

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Eva Švecová je novou členkou Výkonného výboru Komory auditorů ČR.....	2
Volby do orgánů KA ČR: Navrhujte kandidáty do 15. dubna.....	3
Auditorské služby u vybraných účetních jednotek a u nestátních nevýdělečných organizací.....	3
Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2013 (Veronika Kurtanská).....	4

TÉMA ČÍSLA – ZDRAVOTNICTVÍ

Vybrané údaje o zdravotnictví (Lenka Velechovská).....	6
Zdravotnické prostředky. Právní rámec stávající regulace a jeho nedostatky (Sylvie Milerová, Kateřina Poddaná).....	8
Léčivé přípravky a právní regulace (Kateřina Poddaná).....	11
Klíčové účetní problémy zdravotnictví (Helena Šulcová, Jiří Kuběn).....	13
Pohled IFRS na technologie ve zdravotnictví (Milan Zelený).....	18
Audit zdravotnických zařízení (Stanislav Staněk).....	22
Daň z přidané hodnoty ve zdravotnictví (Jana Kolářová, Edita Ševcovicová).....	24
Zdravotnické prostředky a sazba daně (Jana Kolářová).....	29
Odpočet na podporu výzkumu a vývoje – příležitost k daňové úspoře farmaceutických společností (Kateřina Novotná).....	31
Daňové aspekty likvidace a bank u zásob farmaceutických společností (Michala Štefanová, Michaela Lounková).....	32
Minianketa k situaci ve zdravotnictví (Helena Šulcová, Kateřina Poddaná, Stanislav Staněk).....	35

K DISKUZÍ

Deflace v auditu (Radomír Stružinský).....	37
Stanovisko prezidia KA ČR (Petr Šobotník).....	38

RECENZE

Účetní výkazy pod lupou I. Zásady účetního výkaznictví.....	38
---	----

LIDÉ A FIRMY.....	39
-------------------	----

e-příloha Auditor 3/2014

- Téma čísla – Zdravotnictví
- Právo a rekodifikace

Toto číslo vyšlo **10. 4. 2014**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **14. 4. 2014**

Regulace auditu



Stanislav Staněk

a to jak u nás, tak na úrovni Evropské unie. Krátké úvodní zamyšlení o regulaci auditu však zabralo tolik místa jako celý úvodník. Zůstalo tedy jen při něm.

Zajímalo by mne, kolik z nás při vstupu do naší profese vědělo o regulaci auditu. Bylo to tehdy téma? Dávalo to slovní spojení vůbec smysl? Slyšel o tom někdo?

Sám si nevzpomínám, že bych tehdy o něčem takovém slyšel, nebo o regulaci auditu přemýšlel. Dnes je regulace auditu nejdůležitějším tématem naší profese a častým předmětem našich debat. Přišla postupně, v několika krocích, a další kroky či skoky ji ještě čekají. Nevypadá to, že by některé ty kroky byly vzad, všechny směřují vpřed a za chvíli jí může být všude plno. V raných dobách auditorské profese, a těmi nemyslím počátek 90. let minulého století, ale dobu o století dříve, bylo úkolem auditora prověřit, jestli vedení podniku nelže majitelům o jeho výsledcích (tedy, zda účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz), případně zda vedení podniku majitele neokrádá a nedefrauduje jejich peníze. Jistě existovala řada dalších osob, které byly na činnosti podniku závislé – zaměstnanci, věřitelé, vkladatelé v bankách. Případné ztráty, nebo dokonce krach postihovaly samozřejmě především majitele, ale nesly

s sebou i negativní dopady pro další osoby. Každé podnikání s sebou nese rizika a všichni byli na těchto rizicích účastni. Každý nesl svůj díl rizika, a tedy i odměny, když se dařilo, a ztráty, když se nedařilo, podle své účasti na podnikání.

Jak v té době vypadalo zdravotnictví, které je mimochodem hlavním tématem tohoto čísla? Každý se musel sám rozhodovat, zda si bude šetřit na náklady léčení, jakého si zaplatí lékáře či zda se pojistí. Každý nesl rizika spojená s onemocněním sám. Byly situace, že někteří lidé si lékaře platit nechtěli, nebo dokonce nemohli.

Takové situace se ale staly pro společnost nepřijatelnými a stát zavedl povinné zdravotní pojištění. Nemusíme mít obavy, že si někdo nebude moci dovolit lékařskou péči. Aby se ale dostalo na všechny, musí stát zdravotnictví regulovat. Prostřednictvím této regulace říká, jak mají lékaři léčit, na co mají nemocní nárok a kolik kdo dostane peněz.

V dnešní době se zdá, že společensky nepřijatelným se stalo nést některá rizika podnikání. Cílem státu se stalo minimalizovat rizika investorů na finančním a kapitálovém trhu. Čím je pojištění vkladů než přenesením rizika nesprávného výběru banky na stát? Na kapitálovém trhu je omezením rizik investorů snížení možnosti ztrát či krachů. Stát proto hledá všechny cesty, jak tohoto cíle dosáhnout, a auditori v tomto procesu hrají důležitou úlohu. Pokud stát investorům zajistí, aby nenesli rizika, nebudou potřebovat auditory, aby prověřili, jestli vedení podniku nelže. Naopak stát budou tyto informace zajímat o to více,

aby mohl zasáhnout, když bude třeba. Stát bude stanovovat podmínky, které auditoři musí splnit, bude regulovat, jak mají auditoři pracovat, co mají komu reportovat. Ve srovnání se zdravotnictvím zatím není u auditorů

tématem regulace kolik kdo dostane peněz.

Každý z nás asi na tyto změny má názor, ale objektivní odpověď na otázku, zda je tento posun správný nebo ne, asi nenalezeme. Probíhající diskuse k tématu

regulace auditu bychom se měli i nadále aktivně účastnit.

Stanislav Staněk

předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 17. března, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Významným bodem jednání bylo projednání sumáře možných národních úprav v souladu s nařízením EU o auditu subjektů veřejného zájmu.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- kalendář vzdělávacích akcí Komory auditorů na druhé pololetí 2014,
- žádost dvou auditorů o udělení výjimky z výše fixní části příspěvku,
- novou členku Výkonného výboru Evu Švecovou předsedkyní

- Výboru pro správu profese,
- návrh slevy na dvouletí školení v rámci prioritního vzdělávacího tématu,
 - návrh na uspořádání klubového večera na téma využití softwaru pro vedení spisu,
 - novelu směrnice B18 – Zásady organizace přípravy a oprav auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
 - postup projednání návrhů úprav vnitřních předpisů schvalovaných sněmem,
 - dokument/sumář možných národních úprav v souladu s nařízením EU o auditu subjektů veřejného zájmu.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrh odpovědí na dotazník IFAC a doporučil finální verzi projednat na jednání prezidia 31. března 2014,
- a pověřil prezidium, aby na svém březnovém jednání rozhodlo o vytvoření příručky pro ověřování dotací,
- a podpořil vytvoření propagačních materiálů Výborem

pro veřejný sektor, které jsou vloženy v tomto čísle časopisu Auditor

a vzal na vědomí:

- informaci o slibu nových auditorů,
- výsledky průzkumu spokojenosti zaměstnanců komory,
- informaci o právním stanovisku ke zbavení mlčenlivosti asistenta auditora,
- plnění rozpočtu za leden 2014,
- záznam o zdravotním dohledu na pracovišti provedeném lékařem z hlediska bezpečnosti práce,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- dotaz redaktora Hospodářských novin k auditorské společnosti,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Eva Švecová je novou členkou Výkonného výboru Komory auditorů ČR

Eva Švecová, auditorka s číslem oprávnění 1905, se v březnu stala novou členkou Výkonného výboru Komory auditorů ČR. Nahradila Jiřího Ficbauera, který v únoru rezignoval na členství ve Výkonném výboru, a doplnila tak počet jeho členů na 14.

Výkonný výbor na únorovém zasedání rozhodl o doplnění počtu svých členů na dobu do voleb na letošním sněmu 24. listopadu a v souladu s výsledky voleb na sněmu v listopadu 2012 nabídl členství Evě Švecové coby první náhradnici.

Eva Švecová povede místo Jiřího Ficbauera Výbor pro správu profese KA ČR, zároveň zůstává členkou Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání.

-av-

Volby do orgánů KA ČR: Navrhujte kandidáty do 15. dubna

Na letošním XXIII. sněmu, který se bude konat 24. listopadu v Praze, se uskuteční, v souladu s ustanovením § 55 odst. 6 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, volby do Výkonného výboru, Dozorčí komise, Kárné komise, Volební komise a také volba auditora účetní závěrky Komory auditorů ČR.

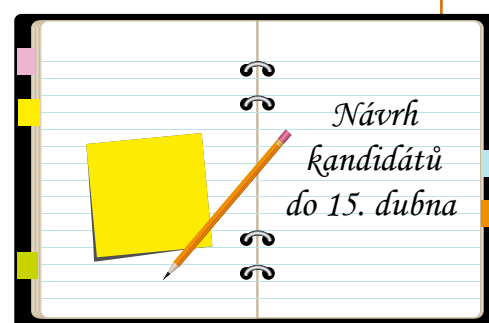
Formuláře pro návrhy kandidátů do jednotlivých volených orgánů byly auditorům zaslány spolu s časopisem Auditor č. 2/2014 a jsou také **k dispozici na webových stránkách komory v sekci aktuality**. V této souvislosti upozorňujeme, že kandidáty mohou navrhovat pouze auditoři zapsaní v seznamu vedeném Komorou. Návrhy na kandidáty zasílejte

volební komisi do 15. dubna 2014 na adresu Komory, Opletalova 55, 110 00, Praha 1, nebo elektronicky na adresu kacr@kacr.cz. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně nebo elektronicky doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí úřadem Komory.

Vyplňte prosím všechny požadované údaje tak, aby byla kandidátka platná a vámi navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu. V souvislosti s navrhováním kandidátů do orgánů Komory odkazujeme na Volební řád sněmu, konkrétně pak na § 3 odst. 3 písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovateli do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je

uveden kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční období a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období. Vráceny budou také návrhy, které neobsahují všechny požadované údaje, především podpis navrhovatele a kandidáta.

-jk-



Auditorské služby u vybraných účetních jednotek a u nestátních nevýdělečných organizací

Vybrané účetní jednotky a nestátní nevýdělečné organizace procházejí v několika posledních letech významnými změnami, ovlivněnými nejenom novými právními předpisy, ale i úpravami stávající platné legislativy. Z tohoto důvodu se tak vybrané účetní jednotky a nestátní nevýdělečné organizace stávají poměrně zajímavou příležitostí pro rozšíření auditorských služeb.

V tomto čísle časopisu najdete vložené tři přílohy, a to *Účetnictví státu – schvalování účetních závěrek*, *Účetnictví státu – přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a Nestátní nevýdělečné organizace – účetnictví a audit*. Tyto dokumenty, které jsou také k dispozici na webových stránkách komory (v části Předpisy

a metodika/ Metodická podpora), mohou auditoři použít i jako informační materiál pro vybrané účetní jednotky a nestátní nevýdělečné organizace jako příjemce auditorských služeb.

Martina Smetanová
členka Výboru pro veřejný
sektor KA ČR



Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2013

Dozorčí komise KA ČR pololetně informuje o své činnosti v oblasti kontroly kvality auditorské činnosti, nejím je tomu i ve zprávě vypracované za období od 1. července 2013 do 31. prosince 2013. Zpráva nastiňuje trend v kontrolní činnosti co do schopnosti plnit plán kontrolní činnosti a počtu provedených kontrol, počtu uzavřených kontrol a počtu kontrol se zvýšeným zájmem (audity subjektů veřejného zájmu).

Pro bezproblémový průběh kontrolní činnosti je nutné také dostatečné personální zabezpečení kontrolory kvality. Dozorčí komise (DK) sestává z 11 členů a při kontrolách kvality tvoří kontrolní tým spolu s pracovníky oddělení kontroly kvality v přepočteném počtu 9,11 osob (v prvním pololetí 2013 přepočtený počet 8,75 osob). Od 1. října 2013 nastoupila do oddělení kontroly kvality (OKK) nová kontrolorka Naďa Procházková. V současné době je již proškolená v souladu s § 24 odst. 3 písm. d) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a plně se zapojila do kontrolní činnosti oddělení.

Jednání Dozorčí komise

Dozorčí komise v uvedeném období zasedala ve dnech 16. července, 3. září, 8. října, 12. listopadu a 10. prosince 2013.

Zasedání DK měla vždy na programu následující body:

- kontrola zápisu z předchozího jednání a kontrola úkolů,
- projednání výsledků a závěrů z kontrol kvality,
- informace k uskutečněným a zatím rozpracovaným kontrolám kvality,
- mimořádné kontroly a podněty, monitoring tisku,
- informace z průběhu zasedání Kárné komise,
- informace z RVDA,
- projednání rámcového plánu kontrol kvality.

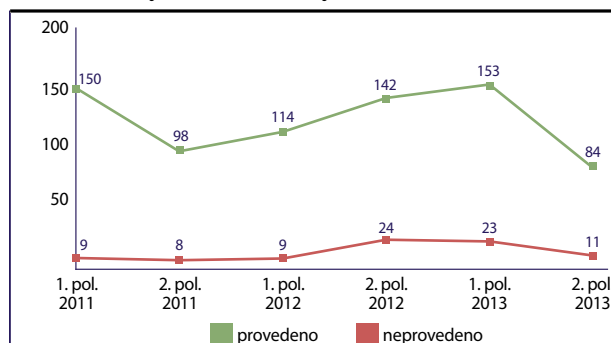
Naplánované a realizované kontroly

Dozorčí komise měla na druhé pololetí roku 2013 naplánováno 95 kontrol kvality, přičemž provedeno bylo 84 kontrol kvality, z čehož jedna kontrola byla pro nesoučinnost uzavřena podáním návrhu na zahájení kárného řízení. Z naplánovaných kontrol se 11 neuskutečnilo z důvodu dlouhodobé nemoci či hospitalizace auditora.

V porovnání s prvním pololetím 2013 bylo provedeno o 69 kontrol kvality méně. To bylo způsobeno zejména z důvodu čerpání dovolených, vánočních svátků apod. Počty kontrol jsou uvedeny v grafu č. 1.

Z uvedeného počtu 95 naplánovaných kontrol kvality bylo 39 kontrol naplánováno v zákonné periodicitě, v 51 plánovaných případech šlo o kontroly kvality provedené v kratší než zákonné periodicitě a u pěti

Graf 1: Počty kontrol kvality 2011 až 2013



subjektů byla kontrola kvality vykonána následně po jednom roce.

Kontroly kvality byly vykonávány ve většině případů ve dvoučlenném týmu sestávajícího z jednoho kontrolora kvality (pracovníka OKK) a jednoho člena Dozorčí komise, u větších firem se pak kontrolní skupina skládala v průměru z pěti kontrolorů (pracovníků OKK a členů DK).

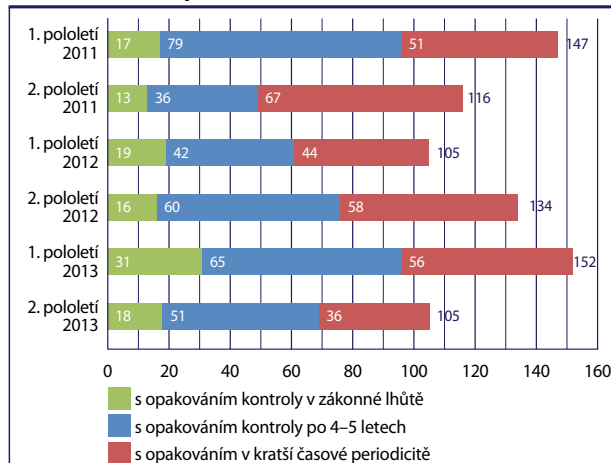
Uzavřené kontroly kvality

Na základě zpráv z kontroly kvality, kontrolovanými subjekty podepsaných a zpětně doručených komoře, s jejichž obsahem tak byli auditoři seznámeni, bylo na zasedáních DK v období červenec až prosinec 2013 v souladu s § 13 odst. 8 Dozorčího řádu uzavřeno celkem 105 kontrol kvality – viz graf č. 2.

Z tohoto celkového počtu se u 18 zkontrolovaných subjektů předpokládá opakování kontroly v zákonem stanovené lhůtě, tj. za 6 let, příp. za 3 roky (u 4 auditorských společností, které auditují subjekty veřejného zájmu).

U 51 zkontrolovaných subjektů je provedení následné kontroly, pro nezávažné nedostatky, plánováno v mírně zkrácené lhůtě, a to po 4 až 5 letech.

Graf 2: Kontroly uzavřené na zasedání DK



Pro 36 zkontrolovaných subjektů je opakování kontroly, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, naplánováno v kratší časové periodicitě.

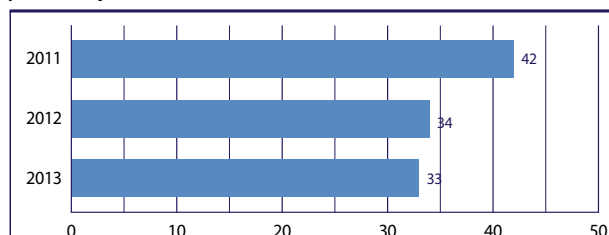
Subjekty veřejného zájmu

K 31. prosinci 2013 bylo v evidenci oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR evidováno 20 auditorů OSVČ a 54 auditorských společností, které podléhají tříleté periodicitě kontroly podle § 24 odst. 7 zákona o auditorech.

Pro informaci uvádíme, že množina auditorů, kteří provádějí audity u subjektů veřejného zájmu (SVZ), je proměnlivá a KA ČR má evidenci o nich založenou výhradně na jejich dobrovolném hlášení, které má roční periodicitu (součást tiskopisu hlášení o úrovni členských příspěvků).

Počet kontrol provedených u auditorů, kteří provádějí audit subjektů veřejného zájmu, ve druhém pololetí 2013 činil 11 (v prvním pololetí 2013 to bylo 22 kontrol) – viz graf č. 3.

Graf 3: Počet provedených kontrol u auditorů provádějících audit SVZ



Přehled nedostatků zjišťovaných při kontrole kvality

Přehled zjištění z kontrol kvality je sumarizací obvyklých nedostatků zjišťovaných při kontrole kvality. Vychází z posouzení dozorčí komise a nesporně může být ovlivněn i subjektivním vyhodnocením závažnosti nedostatku. Tento přehled vychází ze sumarizace evidovaných nedostatků u provedených kontrol ve sledovaném období.

Jak již bylo v minulosti proklamováno, dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria s jediným cílem – zajistit zvýšení kvality práce všech auditorských subjektů. To je také hlavním důvodem dřívějšího opakování kontrol kvality v případě zjištění nedostatků. K opakované kontrole je přístupováno tehdy, pokud je shledána nekvalita či zjištěna významná chyba, a to alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etický kodex a ISQC 1).

Sumarizace a charakteristiky obvyklých nedostatků zjišťovaných při kontrole kvality

Externí confirmace

Pokud auditor využívá externí confirmace k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků, je povinen si podržet kontrolu nad externími confirmačními žádostmi.

Pokud nejsou využity externí confirmace k jejich ověření, musí být ve spisu auditora dostatečně doloženy alternativní postupy.

Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů, a pokud takové riziko identifikuje, je povinen, v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, navázat přímý kontakt s externím právním poradcem. Nejvhodnější formou je právě využití externí confirmační žádosti.

Podvody

Není dokumentováno posuzování rizik podvodů a související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením v této oblasti, pokud jsou tyto procedury vůbec provedeny. Nejsou tak naplánovány a provedeny auditorské postupy, které na tato rizika reagují. Tento nedostatek se objevuje téměř při všech kontrolách.

Provedené procedury a aplikace hladiny významnosti

Dokumentace provedených postupů neobsahuje vysvětlivky a popis co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Použité programy procedur na druhou stranu neodkazují na dokumentaci provedených procedur a chybí tak provázanost plánu a vlastní dokumentace provedených procedur. Těž často chybí doložení práce se stanovenou hladinou významnosti.

Reakce na vyhodnocená rizika a testy věcné správnosti

Nejsou nebo jsou nedostatečně dokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila kontrolorovi kvality, resp. jinému auditorovi posoudit, jaký cíl test sledoval, jak byla oblast testována a zda závěr vyplývající z testu je adekvátní. Těž nebývá doložen výběr vzorků.

Vyhodnocení nesprávnosti

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nejsou posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností je učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech chybí celkové vyhodnocení nesprávností a závěry auditora.

Veronika Kurtanská

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

Vybrané údaje o zdravotnictví

Zdravotnictví patří mezi nejvýznamnější odvětví české ekonomiky. Výdaje na zdravotnictví podle posledních dostupných údajů Českého statistického úřadu činily v roce 2011 přes 289 miliard Kč. V roce 2012 bylo v České republice podle údajů Ústavu zdravotnických informací a statistiky ČR (ÚZIS ČR) 28 753 zdravotnických zařízení a podle údajů Českého statistického úřadu (ČSÚ) 46 968 lékařů přepočtených na plný pracovní úvazek.

Zdravotní služby

Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, vymezuje zdravotní služby v § 2 odstavci 2. Zeskučněně jde o:

- a) poskytování zdravotní péče podle tohoto zákona zdravotnickými pracovníky a dále činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky, jsou-li tyto činnosti vykonávány v přímé souvislosti s poskytováním zdravotní péče,
- b) konzultační služby, jejichž účelem je posouzení individuálního léčebného postupu, popřípadě navržení jeho změny nebo doplnění, a další konzultace podporující rozhodování pacienta ve věci poskytnutí zdravotních služeb prováděné dalším poskytovatelem zdravotních služeb nebo zdravotnickým pracovníkem, kterého si pacient zvolil,
- c) nakládání s tělem zemřelého,
- d) zdravotnická záchranná služba,
- e) zdravotnická dopravní služba,
- f) přeprava pacientů neodkladné péče,
- g) zdravotní služby v rozsahu činnosti odběrových zařízení nebo tkáňových zařízení podle jiných právních předpisů upravujících postupy pro zajištění jakosti a bezpečnosti lidských orgánů, tkání a buněk,
- h) zdravotní služby v rozsahu činnosti zařízení transfuzní služby nebo krevní banky podle právního předpisu upravujícího výrobu transfuzních přípravků, jejich skladování a výdej.

Dále jsou zdravotními službami (podle § 2 odstavce 3) specifické zdravotní služby podle zákona o specifických zdravotních službách, zdravotní služby podle zákona upravujícího transplantace nebo zákona upravujícího umělé přerušení těhotenství.

Zdravotní péči zákon č. 372/2011 Sb. vymezuje jako:

- a) soubor činností a opatření prováděných u fyzických osob za účelem
 1. předcházení, odhalení a odstranění nemoci, vady nebo zdravotního stavu,
 2. udržení, obnovení nebo zlepšení zdravotního a funkčního stavu,
 3. udržení a prodloužení života a zmírnění utrpení,

4. pomoci při reprodukci a porodu,
 5. posuzování zdravotního stavu,
- b) preventivní, diagnostické, léčebné, léčebně rehabilitační, ošetrovatelské nebo jiné zdravotní výkony prováděné zdravotnickými pracovníky za účelem podle písmene a).

Poskytovatelem zdravotních služeb se podle § 2 odstavce 1 zákona č. 372/2011 Sb. rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona.



Zdravotnická zařízení

Zákon č. 372/2011 Sb. v § 4 uvádí, že „zdravotnickým zařízením se rozumí prostory určené pro poskytování zdravotních služeb“. V roce 2012 bylo v České republice 188 nemocnic a 24 669 samostatných ambulantních zařízení, jak ukazuje tabulka níže. Zřizovatelem zdravotnického zařízení může být Ministerstvo zdravotnictví, kraj, město, fyzická osoba atd.

Zdravotnická zařízení v roce 2012

Počty zdravotnických zařízení podle typu	
Samostatná ambulantní zařízení (polikliniky, sdružená ambulantní zařízení, zdravotnická střediska, samostatné ordinace a další)	24 669
Zařízení lékárenské péče (lékárny vč. odloučených odd. výdeje léčiv, výdejny zdravotnických prostředků a další)	3 201
Zvláštní zdravotnická zařízení (kojenecké ústavy a dětské domovy, dětské stacionáře a dětská centra, jesle a další dětská zařízení, stacionáře, dopravní a záchranná zdravotnická služba a další)	383
Nemocnice (lůžková a ambulantní část; nemocnice následné péče)	188
Odborné léčebné ústavy (léčebny, rehabilitační ústavy, ozdravovny, hospice a další)	158
Lázeňské léčebny (pro dospělé, dětské lázeňské léčebny)	89
Ostatní	46
Orgány ochrany veřejného zdraví	19
Celkem	28 753
Počty zdravotnických zařízení podle zřizovatele	
Státní zařízení, zřizovatel Ministerstvo zdravotnictví a ostatní centrální orgány	213
Nestátní zařízení, zřizovatel:	28 540
• fyzická osoba, církev, jiná právnická osoba	28 222
• město, obec	169
• kraj	149

Zdroj: Zdravotnická ročenka České republiky 2012, ÚZIS [2]

Výdaje na zdravotnictví

Celkové výdaje na zdravotnictví činily v roce 2011 podle údajů Českého statistického úřadu 289,18 miliardy Kč, což představuje téměř dvojnásobek výdajů na zdravotnictví vynaložených v roce 2000 (146,835 miliardy Kč). Nejvíce se na výdajích na zdravotnictví podílejí zdravotní pojišťovny, v roce 2011 činil jejich podíl 77,1 % (222,856 miliardy Kč), v roce 2000 byl tento podíl 78,9 % (115,792 miliardy Kč). Domácnosti vynaložily v roce 2011 na zdravotnictví 42,275 miliardy Kč, tj. 14,6 % z celkových výdajů, v roce 2000 činily výdaje domácností 13,873 miliardy Kč, tj. 9,4 % z celkových výdajů. Výdaje z hlediska zdrojů financování v letech 2009-2011 ukazuje tabulka níže.

Výdaje na zdravotnictví podle zdrojů financování (v mil. Kč)

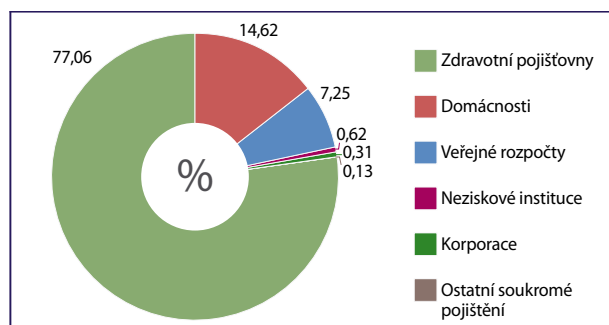
Zdroj financování*	2009	2010	2011
Vládní výdaje	244 754	238 387	243 822
Veřejné rozpočty	26 034	24 487	20 966
- Státní rozpočet	14 846	13 337	11 123
- Místní rozpočty	11 188	11 150	9 843
Zdravotní pojišťovny	218 720	213 900	222 856
Soukromý sektor	47 954	45 754	45 358
Ostatní soukr. pojištění	627	427	377
Domácnosti	43 141	41 867	42 275
Neziskové instituce	3 258	2 559	1 798
Korporace	928	901	908
Celkem	292 708	284 141	289 180

* podle mezinárodní klasifikace zdravotnických účtů – Health Care Sources of Funding (ICHA-HF)

Zdroj: Výsledky zdravotnických účtů ČR 2000-2011, ČSÚ [1]

V roce 2011 se oproti roku 2000 zvýšil podíl výdajů domácností (na 14,6 % z 9,4 %) a snížil podíl veřejných rozpočtů (státní rozpočet a místní rozpočty) na celkových výdajích na zdravotnictví. Výdaje veřejných rozpočtů v roce 2011 činily 20,966 miliardy Kč, což představovalo 7,3 % celkových výdajů na zdravotnictví, zatímco v roce 2000 to bylo 17,17 miliardy Kč s podílem 11,7 %.

Výdaje na zdravotnictví podle zdrojů financování v roce 2011

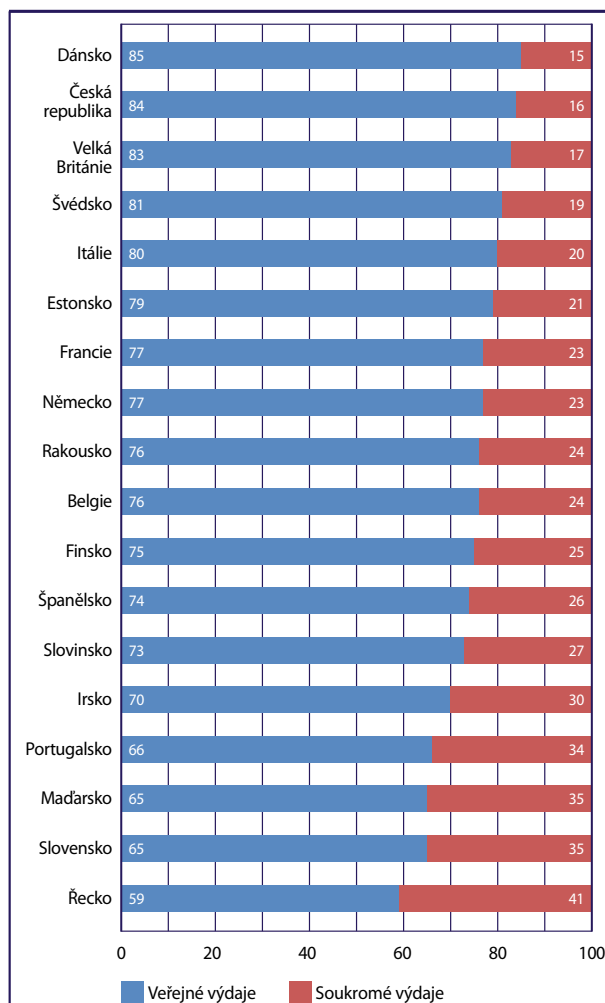


Zdroj: Výsledky zdravotnických účtů ČR 2000-2011, ČSÚ [1]



Podíl veřejných a soukromých výdajů na zdravotnictví v roce 2010 ve vybraných zemích Evropské unie ilustruje následující graf. Z grafu je patrné, že se Česká republika řadí k zemím s nejvyšším podílem veřejných výdajů na zdravotnictví.

Výdaje na zdravotnictví ve vybraných zemích EU v roce 2010 (v %)



Zdroj: Výsledky zdravotnických účtů ČR 2000-2011, ČSÚ [1]

Výdaje na zdravotnictví podle druhů péče (v mil. Kč)

Druh péče*	2009	2010	2011
Léčebná péče	158 349	153 331	159 455
Rehabilitační péče	11 454	11 527	11 206
Dlouhodobá péče	10 038	10 414	11 229
Podpůrné služby	15 499	15 700	15 763
Léky a prostředky zdravotní techniky	71 880	64 615	66 223
Prevence	6 337	6 785	6 442
Správa	4 119	8 749	8 758
Neznámá péče	4 200	3 400	2 355
Tvorba kapitálu	8 266	7 212	5 365
Vzdělávání	91	166	204
Věda a výzkum	1 243	923	1 065
Hygiena	1 150	1 259	1 074
Sociální služby	83	59	42
Celkem	292 708	284 141	289 180

* podle mezinárodní klasifikace zdravotnických účtů – Health Care Functions (ICHA-HC)

Zdroj: Výsledky zdravotnických účtů ČR 2000-2011, ČSÚ [1]

Český statistický úřad analyzuje výdaje na zdravotnictví také podle druhů péče. V největší míře směřují výdaje na léčebnou péči (55 % z celkových výdajů na zdravotnictví v roce 2011), která zahrnuje lůžkovou péči, denní péči, ambulantní péči a domácí péči. Další významnou částku představují výdaje na léky a prostředky zdravotní techniky (23 % z celkových výdajů v roce 2011).

Zdroje:

- [1] *Výsledky zdravotnických účtů ČR 2000-2011* [online]. Praha: Český statistický úřad, 2013 [cit. 2014-03-21]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/publ/3306-13-r_2013>
- [2] *Zdravotnická ročenka České republiky 2012* [online]. Praha: Ústav zdravotnických informací a statistiky České republiky, 2013 [cit. 2014-03-21]. ISSN 1210-9991. (PDF). Dostupné z: <<http://www.uzis.cz/katalog/rocniky/zdravotnicka-rocenka-ceske-republiky>>

Z údajů Českého statistického úřadu a Ústavu zdravotnických informací a statistiky ČR zpracovala **Lenka Velechovská**, redaktorka časopisu Auditor.

Zdravotnické prostředky Právní rámec stávající regulace a jeho nedostatky



Sylvie
Milerová



Kateřina
Poddaná

Zdravotnické prostředky zahrnují velmi pestré paletu výrobků od velkých zdravotnických přístrojů (např. magnetické rezonance, počítačové tomografie, rentgeny) přes poukazové zdravotnické prostředky (např. sluchadla, invalidní vozíky, inkontinenční či stomické pomůcky), implantabilní zdravotnické prostředky (např. kardiostimulátory), in vitro diagnostiku, až po spotřební materiál (např. obvazy, injekční stříkačky, jehly). U každého zdravotnického prostředku jsou obecně sledována zejména tři kritéria: funkčnost, klinická účinnost a bezpečnost, která mají vliv na jeho zařazení do některé z rizikových tříd, s cílem co nejúčinněji bránit poškození lidského zdraví jejich nevhodným použitím.

V České republice lze v souladu s platnou legislativou uvádět na trh pouze zdravotnické prostředky, u nichž byla posouzena shoda jejich vlastností s technickými předpisy stanovenými zvláštními právními předpisy, opatřené značkou CE, a které prošly klinickým hodnocením a je k nim přiložen návod k obsluze v českém jazyce.

Právní úprava zdravotnických prostředků v českém právu je značně roztržštěná a nepřehledná. Těžiště právní úpravy zdravotnických prostředků spočívá

v zákoně č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích, ve znění pozdějších předpisů. Dalšími relevantními předpisy jsou:

- Nařízení vlády č. 336/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 154/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na aktivní implantabilní zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 453/2004 Sb., kterým se stanovují technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 342/2000 Sb., kterým se stanoví zdravotnické prostředky, které mohou ohrozit zdraví člověka.
- Vyhláška č. 501/2000 Sb., kterou se stanoví formy, způsoby ohlašování nežádoucích příhod zdravotnických prostředků, jejich evidování, šetření a vyhodnocování, dokumentace a její uchovávání



a následné sledování s cílem předcházení vzniku nežádoucích příhod, zejména jejich opakování (vyhláška o nežádoucích příhodách zdravotnických prostředků), ve znění pozdějších předpisů.

- Vyhláška č. 356/2001 Sb., o povolování výjimek ze splnění technických požadavků na zdravotnický prostředek pro jeho použití při poskytování zdravotní péče a o rozsahu zveřejňovaných údajů o jejich povolení.
- Vyhláška č. 11/2005 Sb., kterou se stanoví druhy zdravotnických prostředků se zvýšeným rizikem pro uživatele nebo třetí osoby a o sledování těchto prostředků po jejich uvedení na trh.
- Vyhláška č. 100/2012 Sb., o předepisování zdravotnických prostředků a o podmínkách zacházení s nimi.

Další pravidla jsou nežádoucně obsažena v dokumentech bez právní závaznosti, jakými jsou např. metodiky, stanoviska, doporučení.

Na tuto těžkopádnost právní úpravy pak navazuje celá škála problémů včetně kompetenční roztříštěnosti, kdy v oblasti zdravotnických prostředků v současnosti působí sedm různých státních orgánů, a systém regulace této oblasti je tak značně nepřehledný.

Současnou právní úpravu oblasti zdravotnických prostředků lze považovat za nedostačující též z následujících čtyř důvodů.

Absence zákonného zmocnění jakéhokoli správního orgánu k rozhodnutí o tom, zda výrobek je zdravotnickým prostředkem

Dle současné právní úpravy označení a klasifikace výrobku jako zdravotnického prostředku záleží na rozhodnutí výrobců. Mnohé výrobky spadají do kategorie hraničních výrobků, u nichž je obtížné rozlišit, zda se jedná o kategorii zdravotnického prostředku, či léčivého přípravku, kosmetiku, biocid nebo obecný výrobek.

V auditní praxi je pak vhodné věnovat pozornost případným ekonomickým motivům souvisejícím se zařazením údajného zdravotnického prostředku do nižší sazby DPH (údajně až 15 % produktů oznamovaných jako zdravotnické prostředky jimi nejsou), nebo naopak snaze vyhnout se procesům povinným u zdravotnických prostředků (např. posouzení shody). Na trhu se totiž vyskytují jednak výrobky označené jako zdravotnické prostředky, které jimi ale objektivně nejsou, a jednak výrobky, které za ně označené sice nejsou, ovšem jejich charakteristiky naplňují.

Nedostatečná úprava klinického hodnocení zdravotnických prostředků

Úprava klinického hodnocení zdravotnických prostředků je roztříštěná a částečně obsažena v dokumentech doporučujícího charakteru, jejichž obsah není státní mocí vynutitelný. V důsledku toho nemá klinické hodnocení vždy žádoucí kvalitu, což může představovat riziko pro zdraví pacienta.

Distribuce, prodej a on-line prodej

Jasná definice základních činností v oblasti distribuce, dovozu či prodeje ve stávající právní úpravě chybí, stejně jako regulace internetového prodeje zdravotnických prostředků.

Cenová a úhradová regulace zdravotnických prostředků

Samotná tato problematika by vydala na samostatný článek. Cenová regulace se opírá o cenové předpisy a cenová rozhodnutí ministerstva zdravotnictví, úhradová regulace pak o zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Za téměř 15 let nedošlo v oblasti úhrad zdravotnických prostředků z veřejného zdravotního pojištění k větším změnám.



V zákoně formulovaný nárok na úhradu zdravotnického prostředku z veřejného zdravotního pojištění je příliš obecný, a proto je v praxi upřesňován číselníky zdravotních pojišťoven. Ty však nemají právní závaznost, a celá situace je tak předmětem mnoha soudních sporů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně judikoval, že v procesu stanovení výše úhrad za zdravotnické prostředky nevystupují zdravotní pojišťovny v pozici správního orgánu, a zákon o veřejném zdravotním pojištění ani žádným způsobem nevymezuje jejich působnost v tomto směru. Právě v absenci zákonného zmocnění zdravotních pojišťoven k vydání rozhodnutí v těchto věcech spočívá klíčový důvod, proč nelze stanovení výše úhrad za zdravotnické prostředky zdravotními pojišťovnami považovat za rozhodnutí správního orgánu. V důsledku toho pak správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu stanovení výše úhrad nemohou přezkoumávat.

Co přinese nový zákon o zdravotnických prostředcích

V reakci nejen na nastíněné problémy je aktuálně Poslaneckou sněmovnou projednáván zcela nový zákon o zdravotnických prostředcích, který má ambice tuto oblast upravit komplexně a zejména lépe nastavit vymahatelnost zákonných povinností.

Nová právní úprava by měla pokrýt celý život zdravotnického prostředku od jeho výroby, provádění klinického hodnocení, evidence, uvedení na trh, prodeje a distribuce, sledování jeho bezpečnosti a nežádoucích příhod, až po jeho servis a odstraňování.

Oblast regulace cen a úhrad zdravotnických prostředků a regulace jejich reklamy zůstane nadále vyčleněna v samostatných předpisech, čímž bude zachována koncepčnost systému právní úpravy s oblastí léčiv.

Cenová a úhradová regulace bude navázána na nově vzniklý Registr zdravotnických prostředků (RZPRO), v němž při registraci, resp. notifikaci zdravotnického prostředku oznamovatel uvede, zda žádá o úhradu zdravotnického prostředku z veřejného zdravotního pojištění. Pro změny již jednou provedené notifikace zdravotnického prostředku je v porovnání se stávajícím stavem navrhována výrazně nižší výše správního poplatku.

Regulace reklamy na zdravotnické prostředky bude provedena novelizací stávajícího zákona o reklamě.

Určité skupiny zdravotnických prostředků budou moci být vydávány pouze na lékařský předpis. Volně prodejné nebudou zdravotnické prostředky, u nichž je riziko ohrožení zdraví pacienta, stejně tak jako ty, jejichž aplikaci má provádět lékař.

Obchodování se zdravotnickými prostředky přes internet bude možné pouze u těch, které budou platně registrovány alespoň v jednom členském státě Evropské unie.

Konečně pak nový zákon o zdravotnických prostředcích přinese tzv. certifikáty volného prodeje (Free Sale Certificate).

**Sylvie Milerová
Kateřina Poddaná**

JUDr. Sylvie Milerová je advokátní koncipientkou advokátní kanceláře Ambruz & Dark Deloitte Legal. Je absolventkou Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze a absolvovala studijní stáž na Yale University v Connecticutu. Je členem týmu specializovaného na farmaceutické a zdravotnické právo. Dále se zaměřuje na evropské právo, korporátní právo a mezinárodní právo soukromé. Podílela se na projektech mezinárodních akvizic, restrukturalizace a optimalizace korporátní struktury.

Mgr. Kateřina Poddaná je advokátkou advokátní kanceláře Ambruz & Dark Deloitte Legal a vedoucí týmu specializovaného na farmaceutické a zdravotnické právo. Je absolventkou Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně. Poskytuje právní poradenství významným společnostem působícím ve farmaceutické oblasti. Specializuje se především na cenovou a úhradovou regulaci léčivých přípravků a zdravotnických prostředků a související správní řízení, regulaci reklamy, sponzoring, marketing a klinická hodnocení. Má mnoho zkušeností s nastavením distribučních modelů a přípravou související smluvní dokumentace v oblasti výroby a distribuce léčivých přípravků a zdravotnických prostředků.



Léčivé přípravky a právní regulace

Léčivým přípravkem se dle ustanovení § 2 odstavce 1 zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech a změnách některých souvisejících zákonů, v platném znění, rozumí látka nebo kombinace látek prezentovaná s tím, že má léčebné nebo preventivní vlastnosti v případě onemocnění lidí nebo zvířat, nebo látka nebo kombinace látek, kterou lze použít u lidí nebo podat lidem nebo použít u zvířat či podat zvířatům, a to buď za účelem obnovy, úpravy či ovlivnění fyziologických funkcí prostřednictvím farmakologického, imunologického nebo metabolického účinku nebo za účelem stanovení lékařské diagnózy.

Léčivé přípravky jsou děleny na humánní léčivé přípravky určené k užívání osob a na léčivé přípravky určené zvířatům. Dále se zaměřuji na právní regulaci humánních léčivých přípravků.

Jelikož léčivé přípravky mají přímý dopad na zdraví a život osob a střetávají se u nich zájmy státu na straně jedné a zájmy zejména výrobců a distributorů léčivých přípravků na straně druhé, jde o oblast velmi citlivou a právně přísně a podrobně regulovanou. Cílem právní regulace léčivých přípravků je zajištění bezpečných, účinných a kvalitních léčiv s důrazem na nákladovou efektivitu, zajištění dostatečné informovanosti pacientů a kontrolních a sankčních mechanismů ze strany státu. Regulaci tak léčivé přípravky podléhají od fáze klinických hodnocení, výroby, registrace, uvedení na trh, distribuce, výdeje až po jejich odstraňování. Regulovány jsou nejen léčivé přípravky, ale i fyzické a právnické osoby, které s nimi přicházejí do kontaktu v jednotlivých fázích života léčivého přípravku, ať už jde o výrobce, distributory, osoby oprávněné je předepisovat či vydávat. Specificky jsou pak regulovány oblast reklamy na léčivé přípravky a otázky cenové a úhradové regulace léčivých přípravků.

Právní rámec regulace

Právní úprava léčivých přípravků je obsažena jak v předpisech práva vnitrostátního, tak v předpisech práva evropského a v předpisech mezinárodních.

Co se týče vnitrostátní právní úpravy, nejvýznamnějším právním předpisem regulujícím léčivé přípravky je:

- zákon č. 378/2007 Sb., o léčivech a změnách některých souvisejících zákonů, v platném znění, jímž byly do vnitrostátního právního řádu implementovány směrnice evropského práva a kterým se stanovují pravidla pro výrobu léčivých přípravků a podmínky pro registraci výrobců a distributorů léčivých přípravků,
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, v platném znění, v němž jsou obsažena základní pravidla pro cenovou regulaci léčivých přípravků,
- zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, v platném znění, který klade požadavky, jež musí reklama na léčivé přípravky splňovat.

Uvedené základní předpisy doplňuje celá řada předpisů prováděcích.

Registrace léčivých přípravků

Obecně platí, že léčivý přípravek nesmí být uveden na trh v České republice, pokud nebyl registrován. Hlavním důvodem pro tento postup je snaha o minimalizaci rizik spojených s uvedením léčivého přípravku na trh. Registraci může podle českého práva udělit jak Státní ústav pro kontrolu léčiv, jde-li o humánní léčivý přípravek, tak Státní veterinární ústav, jedná-li se o léčivý přípravek veterinární. Registrovat léčivý přípravek je možné také centralizovaným postupem podle práva Evropské unie u Evropské lékové agentury.

V tomto procesu je výrobce povinen doložit účinnost, kvalitu a bezpečnost léčivého přípravku. Hodnotí se též indikace, kontraindikace, dávkování a příbalová informace pro pacienta a návrh textů na obal léčivého přípravku. V rámci hodnotícího procesu se též rozhoduje o způsobu výdeje léčivého prostředku – tedy zda se bude jednat o lék vydávaný pouze na lékařský předpis, nebo lék volně prodejný. Výstupem je hodnotící zpráva a Rozhodnutí o registraci.

Cenová a úhradová regulace

Cenová regulace léčiv vymezuje jednotlivé složky ceny podléhající regulaci, dále léčiva podléhající regulaci cen a způsob, jakým se jednotlivé složky ceny regulují.

Cenová regulace léčiv je do praxe aplikována mimo jiné prostřednictvím cenových rozhodnutí a cenových předpisů, které vydává ministerstvo zdravotnictví na základě zmocnění zákonem č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů ve znění pozdějších předpisů.

Aktuálně platnými a účinnými jsou cenový předpis 1/2013 FAR, o regulaci cen léčivých přípravků a potravin pro zvláštní lékařské účely, a cenové rozhodnutí 1/13-FAR, kterým se stanoví seznam ATC skupin, jež v uvedené lékové formě nepodléhají cenové regulaci stanovením maximální ceny.

Obecně platí, že léčivé přípravky nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely podléhají cenové regulaci, pokud jsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění, a to bez ohledu na to, zda jsou v konkrétním případě skutečně hrazeny z prostředků veřejného zdravotního pojištění nebo zda si je plně hradí pacient.

Cenové regulaci podléhá *cena původce a obchodní přírůžka*. U některých léčivých přípravků a potravin pro zvláštní lékařské účely se reguluje pouze obchodní přírůžka.

Původcem je u hromadně vyráběných léčivých přípravků a léčivých přípravků pro moderní terapii držitel rozhodnutí o registraci, pokud je léčivý přípravek registrován, nebo dovozce nebo tuzemský výrobce, je-li používán v rámci specifického léčebného programu.

Obchodní přírůžkou se rozumí cena za výkony obchodu, tedy společná přírůžka všech distributorů, kteří léčivý přípravek v daném dodavatelském řetězci distribuují, včetně lékáren, jež jsou posledním článkem tohoto řetězce.

Cena původce se reguluje stanovením *maximální ceny* postupem podle zákona o veřejném zdravotním pojištění. Regulace věcného usměrňování ceny i obchodní přírůžky je upravena cenovým předpisem.

O *stanovení maximální ceny* rozhoduje Státní ústav pro kontrolu léčiv ve správním řízení podle zákona o veřejném zdravotním pojištění. Ve většině případů platí stanovení maximální ceny výrobce ve výši průměru jeho tří nejnižších cen ze zemí tzv. referenčního koše, jimiž je většina států EU. Další postupy stanovení maximální ceny jsou uvedeny v ustanovení § 39 a odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Maximální obchodní přírůžka se stanovuje v procentuální sazbě vypočtené z ceny skutečně uplatněné původcem vyjádřené v Kč bez DPH. K částce vypočtené procentuální sazbou se připočte maximálně pevná část odpovídající pásmu dle výše základu (tzv. nápočet).

V případě, že se na distribuci podílí více osob, nesmí součet jimi uplatněných obchodních přírůžek překročit maximální obchodní přírůžku.

Aktuální sazby maximální obchodní přírůžky

Pásmo	Základ od (v Kč)	Základ do (v Kč)	Sazba	Nápočet (v Kč)
1	0,00	150,00	37%	0,00
2	150,01	300,00	33%	6,00
3	300,01	500,00	24%	33,00
4	500,01	1 000,00	20%	53,00
5	1 000,01	2 500,00	17%	83,00
6	2 500,01	5 000,00	14%	158,00
7	5 000,01	10 000,00	6%	558,00
8	10 000,01	9 999 999,00	4%	758,00

O *výši a podmínkách úhrady* léčivého přípravku z veřejného zdravotního pojištění rozhoduje též Státní ústav pro kontrolu léčiv, a to zejména s ohledem na jeho terapeutickou účinnost a bezpečnost, závažnost onemocnění, k jehož léčení je určen, nákladovou efektivitu a dopad na finanční prostředky zdravotního pojištění, veřejný zájem, vhodnost cesty podání, lékové formy, sílu a velikost balení, obvyklé dávkování, nezbytnou délku léčby, jeho nahraditelnost jiným léčivým přípravkem hrazeným ze zdravotního pojištění a porovnání jejich cen a stanovených úhrad i doporučené postupy odborných institucí a odborníků.

Regulace reklamy na léčivé přípravky

Reklama na léčivé prostředky musí vedle obecných požadavků kladených na reklamu splňovat požadavky zákona č. 40/1995, o regulaci reklamy, v platném znění. Příslušná ustanovení tohoto zákona jsou pak interpretována v pokynech Státního ústavu pro kontrolu léčiv.



Předmětem reklamy mohou být pouze léčivé přípravky, které byly registrovány zákonným způsobem. Rozlišuje se reklama zaměřená na širokou veřejnost (spotřebitele) a reklama zaměřená na veřejnost odbornou (osoby oprávněné léčivé přípravky předepisovat a vydávat, tedy lékaři a lékárníci).

Předmětem reklamy zaměřené na širokou veřejnost mohou být pouze humánní léčivé přípravky, jejichž výdej není vázán na lékařský předpis, humánní léčivé přípravky, na které byla schválena vakcinační akce ministerstvem zdravotnictví a humánní léčivé přípravky neobsahující omamné nebo psychotropní látky. Z reklamy musí být jasně patrné zejména to, že výrobek je humánním léčivým přípravkem, musí obsahovat název léčivého přípravku tak, jak je uveden v Rozhodnutí o registraci, informace nezbytné k jeho správnému užití a výzvu k pročetí příbalové informace. Reklamní tvrzení dále nesmí obsahovat propagaci přípravků s odvoláním na doporučení zdravotnických odborníků, vědců ani na doporučení sdružení takovýchto odborníků.

Orgány, které dozorují reklamu na humánní léčivé prostředky, jsou Státní ústav pro kontrolu léčiv, jenž se zabývá dozorem nad reklamou na léčivé přípravky obecně, a Rada pro rozhlasové a televizní vysílání, která dozoruje televizní a rozhlasovou reklamu.

V oblasti reklamy dochází k poměrně častému porušení právních předpisů. V roce 2013 bylo Státním ústavem pro kontrolu léčiv uděleno přes 30 sankcí, přičemž udělené pokuty běžně dosahovaly statisíčovými částkami.

Kateřina Poddaná

Klíčové účetní problémy zdravotnictví



Helena Šulcová



Jiří Kuběn

Zajímavých účetních témat ve zdravotnictví je jistě mnoho. Je to dáno tím, že tento sektor není jednotný, ale zahrnuje širokou škálu činností, počínaje medicínským výzkumem, vývojem nových léčiv přes výrobu medikamentů, vlastní zdravotní péči až po financování celého sektoru zdravotním pojištěním. Navíc ve zdravotnictví působí různé typy subjektů v nejrůznějších právních formách, organizace zřizované městy či kraji, podnikatelské subjekty a dokonce neziskové organizace. Každý z nich se potýká se svými vlastními problémy.

V tomto článku se chceme soustředit na tři témata, vztahující se především k poskytovatelům zdravotní péče. Pohlížíme na ně primárně z hlediska podnikatelského účetnictví, byť většinu problémů mají podnikatelé společnou i s jinými právními formami subjektů, a bude platná i pro jiné, „nepodnikatelské“ účetnictví.

Výnosy ze zdravotní péče a problematika souvisejících dohadných položek

Úvod

Stanovit dohadné položky aktivní a pasivní ve správné výši, zejména za situace, kdy společnost uzavírá své účetní knihy těsně po konci roku, může být pro řadu společností problematické.

Ve složité situaci se ocitají zejména zdravotnická zařízení v okamžiku, kdy stanovují výši dohadných položek vůči zdravotním pojišťovnám za poskytnutou zdravotní péči hrazenou z veřejného zdravotního pojištění. Prvoplánově však samozřejmě nejde o výpočet dohadných položek, ale o výpočet výše nároku na úhradu zdravotní péče od konkrétní zdravotní pojišťovny (tedy o stanovení výše výkonů) za sjednané období (zpravidla kalendářní rok) a jeho porovnání s výší výkonů dosud fakturovaných zdravotní pojišťovně dle sjednaného režimu. Rozdíl mezi oběma hodnotami, tedy vypočteným nárokem a dosud provedenou fakturací, je ona zmiňovaná dohadná položka aktivní nebo pasivní.

Komplikovanost tohoto procesu vyplývá zejména z následujících faktorů:

- smluvní rámec vztahů se zdravotními pojišťovnami,
- rozdílné způsoby úhrad zdravotní péče v závislosti na charakteru poskytované péče,
- proměnlivost parametrů vstupujících do výpočtu celkového nároku na objem hrazené péče,
- změna rozsahu struktury, rozsahu a objemu poskytované péče,

- odlišná interpretace některých ustanovení úhradové vyhlášky ze strany jednotlivých pojišťoven.

Smluvní rámec vztahů se zdravotními pojišťovnami

Aby zdravotnické zařízení vůbec mohlo uplatnit vůči zdravotní pojišťovně nárok na úhradu zdravotní péče, musí mít s příslušnou zdravotní pojišťovnou uzavřenu smlouvu o poskytování zdravotní péče z veřejného zdravotního pojištění. Smlouvy uzavírané se zdravotními pojišťovnami mají legislativní rámec ve vyhlášce č. 618/2006 Sb., kterou se vydávají rámcové smlouvy. Konkrétní smlouva se může od rámcové smlouvy odchýlit pouze v těch případech, které vyhláška výslovně uvádí. Rámcové smlouvy se uzavírají zpravidla na 8 let, pokud se smluvní strany nedohodnou jinak.

Úhradu za poskytnutou zdravotní péči, zejména pak hodnoty bodu, výše úhrad (záloh) zdravotní péče hrazené ze zdravotního pojištění a regulační omezení si dohodnou zdravotnická zařízení a zdravotní pojišťovna na příslušný kalendářní rok v tzv. úhradovém dodatku. Úhradové dodatky zpravidla navazují na vyhlášku ministerstva zdravotnictví o stanovení hodnot bodu, výše úhrad hrazených služeb a regulačních omezení pro daný rok na „úhradovou vyhlášku“ (pro rok 2013 to byla vyhláška 475/2012 Sb., pro rok 2014 je to vyhláška 428/2013 Sb.). Zdravotní pojišťovna a zdravotní zařízení se mohou dohodnout i na výši úhrad a regulačních omezení odlišně od „úhradové vyhlášky“, tato dohoda však musí respektovat zdravotně pojistný plán konkrétní zdravotní pojišťovny.

Pokud se zdravotní pojišťovna se zdravotnickým zařízením pro daný rok nedohodou o způsobu, výši úhrady a regulačních omezeních, pak ze zákona (§ 17 odst. 5 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném



Kresba: Ivan Svoboda

zdravotním pojištěním) platí plně „úhradová vyhláška“ co do způsobu úhrady, výše úhrady i regulačních omezení.

V praxi pak často dochází k tomu, že vyjednávání o konkrétní podobě úhradového dodatku s příslušnou zdravotní pojišťovnou není ani k datu, kdy se sestavuje účetní závěrka, uzavřeno, a účetní jednotka je pak ve složité situaci, má-li správně stanovenou výši dohadných položek.

Základní typy úhrad zdravotní péče

Úhrady za zdravotní péči probíhají v režimu dohodnutém mezi zdravotní pojišťovnou a zdravotnickým zařízením a mají mnoho podob. Od dohodnutého režimu úhrad se též zpravidla odvíjí i systém účtování o výkonech ve zdravotnickém zařízení. Dále zmiňujeme jen některé základní typy.

Paušální sazba za jeden den hospitalizace (typická pro zdravotnická zařízení poskytující následnou lůžkovou péči).

Účtování v tomto režimu zpravidla nečiní potíže, neboť fakturace a průběžné účtování o výnosech probíhá na základě dohodnutých sazeb s příslušnou zdravotní pojišťovnou za jeden den hospitalizace pro příslušnou kategorii pacientů. Jistou komplikací může být situace, kdy jsou dohodnuty předběžně měsíční platby a pojišťovna požaduje měsíčně vystavit fakturu ve výši této předběžně dohodnuté platby. Zdravotnické zařízení musí v tomto případě minimálně koncem roku korigovat (přepočíst) zaúčtované předběžné výnosy na jejich reálnou výši (podle skutečných dnů hospitalizace násobených sazbou za ošetřovací den) a o rozdíl proti předběžně (zálohově) účtovaným výnosům zvýšit (snížit) dosud zaúčtované výnosy prostřednictvím dohadné položky aktivní (pasivní).

Úhrada navázaná na vykázaný (a pojišťovnou odsouhlasený) počet bodů, stanovenou hodnotu bodu a případná regulační opatření (typická pro ambulantní zdravotnická zařízení, ale nezřídka využívána i pro ústavní nemocniční péči).

Nejjednodušší situace je v případě, kdy zdravotnické zařízení poskytuje výkony jen v oboru či oborech, kde není určen maximální limit bodů, který je hrazen základní sazbou. Pak jsou měsíčně vystavovány a účtovány do výnosů faktury za vykázané výkony (body) a ke konci roku k zásadní korekci výkonů již nedochází.

Pokud ovšem jsou výkony poskytovány v oborech, kde část výkonů je pojišťovnou hrazena v základní sazbě a část v sazbě snížené, je situace o poznání složitější. Vzorec pro výpočet maximální hranice počtu bodů za základní sazbu je uveden v úhradové vyhlášce a je závislý na poměru počtu pacientů (přesněji unicitních rodných čísel) ošetřených ve sledovaném a referenčním období a počtu bodů uznaných

pojišťovnou v referenčním období. Fakturace a účtování výkonů pak v průběhu roku probíhá zpravidla podle měsíčně vykázaných bodů oceněných základní sazbou. Koncem roku se pak případné body vykázané nad maximální limit musí přepočíst na sníženou sazbu a zaúčtované výnosy prostřednictvím dohadné položky pasivní je třeba korigovat na reálnou výši očekávané úhrady od zdravotní pojišťovny. Pokud je sjednána (nebo z úhradové vyhlášky přímo vyplývá) i regulace předepsaných léčivých přípravků nebo zvláště účtovaného zdravotnického materiálu (ZUM) a zvláště účtovaných léčivých přípravků (ZULP), pak je nutné vyhodnotit případné překročení limitů, vypočíst příslušné regulační srážky a adekvátně snížit zaúčtované výnosy prostřednictvím dohadných položek.

Úhrady za ústavní péči navázané na Přílohu č. 1 platného znění úhradové vyhlášky, tj. úhrady zahrnují individuálně smluvně sjednanou složku úhrady, úhradu formou případového paušálu, úhradu vyčleněnou z úhrady formou případového paušálu a ambulantní složku úhrady.

Tento typ úhrady je typický pro zdravotnická zařízení nemocničního typu. Se zdravotní pojišťovnou je zpravidla sjednána předběžná měsíční úhrada, která je v průběhu roku účtována do výnosů zdravotnického zařízení. Koncem roku zdravotnické zařízení podle nastaveného mechanismu v úhradové vyhlášce nebo v dohodnutém úhradovém dodatku vypočte nárok na objem péče, který jí přísluší od konkrétní zdravotní pojišťovny, a rozdíl proti dosud zaúčtované částce výnosů koriguje prostřednictvím dohadných položek (ať už aktivních nebo pasivních).

Vlastní výpočet nároku zdravotnického zařízení je velice komplikovaný a je založen pro laika na zcela nepochopitelných pojmech jako Cmalfa, PPalfa, Kpp, ZS, IZS, ICB a řadě dalších. Jejich podrobný popis zdaleka překračuje rámec tohoto příspěvku, případného zájeme odkazujeme na aktuální znění úhradové vyhlášky.

Změny parametrů vstupujících do výpočtu celkového nároku na objem hrazené péče

Ať má zdravotnické zařízení více či méně dokonalý nemocniční informační systém určený ke sledování bodové produkce a dalších potřebných parametrů (unicitní rodná čísla, DRG case mix, DRG počty případů apod.) nutných k určení celkového nároku, téměř vždy se tyto parametry liší od parametrů, které se posléze objeví ve vyúčtování zdravotní pojišťovny. Příčin je celá řada, nejčastější spočívá v tom, že zdravotnická zařízení jedenkrát měsíčně předávají zdravotním pojišťovnám fakturu s přílohou o rozsahu poskytnuté zdravotní péče podle stanovené metodiky nebo podle ustanovení smlouvy. Zdravotní pojišťovna pak předané údaje zkontroluje a zpět zašle zdravotnickému zařízení, jde o tzv. validační protokol, v němž mu oznámí, kterou péči považuje za nesprávně či neoprávněně

vyúčtovanou, a tudíž ji neuhradí. Zdravotnické zařízení pak může údaje opravit a vystavit tzv. opravnou dávku, a to i případně na jinou zdravotní pojišťovnu, pokud důvodem odmítnutí bylo zjištění pojišťovny, že vykázaná péče se týkala pacienta jiné pojišťovny. Protože celý proces může trvat i několik měsíců, je zřejmé, že v okamžiku, kdy společnost uzavírá účetní knihy a vypočítává dohadné položky, nejsou údaje o bodové produkci či dalších parametrech ještě definitivní.

Změna rozsahu struktury, rozsahu a objemu poskytované péče

Zejména u větších zdravotnických zařízení velice často dochází ke změnám v rozsahu, objemu a struktuře poskytované péče ve vztahu k referenčnímu období. A protože na referenční období je zpravidla navázána i výše úhrady v hodnoceném období, je zřejmé, že musí dojít k dohodě mezi zdravotnickým zařízením a zdravotní pojišťovnou o tom, jak bude situace řešena. Ostatně dohodnout se jim ukládá již dříve zmiňovaná Vyhláška o rámcových smlouvách, když výslovně stanoví, že: *„Mezi smluvními stranami musí být vždy předem dohodnuta změna struktury, rozsahu a objemu poskytované hrazené zdravotní péče, zejména z důvodu změny kapacity, struktury zdravotnického zařízení, změny či obnovy přístrojového vybavení specifikovaného ve smlouvě.“*

V praxi se však setkáváme s pravým opakem, tj. k datu sestavení účetní závěrky zpravidla neexistuje dohoda smluvních stran pro danou oblast, a pozice zdravotnického zařízení při stanovení výše nároku na objem hrazené zdravotní péče je ztížena. Nezřídká pak zdravotní pojišťovna uzná důvody pro zohlednění změny struktury, rozsahu a objemu poskytované zdravotní péče až na základě odvolání zdravotnického zařízení proti vyúčtování zdravotní pojišťovny a dodatečně uzná zvýšený nárok na základě podkladů dodaných zdravotnickým zařízením v rozsahu dle vlastního uvážení a rozhodnutí.

Odlíšná interpretace některých ustanovení úhradové vyhlášky ze strany jednotlivých pojišťoven

Nikoho asi nepřekvapí, že byt bychom měli dva úplně stejné úhradové dodatky a úplně stejně poskytnutou zdravotní péči co do rozsahu i struktury vůči pacientům dvou různých zdravotních pojišťoven, mohou se výsledná vyúčtování obou zdravotních pojišťoven významně lišit. Tato odlišnost může spočívat ve dvou základních oblastech:

- Uplatnění některých regulačních omezení je právem, nikoliv povinností zdravotní pojišťovny, respektive pojišťovna může zohlednit změnu struktury, rozsahu a objemu poskytované péče a některá regulační omezení neuplatnit.
- Stejně paragrafy úhradové vyhlášky mohou být zdravotními pojišťovnami interpretovány odlišně.

Dlouhodobý nájem zdravotnických zařízení

V praxi se často setkáváme se situací, kdy podnikatelské subjekty provozují na základě smlouvy o dlouhodobém nájmu podniku zdravotnické zařízení, jehož zřizovatelem je město či kraj. Na základě smluvního vztahu, uzavřeného ještě zpravidla podle § 488 a následujících Obchodního zákoníku, jim pronajímatel (zřizovatel) přenechal za dohodnuté nájemné svůj podnik, aby jej samostatně řídily na svůj náklad a nebezpečí a aby z něj pobíraly užítky.

O tom, jak naložit s najatým dlouhodobým majetkem a pohledávkami a závazky, které na nájemce přeshly v souvislosti s účinností smlouvy o nájmu podniku, pojednává Český účetní standard č. 011 – Operace s podnikem. Nájemci zpravidla vzniká dlouhodobý závazek ve výši zůstatkové ceny převzatého majetku (pokud se smluvní strany dohodly, že majetek bude odepisovat nájemce) a zpravidla dlouhodobá pohledávka z převzetí vyššího salda závazků než pohledávek, která je většinou postupně započítávána na část nájemného po celou dobu trvání dlouhodobého nájmu.

Z účetního pohledu jsou zajímavé dvě oblasti:

- účetní problematika dlouhodobého majetku,
- účetní problematika dlouhodobé pohledávky vzniklé z přenechání majetku.

Dlouhodobý majetek v případě dlouhodobého pronájmu

Z pohledu dlouhodobého majetku se můžeme setkat se dvěma situacemi. V prvním případě, kdy smluvní strany se dohodly, že najatý dlouhodobý majetek bude odpisovat pronajímatel, je situace pro nájemce relativně jednodušší. Nájemce najatý dlouhodobý majetek eviduje pouze ve své podrozvahové evidenci. Ve druhém případě, kdy se smluvní strany naopak smluvně dohodly, že najatý dlouhodobý majetek bude



odepisovat nájemce, se pak postupuje podle Českého účetního standardu č. 011.

Zde je třeba se zmínit, že v souvislosti s novými právními předpisy, zejména novým občanským zákoníkem, byl novelizován i zmiňovaný Český účetní standard č. 011. Ovšem zásadní změny tato novelizace nepřinesla, s výjimkou terminologických změn, kdy už namísto o nájmu podniku mluvíme o pachtu obchodního závodu, nájemné se nově označuje pachtem, pronajímatel propachtovatelem a nájemce je označen za pachtýře.

Dlouhodobá pohledávka z titulu převzetí nemocnice do dlouhodobého pronájmu

V souvislosti s dlouhodobým pronájmem majetku stojí za zmínku rovněž problematika dlouhodobých pohledávek, neboť při převzetí nemocnice do dlouhodobého pronájmu nájemce ve většině případů přebírá více závazků než aktiv. Tyto pohledávky bývají prezentovány v rozvaze na řádku C.II.7. – Jiné pohledávky. Pokud je ve smlouvě zakotvena možnost započítávání části pohledávky s nájemným, pak část pohledávky z titulu převzetí nemocnice do dlouhodobého pronájmu se vykazuje jako krátkodobá na řádku C.III.9 – Jiné pohledávky, a to ve výši části ročního nájemného, která podle smlouvy může být započítána.

Otázkou však je, v jaké výši by měla být dlouhodobá pohledávka vykazována. Mezinárodní účetní standardy jsou v tomto směru jednoznačné a říkají, že je třeba dlouhodobou pohledávku amortizovat za použití efektivní úrokové míry, tedy diskontovat na její současnou hodnotu. Podobně jednoznačně hovoří například i slovenské účetní standardy (Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva), které v § 18, odst. 8 stanoví, že je třeba tvořit opravnou položku k dlouhodobým pohledávkám do výše její současné hodnoty, např. metodou efektivní úrokové míry.

České účetní standardy už tak jednoznačný návod na ocenění dlouhodobé pohledávky bohužel nedávají. Nicméně jistě vodítko můžeme nalézt v § 25, odst. 3, zákona o účetnictví, který říká, že *Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.* Z tohoto ustanovení se dá odvodit, že u dlouhodobých pohledávek je třeba brát v potaz snížení hodnoty, kterou bezpochyby ztráta reálné hodnoty pohledávky v čase je.

Společnosti si však v praxi toto ustanovení vysvětlují různě a většinou argumentují tím, že vzhledem k faktu, že ze smlouvy o dlouhodobém pronájmu mají

možnost si část nájemného započítat s částí dlouhodobé pohledávky, tato pohledávka hodnotu v čase neztrácí. S tímto argumentem se dá souhlasit jen do jisté míry, a to podle toho, jak je smlouva nastavena. Pokud je smlouva o dlouhodobém pronájmu nastavena tak, že např. po dobu 20 let bude společnost platit roční nájemné ve výši 6 mil. Kč, z toho 3 mil. Kč se započítají vůči dlouhodobé pohledávce, a nájemné nebude po dobu trvání smlouvy zvyšováno o inflaci nebo o nějaké fixní procento, je možno souhlasit s argumentem, že hodnota dlouhodobé pohledávky v čase klesat nebude, neboť po celou dobu pronájmu bude započítaná část pohledávky představovat 50 % ročního nájemného. Nicméně pokud se roční nájemné bude meziročně zvyšovat např. o inflaci, tak započítávané 3 mil. Kč již nebudou představovat po celou dobu 50 % ročního nájemného, ale toto procentuální vyjádření vůči nájemnému se bude každý rok snižovat. V tomto případě je vhodné zvážit diskontování pohledávky, přičemž toto diskontování by bylo vyjádřeno ve formě opravné položky k pohledávce. Nejvhodnější metodou přitom bude použít pro diskontování pohledávky smluvní podmínky dlouhodobého pronájmu a použít očekávanou inflaci nebo fixní procento, kterým se nájemné meziročně zvyšuje.

Další formy dlouhodobého pronájmu majetku

V oboru zdravotnictví se můžeme setkat i se specifickými typy smluv o výpůjčce majetku, kdy zdravotnické zařízení má zdarma a většinou na dobu neurčitou pronajat zdravotnický přístroj s příslušenstvím a veškerým servisem a současně má smluvní povinnost nakupovat od stejné společnosti zdravotnický materiál nezbytný pro používání tohoto přístroje. Výhodou pro dodavatele je, že si dlouhodobě pojistí odbyt zdravotnického materiálu, možná je v ceně zdravotnického materiálu částečně rozpočítána i cena nájmu; pro zákazníka je výhodou, že nemusí daný stroj financovat.

Jak se s takovou smlouvou vyrovnat v účetních výkazech? Zdravotnické zařízení zdarma získá právo užívat stroj, tedy určitá forma aktiva nebo finanční výhody to je. Není to ovšem dar, neboť po ukončení smlouvy má vypůjčitel povinnost přístroj vrátit. Vypůjčitel z této smlouvy neplynou žádné potenciální závazky, neboť smlouva může být v běžné výpovědní lhůtě vypovězena. Dle českých účetních standardů nevyplývá povinnost jakkoli o takovém majetku účtovat. Můžeme jen doporučit vést takový majetek v operativní evidenci společnosti a pravidelně jej inventarizovat, a to s ohledem na smluvní povinnost vůči pronajímateli, že vypůjčitel bude chránit předmět výpůjčky před ztrátou, poškozením nebo zničením. Takový majetek je však nutno popsat v příloze účetní závěrky, nejlépe s peněžním vyjádřením hodnoty takového majetku.

Co na tento typ smluv říkají Mezinárodní účetní standardy? Vzhledem k tomu, že smlouva je uzavřena

na dobu neurčitou, a vypůjčitel tudíž teoreticky může daný přístroj používat po celou dobu jeho životnosti, může vyvstat otázka, zda se nejedná podle IAS 17 o finanční leasing. Dle ustanovení IAS 17.4 je finanční leasing takový leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Pokud tedy je ve smlouvě zakomponováno, že veškerý servis provádí pronajímatel, a vypůjčitel může de facto kdykoli smlouvu vypovědět, není důvod takový majetek klasifikovat jako finanční leasing a zamýšlet se nad tím, jak vlastně takové aktivum ocenit. Co by v souvislosti s takovým typem smluv mohlo být v účetních výkazech zohledněno, je část týkající se nákupu souvisejícího zdravotnického materiálu. Společnost by měla posoudit, zda cena, za kterou nakupuje zdravotnický materiál od pronajímatele přístroje, je srovnatelná s cenou, za jakou by mohla stejný zdravotnický materiál koupit od jiného dodavatele (pokud taková možnost je), a případné navýšení od ceny obvyklé považovat ne za cenu zdravotnického materiálu a klasifikovat ji ve výkazu zisku a ztráty jako spotřebu materiálu, ale spíše tuto částku klasifikovat jako náklady na služby.

Komponentní odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Již několik let české účetní standardy umožňují vyčlenit z určité položky dlouhodobého hmotného majetku jeho část, která má odlišnou dobu životnosti než tento majetek jako celek (zpravidla kratší), a tuto část majetku odpisovat samostatně. Hovoříme o tzv. komponentním odpisování. Tento způsob odpisování majetku je popsán v § 56a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a v případě, že se jej účetní jednotka rozhodne použít, je třeba, aby vymezila druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění, a všechny tyto skutečnosti doložila průkazným účetním záznamem. Komponentou se dle Vyhlášky rozumí určená část majetku či souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku či souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku či souboru majetku jako celku.

Na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů, kde je dle IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* použití komponentního odpisování povinné, pokud jsou pořizovací náklady komponenty významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům daného majetku, je dle českých účetních standardů využití komponentního odpisování zcela dobrovolné, a také proto je používáno velmi zřídka. Výjimkou jsou pouze společnosti, které mají emitované cenné papíry na evropském regulovaném trhu, a tudíž sestavují i statutární účetní závěrku povinně dle Mezinárodních účetních standardů, případně společnosti, které se pro Mezinárodní účetní standardy rozhodnou dobrovolně

za předpokladu, že splňují podmínky stanovené v § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Využití komponentního odpisování bylo vždy spojováno především s leteckým průmyslem, kde je zcela jednoznačně možno vyčlenit z letadla jako celku komponenty, které mají dobu životnosti podstatně kratší než letadlo a je nutné je po několika letech vyměňovat a zároveň je hodnota těchto částí významná. Ale je letecký průmysl jediné odvětví, kde dává smysl zavést komponentní odpisování? A jaká je vlastně jeho výhoda kompenzující určitou složitost jeho použití? Pokud má účetní jednotka v evidenci typ majetku, u něhož očekává pravidelné výměny částí majetku ve vyšší hodnotě, měla by na tyto výměny, o nichž účtuje jako o opravě majetku, tvořit rezervy. V opačném případě by výměna části majetku měla v daném roce významný dopad do hospodářského výsledku. Výhodou použití komponentního odpisování je právě ta skutečnost, že odpadá nutnost tvořit rezervu na opravy, která by zajišťovala rovnoměrný dopad výměny části majetku v průběhu jeho životnosti. Při použití komponentního odpisování je rovnoměrnost dopadu do výsledku hospodaření zajištěna už tím, že se určitá komponenta odpisuje po kratší dobu než zbytek majetku.

V souvislosti se zdravotnictvím se nabízejí především dva typy majetku, kde stojí za zamyšlení komponentní odpisování, a to budovy a zdravotnické přístroje. Budova jako celek se odepisuje 30–50 let, přičemž je



evidentní, že některé jeho části, např. okna, zábradlí, výtah apod. mají životnost kratší. Otázkou je, zda tyto části představují vzhledem k celkové hodnotě budovy hodnotově významnou část. Asi bude záležet na konkrétní situaci. Nicméně pokud bude mít nemocnice nebo jiné zdravotnické zařízení ve své evidenci určitý přístroj v pořizovací hodnotě 8 mil. Kč, který plánuje používat např. 9 let, nicméně každé 3 roky bude muset vyměňovat určitou jeho část, která má hodnotu 2 mil. Kč, tak zde již jistě stojí za to se nad zavedením komponentního odpisování zamyslet.

Helena Šulcová
Jiří Kuběn

Ing. Helena Šulcová pracuje jako manažerka v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte Česká republika. Je členem britské Asociace autorizovaných účetních znalců a auditorů (FCCA) a registrovaným auditorem v České republice. Její specializací jsou společnosti poskytující zdravotní péči.

Ing. Jiří Kuběn je auditorem registrovaným v Komoře auditorů ČR a členem Dozorčí komise Komory auditorů ČR. Od roku 2005 pracuje ve společnosti Deloitte Audit. Má dlouholeté zkušenosti s auditem společností působících v různých odvětvích ekonomiky, v posledních letech se převážně věnuje auditu společností, které se zabývají poskytováním zdravotní péče.

Pohled IFRS na technologie ve zdravotnictví



Milan Zelený

Dnešní zdravotnictví si bez složitého a náročného přístrojového vybavení ani nedovedeme představit. Ponechme nyní stranou otázky, zda je to dobře nebo špatně a co to znamená pro ekonomickou rovnováhu celého zdravotnického systému. V tomto článku se budu věnovat účetním řešením pro společnosti zabývající se výrobou a ob-

chodováním se zdravotnickými technologiemi v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Upozorním na některé oborově specifické faktory, které mohou významně ovlivnit účetní postupy a následně prezentaci výsledků a finanční pozice společnosti. Článek nemá ambice vyčerpávajícím způsobem postihnout celou širší vymezené problematiku, ale především poskytnout užitečný rámec pro řešení konkrétních situací: stejně jako je každá firma jiná, jsou specifické i situace, pro které hledáme účetní řešení. Odvětví lékařské techniky je široké pole zahrnující celou škálu témat a otázek. Podívejme se tedy alespoň na některé z nich.

Účtování přístrojové techniky na ukázk

Výrobci často poskytují přístroje obchodním zástupcům nebo zákazníkům či zapůjčují zařízení, která obvykle zůstávají u zákazníka po krátkou dobu před prodejem nebo navrácením výrobcí, eventuálně prodeji.

Které konkrétní standardy použijeme pro řešení?

V souladu s IAS 2 (Zásoby) jsou aktiva určená k prodeji v rámci běžného cyklu chápána jako zásoby společnosti. Zásoby jsou při prvotním zachycení oceněny náklady na výrobu. Následné ocenění je v pořizovací ceně, nebo v čisté realizovatelné hodnotě, pokud je nižší. Pozemky, budovy a zařízení jsou dlouhodobý hmotný majetek,

jenž: (a) je určen k použití ve výrobě nebo pro dodávky zboží či služeb, pro pronájem jiným osobám nebo k administrativním účelům; (b) bude podle očekávání používán po více než jeden rok. Aktiva jsou při pořízení oceněna výrobními náklady a odpisována po dobu jejich očekávané životnosti a testována na snížení hodnoty v souladu s IAS 36.

Jak má být účtováno o zařízení zapůjčeném výrobcem nebo prodejcem zdravotnickému zařízení?

Řešení

Přístroje poskytnuté na ukázk jsou klasifikovány buď jako pozemky, budovy a zařízení nebo jako zásoby v závislosti na celé řadě okolností. Komerční záměr výrobce a jeho obchodní model představují rozhodující faktory při posouzení. Například je třeba odlišit, jestli jsou pořízené technologie používány výhradně pro demonstrační účely, nebo zda má zákazník možnost jejich odkupu. Je také možné, že si demonstrační zařízení zákazníci pronajmou na kratší dobu.

Pozemky, budovy a zařízení

V případě kratšího zapůjčení bude výrobce účtovat podle IAS 17 (Leasingy). V mnoha případech se bude jednat o operativní pronájem, protože zařízení zůstává u zákazníka na relativně krátkou dobu (ve vztahu k jeho ekonomické životnosti). Technika je potom klasifikována jako majetek, budovy a zařízení.

Pokud je obchodní model výrobce takový, že zapůjčuje zařízení pouze k demonstračním účelům, uznávání a oceňování se řídí IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení). Dokonce i v případě, že je zařízení následně prodáno, zůstává až do okamžiku rozhodnutí o prodeji klasifikováno jako pozemky, budovy a zařízení s následnou změnou klasifikace na aktiva držená k prodeji (IFRS 5).

Zásoby

Pokud výrobce poskytuje vybavení zákazníkům na zkoušku s očekáváním, že si zákazník pravděpodobně daný přístroj koupí, měl by jej klasifikovat a oceňovat jako zásobu v souladu s IAS 2.

Zařízení na zapůjčení zákazníkům

Poměrně běžnou praxí je, že výrobci implantátů zdarma poskytují nemocnicím zařízení potřebné pro vložení implantátu během operace. Z právního hlediska vlastníkem tohoto zařízení zpravidla zůstává výrobce. Nemocnice je povinna vrátit zařízení, a výrobci je vyhrazeno právo na náhradu nákladů. Zařízení je obvykle vráceno na konci doby své ekonomické životnosti a výrobce ho poté nahradí novým.

Které konkrétní standardy použijeme pro řešení?

Aktiva se účtují na základě ekonomického vlastnictví v souladu s ustanoveními Koncepčního rámce IFRS (odstavec 57). Ekonomické vlastnictví závisí na tom, kdo kontroluje většinu užiteků a je vystaven rizikům spojených s aktivem. V souladu s IAS 2 (Zásoby) o aktivech držných za účelem prodeje v běžném podnikání účtujeme jako o zásobách. Za pozemky, budovy a zařízení jsou považována hmotná aktiva, která jsou držena za účelem použití ve výrobě, zásobování zbožím a službami nebo jsou určena k administrativním účelům a u nichž se očekává, že budou užívána déle než jeden rok, jak to definuje IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení).

Kdo by měl být považován za ekonomického vlastníka zapůjčeného zařízení a jaké jsou dopady na účetnictví výrobce?

Řešení

Posouzení ekonomického vlastnictví zařízení zapůjčeného klientům by mělo být provedeno pro každý případ zvlášť. Žádné dvě transakce nejsou stejné, a všechny faktory by se měly posuzovat samostatně. Mezi požitky spojené s vlastnictvím obvykle patří schopnost volného používání aktiva, stejně jako podílení se na případném zvýšení jeho hodnoty. Rizika zahrnují možnost snížení hodnoty, riziko ztráty a další možná omezení použití. Výše uvedené faktory by měly být přiměřeně zváženy, stejně jako správné použití principu „přednosti věcného obsahu před právní formou“, který by měl být u transakcí vždy prioritou.

Ekonomickým vlastníkem je výrobce/dodavatel: výrobce klasifikuje přístroj jako součást pozemků, budov a zařízení

Pokud je většina rizik a požitků ponechána výrobci, potom by zapůjčené zařízení mělo být i nadále vykázáno v účetních výkazech výrobce jako pozemky, budovy a zařízení v souladu s IAS 16. Aktiva se oceňují

pořizovací cenou nebo výrobními náklady sníženými o oprávky a jsou testována na snížení hodnoty v souladu s IAS 36.

Ekonomickým vlastníkem je nemocnice/zákazník: výrobce klasifikuje přístroj jako součást zásob

Pokud je většina rizik a požitků během zápůjční doby převedena na zdravotnické zařízení, výrobce považuje aktivum před jeho zapůjčením za držené za účelem prodeje v běžném podnikání, tedy za zásoby. Přístrojové vybavení je nedílnou součástí celkového chirurgického procesu a je součástí vícesložkového ujednání mezi výrobcem a zdravotnickým zařízením. Aktivum je prvotně vykázáno v pořizovací ceně, případně v ocenění výrobními náklady v souladu s IAS 2. Následně se zařízení oceňuje nižší z následujících dvou hodnot: pořizovací cena nebo čistá realizovatelná částka (u které se bere v úvahu, že zařízení je nedílnou součástí vícesložkového ujednání).

V okamžiku zapůjčení přístroje zdravotnickému zařízení by výrobce měl snížit své zásoby a vykázat odpovídající náklady na prodej, jelikož mu již nenáleží výtěžky z užívání přístrojového vybavení.

Právo na vrácení dodávky

Společnost ABC prodává lékařské vybavení a s ním související materiál na jedno použití prostřednictvím sítě distributorů. Materiál má životnost 18 měsíců od data výroby a distributoři jej mohou vrátit v období od šesti měsíců před, do šesti měsíců po uplynutí doby použitelnosti bez ohledu na to, kdy oni sami koupili jednorázový materiál. Splatnost faktur dodavatele je 30 dní. Společnost prodávala vybavení a jednorázový materiál po dobu posledních dvou let. Do 31. prosince 2013 odběratelé vrátili 3 % z prodaného jednorázového materiálu. Dne 31. prosince 2013 společnost dodala dva lékařské přístroje po 500 tis. Kč za kus a 500 kusů materiálu na jedno použití za 1 tis. Kč za kus. Za celou dodávku zaplatil odběratel 1 500 tis. Kč.





Které konkrétní standardy použijeme pro řešení?

Právo vrátit výrobek znamená, že zákazníci jsou oprávněni vrátit zboží, které koupili a získat zpět zaplacenou úhradu, případně jsou zproštěni od povinnosti zaplatit kupní cenu. Právo vrátit zboží může být explicitní nebo implicitní a může také vzniknout prostřednictvím zákonných požadavků. IAS 18.14 – 18.19 (Výnosy) stanovuje kritéria pro uznání výnosů:

- prodávající si ponechává pouze nevýznamné riziko vlastnictví,
- prodávající může spolehlivě odhadnout výši výnosů,
- odhad je založen na prokazatelných historických záznamech a dalších relevantních důkazech.

Pokud jsou výše uvedené podmínky splněny, výnos je uznán a prodávající vykáže rezervu proti výnosům s použitím nejlepšího odhadu množství vrácených výrobků. Tak pro každý prodaný výrobek bude část protiplnění vykázána jako výnosy a zbývající část bude vykázána jako rezerva. Náklady na prodané zboží z každé transakce budou rovněž upraveny tak, aby odrážely vliv zboží, u kterého se očekává, že bude vráceno, pokud toto zboží bude možné dále prodat. Úprava snížení nákladů na prodané zboží (formou zápisu DAL na změnu stavu zásob vlastní činnosti) bude částečně snižovat rezervu na vrácené zboží (zápisem MÁ DÁTI na účet rezervy).

Uvedené řešení odpovídá již popsané situaci, kdy dodávka materiálu musí být zaplacená do jednoho měsíce po prodeji, zatímco vrácení materiálu přichází v úvahu mezi dvanáctým a dvacátým čtvrtým měsícem od data výroby. Prakticky ve všech případech tedy bude výrobce řešit účtování vráceného materiálu několik měsíců po zaplacení dodávky.

Pokud není možné spolehlivě odhadnout množství zboží, které zákazníci vrátí, výnosy se nevykáží, dokud takový odhad není možné spolehlivě provést, nebo dokud neuplyne lhůta pro vrácení zboží (IAS 18.17).

Může společnost vykázat výnosy v plné výši 1 500 tis. Kč k 31. prosinci 2013?

Řešení

Ne, společnost by neměla vykázat výnos v plné výši 1 500 tis. Kč. Vedení bude muset uplatnit významný

úsudek ohledně stanovení správné výše výnosů k 31. prosinci 2013. Společnost nejprve musí zjistit, zda má dostatečné informace pro stanovení spolehlivého odhadu materiálu na jedno použití, který zákazníci vrátí. Bude muset analyzovat data o vráceném materiálu, vzory chování zákazníků, trendy úrovně poptávky, výši zásob v distribuční síti a možnost objevení se jakéhokoliv nového produktu na trhu, který může způsobit morální zastarání materiálu na jedno použití. Jestliže vedení není schopno spolehlivě odhadnout množství vráceného jednorázového materiálu, tržby z prodeje tohoto produktu by měly být odloženy, dokud neuplyne lhůta pro vrácení, nebo bude možné provést spolehlivý odhad.

Pokud společnost splňuje všechny požadavky uvedené v IAS 18.17 včetně schopnosti připravit spolehlivý odhad množství materiálu, které bude vráceno, sníží výnosy uznané k 31. prosinci 2013 o částku očekávané kompenzace za vrácený materiál. Například, pokud vedení odhaduje, že 3 % spolehlivě reprezentují míru vrátek, mělo by k 31. prosinci 2013 uznat čisté tržby 1 485 tis. Kč [1 500 tis. Kč celkový prodej – (3 % x 500 tis. Kč materiál na jedno použití, který se vrátí)].

Transakce zahrnující pronájem a jiné produkty

Společnost ABC uzavře dohodu na pronájem vybavení společnosti BETA na pět let. Navíc poskytne školení a spotřební materiál pro použití v daném zařízení.

Které konkrétní standardy použijeme pro řešení?

V rámci vícesložkového ujednání je nájem předmětem účtování leasingu podle IAS 17 (Leasing), zatímco pro druhou část transakce (spotřební materiál a školení) se pravidla účtování leasingu nepoužijí. IAS 18.13 (Výnosy) stejně jako interpretace IFRIC 4 (Určení, zda smlouva obsahuje leasing) poskytují návod, jak rozdělit leasingové splátky na část vztahující se k pronájmu a na část reprezentující platbu za spotřební materiál a školení.

Má společnost účtovat o celém případu jako o jedné transakci?

Řešení

Aby účtování odráželo ekonomickou podstatu transakce, nemůže společnost transakci považovat za jeden účetní případ, až na výjimečné situace, které zmíníme později. Je třeba použít kritéria pro uznání samostatně, pro každou identifikovanou část transakce zvlášť. Podle pravidel pro vícesložkové transakce stanovených v IFRIC 4.13, musí být celková smluvní cena nejprve rozdělena na částku za pronájem vybavení a na cenu spotřebního materiálu a školení. Racionální rozdělení je na základě relativní reálné hodnoty jednotlivých složek. Po rozdělení smluvní ceny použije společnost IAS 17 na část transakce reprezentující

pronájem zařízení a IAS 18 pro uznání výnosů za spotřební materiál a školení. Ve druhém kroku musí být odděleny podle IAS 18.13 částky za prodej zboží (spotřební materiál) a poskytnuté služby (školení). Pokud spolehlivé rozdělení plateb není možné (což by mělo být poměrně ojedinělé), měla by se celá dohoda účtovat jako leasing v souladu s IAS 17 (IFRIC 4.15). V případě, že půjde o operativní leasing, minimální leasingové splátky musí být zveřejněny v příloze k účetní závěrce s tím, že společnost uvede, že tyto platby také zahrnují platby za jiná plnění, než je leasing.

Standardní záruky a prodloužené záruky

Společnost poskytuje standardní záruku na své výrobky jako součást běžných prodejních obchodních podmínek. Standardní záruka je dohoda o poskytnutí garance kvality a funkčnosti výrobku po pevně stanovenou dobu a je součástí prodejní ceny výrobku. Společnost také nabízí rozšířenou záruku, která poskytuje ochranu po předem stanovenou dobu po uplynutí lhůty původní standardní záruky. A konečně, společnost také nabízí produkt, v jehož rámci se zavazuje provádět údržbu spočívající v provedení určitých stanovených postupů tak, aby byla zajištěna provozuschopnost produktu po dané časové období.

Které konkrétní standardy použijeme pro řešení?

Účtování o zárukách je řešeno ve standardu IAS 18 (Výnosy) a IAS 37 (Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva). Záruka představuje závazek ze strany prodávajícího, že produkt bude funkční po jistou předem stanovenou dobu. Záruka představuje povinnost prodávajícího poskytnout kupujícímu bezplatně výměnu vadného produktu, opravu produktu, nebo nárok na odstoupení od smlouvy, jakož i poskytnutí slevy a smluvní náhradu škody v případě, že výrobek nespĺňuje specifikovaná výkonnostní kritéria. Předpokládané náklady na poskytnutí záruky by měly být stanoveny v době, kdy společnost realizuje prodej, a ve stejném okamžiku vykáže rezervu na záruční náklady. Záruky a podobné závazky mohou být ve většině případů spolehlivě oceněny, neboť podniky mají historická data o nákladech spojených s odstraněním poruch různých produktů. Pokud však tyto náklady nelze spolehlivě ocenit, výnosy nemohou být uznány, dokud neuplyne záruční doba (IAS 18.19). Prodloužená záruka je dohoda poskytující záruční ochranu nad rámec poskytovaný výrobcem v rozsahu původní standardní záruky, nebo prodloužení doby záruky výrobcem, či třetí stranou. Rozšířená záruka je často prodávána odděleně od originálního výrobku. Tam, kde je záruka součástí ceny výrobku, avšak poskytuje ochranu přesahující normální podmínky prodeje pro příslušné produkty, ekonomická podstata transakce naznačuje, že společnost neprodala jeden produkt, ale

dva produkty. To může být v případě, kdy jsou podobné záruky prodávány samostatně společností nebo třetími stranami (například konkurenty), nebo pokud je stejný výrobek prodáván jiným subjektem bez ekvivalentní záruky. Smlouvy na údržbu jsou většinou odděleny od samotného prodeje výrobku.

Představuje existence záruky v kupní smlouvě samostatnou část dodávky zákazníkovi, a je tudíž třeba provést rozdělení kupní ceny a její alokaci na příslušné části dodávky?

Řešení

V případě standardní záruky produktu nikoliv. V případě prodloužené záruky produktu a v případě smlouvy o údržbě ano. Prodloužení záruky produktu a poskytování údržby jsou obecně oddělitelné části a bude třeba je vyhodnocovat samostatně a alokovat na ně kupní cenu jako na části dohody s více komponentami v souladu s IAS 18.13. Příjmy z prodeje prodloužené záruky se časově rozlišují a vykazují se rovnoměrně po celé období, na které je záruka sjednána. Jedná se o vztah podobný krátkodobé pojistné smlouvě. Žádné náklady by neměly být časově rozlišeny na počátku rozšířené záruční smlouvy. Příjmy z dohody o údržbě jsou na počátku odloženy a během udržovacího období jsou buď rovnoměrně vykazovány do výnosů, nebo jsou alokovány na základě racionálního klíče tak, aby reflektovaly očekávaný průběh jednotlivých aktů údržby po dobu trvání smlouvy.

Co říci na závěr?

Z již uvedeného přehledu je patrné, že dodavatelé strojového vybavení do zdravotnictví se v rámci svých aktivit setkávají s řadou zajímavých transakcí, jejichž zachycení v účetnictví společnosti není zdaleka vždy triviální. IFRS je komplexní vykazovací rámec obsahující pravidla, která poskytují návod pro účtování velké většiny těchto případů. Nástraha nezřídka spočívá v úkolu nalézt správné kombinace standardů a pravidel pro konkrétní situace. Nezbyvá než popřát našim klientům, aby prokázali schopnost se v tomto složitém prostředí správně orientovat. Dobrý auditor by jim měl být vždy připraven s tímto náročným úkolem pomoci.

Milan Zelený

Ing. Milan Zelený, FCCA je absolventem ČVUT v Praze. Pracuje ve společnosti PricewaterhouseCoopers jako ředitel v oddělení auditu, kde se kromě portfolia klientů věnuje poradenství v oblasti aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), a to nejen v rámci České republiky, ale i v ostatních zemích střední a východní Evropy. Je členem Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA) a Komory auditorů ČR, kde pracuje ve Výboru pro IFRS a finanční instituce.

Audit zdravotnických zařízení



Stanislav
Staněk

V ostatních článcích tohoto čísla se můžete seznámit s řadou právních, daňových a účetních problémů, se kterými se potýkají subjekty působící ve zdravotnictví. Pojďme se podívat, jak se s některými z těchto problémů vypořádá při auditu, především účetních jednotek poskytujících zdravotní péči, tedy nemocnic či poliklinik.

Výnosy ze zdravotní péče

Podle auditorských standardů s sebou veškeré výnosy nesou zvýšené riziko a při auditu jim musíme věnovat větší pozornost. Výnosy ze zdravotní péče jsou ukázkovým příkladem toho, proč jsou výnosy považovány za rizikovou položku a možný předmět manipulace.

Pro úspěšný audit výnosů ze zdravotní péče je důležité nejprve pochopit činnost klienta. Lze předpokládat, že většina výnosů bude tvořena výkony hrazenými zdravotními pojišťovnami, ale část může být představována i zdravotnickými výkony, které si pacienti hradí sami. Každá tato část bude vyžadovat odlišný přístup. Klíčovou aktivitou je pak pochoopení a posouzení smluvního vztahu se zdravotními pojišťovnami. Protože pojištěn není mnoho, vyplácí se seznámit se se smlouvami, které s nimi zdravotnické zařízení má. Na základě znění těchto smluv již můžeme plánovat postup auditorských testů.

Auditorské riziko může snížit (nikoli však zcela eliminovat) vnitřní kontrolní systém. Zdravotnické zařízení může mít odborníky, kteří se průběžně věnují sledování provedených zdravotnických výkonů a jsou schopni identifikovat případné chyby dat vstupujících do výpočtu nároku na úhradu.

Specifické bude testování u paušálních úhrad, které je možno ověřit analytickým testem, kdy porovnáme skutečně záúčtované výnosy s odhadem, který si sami spočítáme na základě smlouvy se zdravotní pojišťovnou. Tím však neověříme celkový nárok zdravotnického zařízení vůči pojišťovně, neboť v úvahu musíme vzít veškeré parametry smlouvy, které lze smysluplně vyhodnotit až po skončení roku, a uplatnění případných regulačních opatření. U výkonů hrazených podle bodů můžeme postupovat obdobně a odhadovat výnosy analytickým testem na základě produkce bodů. Je ale důležité si uvědomit, že body zdravotnické zařízení sleduje ve svém informačním systému, a pro použití výstupů z tohoto informačního systému musíme prozkoumat spolehlivost tohoto informačního zdroje. Kromě posouzení kontrolního systému v počítačovém prostředí informačního systému musíme také posoudit a otestovat vstupy do tohoto informačního systému, abychom se přesvědčili, že údaje v něm obsažené jsou správné.

Analytický test je elegantním a velmi účinným způsobem ověření výnosů. V komplikovanějších případech nebude možné do analytického testu zahrnout všechny proměnné a budeme se muset pustit do ověření výpočtu použitého klientem, především posouzení validity parametrů vstupujících do výpočtu celkového nároku na výši hrazené zdravotní péče.

Výnosy pak budou ovlivněny provedeným vyúčtováním na konci roku. Zdravotnické zařízení bude účtovat dohad, tedy pohledávku či závazek, vyplývají z rozdílu celkového vyúčtování a dosud záúčtovaných výnosů. V naprosté většině případů není v době auditu vyúčtování s pojišťovnou odsouhlaseno, tento dohad nelze ověřit konfirmačním dopisem či na základě jiné korespondence se zdravotní pojišťovnou. Nezbytvá nám tedy, než se věnovat zkoumání tohoto dohadu. Kromě již zmíněných parametrů je pro konečné vyúčtování důležité vyhodnocení případného dopadu změn ve struktuře, rozsahu a objemu poskytované péče a pravděpodobnosti zohlednění tohoto dopadu ve vyúčtování pojišťovny a také posouzení pravděpodobnosti uplatnění regulačních omezení ze strany pojišťovny.

Velmi dobrým vodítkem pro posouzení aktuálních dohadů je provedení retrospektivního porovnání vytvořených dohadů v minulých letech s provedeným vyúčtováním zdravotních pojištěn. Lze předpokládat, že pojišťovna bude postupovat konzistentně a jednotlivé srážky či omezení bude uplatňovat obdobně jako v předchozích letech. Toto retrospektivní srovnání můžeme provést (pokud je vyúčtování k dispozici) již při průběžném auditu před koncem roku a upozornit klienta na případné nepřesnosti s cílem zúročení získaných poznatků při tvorbě nových dohadných položek pro další rok.

Musíme se také zajímat o kontroly prováděné zdravotními pojišťovnami. Při těchto kontrolách mohou být zjištěny další problémy či nepřesnosti, které povedou k dalším úpravám vyúčtování již uzavřených období, a zdravotnické zařízení může být nuceno část plnění pojištěn vrátit. Protokoly či záznamy z těchto kontrol nám mohou pomoci nejen při ověření aktuálních úprav výnosů, ale i jako vodítko k odstranění chyb v budoucnu.

Pronájmy podniku

Situace, kdy podnikatelské subjekty provozují zdravotnické zařízení na základě smlouvy o dlouhodobém nájmu podniku, jehož zřizovatelem je obvykle město či kraj, s sebou přináší také několik rizik, s nimiž se auditor musí vypořádat.

Asi není třeba zmiňovat, že pro posouzení správného účetního zachycení takové transakce je nutno se

podrobně seznámit se smlouvou o nájmu podniku. Průběžně placené nájemné, případně další vyúčtování obvykle nepředstavují větší problém. Komplikovanější situace bývá u pohledávky či závazku, který je vyčíslen na počátku smluvního vztahu po převzetí podniku. Jak bylo zmíněno, není výjimkou, že podnikatel převzme více závazků než majetku a vznikne mu pohledávka za původním zřizovatelem. Ověření výše této pohledávky, případně závazku musíme věnovat velkou pozornost, neboť mezi oběma stranami smlouvy mohou existovat rozdíly v interpretaci smlouvy a výpočtu zmíněné pohledávky či závazku. Do značné míry mohou být tyto rozdíly způsobeny vlivy, kterými jsme se zabývali při zkoumání výnosů:

- vztahy se zdravotními pojišťovnami jsou v účetnictví zachyceny pomocí dohadů a výsledná vyúčtování se od těchto odhadů liší,
- zdravotní pojišťovny provádějí následné kontroly a mohou požadovat zpětné vrácení již vyplacených plnění,
- při změně provozovatele dojde ke změně struktury anebo rozsahu poskytované zdravotní péče, a tato skutečnost je zdravotními pojišťovnami zohledněna jinak, než se očekávalo.

Pro nás je nejsnazším způsobem ověření zůstatku vztahu s pronajímatelem ověřovací dopis na zůstatek pohledávky či závazku evidovaného původním zřizovatelem. V praxi však tento postup není příliš úspěšný, protože ve veřejném sektoru je běžná nechuť k potvrzením tohoto typu. Nezbyvá nám proto, než na základě smlouvy prověřit výpočet pohledávky provedené klientem, a následně zkoumat korespondenci s pronajímatelem, abychom posoudili, zda je tato pohledávka rozporována, nebo ne. Důležité je věnovat této položce pozornost v prvních obdobích trvání nájemního vztahu. Po delší době se obvykle vztahy uklidní a zůstatky z pronájmu nepředstavují závažnější riziko.

Inventury zásob

Většina zdravotnických zařízení není schopna účtovat o zásobách průběžným způsobem (způsob A), a proto se rozhodla je účtovat přímo do spotřeby (způsob B) při splnění podmínek uvedených v Českém účetním standardu č. 015 – Zásoby. Vyplývá to z charakteru jejich činnosti: v nemocnici jsou zásoby zdravotnického materiálu a léčiv umístěny tam, kde jsou potřeba, a není možné vypisovat výdejky při jejich spotřebě. Na druhou stranu se jedná často o položky s vysokou cenou. Zjištění fyzického stavu zásob je proto důležitou součástí přípravy účetní závěrky, na jejím základě je vyčíslena hodnota zásob, a auditoři nemohou tuto oblast podceňovat.

Při auditu zdravotnického zařízení tak musíme především reagovat včas a seznámit se s postupy používanými při inventuře, znát jejich termíny a organizační zajištění. Podle toho můžeme naplánovat vlastní účast

na inventuře. Není nutno zdůrazňovat, že je vhodné do plánu zabudovat jistou nepředvídatelnost konkrétního postupu a navštívených lokalit, abychom se mohli seznámit s opravdovým průběhem inventur, a nikoli jen s ukázkou připravenou poučenými zaměstnanci výhradně pro auditora.

Jako při každé inventuře je nutné jak sledovat postup pracovníků klienta (a tedy posoudit spolehlivost inventury), tak provést vlastní přepočítání vybraných zásob, které pak následně porovnáme s kompletními inventurními soupisy. V obou případech je třeba zabývat se o expiraci materiálu i léčiv, tedy zda je tato otázka posuzována pracovníky klienta při jejich postupu, a zároveň, zda náš vzorek zásob neobsahuje položky s již prošlou nebo blížící se expirací (zde jde především o to, zda klient tuto skutečnost také zachytí, a potvrdí se nám tak správnost jeho postupu).

Daň z přidané hodnoty

Oblast daně z přidané hodnoty není obvykle vysoko na žebříčku auditorských rizik. Důvodem, proč se touto oblastí zabývat ve zdravotnictví, je především velký objem plnění osvobozeného od DPH bez nároku na odpočet. Jako auditoři bychom se měli přesvědčit, že postup klienta je odpovídající a vykazované zůstatky daně z přidané hodnoty nebudou finančním úřadem rozporovány.



Je vhodné si na základě analýzy výnosů odhadnout vlastní očekávání koeficientu na odpočet DPH a tento porovnat s výpočtem klienta. Zároveň bychom měli porovnat zůstatky DPH ke konci roku s částkami vykazovanými na příznácních DPH a seznámit se s protokoly případných kontrol DPH.

Zdravotnictví spotřebovává velký objem prostředků z veřejných zdrojů a kontrola v této oblasti je velmi důležitá. Úloha auditorů v této kontrole dosud není taková, jaká by mohla být. Snažíme se roli auditorů v tomto sektoru rozšířit a doufám, že díky

tomuto příspěvku budeme na toto rozšíření lépe připraveni.

Stanislav Staněk

Ing. Stanislav Staněk je auditorem a viceprezidentem Komory auditorů ČR. Dlouhodobě se věnuje problematice regulace auditu. Jako auditor pracuje ve společnosti Deloitte, kde vede audity především výrobních a stavebních společností. Je také vedoucím skupiny pro služby japonským klientům.

Daň z přidané hodnoty ve zdravotnictví



Jana
Kolářová

Specifika DPH ve zdravotnictví

Zdravotnictví má z hlediska DPH specifické postavení. Jde o oblast, kdy plnění jsou při splnění podmínek daňových právními předpisy převážně osvobozena od DPH. Ruku v ruce s osvobozením výstupů není možné uplatňovat nárok na odpočet u přijatých plnění, což znamená, že DPH se stává součástí nákladů tohoto odvětví. V praxi je častá kombinace, kdy jsou poskytována nejenom plnění osvobozená, ale i plnění zdanitelná. To klade mimořádné nároky na zpracování DPH, neboť plátcí se musí zabývat rozdělováním přijatých plnění na plnění s nárokem na odpočet a bez něj, popř. krácením nároku na odpočet u nepřířaditelných vstupů.



Edita
Ševcovicová

Aby otázek nebylo málo, zapeklitou problematikou je i určení sazby daně u těch plnění, která jsou vyhodnocena jako plnění zdanitelná.

Právní východiska

DPH je daní s nadnárodním posláním, základy její úpravy jsou společné pro všechny státy EU. Předlohou i českého zákona o DPH¹ je Směrnice². Jednotný unijní přístup přináší určitá práva a povinnosti daňovým subjektům i členským státům pro případ, že se pravidla Směrnice nepodařilo do českého zákona o DPH správně promítnout. V případě nesprávné implementace Směrnice do českého zákona o DPH, kdy je výsledkem rozpor mezi těmito předpisy, si plátce (daňový subjekt)

zvolí pro sebe výhodnější postup podle jedné z úprav (podle zákona o DPH nebo na základě tzv. přímého účinku podle Směrnice). Pokud je výklad zákona o DPH nejasný, pak mají plátcí i správci daně povinnost postupovat podle Směrnice, nikoliv podle českého zákona o DPH (tzv. nepřímý účinek). V ČR jakož i v dalších členských státech je navíc přímo závazné prováděcí nařízení³ ke Směrnici a výklady obsažené v judikatuře Soudního dvora EU, což je instituce pověřená rozhodnutím sporných otázek jednotlivých národních soudů zemí EU ve věci Směrnice.

Zákon o DPH byl v oblasti zdravotnictví významněji novelizován⁴ s účinností od 1. dubna 2012 v návaznosti na nové zdravotnické předpisy v ČR. Novela změnila pojetí osvobození od DPH u zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží v českém zákoně o DPH a sladila ho s pojetím v unijní Směrnici.

Česká daňová správa zveřejňuje některé své výklady obsažené ve sděleních a informacích⁵ a závěry jednání koordinačního výboru mezi zástupci Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců ČR.

Z výše uvedených předpisů a výkladů vyplývají dále popsaná pravidla pro DPH v oblasti zdravotnictví.

Členění zdravotních výkonů z hlediska DPH

Posouzení toho, zda zdravotní služba nebo dodání zdravotního zboží podléhá DPH, má vliv zejména na promítnutí DPH do ceny poskytnutých výkonů, zatížení nákladů zdravotnického zařízení DPH na vstupu z nakoupeného materiálu či služeb, popř. na povinnost registrace k DPH u doposud neregistrovaných zdravotnických zařízení.

¹ zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“)

² Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“)

³ prováděcí nařízení Rady č. 282/2011 (dále „nařízení“)

⁴ novelizace zákonem č. 375/2011 Sb.

⁵ K DPH od 1. 4. 2012 vydala finanční správa například Informaci GFŘ k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012.

Uskutečněné výkony lze z hlediska dopadů na DPH členit takto:

1. zdanitelná plnění s nárokem na odpočet DPH ze souvisejících přijatých plnění
 - zatížená základní sazbou daně (v roce 2014 ve výši 21 %),
 - zatížená sníženou sazbou daně (v roce 2014 ve výši 15 %),
2. osvobozená plnění (bez odvodu DPH na výstupu)
 - bez nároku na odpočet DPH ze souvisejících přijatých plnění (osvobození s nárokem na odpočet DPH není pro zdravotnictví typické).

Zdravotní výkony mohou být **zdanitelnými plněními s oběma sazbami daně** (ad 1), z kategorie osvobozených plnění jde pak u zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží vždy o **osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH** (ad 2).

Zatímco u materiálu či služeb nakoupených pro plnění s DPH lze daň na vstupu uplatnit, v případě stejných nákupů použitých pro osvobozená plnění se DPH stává součástí nákladů nebo pořizovací ceny majetku a do nákladů se promítá prostřednictvím odpisů postupně.

Registrace k DPH

Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží osvobozené od DPH se stejně jako jiná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet nezapočítávají do obrátu pro povinnou registraci těch zařízení, která doposud registrována nejsou. To znamená, že ani překročení obrátu 1 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců u osvobozených zdravotních služeb nezpůsobí povinnou registraci k DPH. Pozor je však potřeba dávat na plnění, která podmínky pro osvobození od DPH nesplňují, přestože jde o plnění v odvětví zdravotnictví vykonávané zdravotnickým personálem. Přehlédnutí skutečnosti, že škála zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží osvobozených od DPH je užší než všechny výkony běžně vnímané jako zdravotní, pak vede k porušení pravidel pro povinnou registraci k DPH. To může vést k sankcím, zejména pak ve formě doměrku daně.

Podmínky pro osvobození zdravotních služeb

Pro přiznání osvobození zdravotních služeb je klíčové **posouzení účelu** poskytnutí zdravotních služeb. Legislativní úprava je uvedena v § 58 odst. 1 zákona o DPH:

„Zdravotní službou se pro účely tohoto zákona rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb uvedená v oprávnění k poskytování

zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.“

Zákon o DPH vyžaduje současné splnění následujících podmínek pro osvobození poskytnuté služby:

- Je poskytnuta zdravotní služba podle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování.
- Služba je poskytnuta subjektem, který k tomu má oprávnění, což je poskytovatel zdravotních služeb.
- Poskytovatel je k poskytnutí zdravotní služby oprávněn na základě oprávnění k činnosti.
- Účelem poskytnuté služby je **léčebný cíl nebo ochrana lidského zdraví**.

K jednotlivým podmínkám dále detailněji.

Zdravotní služba

Zdravotními službami se rozumí

- poskytování zdravotní péče zdravotnickými pracovníky a činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky, jsou-li tyto činnosti vykonávány v přímé souvislosti s poskytováním zdravotní péče,
- konzultační služby s účelem posouzení individuálního léčebného postupu, popř. navržení změn či doplnění,
- nakládání s tělem zemřelého,
- zdravotnická záchranná služba⁶, zdravotnická dopravní služba, přeprava pacientů neodkladné péče,
- činnosti odběrových zařízení nebo tkáňových zařízení, transfuzní služby nebo krevní banky,
- specifické zdravotní služby⁷.

Poskytovatel zdravotních služeb

Poskytovatelem může být fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona o zdravotních službách⁸.



Tady pánové se specializují na zdravotnictví.

Kresba: Ivan Svoboda

⁶ zákon č. 374/2011 Sb., o zdravotnické záchranné službě

⁷ zákon č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách

⁸ § 2 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále „zákon o zdravotních službách“)



Služby uvedené v oprávnění

Poskytovatel může poskytovat pouze zdravotní služby uvedené v oprávnění k poskytování zdravotních služeb⁹.

Účel poskytnutí služby

Zatímco předchozí podmínky jsou vázány na speciální národní právní předpisy v oblasti zdravotnictví, účel poskytnutí služby definuje Směrnice pro účely DPH nezávisle na zdravotnických předpisech.

Podle českého zákona o DPH mají mít osvobozené zdravotní služby jednu klíčovou charakteristiku, podle níž má jít o činnosti s léčebným cílem nebo za účelem ochrany lidského zdraví. Tato úprava vychází a je v souladu s judikaturou Soudního dvora EU¹⁰, z níž lze vyčíst například tyto principy:

- Je to účel zdravotní služby, co určuje osvobození od DPH.
- Osvobození nelze uplatnit na zdravotní služby, pokud nespočívají v poskytování péče, kterou je diagnostikování a léčení chorob nebo jiných zdravotních poruch.
- Pouze zdravotní péče, jejímž účelem je prevence, diagnostika nebo léčení, je osvobozena od DPH.
- Zdravotní služby, jejichž hlavním účelem není ochrana, udržení a obnovení zdraví, nelze osvobodit od DPH.
- Lze osvobodit pouze péči poskytnutou osobám.

Z výše uvedených principů vyplývá, že nelze osvobodit veškeré zdravotní služby podle zákona o zdravotních službách. V tom tkví v praxi zdroj případného nepochopení pojetí osvobození ve smyslu DPH. Pro režim DPH rovněž není důležité, zda je výkon hrazen z veřejného zdravotního pojištění, příjemcem služby či jinou osobou (např. zaměstnavatelem).

Je potřeba poznamenat, že teprve novelizací zákona o DPH od 1. dubna 2012 došlo k sladění národního přístupu s požadavky Směrnice, kdy podle předchozího znění zákona o DPH byly osvobozené zdravotní služby definovány nikoliv prostřednictvím jejich účelu, ale odkazem na zákon o veřejném zdravotním pojištění. To vyvolávalo řadu výkladových nejasností.

Kdo posuzuje účel služby?

Je otázkou, zda účel služby je objektivní kategorie, kterou může hodnotit kdokoliv. Z judikatury Soudního dvora EU však plyne, že osobou stanovující účel služby nemůže být nikdo jiný než lékař rozhodující o léčebném postupu u konkrétní osoby¹¹. Jakkoliv nelze chtít po lékařích, aby se zabývali problematikou DPH, v praxi přináší nastavení komunikace mezi pracovníky ekonomických úseků a lékaři řadu úskalí. Lékař jako osoba klíčová pro vyhodnocení DPH by měl být schopen indikovat, zda jsou předpoklady pro osvobození výkonu od DPH splněny, či nikoliv. Je však na pracovnících ekonomických úseků, aby nastavili takové procesy a postupy, které umožní vyhodnocení otázky DPH, aniž by tyto mechanismy zbytečně zatěžovaly lékaře a vedly k nedorozuměním a zmatkům v kompetencích. Právě tento postup může v praxi narážet na řadu potíží, například chápání prevence mezi zdravotnickým personálem se liší od významu pro účely DPH. Z hlediska případného prověřování postupu zdravotnického zařízení je pak klíčovou otázkou nemožnost nahlížení do zdravotnické dokumentace jiných osob. Tyto otázky bude nutno řešit v souvislosti se správou daně, při daňových kontrolách apod.

Služby úzce související

Osvobozeny jsou i služby úzce související se zdravotními službami osvobozenými od DPH. Úzce související služby slouží k lepšímu využití služby hlavní, nejsou samy o sobě cílem. Nemusí být samy o sobě zdravotnickou službou. Jde pouze o ty služby, bez kterých nelze hlavní zdravotnickou službu poskytnout. Typickým příkladem jsou stravovací a ubytovací služby při hospitalizaci pacienta, služby související s pobytem doprovodu dětského pacienta.

Příklady vyhodnocení uplatnění DPH

• Prevence

Za služby osvobozené od DPH se považují kromě léčby a diagnostiky nemocí též služby směřující k jejich prevenci. Pro účely DPH však je tento pojem chápán úzce, prevence ve smyslu DPH musí být

⁹ § 11 odst. 1 zákona o zdravotních službách.

¹⁰ Například případy označené C-307/01, C-384/98, C-141/00, C-122/87.

¹¹ Například případ označený C-394/04 a C-395/04.

zacílena na konkrétní osobu. Například preventivní zdravotní prohlídky vedoucí k přeřazení zaměstnance na jiné pracovní místo z důvodu ochrany jeho zdraví jsou prevencí i pro účely DPH. Na druhé straně účast zdravotníků – zdravotní pohotovost na koncertech či sportovních akcích není sama o sobě prevencí ve smyslu DPH, a není tedy službou osvobozenou od DPH. Pokud na akci bude ošetřena konkrétní osoba, je tento zásah již službou osvobozenou. Stejně tak rozbor potravin nařízený hygienickým pracovištěm má obecně preventivní význam (tj. nikoliv pro účely osvobození od DPH). V případech se širším preventivním dopadem chybí vazba na konkrétní osobu.

• Lázeňské pobyty

U lázeňských pobytů je klíčová vazba na zdravotní stav konkrétní osoby. Pokud potřebu pobytu indikuje lékař, stanoví léčebný plán nebo jej přizpůsobuje zdravotnímu stavu, pak půjde o služby osvobozené od DPH. Je-li program pobytu stanovený předem, např. formou balíčků nezohledňujících konkrétní zdravotní situaci návštěvníka lázní, a není nijak přizpůsoben, pak půjde o zdanitelné plnění (např. wellness pobyty).

• Zdravotní prohlídky v rámci pracovních lékařských služeb

Pokud je účelem poskytnuté zdravotní služby umožnit třetí straně učinit rozhodnutí s právními souvislostmi pro dotčenou osobu nebo pro jiné osoby, nemůže být taková služba osvobozena od daně. Pokud však výsledek lékařské prohlídky napomáhá objasnit třetí straně, že zdravotní stav osoby znamená omezení u určitých činnostech nebo vyžaduje, aby byly vykonávány za zvláštních podmínek, ochrana zdraví dotčené osoby může být považována za hlavní účel poskytované služby. Na základě těchto principů není možné paušálně uzavřít, jaký režim mají pracovníprávní prohlídky.

Například **vstupní prohlídka** slouží zpravidla jako podklad pro zaměstnavatele, který na jeho základě rozhoduje o přijetí či nepřijetí do pracovního poměru, popř. o zařazení na konkrétní pracovní pozici. Pak úplata za tuto službu nemůže být v návaznosti na výše uvedené osvobozená od daně. Pouze u prohlídek učiněných se záměrem zjistit omezení pro výkon zaměstnání nebo jeho vykonávání za zvláštních podmínek, nikoli tedy primárně pro rozhodnutí o přijetí do pracovního poměru či o tom, na jaké místo, jde o osvobozené plnění.

Pravidelné preventivní prohlídky nebo i mimořádné zdravotní prohlídky v rámci pracovního poměru jsou osvobozené od daně, pokud je účelem ochrana zdraví spočívající v předcházení nemocem z povolání, nemocí v souvislosti s prací, předcházení pracovních úrazů, předcházení zátěži organismu

zaměstnance působením rizikových faktorů v zaměstnání apod.

• Nadstandardy

Platby za tzv. nadstandardní zdravotní péči mohou být v českém právním řádu diskutabilní, a to již samy o sobě, nikoliv ve vazbě na DPH. Z hlediska DPH nelze příplatky za kvalitnější lékařské postupy nebo služby úzce související s léčbou oddělovat od daňového režimu zdravotní služby. Pokud nejde o platbu za samostatné plnění, ale jen o příplatek za zdravotní službu osvobozenou od daně, jde o jednu službu s jediným daňovým režimem hrazenou z více zdrojů. Rozhodující je tedy vyhodnocení, zda je platba za nadstandard pouhým doplatkem jinak osvobozené zdravotní služby, nebo jde o platbu za samostatné plnění. V případě, že jde o platbu za samostatnou službu, která není pro léčbu nezbytná, pak nemůže být osvobozena od daně. Pokud by však hlavním záměrem doplňkové služby bylo získat dodatečný příjem zdravotnického zařízení, a tato služba není nezbytně nutná pro poskytovanou zdravotní službu, nelze ji označit jako službu úzce související se službou hlavní a požívající pravidel jejího daňového režimu. O tom, která ze služeb souvisejících s hlavní zdravotní službou, je nezbytná, rozhodne lékař.

V této optice se čtenář může zamyslet nad uplatněním DPH například v těchto situacích:

- zdravotní služby vyžádané institucemi, například policií, správou sociálního zabezpečení při příznání důchodů či jiných dávek apod.,
- laboratorní služby vyžádané v rámci předoperačních vyšetření, pro zjištění otcovství, pro zjištění alkoholu v krvi při dopravní nehodě či na pracovišti, vyžádané samoplátci pro zdravotní služby



neindikované lékařem, za účelem zjištění krevní skupiny apod.,

- zdravotní služby plastických chirurgů,
- zdravotní služby při gynekologických zásazích,
- vypracování zdravotních klinických studií,
- testování nových léků a léčebných postupů.

Osvobozené zdravotní zboží

Od daně je osvobozeno dodání zdravotního zboží, kterým se rozumí dodání:

- lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka,
- stomatologických výrobků stomatologickými laboratoři a jejich opravy.

Naopak osvobozeno není dodání léčiv, potravin pro zvláštní výživu ani zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu.

Poskytnutí léčiv a zdravotnických prostředků spotřebovaných v rámci zdravotních služeb je však osvobozeno vždy, neboť z principů DPH vyplývá, že cena služeb obsahuje cenu spotřebovaného zboží.

Sazby daně

Pokud není zdravotní služba osvobozena, v úvahu přichází možnost využití snížené sazby daně, pokud jde o službu zařazenou do kódu 86 klasifikace CZ-CPA. Pojem zdravotní péče v klasifikaci CZ-CPA se však liší od zákona o zdravotních službách. Lze se tedy setkat se zdanitelnými službami v základní i snížené sazbě daně.

Například odebrání pupečnickové krve je úkonem nezávislým na probíhajícím porodu, jde o samostatné plnění. Toto plnění nesouvisí s konkrétním léčebným cílem, neboť pupečnicková krev je použita pouze v případě, že nastane taková potřeba. Z judikatury Soudního dvora EU¹² vyplývá, že nelze-li identifikovat konkrétní lékařskou péči, která je již poskytována, probíhá nebo je plánována, nelze činnosti považovat za činnosti úzce související s lékařskou péčí. Nelze tedy takový výkon považovat za plnění osvobozené od DPH. Zároveň však ze zařazení do klasifikace CZ-CPA vyplývá, že takové služby podléhají snížené sazbě daně.

Související DPH na vstupu

Vyhodnocení DPH u poskytnutých plnění má vliv na uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu. Jde jednak o běžná přijatá plnění, u nichž je nutné rozdělování na tři skupiny v závislosti na tom, zda jsou použita výhradně pro zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, výhradně pro plnění bez nároku na odpočet a pro obě předchozí skupiny současně (přijatá plnění krácená koeficientem). Tento přístup je nutné

použít nejenom u přijatých plnění spotřebovaných průběžně, ale též pro dlouhodobý majetek, u něhož je použit pro jednu z výše uvedených skupin vyhodnocováno průběžně po dobu 5 či 10 let. Specifický režim pak platí pro dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností použitý pro činnosti s částečným nárokem na odpočet daně, kdy je nejprve během pořizování majetku uplatňován plný nárok na odpočet, následně je při uvedení do užívání odvedena daň a uplatněn jen takový nárok na odpočet, který odpovídá použití při uvedení do užívání. Zvláštnosti obsahuje zákon o DPH rovněž pro situace, kdy je majetek následně prodán.

Závěrem

Problematika DPH ve zdravotnictví je z hlediska výkladů poměrně náročná, stále živá a názory v této oblasti se stále vyvíjí. Navíc má aplikace DPH významné dopady na nákladovou stránku zdravotnických zařízení. Nezbývá než stále sledovat, jakým směrem se přístupy vyvíjí a zda je praxe v souladu s požadavky právních předpisů. Implementovat DPH ve zdravotnických zařízeních není lehký úkol a vyžaduje vhodné nastavení firemních informačních systémů a komunikace.

Jana Kolářová
Edita Ševcovicová

Ing. Jana Kolářová je daňový poradce ve společnosti Fučík & partneři s.r.o. Vystudovala Fakultu financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je členkou Sekce daně z přidané hodnoty a Sekce daně z příjmů právnických osob Komory daňových poradců ČR (KDP). Specializuje se na poradenství v oblasti daně z přidané hodnoty, daně z příjmů právnických osob a na transakce s podniky (fúze a jiné typy přeměn, vklady a prodeje podniku).

Mgr. Edita Ševcovicová je daňový poradce a partner společnosti Fučík & partneři, s.r.o., zaměřuje se na vztahy mezi účetnictvím a daněmi a podnikové transakce. Vystudovala Matematicko-fyzikální fakultu Univerzity Karlovy v Praze a má mnohaleté zkušenosti s vedením seminářů a konferencí na účetní a daňovou problematiku, je vynikající lektorkou a také autorkou řady odborných článků. Její nejnovější publikační činností je např. spoluautorství na knize Interpretace Národní účetní rady. Je členkou Prezidia KDP, odborné sekce účetnictví KDP, zástupcem KDP v Národní účetní radě a zkušební komisařkou KDP ČR.

¹² C-262/08 CopyGene A/S

Zdravotnické prostředky a sazba daně

Samostatnou kapitolou je sazba DPH u zdravotnických prostředků od roku 2013, kdy byl zúžen okruh těch prostředků, které jsou zařazeny ve snížené sazbě daně. Jde o zboží dodávané pro použití ve zdravotnictví, které nelze od daně osvobodit podle zákona o DPH. Proto je na základě § 47 zákona o DPH potřeba dále zkoumat možnost uplatnění snížené sazby daně podle přílohy č. 3 zákona o DPH. Od roku 2013 jsou v této příloze vyjmenovány nově tři skupiny zdravotnických prostředků. Pro určení správné sazby DPH musí být splněny podmínky zařazení do uvedeného číselného kódu harmonizovaného systému a zároveň musí jít vždy o položky odpovídající slovnímu popisu dané položky v zákoně o DPH. Právě slovní popis přinesl termíny, bez jejichž dalšího výkladu jsou ustanovení týkající se zdravotnických prostředků obtížně aplikovatelná.¹

Zdravotnické prostředky

Společným znakem všech 3 položek je skutečnost, že jde o zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky. Tímto předpisem je i nadále zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích („zákon o ZP“), který zdravotnické prostředky definuje a stanoví podmínky jejich užívání. Pro účely stanovení sazby DPH nemusí být jako rozhodující důkazní prostředek považováno písemné „prohlášení o shodě“.

Zdravotně postižený a zdravotní postižení

Společným požadavkem je ve všech třech případech, aby zdravotnické prostředky byly určeny pro zdravotně postiženého k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků. Zdravotním postižením se přitom nerozumí pouze trvalé zdravotní postižení, ale i dočasná nemoc nebo důsledek úrazu.

Obvykle určený pro výlučnou osobní potřebu

Z formulace určení pro osobní potřebu zdravotně postižených vyplývá, že je důležité, komu je zdravotnický prostředek určen, nikoliv to, kdo ho používá. Není tedy relevantní, zda si zdravotnické prostředky aplikuje pacient sám nebo je použije zdravotnický personál při jeho léčbě.

Vymezení „obvykle určený pro výlučnou osobní potřebu“ vzbuzuje otázku, zda má být určení pro výlučnou osobní potřebu „převažující“ z hlediska objemu použitých zdravotnických prostředků nebo podle jiného kritéria, nebo zda má být obvyklé ve smyslu „běžné“ či „nikoliv nezvyklé“. Jelikož cílem

má být podrobit snížené sazbě použití zdravotnických prostředků konečnými spotřebiteli, nikoliv spotřebu v rámci jejich léčby zdravotnickými profesionály, pak je potřeba umožnit aplikaci snížené sazby daně u těch zdravotnických prostředků, jejichž použití pro výlučnou osobní potřebu není neobvyklé. V zákoně o DPH se uvedené pojetí projevuje tím, že zařazuje do snížené sazby daně tzv. poukazové ambulantní prostředky, tedy prostředky vydávané pacientům zpravidla v rámci ambulantního léčení.

Ambulantní zdravotnické a stomatologické prostředky

První skupinou jsou zdravotnické prostředky definované odkazem na zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění („zákon o VZP“). Podmínkou aplikace snížené sazby daně u těchto prostředků je současné splnění těchto podmínek:

- 1) Jde o zboží uvedené v číselných kódech 01-96 harmonizovaného systému, které je
- 2) zdravotnickým prostředkem definovaným zákonem o ZP, pokud je
- 3) obvykle určené pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčbě zdravotního postižení nebo zmírnění jeho důsledků, přičemž jde o
- 4) zdravotnické prostředky uvedené v některé ze skupin 1-17 v oddíle A přílohy č. 3 zákona o VZP s výjimkou výslovně vyloučených nebo v příloze č. 4 zákona o VZP.

Pokud jde o čtvrtou podmínku, pak pro zařazení zdravotnických prostředků do snížené sazby podle této položky není determinující jejich uvedení v oddílu C přílohy č. 3 zákona o VZP. Do skupin 1 až 17 lze totiž zařadit nejenom položky uvedené v oddílu C, ale i zdravotnické prostředky hrazené částečně (75 %)



¹ K této problematice je k dispozici výklad Generálního finančního ředitelství provedený po konzultaci s Ministerstvem zdravotnictví obsažený v dokumentu „Informace GŘ k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků od 1. 1. 2013“ vydaném pod čj. 4818/13/70001-21000-011695.



z veřejného zdravotního pojištění podle § 15 odst. 12 zákona o VZP, které jsou uvedeny v číselnících zdravotních pojišťoven.

Podskupinou prostředků definovaných prostřednictvím zákona o VZP jsou zdravotnické prostředky, které splňují první tři jmenované podmínky, přičemž jde o stomatologické prostředky uvedené v příloze č. 4 zákona o VZP. Tato definice znamená poměrně velké omezení pro dodavatele stomatologických materiálů, neboť snížené sazbě podléhají konkrétní hotové výrobky uvedené v příloze č. 4 zákona o VZP, nikoliv materiály (dentální slitiny uvedené v úvodu přílohy č. 4) nutné k jejich zhotovení.

Zdravotnické prostředky na zakázku

Druhou skupinou zdravotnických prostředků ve snížené sazbě daně jsou prostředky zhotovované na základě předpisu na míru pacientovi. Podmínkou aplikace snížené sazby daně u těchto prostředků je současné splnění těchto podmínek:

- 1) Jde o zboží uvedené v číselných kódech 01-96 harmonizovaného systému, které je
- 2) zdravotnickým prostředkem definovaným zákonem o ZP, pokud je
- 3) obvykle určené pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo zmírnění jeho důsledků, přičemž jde o

- 4) zdravotnické prostředky zhotovené podle předpisu kvalifikovaného zdravotnického pracovníka, kterým tento pracovník vydává individuální návrh charakteristik zdravotnického prostředku určeného k použití pouze pro jednoho konkrétního pacienta.

Jde o zdravotnické prostředky nedodávané běžně na trh do distribučního řetězce, z hlediska zákona o ZP a vydání prohlášení o shodě zde rovněž existuje specifický režim.

Implantáty a pomůcky

Třetí skupinou zdravotnických prostředků ve snížené sazbě daně jsou implantáty a jiné tělesné pomůcky definované prostřednictvím harmonizovaného systému. Podmínkou aplikace snížené sazby daně u těchto prostředků je současné splnění těchto podmínek:

- 1) Jde o zboží uvedené v číselných kódech 90 harmonizovaného systému, které je
- 2) zdravotnickým prostředkem definovaným zákonem o ZP, pokud je
- 3) obvykle určené pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo zmírnění jeho důsledků, přičemž jde o
- 4) ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti.

Tento popis znamená, že jde výlučně o číselný kód 90.21 harmonizovaného systému, nikoliv o celou kapitolu 90. Snížené sazbě daně podléhají pouze finální implantáty, nikoliv materiál, z něhož lze výrobek zhotovit (například materiály pro výrobu protéz).

Závěrem

Z uvedeného vyplývá, že zdravotnické prostředky jiné než k výlučné osobní potřebě byly od roku 2013 přeřazeny do základní sazby daně. Jde o velkou skupinu zdravotnických přístrojů používaných opakovaně k diagnostice či léčení. Zároveň však nelze do snížené sazby daně zařadit všechny zdravotnické prostředky jednorázově spotřebované v rámci zdravotního úkonu. Praktickou potíží, na kterou zákonodárce naráží, je systematické definování skupin zdravotnických prostředků tak, aby zjištění sazby DPH nebylo pro plátce nadměrně složité.

Jana Kolářová

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje – – příležitost k daňové úspoře farmaceutických společností



Kateřina
Novotná

V oblasti farmaceutického průmyslu je řada možností, jak lze uplatnit daňové zvýhodnění v podobě odpočtu na výzkum a vývoj. Nejčastějším případem je provádění klinického hodnocení léčiv českými pobočkami mezinárodních farmaceutických společností nebo smluvními výzkumnými organizacemi (Clinical Research Organizations),

s nimiž farmaceutické společnosti spolupracují na klinickém hodnocení. Zaměstnanci těchto společností se v mezinárodních výzkumných projektech podílejí na složitém procesu vývoje nového léčiva od laboratorního výzkumu, přes klinické hodnocení během tří fází klinického vývoje, které v případě úspěchu vyústí až k registraci nového léku.

Společnosti vyhodnocují klinická data, porovnávají výsledky studií, připravují medicínské podklady pro schválení nového léku etickými komisemi a Státním ústavem pro kontrolu léčiv (SÚKL). Zaměstnanci farmaceutických společností vybírají vhodné skupiny pacientů do výzkumného projektu, během něhož pak kontrolují správnou a včasnou dodávku léčivých přípravků, dodržování pravidelných laboratorních a lékařských vyšetření. Dále v pravidelných intervalech zpracovávají průběžné hodnocení výzkumného projektu a podílejí se na správném a včasném hlášení a vyhodnocování případných nežádoucích účinků zkoumaných léčiv.

Právě popsané činnosti se často kvalifikují jako uplatnitelné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj, kdy náklady vynaložené v souvislosti s vývojovými činnostmi snižují daňový základ hned dvakrát. Jednou jako náklad při výpočtu hospodářského výsledku před zdaněním (obecně daňově účinný náklad) a podruhé lze tytéž náklady uplatnit pro účely výpočtu daňové povinnosti jako odčitatelnou položku snižující základ daně. Odpočet na výzkum a vývoj tímto představuje možný zdroj úspor a je českými farmaceutickými společnostmi stále více využíván.

Odpočet na výzkum a vývoj je zakotven v § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Problematice odpočtu se také věnuje pokyn D -288, kde přímo ve výčtu činností, které jsou považovány za vývojové, najdeme klinické zkoušky léků, vakcín nebo léčebných metod, přičemž vývojová fáze končí udělením povolení k výrobě.

Do odpočtu na výzkum a vývoj se u klinického hodnocení zahrnují především osobní náklady zaměstnanců včetně povinných odvodů sociálního a zdravotního pojištění. Jelikož se jedná o vysoce kvalifikované

pracovníky, jsou tyto náklady zpravidla významné. Pokud je klinické hodnocení hlavním předmětem činnosti farmaceutické společnosti, není výjimkou, že daňová povinnost těchto společností je díky uplatnění odpočtu dlouhodobě snížena na nulu.

V rámci odpočtu mohou být zahrnuty i další náklady jako cestovné nebo materiálové náklady, pokud byly vynaloženy v přímé souvislosti s vývojovými činnostmi, ale pouze do doby, než je daný lék registrován. Do odčitatelné položky nelze obecně zahrnout nakoupené služby, proto není možné odpočet navýšit o poplatky placené externím spolupracovníkům a zdravotnickým zařízením, kde klinické hodnocení probíhá.

Ne všechny činnosti, které s klinickými studii souvisejí, je však možné v odpočtu na výzkum a vývoj uplatnit. Příkladem činností, které by měly být vyloučeny, jsou například administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení, jako jsou finanční, personální nebo manažerské aktivity.

Rozpoznání vývojových činností od ostatních činností je také nejtěžším úkolem, se kterým se společnosti uplatňující odpočet musí vypořádat. Poměrně vágní definice výzkumu a vývoje uváděná v legislativě, tj. „přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty“ je pro člověka s ekonomickým vzděláním, jenž má většinou daňovou agendu na starosti, značně abstraktní. Činnosti by tak měly být vždy posuzovány specialisty, kteří se podobnou problematikou zabývají, ideálně pak znalcem s příslušnou specializací. Nezávislý znalecký posudek potvrzující způsobilost činností má širší význam, neboť je významným důkazním prostředkem při případném jednání se správcem daně.



Doktore, nemáte pár drobných? To by mi vážně pomohlo.

Kresba: Ivan Svoboda

Zákon ukládá společnostem uplatňujícím odpočet povinnost sepsat před započítáním činností projektovou dokumentaci, kde popíší charakter svých činností, a evidovat související náklady v oddělené nákladové evidenci. Projektovou dokumentaci a oddělenou nákladovou evidenci není potřeba přikládat k daňovému přiznání. Tyto dokumenty jsou však společnosti povinny předložit v případě kontroly ze strany finančního úřadu. V daňovém přiznání se vykazuje pouze celková částka odčitatelné položky. Z naší zkušenosti vyplývá, že administrace spojená s uplatněním odpočtu je v porovnání s jinými formami veřejné podpory, jako jsou např. investiční pobídky nebo dotace, výrazně méně zatěžující. Fakt, že daňový odpočet je v současné době preferovaným nástrojem nepřímé podpory vývoje, dokládá i skutečnost, že novela ZDP od roku 2014 přinesla možnost uplatnit 110 % z částky meziročního nárůstu odčitatelné položky.

Díky vysoce kvalifikovaným pracovištím, která jsou schopna poskytnout garanci kvalitně provedené studie, a daňovému zvýhodnění v podobě odpočtu na výzkum a vývoj je Česká republika velmi atraktivním a vyhledávaným místem pro zadavatele klinických hodnocení.

Kateřina Novotná

Ing. Kateřina Novotná v roce 2011 ukončila magisterské studium na Vysoké škole ekonomické v Praze na Fakultě financí a účetnictví. Od roku 2009 pracuje v daňovém a právním oddělení společnosti Deloitte, kde se zaměřuje na zdanění právnických osob. V rámci daňového poradenství se specializuje mimo jiné na uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. V roce 2013 absolvovala pracovní stáž v londýnské kanceláři společnosti Deloitte. Je členkou Komory daňových poradců České republiky.

Daňové aspekty likvidace a mank u zásob farmaceutických společností



Michala Štefanová

Úbytky zásob, zejména jiné než z titulu prodeje nebo spotřeby daných zásob, mohou mít významný dopad na účetnictví a daňové povinnosti jednotlivých společností. Nejinak je tomu i u farmaceutických společností, jejichž hlavních náplní činnosti je distribuce zdravotnických a farmaceutických výrobků a prostředků.



Michaela Lounková

K vyřazení či úbytku zásob dochází nejčastěji z následujících důvodů:

- prodej či spotřeba;
- darování;
- poškození;
- likvidace zásob například z důvodu nepotřebnosti, nepoužitelnosti, zastarání, expirace apod.

V tomto článku bychom se rády blíže věnovaly problematice likvidace zásob a daňovým a účetním dopadům mank, tzn. inventarizačním rozdílům, kdy zjištěný skutečný stav zásob je nižší než stav účetní. Jedná se o oblasti, které v praxi přinášejí řadu problémů, a ne vždy se k této problematice přistupuje jednotně. V poslední době jsou zásoby rovněž předmětem zájmu ze strany finančních úřadů. Na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) může být manko důvodem k dodatečnému vyměření DPH.

Likvidace zásob

Z pohledu daně z příjmu

Za zásoby se obecně považuje:

- materiál,
- zboží,
- nedokončená výroba,
- polotovary,
- hotové výrobky.

V praxi se velice často řeší otázka, co provést se zásobami, které jsou z nějakého důvodu nepoužitelné (jsou například poškozené nebo je z různých důvodů nelze uvádět do oběhu). Toto téma je významné zvláště u farmaceutických společností, které často řeší, co s takovými zásobami udělat, zda je mohou vyřadit nebo zlikvidovat a dále pak, jaký dopad bude mít vyřazení zásob na jejich daňovou povinnost.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně § 24 odst. 2 písm. z) upravuje likvidaci zásob a stanovuje, že výdaje vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob se považují za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. za výdaje daňově uznatelné. Nicméně, pro daňovou uznatelnost zmiňovaných nákladů musí být splněny ještě další podmínky:

- Likvidace zásob musí být prokazatelně provedena.

- Společnost má k dispozici likvidační protokol, který obsahuje:
 - důvod likvidace,
 - způsob likvidace,
 - čas a místo likvidace,
 - specifikaci předmětu likvidace,
 - způsob naložení se zlikvidovanými předměty,
 - pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

U některých druhů zásob je zákon dokonce ještě přísnější a pro likvidaci stanovuje zvláštní daňový režim. U léků, léčiv a potravinářských výrobků je možné hodnotu likvidovaných zásob považovat za daňově uznatelný náklad pouze v případě, že zásoby nelze dle zvláštních právních předpisů¹ dále uvádět do oběhu.

U farmaceutických společností se setkáváme zejména s následujícími důvody likvidace zásob:

- **Likvidace zásob z důvodu jejich expirace**
Likvidací léků/léčiv po datu expirace daňový poplatník splní podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Jelikož se léky po datu expirace nemohou dále uvádět na trh, jsou náklady spojené s likvidací považované za náklady daňově uznatelné.
- **Likvidace zásob před datem expirace**
Farmaceutické společnosti v praxi často řeší problém likvidace léků, které jsou těsně před datem expirace. Řada distributorů má ve smlouvách zakotvenou klauzuli, dle které nenakupují léky, do jejich expirace zbývá méně než například šest měsíců. Farmaceutické společnosti se tak dostávají do situace, kdy mají na skladě neprodejně léky, které musí zlikvidovat, ale zákonem stanovená podmínka pro daňovou uznatelnost není naplněna (léky ještě nejsou po datu expirace).
- **Likvidace zásob z jiných důvodů**
Právní předpisy stanovují řadu dalších podmínek, které ovlivňují uvedení léku na český trh. Jednou z nich je například podmínka aktuálnosti informací uvedených na příbalovém letáku. Dle zákona lze uvádět na český trh léky s neaktuálním příbalovým letákem pouze po dobu 180 dnů. Po této době by likvidované zásoby s neaktuálním letákem tedy rovněž měly splňovat podmínku pro daňovou uznatelnost.

Z pohledu daně z přidané hodnoty

Zákon o DPH nikterak neupravuje oblast likvidace zásob. Podstatou likvidace zásob je, že dochází k jejich finálnímu zničení. Z tohoto důvodu se výkladově dlouhodobě likvidace nepotřebných zásob nepovažuje za „dodání zboží“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, takže není předmětem odvodu DPH na výstupu. Nejedná se ani o fiktivní dodání zboží jako tzv. použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

Je zřejmé, že fyzickou likvidací zásob již nemůže dojít k dalšímu použití daného majetku.

Současně není důvod, aby plátcí nezůstal zachován původně uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu při pořízení předmětných zásob. Zásoby byly pořízeny za účelem uskutečňování ekonomické činnosti, a to že s ohledem na změnu okolností nemohlo dojít k jejich využití, nemůže být samo o sobě důvodem pro zpochybnění nároku na odpočet daně.

Na závěr bychom rády poznamenaly, že pro daňovou uznatelnost nákladů souvisejících s likvidací zboží je velmi důležité, aby společnost byla schopna prokázat, že zásoby byly prokazatelně zlikvidovány. Likvidace musí být řádně zdokumentována, a to nejen likvidačním protokolem, ale i jinými důkazními prostředky, např. dokladem o úhradě za služby likvidace zásob, fotografie prokazující likvidaci aj.

Inventarizační rozdíly – manka

Z pohledu daně z příjmu

Zákon o daních z příjmů, konkrétně § 25 odst. 1 písm. n) stanoví, že manka a škody přesahující náhrady se nepovažují za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Co přesně se považuje za škodu, respektive manko definuje zákon v § 25 odst. 2. Podle něj se škodou rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Důležité tedy je, že majetek musí být vyřazen. Pokud je majetek opraven a bude dále používán, nejde z pohledu zákona o daních z příjmů o škodu.



¹ Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, Zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.



Mankem se pak rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav zásob je nižší než účetní. K problematice manka je vhodné upozornit na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 51/2009-67 ze dne 2. září 2009, který došel k závěru, že ze zákona o účetnictví lze dovodit dva znaky manka:

- Jde o rozdíl na zásobách, kdy skutečný stav zásob je nižší než stav v účetnictví.
- Tento rozdíl nelze prokázat způsobem stanoveným v zákoně o účetnictví, tj. neexistují účetní doklady a účetní zápisy v účetních knihách, které by prokázaly, co se se zbožím stalo.

Ačkoliv se tento rozsudek primárně týká problematiky nároku na odpočet daně z pohledu DPH, svým významem přesahuje i do ostatních oblastí.

Pro úplnost doplňujeme, že za manka a škody se nepovažují technologické a technické úbytky. Mankem ani škodou pak nejsou ani úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob a ztratné v maloobchodě, a to do výše ekonomicky zdůvodněných norem.

Z praxe víme, že správce daně nemusí slepě věřit firemním normám přirozených úbytků a ztratného. Zákon o daních z příjmů jej opravňuje posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně.

Z pohledu daně z přidané hodnoty

Pojem manka není zákonem o DPH² definován. Dle zákona o účetnictví³ se mankem rozumí kladný rozdíl mezi stavem v účetnictví a skutečným stavem zásob zjištěný inventarizací, který nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, tj. neexistují účetní doklady a účetní zápisy v účetních knihách, které by prokázaly, co se se zbožím stalo.

V rámci inventarizace majetku a závazků dochází též ke srovnání stavu zásob účetní jednotky zjištěného fyzickou inventurou se stavem zjištěným v účetnictví. V důsledku tohoto srovnání pak vznikají inventarizační rozdíly. Pokud společnost zjistí, že po provedené inventuře chybí konkrétní zásoby zboží, u kterých byl při jejich pořízení uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, měla by před zaúčtováním tohoto manka ověřit, zda v konkrétním případě nedošlo z pohledu DPH k zdanitelnému plnění a nemá tak dojít k odvodu DPH na výstupu, ačkoliv nedošlo k žádnému prodeji zásob ani přijetí úplaty za tyto zásoby.

Podstata zdanění manka DPH vyplývá z textace zákona o DPH, který říká, že zdanitelným plněním je i použití hmotného majetku, u kterého byl uplatněn odpočet DPH, pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

Nicméně ne každé manko zachycené v účetnictví je nutné považovat za zdanitelné dodání zboží. Je-li plátce daně schopen správci daně odůvodnit rozdíl mezi stavem v účetnictví a na skladě, a tím prokázat, že majetek, u něhož si plátce uplatnil odpočet daně, nebyl využit pro účely nesouvisející s jeho podnikáním, nepředstavuje toto manko zdanitelné dodání zboží. Jde například o dokladované záměny zboží nebo o krádež zboží, která byla řádně nahlášena na policii.

Plátce je tak povinen prokázat, že vzniklý rozdíl (zaúčtovaný jako manko) nepředstavuje takové zdanitelné plnění. Obecně je tedy doporučeno příčinu vzniku manka pečlivě zdokumentovat. V případě krádeží policejním protokolem či dovozením odpovědnosti vůči pracovníkům, v případě škody likvidačním protokolem, protokolem od pojišťovny apod. Pokud bylo manko způsobeno záměnou zboží, je třeba těmto záměnám předejít a přijmout opatření zabraňující opakovanému vzniku manka. Pokud je však manko zapříčiněno nesprávným či neúplným vedením evidence a účetnictví a plátce není schopen prokázat příčinu vzniku manka, DPH z tohoto manka jde plně k tíži plátce. Tyto závěry vyplývají i z judikatury NSS např. rozsudek čj. 1 Afs 51/2009-67 ze dne 2. září 2009 nebo 2 Afs 29/2005-104 ze dne 8. prosince 2005.

Problematikou manka na zásobách z důvodu krádeže se již několikrát zabýval i Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“). Například v případě rozsudku C-550/11 PIGI SDEU dovozuje, že manka a škody z důvodu krádeže (a to i doložené) vedou k vrácení odpočtu, byla-li členským státem tato povinnost implementována. Můžeme tedy očekávat, že v budoucnosti dojde ještě k zúžení okruhu manka zásob, u kterých nebude nutné aplikovat DPH na výstupu nebo vracet původně uplatněný nárok na odpočet daně.

Pojmem úzce spojeným s mankem je ztratné a norma přirozeného úbytku, se kterými lze do určité míry

² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“)

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“)

pracovat v závislosti na druhu ekonomické činnosti. Do výše ztrátového lze manko vysvětlit v maloobchodě, s normou přirozeného úbytku lze pracovat především ve výrobních procesech. V případě farmaceutických společností je využití těchto norem velmi limitované s ohledem na skutečnost, že dodávky se uskutečňují distribučními kanály, a nikoliv v rámci maloobchodního prodeje.

Na základě uvedeného lze plátcí daně doporučit, aby v případě konkrétních chybějících zásob zboží, u nichž není schopen prokázat, že byly použity pro účely související s jeho ekonomickou činností, v souvislosti se zaúčtovaným mankem na zásobách aplikoval DPH na výstupu. V opačném případě se vystavuje riziku doměření daně ze strany finančního úřadu.

Michala Štefanová
Michaela Lounková

Ing. Michala Štefanová ukončila magisterské studium na Obchodní fakultě Ekonomické univerzity v Bratislavě. Od roku 2010 pracuje v daňovém oddělení společnosti Deloitte Česká republika v oddělení daní z příjmů právnických osob. V rámci daňového poradenství se mimo jiné specializuje na farmaceutické společnosti. Od roku 2012 je členkou Komory daňových poradců České republiky. V roce 2013 absolvovala pracovní stáž v New Yorku.

Ing. Michaela Lounková pracuje na pozici senior konzultant v týmu nepřímých daní v daňovém a právním oddělení společnosti Deloitte Česká republika. Je absolventkou České zemědělské univerzity v Praze, obor Podnikání a administrativa. V oboru daňového poradenství působí od roku 2009. Odborně se zaměřuje na oblast daně z přidané hodnoty. Od roku 2011 je členkou Komory daňových poradců České republiky.

Minianketa k situaci ve zdravotnictví

Tak, jako je při auditu důležitou součástí identifikace rizik rozhovor s vedením klienta o jeho pohledu na rizika, zeptali jsme se i my několika odborníků ze sektoru zdravotnictví na jejich pohled na kritické problémy v ekonomickém řízení zdravotnictví, na finanční kontrolu a roli auditorů. Oslovili jsme Filipa Vrubela, bývalého náměstka ředitele pro odborné činnosti Státního ústavu pro kontrolu léčiv, Ludka Kramáře, ředitele Oblastní nemocnice Mladá Boleslav, a.s., Filipa Zítka, ekonomického náměstka Nemocnice Rudolfa a Stefanie Benešové, a.s., a Jiřího Vladaře, generálního ředitele společnosti KCR Czech Republic, a.s. zabývající se poradenstvím a odbornými studii.

Jaké problémy považujete za kritické v ekonomickém řízení zdravotnictví?

Filip Vrbel: Za základní problém považuji samotnou neexistenci ekonomického řízení zdravotnictví na celostátní úrovni. Neexistuje dlouhodobá koncepce stabilizace a rozvoje veřejného zdravotního pojištění. Některé segmenty jsou popsány a řízeny velmi přísně (náklady na léky), v jiných segmentech neexistují ani jednotná a vymahatelná pravidla daná státem (náklady na ústavní péči). Ekonomické řízení je ponecháno zdravotním pojišťovně, které však mají zájem pouze o krátkodobá opatření, s úsporným efektem v řádu měsíců, nikoliv let. Dlouhodobé trendy buď nejsou

sledovány vůbec, nebo je nikdo nezohledňuje. Přitom největší potenciál úspor ve zdravotnictví je podle mého názoru již jen ve zcela zásadní reformě fungování zdravotního pojištění nebo v racionalizaci a optimalizaci zdravotní péče a s tím souvisejících nákladů s horizontem mnoha let.

Luděk Kramář: Největší problémy vidím v dlouhodobém snižování úhrad za zdravotní péči v rámci úhradové vyhlášky, v chybějící metodice úhrad v rámci systému DRG, ve zhoršujícím se cash-flow, změně DPH a nárůstu ceny energií.

Filip Zítka: Z pohledu zdravotnického zařízení představuje naprosto kruciólní problém absence dlouhodobé strategie financování poskytovatelů péče z prostředků systému veřejného zdravotního pojištění. Lapidárně řečeno, nemožnost dlouhodobého plánování zdrojů, které pro většinu zařízení představují přibližně 80 % jejich příjmů. To v kombinaci s nastavením plateb, které u většiny lůžkových zařízení nestačí ani k pokrytí provozních nákladů spojených s poskytováním péče, vede zařízení k nesystémovému řešení pouze akutních stavů. Faktické zakonzervování statusu quo pak limituje možnosti managementů nemocnic redesignovat procesy tak, aby zařízení bylo schopné radikálně snížit svoje provozní náklady.

Specifický problém pak představuje řízení výkonu a struktury poskytované péče. Zastropování objemu

služeb hrazených ze systému veřejného zdravotního pojištění v kombinaci s vysokým podílem fixních nákladů neumožňuje nemocnici dosáhnout z pohledu efektivity optimálního výkonu. Při pokusu redukovat objem těchto nákladů pak nemocnice narážejí na legislativní mantinely, požadavky zdravotních pojišťoven a odborných společností, které objem těchto nákladů zmrazují, a dále tím prohlubují jejich neefektivitu. Také možnosti managementu řídit strukturu péče jsou vzhledem k charakteru poskytované péče jako veřejné služby a povinnosti nemocnice poskytnout pacientovi akutní péči limitované.

Obrovský problém pak také představuje nedostatek kvalifikovaných lékařů. Z toho pak pramení zhoršení vyjednávací pozice managementu. Nedostatek je další velkou limitou při prosazování změn vedoucích k racionalizaci a ekonomizaci provozu.

Jiří Vladař: Zdravotní péče vždy bude dražší, než si pojišťovny, stát či pacienti mohou dovolit. Je třeba tento nepopulární fakt vysvětlit pacientům a definovat, na co mají nárok ze zdravotního pojištění. Pak je možné, aby vznikla individuální připojištění nebo přímé úhrady za "nadstandard". Dalším problémem je byrokratizace zdravotnictví, zvýšení kvality se snažíme zajistit stále větším množstvím papírů, což ale k výsledku nevede. Je třeba změnit způsob přemýšlení a jistění kvality.

Jaký význam má z Vašeho pohledu finanční kontrola ve zdravotnictví?

Filip Vrubel: Z celostátního pohledu je určitě zásadní soustředit se na nemocniční sektor a tam na nastavení a vymáhání jednotných pravidel. Nechci generalizovat tuto problematiku tvrzením, že se v tomto segmentu hospodaří neefektivně, nakupují předražené přístroje apod., ale je zřejmé, že tento segment nákladů zdravotního pojištění (který je ze všech největší) není dostatečně monitorován a regulován. Alokace finančních zdrojů se zde řídí právem silnějšího, a rozhodovací mechanismy jsou natolik neprůhledné nebo složité, že dovolují ovlivnění ze strany zájmových a mocenských skupin. Přitom potenciál úspor je tam dle mého názoru neporovnatelně vyšší než v ambulantním sektoru nebo v léčích.

Luděk Kramář: Z důvodu snižujících se výnosů je finanční kontrola zcela legitimním prostředkem v ekonomickém procesu řízení nemocnice.

Filip Zítka: Jako v každém jiném odvětví je finanční kontrola důležitou součástí na všech úrovních řízení. Pro denní praxi je pak nejdůležitější řízení cas-flow a plnění pojistného plánu daného úhradovou vyhláškou pro příslušný rok. Na nákladové straně se pak jedná především o kontrolu a řízení spotřeby léků a zdravotnického materiálu.

Jiří Vladař: Důsledná kontrola (s funkčními nástroji, které v současné době nemáme) by umožnila efektivnější využití finančních prostředků – více péče při stejných nákladech.



Jakou roli by měli hrát auditori při finanční kontrole ve zdravotnictví?

Filip Vrubel: Domnívám se, že by veřejná správa potřebovala především poradit jak správně a efektivně nastavit mechanismy finanční kontroly na jednotlivých úrovních ve zdravotnictví. Tímto know-how interně nedisponuje a tak vidím potenciál nejen auditorů právě tam, tedy ve spolupráci při nastavování pravidel a metod samotné vnitřní, ale i vnější finanční kontroly systému.

Luděk Kramář: Roli auditora ve zdravotnictví vidím hlavně v oblasti DPH a tzv. daňové optimalizaci.

Filip Zítka: Úkolem auditora je především identifikovat potenciál pro zvýšení efektivity v jednotlivých oblastech a procesech. Základním předpokladem je kvalitní zmapování a popsání současného stavu včetně vyhodnocení možných úskalí při realizaci. Velmi důležité pro následnou kontrolu je převedení všech parametrů optimalizace na měřitelné ukazatele.

Jiří Vladař: Auditori by měli být druhou linií kontroly. Každá součást zdravotnictví by měla být především schopna kontrolovat sama sebe a systémově spolupracovat s dalšími poskytovateli péče v rámci zdravotnictví, ale i mimo něj. Mám na mysli např. sociální služby, kde se jedná o logickou návaznost v péči a ve výsledku o jeden balík peněz, jen na různých hromádkách. Do doby, než se tohoto stavu dočkáme, bude-li to někdy, mohou auditori pomoci alespoň na úrovni kontroly správnosti provádění již existujících procesů, ať už se jedná o výběrová řízení, cenovou tvorbu atd.

Připravili:
Helena Šulcová, Kateřina Poddaná
a Stanislav Staněk

K minimálním cenám a pracnosti provádění auditorské činnosti

Redakce časopisu Auditor dostává čas od času příspěvky od auditorů k otázce minimálních cen za audity či minimální hodinové pracnosti auditorské činnosti. Posledně jsme obdrželi k tomuto tématu příspěvek od auditora Radomíra Stružinského, jenž zveřejňujeme v plném znění níže.

V souvislosti s tím redakční rada požádala o vyjádření k této problematice vedení komory, které se daným problémem v minulosti opakovaně zabývalo na zasedání Výkonného výboru i na společném jednání volených orgánů komory. Stanovisko prezidia následuje za příspěvkem.

Deflace v auditu

„Slevu, slevu!“ „Chceme slevu!“ „Můžete nám dát slevu?“ „Vše se slevou 20 %.“

Doba je posedlá slevami a všeobecným poklesem cen. Poklesy ceny se šíří nejen zemí, ale také sortimentem. Hledání slev se stává skoro sportem. Nabídnout jakékoliv zboží v dnešní době bez současné nabídky slevy je skoro nemožné. Ceny prostě klesají.

A neklesají jenom ceny výrobků a zboží, klesají také ceny služeb. Z ekonomického hlediska se jedná o deflaci. Pro spotřebitele je to příjemné, horší je to pro výrobce a prodejce. Z počátečního nadšení nás již někteří ekonomové vyvádějí svými výklady o tom, jak příliš vysoká deflace má nepříznivý vliv na ekonomiku.

Jak to řeší výrobní firmy? Někteří se vzdají části marže, někteří obětují část kvality, někteří učiní obojí. To se týká i služeb.

A co na to my, auditori? My přece nestojíme někde mimo tento ekonomický prostor. Čeho se vzdáme my? Marže nebo kvality? Nedávno jsem četl v článku jednoho z našich auditorských kolegů, že výrobci párků tento tlak na snížení ceny řeší snížením podílu masa v párcích, ale on neví, co by měl ubrat ve svých auditorských spisech.

Já to taky nevím. A neví to asi nikdo z nás. Ale přesto se musím zeptat: „Jak máme na pokles cen my auditori reagovat?“

Asi máme všichni snížit své náklady. Asi bychom se měli smířit s tím, že audit již nebude tak výnosnou činností, jakou byl ještě v devadesátých letech. To už jsme asi všichni i udělali. K tomu to možná někteří z nás už vzdali. Někteří se snaží to ještě táhnout.

Ať je to jak chce, mám pocit, že s plnou odpovědností vykonávaná profese auditora se v poslední době stává chůzí po kladině. Na jedné straně je „propast slev“ a snižujících se cen. Na straně druhé „propast kvality“, tj. stále rostoucí požadavky na kvalitu auditu a zvyšující se odpovědnost auditora za svou práci. Vždyť počet případů, kdy si na auditora stěžuje klient, banka, akcionář a dokonce nastupující auditor, neustále roste.

Stojí nám to pořád ještě za to?

Je to již nějaký čas, co jsem v tomto časopise psal o minimální pracnosti auditu. Z dnešního pohledu to vypadá, jako kdybych tenkrát s velkým úsilím zvedl velký balvan, kterého se všichni zalekli a ten se potom propadl hladinou rybníka až na dno. Dnes již nejsou na hladině vidět ani kruhy.

A právě proto si myslím, že dnes jsme se všichni stali obětí toho, že myšlenka minimální pracnosti, kterou bychom se mohli bránit proti nadměrným poklesům cen v auditu, skončila na dně rybníka. Teď asi za to platíme všichni. I ti, kteří měli v minulosti tolik argumentů proti.

Ten řezník totiž ty párky ošidit může. My auditori bychom ale ten audit ošidit neměli. Auditorský spis 2013 by měl nejen obsahovat to, co měl obsahovat auditorský spis za rok 2009, ale často by toho tam mělo být mnohem více. A přesto bychom to celé měli prodávat za nižší cenu.

Jak dlouho ještě?

Nebo se smíříme s tím, že deflace auditorských cen povede i k deflaci kvality auditu? To opravdu chceme?

Radomír Stružinský
auditor č. opr. 1373



Stanovisko prezidia KA ČR

Komora auditorů se dlouhodobě a intenzivně zabývala možnostmi stanovení minimálních cen nebo minimální hodinové pracovního provázení auditorské činnosti. V této souvislosti považujeme za nutné zdůraznit následující fakta:

- Daná otázka byla opakovaně předmětem jednání Výkonného výboru, což je zaznamenáno v zápisech z jednání, které jsou dostupné členům všech volebních orgánů Komory.
- Možnosti stanovení minimálních cen byly poprvé předmětem jednání již před více než deseti lety s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže. Jeho stanovisko bylo zcela negativní s odůvodněním, že se jedná o nepřijatelné omezování volné soutěže na svobodném trhu a s varováním, že v případě přijetí takového opatření Komorou bude toto opatření Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže napadeno.
- Komora se oficiálním dopisem obrátila na profesní organizace v jiných evropských zemích se žádostí o poskytnutí informace, zda se touto problematikou zabývají a zda mají v této oblasti nějakou vlastní úpravu. Všechny získané odpovědi lze shrnout do společného závěru: danou problematiku nepovažují za zásadní a žádnou úpravu v tomto ohledu nemají.
- V průběhu diskuze o daném problému nejen ve Výkonném výboru, ale i na společném zasedání volených orgánů KA ČR bylo opakovaně

konstatováno, že různorodost klientů, a tím rozmanitost povahy a rozsahu poskytovaných auditorských služeb nedovoluje efektivní stanovení nejen minimální ceny za audit, ale ani minimální pracovního auditu. Dalším závažným argumentem proti přijetí nějaké úpravy v tomto směru byly důvodné obavy, že případné stanovení minimální ceny povede k tlaku na snižování cen i u dosud prováděných auditů ze strany klientů. Celkový výsledný efekt na auditorskou profesi tak může být v konečném důsledku negativnější než dosavadní stav.

- Celkově došel Výkonný výbor v otázce minimálních cen k závěru, že poskytování nekvalitních auditorských služeb za nízké ceny se nelze bránit stanovením minimálních cen nebo minimální pracovního. Tomu je nutno čelit kontrolou kvality zaměřenou na plány auditu, zdokumentováním auditorské činnosti v auditorském spisu apod.

Bohužel musíme konstatovat, že příspěvek kolegy Stružinského nejen neobsahuje tato fakta, ale ani ne navrhuje žádný nový způsob či jiný směr, jakým by se řešení jím uvedeného problému mělo ubírat, oproti těm, které již byly Komorou zkoumány.

Petr Šobotník
za prezidium KA ČR

Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví

Je nad všechnu pochybnost, že současné ekonomické prostředí se bez kvalitních účetních informací neobejde. Účetním výkazům a ukazatelům, které jsou jimi prezentovány, by měli – s ohledem na svoji profesi – dostatečně porozumět podnikatelé, vlastníci, potenciální investoři, finanční manažeři, právní poradci, věřitelé, dlužníci, daňoví poradci, zaměstnanci, učitelé a studenti (nejen) ekonomických škol a v neposlední řadě i široká

veřejnost. To ale předpokládá jednak pochopit obecné principy, na nichž jsou moderní účetní systémy konstruovány, jednak osvojit si způsob, jakým jsou transakce týkající se aktiv, závazků a vlastního kapitálu (v podnikové praxi obvykle strukturované do účetních agend) zobrazovány a prezentovány. Oběma těmito oblastem je kniha věnována. Nutno předdeslat, že témata nejsou pojata jako výklad českého účetnictví, ale jako

obecný model účetního výkaznictví vyhovující principům tržní ekonomiky.

I když se s publikacemi obdobného zaměření můžeme u nás pod různými názvy setkat, je nutno zdůraznit, že tato publikace se od nich výrazně liší. Dlouhodobá vysokoškolská praxe autorky, během níž si ověřovala nové přístupy směřující k hlubšímu pochopení smyslu účetnictví, umožnila autorce zpracovat danou

problematiku naprosto inovativním přístupem.

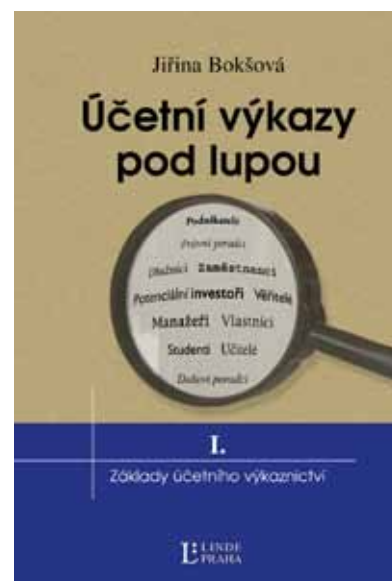
Tím naprosto zásadním je téměř dokonalé propojení účetních výkazů se soustavou účtů a naopak, podpořené názornými ilustracemi a příklady včetně jejich souvislých zadání a řešení. Ty jsou ostatně jednou z mnoha silných stránek publikace. Čtenář je zde systematicky veden k ekonomickému myšlení – skrze účetnictví porozumět tomu, jaký dopad má daná hospodářská transakce na finanční situaci a finanční výkonnost prezentovanou účetními výkazy, a naopak, odkud se daný ukazatel prezentovaný ve výkazu „bere“. Nadto jsou zde demonstrovány systémové vazby mezi jednotlivými výkazy, což je pro pochopení účetnictví naprosto zásadní. Čtenář tak získává potřebný nadhled, aniž by mu bylo dovoleno zapadnout do pokušení spatřovat v účetnictví jen soubor předpisů či formálních pravidel, pro jejichž zvládnutí stačí dobrá paměť.

Obě části publikace jsou prostoupeny snahou vést čtenáře

k poznání, že vývoj účetnictví a účetního výkaznictví na národní i nadnárodní úrovni stále pokračuje, neboť do této oblasti významně zasahují vlivy přicházející z okolního prostředí – ať už jde o oblast ekonomickou, právní, sociální, environmentální či jinou. Autorka také vhodně upozorňuje na obtíže a případná úskalí při snaze věrně a poctivě aplikovat všeobecně přijatá paradigmat, která předurčují podobu a obsah koncepčního rámce moderního finančního účetnictví, čímž vychovává čtenáře ke kritickému myšlení.

Kniha docentky Jiřiny Bokšové je náročná na studium, avšak pokud čtenář vyvine dostatek úsilí, trpělivosti a vytrvalosti, odměnou mu bude porozumění disciplíně, která – jako šedá eminence – má moc ovlivnit dokonce i světové finanční trhy.

Prof. Ing. Dana Kovanicová, CSc.
emeritní profesorka Vysoké školy ekonomické v Praze



*Název: Účetní výkazy pod lupou I.
Základy účetního výkaznictví
Autorka: Jiřina Bokšová
Vydal: Linde, Praha 2013
Počet stran: 512
ISBN 978-80-7201-921-2*

lidé a firmy

Výsledky 4. ročníku soutěže Era Daňář & daňová firma roku 2013

Slavnostní vyhlášení výsledků soutěže Era Daňář & daňová firma roku 2013 se uskutečnilo 24. ledna v hotelu Best Western Premier Majestic Plaza v Praze. Cílem této soutěže je ocenit významné osobnosti z oblasti daní, ať už z kategorie pracovníků finanční správy, tak z řad daňových poradců nebo přednášejících.

V první části soutěže, kdy mohla hlasovat veřejnost bez omezení, a byly výsledky v jednotlivých

kategoriích tyto:

- Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních se stala společnost TPA Horwath.
- Nejlepší lektorkou v daních se stala Iva Rindová (FÚ pro Královéhradecký kraj).
- Daňový citron, tedy spíše anti-cena – nejvíce hlasů obdržely časté změny daňové legislativy.
- Nejvstřícnější územní pracoviště finančního úřadu – bylo vybráno 10 územních pracovišť.



lidé a firmy

Ve druhé části, kde hlasuje odborná daňová veřejnost, byli v jednotlivých kategoriích zvoleni tito vítězové:

- Daňová osobnost roku 2013:
 - za státní daňovou sféru Jan Knížek (Generální finanční ředitelství)
 - za komerční daňovou sféru Jiří Nesrovnal (N-Consult)
- Největší daňové hvězdy v kategorii:
 - daně z přidané hodnoty Ondřej Fasora (Specializovaný finanční úřad)
 - daně z příjmů právnických osob Tomáš Urbášek (PwC)
 - daně z příjmů fyzických osob Petr Frisch (Pro Factum Consulting)
 - mezinárodních daní Magdaléna Vyškovská (Peterka & Partners)



- transfer pricingu David Borkovec (PwC)
- fúzí a akvizic Jana Skálová (TPA Horwath)
- správy daní Miloslav Kopřiva (FÚ pro Pardubický kraj)

Podrobnější výsledky najdete na www.danarroku.cz.

-SkJ-

Co najdete v e-příloze č. 3/2014

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Téma čísla – Zdravotnictví

- Nemocnicím chybí miliardy. Kvůli zrušení poplatků
- Nemos byl v zisku a čeká ho také letos
- VZP utopila půl miliardy
- Šéf SÚKL zrušil či pozastavil tendry za skoro 330 milionů korun
- Odvolání vedení SÚKL nebylo úplně černobílé
- Proč muselo být odvoláno vedení SÚKL

Právo a rekonstrukce

- Nemovitosti – novinky a změny od roku 2014
- Co nového v oblasti nemovitostí resp. nemovitých věcí? – II. díl
- Co nového můžeme očekávat v oblasti nemovitostí? – III. díl
- Co nového v oblasti nemovitostí? – 4. díl (daň z příjmů)
- Ke dvěma novinkám NOZ nepřijemným (nejen) pro kupce nemovitostí
- Důvěra v údaje zapsané v katastru nemovitostí?

-VeL-