Národní účetní rada a její vliv na české účetnictví[#]

Jana Skálová[*] *– Marcela Žárová*[**]

Tvorba účetních předpisů

V České republice je regulace účetnictví tradičně založena na právních předpisech tvořených vládou, konkrétně ministerstvem financí a schvalovaných parlamentem. Regulaci účetnictví tak tvoří zákon o účetnictví, sada prováděcích vyhlášek (podle jednotlivých druhů účetních jednotek) a několik řad českých účetních standardů, které navazují na vyhlášky. Je tak vytvořena řada standardů pro podnikatele, pro banky a pojišťovny, pro neziskové organizace, atd. Platný zákon o účetnictví sice obsahuje ustanovení (§ 36 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví), dle kterého může Ministerstvo financí ČR pověřit vybranou právnickou osobu vytvořením standardu, toto ustanovení však v praxi nebylo nikdy realizováno a tvůrcem celé účetní regulace je tedy Ministerstvo financí ČR (regulátor). Podrobně se situací v regulaci české účetní legislativě zabývá odborný článek (Ištvánfyová – Mejzlík – Pelák, 2010).

Cílem článku je analyzovat, zda i v systému kontinentálního práva, kdy je regulace účetnictví založena na právních předpisech tvořených vládou, může účetní profese účinně ovlivňovat kvalitu účetní legislativy a přispívat k rozvoji účetnictví. Rozebírána je situace v České republice za uplynulých 15 let.

Role profesních organizací

Po roce 1989 vznikly na základě speciálních zákonů profesní komory, které jsou na státu nezávislé[1] a fungují jako samosprávné orgány regulace profesí. První roky jejich existence (cca do roku 1997) se však zaměřovaly na podmínky vstupu do daných profesí (organizace zkoušek), postavení členů, pravomocí samosprávných orgánů vůči členům (práce dozorčích a disciplinárních komisí), případně na upevnění postavení profese ve vztahu ke státní správě. Na uvedených úkolech pracovaly tyto profesní organizace relativně samostatně a odděleně, koordinace společného postupu nebyla vysoká. Vliv těchto komor na regulaci účetnictví nebyl v podstatě žádný, komunikace s regulátorem byla omezena na řídké případy připomínkového řízení. Komory totiž nebyly oficiálním připomínkovým místem v legislativním procesu, takže bylo považováno za velký úspěch, pokud vůbec připravovaná norma byla „předána“ k připomínkovému řízení.

Vliv profesních organizací a akademické půdy v oblasti účetnictví na podobu právní regulace účetnictví, případně její podíl na formování vzorů pro praktické postupy při vedení účetnictví byl velmi nízký a výrazně se liší od angloamerického systému regulace účetnictví, kde národní regulátor účetnictví pověřuje profesní instituce tvorbou účetních předpisů, většinou ve formě standardů.

[#] Článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2013 (VŠE IP100040).

[*] Ing. Jana Skálová, Ph.D. odborný asistent, Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jana.skalova@vse.cz>.

[**] Doc. Ing. Marcela Žárová, docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zarova@vse.cz>.

[1] Jednalo se o Komoru auditorů ČR a Komoru daňových poradců ČR.

Sdružení profesí do Národní účetní rady

Vzhledem k celkové frustraci z mechanismu připomínkování právních předpisů v oblasti účetnictví tvořených ministerstvem, který byl z převážné míry redundantní a neefektivní roztříštěním 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 VŠE v Praze o společném postupu při přípravě a připomínkování této novely (Mejzlík, 2008). Institucionálním výsledkem této dohody bylo založení Národní účetní rady (dále jen „NÚR“) dne 18. ledna 1999 jako zájmové sdružení právnických osob.

Důvody založení

Hlavním důvodem pro založení NÚR bylo vytvořit odborně silného partnera pro komunikaci se státní správou pro tvorbu účetní legislativy, připomínkové řízení i jiných norem souvisejících s účetnictvím, daněmi a auditem. Původní ambiciózní záměr rady, že Ministerstvo financí ČR pověří právě NÚR tvorbou českých účetních standardů, tak jak to umožňuje zákon o účetnictví, nebyl dosud naplněn.

Úloha NÚR je vymezena obecně v preambuli stanov[2]: *„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.“*

Zakladatelé

Členy Národní účetní rady jsou následující účastníci zakladatelské smlouvy, kterou byla Národní účetní rada zřízena, a to Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická, zastoupená Fakultou financí a účetnictví (NÚR, 2012).

Komora auditorů ČR

Komora auditorů ČR je samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice. Komora byla založena v roce 1993 a od 14. dubna 2009 je její působnost upravena zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb. Statutární audity účetních závěrek mohou podle tohoto zákona provádět pouze auditoři mající oprávnění a zapsaní v seznamu auditorů a auditorských společností vedeném Komorou auditorů.

Nejvyšším orgánem je sněm auditorů. Tvoří jej auditoři zapsaní v seznamu auditorů vedeném Komorou. Sněm auditorů se schází nejméně jednou za dva roky a volí se svých řad členy orgánů, kterými jsou Výkonný výbor, Dozorčí komise a Kárná komise. Tyto orgány řídí a kontrolují činnost Komory mezi sněmy. Činnost komory je administrativně zajišťována úřadem se sídlem v Praze. Na činnost Komory dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem. Ta je rovněž odvolacím orgánem, který přezkoumává vnitřní předpisy a rozhodnutí Komory.

Komora daňových poradců ČR

Komora daňových poradců ČR je samosprávnou profesní organizací daňových poradců. Jejím posláním je zejména podporovat daňové poradenství, sdružovat daňové poradce, chránit a prosazovat jejich oprávněné zájmy, zabezpečovat odbornou úroveň profese a organizovat kvalifikační zkoušky uchazečů o profesi. Komora byla jako veřejnoprávní instituce zřízena zákonem č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.

[2] Plné znění Stanov NÚR je k dispozici na webových stánkách NÚR na adrese www.nur.cz pod odkazem „Stanovy“.

Nejvyšším orgánem je valná hromada, která se koná každoročně. Každé tři roky jsou voleni členové devítičlenného Prezídia, v jehož čele stojí prezident. Dále jsou voleny Dozorčí komise a Disciplinární komise. Činnost Komory je zajišťována kanceláří se sídlem v Brně.

Svaz účetních

Svaz účetních je dobrovolnou, nezávislou profesní organizací s celostátní působní zřízenou v souladu se zákonem č. 83/1990 Sb. o sdružování občanů. Svaz účetních sdružuje účetní, auditory, daňové poradce a ostatní zájemce, kteří souhlasí s programovými zásadami definovanými ve stanovách. Ve své činnosti navazuje na činnost Českého svazu účetních a statistiků založeného v roce 1969 v Plzni.

Nejvýznamnějším úkolem Svazu účetních je přispět k rozvoji a zkvalitnění české účetní profese a dosažení její úrovně srovnatelné se zeměmi Evropské unie. Tento cíl je naplňován zejména realizací systému certifikace, vytvořeného ve spolupráci se zahraničními experty, zejména britskou asociací certifikovaných účetních znalců – The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA. Systém byl zahájen v roce 1997.

Vysoká škola ekonomická v Praze

Vysokou školu ekonomickou zastupuje v Národní účetní radě Fakulta financí a účetnictví. Ta vznikla 1. července 1991 v rámci organizačních změny celé VŠE. V současné době tvoří fakultu sedm kateder. V čele fakulty stojí děkan, dále pak proděkan pro vědu, výzkum a doktorské studium, proděkan pro studijní a pedagogickou činnosti, proděkan pro zahraniční vztahy. V souladu se zákonem o vysokých školách má fakulta zřízeny dva samosprávné orgány: vědeckou radu a akademický senát. Základním posláním fakulty je poskytovat univerzitní vzdělání v akreditovaných studijních oborech, vyvíjet vědecko-výzkumnou činnost a provádět habilitační řízení a řízení ke jmenování profesorem v akreditovaných oborech.

Organizace a postavení Národní účetní rady

Každého člena zastupují na jednáních NÚR maximálně tři zástupci, jedním z nich je vždy osoba, která je v daný okamžik v členské organizaci na nejvyšší volené pozici (prezident, předseda, děkan). Další dvě osoby jsou pak delegovány členskou organizací a jedná se zpravidla o vedoucí pracovních skupin, které se věnují metodice účetnictví v dané členské organizaci. Národní účetní rada je organizací, která pracuje velmi skromně a efektivně (Mejzlík 2012). Práce je pro všechny zástupce čestná, bez nároku na jakékoliv odměny či náhrady.

Statutárním orgánem NÚR je její předseda a místopředsedové. Předseda zastupuje NÚR navenek. Funkční období předsedy je 6 měsíců a začíná vždy 1. srpna a 1. února, přičemž funkci předsedy vykonávají střídavě nejvyšší představitelé členských právnických osob, a to v abecedním pořadí podle názvu příslušné členské právnické osoby, kterou v NÚR zastupují.

Vznik, činnost ani pravomoci NÚR nejsou dány žádným právním předpisem. Jediné, o co se postavení NÚR opírá je odborné zázemí profesí, které sdružuje, členskou základnu a odborníky, které jednotliví členové NÚR sdružují a reprezentují. Z tohoto hlediska se jedná zcela nepochybně o nejreprezentativnější nevládní organizaci reprezentující profese angažované v oblasti účetnictví a daní v České republice.

Národní účetní rada se schází pravidelně vždy jednou za měsíc a na svých jednáních řeší aktuální problémy z oblastí účetnictví a daní. S ohledem na to, že v roce 2003 došlo k významným změnám české účetní legislativy (byl změn systém fungující od roku 1993 do roku 2002, byla zavedena regulace, kdy pod zákonem o účetnictví jsou vyhlášky a české

účetní standardy) rozhodli se v roce 2004 členové NÚR, že bude vhodné pomoci české účetní veřejnosti vydáváním interpretací českých účetních předpisů.

Předmět a cíle interpretací NÚR

NÚR při tvorbě Interpretací vychází ze zákona o účetnictví a vyhlášek, dále z ostatních zákonů a předpisů. V případě, kdy tyto předpisy neposkytují jednoznačné vodítko, přihlíží ke způsobu naplnění věrného a poctivého obrazu účetnictví, přičemž postupuje nezávisle, objektivně a respektuje veřejný zájem (Müllerová, 2012a)

Předmětem jednotlivých Interpretací (Předmluva, čl. 5 a 6) 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
- na otázky, které vznikly nově při uplatňování účetních předpisů v praxi, nebo
- na 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 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 účetních, auditorů, daňových poradců a ostatních odborníků a institucí zabývajících se oblastmi, které jsou předmětem Interpretací.

Návrhy témat předkládají členové NÚR na zasedání. U každého návrhu se posuzuje, zda se jedná o vhodný námět, přičemž jsou brána v úvahu následující kritéria:

- problém není individuální a zasahuje významnou část účetní praxe;
- neřešení problému ovlivňuje kvalitu účetního výkaznictví;
- k řešení problému existují odlišná stanoviska nebo problém nebyl dosud řešen;
- řešení problému je v souladu s účelem, posláním a postavením NÚR.

Pokud NÚR rozhodne, že se navrženým problémem bude zabývat, pak následuje formalizovaný postup pověření některého z členů přípravou pracovního návrhu textu interpretace, proces jeho interního projednávání, veřejné připomínkování a závěrečné vydání a zveřejnění schváleného textu interpretace. Klíčovým prvkem přípravy interpretace je veřejné připomínkování, které je otevřené komukoliv. Součástí schváleného textu je rovněž zpráva zpracovatele interpretace o jeho průběhu, která shrnuje, jaké připomínky byly zaslány, které a jak byly zapracovány a které a proč nebyly akceptovány (Mejzlík, 2008).

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, 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 (SIC a IFRIC) a celý projekt Interpretací NÚR je nekomerční,

zveřejněné návrhy k připomínkování i schválené texty interpretací jsou k dispozici zdarma na webových stránkách NÚR (Mejzlík, 2008).

Předmluva k interpretacím

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 2004[3]. Účel, za jakým jsou interpretace NÚR tvořeny, 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 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 České republice.

Předmluvu připravili zástupci VŠE v Praze a při formulaci jednotlivých ustanovení předmluvy postupovali systematicky a záměrně analogicky, jako například v případě interpretací IFRS (Mejzlík, 2008). Zájmem bylo připravit takový systém, který je transparentní a formálně i obsahově kompatibilní s jinými systémy tvorby obdobných dokumentů nezávislými profesními organizacemi.

Interpretace českých účetních předpisů

Od roku 2004 do června 2013 bylo schváleno a zveřejněno celkem 26 Interpretací, jejichž názvy přináší Tab. 1.

Tab. 1: Schválené a zveřejněné interpretace

I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv
I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech
I-3 Rezerva na splatnou daň
I-4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence
I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku
I-6 Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání
I-7 Komisionářské smlouvy
I-8 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku
I-9 Odložená daň-první vykázání
I-10 Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele
I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů

[3] Plné znění Předmluvy NÚR k interpretacím českých účetních předpisů je k dispozici na webových stánkách NÚR na adrese www.nur.cz pod odkazem „Interpretace".

I-12 Faktoring
I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek
I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace
I-15 Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku
I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene
I-17 Pobídky v nájemních vztazích
I-18 Dohadné položky v cizí měně
I-19 Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu
I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů
I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku
I-22 Dotace v cizí měně
I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky
I-24 Události po rozvahovém dni
I-25 Ocenění po předchůdci
I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání

Zdroj: NÚR (2013).

Prezentace práce veřejnosti

Členové NÚR se snaží výsledky své práce, tedy schválené interpretace, prezentovat veřejnosti. Činí tak publikační a přednáškovou aktivitou. Např. v roce 2012 bylo celé jedno číslo časopisu Auditor věnováno práci NÚR, články s odbornou tematickou vychází v Bulletinu KDP, v odborných účetních a daňových časopisech např. Daňový expert, Účetnictví, Český finanční a účetní časopis, atd.

Problematice srovnatelnosti účetních údajů a navazující novelizace účetních předpisů se věnoval nejvíce Pelák, (Pelák, 2007), (Pelák, 2012), interpretace věnující se majetku rozebíraly Pilátová – Šrámková (2012) a Procházka (2012), interpretce k odložení dani komentují Liškařová – Jindřišková (2012), dotacím se věnovali ve své publikační činnosti Müllerová – Nesrovnal (2012).

V průběhu existence Národní účetní rady byly uspořádány tři velké semináře, jejichž cílem bylo prezentovat vytvořené interpretace odborné veřejnosti (Skálová, 2012a).

První semináře se konal dne 8. dubna 2008 pod názvem „Jak využít v praxi interpretace NÚR“. Na tomto semináři byly poprvé veřejně prezentovány interpretace českých účetních přepisů. Cílem semináře tedy bylo prezentovat sadu přijatých interpretací účetní veřejnosti a podání návodů, jak mohou být interpretace využívány v každodenní praxi účetních, auditorů a daňových poradců. Přednášejícími byli zpravidla autoři jednotlivých interpretací, kteří jsou s danou problematikou do hloubky seznámeni, prošli řadou odborných diskusí k tématu a museli se vypořádat s řadou připomínek k návrhu textu.

Na tomto semináři se členové NÚR poprvé setkali s živými reakcemi odborné veřejnosti. Bouřlivá diskuse se rozvinula k interpretaci I-12 k problematice účtování faktoringu, kdy zejména faktoringové společnosti nebyly ztotožněny s navrhovaným postupem. Zaznívaly tak silná slova, jako např. že účetnictví by mělo poskytovat podporu pro podnikání a nevhodným účetním zachycením některých operací mimo aktiva a rozvahu by se znesnadňoval přístup některých subjektů k úvěrovým zdrojům. Dále pak zaznívaly názory, že historicky se vyvíjel

faktoring řadu let a přispíval k rozvoji podnikání v Čechách a že interpretace NÚR přináší takové názory, které nekorespondují s praxí.

Reakce zástupců NÚR však byla, že cílem účetnictví však není přispívat k rozvoji podnikání, ale věrně zobrazovat skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Účetnictví musí být objektivní a poskytovat informace pro širokou škálu uživatelů (investoři, banky, finanční úřady, stát). Úkolem účetnictví není podporovat podnikání jakékoliv skupiny společností.

Zajímavou diskusi přinesl také výklad k interpretaci I–11 – Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období (přednášející i zpracovatel Ing. Pelák). Obsahem interpretace je vykazování srovnatelných údajů za určitých okolností, kdy české předpisy v roce 2008 požadovaly účtovat opravy významných účetních chyb do mimořádných nákladů či výnosů, tedy výsledkově. Interpretace NÚR ale doporučovala účtování oproti proti vlastnímu kapitálu.

Druhý seminář proběhl dne 29. dubna 2011 ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze. Třetí seminář se konal dne 27. dubna 2012 opět v prostorách Vysoké školy ekonomické v Praze. Cílem obou seminářů bylo představit odborné veřejnosti další nové interpretace a poskytnout výklad k řadě novinek v účetnictví.

Na konci roku 2012 vydala Národní účetní rada knihu s názvem Interpretace, která obsahuje všechny interpretace přijaté do října 2012 včetně výkladu a autorských příkladů (NÚR, 2012). Slavnostní křest této knihy se uskutečnil v prosinci 2012 v Senátu České republiky (Skálová, 2012b).

O tom, že se podařilo NÚR za téměř 14 let své existence proniknout do české účetní veřejnosti svědčí při vyhledávání na Google 322 000 odkazů na heslo „Národní účetní rada“ a 48 500 výsledků na heslo „Interpretace Národní účetní rady“.

Vliv na českou účetní legislativu

Vliv na českou účetní legislativu je možno spatřovat v tom, že několik interpretací posloužilo zákonodárci k tomu, aby upravil nevyhovující českou legislativu, ať už na úrovni vyhlášky či českého účetního standardu. Jednalo se zejména o oblasti účtování dotací, účtování o rezervách a srovnatelnost účetních informací.

Největší úspěch spatřuje NÚR ve změně účetní legislativy v oblasti účtování o změnách účetních metod a opravách chyb, která vstoupila v účinnost k 1. 1. 2013. Této změně přecházelo vydání interpretace o srovnatelnosti účetních údajů (Pelák, 2007) a řada odborných článků (Skálová, 2011) a přednášek. Nová právní úprava je již plně v souladu s postupem dle IFRS (Pelák, 2012).

Využívání práce NÚR odbornou účetní veřejností

Přestože Interpretace nejsou součástí legislativního procesu a nepředstavují regulační nástroj v oblasti účetnictví, jsou stále více používány odbornou veřejností. Interpretace představují odborný názor, který je opřen o autoritu všech členských organizací.

NÚR zaznamenala případy, kdy Interpretace byly používány jako podpůrná argumentace při práci účetních a auditorů, jsou citovány v odborných akademických dílech. Některé byly využity i pro rozhodování daňových sporů na Nejvyšším správním soudu. Lze tak říci, že Interpretace postupně vytváří to, čemu se čemu se v anglosaském prostředí říká „best practice“ (Mejzlík – Žárová, 2010; Mejzlík, 2011).

Tato 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 vykázání pohledávek a závazků z titulu dotací (Interpretace č. 14), kompenzace rezervy a zaplacených záloh na splatnou daň (Interpretace č. 3), a další.

O znalosti práce NÚR mezi běžnou účetní veřejností byl proveden průzkum mezi účastníky vzdělávacích akcí společnosti Notia středisko vzdělávání, s.r.o., který se týkal celkem vybraných 77 respondentů (Vondřichová, 2013). Dotazník obsahoval šest otázek.

Z první položené otázky vyplývá pozitivní fakt, že více než polovina respondentů NÚR a její činnost nějakým způsobem zná, z toho necelých 12 % velmi dobře.

Tab. 2: Znalost NÚR mezi účetní veřejností

Celkový počet odpovědí	**Znáte NÚR, popřípadě i čím se zabývá?**		
77	**Velmi dobře**	**Z doslechu**	**Ne**
Počet odpovědí	9	35	33
Procentní podíl	11,7 %	45,5	42,9 %

Zdroj: Vondřichová (2013).

Tab. 3: Znalost Interpretací

Celkový počet odpovědí	**Znáte Interpretace k účetním předpisům, které NÚR dosud vydala?**				
77	**Všechny**	**Většinu**	**Polovinu**	**Některé**	**Ne**
Počet odpovědí	1	2	5	22	47
Procentní podíl	1,3 %	2,6 %	6,5 %	28,6	61 %

Zdroj: Vondřichová (2013).

Třetí otázka je doplňkovou, protože její rámec tvoří jen 30 respondentů, kteří mohli označit i více odpovědí. Z výsledků plyne, že nejvíce jsou mezi odbornou veřejností známy interpretace týkající se dlouhodobého majetku, pohledávek, odložené daně a rezerv.

Tab. 4: Znalost Interpretací

Celkový počet odpovědí	**Ze které oblasti znáte Interpretace NÚR ?**					
30	**Pohledávky**	**Odložená daň**	**Dlouhodobý majetek**	**Rezervy**	**Dotace**	**Jiné**
Počet odpovědí	12	11	17	10	4	2
Procentní podíl	40 %	36,7 %	56,7 %	33,3%	13,3 %	6,7%

Zdroj: Vondřichová (2013).

Další otázka byla zaměřena na to, zda respondentovi některá z Interpretací pomohla při řešení konkrétního problému v praxi. Devatenáct kladných odpovědí v poměru ke 30 osobám seznámenými s Interpretacemi (dle odpovědí na otázku č. 3) znamená 63,4 % úspěšnost. Z toho lze dovozovat, že pokud někdo řeší složitý účetní problém, často při jeho řešení „narazí“ na Interpretace a může je využít pro vytvoření svého odborného úsudku.

Přestože se páté otázky zdrželo 10 respondentů je patrný další zájem o vzdělávání v oblasti výstupů od NÚR, a to jak ze strany těch, co se s Interpretacemi dosud nesetkali, tak i do těch, kteří je znají a chtějí své znalosti prohloubit.

Tab. 5: Další vzdělávání

Celkový počet odpovědí	Zajímalo by Vás další vzdělávání v oblastech, kterými se Interpretace NÚR zabývají?	
67	**Ano**	**Ne**
Počet odpovědí	42	25
Procentní podíl	62,7 %	37,3 %

Zdroj: Vondřichová (2013).

Výzkum realizovaný při zpracování bakalářské práce potvrdil zájem účetní veřejnosti o Interpretace NÚR.

Znalost NÚR mezi daňovými poradci

O vyplnění dotazníku ve stejné struktuře jako použila Vondřichová (2013) byla požádána vybraná skupina daňových poradců. Cílem bylo získat srovnatelné informace od profesní skupiny, která je zastoupena prostřednictvím své komory v NÚR. Výsledky dotazníků potvrdily větší informovanost této profesní skupiny, větší zájem o výsledky práce NÚR i mnohem častější použití Interpretací pro řešení praktických problémů.

Tab. 6: Znalost NÚR mezi daňovými poradci

Celkový počet odpovědí	Znáte NÚR, popřípadě i čím se zabývá?		
75	**Velmi dobře**	**Z doslechu**	**Ne**
Počet odpovědí	50	23	2
Procentní podíl	66,7 %	30,7 %	2,7 %

Zdroj: Vlastní výzkum.

Tab. 7: Znalost Interpretací mezi daňovými poradci

Celkový počet odpovědí	Znáte Interpretace k účetním předpisům, které NÚR dosud vydala?			
75	**Všechny**	**Většinu**	**Některé**	**Ne**
Počet odpovědí	4	31	36	4
Procentní podíl	5,3 %	41,3%	48 %	5,3%

Zdroj: Vlastní výzkum.

V další otázce bylo možno volit i více možností, tedy oblasti, ze kterých daňoví poradci znají výsledky práce NÚR. Z předchozí otázky bylo zjištěno, že 5,3 % respondentů nezná žádné interpretace, což bylo jen potvrzeno nevyplněním další otázky. Počet odpovídajících tak byl 71. Z výsledků plyne, že nejvíce jsou mezi odbornou veřejností známy interpretace týkající se dlouhodobého majetku, pohledávek, odložené daně a rezerv.

Tématika odložené daně byla jednou z prvních, která byla řešena Interpretacemi. Důvodem pro to bylo, že česká účetní úprava přijala shodné řešení jako IAS 12, ovšem byla

(je dosud) velmi stručná a tak řada účetních hledala odpovědi na řadu otázek. Další problematikou, která historicky byla rozsáhle řešena, je dlouhodobý majetek.

Poslední dva roky jsou věnovány problematice pohledávek (zejména cizoměnovým), zejména byly řešeny otázky týkající se odpisů či nákupu cizoměnových pohledávek. Zájem účetních vyvolává i účtování o dotacích.

Tab. 8: Jaké interpretace znají daňoví poradci?

Celkový počet respondentů	Ze které oblasti znáte Interpretace NÚR ?					
71	**Pohledávky**	**Odložená daň**	**Dlouhodobý majetek**	**Rezervy**	**Dotace**	**Jiné**
Počet odpovědí	43	38	43	25	32	11
Procentní podíl	60,3 %	53,3 %	60,6 %	35,2 %	45,1 %	15,5 %

Zdroj: Vlastní výzkum.

Další otázka byla zaměřena na to, zda respondentovi některá z Interpretací pomohla při řešení konkrétního problému v praxi.

Tab. 9: Pomoc Interpretace v praxi

Celkový počet odpovědí	Pomohla Vám některá Interpretace ve Vaší praxi?	
75	**Ano**	**Ne**
Počet odpovědí	59	16
Procentní podíl	78,7 %	21,3 %

Zdroj: Vlastní výzkum.

Poslední otázka zjišťovala zájem daňových poradců o dalších vzdělávání v oblastech, které jsou řešeny Interpretacemi.

Tab. 10: Zájem daňových poradců o další vzdělávání v oblasti práce NÚR

Celkový počet odpovědí	Zajímalo by Vás další vzdělávání v oblastech, kterými se Interpretace NÚR zabývají?		
75	**Ano**	**Ne**	**Bez odpovědi**
Počet odpovědí	65	9	1
Procentní podíl	86,7 %	12,0 %	1,3 %

Zdroj: Vlastní výzkum.

Z odpovědí je patrný další zájem o vzdělávání v oblasti výstupů od NÚR, což členové NÚR vítají a jak bylo uvedeno výše, pravidelně pořádají semináře pro účetní veřejnost.

Příklad vlivu interpretace NÚR na metodiku účetnictví v účetních jednotkách

Příkladem jasného ovlivnění metodiky účetních jednotek interpretací NÚR, je interpretace, která se zabývá pobídkami v nájemních vztazích. Roky 2008 – 2009 přinesly v oblasti nájmu nebytových prostor v České republice nový fenomén označovaný jako „rent

free“ neboli nájemní pobídky. Převis nabídky nad poptávkou donutil pronajímatele, aby začali bojovat o nájemce a lákat je různými marketingovými nástroji k uzavření smlouvy.

Účetní praxe byla nájemními pobídkami poněkud zaskočena. Ve své podstatě nájemní pobídka je nákladem či výnosem týkající se nájemního vztahu, je vhodné ji řešit pomocí časového rozlišení nákladů či výnosů. Pracovníci ekonomických útvarů, účetní i daňoví poradci zkoumali, jak se vypořádat s ustanoveními v nájemní smlouvě, které nájemci zajišťují prvních několik měsíců nájem „zdarma“ či za symbolickou 1 Kč, či se situací, kdy pronajímatel uhradí za nájemce náklady spojené s ukončením původního nájemního vztahu či náklady na stěhování.

Národní účetní rada v roce 2010 zveřejnila Interpretaci I-17 Pobídky v nájemních vztazích, která doporučuje nájemní pobídky časově rozlišovat.

V Interpretaci je uvedeno: Nájemce i pronajímatel při stanovení účetního řešení zváží charakter posuzované výhody. Pokud podle všech relevantních okolností lze soudit, že smyslem poskytované výhody je výlučně získání nového nájemce nebo prodloužení smluvního vztahu se stávajícím nájemcem (taková výhoda se dále označuje jako „pobídka“), v účetnictví se tato pobídka časově rozliší po dobu trvání smlouvy, ke které se vztahuje, a to u obou smluvních stran. Účetní jednotky ve svých vnitřních směrnicích stanoví kritéria pro posuzování pobídek a postupy jejich účtování (NÚR, 2012).

„Dobou trvání smlouvy“ se pro účely této interpretace má na mysli období, po které bude poskytován sjednaný nájem, aniž by bylo možné takový smluvní vztah ukončit nebo ukončení smluvního vztahu by bylo pro nájemce tak nevýhodné, že je vysoce nepravděpodobné, že by k němu mohlo dojít. Pokud pronajímatel poskytuje výhodu z jiného důvodu než je získání nového nájemce nebo prodloužení smlouvy se stávajícím nájemcem (např. sleva na nájemném je způsobena omezením v užívání pronajímaných prostor), taková výhoda není pobídkou a tato interpretace se na její účtování nevztahuje. To, zda je poskytovaná výhoda pobídkou, záleží na odborném úsudku účetní jednotky. Při formování odborného úsudku lze vzít v úvahu odborný úsudek druhé smluvní strany.

Průzkum mezi účetními jednotkami

Účtování nájemních pobídek označovaných mezi developerskými společnostmi jako „rent free“ bylo zkoumáno na třech velkých developerských společnostech a to letech 2008 až 2011. Všechny tyto společnosti v pozici pronajímatelů časově rozlišovaly na dobu nájemní smlouvy pobídky poskytnuté svým nájemců (Boukalová, 2013).

Pro projednávání a schvalování interpretace I-17 Pobídky v nájemních vztazích od některých členů Národní účetní rady zaznával názor, že většina pronajímatelů tyto pobídky časově rozlišuje a že pomocnou ruku tato interpretace podá právě nájemcům, což mohou býti menší společnosti, často bez povinného auditu.

Proto se výzkum zaměřil na nájemce, kteří tvořili druhou smluvní stranu ke zkoumaným pronajímatelům. V průběhu let počet nájemců přibýval, což bylo způsobeno tím, že původní nájemci větších celků byli nahrazováni menšími subjekty. Zkoumaní nájemci prokazatelně o nájemních pobídkách účtovat měli, tato povinnost vyplývala za uzavřených nájemních smluv, které byly vyhodnoceny všemi pronajímateli, jako smlouvy s nájemní pobídkou. Ke zjištění všech potřebných údajů byly k dispozici všechny dostupné dokumenty pronajímatelů (na základě toho, že výzkum byl proveden na klientech renomované poradenské společnosti, která vedla účetnictví těmto pronajímatelům).

Data o účetnictví zkoumaných nájemců pak byla získána z veřejně dostupných zdrojů, tedy ze zveřejněných účetních závěrek uložených do sbírky listin rejstříkového soudu.

Tab. 11: Počty nájemců s nájemní pobídkou

Rok	2008	2009	2010	2011
Ano účtovaly o časovém rozlišení	0	0	2	4
Ne, neúčtovaly o časovém rozlišení	4	7	5	6
Celkem	4	7	7	10

Zdroj: Boukalová (2013).

Z tabulky vyplývá, že v roce 2010, tedy v roce, kdy byla zveřejněna interpretace Národní účetní rady o nájemních pobídkách, došlo k nárůstu počtu subjektů časově rozlišujících tyto pobídky na straně nájemců.

Pokud bychom ze zkoumaných společností vybrali jen ty s povinným auditem (nájemce i pronajímatele), pak by počty společností účtujících o nájemních pobídkách vypadaly tak, jak ukazuje Tab. 12.

Tab. 12: Auditované společnosti

Rok	2008	2009	2010	2011
Ano účtovaly o časovém rozlišení	3	3	5	8
Ne, neúčtovaly o časovém rozlišení	4	7	5	5
Celkem	7	10	10	13

Zdroj: Boukalová (2013).

Přestože v roce 2010 a 2011 pět nájemců patří mezi auditované společnosti, tak časové rozlišení nájemních pobídek neprovedly. Je tedy zcela legitimní otázka na auditora těchto společností, zda částka časového rozlišení pobídky je tak nevýznamná, že nedoporučil časové rozlišení.

Z údajů účetních závěrek nájemců, kteří o časovém rozlišení neúčtovali, bylo vypočteno zkreslení hospodářského výsledku před zdaněním roku 2011, bylo průměrné výši 3,47 % (nejvyšší 6,87 % a nejnižší 0,62 %).

Z výše uvedených dat je možno vyvodit několik obecných závěrů. Od roku 2008 výrazně vzrostlo využívání pobídek v nájemních vztazích. Počet nájemců u developerských projektů postupně narůstá pronajímáním menších částí. Řada nájemců, kteří získali nájemní pobídku, účtuje o časovém rozlišení v souladu Interpretací Národní účetní rady, přesto však zůstává více než polovina těch, kteří pobídky časově nerozlišují.

Závěr

Regulace účetnictví a účetního výkaznictví v kontinentální Evropě je tradičně vykonávána vládními institucemi a příslušnými nástroji regulace, tj. zákonem. Výhodou tohoto způsobu regulace je jeho relativně snadná kontrolovatelnost. Na druhé straně regulace zákonem přináší i nevýhody. Hlavní nevýhodou je to, že zákon buď vůbec nereaguje, nebo reaguje se zpožděním, na ekonomické jevy, které se v účetnictví mají zobrazit. Na tento rozpor poukazuje účetní profese v ČR, která se zformovala v Národní účetní radu. Národní účetní rada vznikla v roce 1999 jako sdružení profesních komor s cílem podpořit odbornou způsobilost a profesní etiku při rozvoji účetních profesí a metodiku českého účetnictví. Tento cíl se snaží naplňovat svou prací, která je soustředěna zejména do vydávání Interpretací k českým účetním předpisům. Jak vyplývá z provedených výzkumů, práce NÚR má dopad na účetní profesi i účetní

jednotky tím, že řada z nich se v praxi inspiruje či řídí vydanými Interpretacemi, které představují odborný názor opřený o vysokou profesní prestiž všech členů NÚR.

Literatura:

[1] Boukalová, M. (2013): *Specifika účtování dlouhodobých nájemních smluv – pobídky*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 2013, Diplomová práce.

[2] Ištvánfyová, J. – Mejzlík, L. – Pelák, J. (2010): *Progression of Financial Reporting in Czech Republic and its Regulation*. European Financial and Accounting Journal, 2010, roč. 5, č. 1, s. 64-77.

[3] Liškařová, I. – Jindřišková, M. (2012): *Odložená daň v interpretacích NÚR*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 2, s. 11-14.

[4] Mejzlík, L. (2008): *Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů*. Bulletin Komory daňových poradců, 2008, roč. 16, č. 2, s. 29-35.

[5] Mejzlík, L. (2011): *Interpretace Národní účetní rady jako „best practice" v ČR?* Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 2, s. 4-6.

[6] Mejzlík, L. (2012): *Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů*. In: Randáková, M. (ed.): *Sborník pedagogické konference – Nové požadavky na účetní výkazy v České republice*. Praha, Oeconomica, 2012, s. 84-87.

[7] Mejzlík, L. – Žárová, M. (2010): *Czech National Accounting Boards as an Assurance of Best Accounting Practice?* In*: 6th Workshop on European Financial Reporting.* Stirling, Univerzity of Stirling, 2010.

[8] Müllerová, L. (2012): *Historie Národní účetní rady a její interpretace*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 2, s. 5-7.

[9] Müllerová, L. – Nesrovnal, J. (2012): *Následné získání a následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek*. Daňový expert, 2012, roč. 8, č. 5, s. 41-52.

[10] NÚR (2012): *Interpretace*. Praha, Wolters Kluwer, 2012.

[11] NÚR (2013): *Interpretace*. [on-line], Praha, Národní účetní rada, c2013, [cit. 10. 8. 2013], <http://www.nur.cz/content/category/6/15/40/>.

[12] Pelák, J. (2007): *Jak správně opravovat chyby v účetnictví*. Bulletin Komory daňových poradců České republiky, 2007, roč. 15, č. 7-8, s. 46-53.

[13] Pelák, J. (2012): *Nový způsob oprav chyb od roku 2013*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 2, s. 17-19.

[14] Pilátová, J. – Šrámková, A. (2012): *Majetek v interpretacích NÚR*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 2, s. 15-16.

[15] Procházka, D. (2012): *Návrh nové interpretace Národní účetní rady „Určení okamžiku zařazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do užívání"*. In: Randáková, M. (ed.): *Sborník pedagogické konference – Nové požadavky na účetní výkazy v České republice*. Praha, Oeconomica, 2012, s. 84-87.

[16] Skálová, J. (2011): *Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení?* Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42.

[17] Skálová, J. (2012a): *Semináře Národní účetní rady*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 2, s. 20-22.

[18] Skálová, J. (2012b): *Malé zamyšlení nad Národní účetní radou*. Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 4, s. 4-5.

[19] Vondřichová, K. (2013): *Pohledávky v Interpretacích Národní účetní rady*. Praha, vysoká škola ekonomická, 2013. Bakalářská práce.

Český finanční a účetní časopis, 2013, roč. 8, č. 3, s. 6-19.

Národní účetní rada a její vliv na české účetnictví

Jana Skálová – Marcela Žárová

ABSTRAKT

Článek se zabývá Národní účetní radou, která je sdružením profesních subjektů týkajících se účetnictví v České republice. Sdružuje Komoru auditorů ČR, Komoru daňových poradců ČR, Svaz účetních a Vysokou školu ekonomickou v Praze. Jejím cílem je podpořit rozvoj účetní profese a metodiku českého účetnictví. Tento cíl se snaží naplňovat svou prací, která je soustředěna zejména do vydávání Interpretací k českým účetním předpisům, kde existuje sporné řešení nebo jejich řešení není jednoznačné. Jak vyplývá z provedených výzkumů, práce NÚR má dopad na praxi účetních jednotek a účetní profesi (např. většina daňových poradců zná interpretace a použila je ve své praxi). Přestože interpretace nejsou součástí regulačního systému účetnictví v ČR, představují odborný názor opřený o vysokou profesní prestiž členů NÚR a proto jsou odbornou praxí respektovány.

Klíčová slova: Národní účetní rada; Interpretace účetních předpisů; Účetnictví.

Czech National Accounting Board

ABSTRACT

The Czech National Accounting Board, an independent national accounting body that was established by the initiative of Czech accountants, the Chamber of Auditors, academics from the University of Economics in Prague, and the Chamber of Tax Advisors in 1999 is subject of the article. The main goal of the Board is to support the development of accountancy toward an independent respected profession in the Czech Republic and accounting methodology. This goal is realized through the process of issuing Interpretations to consider accounting issues in the Czech legislation that are likely to receive divergent or unacceptable treatment in the absence of authoritative guidance. Research shows that issuing of Interpretations has impact on accounting practice and profession (e.g. majority of tax advisors knows Interpretations and use them). In spite of the fact, that Interpretations are not an inner part of accounting regulatory system in the Czech Republic, they represent professional opinion of highly respected members of the Czech National Accounting Board and therefore they are accepted by practice.

Key words: Czech National Accounting Board; Interpretations; Accounting.

JEL classification: M41, M48.