně (poplatku), která převyšuje jeho zákonnou výši.
- II. Dojde-li ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (§254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) tento úrok vychází pouze z částky přesahující zákonnou výši daně (poplatku), pak rozhodným pro určení počátku doby, za níž úrok náleží, je den, kdy byl poplatek uhrazen ve výši přesahující zákonnou povinnost.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, j. 3 As 113/2014 – 47)

ROZHODNUTÍ Č. 3406

Správní řízení: doručování; e-mailová adresa s diakritickými znaménky

Bylo všeobecně rozšířeným omylem, že v e-mailové

adrese nemohou být použity znaky s diakritickými znaménky (háčky a ářky). I když správní orgán nedoručil své rozhodnutí na takovou adresu, sdělenou zmocněncem ústníka správního řízení (§19 odst. 3 správního řádu), jde o ústinné doručení, jestliže bylo rozhodnutí následně doručeno, buď fikcí, na adresu, kterou si zmocněnec, vystupující v bezpotu obdoby řízení, určil jako adresu pro doručování v centrální evidenci obyvatel (§20 odst. 1 téhož zákona).

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2016, j. 1 As 104/2015 – 27)

ROZHODNUTÍ Č. 3416

Daňové řízení: přeplatek; úhrada splatných pohledávek za majetkovou podstatou

Přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době účinnosti rozhodnutí o úpadku, lze použít na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou [§168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení].

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, j. 7 AfS 261/2015 – 18)

ROZHODNUTÍ Č. 3417

Daňové řízení: prodloužení lhůty pro stanovení daně

- I. Účinky výzvy správce daně podle §145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na běžné lhůty pro stanovení daně nejsou vyloučeny tím, že výše domněné daně je odlišná od daně plynoucí z dodatečného daňového tvrzení podaného na základě uvedených výzvů.
- II. Lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v §148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prodloužena opakovaně.
- III. Po podání dodatečného daňového tvrzení na základě výzvy správce daně lze použít postu-

pu k odstranění pochybností (§89 zákona . 280/2009 Sb., daňový řád), aniž to má vliv na účinky výzvy na lhůtu pro stanovení daně.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, j. 2 Afs 22/2016 – 43)

ROZHODNUTÍ Č: 3418

Daňové řízení: stanovení daně podle pomůcek; dokazování

Pro použití pomůcek (§98 odst. 1 zákona . 280/2009 Sb., daňový řád) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účelnost je neúplně a nepřekážející, resp. bylo ztraceno účelnost, ale účelnost případů lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účelnosti, ale je nutno v případě posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene pomůckami vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účelnosti, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, j. 4 Afs 87/2015 - 29)

ROZHODNUTÍ Č: 3419

Daň z přidané hodnoty: ručení příjemce zdanitelného plnění; úmysl poskytovatele zdanitelného plnění

- I. Úmysl poskytovatele zdanitelného plnění dostat se do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, vyjadřuje jeho psychický vztah k jedné ze skutečností uvedených v § 109 odst. 1 písm. b) zákona . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, na jejichž základě vzniká ručení za nezaplacenou daň z tohoto plnění příjemcem zdanitelného plnění.
- II. Za situace, kdy poskytovatel zdanitelného plnění neuhradí cenu díla za vybudování fotovoltaické elektrárny a její uvedení do provozu na základě smlouvy o dílo a následně kupní smlouvou prodávající v rámci tvořící součást technologického vybavení téže fotovoltaické elektrárny jiné společnosti, se kterou se téhož dne dohodne na odložení kupní ceny až do

převodu licence k výrobě elektrické energie, musí být poskytovateli zdanitelného plnění zřejmé, že nebude mít dostatek finančních prostředků na zaplacení daně z přidané hodnoty z tohoto plnění [§ 109 odst. 1 písm. b) zákona . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty].

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2016, j. 4 Afs 294/2015 – 23)

ROZHODNUTÍ Č: 3420

Daň z nemovitých věcí: sazba daně; kolaudační souhlas

- I. Pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí (§ 11 zákona . 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí) je rozhodné skutečné užívání nemovitě v cí.
- II. Stavební povolení i kolaudační rozhodnutí (souhlas) nepředstavují pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí rozhodnutí o předložení otázky ve smyslu § 28 zákona . 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 zákona . 280/2009 Sb., daňový řád.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2016, j. 2 Afs 153/2014 – 71)

ROZHODNUTÍ Č: 3425

Státní sociální podpora: rodičovský příspěvek

Rodičovský příspěvek podle § 30 zákona . 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, se poskytuje rodiči pouze jednou, bez ohledu na to, o kolik dětí jde. Souběžné pobírání více rodičovských příspěvků v případě dvojat i víceat je vyloučeno.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, j. 8 Ads 42/2015 – 34)

Profesní mlčenlivost

1. ÚVOD

Je nepochybně známou skutečností, že povinnost zachovávat mlčenlivost patří mezi základní atributy výkonu odborných profesí. Stejně je tomu v případě naší profese, nebo při jejím výkonu přicházíme do styku s osobami v různých úřadech a informací týkajících se klientů, resp. jiných osob. Cílem tohoto článku je tak upozornit na některé otázky související s povinností zachovávat mlčenlivost, a to jak z etického, tak z právního pohledu. Zároveň se tímto článkem snažíme otevřít sérii „výklad“ k novému etickému kodexu a k povinnostem v něm obsaženým.

2. ETICKÝ ROZMĚR PROFESNÍ ODPOVĚDNOSTI

Nový etický kodex Komory certifikovaných účetních definuje profesní mlčenlivost poměrně široce. Podle § 1. 2 odst. 8 platí, že „*profesní účetní zachovává mlčenlivost o všech skutečnostech, které se dozví při poskytování svých odborných služeb, s výjimkou těch, které jsou veřejně známy. Sdílí informace kryté profesní mlčenlivostí pouze za souhlasem klienta, vyžadují-li to právní předpisy nebo umožní-li to profesní standardy. Profesní účetní zajistí, aby profesní mlčenlivost dodržovali i jeho spolupracovníci.*“

Z textu citovaného ustanovení je zřejmé, že se na členy naší profese kladou významné povinnosti. Především je vymezen rozsah samotné profesní mlčenlivosti, a to tak, že máme zachovávat mlčenlivost v zásadě o všech skutečnostech, které jsme se dozvěděli při poskytování našich odborných služeb (vyjma těch, které nám jsou veřejně známy). K obsahu samotného pojmu „zachovávat mlčenlivost“ je nutné uvést, že tu lze definovat ve dvou rovinách. Především je to povinnost neuvést žádné údaje kryté profesní mlčenlivostí mimo okruh svých spolupracovníků, resp. „mimo firmu nebo zaměstnavatelskou organizaci“ (jak to definuje Etický kodex IFAC, ze kterého můžeme i výkladu profesní mlčenlivosti vycházet). Takovým úvodem je nutné rozumět jak individuální

sdělení těchto údajů neoprávněným osobám, tak (v horším případě) jejich veřejné šíření. Součástí bychom si měli uvědomovat, že profesní mlčenlivost musíme dodržovat i mimo pracovní prostředí. Jak vymezuje Etický kodex IFAC, profesní účetní si musí být v domě „*možnosti neúmyslného prozrazení informací zejména ve vztahu k blízkým obchodním společníkům a ve vztazích k nejbližším rodinným příslušníkům*“. Etický kodex IFAC klade důraz i na dodržování „principu důvěrnosti charakteru informací“ v rámci samotné společnosti, resp. v rámci okruhu spolupracovníků. Lze podle mého názoru dojít k závěru, že mezi našimi spolupracovníky bychom měli šířit jen takové údaje, které jsou nezbytné pro výkon účetní profese.

Druhou rovinou porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost lze spatřit ve zneužití důvěrných informací pro svoji vlastní potřebu (prospěch), resp. pro prospěch třetích stran. Při tvorbě návrhu nového etického kodexu jsme si uvědomovali, že tento rozměr profesní mlčenlivosti je velmi významný (a možná potenciálně více nebezpečný než samotné sdělení – zveřejnění – důvěrných informací), proto jsme pro jeho důležitost a přehlednost zařadili tuto úpravu do samostatného bodu – § 1. 2 odst. 9: „*Za porušení profesní mlčenlivosti se považuje i využití informací pro vlastní prospěch nebo prospěch jiných osob.*“

Je nutné též zdůraznit, že povinnost zachovávat profesní mlčenlivost se týká jak minulých, tak potenciálních (budoucích) klientů i zaměstnavatelů. Ve druhém případě se bude jednat o důvěrné údaje sdělené při sjednávání smlouvy, resp. přijaté informace potřebné k tvorbě nabídky našich služeb.

Etický kodex Komory certifikovaných účetních samostatně vymezuje povinnost zajistit, aby profesní mlčenlivost dodržovali i naši spolupracovníci. Bez těchto obtíží to bude v situacích, kdy našim spolupracovníkem bude jiný certifikovaný účetní, resp. člen jiné profese s povinnou mlčenlivostí. V případě, kdy tomu tak nebude, musíme si být při sdělení důvěrných informací

jisti, že dotyčný spolupracovník si je v domě (naši) povinnosti zachovávat mlčenlivost. Jako vhodné opatření se jeví například i forma pravidelných školení, resp. zakotvení povinnosti mlčenlivosti do pracovní, resp. jiné smlouvy.

Nový etický kodex pamatuje také na otázku prolomení profesní mlčenlivosti. Definují se přitom tři okruhy případů, ve kterých lze informace kryté povinnou mlčenlivostí sdělit. Především o situaci, kdy ke sdělení údajů dá souhlas samotný klient (resp. zaměstnavatel). Především o případy, kdy takové sdělení údajů bude v jeho zájmu (například v případě správních i soudních řízení, jednání s obchodními partnery atp.). Další možností (resp. z jiného úhlu pohledu též povinností) sdělení údajů se týká situací, kdy toto vyžadují jiné právní předpisy. Zde se bude jednat zejména o mezní případy spočívající v plnění oznamovacích povinností v orgánech a jiným v trestních řízeních, resp. v plnění povinností stanovených předpisy o „praní špinavých peněz“. Tímto případem sdělení důležitých informací, které je v souladu s etickými normami, je dokonce situace, kdy existuje profesní povinnost, resp. právo zveřejnit důležitou informaci zakotvenou v profesních standardech. Zde především o možnost (z etického hlediska) hájit profesní zájmy v případě soudního sporu s klientem, resp. zaměstnavatelem.

3. PRÁVNÍ ROZMĚR POVINNOSTI ZACHOVÁVAT MLČENLIVOST

Vedle norem etických definují povinnost zachovávat profesní mlčenlivost i normy právní. Z tohoto úhlu pohledu je potřeba rozlišit, zda se jedná o povinnost mlčenlivosti definovanou právním předpisem (tzv. zákonná povinnost mlčenlivosti), resp. „jen“ smlouvou s klientem i zaměstnavatelem (tzv. smluvní povinnost mlčenlivosti).

3.1 ZÁKONNÁ POVINNOST MLČENLIVOSTI

Jak bylo výše uvedeno, zákonná povinnost mlčenlivosti se dotýká situací, kdy je tato povinnost definována právním předpisem. Jedná se zejména o profesní právní předpisy (v případě auditorů a dalších poradců – mlčenlivost pro profesii je dále zevrubně vyložena, nebo uada certifikovaných ústředních vykonává souasně praxi auditorskou, resp. daovou), resp. o předpisy další (například daový řád).

Mlčenlivost stanovená daňovým řádem

Povinnost mlčenlivosti je v daňovém řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) upravena v ustanovení § 52 odst. 1 a násl. Podle tam uvedené úpravy jsou nejen úřední osoby, ale obecní i osoby zústaňené na správání daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správání daní dozví o poměrech jiných osob (vyjma informací veřejně známých). Dodává se souasně, že to neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správání jeho daní. Z takto relativně široce definované povinnosti mlčenlivosti existují výjimky, kdy je správce daní oprávněn (resp. povinen) poskytovat pro rozlišení (situace) rozlišené údaje – viz § 53 daňového řádu. Spřípadným porušením povinnosti mlčenlivosti je spojena sankce v podobě pokuty do výše 500 tis. Kč.

Mlčenlivost auditorů

Mlčenlivost auditorů je vymezena zejména v ustanovení § 15 odst. 1 a násl. zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změnách v něm, kterých zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o auditorech“). Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o auditorech platí, že: „auditor je povinný, pokud tento zákon nebo jiný právní předpis nestanoví jinak, zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, kterou audituje, v případě všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se dalších účetních jednotek, ke kterým má přístup jako auditor skupiny.“ K tomuto pozitivnímu vymezení se souasně dodává, že uvedená povinnost se týká i auditora, který na zakázce přestal pracovat, dále auditora, který má dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti, nebo jinak ukončil výkon auditorské činnosti, a souasně dále na osoby pověřené Komorou auditorů České republiky nebo Radou pro veřejný dohled nad auditem, které k takovým informacím mají nebo mají přístup. Stejnou povinnost mají i zaměstnanci auditora, společníci a členové orgánů auditorských společností.

Je přirozené a očekávatelné, že uvedená povinnost mlčenlivosti neplatí absolutně, nýbrž jsou právními předpisy presumovány situace, kdy dochází k jejímu zúžení i prolomení. Zákon o auditorech tak vymezuje:

- a) možnost, že je auditor; pop . další vyjmenované osoby ml enlivosti zbaven, tedy p ípady tzv. zprošt ní ml enlivosti, a
- b) situace, které se nepovažují za porušení povinnosti ml enlivosti.

Jde-li o první bod, zákon o auditorech po ítá s možností, že auditora zproští povinnosti ml enlivosti klient, resp. ú etní jednotka, v jejíž prosp ch je ochrana d v rných informací prioritn vymezena. Je tomu tak proto, že mohou nastat situace, kdy je p ímo v zájmu ú etní jednotky, aby auditor povinností ml enlivosti vázán nebyl. Vedle klienta však m že auditora povinnosti zachovávat ml enlivost zprostit i profesní komora, tedy Komora auditor eské republiky.

Co se tý e situací, které se nepovažují za porušení povinnosti ml enlivosti, zákon o auditorech vymezuje nap íklad poskytnutí informací p íslušnému orgánu podle zákona o „praní špinavých pen z“, poskytnutí informací novému auditorovi v p ípadech, je-li auditor nahrazen jiným auditorem i poskytnutí informací p íslušným orgán m inným v trestním ízení o skute nostech sv d ících o možném spáchání trestných in úplatká ství. Za porušení povinnosti ml enlivosti se nepovažuje také poskytnutí informací soudu nebo poskytnutí informací orgán m inným v trestním ízení, týká-li se trestní ízení statutárního auditora.

S p ípadným porušením ml enlivosti auditor je spojena sankce v podob kárného opat ení (nap . napomenutí, pokuta až do výše 1 mil. Kč nebo do asný i trvalý zákaz výkonu auditorské innosti).

Mlčenlivost daňových poradců

Povinnost ml enlivosti da ových poradc je vymezena v ustanovení §6 odst. 9 zákona . 523/1992 Sb., o da ovém poradenství a Komo e da ových poradc eské republiky, ve zn ní pozd jších p edpis (dále též jen „zákon o da ovém poradenství“). Podle tam uvedené úpravy jsou da ový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávn ní k výkonu da ového poradenství, povinni zachovávat ml enlivost o všech skute nostech, o nichž se dozv d li v souvislosti s výkonem da ového poradenství.

Zprostit da ového poradce povinnosti ml enlivosti m že pouze klient, nicmén i v p ípad

zprošt ní je da ový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat ml enlivost, pokud je to v zájmu klienta.

Zákon o da ovém poradenství vymezuje také též situace, na které se povinnost ml enlivosti nevztahuje. Jedná se v zásad pouze o dv situace, kdy dochází k prolomení ml enlivosti:

- a) v p ípadech zákonem uložené povinnosti p e- kazit a oznámit spáchání trestného ínu a
- b) jde-li pln ní povinností v íp íslušnému orgánu podle zákona o n kterých opat eních proti legalizaci výnos z trestné innosti a financování terorismu a zákona o provád ní mezinárodních sankcí.

Poruší-li da ový poradce povinnost ml enlivosti, vystavuje se možné sankci v podob disciplinárního opat ení (písemné napomenutí, pokuta až do výše 100 tis. Kč , pozastavení výkonu da ového poradenství nebo vyškrtnutí ze seznamu da ových poradc).

3.2 SMLUVNÍ POVINNOST MLČENLIVOSTI

Od zákonem vymezené povinnosti zachovávat ml enlivost je nutné odlišit p ípady, kdy povinnost ml enlivosti je stanovena (jen) smluvn . Zde se jedná o situace, kdy ml enlivost je definována v p íslušných ustanoveních pracovní smlouvy, dohody o pracích konaných mimo pracovní pom r, smlouvy o dílo i jiné obdobné smlouvy. Povinnost ml enlivosti je asto navíc zajišt na tím, že smluvní strany si pro p ípad jejího porušení sjednávají smluvní pokutu, jejímž smyslem je paušalizovat náhradu škody v p ípadech, kdy k jejímu porušení dojde.

Výše uvedené rozd lení ml enlivosti na zákonou a smluvní má významné dopady zejména do oblasti odhalování protiprávního jednání, o n mž je pojednáno dále.

3.3 PROLOMENÍ MLČENLIVOSTI V PŘÍPÁDECH ODHALOVÁNÍ TRESTNÉ ČINNOSTI

Da ový ád, zákon o auditorech ani zákon o da ovém poradenství nejsou právními p edpisy, které by vy erpávajícím zp sobem vymezovaly rozsah povinnosti ml enlivosti, resp. p ípady jejího prolomení. Na úpravu tam uvedenou je tudíž nutné nazírat v úpencích celého právního ádu, a to zejména norem trestn právních. Trestní p edpisy totiž v sob koncipují obecnou povinnost sou innosti fyzických a právnických osob v rámci

restního ízení, jež se tak dotýká i ú etních, auditor a da ových poradc .
Trestní sou innost lze p ítom pro ú ely dalšího textu rozd lit na:

- a) sou innost hmotn právní,
- b) sou innost procesní.

Oba popsané druhy sou inností mají jiný právní základ a jsou spojeny s jinými sankcemi pro p ípad jejího nespln ní.

Hmotněprávní součinnost

Sou inností v hmotn právním smyslu se rozumí zejména oznamovací povinnost, resp. povinnost p ekazit restný in jiného, jež jsou zakotveny v restním zákoníku, a to formou úpravy dvou restných in , konkrétn restného inu nep ekažení restného inu podle § 367 restního zákoníku a restného inu neoznámení restného inu podle § 368 restního zákoníku.

Smyslem existence t chto restných in je p ítom zajistit, aby ten, kdo se hodnov rným zp -sobem dozví, že:

- a) jiný p ípravuje nebo páchá závažný restný in vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1¹ restního zákoníku, spáchání nebo dokon ení takového restného inu p ekazil, nebo že
- b) jiný spáchal závažný restný in uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 restního zákoníku, bez odkladu oznámil spáchání takového restného inu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Trestní zákoník dále stanovuje, že p ekazit restný in lze i jeho v asným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Lze si tedy povšimnout, že koncepce obou forem hmotn právní restní sou innosti je rozdílná. Zatímco v p ípad neoznámení restného inu se restá situace, kdy se ú etní, auditor nebo da ový poradce dozv d l o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladn

neoznámil, u nep ekažení restného inu jde obecn o zabrán ní jeho samotného spáchání nebo dokon ení. Zásadn se tak vylučuje restní postih za nep ekažení inu již dokon eného, což je z logiky v cí nemožné.

Platí, že na p edstavitelích všech profesí je nep ímo kladen zásadní úkol. Ten spo ívá v nutnosti správn subsumovat konkrétní protiprávní jednání pod skutkovou podstatu n kterého z restných in a vyvodit tak, zda se již jedná o n kterou formu oznamovaného i „p ekazovaného“ protiprávního jednání, nebo zda se o ni nejedná. V tomto p ípad totiž nesprávná kvalifikace vede k zásadním d sledk m spo ívajícím v riziku vystavení se restn právnímu postihu, resp. k riziku porušení ml enlivosti a z toho vyplývajícím (právním) následk m.

Procesní součinnost

Trestn právní p edpisy jsou obecn postaveny na zásad , že orgány inné v restním ízení v rámci restního ízení shromáž ují a vyhodnocují jednotlivé d kazy. Je nepochybné, že ú etní, auditor nebo da ový poradce m že adou t chto d kaz disponovat, navíc jsou tyto osoby samy o sob nositeli d ležitých informací, jejichž sd lení by orgán inný v restním ízení p í objas ování restného inu mohl nap . formou sv decké výpov di vyžadovat. Trestní p edpisy proto zakotvují pravidla, jak tomuto požadavku vyhov t. Vzhledem k tomu, že se zde jedná o procesní úpravu v rámci restního ízení, též sou innost z ní vyplývající se rozumí sou inností procesní. Obecná úprava procesní sou innosti je zakotvena v ustanovení § 8 odst. 1 zákona . 141/1961 Sb., o restním ízení soudním (restní ád), ve zn ní pozd jších p edpis (dále též jen „restní ád“). V souladu s tímto ustanovením jsou státní orgány, právnické a fyzické osoby povinny bez zbyte -ného odkladu vyhovovat dožadáním orgán iných v restním ízení p ípln ní jejich úkol . Vedle toho však existují výše popsané p ípady

¹⁾ Ve vý tu uvedeném v ustanovení § 367 odst. 1 restního zákoníku jsou uvedeny i n které restné iny, o jejichž p íprav nebo páchání se ú etní, auditor nebo da ový poradce mohou p í své innosti hodnov rn dozv d t. Jedná se nap . o kvalifikované skutkové podstaty (asto se škodou nad 5 mil. K) restných in zpronev ry, r zných druh podvod atp. Naopak došlo s ú inností od 1. ervence 2016 k vypušt ní restného inu zkrácení dan , poplatku a podobné povinné platby. Znamená to tedy, že pokud se ú etní, auditor nebo da ový poradce hodnov rným zp -sobem dozví, že jiný p ípravuje nebo páchá restný in zkrácení dan , poplatku a podobné povinné platby, již není povinen takové jednání p ekazit.

povinnosti ml enlivosti pracovníků určitých profesí, které musí trestní předpisy respektovat, popř. se s nimi jiným způsobem zákonně vypořádat. V tomto kontextu je tedy důležité ležité ustanovení § 8 odst. 4 trestního řádu, které stanoví, že plnění povinnosti vyhovět dožádání orgánů činného v trestním řízení lze odmítnout s odkazem na státem uloženou nebo uznanou povinnost ml enlivosti (tj. na zákonnou povinnost ml enlivosti).

Jak bylo již tedy výše uvedeno, v obecném pohledu je tedy nutné rozlišovat, zda je či není ml enlivost dané osoby v konkrétním případě vymezena právním předpisem. Lze tak dojít k závěru, že v případě auditorů a daňových poradců tomu tak je, nebo povinnost ml enlivosti vymezují profesní právní předpisy. Naopak u účetní profese se často o zákonnou povinnost ml enlivosti nejedná, nebo není žádným profesním právním předpisem komplexně upravena a může tak vyplývat (spíše v omezených případech) pouze z jiných právních předpisů – například z daňového řádu. V tomto kontextu je nutné zdůraznit, že ml enlivost vymezená etickým kodexem nemůže být za zákonnou ml enlivost považována.

Platí však, že trestní předpisy i v případě zákonné povinnosti ml enlivosti vymezují možnosti jejího prolomení. V těchto případech zde tedy proti sobě stojí zájem na objasnění trestného činu a zájem na zachování povinnosti ml enlivosti a tím i ochrana důležitých informací. Rozhodování o uvedených protichůdných zájmech se pak svěřuje do rukou nezávislého soudu, aby v dané trestní věci rozhodl, zda pro účely trestního řízení budou vyžadovány i informace, na něž se vztahuje zákonná povinnost ml enlivosti: „Nestanoví-li zvláštní zákon podmínky, za nichž lze pro účely trestního řízení sdělovat informa-

ce, které jsou podle takového zákona utajovány, nebo na něž se vztahuje povinnost ml enlivosti, lze tyto informace pro trestní řízení vyžadovat po předchozím souhlasu soudece. ...“ – ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu.

4. ZÁVĚR

Povinnost ml enlivosti je jednou z tradičních zásad, na kterých je postavena profesní etika, auditorská i daňová. V případě účetní profese (na rozdíl od profese auditorské nebo daňové) neobsahuje její komplexní vymezení žádný právní předpis, nýbrž je definována „pouze“ etickým kodexem (v případě certifikovaných účetních), resp. je v případě upravena ve smlouvě s klientem.

Etický kodex Komory certifikovaných účetních vymezuje povinnost ml enlivosti relativně široce, a to tak, že profesní účetní je povinen zachovávat ml enlivost o všech skutečnostech, které se dovozdí při poskytování svých odborných služeb, s výjimkou těch, které jsou veřejně známy. Informace kryté profesní ml enlivostí mohou profesní účetní sdělit jen se souhlasem klienta, resp. vyžadují-li to právní předpisy nebo umožní-li to profesní standardy.

Situaci, kdy „porušení ml enlivosti“ požadují právní předpisy, je více. Jedná se zejména o plnění povinností podle zákona o „praní špinavých peněz“ a o případy hmotně právní a procesní trestní součinnosti. V těchto případech platí, že certifikovaný účetní (který není zároveň členem auditorské ani daňové profese, resp. jeho povinnost ml enlivosti nevyplývá z jiného zákona) se své ml enlivosti (stanovené etickým kodexem, popř. smlouvou s klientem) dovolávat nemůže.

■ Ing. Jan Molín, Ph.D.



ING. JAN MOLÍN, PH.D.

Absolvent oboru Účetnictví a finanční řízení podniku Vysoké školy ekonomické v Praze, kde nyní působí jako zástupce vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu. Daňový poradce, certifikovaný účetní. Předseda etické komise KCÚ, zkušební komisař KDP ČR. Praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.

Průzkum o cenách externě poskytovaných účetních služeb

V průběhu letních měsíců provedl Svaz účetních České republiky průzkum, který zjišťoval tržní ceny externě poskytovaných účetních služeb, konkrétně služeb vedení finančního účetnictví, vedení daňové evidence a zpracování mzdové a personální evidence. Cílem bylo získat zejména povědomí o cenové úrovni poskytovaných služeb, nicméně zjišťování se zaměřilo i na statistická data týkající se struktury poskytovatelů a rozsahu nabízených služeb.

Sbírka dat se zúčastnilo celkem 239 respondentů. Nejvíce z nich bylo z Hlavního města Prahy (19%) a Moravskoslezského kraje (16%), nejméně z nich bylo ze Zlínského kraje a z Kraje Vysočina (oba kraje mají shodné zastoupení ve výši 2% respondentů).

Nejvíce respondentů (dvě třetiny) poskytuje služby jako fyzická osoba s živnostenským oprávněním (z toho 85% bez vlastních zaměstnanců), zbytek respondentů (až na drobné výjimky) poskytuje služby prostřednictvím právnické osoby. Fyzické osoby bez vlastních zaměstnanců mají z 85% obrát ve výši do 1 mil. Kč, fyzické osoby se zaměstnanci přesahují hranici obrátu 1 mil. Kč ve 40% případů, jejich maximální obrát je však 3 mil. Kč. Právnické osoby dosahují vyššího než milionového obrátu zhruba ve dvou třetinách případů. Těmto třetina z respondentů právnických osob přesahuje obrátem z poskytovaných účetních služeb 5 mil. Kč.

Osoby, které účetní služby poskytují, i je za právnické osoby garantují, jsou ve svém oboru zkušené – průměrná délka praxe respondentů je 23 let. Respondenti se středněškolským a vysokoškolským vzděláním jsou zastoupeni téměř rovnocenně – 49,6% poskytovatel má středněškolské vzdělání. Většina respondentů (60%) si doplnila svoji kvalifikaci o další profesní vzdělání (například typu certifikace účetní profese). Z respondentů si pak účastí profesní vzdělání doplňují vysokoškoláci (z této čtvrtiny), zatímco středněškoláci jen z jedné poloviny. Paralelně s výkonem účetní profese respondenti nej-

častěji vykonávají daňové poradenství, a to ve 43% případů, v necelých 7% jsou vedle účetních služeb poskytovány služby auditorské. Ke své profesi přistupují respondenti v zásadě odpovědně, nebo 84% z nich má uzavřenou profesní pojištění na odpovědnost za škodu vzniklou v souvislosti s výkonem profese.

Průzkum ukázal, že v oblasti vedení finančního účetnictví považuje mezi respondenty způsob stanovení ceny jako paušální měsíční odměny (55%), druhou nejčastější formou je kombinace paušální měsíční odměny a ceny za úkony (18%). Těmto shodné zastoupení má způsob stanovení ceny prostřednictvím ohodnocení jednotlivých úkonů, nejméně respondentů (9%) používá pro služby finančního účetnictví odměnu na základě odpracovaných hodin.

Průzkum zjišťoval, kolik by u respondentů poskytujících své služby s použitím paušální odměny stálo vedení finančního účetnictví pro definovanou mikroúčetní jednotku (společnost s ručením omezeným poskytující služby, obrát 3 mil. Kč za rok, plátce DPH, bez zaměstnanců), která má 100 prvotních dokladů za měsíc; průměrná paušální měsíční odměna mezi respondenty činí 4 565 Kč. Vzhledem k tomu, že maximálně uváděné odměny vykazovaly určitě extrémní, lepší vypovídací schopnost má medián, který mezi zjištěvanými paušálními odměnami činí 3 000 Kč. Nejméně by respondenti útočnou částku 1 500 Kč (jednalo se vesměs o fyzické osoby bez vlastních zaměstnanců). Zajímavé je, že stejná hodnota mediánu (paušální odměna

3 000 K za měsíc) se týká i respondent , kteří stanovují cenu jako kombinaci paušální odměny plus ceny za úkony. Tito respondenti by vedle paušálu navíc nejčastěji účtovali zpracování úřední a etnické závěrky v průměrně vyšší částce 4 100 K .

Respondenti, kteří v oblasti finančního účetnictví používají cenu za úkony, účtují svým klientům průměrně téměř 30 K za zaúčtování jednoho prvotního dokladu, resp. téměř 20 K za zaúčtování jednoho účetního zápisu. Průměrná cena za zpracování úřední a etnické závěrky pak činí bezmála 3 300 K . Respondenti poskytující služby finančního účetnictví na základě hodinové odměny odpovídají, že jejich minimální odměna činí 280 K za hodinu, maximálně se jedná o částku 1 000 K . Průměrná hodinová odměna je téměř 450 K .

Služby poskytující ve vedení daňové evidence poskytuje 90% všech respondentů. Obdobně jako u služeb finančního účetnictví považuje i u daňové evidence formou stanovení ceny jako měsíčního paušálu (63%). Ten pro definovaného klienta (fyzickou osobu poskytující služby, příjmy 500 tis. K za rok, neplátce DPH, bez zaměstnanců, celkový počet 20 prvotních dokladů za měsíc) činí průměrně 1 100 K za měsíc, minimální hodnota paušální odměny je v tomto případě 200 K , maximální hodnota je 8 000 K . Osmnáct procent respondentů používá v oblasti vedení daňové evidence cenu za úkony, přičemž svým klientům účtují v průměru 18,- K za jeden prvotní doklad a 1 500 K za roční uzavření daňové evidence. Respondenti, kteří u daňové evidence používají hodinovou odměnu (pouze 5% z nich), účtují v průměru 420,- K za každou odpracovanou hodinu.

Závěrečná část průzkumu se týkala služeb personální a mzdové evidence, které poskytuje více než 90% všech respondentů. V této oblasti panuje zejména nejvíce variability ve formách stanovení odměny, resp. v úkonech, které respondenti svým klientům účtují. Z nasbíraných odpovědí lze dojít k závěru, že průměrná cena za zpracování jedné měsíční mzdy zaměstnance pracujícího na (hlavní) pracovní poměr činí 193 K , přičemž respondenti účtují minimálně 100

K a maximálně 300 K . Tyto hodnoty se týkají jak respondentů, kteří stanovují svoji cenu jako odměnu za úkony (32% všech respondentů), tak považujících 56% respondentů, kteří účtují za zpracování měsíční paušální odměny. Cena za zpracování jedné měsíční odměny u dohody o provedení práce je u respondentů účtujících jednotlivé úkony nižší a činí v průměru 160 K .

Při poskytování služeb personální a mzdové evidence účtují někteří respondenti svým klientům kromě měsíčního zpracování mezd i další úkony, například vyhotovení přihlášky, resp. odhlášky na sociální a zdravotní pojištění (od 50 K do 2 500 K), vyhotovení potvrzení pro zaměstnavatele – například pro banku (od 50 K do 2 200 K) nebo zpracování ročního zúčtování daní z příjmů fyzických osob (od 50 K do 3 000 K za jednoho zaměstnavatele). Nejméně respondentů používá pro služby personální a mzdové evidence odměnu stanovenou formou hodinové sazby (6% respondentů), která v průměru činí 375 K .

■ **Mgr. Ing. Magdalena Králová**

Monitor

BANKOVNÍ INTERVENCE. Česká národní banka stále pokračuje v intervencích proti posilující koruně. V září na devizovém trhu utratila 99,5 miliardy korun za nákup eur. Jde o největší objem za jeden měsíc od spuštění intervencí v listopadu 2013. Vyplyvá to z údajů o devizových obchodech, které centrální banka zveřejnila v listopadu.

Více utratila NB za intervence jen při zahájení intervencí v listopadu 2013, a to přes 200 miliard korun, a pak vloni srpnu, kdy nakoupila eura za 101 miliard korun.

Režim devizových intervencí centrální banka zahájila v listopadu 2013 s cílem oslabit korunu a držet její kurz poblíž 27 korun za euro. Od té doby do konce letošního září intervenovala v objemu zhruba 691 miliard korun.

Restrukturizaci aktivit tak podle analytika SOB Petra Dušana sílí a je logický. „S avizovaným koncem intervenčního režimu totiž stále více zahraničích hráčů začne sázet na budoucí posílení koruny a bude tak NB tlačit do stále větší defenzivy. Navíc se dá očekávat, že stranou pozornosti tyto sázky nezstanou ani u tuzemských hráčů, kteří se zatím nejspíše přidají do této hry nezapojovali,“ uvedl.

Podle odhadů hlavního ekonoma ING Jakuba Seidlera intervence NB v říjnu stouply až na zhruba 110 miliard korun. Data zveřejnila NB na počátku prosince. Devizové rezervy NB v poměru k HDP se podle něj již tak pohybují kolem 45 procent, což je po Švýcarsku nejvyšší podíl v rámci zemí OECD. „Vzhledem k rychlému růstu devizových rezerv a rostoucímu institucionálnímu riziku pro NB se nadále domníváme, že NB ukončí kurzový režim s mírným překvapením ve druhém čtvrtletí příštího roku, aby se vyhnula nadměrným spekulativním pozicím a vysokým intervencím,“ uvedl.

Bankovní rada NB zaátkem listopadu zopakovala,

že jako pravděpodobný termín ukončení režimu devizových intervencí vidí polovinu roku 2017. Rada zároveň uvedla, že kurzový závazek neukončí dříve než ve druhém čtvrtletí 2017.

CELKOVÝ DLUH ČECHŮ dosáhl koncem čtvrtletí 1,92 bilionu korun, což je o 134 miliard méně. Počet lidí s dluhem se meziročně mírně snížil na 3,06 milionu osob. Lidé si přitom ujíždějí v tšísťátkách a lépe splácejí své úvěry, vyplývá z údajů Bankovního a Nebankovního registru klientských informací.

Objem tzv. ohroženého dluhu, kdy nebyly zaplacený minimálně tři po sobě jdoucí měsíční splátky, meziročně klesl o devět procent na 46,3 miliardy korun. Mnohem výrazněji se snížil objem dlouhodobého ohroženého dluhu, a to o tři miliardy korun. Objem krátkodobého dluhu se snížil o 1,5 miliardy na 15,3 miliardy korun. Pouze u mladých lidí se objem ohroženého krátkodobého dluhu zvýšil. Nejvíce v kategorii 15 až 24 let, kde vzrostl meziročně o 22 procent.

„Pokračoval trend, kdy sice klesá celkový objem nespláceného dluhu i počet lidí s ohroženým dlouhodobým dluhem, ale zároveň stále stoupá počet lidí, kteří nesplácejí své krátkodobé úvěry určené na spotřebu,“ upozornil výkonný ředitel Nebankovního registru Jiří Rajl.

Průměrná částka připadající na klienta s ohroženým dluhem se meziročně snížila. U dlouhodobého dluhu činí 502 tisíc a je o 50 tisíc nižší než před rokem. U krátkodobého dluhu je to 102 tisíc korun, o 14 tisíc méně než loni.

Koncem září nesplácelo své dlouhodobé dluhy 30 371 lidí, což bylo meziročně o osm procent méně. Krátkodobé závazky nesplácelo 303 240 lidí, o osm procent více než před rokem. Nejrychleji se počet lidí s ohroženým krátkodobým dluhem zvýšil ve věkové kategorii 15 až 24 let (o 38 procent) a u lidí ve věku 25 až 29 let (o 15 procent). Každý šestý mladý člověk tak má pro-

blémy se splácením krátkodobého dluhu. Vková skupina 15 až 24 let je p itom také jedinou kategorií, u které se meziro n zvýšil počet lidí nesplácejících dlouhodobý dluh, a to o deset procent.

Objem dlouhodobého dluhu poprvé p esáhl 1,5 bilionu korun. D vodem je zvýšený zájem o hypote ní úv ry. Úv rovému trhu nahrávají rekordn nízké úrokové sazby a nízká nezam stanost. Tyto faktory ovliv ují i ochotu lidí k p j kám, uvedla výkonná editelka Bankovního registru klientských informací Zuzana Pe ená.

ČESKÉ DLUHOPISY PŘEKONALY ŠVÝCARSKÉ.

Výnos eských dluhopis do asn klesl až na minus 0,94 procenta. Byl tak nižší než výnosy obdobných švýcarských dluhopis , které jsou zpravidla nejnižší na sv t . Nižší výnosy podle ekonom pomáhají ministerstvu financí, kterému tím klesají náklady na obsluhu státního dluhu.

Pokles výnos podle hlavního ekonoma ING Jakuba Seidlera souvisí p edevším se zájmem zahrani ních investor spekulujících na posílení koruny po ukon ení interven ního režimu eské národní banky.

„Zahrani ní investo i musejí své koruny n kde uložit a vládní dluhopis je jedna z možností, imž po nich zvyšují poptávku a tla í výnosy níže. Vzhledem k tomu, že o ekávají posílení koruny v ádu n kolika procent, jsou ochotní akceptovat i souasný záporný výnos,“ uvedl.

Výnosy eských vládních dluhopis s krátkou splatností by podle Seidlera mohly ješt dále klesat s tím, jak se bude p iblížovat konec interven ního režimu NB a finan ní trh bude spekulovat na následné posílení kurzu koruny.

eské ministerstvo financí na sv tových trzích prodávalo státní dluhopisy se záporným výnosem koncem lo ského roku i letos.

EKONOMIKA ROSTE NEJPOMALEJI OD ROKU 2014. Kondice eského hospodá ství zažila v lét nejslabší chvílku za poslední dva roky. Podle p ed-

žného odhadu statistik povyroستla ekonomika oproti lo sku jen o 1,9 procenta a tuzemská konjunktura tak už tvrtým kvartálem v ad ztrácí dech. esko letos trápí nízké investice, a v poslední dob i zpomalující pr mysl. Ekonomika se tak prý vypo ádá s r stovým st izli- v ním sousedních zemí.

„Vzhledem k nižšímu r stu ve t etím tvrtletí p e- hodnotíme prognózu eské ekonomiky pro celý letošní rok ze sou asných 2,6 procenta sm rem dol ,“ uvádí expert Moody's Analytics Tomáš Holinka. Ochlazení jde podle n ho na vrub mén p iznivého vývoje v N mecku, kam sm uje kolem t etiny eského vývozu, stejn tak pomalejšího r stu v Polsku a Ma arsku.

Slabší výkon eska m že být zklamáním i pro centrální banku. NB ve své poslední prognóze z po átku listopadu po ítala pro t etí tvrtletí s tém o t etinu rychlejším r stem ekonomiky. Nenapln ná o ekávání mohou vyústit v prodloužení éry slabé koruny. *„Pokud by ekonomika rostla pomaleji i v dalších tvrtletích, m že být nástup r stu cen pozvoln jší, pravd podobnost dalšího posunu termínu opušt ní kurzového závazku by se zvýšila,“* soudí hlavní ekonom Deloitte David Marek.

Odborníci prozatím v í, že zpomalení eska bylo p echodné. „ ada ekonom obdobné zpomalení o ekávala. Práv ve t etím tvrtletí lo - ského roku totiž v esku kulminovala investí ní aktivita vzhledem k intenzivnímu do erpávání evropských fond ,“ íká hlavní ekonom ING Jakub Seidler s tím, že lo ský rok p edstavoval p íliš vysokou statistickou srovnávací základnu.

V minulém tvrtletí narostla tuzemská ekonomika o 2,6 procenta, k obdobnému tempu by se prý mohla vrátit. V posledním tvrtletí by tak podle ekonom mohl r st ekonomiky mírn zrychlit a za celý rok ekonomika poroste v pr m ru o zhruba 2,5 procenta. Tahounem r stu z stává p edevším rostoucí spot eba domácností.

EVIDENCE TRŽEB (EET) ŠEDOU EKONOMIKU NEVYŘEŠÍ. Zavedení EET by mohlo podle odhad odborníků i ekonom pomoci v menší mí e

omezit šedou ekonomiku. Hodn ovšem bude záviset na p ístupu Finan ní správy, zda ohlídá funk nost systém . Celkov EET problémy s šedou ekonomikou nevy eší, protože ta z stane nap . v podob da ových ráj nebo o shorových spole nosti.

Do šedé ekonomiky se obecn ádí innosti, z nichž plyne p íjem, který není hlášen p íslušnému ú adu a není tak zdan n. Podle údaj z roku 2013 jsou v R odhadované nep íznané p íjmy zhruba 170 miliard korun ro n . Ministerstvo financí o ekává, že EET zvýší výnos ve ejných rozpo t u DPH po plném náb hu o zhruba 18 miliard korun.

Hlavní ekonom Roklen Lukáš Kovanda odhaduje velikost šedé ekonomiky v R na 13 procent HDP. *„Velikost tuzemské šedé ekonomiky v pom ru k HDP pat í v rámci Evropské unie i celé Evropy k t m podpr m rným. Ze zemí Visegrádské ty ky jsme na tom nejlépe,“* uvedl. Pr m r Evropské unie je 18,6 procenta. Podle n j nelze o ekávat, že dopad zavedení EET bude citelný. *„Bude dále pokračovat trend pozvolného poklesu velikosti šedé ekonomiky v pom ru k HDP, který je charakteristický pro celé období po roce 2000 a týká se i ady dalších zemí,“* dodal.

Podle analytika spole nosti Chytrý Honza Františka Bostla proteklo loni ekonomikou nezpozorováno finan ní ú ady více než 600 miliard korun. *„O ekávám po spušt ní EET velikost šedé ekonomiky na hodnot zhruba 500 miliard korun. Živnostníci totiž netvo í v šedé ekonomice podle mého odhadu ani 20 procent,“* uvedl. Upozornil, že šedá ekonomika se netýká jen malých živnostníků , a ú inným nástrojem je proti ní mimo jiné „da ová kobra“. *„Nedotknutelné pro nás stále z stávají da ové ráje, o shorové spole nosti, které jsou bohužel celos tovým problémem. V t chto oblastech R efektivní nástroje nemá,“* dodal.

Jako významný nástroj pro omezení da ových únik restaurací a maloobchodu vidí EET hlavní ekonom UniCredit Bank Pavel Sobíšek. *„U služeb m že být situace mén jednozna ná v t ch p ípadech, kdy nemají stálou provozovnu. Pak totiž hrozí, že se p í zavedení EET ást služeb p esune*

z šedé ekonomiky mimo jakoukoliv registraci, tedy do erné ekonomiky,“ uvedl.

EXEKUCE DŮCHODŮ. Od ledna do zá í 2016 vyplatila SSZ exekuce z d chod v hodnot tém 1,5 mld. korun, což je stejná výše jako za celý rok 2014. Vloni bylo v ítel m vyplaceno celkem 1,84 mld. K .

V zá í dlužil každý 34. d chodce. Ze statistik dále vyplývá, že v zá í 2016 m lo na ízenou exekuci na n který z d chod , který vyplácí SSZ, celkem 84 748 d chodc . Pr m rná výše exekuce „zadlužených“ klient ů SSZ v tomto m síci inila 1 910 korun, pr m rný v k „dlužník “ byl 61 let. Na konta v ítel v m síci zá í 2016 odešlo tém 166 milion korun.

SSZ k zá í 2016 nerealizovala exekuci u tém 46 000 d chod pro jejich nízkou výši, d chod dlužník nedosahoval tzv. zabavitelné výše.

V zá í bylo nejvíce exekurovaných d chodc v Moravskoslezském kraji, celkem 11 816, rovn ž pr m rná exeku ní srážka byla v tomto kraji nejvyšší – dosáhla 2 349 korun. Naopak nejmén d chodc s exekucí bylo v zá í v kraji Vyso ina – 2 946 (pr m rná výše exekuce inila 1833 korun). Nejnižší pr m rná exeku ní srážka byla v ítel m v zá í poukázána z kraje Karlovarského, a to ve výši 1 724 korun (v kraji bylo 3 506 d chodc s exekucí).

Ze zkušeností SSZ vyplývá, že p evážn ženy v d chodovém v ku eší pohledávky za své dosp lé d ti, kv li kterým se samy zadlužily. Nem ní se ani trend, kdy lidé již do d cho du odcházejí s dluhem nebo více dluhy, které jim vznikly a „narostly“ ješt v aktivním v ku. Jde o p ípady neplacení poplatk ů spojených s bydlením, tj. dluhy na nájemném, za odvody do fond ů oprav, za vodné, sto né nebo plyn a elekt inu, ale i za televizi, internet, i mobilní telefon apod.

Za dev t m síc roku 2016 bylo provedeno již 127 671 srážek z dvodu na ízené exekuce nebo insolvence z dávek nemocenského pojišt ní, tj. z nemocenského a z pen žité pomoci v mate -

ství, a na útyvitel bylo odesláno zhruba 204 milion korun, což je téměř stejný objem peněz, jako za celý rok 2015. Tehdy prostřednictvím

SSZ v útitelé obdrželi od svých dlužníků cca 206 milion korun, přičemž bylo z dávek nemocenského pojištění provedeno z důvodu nařízené exekuce nebo insolvence 132 206 srážek. V roce 2014 SSZ provedla celkem 88 682 srážek z dávek nemocenského pojištění a v útitel m odeslalo téměř 122 milion korun.

INFORMAČNÍ POVINNOST ZA ROK 2015 NESPLNILO 80% SPOLEČNOSTÍ. Rok 2016 se překopil do čtvrtého kvartálu, přesto informační povinnost za rok 2015 doposud nesplnilo téměř 80 procent tuzemských společností. Základní termín pro vložení finančních výkazů do sbírky listin vypršel koncem července 2016 a nejzazší termín uplyne na konci letošního roku. Nejhorší situace byla ke konci září v Plzeňském a Karlovarském kraji, a dále v Praze.

„Informační povinnost stanovenou zákonem o účetnictví v ČR dlouhodobě ignoruje nadpoloviční většina firem. Spoléhají se na minimální riziko postihu ze strany státu,“ říká analytička Bisnode Petra Štěpánová. Současně dodává: *„Nedodržování a nevymáhání zákonných povinností vede na jedné straně k netransparentnímu podnikatelskému prostředí, které vytváří prostor pro korupci, a na druhé straně, v rámci obchodního styku, znesnadňuje prověřování obchodních partnerů.“*

Za rok 2015 doposud informační povinnost nesplnilo téměř 80 procent tuzemských společností, a koliv základní termín vypršel koncem července 2016, a nejzazší uplyne 31. 12. 2016. Z hlediska právní formy dlouhodobě zákonnou povinnost spolehlivěji plní spíše akciové společnosti než společnosti s ručením omezeným.

Naprostě nejhorší přístup k dodržování platných právních norem mají firmy, které podle SÚ nevykazují tržby. V této kategorii informační povinnost za rok 2015 doposud splnila jen jedna firma z deseti. Nejlepší přístup ke zveřejňování finančních výkazů mají naopak společnosti s ročními tržbami přesahujícími jednu miliardu

korun. Za rok 2015 jsou výsledky hospodaření k dispozici u více než třetiny společností.

Z dlouhodobých statistik poradenské společnosti Bisnode vyplývá, že nejvyšší informační povinnost plní společnosti, které mají sídlo v hlavním městě Praze, Středočeském a Jihomoravském kraji. *„Jedná se o regiony s nejvyšší koncentrací podnikatelských subjektů,“* vysvětluje Petra Štěpánová z Bisnode. Nicméně za rok 2015, jsou prozatím nejméně disciplinované společnosti se sídlem Plzeňském a Karlovarském kraji, s mírným odstupem následuje Praha spolu s Libereckým krajem. Naopak dlouhodobě nespolehlivější informační povinnost plní společnosti z Královéhradeckého kraje a Vysočiny a tento trend se doposud potvrzuje i za rok 2015.

Úklidová povinnost je oblast podnikání, kde informační povinnost za rok 2015 doposud nesplnilo 92 procent firem. Nad devadesátiprocentní hranicí neplnění informační povinnosti jsou také aktuálně ostatní finanční zprostředkování, výroba magnetických a optických médií, velkoobchod a výrobky pro domácnost, povinnosti v oblasti filmové, poštovní a kurýrní povinnosti, informační povinnosti, maloobchod s potravinami a obchod s nemovitostmi.

KAČR. Koncem listopadu se konal v Praze XXV. roční auditorský kongres. Mj. jednalo o programu volby poloviny členů výkonného výboru. Posledně výkonný výbor v doplněném složení zvolil ze svých kandidátů Lenku Přezdímovou. Prezidentkou Komory byla opět zvolena Ing. Irena Lišková, prvním viceprezidentem se stal Ing. Jiří Pelák, Ph.D. a viceprezidentem je nadále Ing. Pavel Kulhavý.

Sněm se konal necelé dva měsíce poté, co nabyla účinnosti rozsáhlá novela zákona o auditorech. Ta transponuje evropskou směrnici o povinném auditu a nařízení o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Výklad novelizovaného zákona není jednoduchý, v určitých ustanoveních totiž platí zákon a v jiných kterých předpisech přímo nařízení EU.

Většina změn se týká subjektů veřejného zájmu, případně jejich ovládaných a ovládajících společností.

ností. Jednou z hlavních změn je povinná rotace auditora, česká úprava umožňuje po 10 letech na základě výběrového řízení zvolit stávající auditorskou společnost a vystřídá ji až po 20 letech.

Další změnou je zákaz poskytování určitých neauditových služeb auditovaným subjektům ve veřejného zájmu auditorskou společností. Obsahové změny zprávy auditora k ústetním závěrkám subjektů ve veřejného zájmu. U nich bude muset auditor uvádět podrobné a konkrétní informace o klíčových rizicích a reakcích auditora na ně.

U kotovaných společností jsou tato nová zveřejnění povinná již pro účetní závěrky za rok 2016, u zbývajících subjektů ve veřejného zájmu až pro účetní závěrky za období začínající po 17. červnu 2017. Změny doznají všechny zprávy auditora. Jde především o změny ve struktuře zprávy auditora, kde například odstavec s výrokem auditora již nebude na konci, ale na začátku zprávy. Zároveň se významně rozšíří uje popis povinností a odpovědnosti auditora.

KONTROLY V PRACOVNÍ NESCHOPNOSTI. Letos od ledna do září zkontrolovali povolení pracovníci okresních správ sociálního zabezpečení 118 419 lidí na tzv. neschopence, tj. každého desátého nemocného. Ve 2 594 případech bylo předistoupeno k udělení postihu za nedodržování lékařem stanoveného „režimu léčby“. Nejvíce postihů bylo uděleno v Plzeňském kraji (391), naopak nejméně v Jihočeském kraji (54). Vyplyvá to z údajů České správy sociálního zabezpečení.

Je dobré zopakovat, že pojištěnec (osoba účastna nemocenského pojištění, neplést se zdravotním pojištěním), který je uznán lékařem dočasně práceneschopným, má nárok na výplatu nemocenského, pokud splňuje zákonné podmínky. Součástí je jeho povinností dodržovat režim dočasně práceneschopného.

Zaměstnavatel může provést kontrolu v případě, pokud poáte ních trinácti dnů pracovní neschopnosti v účetních prvních třech dnech, za kterou se náhrada mzdy nevyplácí. O provedení kontroly může zaměstnavatel také požádat OSSZ. Pracovníci OSSZ mají možnost zkontrolovat nemocného

kdykoliv během doby, kdy je na tzv. neschopence, a ten jim musí kontrolu umožnit.

KUPNÍ SÍLA OBYVATEL česká po třetileté stagnaci roste a je nejvyšší za posledních deset let. V mezinárodním žebříčku 42 zemí podle kupní síly je ČR na 26. místě. Úroveň kupní síly na obyvatele v České republice dosahuje 56,8 procenta průměru Evropy. Ukázala to studie společnosti GfK Czech „*Kupní síla v okresech a obcích ČR 2016*“.

Dohánět vyspělejší evropské země se ČR podle studie zřejmě v nejbližší budoucnosti nepodaří. V posledních sedmi letech kolísá index kupní síly obyvatel ČR podle momentální ekonomické situace mezi 51 a 59 procenty evropského průměru. „*Jsem na tom stále o něco lépe než v tšina dalších zemí střední a východoevropského prostoru. Především Českou republikou je však tradičně Slovensko, již druhým rokem také Slovensko a v letošním roce i Estonsko a Litva,*“ uvádí studie.

Autoři uvádějí, že zjednodušený pohled, který v minulosti rozděloval ČR z hlediska kupní síly na „bohatý západ“ a „chudý východ“, již neplatí. „*Spíše by se dalo hovořit o bohaté metropolitní oblasti, kterou tvoří Praha a střední Čechy, doplněné o některé z krajských metropolí na jedné straně, a dvou problémových oblastech, kterými jsou severozápadní Čechy a severní Morava na straně druhé,*“ uvádí dokument.

Mezi deseti okresy s nejnižším indexem kupní síly je například Znojmo a Písek z Moravy. Nejnižší kupní sílu mají lidé v okresech Bruntál, Jeseník, Děčín, Teplice a Chomutov.

V posledních šesti letech výrazně stoupla kupní síla lidí Plzeňského regionu, v kterých oblastech středních Čech (Kolín, Kutná hora, Nymburk, Rakovník a Kladno) a na jižní Moravě, především na Blanensku, Hodonínsku a Znojemsku.

Praha v úrovni kupní síly na obyvatele zůstává s výrazným nárůstem nejbohatším krajem i městem ČR. Nicméně její index proti průměru českému v posledních sedmi letech o procento klesl – ze 132,3 na 131,3 procenta českého průměru. Pomyslné hranice, vyjadřující rozdíly v kupní síle

mezi metropolí a dalšími oblastmi ČR, se již delší dobu nerozevírají.

Kupní síla obecně udává množství služeb a zboží, které lze při dané cenové hladině koupit za určité množství peněz. Kupní síla se může měnit pomocí cenových indexů.

NESPOLEHLIVÍ PLÁTCI DPH. V říjnu přibylo 269 nových nespolehlivých plátců DPH, nejvíce za poslední tři měsíce. Celkový počet nespolehlivých plátců DPH v ČR tak dosáhl 6 443. Největší počet v uplynulém měsíci obstaraly společnosti s ručením omezeným, s tržbami do 10 milionů korun a se sídlem v Praze. Na 1 000 plátců DPH připadá 14 nespolehlivých. Statistiky zveřejnila za átkem listopadu poradenská společnost Bisnode.

„Na erné listin neplatí DPH jsme ke konci října evidovali 6 443 podnikatelských subjektů, to je 1,4 procent firem, které jsou registrovány k platbě DPH,“ říká analytička Bisnode Petra Štápanová s tím, že stále rostoucí počet nových nespolehlivých plátců DPH jsou mimo jiné důsledkem zavedení kontrolního hlášení DPH, které vstoupilo v platnost na začátku letošního roku, a stát si od nich slibuje pokles daňových úniků.

Nejvíce nespolehlivých plátců je mezi společnostmi s ručením omezeným (4 871, tj. 75,6 procent) a živnostníky (1 078, tj. 17,6 procent). Z pohledu právní formy podnikatelského subjektu ale největší podíl nespolehlivých plátců vykazují evropské společnosti (6,7 procent), společnosti s ručením omezeným (2,5 procent) a družstva (2,3 procent).

Více než 60 procent nových nespolehlivých plátců DPH v říjnu přibylo mezi firmami s tržbami do 10 milionů korun. Druhou nejpočetnější skupinou tvořily společnosti, které tržby podle klasifikace SÚ neuvádí nebo nevykazují.

Více než 40 procent nových nespolehlivých plátců má registrované sídlo v Praze. Následují firmy ze Středního (19 procent) a Jihomoravského (12 procent) kraje. V rámci celé populace firem, které spolehlivě neodvádějí daň z přidané hodnoty, má jejich největší podíl adresu v Praze (37

procent), Jihomoravském (19 procent) a Středním (10 procent) kraji. „V posledních měsících se výrazně zvýšil podíl firem ze Středního českého kraje,“ upozorňuje Petra Štápanová z Bisnode.

ODLIV VÝNOSŮ FIREM Z ČESKÉ REPUBLIKY je nejméně dvakrát vyšší, než by odpovídalo ekonomickým podmínkám v Česku a EU. Nejvýraznější je to v energetice a vodárenství, kde je nejméně dvakrát vyšší odliv výnosů v porovnání s investicemi. Vyplyvá to z analytického materiálu, který se zabývá důsledky odlivu zisků pro českou ekonomiku, kterou zpracoval odbor analýz a informací vlády ČR. Podle ní odliv výnosů z Česka a ze zemí střední a východní Evropy od roku 2005 pokračuje v růstu nových zahraničních investic a reinvestic, což může být pro vývoj ekonomiky rizikové.

Výrazný odliv výnosů je rovněž ve finančním sektoru, ale tam je i velký objem zpětně investovaného zisku. Obdobné je to v automobilovém průmyslu.

„Velký nepřímý odvod zisků se netýká všech oborů. Například u automobilového průmyslu je rovnováha mezi reinvesticemi a ziskem poměrně rozumná. To ukazuje, že tyto firmy to takto myslí vážně. Ale tyto firmy, které mají silový charakter, zejména je to energetika a vodárenství, tak se ukazuje, že náš regulační systém nefunguje docela dobře a je třeba se nad tím zamyslet,“ řekl ke studii šéf poradce předsedy vlády Vladimír Špidla.

Upozornil, že odliv kapitálu z České republiky je větší než součet přílivu investic a peněz z kohezních fondů EU. „Problém není, že je odliv, ale že je to ikrát větší než je obvyklé,“ dodal.

V mezinárodním srovnání má podle studie Česko téměř nejvyšší deficit výnosů v poměru k HDP, a to 7,7 procenta. Větší deficit podle údajů z roku 2015 mají jen Irsko a Lucembursko, které se ovšem vyznačují specifickou strukturou ekonomiky s velkým podílem finančních institucí a nízkými daněmi, díky kterým si je za sídlo volí nadnárodní firmy. Přesně naopak mají země jako Německo, Finsko nebo Francie.

Podle studie je proto potřebné vytvořit nový udržitelný model ekonomiky, který by nebyl

závislý jen na přílivu zahraničních investic. Mezi navrhovaná opatření patří i efektivnější regulace, v kterých odvíjí, zvýšení mezd v podnicích s neúměrnými výnosy ve vztahu k investicím, omezení úctní a daňové optimalizace nebo harmonizace daňového základu na úrovni EU. Studie zmíní i zavedení sektorových daní.

Dalším opatřením je vytvoření jednotné technologické výzkumné instituce schopné poskytovat spolupráci s podnikovou sférou, zavést vzdělávací instituce ve spolupráci s firmami nebo posílení schopností finančního systému poskytovat peníze malým a středním firmám.

Analýza dále ukázala, že prakticky celý růst ekonomiky od roku 2005 je dán expanzí zahraničního sektoru. „*Objem ekonomiky v domácím vlastnictví v reálných hodnotách od roku 1995 nezaznamenal prakticky žádný růst. Ve stejném období vzrostl objem aktiv v zahraničním vlastnictví sedmkrát,*“ uvádí analýza.

ŠVÉDSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA CHYSTÁ DIGITÁLNÍ MĚNU. Jako první významná instituce svého druhu na světě by mohla švédská centrální banka Riksbank začít vydávat digitální měnu. Chce tak reagovat na vzrůstající odklon od hotovosti v zemi. Riksbank je nejstarší centrální bankou na světě a také jako první na světě začala tisknout papírové peníze. Nyní však spouští projekt, který má zjistit, jak by vypadala digitální měna podporovaná centrální bankou a jakým případným problémem by byla vystavena.

Banka doufá, že rozhodnutí o vydávání digitální měny, které říká ekrona, přijme do dvou let. „*Je to stejná revoluce, jako byla papírová bankovka před 300 lety. Co to znamená pro novou politiku a finanční stabilitu? Jak ji navrheme? Jako dobíjecí kartu, aplikaci, nebo nějaký jiný způsob?*“ říká listu Financial Times viceguvernerka banky Cecilia Skingsleyová. Zdůraznila však, že Riksbank považuje digitální měnu za doplněk k bankovkám a mincím, nikoliv za jejich kompletní náhradu.

Centrální banky po celém světě se teprve začínají potýkat s potenciálními problémy digitálních měn, jako je například bitcoin. Riksbank

ale byla nucena začít jednat, protože ve Švédsku se dramaticky snížilo využívání hotovosti. Od roku 2009 počet bankovek a mincí v oběhu ve Švédsku klesl o 40 procent. Zatím ale není jasné, jak by měla digitální měna fungovat: zda jednotlivci budou mít účet u centrální banky, zda budou transakce a rozdíl od hotovosti sledovatelné, či zda budou digitální peníze úrovně.

■ LZ

Nobelova cena za ekonomii

Letošní Cenu Švédské národní banky za rozvoj ekonomické vědy na památku Alfreda Nobela (označovanou zkráceně jako Nobelova cena za ekonomii) získali ekonomové působící v USA Oliver Hart a Bengt Robert Holmström.

Cenu získali za svůj významný příspěvek k teorii kontraktu, která se zabývá uzavíráním smluv mezi ekonomickými aktéry, kdy jedna strana má lepší nebo obsáhlejší informace než strana druhá. Teorie ovlivňuje mnoho oblastí praktického života, od pojistných smluv přes systémy odměňování zaměstnanců až po složité finanční operace. Práce oceněných ekonomů ukazuje, jak se aktéři uzavírající kontrakt mohou dohodnout na vzájemně prospěšném řešení. Oba letošní laureáti rozpracovali všeobecný rámec pro analýzu důležitých problémů v návrzích smluvních vztahů, například jak svázat plat šéfa firmy s výkonem nebo jak efektivně privatizovat podniky ve veřejném sektoru.

Hart a Holmström podle akademie vytvořili nové teoretické nástroje, které slouží k lepšímu pochopení kontraktů v ekonomice a v životě a umožňují vyhnout se nástrahám v podobě smlouvy.

„Jejich výzkum nachází uplatnění v každodenním životě všude tam, kde se jedná o optimální nastavení motivací mezi jednotlivými smluvními stranami, jako například u kupních smluv, smluv o půjčkách, hypotékách úvěrech nebo u zaměstnaneckých smluv,“ uvedl Michal Kejak, editel CERGE-EI, svého pracoviště Univerzity Karlovy a Národohospodářského ústavu Akademie věd ČR.

Teorii kontraktů lze uplatnit například i uzavírání havarijního pojištění. V ideálním světě by například autonehoda, kterou nezavinil lidský faktor, pojišťovna uhradila vzniklou škodu v plné míře. Naopak v případě, kdy za nehodu může nezodpovědné jednání idiota, by pojišťovna neplatila nic.

V realitě ale takové situace nenastávají, respektive je kvůli mnoha okolnostem nejsme schopni odpovědět. Pojišťovna a její klient tudíž musí sjednat takovou smlouvu, která vyváží extrémní.



Oliver Hart



Bengt Robert Holmström

Nástroje, s nimiž Oliver Hart a Bengt Holmström v rámci svých prací p íšli, fungují jako podp rné p ílí e pro obdobné kontrakty.

Dalším p íkladem využití objev dvou letošních nobelist m že být vyhodnocování efektivnosti služeb ze strany ve ejného sektoru. Stát, který chce poskytovat n jaké služby, jako je zdravotní pé e nebo vzd lání, se ásto rozhoduje, zda k tomu použije ve ejný nebo soukromý sektor. Výhodnost dodávky služeb totiž významn závisí na mí e konkurence v daném privátním sektoru. „*P í vysoké konkurenci je soukromé vlastnictví výhodn jší, p í nízké konkurenci potom ve ejné,*“ vysv tluje Kejak.

Holmströмова práce p ísp la také k ur ování výše odm n zam stnanc a vysoce placených manažer . Podle ní totiž nemají být ohodnocováni jenom na základ hospodá ských výsledk firmy. Holmström tvrdí, že odm ny musí brát v potaz i vn jší faktory, které vedení podniku nem že ovlivnit, nap . jak se da í celému odv tíví, ve kterém spole nost podniká. Podle akademie tím lze p edejít ohodnocování i trestání manažer za výsledky, ke kterým vedla š astná i neš astná náhoda.

Hartovou myšlenkou je, že i základní kontrakt v sob musí mít zaneseno, kdo bude mít v p ípad , že smluvní strany spolu nesouhlasí, poslední slovo. Budoucí okolnosti smluvního vztahu jsou totiž nejisté.

Osmašedesátiletý Brit s americkým ob anstvím Oliver Hart p sobí od roku 1993 na Harvardu. Je považován za experta na teorii kontraktu, teorii firem, korporátních financí a zákon ekonomie. Jeho výzkum se soust edí na to, jakou roli hraje p í ízení velkých spole ností jejich vlastnická struktura a smluvní vztahy. Hartova práce pojednává mimo jiné o privatizaci ve ejných služeb a o tom, jak mohou vlády jednotlivých zemí dosáhnout vyšší efektivnosti p í nižších nákladech.

O rok mladší Fin Bengt Robert Holmström je odborníkem na kompenzace pro manažery. V sou asnosti žije v americkém Bostonu a nyní p sobí na Massachusetts Institute of Technolo-

gy. V minulosti p sobil nap . na Severozápadní univerzit , která se nachází v Evanstonu v americkém stát Illinois a na prestižní americké Yaleov univerzit , kde byl profesorem ekonomie a managementu.

■ LZ

Ze zákulisí

Slavnostní předávání certifikátů

Na začátku listopadu proběhlo druhé letošní slavnostní předávání certifikátů. Tentokrát se konalo v pražském Green Garden Hotelu. Certifikáty předali Ing. Jana Pilátová, prezidentka Svazu ú etních R, Ing. Libor Vašek, Ph.D., předseda KCÚ a Ing. Jan Molín, Ph.D. – předseda etické komise KCÚ, který měl v úvodu krátkou přednášku k problematice odpovědnosti a etice profesionálních ú etních.

Ady profesionálních ú etních se rozšířily o jednu ú etní expertku, jednu bilanční ú etní a dvanáct certifikovaných ú etních. Fotografie z předávání naleznete v „Galerii“ na internetových stránkách KCÚ nebo komorovém facebooku.

Klubový večer a snídane s Komorou

Dne 18. října byl pro nás v kavárně Swiss Cheese předřichován opravdu bohatý program. Odstarovali jsme aktivně – hned na úvod nás totiž majitelka kavárny Barbara John naučila, jak připravit tradiční jablono a sýrový švýcarský koláč. Vyzbrojeni zástěrou a sklenkou kvalitního švýcarského vína jsme se s chutí zapojili do přípravy pod vedením Barbary a výsledek naší práce jsme v závěru veškeré možnosti ochutnat. Bohem přeni jsme však neotáleli, nebo ani tentokrát nechyběla odborná přednáška. O problematice „Google Apps“ hovořil certifikovaný lektor Ing. Radek Pohnán. Zlatým hřebem večera byla degustace delikátních švýcarských sýrů.

V Bistru Proti Proudě jsme na podzim snídali hned dvakrát. 10. listopadu jsme měli možnost diskutovat s oblíbeným lektorem Mgr. Ing. Radimem Bláhou o mezinárodním zdatování. Pan



Slavnostní předávání certifikátů



19. klubový večer

Bláha se během své krátké přednášky zaměřil především na problémové oblasti, postavené na zajímavosti z praxe.

O necelý měsíc později jsme tématem trochu odlehčili. Speciální Mikulášská snídaně s MUDr. Hanou Mojžíšovou byla v nově zavedeném zdravém životním stylu i vysokém pracovním tempu. Diskutováno bylo nejen o správně vyváženém jídelníčku, ale také o tom, jak zapojit do svého života pro zdraví nezbytné pohybové aktivity, jak posoudit, které z novodobých dietních programů jsou spíše škodlivé než užitečné, i kterým potravinám je radno se raději vyhnout. Téma Vás velmi zaujalo, proto se v novém roce problematice budeme zajistit v nově zavedeném programu.

XX. sněm Komory

Dne 1. listopadu 2016 se v barokním refektáři v návaznosti na odbornou konferenci „*Bude hra na mezi účetnictvím a daněmi ostřejší?*“ konal již XX. sněm Komory certifikovaných účetních. Kromě standardních mluvenin na programu i několik zajímavějších bodů: především projednávání nových stanov a volbu poloviny členů výboru. Návrh stanov sice byl předem téměř docela vzrušující diskuse se spoustou pozitivních návrhů,



Odborná konference

nakonec však byly schváleny téměř ve všech vodních plochách. Nejvýznamnější novinky:

ČLENSTVÍ PRÁVNICKÝCH OSOB

Členství v KCÚ se rozšíří nejen o fyzické osoby, ale také o právnické osoby, které mají vnitřní účetnictví, vedení účetnictví, vedení daňové evidence zapsané jako podnikání v obchodním rejstříku a statutárním orgánem nebo osobou odpovědnou za výkon činnosti členů KCÚ.

ASPIRANT ČLENSTVÍ

KCÚ se otevírá adeptům systému certifikace, kteří mohou nově již v době svého studia vstoupit do Komory a stát se tzv. aspiranty členství. Budou se moci účastnit aktivit KCÚ a získávat informace poskytované členy, avšak bez možnosti být voleni do orgánů KCÚ a bez práva volit na sněmu KCÚ (komentář k problematice na str. 41–42).

ETICKÁ KOMISE

Etická komise byla doposud ustanovena z rozhodnutí výboru KCÚ a nově se stává voleným orgánem. Jejím předsedou je zejména ve výkladu etického kodexu a jejím předsedou do následujícího termínu voleb je Ing. Jan Molín, Ph.D.

ZMĚNA PŮSOBNOSTI VÝBORU

A DOZORČÍ KOMISE

Dozorčí komise se nově stává odvolacím orgánem ve věci členství a také disciplinárního řízení.

Sněm zvolil staronovými členy výboru Ing. Jolanu Pražákovou a Ing. Zuzanu Pšeničkovou a novou členku Ing. Vendulu Peškovou (viz rozhovor na straně 43). Volba místopředsedy proběhla na jednání výboru v prosinci.

Na sněmu KCÚ byla také zmíněna „*Vize 2018 a dále*“, podle níž „*KCÚ musí být leaderem mezi profesními organizacemi účetní profese a certifikovaní účetní svojí aktivitou formovat její kulturu, nést ve své odpovědnosti a ve spolupráci s partnerskými profesními organizacemi se podílet na tvorbě účetních a souvisejících předpisů.*“

■ LK, LZ

USNESENÍ

XX. SNĚMU KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH konaného v Praze dne 1. listopadu 2016

Sněm Komory certifikovaných účetních:

I. bere na vědomí:

informaci výboru o hospodaření Komory za období I. – III.Q/2016.

II. schvaluje:

- a) zprávu o činnosti výboru Komory za období od předchozího sněmu v souladu s plnění strategie dalšího rozvoje,
- b) zprávu o hospodaření Komory za rok 2015 a účetní závěrku Komory za rok 2015,
- c) zprávy dozorčí a disciplinární komise Komory za období od předchozího sněmu,
- d) výběrem předložený návrh stanov v souladu s doplnění v čl. 2 odst. 1,
- e) výběrem předložený návrh příspěvkového řádu v souladu s změnou názvu, změnou v čl. 2 odst. 3, nahrazení slova příspěvek slovy administrativní poplatek v celém čl. 4 a doplnění v čl. 4 odst. 2,
- f) výběrem předložený návrh novelizace disciplinárního řádu Komory,
- g) výběrem předložený návrh novelizace jednacího řádu sněmu Komory,
- h) výběrem předložený návrh novelizace volebního řádu Komory,
- i) výběrem předložený návrh rozpočtu Komory na rok 2017.

III. neschvaluje:

výborem předložený návrh novelizace směrnice, kterou se stanoví systém kontinuálního profesního vzdělávání.

IV. volí:

- a) Ing. Vendulu Peškovou, Ing. Jolanu Pražákovou a Ing. Zuzanu Pšeničkovou členy výboru Komory,
- b) Ing. Pavla Hejného, Ing. Josefa Homolku, Ing. Jaromíra Hrazdíru, Ing. Danu Kmečovou, Mgr. Ing. Magdalenu Královou, Ing. Václava Mudru, Ing. Pavla Novotného, Ing. Petra Pišou, Ing. Marka Polického, Ing. Jolanu Pražákovou, Ing. Renátu Šlechtovou, Ing. Alici Šrámkovou a Ing. Libora Vaška, Ph.D. delegáty Komory na sněm Svazu účetních ČR dne 15. května 2017.

V. zmocňuje:

výbor Komory k nominaci náhradního delegáta na sněm Svazu účetních ČR v květnu 2017 v případě omluvy některého ze zvolených delegátů.

VI. pověřuje:

členy etické komise doc. Dr. Ing. Hanu Filipczykovou, Ing. Jana Molína, Ph.D. a Ing. Václava Mudru výkonem funkce do následných voleb etické komise.

Zase jedno malé profesní zamyšlení – přibrat, nepřibrat, degradovat, nedegradovat, ...

O čem je řeč? O aspirantech členství v Komoře certifikovaných účetních. Vžiji se na chvíli do role „zpravodaje“ výborem KCÚ navržených (a sněmem již i schválených) nových stanov KCÚ, které tento status osob nově upravují. A proč o tom vlastně píšu? Protože si za mého působení v KCÚ nepamatuji, že by nějaká věc vzbudila takové vášně, proto jsem si vzal trochu za svou obhajobu této novinky.

Mnozí si možná vzpomenete, že obdobná záležitost byla výborem uvažována i v minulosti, na XVII. sněmu konaném v červnu 2014. Tehdy v rámci strategie rozvoje na roky 2014 až 2016, která byla sněmem schválena. Avšak hovořila o mírně odlišném členství v účetnickém systému certifikace. To, že se výbor pokusil tuto myšlenku oživit (mimochodem v souladu s uvedenou schválenou strategií rozvoje) a navrhnout sněmu v pozdější době podobnou není žádná „revolta“ proti české základně, ale, věřte, že v kontextu s dalšími skutečnostmi velmi promyšlený krok. Jistě víte, že vytvoření nových stanov KCÚ bylo vyvoláno nejen novým občanským zákoníkem a transformací Svazu účetních ČR, ale také usnesením minulého XIX. sněmu z června 2015, který vypracování návrhu nových stanov výboru uložil. Vytváření nových stanov výboru připravoval v zádech mým, nejednalo, a ani se nemohlo jednat, o nic překročího, co by bylo hotové za týden. Do tvorby návrhu nových stanov zasáhla i právní stanoviska a byl projednán také dozorčí komisí KCÚ. Jeho tvorba tak nebyla jen výsostným posláním výboru KCÚ.

Samotný výbor KCÚ návrh nových stanov diskutoval tak, jako možná nic jiného, co si za mého působení pamatuji. Co mělo, to názor; ale to zda aspiranturu na členství v KCÚ do nových stanov zahrnout či nezahrnout nebylo též. Hlasování o tomto bylo jednoznačné „pro“, jediné „ale“ bylo v tom, jaký postoj tentokrát zaujme česká základna, a kolik zvolené návržené řešení bylo de facto zmírněno, resp. zda to zase nebyla zbytečná

práce nebo zda se to podaří u české základny prosadit – vysvětlit. Přestože byl náš návrh v zásadě plně v domnění prospěšný pro KCÚ a nepoškozením Vás, členy, jsme, upřímně řečeno, velkou obavou.

O čem, ale v jádru věci jde? Nejde o to, jak bude podléhat status nazván (kandidát, adept, ekatel, ...), což výbor kromě jiného také diskutoval, ale co bude reálně znamenat. KCÚ je profesní organizací postavenou na dobrovolném členství a otevřenosti pro všechny, kdož projdou certifikací účetních. Z každoročních zpráv výboru můžete vidět, že vlivem mnoha ovlivnitelných i neovlivnitelných faktorů počet členů v posledních letech klesal. Demografický vývoj (tj. odchod účetních profesionálů do důchodu a zvyšující se počet nových členů) nezastavíme a vidíme to nejen v našem oboru, preference studentů k mezinárodně uznávaným certifikacím typu ACCA nebo studia MBA na úkor domácích certifikací, by také kvalitních, je všeobecným trendem, a to i po tu rozporuplných účetních bez certifikace je faktem. Tak se ptám, co s tím jako KCÚ můžeme udělat, sami asi těžko něco, by jako Komora máme nějaké společné základní poslání. Buďme rádi, že přes to všechno stále existují lidé, kteří se chtějí v účetní profesi certifikovat a chtějí být členy KCÚ. V kontextu uvedeného mi pak logicky vychází, že není nic proti němu, jít vstříc tomu, kterým není profesní účetních lhostejná a kteří se chtějí jakkoliv zapojit do činnosti KCÚ (byť i jen pasivně „patřit k tomu společným účetním profesionálům“ a občas vyplnit na webu

anketu). Pokud se bude jednat o aktivní lidi, tím lépe. Dejme jim možnost, vezmeme je „pod svá křídla“ s tím, že až dokončí certifikaci, budou právoplatní „naši“, členové KCÚ.

Zásadně nemohu souhlasit s tím, že při přijímáním aspirantů členství dojde k degradaci certifikátů členů KCÚ nebo členů samotných. Jak by mohlo, když aspirant nebude členem (!) a aspiranti ve vztahu ke KCÚ mohou v zásadě jen málo oproti členům. Jako pozitivní vnímám to, že jsou to jakýmžto způsobem sobě ve stanovách uchopení, jen tak bezprizorně bychom je asi těžko oslovili, zaujali, nalákali, ... Práva a povinnosti aspirantů vs. členů byla výborem velmi pečlivě porovnávána a projednávána a nepochybuji o tom, že by ten který z členů výboru neměl pít o tom na mysl o ochranu a jednoznačné postavení členů KCÚ. Z mého pohledu jsem rád za jakoukoliv aktivitu členů v KCÚ a pokud by tato aktivita byla i ze strany těch, kteří se členy teprve stát chtějí, pro ně neuchopit, pro ně s nimi nepracovat a za to jim poděkovat by jen určitým uznáním jejich statusu? A ruku na srdce, jak také zaznamenalo na straně těch, nebude se jednat o desítky, ale pokud, tak o jednotky aspirantů. Tedy nic, co by mohlo

sebe méně podkopávat lenskou základnu, ba dokonce ji degradovat.

A jako vždy, budu rád za jakýkoliv názor k tomuto tématu (nebo i jinému, které Vás trápí), a už ve stejném do dalších Bulletinů, nebo soukromě na můj komorový e-mail.

■ Ing. Petr Píša, CAE

UPOZORNĚNÍ

Vážení členové Komory certifikovaných účetníků, dovoluji si Vám připomenout, že **členský příspěvek na rok 2017 má být, v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. v) stanov Komory, uhrazen do 31. ledna 2017. Upozorňuji, že úhrada příspěvku do konce letošního roku je podpořena třemi body v motivačním programu (viz internetové stránky Komory).**

Výše příspěvku činí 2 000,- Kč. Z důvodu mateřské a rodičovské dovolené, dlouhodobého včasně nebo sociálních důvodů lze požádat o snížení lenského příspěvku.

Platbu poukažte, prosím, na účet č.:

43-1434590217/0100

variabilní symbol je Vaše lenské číslo = číslo certifikátu

Do konce ledna má být také zasláno, v souladu s čl. 8 odst. 1 stanov, kterou se stanoví systém KPV, **hlášení o plnění KPV za rok 2016.**

Ing. Ladislav Zemánek, tajemník

Rozhovor s Ing. Vendulou Peškovou, členkou výboru Komory



Ing. Vendula Pešková je absolventkou oboru Účetnictví a finanční řízení podniku Vysoké školy ekonomické v Praze. Účetní expertka, IFRS specialista. Členka metodické rady pro podnikatelské subjekty SÚ od roku 2013. V současné době působí v Mazars s.r.o. jako manažerka účetního oddělení (metodika účetnictví společnosti v ČR a členka mezinárodní pracovní skupiny zastřešující metodiku účetnictví celé skupiny Mazars). Členkou Komory je od roku 2006. Na listopadovém sněmu byla zvolena do výboru Komory.

Účetnictví jste vystudovala. Této profesi jste se chtěla věnovat vždy?

Účetnictví jsem za ala studovat na Obchodní akademii. Po ukončení střední školy jsem chtěla pokračovat ve studiu. Protože mě účetnictví bavilo, rozhodla jsem se z nabídky vysokých škol pro Vysokou školu ekonomickou – fakultu financí. Nečekala bych, že v té době jsem měla jasnou představu, zda se chci věnovat účetnictví v praxi.

Během studia na vysoké škole jsem současně pracovala v různých oborech (v cestovním ruchu i v kanceláři). Měla jsem několik pracovních nabídek z oboru cestovního ruchu. Nakonec jsem se po složení státních zkoušek rozhodla pro účetnictví. Dostala jsem pracovní nabídku na pozici asistent auditora ve společnosti Mazars. Po čtyřech letech práce na pozici asistent auditora v této společnosti přišla nabídka přejít do oddělení externího zpracování účetnictví pro klienty a já se rozhodla ji využít. V tomto oddělení pracuji dodnes.

Co Vás na této práci baví?

Ikdyž bych byla neznalá o problematice se mi zdá, že práce účetní je rutinní a nezajímavá, nemohu souhlasit. I po více než šestnácti letech v oboru se stále seznamuji s novými věcmi. Každý nový klient mě čím dál více obohacuje, u každého nového klienta musím řešit nové situace. To mě neustále vpravená a nedovolí mi „usnout na vavřínech“.

Na sněmu jste byla zvolena členkou výboru. Proč jste se rozhodla pro kandidaturu?

Doufám, že díky mé zkušenosti z práce v mezinárodním účetním prostředí mohu přinést do výboru nápady, jak zatraktivnit účetní profesi v České republice.

Jak vnímáte roli KCÚ v oboru? Proč by měli profesní účetní být členy? Kam by měla Komora směřovat své úsilí?

KCÚ vnímám jako organizaci, která by měla přispět k rozvoji a zkvalitnění účetní profese v České republice. Doufám, že do budoucna členové profesní komory budou klienty upravení předně, protože budou vnímáni jako profesionálové ve svém oboru, kteří dokáží klientovi dodat kvalitní služby. Domnívám se, že KCÚ by měla i nadále usilovat o legislativní úpravu účetní profese, tak jako tomu je v jiných zemích.

Účetnictví u nás není stále náležitě oceněnou profesí. Proč?

Myslím, že to souvisí s úrovní znalostí klientů a s kvalitou účetnictví. Jsou klienti, kteří nejsou schopni učinit rozhodnutí na základě výstupů z účetnictví a profesi účetnictví degradují jen na práci „přepisování čísel“. Domnívám se, že klienti, kteří chápou přidanou hodnotu účetnictví a dokáží výstupy z účetnictví využívat, práci účetnictví oceňují. Rovněž záleží na kvalitě účetnictví, zda se dokáže, či nedokáže vcítit do práce klienta a podle toho mu dávat cenné rady.

Vaše profesní dráha je zatím výhradně spojena s nadnárodní společností. Předpokládám, že máte poznatky ohledně postavení profesních účetních z jiných zemí. Jaké zkušenosti s českými klienty? Některé zásadní rozdíly mezi českými a zahraničními klienty?

Ano, v naprosté většině případů pracuji pro zahraniční klienty, kteří se rozhodli otevřít pobočku v České republice a já a můj tým je doprovázíme v různém stádiu jejich podnikání na českém trhu. Hlavní rozdíl mezi českým a zahraničním klientem vidím v rozdílné kultuře a s tím spojeném chování. Moje práce je lépe ceněna a vnímána zahraničními klienty, kteří nás berou jako rovnocenného partnera a nezpochybují naši radu. Český klient podporu, kterou mu dávám, považuje za samozřejmost a jednoduchou věc, za kterou nenáleží žádný honorář. Český klient má tendenci obdržet rady zpochybnit.

Děkuji za rozhovor!

Ing. Ladislav Zemánek



Σ 2017



KOMORA
CERTIFIKOVANÝCH
ÚČETNÍCH

Vám přeje poklidné Vánoce a hodně energie
do konsolidace v roce 2017!



Partner
Komory
certifikovaných
účetních



RENOMIA

Poskytujeme špičkové poradenské služby v oblasti pojištění a risk managementu.

Ceníme si své nezávislosti, která nám umožňuje stát vždy na straně klienta

Spolupracujeme se stabilními pojišťovacími společnostmi v ČR i zahraničí a pečlivě posuzujeme desítky pojišťovacích produktů. S Vámi pak vybíráme tu nejvhodnější kombinaci a zároveň využíváme své velikosti k vyjednání těch nejvýhodnějších podmínek. Rychle, pro Vás a s radostí.

- Detailně známe český i mezinárodní pojišťovací trh
- Přinášíme poradenský přístup založený na znalostech oborů a našich specializacích
- Zajistíme rychlou likvidaci škod
- Poskytujeme všechny druhy pojištění podle potřeby

Mgr. Ivana Němečková
mobil: +420 734 794 876
ivana.nemeczkova@renomia.cz

Od 1.1.2017 RENOMIA, a. s., zajišťuje správu rámcových pojistných smluv Komory certifikovaných účetních pro **pojištění profesní odpovědnosti za újmy** i pro pojištění dalších podnikatelských rizik, na jejichž základě máte možnost zajistit si pojistnou ochranu za výhodnějších podmínek než prostřednictvím individuálních pojistných smluv.

Rádi Vám poskytneme bližší informace.

SLOUŽÍME VÁM S RADOSTÍ

www.renomia.cz

