

Interpretace Národní účetní rady jako „best practice“ v ČR?

Vážení čtenáři,

Česká republika je zemí, jejíž regulace účetnictví je v duchu kontinentální Evropy vycházející z římského práva založena tradičně na právních předpisech tvořených vládou, konkrétně ministerstvem financí a schvalovaných parlamentem. Po roce 1989 sice vznikly profesní organizace, které jsou obdobně jako ve vyspělých zemích na státu nezávislé¹, ale jejich úsilí bylo zpočátku zaměřeno zejména na vymezení vstupu do daných profesí, postavení vlastních členů a pravomocí samosprávných orgánů vůči členům, případně na upevnění postavení profese v očích veřejnosti. Na uvedených úkolech, pracovaly tyto profesní organizace relativně samostatně a odděleně, koordinace společného postupu nebyla vysoká a míru vlivu na regulaci účetnictví nebylo možno považovat za dostatečnou. Vliv profesních organizací a případně akademické půdy v oblasti účetnictví na podobu právní regulace účetnictví, případně její podíl na formování vzorů pro praktické postupy při vedení účetnictví a účetním výkaznictví byl vždy velmi nízký a rozhodně nesrovnatelný například s anglosaskými systémy regulace účetnictví a účetního výkaznictví. Nikdy v minulosti nebyla v ČR vytvořena na státu nezávislá instituce reprezentující hlavní strany zainteresované v sestavování, předkládání a užívání účetních závěrek, která by měla přímé pravomoci při stanovování pravidel vedení účetnictví a účetního výkaznictví.

Vzhledem k celkové frustraci z mechanismu připomínkování právních předpisů v oblasti účetnictví tvořených ministerstvem, který byl z převážné míry redundantní a neefektivní roztržštěním do všech zmíněných profesních organizací a na akademická pracoviště, došlo v průběhu přípravy první zásadní porevoluční novely zákona o účetnictví k dohodě mezi všemi profesními organizacemi a Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze o společném postupu při přípravě a připomínkování této novely. Institucionálním výsledkem této dohody bylo dne 18. ledna 1999 založení Národní účetní rady (NÚR), která byla založena zakladatelskou smlouvou mezi zakladateli podle §20f Občanského zákoníku jako zájmové sdružení právnických osob. Úloha NÚR je vymezena obecně v preambuli stanov²:

„Národní účetní rada je nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.“

Národní účetní rada na svých jednáních řeší nejen aktuální problémy z oblastí účetnictví a daní, ale od konce roku 2004 dlouhodobě a koncepčně připravuje Interpretace českých účetních předpisů. Formální a obsahový rámec pro tvorbu, vydávání a uplatňování Interpretací NÚR vytváří *Předmluva Národní účetní rady k Interpretacím českých účetních předpisů*, která byla NÚR schválena dne 19. října 2004³. Účel, za jakým jsou Interpretace NÚR tvořeny a vydávány, je uveden v Preambuli zmíněné předmluvy takto:

„Interpretace vyjadřují odborný názor Národní účetní rady, jejímiž členy jsou reprezentanti významných profesních organizací a odborné akademické půdy. Tvorbou Interpretací usiluje Národní účetní rada o jednotné a vhodné

¹ Aktuálně v ČR: Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR a Svaz účetních.

² Plné znění: NÚR (2011): *Stanovy Národní účetní rady*. [on-line], Praha, Národní účetní rada, c2011, [cit. 4. 5. 2011], <<http://www.nur.cz/content/view/14/30/>>.

³ Plné znění: NÚR (2011): *Stanovy Národní účetní rady*. [on-line], Praha, Národní účetní rada, c2011, [cit. 4. 5. 2011], <<http://www.nur.cz/content/category/6/15/40/>>.

používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Jednotlivé členské organizace NÚR podporují tvorbu Interpretací a jejich používání v praxi.“

Interpretace českých účetních předpisů nejsou právně závazným názorem. Cílem Interpretací je přispívat k formulaci optimálních postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví včetně souvisejících otázek. Při přípravě Interpretací jsou uplatňovány zkušenosti členů Národní účetní rady a s odbornou péčí jsou posuzovány všechny dostupné informace v návaznosti na platné právní předpisy v ČR.

Předmětem jednotlivých Interpretací je vyjádření odborného názoru na praktickou aplikaci českých účetních pravidel, který bude reagovat na:

- účetní otázky, které nejsou řešeny českými účetními předpisy nebo je jejich řešení pro praxi nedostatečné, nebo
- otázky, které vznikly nově při uplatňování účetních předpisů v praxi, nebo
- otázky, které jsou účetními předpisy řešeny, ale aplikace je v praxi nejednotná.

Cílem Interpretací je zdokonalování aplikace českých účetních předpisů tak, aby:

- účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů podávaly co nejlépe věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky;
- účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů byly srovnatelné a všeobecně přijímané externími uživateli účetních závěrek, a aby poskytovaly kvalitní informace pro jejich ekonomická rozhodování;
- při aplikaci českých účetních předpisů bylo dosaženo v účelné míře žádoucí harmonizace s mezinárodně uznávanými účetními principy, pravidly a zvyklostmi;
- Interpretace byly přínosem pro práci auditorů a ostatních odborníků a institucí zabývajících se oblastmi, které jsou předmětem Interpretací.

Text každé Interpretace NÚR má pevně danou strukturu, jejímž jádrem jsou tři hlavní kapitoly:

- „Popis problému“, který Interpretace řeší, včetně formulace otázky, na kterou dává Interpretace odpověď.
- „Řešení problému“ formou odpovědi na otázky formulované v „Popisu problému“.
- „Zdůvodnění řešení“ s odkazy na účetní předpisy, o které byly použity jako argumenty při formulaci řešení problému, a o které se řešení opírá.

Uvedená struktura textu Interpretace a proces jejího připomínkování a schvalování je obdobný interpretacím IFRS (IFRIC) a celý projekt Interpretací NÚR je nekomerční, zveřejněné návrhy k připomínkování i schválené texty Interpretací jsou k dispozici zdarma na webových stránkách NÚR.

V současnosti je schváleno a zveřejněno 22 Interpretací NÚR a další Interpretace jsou ve fázi pracovních návrhů určených pro vnitřní nebo i vnější připomínkové řízení.

Zcela zásadní je role a autorita, kterou si Interpretace NÚR vydobily zcela neformálně v různých oblastech a aspektech účetní, daňové a auditorské profese. Národní účetní rada zaznamenala případy, kdy jsou Interpretace NÚR používány jako podpůrné stanovisko při práci účetních, znalců, daňových poradců a auditorů a jsou citovány v odborných akademických pracích. Jsou známy případy použití Interpretací při rozhodování daňové správy a rovněž správních soudů, v jejichž případech byly Interpretace použity jako argumentace při zdůvodnění správních rozhodnutí a rozsudků. Přestože Interpretace NÚR nikdy nebyly a nejsou součástí legislativního procesu a nepředstavují tedy formálně regulační nástroj v oblasti účetnictví, daní, či auditu, tím, jak jsou stále více používány a rozšiřovány,

vytváří to, čemu se v anglosaském prostředí říká „best practice“ (nejlepší praxe). Tato nejlepší praxe je pak neformálně fixována v rozhodnutích a judikátech, čímž rovněž vytváří vzorová řešení a tlak na zákonodárce v legislativním procesu. Interpretace NÚR se tak staly v některých případech předlohou pro novely právních předpisů regulujících účetnictví v ČR. Jako příklady je možno uvést změnu způsobu vykazování oprav zásadních chyb minulých období a změn účetních metod (Interpretace č. 11), úpravu okamžiku vykazání pohledávek a závazků z titulu dotací (Interpretace č. 14), kompenzace rezervy a zaplacených záloh na splatnou daň (Interpretace č. 3), a další.

Samozřejmě, že proces tvorby a uplatňování Interpretací NÚR v ČR není jen zcela idylický a provází jej řada dlouhých a složitých úvah a jednání, včetně střetu různých názorů a stanovisek. Každopádně si trůfám tvrdit, že z počátku ambiciózní projekt s těžko odhadovaným výsledkem se principiálně zdařil a Interpretace NÚR si vydobýly svoji pozici z hlediska formování nejlepší praxe v ČR. Každému, kdo se odborně zabývá účetnictvím, daněmi a auditem v ČR bych vřele doporučoval se o Interpretace NÚR zajímat (pokud tak již neučinil), protože stávající řešení problémů obsažená v Interpretacích mohou ukazovat velmi snadno na cestu, kterou se bude v budoucnu ubírat i reálná právní regulace účetnictví

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

vedoucí *Katedry finančního účetnictví a auditingu*

Fakulty financí a účetnictví

Vysoké školy ekonomické v Praze