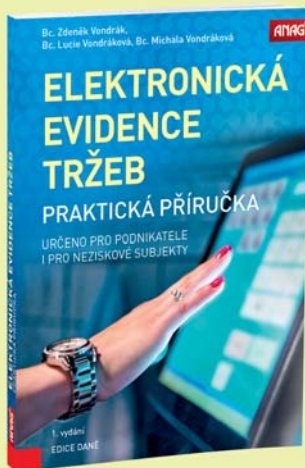


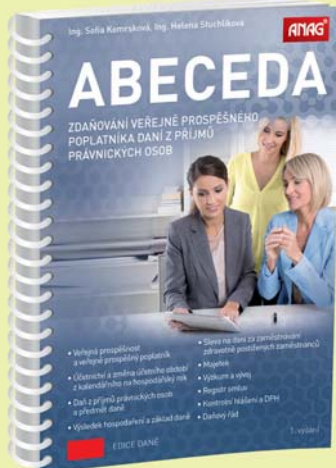
Bulletin

Komory certifikovaných účetních
Legislativa – komentáře – informace





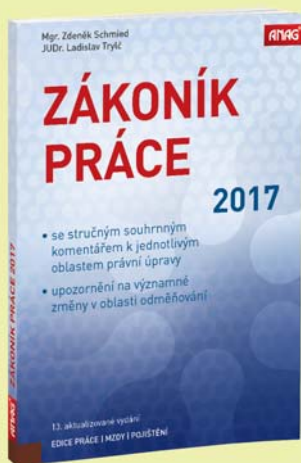
264 stran
brožovaná **299 Kč**
obj. kód 5686



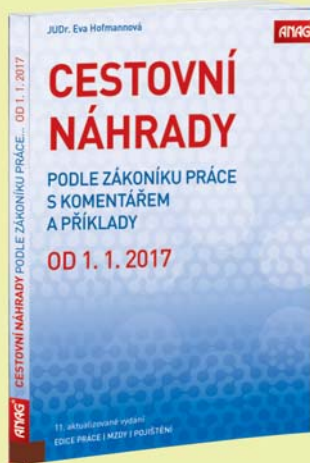
240 stran
krouž. vazba **449 Kč**
obj. kód 2394



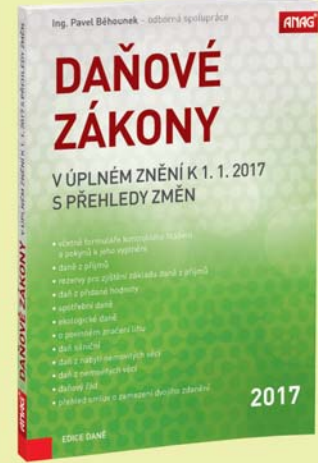
cca 336 stran
brožovaná **cca 330 Kč**
obj. kód 5702



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 přestupky 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 Píša, 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 pracovně 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 daněmi 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 oné ostřejší hraně směřuje.

Nemalý kus práce znamenala také příprava každoročního sněmu KCÚ, který navazoval na odbornou konferenci. Hlavním těžištěm jeho přípravy na straně výboru KCÚ bylo vypracování návrhu nových stanov s některými zcela novými prvky a s tím souvisejících změn v dalších normách KCÚ. Dlužno dodat, že diskuse k tomuto byla užitečná a dlouhá, nicméně sněm návrh nových stanov finálně schválil a věřím, že jejich možnosti posunou KCÚ zase o krůček dál.

V Bulletinu jsme se tentokrát zaměřili především na konsolidovanou účetní závěrku sestavovanou prvně 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 přestupky a řízení o nich.

Dovolte mi, abych Vám na závěr touto cestou poděkoval za aktivitu, kterou jste někteří z Vás ve vztahu ke KCÚ vyvíjeli a z profesního hlediska ocenil vytrvalost a výdrž ve Vaší práci coby 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 mě napadá jedno přání speciálně do našich řad – minimum anebo nejlépe žádné správné delikty v účetnictví od správce daně. Příjemně 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 přitížení těm podnikům a odpovědným osobám, které nemají znalosti takovou konsolidaci udělat a proč je tak nařizováno, když ani nejsou uživateli těch potenciálních konsolidovaných účetních závěrek. Asi všichni víme, že když se nám něco nelíbí, najdeme řadu důvodů, proč tomu tak je a snažíme si svůj postoj obhájit. A těžce se nám přijímá opačný názor. Díky tomu možná měli někteří zaslepené oči, činili předčasné závěrky, aniž by pořádně nastudovali nově přijatou úpravu, která může vést i k tomu, že některé podniky s povinnou konsolidací povinnost nově nemají. Čas plynul a zajisté mezi námi jsou tací, kteří si tu konsolidaci ještě neuvědomují dnes, netuší, co je čeká, případně si ji uvědomili 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 nově týká? 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 korpora-

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

- obchodní společností (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
- ovládající osobou. Pro vyjasnění ovládající osoby je třeba přejít do ZOK, podle něhož je ovládající osobou (tzv. mateřskou obchodní korporací) taková osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv (ta je tzv. ovládanou osobou neboli dceřinou obchodní korporací). ZOK současně upravuje základní rámec pro vymezení ovládání (tj. rozhodujícího vlivu neboli kontroly) v § 74 a § 75¹. V té 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 může být vymezen vlivem na jmenování a odvolávání většiny osob, které jsou členy statutárního nebo dozorčího orgánu. ZOK uvádí, že rozhodující vliv může mít i obchodní společnost, která drží 40% podíl hlasů (jde o situaci tzv. de facto ovládání, kdy není drže na většina, přesto je identifikován rozhodující vliv), pokud jiná osoba, případně osoby jednající ve shodě, nenakládá se stejným nebo vyšším podílem.

Pokud tedy s uvážením úpravy ZOK jedna spo-

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

lečnost má rozhodující vliv v jiné společnosti, vytváří se vztah ovládající a ovládané společnosti (podle ZOK), potažmo konsolidující a konsolidované účetní jednotky (podle zákona o účetnictví), které spolu tvoří tzv. skupinu účetních jednotek a pro další úpravu je třeba se vrátit do účetních předpisů.

Skupiny účetních jednotek jsou vymezeny nově v § 1c zákona o účetnictví, přičemž **malou, resp. střední skupinou účetních jednotek** je ta skupina složená z konsolidující a konsolidovaných účetních jednotek, která na konsolidovaném základě 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 účetních jednotek, která na konsolidovaném základě k rozvahovému dni **překračuje alespoň dvě z hraničních hodnot uvedených v tabulce č. 1.**

Kategorizace skupin účetních jednotek je zásadní, neboť v § 22a zákona o účetnictví je poté jasné stanoveno, že malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavit KÚZ s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu (viz § 1a zákona o účetnictví). Při opačném 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 účetní závěrku. Letným pohledem lze dojít k závěru, že se snížily limity pro povinnou konsolidaci, a tudíž více účetních jednotek bude od roku 2016 podrobena konsolidaci. **Do konce roku 2015** platila povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud byla **naplněna dvě z následujících tří velikostních kritérií:**

- aktiva celkem více než 350 mil. Kč, přičemž za aktiva celkem byl brán úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o korekci, tj. jednalo se po posouzení celkové brutto hodnoty aktiv;
- roční úhrn čistého obratu více než 700 mil. Kč, přičemž za roční úhrn čistého obratu byla brána výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti, čímž došlo k odhadu roční hodnoty;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250.

Stará a nová kritéria shrnutá v tabulce č. 2 tvoří **hodnoty, které jsou nesrovnatelné** – výjimkou je kritérium průměrného počtu zaměstnanců. Při srovnávání nové a staré úpravy a velikostních kritérií nelze brát pouze jejich číselné hodnoty, ale je třeba si uvědomit následující **rozdíly v jejich výpočtu**, přičemž rozhodování o povinnosti konsolidace díky tomu pak nutně nemusí být tak jednoznačné:

Tabulka č. 1

| | Aktiva celkem (netto hodnota) | Roční čistý obrat celkem | Průměrný počet zaměstnanců |
|--------------------|----------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| Malá skupina ÚJ | Do 100 mil. | Do 200 mil. | Do 50 |
| Střední 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 č. 2

| Kritérium | Do konce 2015 | Od 2016 |
|----------------------------|---------------|----------|
| Aktiva celkem | 350 mil. | 100 mil. |
| Roční čistý obrat | 700 mil. | 200 mil. |
| Průměrný počet zaměstnanců | 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 vyčíslení 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 současně vyčísleny oprávkou a opravné položky ve výši 250 mil. Kč a nevyrovnané vnitroskupinové pohledávky (např. půjčka mateřské společnosti poskytnutá dceřiné společnosti plus určitá výše obchodních pohledávek) ve výši 60 mil. Kč.

Podle kritérií platných do konce roku 2015 by společnost naplňovala 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 naplněno 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, přičemž vnitroskupinové výnosy činí 60 mil. Kč (např. výnosové úroky z vnitroskupinových půjček, výnosy za řízení dceřiné 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 případné znalosti a posuzování starých kritérií. Nová kritéria zároveň podněcují potenciální konsolidující účetní jednotku sestavit „pracovní“ konsolidované účetní výkazy – rozvalu a výkaz zisku a ztráty a podle nich posoudit, zdali opravdu vzniká povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a souběžně s ní také vzniká povinnost jejího

ověření auditorem, protože tak stanoví § 22. Až budete tedy posuzovat „svou“ skupinu účetních jednotek, zdali má povinnost konsolidace, nepostačí pouze prostý součet netto hodnoty aktiv všech uvažovaných účetních 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 účetní předpisy na rozdíl od IFRS vnímají KÚZ až jako druhotný výstup při naplnění vymezených kritérií a nepostačuje jen existence ovládnání, jsou účetní jednotky, konkrétně potenciální konsolidující účetní jednotka nucena průběžně posuzovat velikostní kritéria, zdali ji tedy povinnost konsolidace vzniká nebo ne, případně zdali ji povinnost nezanikla vůči minulosti, kdy konsolidovat musela.²

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

Ilustrace určení rozhodného data povinnosti konsolidace

Je-li k 31. 12. 2015 identifikována střední skupina účetních jednotek, má povinnost sestavit za rok 2016 konsolidovanou účetní 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 účetní závěrku.

k 31. 12. 2016 naplní kritéria malé skupiny účetních jednotek a potvrdí toto i k 31. 12. 2017, bude sice ještě za rok 2017 sestavovat KÚZ, ale od roku 2018 přejde do kategorie malé skupiny účetních jednotek a za rok 2018 již povinnost sestavení KÚZ mít nebude. Obdobně lze uvážit obráceně, tj. je-li k 31. 12. 2015 identifikována malá skupina účetních jednotek, nemá povinnost sestavit za rok 2016 konsolidovanou účetní závěrku. Pokud však k 31. 12. 2016 naplní kritéria střední (nebo velké) skupiny účetních jednotek a potvrdí toto i k 31. 12. 2017, nebude sice ještě za rok 2017 sestavovat KÚZ, ale od roku 2018 přejde do vyšší kategorie skupiny účetních 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 účetnictví v § 22a a poskytuje osvobození pro konsolidující účetní jednotku ze sestavení konsolidované účetní závěrky, pokud ta je současně konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou do **vyššího konsolidačního celku v rozsahu úpravy Směrnice** (tj. práva členských států EU). Bezproblémové osvobození nastává v případě, kdy vyšší konsolidující účetní jednotka drží 100% majetkový podíl v diskutované konsolidující účetní jednotce. Pokud nedrží 100% podíl a existují menšinoví vlastníci, nesmí Ti proti nesestavení KÚZ vystupovat – detailní úprava viz § 22a a zákona o účetnictví.

Ilustrace osvobození z povinnosti konsolidace

Česká mateřská společnost vlastní 100% majetkový podíl v jiné české společnosti (dceřiná společnost) a současně je vlastněna z 90% německou společností. Česká mateřská a dceřiná společnost dohromady tvoří střední skupinu účetních jednotek a mateřská společnost jako konsolidující účetní jednotka by měla sestavit KÚZ. Z této povinnosti se může osvobodit tím, že výsledky mateřské i dceřiné společnosti budou zahrnuty do KÚZ vyššího konsolidačního celku německé společnosti. Současně nesestavení KÚZ schválili ostatní (menšinoví) vlastníci mateřské společnosti (drží 10% majetkový podíl). Vyšší KÚZ musí být zároveň připravena v českém jazyce a zveřejněna.

Zásadní pro osvobození je fakt, že vyšší mateřská společnost je v úpravě evropské legislativy. Pokud je vyšší mateřskou společností neevropská společnost, např. asijská, nelze osvobození využít.

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

Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje konsolidující účetní jednotka (tj. mateřská společnost) a povinnost podrobit se konsolidaci mají v prvé řadě ovládané osoby, tj. konsolidované účetní jednotky, resp. dceřiné společnosti. Mateřská společnost a všechny její dceřiné společnosti (přímo nebo nepřímo ovládané skrz jiné dceřiné společnosti) tvoří tzv. **konsolidační celek**. Do konsolidačního celku nemusí být zahrnuta dceřiná společnost, pokud (viz § 22a, odst. 2):

- nelze získat informace pro konsolidaci bez nepřiměřených nákladů a bez zbytečného zdržení; vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví mluví v této souvislosti o mimořádně výjimečných případech, mělo by se s podmínkou pracovat v praxi velmi citlivě;
- podíly v dceřiných společnostech jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje;
- přísná a dlouhodobá omezení podstatně brání konsolidující účetní jednotce ve výkonu jejich práv ohledně nakládání s majetkem nebo řízení dceřiné společnosti; de facto zde dochází k určitému narušení existence ovládaní.

Konsolidující účetní jednotka tak nemá povinnost sestavit KÚZ, pokud její konsolidované účetní jednotky mohou být vyloučeny z konsolidace (podmínky viz výše) nebo **ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivé i v úhrnu nevýznamné**. Zde je určitě na místě vhodná diskuse s auditorem, který by měl KÚZ případně ověřit.

Konsolidovanou účetní závěrku však netvoří pouze společnosti zahrnuté do konsolidačního celku, ale je v ní zobrazen také dopad účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených. Pokud tedy konsolidující účetní jednotka sestavuje KÚZ, musí v ní zachytit příslušnými metodami (viz dále) také majetkové účasti se společným nebo podstatným vlivem:

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

celku ovládají jinou osobu, přičemž 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, přičemž mají uzavřenu smlouvu vymezující jejich společná práva a povinnosti vůči společnému podniku. Ani jeden z vlastníků není v postavení, které mu dovoluje rozhodovat, ale řídí společně a na zásadních finančních a provozních záležitostech se musí shodnout. Výsledky společného podniku tak budou zahrnuty do KÚZ příslušnou konsolidační metodou (konkrétně 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 většinový 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 většinový vlastník se může rozhodovat podle svého vlastního uvážení. Výsledky společného podniku tak budou zahrnuty do KÚZ příslušnou konsolidační metodou (konkrétně metodou konsolidace ekvivalenc).

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 současnosti 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 něhož

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 přehled o peněžních tocích a přehled 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 pracovní 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 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 nepřiměřených nákladů a bez zbytečného zdržení (avšak je uvedeno pouze v mimořádně výjimečných případech, za což jen nechuť vedení konsolidující účetní jednotky považovat nelze), případně uvážit významnost dceřiné společnosti (možná nekonsolidovat zpětně všechny dceřiné společnosti, ale rozumně posoudit složení konsolidačního 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. Přejícná 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, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohu. V českých účetních předpisech byly přehled

o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu dlouhodobě dobrovolnými účetními výkazy a jejich sestavení bylo závislé na uvážení a rozhodnutí účetní jednotky. Kategorie účetních jednotek zavedly nově 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 příloha a součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (viz § 64, odst. 1 vyhlášky). V důsledku tak mohou vznikat otázky, zdali má povinnost střední (velká) skupina účetních jednotek při sestavení KÚZ zpracovat taktéž přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, když tuto povinnost má střední a velká účetní jednotka přímo ze zákona o účetnictví, ale rozsah KÚZ vyplývající z vyhlášky toto nestanoví.³

Obecně tedy lze doporučit, aby KÚZ ty 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 přehled o peněžních tocích a přehled 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. Jádrem 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 vč. uvážení přecenění (ocenění aktiv a závazků dceřiných společností vychází z jejich ocenění reálnou hodnotou ke dni akvizice) a přetřídění 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 (např. pře prodej 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 výši 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 výši odpovídající podílu v držené konsolidující účetní jednotce) a **konsolidace ekvivalencí**, pomocí níž dochází k ocenění majetkové účasti v přidruženém podniku ve výši podílu na jeho vlastním kapitálu.

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

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

⁴ Jejich použití je ilustrováno v příkladu dále.

poskytne variantní zjednodušené řešení výpočtu konsolidačního rozdílu, nelze-li použít přístup požadovaný českými předpisy.

JAK TECHNICKY NA VÍCEÚROVŇOVOU KONSOLIDACI?

Je-li konsolidační celek ve své struktuře složitější a dceřiné společnosti drží další dceřiné společnosti a lze identifikovat přímé i nepřímé ovládání z úrovně konsolidující účetní jednotky, připadají v úvahu dvě techniky zpracování konsolidace:

- přímá konsolidace, při níž mateřská společnost konsoliduje přímo všechny své dceřiné společnosti bez ohledu na strukturu konsolidačního celku, a
- postupná konsolidace po jednotlivých úrovních konsolidačního celku, tj. dceřiná společnost nejdříve zkonsoliduje svoji dceřinou společnost a mateřská společnost poté zkonsoliduje jejich konsolidaci). Výběr postupu je na konsolidující účetní jednotce.

Většina automatizovaných systémů funguje na bázi přímé konsolidace, při níž jsou vztahy v konsolidačním celku převedeny do podoby přímých vztahů mezi mateřskou společností a každou dceřinou společností. Při tomto převodu je třeba si uvědomit přepočty vlastnických podílů.

Ilustrace přepočtu vlastnických podílů potřebná pro víceúrovňovou konsolidaci

Mateřská společnost drží 80% podíl v dceřiné společnosti X (přímá dceřiná společnost), která dále drží 60% podíl ve své dceřiné společnosti Y (nepřímá dceřiná společnost). Pro účely konsolidace mateřská společnost ovládá obě dceřiné společnosti, přičemž:

- v dceřiné společnosti X vlastní 80% podíl a
- v dceřiné společnosti Y vlastní 48% podíl (určený jako součin přímých vztahů 80 % a 60 %).

Ilustrace použití metody plné konsolidace

Společnost M pořídila 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, částku 70 000 tis. Kč tvořily hospodářské výsledky minulých let a zbývající částka představuje identifikované přecenění 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, přičemž oddělení konsolidací má k dispozici následující rozvahy a výkazy zisku a ztráty jednotlivých společností (ve zjednodušené struktuře) (tabulka č. 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, přičemž k datu akvizice byl identifikován rozdíl v ocenění pozemku ve výši 50 000 tis. Kč.

Co říkají české účetní předpisy?

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

- Finanční investice v dceřiné společnosti je oceňována mateřskou společností ve výši pořizovacích 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 konsolidačního celku (tj.

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

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

- Dceřiná společnost prodala mateřské společnosti v listopadu 20X4 zboží za 2 000 tis., které původně pořídila 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 peněžně vypořádána a společnosti evidují zůstatky v rámci obchodních vztahů.
- Konsolidační rozdíl je odpisován rovnoměrně po dobu 20 let.

Co říkají české účetní předpisy?

Podle ČÚS 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

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

Pořizovací cena finanční investice = 140 000 tis. Kč
Čistá aktiva dceřině 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 ČÚS 020, odst. 4.2.5. je rozdílem mezi pořizovací cenou podílu v dceřině společnosti a nabyvaným podílem na reálném oceněním čistých aktiv dceřině společnosti k datu akvizice.

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

Tabulka č. 3

| (v tis. Kč) | M | D |
|---|------------------|----------------|
| Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) | 600 000 | 180 000 |
| Finanční investice (FI) v dceřině 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 propočtech 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 rozdělení 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 = $0,8 * 100\ 000$ tis. Kč = 88 000 tis. Kč
- vytvářející menšinový podíl = $0,2 * 110\ 000$ tis. Kč = 22 000 tis. Kč

Dopad transakce předprodeje zboží od dceřiné společnosti k mateřské společnosti vede k vyloučení nerealizovaného vnitroskupinového zisku z ocenění zásob (evidovaný v individuální účetní závěrce M) a současně z výsledku, který je rozdělován mezi mateřskou společnost 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. Současně bude vyloučen z obchodních pohledávek, resp. závazků vzájemně nevyrovnaný zůstatek 2 000 tis. Kč.

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

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

Tabulka č. 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 č. 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 zůstatků a transakcí.

Menšinové podíly jsou v konsolidované rozvaze prezentovány odděleně pro jednotlivé složky vlastního kapitálu (viz §65 vyhlášky) (tabulka č. 5). V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty musí být konsolidovaný výsledek hospodaření rozlišen na podíl patřící mateřské společnosti a menšinový podíl (viz §66 vyhlášky). Úprava výkazu zisku a ztráty spočívá ve vyloučení tržby dceřiného podniku (2 000 tis. Kč) a hodnoty prodaného zboží z nákladů mateřské společnosti ($\frac{1}{2}$ ze 2 000 tis. Kč = 1 000 tis. Kč) a hodnoty neprodaného zboží z nákladů dceřiného podniku ($\frac{1}{2}$ z 1 800 tis. Kč = 900 tis. Kč).

CO/KDO ZA TO VŠE MŮŽE?

Závěrem lze uvést, že změny v úpravě konsolidací vycházejí z novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), která nabyla účinnosti 1. ledna 2016 a byla připravena v důsledku nové evropské účetní směrnice (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách něk-

terých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/EU a o zrušení směrnice 78/660/EHS a 83/349/EHS). Novela v souladu se Směrnicí zavedla kategorizaci účetních jednotek a velikostní kritéria pro rozlišení mikro, malých, středních a velkých účetních jednotek. Současně s tím byla nastavena kategorizace skupin účetních jednotek a došlo k vymezení malé, střední a velké skupiny účetních jednotek. S kategoriemi se otevřel prostor pro nastavování různých požadavků a trend by měl být takový, že mikro a malým účetním jednotkám kategorizace ulehčí oproti minulosti, zatímco středním a velkým podnikům kategorizace přitíží. A jednou z oblastí je přístup ke konsolidaci.

■ Ing. Libor Vašek, Ph.D.



ING. LIBOR VAŠEK, PH.D.

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

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) zařazujeme 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 např. nově přijaté zakázky, na které dosud nebyly vynaloženy žádné náklady.

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

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

Pro připomenutí, do roku 2015 bylo v daném

odstavci obsaženo rozdělení typů výroby a k nim přiřazeno následující doporučené ocenění:

- a) výroba s krátkodobým nepřetržitým cyklem – přímý materiál (PM), výrobky a polotovary PM + PMZ (přímé mzdy) = PN (přímé náklady),
- b) hromadná a velkosériová výroba – PN,
- c) malosériová, kusová a zakázková výroba – PN.

Nyní ale ze znění definice vyplývá, že i společnosti, kterým stačilo do 31. 12. 2015 ocenění v PN by měly velmi uvážlivě (ne-li nezbytně) přejít i k alokování příslušného 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 změně účetní metody účtováno“

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 naznačovala) – což např. u kategorie společností ad b) a c) v označení roku 2015 znamená zcela jistě přehodnocení ocenění, pokud používaly jen PN.

Po počátečním „úleku“, že je nutno změnit způsob ocenění NV je třeba pokračovat ve strážlivé úvaze ohledně způsobu oceňování – zda rovnou **ve skutečné výši** (bylo by ideální, ale podaří se pouze u malého procenta výkonů) – nebo **ve výši kalkulované** (plánová kalkulace, měla by vycházet z technologické přípravy výroby, což znamená určit náročnost výroby od materiálu přes jednotlivé operace).

Pro konkrétní výrobu se použije **operativní kalkulace**, která vychází z plánové kalkulace, ale zohledňuje konkrétní konstrukční a technologické změny, např. v důsledku použití specifických druhů materiálů, použití kooperací namísto vlastních výkonů pracovníků, atd. Skutečné náklady na konkrétní výrobní zakázku mohou však být v konečném výsledku i přesto odlišné, např. z důvodu vyšší zmetkovosti v rámci dané výroby. Zohlednění těchto skutečností by měla poskytnout **výsledná kalkulace** – v níž je po skončení období třeba provést přepočítání na skutečné N a vyčíslit rozdíly, které mohou být podstatné – a provést jejich účetní ošetření).

Z hlediska tohoto je významná úloha účetního software, kterým společnost disponuje a jeho propojení s evidencí výroby (samozřejmě je vhodné mít k dispozici manažerské rozhraní daného software, které by průběžně umožňovalo sledování a vyhodnocování relevantních údajů v příslušných sestavách). K tomu přistupuje správně vytvořená účtová osnova, jenž umožňuje jasné rozlišení nákladů na přímé a režijní (to znamená podrobné vymezení obsahové náplně analytik jednotlivých nákladových účtů, správně nastavené číselníky středisek).

Pro odpovídající přiřazení nepřímých (režijních) N na kalkulační jednici je třeba uvažovat o volbě vhodné **rozvrhové základny**. Základním požadavkem na její určení je, aby byla jak k rozvrhovaným nákladům, tak i k předmětu rozvrhování v příčinné souvislosti (obvykle se – z důvodu jednoduchosti – uvažuje o stanovení režijní přírážky na úrovni buď PM nebo PMZ).

Vše, o čem jsem v předchozích odstavcích psala, je třeba **ošetřit vnitropodnikovými směrnici** (tato oblast by neměla být podceňována již jen z toho čistě praktického důvodu, že při časté obměně účetních a ekonomických pracovníků ve společnostech bývá jediným záchytným vodítkem pro nově příchozí, pokud se potřebují

nezbytně rychle zorientovat v dané problematice a nemají času nazbyt, aby prohledávali všechny skříně a zásuvky po svých předchůdcích.)

Samozřejmě musí mít účetní jednotka stanoven účtový rozvrh, respektive účtovou osnovu pro každé účetní období (se stanovenou náplní účtů), číselníky středisek s detailním popisem, které činnosti a osoby se do nich zahrnují (předpokladem je mít aktuální a pravidelně aktualizovaný Organigram společnosti – což bývá zpravidla úkol vedení a HR oddělení společnosti).

Pro **systém kalkulací** je třeba i stanovení kalkulační jednice, **schéma výpočtu režijní přírážky** a samozřejmě odpovědných osob (výroba, obchod, finance), které budou za kalkulace zodpovědné, a časový horizont pro jejich aktualizace a revize.

V neposlední řadě jsou důležité i vnitropodnikové směrnice týkající se inventarizace zásob (proces, dokumentace), jejich ocenění (přecenění) a vypořádání inventarizačních rozdílů (odpovědné osoby, náhrady rozdílů, zaúčtování).

Společnosti, jejichž závěrku bude na konci roku (ať již povinně nebo dobrovolně) ověřovat externí auditor, budou z tohoto důvodu muset mít příslušnou dokumentaci nezbytně zpracovanou právě i k tomuto účelu.

A jako zlatý hřeb této problematiky – (pro ty, které to v průběhu čtení předchozích řádků ještě nenapadlo) připomenu, že pokud společnost účtuje o „Odložené dani“, bude se muset vyrovnat i s touto (mezi účetní komunitou někdy ne příliš populární) položkou Rozvahy, a to ve vztahu k účtování změny v ocenění přes „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Na závěr bych ještě ráda mezi „radosti a strasti“ všech účetních s ohledem na toto téma zmínila ten fakt, že pokud k přeceňování zásob z výše uvedených důvodů dojde, nevyhne se účetní jednotka **přepočítání výkazů za rok 2015**, aby naplnila pravidlo srovnatelnosti údajů v obou obdobích podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 5 (což bude znamenat pro příslušné odpovědné pracovníky společnosti poněkud významně náročnější přípravu závěrkových prací pro rok 2016, neboť veškeré změny bude třeba detailně popsat do Přílohy k účetní závěrce).

■ 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 právě materiální pojetí přestupku – kdy nejde jen o to, aby jednání splnilo skutkovou podstatu přestupku danou zákonem, ale právě aby byla naplněna právě i 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 řadě samostatných zákonů na úseku správního práva. Zásadní změnu přináší 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 vedou řízení o správních deliktech podle správního řádu, ani tato úprava však není dostačující a často musí být doplňována judikaturou či 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 tu či onu oblast správního práva. Zákon o odpovědnosti za přestupky nebude již obsahovat zvláštní část s definicí řady přestupků, tak jak jsme ji znali dosud. Nepůjde tedy o přestupko-

vý kodex, který by vyloučil skutečnost, že totéž překročení veřejně chráněného zájmu mohou jako přestupek uchopit dvě samostatné hmotněprávní úpravy.

Ve vazbě na úpravu účetnictví zkoriguje v budoucnu nové právo např. bagatelní porušení jednotlivých účetních záznamů, které se ovšem neodrazí významně v účetní závěrce, tedy stav, který se dosud musel dovozovat toliko ze smyslu zákona, který směřuje jako celek k věrnému a poctivému obrazu účetní jednotky v předkládané účetní závěrce. 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, ačkoli tento neplyne přímo ze zákonné úpravy.

Obdobně jako v právu bude již definován i pokus přestupku a nově vydefinuje pokračování v přestupku a trvajícím přestupek. Na rozdíl od pokusu bude na úseku správní odpovědnosti za účetnictví pokračování či trvajícím přestupek pravděpodobně častý. Pokračování v přestupku bude aktivita, která povede, slovy zákona, k dílčím útokům naplňující skutkovou podstatu stejného přestupku, spojené stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou

a souvislostí v předmětu. Zde si můžeme představit např. systémově špatně opakované vykazování. Trvajícím přestupkem, jakožto udržování protiprávního stavu, bude bezpochyby např. tolikrát zmiňované nezveřejnění účetní závěrky ve veřejném rejstříku.

Pamatováno je i na pojetí právnické osoby jakožto pachatele, a to tak, že u ní jde zejména o odpovědnost objektivní bez ohledu na zavinění, které vzniklo jednáním přičitatelným právnické osobě – tím je jednání statutárních či jiných orgánů právnických osob, zaměstnance či fyzické nebo právnické osoby plnící její úkoly. Odpovědnost právnické osoby však není podmíněna zjištěním konkrétní osoby, která svým přičitatelným jednáním jednala. Vztáhneme-li opět ke správním deliktům za porušení účetních předpisů nenajdeme asi žádné překvapení. Zákon o účetnictví pojal jako odpovědnou „účetní jednotku“ a jako snad jediný předpis připustil v § 5 outsourcing, tedy možnost pověřit vedením účetnictvím jinou právnickou nebo fyzickou osobu, avšak tímto pověřením se nezbavila účetní jednotka odpovědnosti za vedení účetnictví. Mluvíme tak jinými slovy právě o přičitatelném jednání. Obdobně i zákon o obchodních korporacích výslovně svěřuje odpovědnost za řádné vedení účetnictví statutárnímu orgánu.

Dále i v nové právní úpravě trvá stejné ustanovení, jaké známe i ze zákona o účetnictví o zproštění odpovědnosti za přestupek tehdy, bude-li prokázáno, že právnická osoba vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila. V nové právní úpravě se naopak uvádí, že se právnická osoba nemůže odpovědnosti zprostit, jestliže z její strany nebyla vykonávána povinná nebo i potřebná kontrola nad osobou, která protiprávní stav v podstatě zavinila, tj. často nad zaměstnancem. Případnou odpovědnost mezi fakticky vykonávající osobou a právnickou osobou je třeba řešit samostatně v soukromoprávních rovině pracovního práva nebo dodavatelsko-odběratelských vztahů v souladu s občanským zákoníkem. Odpovědnost právnické osoby za přestupek přechází na jejího právního nástupce.

Obdobně jako na právnické osoby se hledí na

podnikající fyzické osoby. Nový zákon stanoví nyní explicitně, že pokud daná osoba podnikání ukončí, její odpovědnost za přestupek nezaniká. V případě smrti podnikatele, přechází odpovědnost za přestupek na osobu, která pokračuje v její podnikatelské činnosti.

Definovány jsou nyní již i „standardní“ důvody zániku odpovědnosti za přestupek jimiž jsou smrt fyzické osoby, zánik právnické osoby bez právního nástupce a vyhlášení amnestie. Posledním z možných důvodů zániku odpovědnosti za přestupek je uplynutí promlčecí doby. Tu nový zákon rozdělil podle závažnosti přestupku na roční a tříletou tam, kde horní hranice sazby pokuty je alespoň 100 000 Kč. Zde bude v sankcích ze zákona o účetnictví pravděpodobně otázník při současném nastavení hranice pokuty procentem z vykázané hodnoty aktiv. V současném zákoně o účetnictví je dán zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím 3 let od data spáchání přestupku. Záměr však je, aby v budoucnu samostatné zákony obsahovaly pouze skutkové podstaty deliktů – proto se v tomto bodě pravděpodobně v budoucnu dočkáme nového řešení.

Podle nové právní úpravy počíná promlčecí doba běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku. Dnem spáchání se pak rozumí den, kdy došlo k ukončení jednání, kterým byl přestupek spáchán. Je-li znak přestupku účinek – promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy takový účinek nastal. V našem oboru se dosud ohledně dne spáchání deliktu vedly často diskuse, resp. se čekalo na judikaturu. Celý proces účetnictví je nastaven tak, že směřuje k sestavení účetní závěrky – lze tedy dovodit, že datum spáchání přestupku se bude podle účinku posouvat směrem k účetní závěrce. Prostor na nejasnosti tu však zatím je. Bude to rozhodný den, datum sestavení nebo až datum zveřejnění? Pro sankční právo může být zhruba půlroční rozptyl možného konce promlčecí doby dostatečně významný. Ve vazbě na pokračující a trvající přestupky je i zde promlčecí doba zpřesněna. U pokračujícího přestupku začíná běžet dnem, kdy došlo k poslednímu dílčímu útoku. U trvajícího přestupku pak dnem, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu. Promlčecí doba se tak může protáhnout významně do budoucnosti. Přesto

však samozřejmě není nekonečná. Odpovědnost za přešůpek ve skupině s tříletou promlčecí dobou zaniká nejpozději pět let po spáchání přešůpku. Pro doplnění, u méně závažných přešůpků, kde je stanovena promlčecí doba roční, zaniká odpovědnost za přešůpek nejpozději po třech letech.

Nová zákonná úprava definuje katalog správních trestů, jimiž mohou být napomenutí, pokuty, zákaz činnosti, propadnutí věci nebo náhradní hodnoty či zveřejnění rozhodnutí. Lze očekávat, že v našem oboru zůstane zejména u pokut. Nový zákon blíže rozebírá důvody, k nimž je třeba přihlédnout při zvažování druhu a výměry správního trestu – jde zejména o význam chráněného zájmu, způsob a okolnosti spáchání přešůpku a naznačeny jsou i polehčující a přitěžující okolnosti. Jako příklad uvedu na straně polehčujících okolností spolupráci při objasňování přešůpku. Pakliže už tato situace nastane, i zde platí ono staré „přiznání je polehčující okolnost“ a spolupráce zrychlí i správní řízení, což by se mělo pozitivně projevit. Z přitěžujících okolností je třeba dát si pozor zejména na opakované páchání přešůpků, které může v našem oboru nastat zejména nastavením chybné metodiky.

Zatímco účetní právní úprava předpokládá možné upuštění od uložení pokuty pouze za správní delikt nezveřejnění účetní závěrky (a to až poslední novelou platnou k 1. 1. 2016) nová právní úprava zná obecně 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 podmí-

něně. Další pozitivní novinkou je, že pokutu lze uložit i nižší, než je zákonem stanovená dolní sazba pokuty. Toho může správní orgán využít opět pokud lze předpokládat, že jako nápravné opatření bude tato nižší pokuta dostačující, či pokud je vzhledem k osobě pachatele nepřiměřeně přísná. Přesto však musí takto snížená pokuta zůstat alespoň na úrovni jedné pětiny dolní hranice sazby pokuty. Vzhledem k tomu, že sazby pokut jsou v zákoně o účetnictví konstruovány typem „až do výše“ bez určení spodní hranice, je velký prostor pro uvážení správního orgánu. Přesto vás však tato novinka může potěšit např. i v občanském životě.

Doprovodný zákon k tomuto zákonu by měl na úseku sankcí novelizovat i zákon o účetnictví, a to minimálně co do terminologie, neboť rozlišení přešůpek vs. správní delikt, které mimochodem nemělo význam, již nebude existovat. Dále by měl z hmotně právní úpravy vypadnout § 37ab, který se stručně věnuje procesním ustanovením. Celý proces pak řeší zde nastíněný zákon o odpovědnosti za přešůpky, a to jako zákon speciální ke správnímu řádu. To znamená, že tam kde konkrétní záležitosti neřeší, bude základní normou i nadále správní řád. Podrobné úpravě řízení o přešůpku, které může i v našem oboru při porušení účetních předpisů nastat, se můžeme věnovat někdy přístě.

■ Mgr. Ing. Magdalena Králová



MGR. ING. MAGDALENA KRÁLOVÁ

Účetní expertka, předsedkyně dozorčí komise Komory certifikovaných účetních, daňová poradkyně. Absolventka VŠE v Praze a Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně. Od roku 2001 se věnuje poskytování služeb účetního a daňového poradenství jako OSVČ, v roce 2009 zakládá společnost MK ekonomika s.r.o.

Nová legislativa (září–listopad 2016)

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

Částka č. 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 přenesené daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. října 2016).

Částka č. 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 č. 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 č. 117 – rozeslána dne 21. září 2016:

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

Částka č. 118 – rozeslána dne 23. září 2016:

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

Částka č. 126 – rozeslána dne 3. října 2016:

ZÁKON Č. 321/2016 SB., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu 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 č. 127 – rozeslána dne 7. října 2016:

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

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 326/2016 SB., o zvýšení příplatků k důchodu v roce 2017 (účinnost dnem 1. ledna 2017).

Částka č. 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 vyměřovacího základu platných v roce 2017.

Částka č. 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 č. 147 - rozeslána dne 14. listopadu 2016:

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

Částka č. 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 výkonu činnosti 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 č. 154 - rozeslána dne 30. listopadu 2016:

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

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Částka č. 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 standard 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, čj. 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, čj. 3 As 113/2014 – 47)

ROZHODNUTÍ Č. 3406

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

Bylo všeobecně rozšířeným omylem, že v e-mai-

lové adrese nemohou být použity znaky s diakritickými znaménky (háčky a čárky). I když správní orgán nedoručil své rozhodnutí na takovou adresu, sdělenou zmocněncem účastníka správního řízení (§ 19 odst. 3 správního řádu), jde o účinné doručení, jestliže bylo rozhodnutí následně doručeno, byť fikcí, na adresu, kterou si zmocněnec, vystupující v bezpočtu obdobných 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, čj. 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 ode dne 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, čj. 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 běh lhůty pro stanovení daně nejsou vyloučeny tím, že výše doměřené daně je odlišná od daně plynoucí z dodatečného daňového tvrzení podaného na základě uvedené výzvy.
- 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 č. 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, čj. 2 Afs 22/2016 – 43)

ROZHODNUTÍ Č. 3418

Daňové řízení: stanovení daně podle pomůcek; dokazování

Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 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 účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 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 č. 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 prodá movité věci tvořící součást technologického vybavení těžce 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty].

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2016, čj. 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 č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí) je rozhodné skutečné užívání nemovitě věci.
- II. Stavební povolení či kolaudační rozhodnutí (souhlas) nepředstavují pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

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

ROZHODNUTÍ Č. 3425

Státní sociální podpora: rodičovský příspěvek

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

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, čj. 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, neboť při jejím výkonu přicházíme do styku s řadou důvěrných údajů 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 „výkladů“ 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 Čl. 2 odst. 8 platí, že *„profesní účetní zachovává mlčenlivost o všech skutečnostech, které se dozvěděl při poskytování svých odborných služeb, s výjimkou těch, které jsou veřejně známé. Sdílet informace kryté profesní mlčenlivostí může jen se souhlasem klienta, vyžadují-li to právní předpisy nebo umožňují-li to profesní standardy. Profesní účetní zajišťuje, aby profesní mlčenlivost dodržovali i jeho spolupracovníci.“*

Z textu citovaného ustanovení je zřejmé, že se na členy naší profese kladou významné povinnosti. Předně 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 známé). K obsahu samotného pojmu „zachovávat mlčenlivost“ je nutné uvést, že tu lze definovat ve dvou rovinách. Předně je to povinnost neuvádět údaje kryté profesní mlčenlivostí mimo okruh svých spolupracovníků, resp. „mimo firmu nebo zaměstnavatelskou organizaci“ (jak to definuje Etický kodex IFAC, ze kterého můžeme při výkladu profesní mlčenlivosti vycházet). Takovým uváděním je nutné rozumět jak individuální

sdělení těchto údajů neoprávněným osobám, tak (v horším případě) jejich veřejné šíření. Současně bychom si měli uvědomovat, že profesní mlčenlivost musíme dodržovat i mimo pracovní prostředí. Jak vymezuje Etický kodex IFAC, profesní účetní si musí být vědom *„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 důvěrného 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 řádný výkon účetní profese.

Druhou rovinu 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 – čl. 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 či zaměstnavatelů. Ve druhém případě se bude často 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 větších obtíží to bude v situacích, kdy naším 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

jistí, že dotyčný spolupracovník si je vědom (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. Předně jde o situaci, kdy ke sdělení údajů dá souhlas samotný klient (resp. zaměstnavatel). Půjde zjevně o případy, kdy takové sdělení údajů bude v jeho zájmu (například v případě správních či 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 vůči orgánům činným v trestním řízení, resp. v plnění povinností stanovených předpisy o „praní špinavých peněz“. Třetím případem sdělení důvěrných informací, které je v souladu s etickými normami, je nako nec situace, kdy existuje profesní povinnost, resp. právo zveřejnit důvěrné informace zakotvené v profesních standardech. Zde půjde zejména 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 či 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 daňových poradců – mlčenlivost pro obě profese je dále zevrubně vložena, neboť řada certifikovaných účetních vykonává současně praxi auditorskou, resp. daňovou), resp. o předpisy další (např. daňový 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 obecně i osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob (vyjma informací veřejně známých). Dodává se současně, že to neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní. Z takto relativně široce definované povinnosti mlčenlivosti existují výjimky, kdy je správce daně oprávněn (resp. povinen) poskytovat pro různá řízení (situace) rozličné údaje – viz § 53 daňového řádu. S případným 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 změně některých zákonů, 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, případně o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se dalších účetních jednotek, ke kterým má přístup jako auditor skupiny.“ K tomuto pozitivnímu vymezení se současně 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 současně dále na osoby pověřené Komorou auditorů České republiky nebo Radou pro veřejný dohled nad auditem, které k takovým informacím mají nebo měly přístup. Stejnou povinnost mají i zaměstnanci auditora, společníci a členové orgánů auditorských společností.

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

- a) možnost, že je auditor; popř. další vyjmenované osoby mlčenlivosti zbaven, tedy případy tzv. zproštění mlčenlivosti, a
- b) situace, které se nepovažují za porušení povinnosti mlčenlivosti.

Jde-li o první bod, zákon o auditorech počítá s možností, že auditora zproští povinnosti mlčenlivosti klient, resp. účetní jednotka, v jejíž prospěch je ochrana důvěrných informací prioritně vymezena. Je tomu tak proto, že mohou nastat situace, kdy je přímo v zájmu účetní jednotky, aby auditor povinností mlčenlivosti vázán nebyl. Vedle klienta však může auditora povinnosti zachovávat mlčenlivost zprostit i profesní komora, tedy Komora auditorů České republiky.

Co se týče situací, které se nepovažují za porušení povinnosti mlčenlivosti, zákon o auditorech vymezuje například poskytnutí informací příslušnému orgánu podle zákona o „praní špinavých peněz“, poskytnutí informací novému auditorovi v případech, je-li auditor nahrazen jiným auditorem či poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství. Za porušení povinnosti mlčenlivosti se nepovažuje také poskytnutí informací soudu nebo poskytnutí informací orgánům činným v trestním řízení, týká-li se trestní řízení statutárního auditora.

S případným porušením mlčenlivosti auditorů je spojena sankce v podobě kárného opatření (např. napomenutí, pokuta až do výše 1 mil. Kč nebo dočasný či trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti).

Mlčenlivost daňových poradců

Povinnost mlčenlivosti daňových poradců je vymezena v ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daňovém poradenství“). Podle tam uvedené úpravy jsou daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství.

Zprostit daňového poradce povinnosti mlčenlivosti může pouze klient, nicméně i v případě

zproštění je daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta.

Zákon o daňovém poradenství vymezuje také situace, na které se povinnost mlčenlivosti nevztahuje. Jedná se v zásadě pouze o dvě situace, kdy dochází k prolomení mlčenlivosti:

- a) v případech zákonem uložené povinnosti přezkazít a oznámit spáchání trestného činu a
- b) jde-li plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a zákona o provádění mezinárodních sankcí.

Poruší-li daňový poradce povinnost mlčenlivosti, vystavuje se možné sankci v podobě disciplinárního opatření (písemné napomenutí, pokuta až do výše 100 tis. Kč, pozastavení výkonu daňového poradenství nebo vyškrcnutí ze seznamu daňových poradců).

3.2 SMLUVNÍ POVINNOST MLČENLIVOSTI

Od zákonem vymezené povinnosti zachovávat mlčenlivost je nutné odlišit případy, kdy povinnost mlčenlivosti je stanovena (jen) smluvně. Zde se jedná o situace, kdy mlčenlivost je definována v příslušných ustanoveních pracovní smlouvy, dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, smlouvy o dílo či jiné obdobné smlouvy. Povinnost mlčenlivosti je často navíc zajištěna tím, že smluvní strany si pro případ jejího porušení sjednávají smluvní pokutu, jejímž smyslem je paušalizovat náhradu škody v případech, kdy k jejímu porušení dojde.

Výše uvedené rozdělení mlčenlivosti na zákonem a smluvní má významné dopady zejména do oblasti odhalování protiprávního jednání, o němž je pojednáno dále.

3.3 PROLOMENÍ MLČENLIVOSTI V PŘÍPÁDECH ODHALOVÁNÍ TRESTNÉ ČINNOSTI

Daňový řád, zákon o auditorech ani zákon o daňovém poradenství nejsou právními předpisy, které by vyčerpávajícím způsobem vymezovaly rozsah povinnosti mlčenlivosti, resp. případy jejího prolomení. Na úpravu tam uvedenou je tudíž nutné nazírat v intencích celého právního řádu, a to zejména norem trestněprávních. Trestní předpisy totiž v sobě koncipují obecnou povinnost součinnosti fyzických a právnických osob v rámci

trestního řízení, jež se tak dotýká i účetních, auditorů a daňových poradců.

Trestní součinnost lze přitom pro účely dalšího textu rozdělit na:

- a) součinnost hmotněprávní,
- b) součinnost procesní.

Oba popsané druhy součinností mají jiný právní základ a jsou spojeny s jinými sankcemi pro případ jejího nesplnění.

Hmotněprávní součinnost

Součinností v hmotněprávním smyslu se rozumí zejména oznamovací povinnost, resp. povinnost přezkázat trestný čin jiného, jež jsou zakotveny v trestním zákoníku, a to formou úpravy dvou trestných činů, konkrétně trestného činu nepřekážení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku a trestného činu neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku.

Smyslem existence těchto trestných činů je přitom zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví, že:

- a) jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1¹ trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu přezkázil, nebo že
- b) jiný spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, bez odkladu oznámil spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Trestní zákoník dále stanovuje, že přezkázat trestný čin lze i jeho včasným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Lze si tedy povšimnout, že koncepce obou forem hmotněprávní trestní součinnosti je rozdílná. Zatímco v případě neoznámení trestného činu se trestá situace, kdy se účetní, auditor nebo daňový poradce dozvěděl o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladně

neoznámil, u nepřekážení trestného činu jde obecně o zabránění jeho samotného spáchání nebo dokončení. Zásadně se tak vylučuje trestní postih za nepřekážení činu již dokončeného, což je z logiky věci nemožné.

Platí, že na představitele všech profesí je nepřímou kladen zásadní úkol. Ten spočívá v nutnosti správně subsumovat konkrétní protiprávní jednání pod skutkovou podstatu některého z trestných činů a vyvodit tak, zda se již jedná o některou formu oznamovaného či „překazovaného“ protiprávního jednání, nebo zda se o ni nejedná. V tomto případě totiž nesprávná kvalifikace vede k zásadním důsledkům spočívajícím v riziku vystavení se trestněprávnímu postihu, resp. k riziku porušení mlčenlivosti a z toho vyplývajícím (právním) následkům.

Procesní součinnost

Trestněprávní předpisy jsou obecně postaveny na zásadě, že orgány činné v trestním řízení v rámci trestního řízení shromažďují a vyhodnocují jednotlivé důkazy. Je nepochybné, že účetní, auditor nebo daňový poradce může řadou těchto důkazů disponovat, navíc jsou tyto osoby samy o sobě nositeli důležitých informací, jejichž sdělení by orgán činný v trestním řízení při objasňování trestného činu mohl např. formou svědecké výpovědi vyžadovat. Trestní předpisy proto zakotvují pravidla, jak tomuto požadavku vyhovět. Vzhledem k tomu, že se zde jedná o procesní úpravu v rámci trestního řízení, též součinnost z ní vyplývající se rozumí součinností procesní. Obecná úprava procesní součinnosti je zakotvena v ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní řád“). V souladu s tímto ustanovením jsou státní orgány, právnické a fyzické osoby povinny bez zbytečného odkladu vyhovovat dožadáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů. Vedle toho však existují výše popsané případy

¹⁾ Ve výčtu uvedeném v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku jsou uvedeny i některé trestné činy, o jejichž přípravě nebo páchání se účetní, auditor nebo daňový poradce mohou při své činnosti hodnověrně dozvědět. Jedná se např. o kvalifikované skutkové podstaty (často se škodou nad 5 mil. Kč) trestných činů zpronevěry, různých druhů podvodů atp. Naopak došlo s účinností od 1. července 2016 k vypuštění trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Znamená to tedy, že pokud se účetní, auditor nebo daňový poradce hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, již není povinen takové jednání přezkázat.

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

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

Platí však, že trestní předpisy i v případě zákonné povinnosti mlčenlivosti vymezují možnosti jejího prolomení. V těchto případech zde tedy proti sobě stojí zájem na objasnění trestného činu a zájem na zachování povinnosti mlčenlivosti a tím i ochrany důvěrných 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 mlčenlivosti: „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 mlčenlivosti, lze tyto informace pro trestní řízení vyžadovat po předchozím souhlasu soude. ...“ – ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu.

4. ZÁVĚR

Povinnost mlčenlivosti je jednou z tradičních zásad, na kterých je postavena profese účetní, 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 případně upravena ve smlouvě s klientem.

Etický kodex Komory certifikovaných účetních vymezuje povinnost mlčenlivosti relativně široce, a to tak, že profesní účetní je povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které se dozvěděl při poskytování svých odborných služeb, s výjimkou těch, které jsou veřejně známé. Informace kryté profesní mlčenlivostí může profesní účetní sdělit jen se souhlasem klienta, resp. vyžadují-li to právní předpisy nebo umožňují-li to profesní standardy.

Situací, kdy „porušení mlčenlivosti“ požadují právní předpisy, je více. Jedná se zejména o plnění povinností podle zákona o „praní špinavých peněz“ a o případy hmotněprávní a procesní trestní součinnosti. V těchto případech platí, že certifikovaný účetní (který není zároveň členem auditorské ani daňové profese, resp. jeho povinnost mlčenlivosti nevyplývá z jiného zákona) se své mlčenlivosti (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.

Sběru 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 měly 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 % obrat ve výši do 1 mil. Kč, fyzické osoby se zaměstnanci přesahují hranici obratu 1 mil. Kč ve 40 % případů, jejich maximální obrat je však 3 mil. Kč. Právnické osoby dosahují vyššího než milionového obratu zhruba ve dvou třetinách případů. Téměř čtvrtina z respondentů právnických osob přesahuje obratem z poskytovaných účetních služeb 5 mil. Kč.

Osoby, které účetní služby poskytují, či je za právnické osoby garantují, jsou ve svém oboru zkušené – průměrná délka praxe respondentů je 23 let. Respondenti se středoškolským a vysokoškolským vzděláním jsou zastoupeni téměř rovnocenně – 49,6 % poskytovatelů má středoškolské vzdělání. Většina respondentů (60 %) si doplnila svoji kvalifikaci o další profesní vzdělání (např. typu certifikace účetní profese). Z respondentů si pak častěji profesní vzdělání doplňují vysokoškoláci (ze tří čtvrtin), zatímco středoškoláci 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, neboť 84 % z nich má uzavřeno profesní pojištění na odpovědnost za škodu vzniklou v souvislosti s výkonem profese.

Průzkum ukázal, že v oblasti vedení finančního účetnictví převažuje mezi respondenty způsob stanovení ceny jako paušální měsíční odměny (55 %), druhou nejčastější formou je kombinace paušální měsíční odměny a ceny za úkony (18 %). Téměř 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 mikro účetní jednotku (společnost s ručením omezeným poskytující služby, obrat 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 určité extrémy, lepší vypovídací schopnost má medián, který mezi zjišťovanými paušálními odměnami činí 3 000 Kč. Nejméně by respondenti účtovali částku 1 500 Kč (jednalo se vesměs o fyzické osoby bez vlastních zaměstnanců). Zajímavé je, že stejná hodnota mediánu (paušální odměna

3 000 Kč za měsíc) se týká i respondentů, kteří stanovují cenu jako kombinaci paušální odměny plus ceny za úkony. Tito respondenti by vedle paušálu navíc nejčastěji účtovali zpracování řádné účetní závěrky v průměrné výši téměř 4 100 Kč.

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

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

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

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 Kč do 2 500 Kč), vyhotovení potvrzení pro zaměstnance – například pro banku (od 50 Kč do 2 200 Kč) nebo zpracování ročního zúčtování daně z příjmů fyzických osob (od 50 Kč do 3 000 Kč za jednoho zaměstnance). Nejméně respondentů používá pro služby personální a mzdové evidence odměnu stanovenou formou hodinové sazby (6 % respondentů), která v průměru činí 375 Kč.

■ **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 třetí nejvyšší objem za jeden měsíc od spuštění intervencí v listopadu 2013. Vyplývá to z údajů o devizových obchodech, které centrální banka zveřejnila v listopadu.

Více utratila ČNB za intervence jen při zahájení intervencí v listopadu 2013, a to přes 200 miliard korun, a pak v loni 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.

Růst intervenční aktivity tak podle analytika ČSOB Petra Dufka sílí a je logický. „S avizovaným koncem intervenčního režimu totiž stále více zahraničních hráčů začne sázet na budoucí posílení koruny a bude tak ČNB tlačit do stále větší defenzivy. Navíc se dá očekávat, že stranou pozornosti tyto sázky nezůstanou ani u tuzemských hráčů, kteří se zatím nejspíše příliš do této hry nezapojovali,“ uvedl.

Podle odhadů hlavního ekonoma ING Jakuba Seidlera intervence ČNB v říjnu stouply až na zhruba 110 miliard korun. Data zveřejní ČNB na počátku prosince. Devizové rezervy ČNB 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 ČNB se nadále domníváme, že ČNB ukončí kurzový režim s mírným překvapením ve druhém čtvrtletí příštího roku, aby se vyhnula nadměrným spekulativním pozicím a vysokým intervencím,“ uvedl.

Bankovní rada ČNB začátkem listopadu zopako-

vala, 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 třetího čtvrtletí 1,92 bilionu korun, což je o 134 miliard meziročně více. Počet lidí s dluhem se meziročně mírně snížil na 3,06 milionu osob. Lidé si půjčují větší částky 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. Věková skupina 15 až 24 let je přitom také jedinou kategorií, u které se meziročně zvýšil počet lidí nesplácejících dlouhodobý dluh, a to o deset procent.

Objem dlouhodobého dluhu poprvé přesáhl 1,5 bilionu korun. Důvodem je zvýšený zájem o hypoteční úvěry. Úvěrovému trhu nahrávají rekordně nízké úrokové sazby a nízká nezaměstnanost. Tyto faktory ovlivňují i ochotu lidí k půjčkám, uvedla výkonná ředitelka Bankovního registru klientských informací Zuzana Pečená.

ČESKÉ DLUHOPISY PŘEKONALY ŠVÝCARSKÉ.

Výnos českých dluhopisů dočasně klesl až na minus 0,94 procenta. Byl tak nižší než výnosy obdobných švýcarských dluhopisů, které jsou zpravidla nejnižší na světě. Nižší výnosy podle ekonomů pomáhají ministerstvu financí, kterému tím klesají náklady na obsluhu státního dluhu.

Pokles výnosů podle hlavního ekonoma ING Jakuba Seidlera souvisí především se zájmem zahraničních investorů spekulujících na posílení koruny po ukončení intervenčního režimu České národní banky.

„Zahraniční investoři musejí své koruny někde uložit a vládní dluhopis je jedna z možností, čímž po nich zvyšují poptávku a tlačí výnosy níže. Vzhledem k tomu, že očekávají posílení koruny v řádu několika procent, jsou ochotni akceptovat i současný záporný výnos,“ uvedl.

Výnosy českých vládních dluhopisů s krátkou splatností by podle Seidlera mohly ještě dále klesat s tím, jak se bude přibližovat konec intervenčního režimu ČNB a finanční trh bude spekulovat na následné posílení kurzu koruny.

České ministerstvo financí na světových trzích prodávalo státní dluhopisy se záporným výnosem koncem loňského roku i letos.

EKONOMIKA ROSTE NEJPOMALEJI OD ROKU 2014. Kondice českého hospodářství zažila v létě nejslabší chvíli za poslední dva roky. Podle před-

běžného odhadu statistiků povyroستla ekonomika oproti loňsku jen o 1,9 procenta a tuzemská konjunktura tak už čtvrtým kvartálem v řadě ztrácí dech. Česko letos trápí nízké investice, a v poslední době i zpomalující průmysl. Ekonomika se tak prý vypořádává s růstovým střízlivěním sousedních zemí.

„Vzhledem k nižšímu růstu ve třetím čtvrtletí přehodnotíme prognózu české ekonomiky pro celý letošní rok ze současných 2,6 procenta směrem dolů,“ uvádí expert Moody's Analytics Tomáš Holinka. Ochlazení jde podle něho na vrub méně příznivého vývoje v Německu, kam směřuje kolem třetiny českého vývozu, stejně tak pomalejšího růstu v Polsku a Maďarsku.

Slabší výkon Česka může být zklamáním i pro centrální banku. ČNB ve své poslední prognóze z počátku listopadu počítala pro třetí čtvrtletí s téměř o třetinu rychlejším růstem ekonomiky. Nenaplněná očekávání mohou vyústit v prodloužení éry slabé koruny. *„Pokud by ekonomika rostla pomaleji i v dalších čtvrtletích, může být nástup růstu cen pozvolnější, pravděpodobnost dalšího posunu termínu opuštění kurzového závazku by se zvýšila,“* soudí hlavní ekonom Deloitte David Marek.

Odborníci prozatím věří, že zpomalení Česka bylo přechodné. *„Řada ekonomů obdobné zpomalení očekávala. Právě ve třetím čtvrtletí loňského roku totiž v Česku kulminovala investiční aktivita vzhledem k intenzivnímu dočerpávání evropských fondů,“* říká hlavní ekonom ING Jakub Seidler s tím, že loňský rok představoval příliš vysokou statistickou srovnávací základnu.

V minulém čtvrtletí narostla tuzemská ekonomika o 2,6 procenta, k obdobnému tempu by se prý mohla vrátit. V posledním čtvrtletí by tak podle ekonomů mohl růst ekonomiky mírně zrychlit a za celý rok ekonomika poroste v průměru o zhruba 2,5 procenta. Tahounem růstu zůstává především rostoucí spotřeba domácností.

EVIDENCE TRŽEB (EET) ŠEDOU EKONOMIKU NEVYŘEŠÍ. Zavedení EET by mohlo podle odhadů odborníků i ekonomů pomoci v menší míře

omezit šedou ekonomiku. Hodně ovšem bude záviset na přístupu Finanční správy, zda ohlídá funkčnost systémů. Celkově EET problémy s šedou ekonomikou nevyřeší, protože ta zůstane např. v podobě daňových rájů nebo offshorových společností.

Do šedé ekonomiky se obecně řadí činnosti, z nichž plyne příjem, který není hlášen příslušnému úřadu a není tak zdaněn. Podle údajů z roku 2013 jsou v ČR odhadované nepřiznané příjmy zhruba 170 miliard korun ročně. Ministerstvo financí očekává, že EET zvýší výnos veřejných rozpočtů u DPH po plném náběhu o zhruba 18 miliard korun.

Hlavní ekonom Roklen Lukáš Kovanda odhaduje velikost šedé ekonomiky v ČR na 13 procent HDP. *„Velikost tuzemské šedé ekonomiky v poměru k HDP patří v rámci Evropské unie i celé Evropy k těm podprůměrným. Ze zemí Visegrádské čtyřky jsme na tom nejlépe,“* uvedl. Průměr Evropské unie je 18,6 procenta. Podle něj nelze očekávat, že dopad zavedení EET bude citelný. *„Bude dále pokračovat trend pozvolného poklesu velikosti šedé ekonomiky v poměru k HDP, který je charakteristický pro celé období po roce 2000 a týká se i řady dalších zemí,“* dodal.

Podle analytika společnosti Chytrý Honza Františka Bostla proteklo loni ekonomikou nezpozorováno finančními úřady více než 600 miliard korun. *„Očekávám po spuštění EET velikost šedé ekonomiky na hodnotě zhruba 500 miliard korun. Živnostníci totiž netvoří v šedé ekonomice podle mého odhadu ani 20 procent,“* uvedl. Upozornil, že šedá ekonomika se netýká jen malých živnostníků, a účinným nástrojem je proti ní mimo jiné „daňová kobra“. *„Nedotknutelné pro nás stále zůstávají daňové ráje, offshorové společnosti, které jsou bohužel celosvětovým problémem. V těchto oblastech ČR efektivní nástroje nemá,“* dodal.

Jako významný nástroj pro omezení daňových úniků restaurací a maloobchodu vidí EET hlavní ekonom UniCredit Bank Pavel Sobíšek. *„U služeb může být situace méně jednoznačná v těch případech, kdy nemají stálou provozovnu. Pak totiž hrozí, že se při zavedení EET část služeb přesune*

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

EXEKUCE DŮCHODŮ. Od ledna do září 2016 vyplatila ČSSZ exekuce z důchodů v hodnotě téměř 1,5 mld. korun, což je stejná výše jako za celý rok 2014. Vloni bylo věřitelům vyplaceno celkem 1,84 mld. Kč.

V září dlužil každý 34. důchodce. Ze statistik dále vyplývá, že v září 2016 mělo nařízenou exekuci na některý z důchodů, který vyplácí ČSSZ, celkem 84 748 důchodců. Průměrná výše exekuce „zadlužených“ klientů ČSSZ v tomto měsíci činila 1 910 korun, průměrný věk „dlužníků“ byl 61 let. Na konta věřitelů v měsíci září 2016 odešlo téměř 166 milionů korun.

ČSSZ k září 2016 nerealizovala exekuci u téměř 46 000 důchodců pro jejich nízkou výši, důchod dlužníků nedosahoval tzv. zabavitelné výše.

V září bylo nejvíce exekurovaných důchodců v Moravskoslezském kraji, celkem 11 816, rovněž průměrná exekuční srážka byla v tomto kraji nejvyšší – dosáhla 2 349 korun. Naopak nejméně důchodců s exekucí bylo v září v kraji Vysočina – 2 946 (průměrná výše exekuce činila 1833 korun). Nejnižší průměrná exekuční srážka byla věřitelům v září poukázána z kraje Karlovarského, a to ve výši 1 724 korun (v kraji bylo 3 506 důchodců s exekucí).

Ze zkušeností ČSSZ vyplývá, že převážně ženy v důchodovém věku řeší pohledávky za své dospělé děti, kvůli kterým se samy zadlužily. Nemění se ani trend, kdy lidé již do důchodu odcházejí s dluhem nebo více dluhy, které jim vznikly a „narostly“ ještě v aktivním věku. Jde o případy neplacení poplatků spojených s bydlením, tj. dluhy na nájemném, za odvody do fondů oprav, za vodné, stočné nebo plyn a elektřinu, ale i za televizi, internet, či mobilní telefon apod.

Za devět měsíců roku 2016 bylo provedeno již 127 671 srážek z důvodu nařízené exekuce nebo insolvence z dávek nemocenského pojištění, tj. z nemocenského a z peněžité pomoci v mateř-

ství, a na účty věřitelů bylo odesláno zhruba 204 milionů korun, což je téměř stejný objem peněz, jako za celý rok 2015. Tehdy prostřednictvím ČSSZ věřitelé obdrželi od svých dlužníků cca 206 milionů korun, přičemž bylo z dávek nemocenského pojištění provedeno z důvodu nařízené exekuce nebo insolvence 132 206 srážek. V roce 2014 ČSSZ provedla celkem 88 682 srážek z dávek nemocenského pojištění a věřitelům odešlo téměř 122 milionů korun.

INFORMAČNÍ POVINNOST ZA ROK 2015 NESPLNILO 80% SPOLEČNOSTÍ. Rok 2016 se překlopil 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, ačkoliv 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.

Naprostou nejhorší přístup k dodržování platných právních norem mají firmy, které podle ČSÚ 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 nejhůř informační povinnost plní společnosti, které mají sídlo v hlavním městě Praze, Středočeském a Jihomoravském kraji. *„Jedná se o regiony s největší koncentrací podnikatelských subjektů,“* vysvětlila 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 nejspolehlivěji informační povinnost plní společnosti z Královéhradeckého kraje a Vysočiny a tento trend se doposud potvrzuje i za rok 2015.

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

KA ČR. Koncem listopadu se konal v Praze XXV. sněm auditorů. Mj. měl na programu volbu poloviny členů výkonného výboru. Posléze výkonný výbor v doplněném složení zvolil ze svých řad tříčlenné prezidium. Prezidentkou Komory byla opět zvolena Ing. Irena Liškařová, 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 některých případech přímo nařízení EU.

Většina změn se týká subjektů veřejného zájmu, případně jejich ovládaných a ovládajících společ-

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

Další změnou je zákaz poskytování určitých neauditorských služeb auditovaným subjektům veřejného zájmu auditorskou společností. Obsahově se změnil zpráva auditora k účetním závěrkám subjektů 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 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 např. odstavec s výrokem auditora již nebude na konci, ale na začátku zprávy. Zároveň se významně rozšiřuje popis povinností a odpovědnosti auditora.

KONTROLY V PRACOVNÍ NESCHOPNOSTI. Letos od ledna do září zkontrolovali pověření pracovníci okresních správ sociálního zabezpečení 118 419 lidí na tzv. neschopence, tj. každého desátého nemocného. Ve 2 594 případech bylo přistoupeno k udělení postihu za nedodržování lékařem stanoveného „režimu léčby“. Nejvíce postihů bylo uděleno v Plzeňském kraji (391), naopak nejméně v Jihočeském kraji (54). Vyplývá 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. Současně je jeho povinností dodržovat režim dočasně práceneschopného.

Zaměstnavatel může provést kontrolu v průběhu počátečních čtrnácti dnů pracovní neschopnosti včetně prvních tří dnů, 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 Česka po tříleté 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*“.

Dohnat 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 většina dalších zemí středo a východoevropského prostoru. Před Českou republikou je však tradičně Slovinsko, již druhým rokem také Slovensko a v letošním roce i Estonsko a Litva,*“ uvádí studie.

Autoři uvádějí, že zjednodušený pohled, který v minulosti rozdělával 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 pět z Čech a pět 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, některých oblastí 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 Česka v posledních sedmi letech o procento klesl – ze 132,3 na 131,3 procenta českého průměru. Pomyslné nůžky, 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 měří pomocí cenových indexů.

NESPOLEHLIVÍ PLÁTCI DPH. V říjnu přibylo 269 nových nespolehlivých plátců DPH, nejvíc za poslední čtyři měsíce. Celkový počet nespolehlivých plátců DPH v ČR tak dosáhl 6 443. Největší přírůstek 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 začátkem listopadu poradenská společnost Bisnode.

„Na černé listině neplatičů 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 Štěpánová s tím, že stále rostoucí počty nových nespolehlivých plátců DPH jsou mimo jiné důsledkem zavedení kontrolního hlášení DPH, které vstoupilo v platnost na začátku letošního roku, a stát si od něho slibuje pokles daňových únik.

Nejvíc 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 skupinu tvořily společnosti, které tržby podle klasifikace ČSÚ neuvádí nebo nevykazují.

Víc než 40 procent nových nespolehlivých plátců má registrované sídlo v Praze. Následují firmy ze Středočeského (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 Středočeském (10 procent) kraji. „V posledních měsících se výrazně zvýšil podíl firem ze Středočeského kraje,“ upozorňuje Petra Štěpánová 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 neúměrně vyšší odliv výnosů v porovnání s investicemi. Vyplývá 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 převyšuje příliv 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 nepřiměřený odvod zisků se netýká všech oborů. Např. u automobilového průmyslu je rovnováha mezi reinvesticemi a ziskem poměrně rozumná. To ukazuje, že ty firmy to tady myslí vážně. Ale ty firmy, které mají síťový 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 poradců předsedy vlády Vladimír Špidla.

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

V mezinárodním srovnání má podle studie Česko třetí 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. Přebytek 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 efektivnější regulace některých odvětví, zvýšení mezd v podnicích s neúměrnými výnosy ve vztahu k investicím, omezení účetní a daňové optimalizace nebo harmonizace daňového základu na úrovni EU. Studie zmiňuje 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 problémům by byla vystavena.

Banka doufá, že rozhodnutí o vydávání digitální měny, které říká ekrona, přijme do dvou let. „*Je to stejně revoluční, jako byla papírová bankovka před 300 lety. Co to znamená pro měnovou politiku a finanční stabilitu? Jak ji navrheme? Jako dobýjecí kartu, aplikaci, nebo nějaký jiný způsob?*“ řekla 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 začaly potýkat s potenciálními přínosy a 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 úročeny.

■ LZ

Nobelova cena za ekonomii

Letošní Cenu Švédské národní banky za rozvoj ekonomické vědy na památku Alfreda Nobela (označovanou zkráceně jako Nobelova cenu 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 řady různých problémů v návrzích smluvních vztahů, např. jak svázat plat šéfa firmy s výkonem nebo jak efektivně privatizovat činnosti veřejného 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 např. u kupních smluv, smluv o půjčkách, hypotečních úvěrech nebo u zaměstnaneckých smluv,“ uvedl Michal Kejak, ředitel CERGE-EI, společného pracoviště Univerzity Karlovy a Národohospodářského ústavu Akademie věd ČR.

Teorii kontraktů lze uplatnit např. při uzavírání havarijního pojištění. V ideálním světě by při autonehodě, kterou nezavinil lidský faktor, pojišťovna uhradila vzniklou škodu v plné míře. Naopak v případech, kdy za nehodu může nezodpovědné jednání řidiče, by pojišťovna neplatila nic.

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



Oliver Hart



Bengt Robert Holmström

Nástroje, s nimiž Oliver Hart a Bengt Holmström v rámci svých prací přišli, fungují jako podpůrné pilíře pro obdobné kontrakty.

Dalším příkladem využití objevů dvou letošních nobelistů může být vyhodnocování efektivity služeb ze strany veřejného sektoru. Stát, který chce poskytovat nějaké služby, jako je zdravotní péče nebo vzdělání, se často rozhoduje, zda k tomu použije veřejný nebo soukromý sektor. Výhodnost dodávky služeb totiž významně závisí na míře konkurence v daném privátním sektoru. „*Při vysoké konkurenci je soukromé vlastnictví výhodnější, při nízké konkurenci potom veřejné,*“ vysvětluje Kejak.

Holmströмова práce přispěla také k určování výše odměn zaměstnanců a vysoce placených manažerů. Podle ní totiž nemají být ohodnocováni jenom na základě hospodářských výsledků firmy. Holmström tvrdí, že odměny musí brát v potaz i vnější faktory, které vedení podniku nemůže ovlivnit, např. jak se daří celému odvětví, ve kterém společnost podniká. Podle akademie tím lze předejít ohodnocování či trestání manažerů za výsledky, ke kterým vedla šťastná či nešťastná náhoda.

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

Osmašedesátiletý Brit s americkým občanstvím Oliver Hart působí od roku 1993 na Harvardu. Je považován za experta na teorii kontraktu, teorii firem, korporátních financí a zákonů ekonomie. Jeho výzkum se soustředí na to, jakou roli hraje při řízení velkých společností jejich vlastnická struktura a smluvní vztahy. Hartova práce pojednává mimo jiné o privatizaci veřejných služeb a o tom, jak mohou vlády jednotlivých zemí dosáhnout vyšší efektivity při nižších nákladech.

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

gy. V minulosti působil např. na Severozápadní univerzitě, která se nachází v Evanstonu v americkém státě Illinois a na prestižní americké Yaleově univerzitě, 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 účetních ČR, 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 profesních účetních.

Řady profesních účetních se rozšířily o jednu účetní expertku, jednu bilanční účetní a dvanáct certifikovaných účetních. 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 přichystán opravdu bohatý program. Odstarovali jsme aktivně – hned na úvod nás totiž majitelka kavárny Barbara John naučila, jak připravit tradiční jablečný 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 večera měli možnost ochutnat. Během pečení jsme však neotáleli, neboť 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 zdaňování. Pan



Slavnostní předávání certifikátů



19. klubový večer

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

O necelý měsíc později jsme tématem trochu odlehčili. Speciální Mikulášská snídane s MUDr. Hanou Mojžíšovou byla věnována zdravé životosprávě při vysokém pracovním tempu. Diskutováno bylo nejen o správně vyváženém jídelníčku, ale třeba i o tom, jak zapojit do svého života pro zdraví nezbytné pohybové aktivity, jak posoudit, které z novodobých dietních programů jsou spíše ke škodě než k užítku, či kterým potravinám je radno se raději vyhnout. Téma Vás velmi zaujalo, proto se v novém roce problematice budeme zajisté věnovat znovu.

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 měl na programu i několik zajímavějších bodů: především projednávání nových stanov a volbu poloviny členů výboru. Návrh stanov sice byl předmětem docela vzrušné diskuse se spoustou pozměňovacích návrhů,



Odborná konference

nakonec však byly schváleny téměř v původním předloženém znění. Nejvýznamnější novinky:

ČLENSTVÍ PRÁVNICKÝCH OSOB

Členství v KCÚ se rozšiřuje z fyzických osob taktéž na právnické osoby, které mají činnost *účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence* zapsánu jako předmět podnikání v obchodním rejstříku a statutárním orgánem nebo osobou odpovědnou za výkon činnosti je člen 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 běžně členům, 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. Její působnost je zejména ve výkladu etického kodexu a jejím předsedou do řádného 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 členkami výboru Ing. Jolanu Pražákovou a Ing. Zuzanu Pšeničkovou a novou členku Ing. Vendulu Peškovou (viz rozhovor na straně 43). Volba místopředsedů proběhne na jednání výboru v prosinci.

Na sněmu KCÚ byla taktéž zmíněna „*Vize 2018 a dále*“, podle níž „*KCÚ musí být leaderem mezi profesními organizacemi účetní profese a certifikovaní účetní musí svojí aktivitou formovat její kulturu, nést veřejnou zodpovědnost 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 vč. 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) výborem předložený návrh stanov vč. doplnění v čl. 2 odst. 1,
- e) výborem předložený návrh příspěvkového řádu vč. změny názvu, změny v čl. 2 odst. 3, nahrazení slova příspěvek slovy administrativní poplatek v celém čl. 4 a doplnění v čl. 4 odst. 2,
- f) výborem předložený návrh novelizace disciplinárního řádu Komory,
- g) výborem předložený návrh novelizace jednacího řádu sněmu Komory,
- h) výborem předložený návrh novelizace volebního řádu Komory,
- i) výborem 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 Kmet Vanke, Mgr. Ing. Magdalenu Královou, Ing. Václava Mudru, Ing. Pavla Novotného, Ing. Petra Píšu, 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 řádných 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 říjnu 2014. Tehdy v rámci strategie rozvoje na roky 2014 až 2016, která byla sněmem schválena. Avšak hovořila o mírně odlišném členství i účastníků systému certifikace. To, že se výbor pokusil tuto myšlenku oživit (mimochodem v souladu s uvedenou schválenou strategií rozvoje) a navrhnout sněmu v pozměněné podobě není žádná „revolta“ proti členské 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 října 2015, který vypracování návrhu nových stanov výboru uložil. Vytváření nových stanov výbor připravoval v řádech měsíců, nejednalo, a ani se nemohlo jednat, o nic překotného, 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 počinem výboru KCÚ.

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

práce nebo zda se to podaří u členské základny prosadit – vysvětlit. Přestože byl náš návrh činěn s plným vědomím prospěchu pro KCÚ a nepoškozením Vás, členů, měli jsme, upřímně řečeno, velkou obavu.

O co, ale v jádru věci jde? Nejde o to, jak bude předmětný status nazván (kandidát, adept, čekatel, ...), 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 certifikační účetních. Z každoročních zpráv výboru můžete vyčíst, že vlivem mnoha ovlivnitelných i neovlivnitelných faktorů počet členů v posledních letech klesal. Demografický vývoj (tj. odchod účetních profesionálů do důchodu převyšující 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, byť také kvalitních, je všeobecným trendem, růst počtu rozporupných účetních bez certifikace je faktem. Tak se ptám, co s tím jako KCÚ můžeme udělat, sami asi těžko něco, byť jako Komora máme nějaké společné základní poslání. Budme 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 ničemu jít vstříc těm, kterým není profese účetních lhostejná a kteří se chtějí jakkoliv zapojit do činnosti KCÚ (být třeba jen pasivně „patřit k těm spolčeným 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 právoplatně „naši“, členové KCÚ.

Zásadně nemohu souhlasit s tím, že 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 nějakým způsobem ve stanovách uchopeni, 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 některý z členů výboru neměl při tom na mysli 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, proč ji neuchopit, proč s nimi nepracovat a za to jim poděkovat byť jen určitým uznáním jejich statusu? A ruku na srdce, jak také zaznělo na sněmu, nebude se jednat o desítky, ale pokud, tak o jednotky aspirantů. Tedy nic, co by mělo

sebeméně podkopávat členskou základnu, ba dokonce ji degradovat.

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

■ Ing. Petr Píša, CAE

UPOZORNĚNÍ

Vážení členové Komory certifikovaných účetních, dovoluji si Vám připomenout, že **členský příspěvek** na rok 2017 má být, v souladu s čl. 2 odst. 1 příspěvkového řádu, 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 či rodičovské dovolené, důchodového věku nebo sociálních důvodů lze požádat o snížení členského příspěvku.

Platbu poukažte, prosím, na účet č.:
43-1434590217/0100

variabilní symbol je Vaše členské číslo = číslo certifikátu

Do konce ledna má být také zasláno, v souladu s čl. 8 odst. 1 směrnice, 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 začala 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. Neřekla bych, že v té době jsem měla jasnou představu, zda se chci věnovat účetnictví v praxi.

Během studia na vysoké škole jsem souběžně pracovala v různých oborech (v cestovním ruchu či 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 zpracovávání účetnictví pro klienty a já se rozhodla jí využít. V tomto oddělení pracuji dodnes.

Co Vás na této práci baví?

I když člověku neznalému problematiky se může zdát, 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 něčím obohacuje, u každého nového klienta musím řešit nové situace. To mě žene neustále vpřed 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 upřednostňováni před nečleny, 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 účetní. Jsou klienti, kteří nejsou schopni činit rozhodnutí na základě výstupů z účetnictví a profesi účetní degradují jen na práci „přepisování čísel“. Domnívám se, že klienti, kteří chápou přidanou hodnotu účetnictví a dokáží výstupy z účetnictví využívat, práci účetní oceňují. Rovněž záleží na kvalitě účetní, zda se dokáže, či nedokáže vcítit do kůže 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? Někaké 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 i vnímána zahraničními klienty, kteří nás berou jako rovnocenného partnera a nezpochybňují naši radu. Český klient podporu, kterou mu dávám, považuje za samozřejmost a jednoduchou věc, za kterou nenáleží žádný honorář. Český klient má tendenci obdržené rady zpochybňovat.

Děkuji za rozhovor!

Ing. Ladislav Zemánek



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

Vydává

Komora certifikovaných účetních
Hyberská 1009/24
110 00 Praha 1
IČ: 04662075

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

Redakční rada

Ing. Libor Vašek, Ph.D.
Ing. Ladislav Zemánek
MgA. Denisa Kokošková

Registrace MK ČR pod č. E21590 z 12. 3. 2014
ISSN: 2336-3576
Vychází 4 × ročně

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

Reprodukce obsahu je možná pouze
s písemným souhlasem vydavatele.

Vydání: prosinec 2016

 **KOMORA
CERTIFIKOVANÝCH
ÚČETNÍCH**

