

Obsah č. 3/2006

AKTUALITY 2

NA POMOC AUDITORŮM

Auditorské odměny
(Alena Švejdvová, Dis.) 8

K obsahu zprávy auditora o auditu
účetní závěrky
(Ing. Zdeňka Drápalová) 10

Auditoři a daň z přidané hodnoty
(Ing. Jiří Ambrož) 13

DISKUSE

Získávání informací o výzkumu
a vývoji v účetnictví podnikatelů
podle českých účetních předpisů
(Ing. Eva Fišerová) 11

K problematice evidence
takzvaných zálohových faktur
(Ing. Vladimír Schiffer) 18

Povolenky, povolenky...
(Ing. Ladislav Langr) 20

RECENZE

MERITUM/ Daně 2006 23

REGIONY

Moravskoslezský kraj 24



e-příloha Auditor 3/2006

OBSAH

- Výbory a komise informují
- Emisní povolenky podle IAS/IFRS – jak dál?
- Hlavní otázky a odpovědi na téma emisní povolenky
- Seminář FEE: Nejnovější vývoj v EU
- Podnikání na kapitálovém trhu
- Rozhovor s šéfredaktorkou časopisu Prosperita

Toto číslo vyšlo **29. 3. 2006**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **5. 4. 2006**

Novinky ve vzdělávání



Auditorská sezóna je v plném proudu a v jejím průběhu zjišťujeme, zda máme v rezervě dostatek na-

čerpaných vědomostí nebo musíme rychle dostudovávat. Audity účetních závěrek za rok 2005 jsou pro všechny jistě náročné nejen proto, že se neustále mění legislativa jak v účetnictví, tak i v daních, ale především proto, že jsme poprvé povinni postupovat podle mezinárodních auditorských standardů. O to více nás těší vysoká návštěvnost tří denních seminářů zaměřených právě na tuto problematiku.

Institut vzdělávání Komory auditorů ČR připravuje řadu seminářů a klubových setkání na druhé pololetí letošního roku. Do programu jsme zařadili semináře nejen s účetní a daňovou tematikou, ale dále se věnujeme podrobnějšímu a hlubšímu studiu a aplikaci mezinárodních auditorských standardů.

Na druhé pololetí letošního roku připravujeme novinku v podobě dvoudenního praktického semináře na téma Praktická aplikace ISA v příkladech. Tento seminář je součástí studijního programu, který si klade za cíl osvojení ISA v praxi českého auditora. Seminář je koncipován pro maximální počet třiceti účastníků. V průběhu tohoto semináře nepůjde jen o pasivní naslouchání lektorovi, ale o aktivní práci s mezinárodními auditorskými standardy při řešení modelových situací, které v běžné praxi musí auditor denně

řešit. K této práci bude použit manuál, který všichni auditoři obdrželi v elektronické podobě a který se připravuje i v podobě tištěné.

Další novinkou, kterou se zabýváme, je vypracování testovací verze e-learningu – tak, jak to vyplývá z usnesení XV. sněmu KA ČR, který se uskutečnil v listopadu 2005. Podrobnější informace k této problematice jsou uvedeny v tomto čísle časopisu Auditor v rubrice Vzdělávání (str. 3).

Snahou KA ČR je, aby si každý auditor mohl vybrat a kombinovat formy tak, jak mu to vyhovuje a co je pro něj v rámci jeho možností optimální. Někomu je nejbližší forma osobního setkání s kolegy na dané téma pod vedením lektora (semináře a klubová setkání), jiný se sám věnuje lektorské či autorské (publikační) činnosti.

O tom, že znalosti lze rozvíjet a prohlubovat nejrůznějšími způsoby, svědčí i rozhodnutí rady KA ČR o tom, že mezi projekty, které budou započítávány do povinného počtu hodin věnovaných vzdělávání v roce 2006 patří i Mezinárodní odborná konference Komory auditorů České republiky pořádaná ve dnech 16. – 17. října v hotelu Dorint Novotel (dříve Don Giovanni) v Praze (podrobnější informace v rubrice Vzdělávání na str. 4).

Na závěr mi dovoluji popřát vám všem úspěšnou auditorskou sezónu, seriózní a solventní klienty, a kvalitní odborné znalosti a dovednosti.

Ing. Jana Pilátová
předsedkyně výboru pro KPV



Ze zasedání Rady KA ČR

- Rada na svém zasedání 20. února 2006 projednala již tradičně problematiku Výboru pro otázky profese a etiku, zejména otázky spojené s hostujícími auditory, schválila návrhy na vyškrtnutí asistentů pro nedoložení pracovního poměru u auditora, schválila žádosti auditorů o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb a návrhy výboru na pozastavení oprávnění k auditorské činnosti z důvodu neplacení příspěvků na činnost komory.
- V návaznosti na nový správní řád, tj. zákon č. 500/2005 Sb., byly zakomponovány do Organizačního řádu Úřadu KA ČR úředně pověřené osoby. Stane se jimi ředitel, referenti vykonávající agendu auditorských zkoušek a vedení seznamů auditorů, asistentů auditora a auditorských společností, a dále odborní referenti referátu dohledu. Ze zákona o auditorech jsou úředními osobami rozhodujícími podle správního řádu členové rady, resp. odvolací a kárné komise KA ČR.
- Rada vzala na vědomí rozhodnutí ve věci poskytnutí informací

paní Karolíně Horákové, které bylo vypracováno na základě rozsudku Městského soudu v Praze.

- Hosty dopoledního jednání rady byli předseda Dozorčí komise ing. Běloubek a místopředsedkyně ing. Gebauerová, předseda Kárné komise ing. Zídek a místopředseda ing. Sixta. Byla prodiskutována řada otázek a problémů, s kterými se dozorčí a kárná komise při výkonu svých funkcí setkávají.
- Ke lhůtám pro archivaci spisu auditora bylo konstatováno, že pokud nový zákon nestanoví jinak, je třeba dodržovat ustanovení § 14, odst. 8 zákona č. 254/2000 Sb., kde se archivační lhůta počítá ode dne splnění smlouvy, tj. u víceletých smluv po odevzdání auditu za poslední období. Toto řešení je opodstatněno rovněž tím, že podle ISA se lze u auditu odvolat na zprávu auditora nebo na zjištěné skutečnosti obsažené ve spisu auditora v předchozích obdobích, pokud jsou prováděny týměž auditorem.
- Výbor pro auditorské směrnice zpracuje metodickou pomůcku pro

auditory, která bude řešit postup při skartaci s ohledem na novelu zákona o archivnictví.

- Rada dále projednala rámcový program Mezinárodní odborné konference, která se bude konat v říjnu 2006 v Praze.
- Ing. Kučerová prezentovala předběžné výsledky hospodaření komory v roce 2005 s tím, že ještě několik méně významných položek nebylo možno zaúčtovat.
- Výbor pro auditorské zkoušky nebude nadále zhotovovat zadání a řešení písemných částí zkoušek za účelem prodeje, neboť zájem se velmi snížil.
- Rada projednala různé formy spolupráce s časopisem Prosperita včetně návrhu autorů a vhodných témat článků. Závěrem vzala rada na vědomí informace z Národní účetní rady, zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí, a zprávu ing. Kříže ze zahraniční cesty do FEE.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

XVI. sněm Komory auditorů 2006

Příští XVI. sněm Komory auditorů se bude konat v pondělí 27. listopadu 2006 v novém kongresovém sálu moderně zrekonstruovaného TOP Hotelu v Praze 4 na Chodově. Program a pozvánku obdrží auditoři v souladu s jednacím řádem sněmu předem.

-rok-



Nabídka sborníku IFRS 2006

Stejně jako v minulém roce si vás dovoluujeme oslovit s nabídkou sborníku **International Financial Reporting Standards** (Mezinárodní účetní standardy) pro rok 2006, vydávaného každoročně Mezinárodní radou pro účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board).

Sborník je v původní **anglické verzi** ve vázaném vydání. Cena sborníku je 3300 Kč bez 5 % DPH, tj. **3465 Kč** včetně DPH.

Mimořádná nabídka

V případě, že zašlete objednávku a úhradu do 12. 5. 2006, obdržíte sborník se slevou za cenu



3000 Kč bez 5 % DPH za 1 kus, tj. **3150 Kč** včetně DPH.

Objednávka je považována za závaznou po zaplacení celkové částky za odběr publikací na účet KA ČR č. 87039011/0100, variabilní symbol 4422.

Sborník bude distribuován během června 2006.

Objednávkový formulář najdete v tomto čísle časopisu na str. 7.

-sliv-

Aktualizace překladů IFRS na webu KA ČR

Přehled českých překladů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve znění přijatém EU, který je k dispozici na webových stránkách Komory auditorů České republiky v sekci Bulletin IAS/IFRS, byl k 2. 3. 2006 aktualizován.

Komora auditorů České republiky v Bulletinu IAS/IFRS své členy pravidelně informuje o standardech IFRS, které byly přijaty pro použití v Evropské unii a zveřejněny v Úředním věstníku Evropské komise.

-mj-

Vysoká škola ekonomická má nového rektora



Prezident Václav Klaus jmenoval 23. ledna na Pražském hradě nové rektory vysokých škol, mezi nimi i nového

Fakulty národohospodářské; senát ale nakonec ve dvou kolech zvolil prof. Hindlse. Nový rektor po jmenování a slavnostní inauguraci (počátkem března) vystřídal ve vedení školy doc. Jaroslavu Durčákovou. Ta působila jako rektorka VŠE dvě volební období.

-jd-

ho rektora Vysoké školy ekonomické pro období 2006 – 2010 **prof. Ing. Richarda Hindlse, CSc.** Profesor Richard Hindls, který dosud působil jako děkan Fakulty informatiky a statistiky, byl do funkce jmenován na základě listopadové volby Akademického senátu VŠE. O funkci rektora se tehdy ucházeli také doc. Bojka Hamerníková (děkanka Fakulty financí a účetnictví), doc. Mikuláš Pichanič (předseda Akademického senátu) a doc. Jiří Schwarz (děkan

Přehled dosavadních rektorů VŠE

Vladimír Sedlák	1953 – 1966
Vladimír Kadlec	1966 – 1968
Ladislav Veltruský	1968 – 1970
Stanislav Hradecký	1970 – 1985
Antonín Brůžek	1985 – 1990
Věnek Šilhán	1990 – 1991
Štěpán Müller	1991 – 1994
Jan Seger	1994 – 2000
Jaroslava Durčáková	2000 – 2006

Světový kongres účetních IFAC se uskuteční 13. - 16. listopadu v Istanbulu



Role auditorů a účetních při vytváření hospodářského růstu a stability ve světě –

to je hlavní téma Světového kongresu účetních WCOA 2006, který se v polovině listopadu uskuteční v tureckém Istanbulu. Významné setkání proběhne ve dnech 13. – 16. 11.,

a jeho organizátory jsou mezinárodní federace IFAC a obě turecké organizace sdružující auditory a účetní – TÜRMÖB (Union of the Certified Public Accountants of Turkey) a EAAT (Expert Accountants' Association of Turkey).

Letošní kongres v Istanbulu je v pořadí již sedmáctý. Bližší informace najdete na speciálně zřízené internetové stránce www.wcoa2006istanbul.org.tr.

www.wcoa2006istanbul.org.tr.

-jd-

Vzdělávání

E-learning



Novinkou, kterou se Výbor pro KPV právě zabývá, je vypracování testovací verze e-learningu –

tak, jak to vyplývá z usnesení XV. sněmu KA ČR. Jedná se o snahu rozšířit stávající formy kontinuálního profesního vzdělávání auditorů. V současné době probíhají intenzivní jednání a hledání vhodné softwarové společnosti, která se problematikou e-learningu zabývá. Porovnáváme jednotlivé produkty, které by pro nás mohly být inspirací. Mám na mysli například distanční studium německého jazyka při Komore daňových poradců ČR nebo e-learning vytvořený Svazem účetních. Při výběrovém řízení se zabýváme i zkušenostmi jiných společností.

Rádi bychom testovací verzi vlastního e-learningu Komory auditorů ČR nabídli již na podzim letošního roku. V první fázi se bude jednat o pilotní projekt, kdy budeme testovat zájem a ohlas auditorů a asistentů. Vzhledem k tomu, že tato forma studia vyžaduje značné nároky na čas věnovaný přípravě kurzu, a to jak ze strany lektora (a zpracování odborného textu, který bude provázen otázkami, odpověďmi i příklady), tak i ze strany technického zpracování (s čímž zatím nemáme praktické zkušenosti), plánujeme pro začátek přípravu tří kurzů. Jeden z oblasti ISA, druhý věnovaný účetní problematice a třetí zaměřený na daňovou oblast. Doufáme, že si každý vybere téma, které ho zajímá.

Nezanedbatelnou částí tohoto projektu budou náklady, které je nutné vynaložit na vypracování a zpřístupnění e-learningových kurzů. I to je jedno z důležitých kritérií, které je zvažováno při výběru partnera na softwarové zabezpečení nové formy vzdělávání. Cílem KA ČR je poskytnout

nout auditorům a jejich asistentům levnější a pohodlnější přístup k odborným informacím, které k výkonu své činnosti nezbytně potřebují.

Mezinárodní konference KA ČR

Znalosti lze rozvíjet a prohlubovat nejrůznějšími způsoby. Dokládá to rozhodnutí rady KA ČR o tom, že mezi projekty, které budou započítávány do povinného počtu hodin věnovaných vzdělávání v roce 2006, patří i odborná konference KA ČR pořádaná ve dnech 16. – 17. října v hotelu Dorint Novotel (dříve Don Giovanni) v Praze. Tato konference počítá i s mezinárodní účastí.

Ve vystoupeních renomovaných a veřejně respektovaných autorit bude věnována pozornost:

- současnému světovému vývoji profese auditora,
- nové směrnici Evropské unie o povinném auditu, a
- současnému stavu a perspektivám vývoje účetnictví.

Konference bude pokračovat jednáním v sekcích, kde předmětem bude odborná diskuse na témata:

- regulace auditu,
- kotované podniky, jejich účetnictví a audit,
- malé a střední podniky, jejich účetnictví a audit,
- veřejný sektor: účetnictví a jeho předpokládaný vývoj, ověřovací služby ve veřejném sektoru.

Záznam o účasti na KPV

Připomínáme všem, kteří ještě neposlali Záznam o účasti na KPV v roce 2005, že lhůta pro jeho podání již vypršela a je tedy nezbytně nutné tento stav napravit – pakliže se příslušný auditor nechce vystavit zbytečným nepříjemnostem.

Ing. Jana Pilátová
předsedkyně výboru pro KPV

Seminář MF ČR a Světové banky o vztahu mezi účetnictvím a daní z příjmů

Vztah mezi základem daně a finančním výkaznictvím – to bylo nosné téma jednodenního mezinárodního semináře, který 1. března 2006 uspořádalo Ministerstvo financí ve spolupráci se Světovou bankou.

Seminář byl zorganizován z iniciativy náměstkyně ministra financí ing. Dany Trezziové, a svůj díl při tom určitě sehrála přítomnost některých zahraničních odborníků, kteří do Prahy přijeli současně s prezidentem Světové banky Paulem Wolfowitzem v souvislosti s graduací ČR v rámci Světové banky.

Podle tiskové zprávy MF ČR se seminář (resp. setkání předních tuzemských i zahraničních odborníků na problematiku daně z příjmů a účetnictví) uskutečnil v kontextu přípravy nové koncepce

zdanění příjmů a majetku, a proto se jej zúčastnili mj. členové expertní skupiny MF ČR.

Výsledkem činnosti zmíněné expertní skupiny by měl být návrh nové zákonné úpravy o daních z příjmů. Koncepce zdanění má být dle MF ČR podstatně jednodušší a srozumitelnější než stávající daňový systém. Je pravděpodobné, že stanovení základu daně pro jednotlivé typy podnikajících se bude lišit dle specifiky podnikání. **-jd-**



Ministerstvo financí zprovozní daňový portál

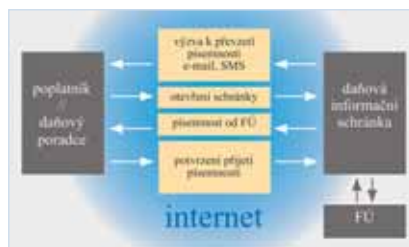
Ministerstvo financí připravuje rozšíření možností elektronické komunikace mezi daňovými subjekty a daňovou správou. Novou formu komunikace prostřednictvím internetu umožní od poloviny tohoto roku „daňový portál“, což je nová aplikace Automatizovaného daňového informačního systému.

Daňový portál bude rozdělen do dvou částí – veřejné a personifiko-

tronického daňového účtu subjektu. Základní podmínkou pro možnost využívat personifikované služby daňového portálu bude vlastnictví kvalifikovaného certifikátu. Přístup k informacím bude povolen daňovým subjektům, příp. osobám oprávněným jednat za daňový subjekt, které o možnost nahlížení do schránky požádají.

Jako první bude zavedena možnost ověření stavu osobního daňového účtu, tj. informace o tom, na kterých finančních úřadech je daňový subjekt evidován a zda finanční úřady evidují k danému termínu na jeho účtu nedoplatek, přeplatek nebo zda je jeho stav účtu vyrovnan.

V následujících etapách, tj. ve druhé polovině tohoto roku a v roce 2007, se plánují další služby, např. elektronické doručování písemností, kdy daňový subjekt bude moci prostřednictvím portálu přebírat písemnosti, které mu zasílá správce daně „do vlastních rukou“. **-mf-**



vané. Ve veřejné části bude poskytovat veřejně přístupné aplikace a informační zdroje. Personifikované služby s informacemi směřovanými k vlastnímu daňovému subjektu budou poskytovány v rámci elek-

Příloha Podnikání a význam auditu v časopise Prosperita

Upozorňujeme auditory i auditorské firmy, že časopis Prosperita připravuje pro své dubnové číslo speciální přílohu na téma Podnikání a význam auditu. V příloze se čtenářům představí Komora auditorů ČR, a to prostřednictvím článků a rozhovorů

na různá témata. Nabízí se i místo pro prezentaci auditorů a auditor-



ských firem. Časopis Prosperita vychází v nákladu 12,5 tis. kusů a je distribuován bezplatně vybraným, převážně podnikatelským subjektům. Bližší informace: www.prosperita.info, příp. www.premium.prosperita.info. -jd-

Novela zákona o podnikání na kapitálovém trhu

Dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů, tj. 8. března 2006, nabyl účinnosti zákon č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu. Účelem legislativních změn je uvést zákon do souladu s evropskými směrnici o prospektu cenného papíru, proti zneužívání kapitálového trhu a o nabízení finančních služeb na dálku. Novela zákona o podnikání na kapitálovém trhu přináší řadu změn dalších souvisejících zákonů, mj. zákona o daních z příjmů, týkajících se oceňování a zdaňování při fúzích a rozdělování společností, dále obchodního zákoníku a zá-

kona o některých opatřeních proti legalizaci příjmů z trestné činnosti.

Zákon č. 56/2006 Sb. obsahuje i změnu zákona o auditorech v tomto znění:

ČÁST DESÁTÁ

Změna zákona o auditorech

Čl. XIV

V § 15 odst. 1 větě poslední zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění zákona č. 284/2004 Sb., se slova „podle zvláštního právního předpisu.“^{7a)} nahrazují slovy „a Komisi pro cenné papíry podle zvláštních právních předpisů.“^{7a)}.

Poznámka pod čarou č. 7a zní:

^{7a)} Zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosu z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 15/1998 Sb., o Komisi pro cenné papíry a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.



Zákon k integraci dohledu nad finančním trhem

Dnem 1. dubna nabývá účinnosti zákon č. 57/2006 Sb., který umožní integrovat dohled nad finančním trhem do České národní banky. Počínaje 1. dubnem převezme ČNB agendu Komise pro cenné papíry (KCP), Úřadu pro dozor nad pojištnictvím a penzijním připojištěním (ÚDPP) a Úřadu pro dohled nad družstevními záložnami (ÚDDZ). Vznikne jednotný dohled nad finančním trhem v ČR, jehož přínosem budou zejména nižší náklady pro stát i finanční instituce a zkvalitnění dohledu.

Spolu se sjednocením dozoru dojde s účinností od 1. dubna i ke změnám v procesu přípravy právních předpisů upravujících finanční trh. Odpovědnost za přípravu

zákonů v oblasti finančního trhu bude svěřena Ministerstvu financí, což představuje výraznou změnu proti dosavadnímu stavu, kdy návrhy zákonů v oblasti bankovníctví připravuje ČNB. ČNB se bude na přípravě zákonů nadále podílet ve formě expertní spolupráce. Návrhy prováděcích právních předpisů pro všechny sektory finančního trhu bude naopak připravovat ČNB za expertní spolupráce MF.

Jako poradní orgán bankovní rady ČNB bude zřízen Výbor pro finanční trh, složený ze sedmi členů. Tři z nich budou voleni rozpočtovým výborem Poslanecké sněmovny na návrh profesních asociací působících na finančním trhu, dva budou jmenováni ministrem

financí, dále bude ve výboru finanční arbitř a jeden z členů bankovní rady ČNB. Toto složení má zajistit, aby ve výboru byla zohledněno spektrum odborných názorů a zájmů trhu, státu i spotřebitelů. Výbor se bude vyjadřovat ke zprávě o výkonu dohledu, kterou bude ČNB každoročně předkládat vládě a Parlamentu. Informace týkající se dohledu nad pojištnictvím, penzijními fondy a družstevními záložnami budou k dispozici na webu ČNB www.cnb.cz pod záložkou dohled nad finančním trhem. Webové stránky Komise pro cenné papíry budou v první fázi propojeny odkazem z internetových stránek ČNB. Zároveň bude po určitou dobu fungovat také přímá internetová adresa na KCP

(www.sec.cz). Zachována rovněž zůstane zelená linka KCP na čísle 800 160 170, kterou ČNB převezme a bude dále provozovat. Organizační struktura ČNB bude od 1. dubna rozšířena o dvě nové sekce – sekci regulace a dohledu nad kapitálovým trhem, a sekci regulace a dohledu nad pojišťovnamí. Dohled nad penzijními fondy, který doposud vykonávaly MF i KCP, bude sjednocen do sekce regulace a dohledu nad kapitálovým trhem, a dohled nad družstevními záložnami se stane součástí stávající sekce bankovní regulace a dohledu.

Zákon č. 57/2006 Sb. obsahuje i změnu zákona o auditorech v tomto znění:

ČÁST DVACÁTÁ SEDMÁ

Změna zákona o auditorech

ČI. XLVI

V § 15 odstavci 1 zákona č. 254/2000 Sb., ve znění zákona č. 284/2004 Sb. a zákona č. 56/2006 Sb., poslední věta včetně poznámky pod čarou č. 7a zní: Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušné organizační složce Ministerstva financí a České národní bance podle zvláštních právních předpisů^{7a)}.



Poznámka pod čarou č. 7a zní:

^{7a)} Zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosu z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 15/1998 Sb., o Komisi pro cenné papíry a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

-av-

Klub finančních ředitelů



Asociace vrcholových pracovníků v oblasti finančního řízení, která sdružuje přední

odborníky z českých podniků, zástupce vysokých škol a odbornou veřejnost – tak lze charakterizovat sdružení označované jako **CFO Club** (což lze charakterizovat jako Klub finančních ředitelů). Asociace byla založena již v loňském roce, uspořádala několik akcí a v únoru zvolila své vedení. Prezidentem klubu se stal Dean Brabec, market director společnosti Arthur D.

Little, viceprezidenty jsou Kamil Ziegler (finanční ředitel PPF) a Aleš Barabas (první náměstek generálního ředitele Živnostenské banky). Vizí klubu je vytvoření interaktivní platformy pro výměnu zkušeností, znalostí a nejlepších postupů v oblasti finančního řízení za účelem zvýšení výkonnosti finančních procesů.

Klub bude pravidelně pořádat odborné i neformální akce, a mj. hodlá udílet výroční cenu Finanční ředitel roku. Více informací o klubu, jehož činnost organizačně zajišťuje produkční agentura ConPro, najdete na www.cfoclub.cz. -jd-

Elektronická fakturace pokulhává



Jen 36 procent evropských společností pracujících s velkým množstvím

faktur je vystavuje a uchovává v elektronické podobě (tzv. e-invoicing a e-archiving). Ty ostatní – celých 64 % – tak zcela opomíjí tuto konkurenční výhodu. Vyplývá to ze studie PricewaterhouseCoopers s názvem

„e-Invoicing and e-Archiving – taking the next step“.

Společnosti, které používají elektronickou fakturaci a archivaci, uvedly, že zaznamenaly vyšší výkonnost (71 % dotazovaných), snížení nákladů (61 %) a rychlejší proplácení faktur (38 %). V důsledku zavedení elektronických procesů se také snížilo množství sporů vedených s dodavateli a odběrateli.

Zajímavé je, že 38 % společností, které elektronickou fakturaci zavedlo, však zároveň využívá i papírovou formu faktur. Přitom to není nutné – pokud byl systém elektronické fakturace správně zaveden do podnikových procesů. Obě formy faktur lze použít v první fázi zavádění současně, ovšem v další fázi by měl být

Možnost vyhledání kurzů cizích měn

Jak určitě víte, Česká národní banka na svých webových stránkách pravidelně zveřejňuje „Kurzy devizového trhu“, zahrnující nejobchodovanější měny, přičemž není problém vyhledat platné kurzy zpětně i v řádu několika let.

Méně se ale ví o tom, že ČNB od loňského roku nabízí na svém webu také možnost vyhledání kurzů u méně používaných zahraničních měn, resp. těch, které nejsou uvedeny ve zmíně-

ném přehledu „Kurzy devizového trhu“.

Přepočítací kurzy těchto měn k české koruně si můžete vyhledat na adrese <http://www.cnb.cz> pod odkazem „Finanční trhy – Devizový trh – Kurzy ostatních měn“.

Kurzy jsou stanovovány s měsíční periodicitou vždy poslední pracovní den kalendářního měsíce. Na webu lze jít i do historie – kurzy jsou zde uvedeny zpětně od května 2004. -jd-

celý proces „dematerializován“. Pokud společnosti používají obě formy faktur, měly by mít jasno v tom, které doklady představují originály a které kopie, a vyvarovat se tak situace, kdy by kontrola finančního úřadu mohla považovat oba kanály za platné. Mohla by tak vzniknout situace, že by DPH měla být odváděna dvakrát nebo by hrozilo riziko penalizace z důvodu nedodržení předpisů v rámci jednoho z těchto kanálů. Pokud jde o problematiku ukládání dat, čtyři pětiny společností stále faktury archivují v papírové formě. Dvaasedmdesát procent společností je zároveň uchovává v elektronické podobě na serveru. Dalšími elektronickými médii využívanými pro archivaci jsou disky CD-ROM (29 %), DVD (15 %) a magnetofonové kazety (28 %). Společnosti by si při procesu archivace měly být vědomy, že záložní kopie faktur musí být vytvářeny ve většině zemí EU a že tyto tištěné kopie elektronických dat nepředstavují právně platné dokumenty. **-pwc-**

inzerce



APOGEO

Daňové poradenství

Expertní znalostí jednotlivých oblastí daňové problematiky **přinášíme klientům jistotu souladu výkaznictví** s platnými právními předpisy při trvalé snaze minimalizovat jejich daňové zatížení.

- Daňové poradenství pro právnické osoby
- Daňové poradenství pro fyzické osoby
- Daňové poradenství v oblasti nepřímých daní
- Daňové plánování

Daňové poradenství	Auditorské služby	Poradenské služby	Finance	Oceňování podniků
 Člen skupiny NATLAND GROUP			 www.apogeo.cz	

OBJEDNÁVKA – IFRS 2006

Závazně objednávám	International Financial Reporting Standards 2006	Počet objednaných ks
Cena za 1 ks (při objednávce do 12. 5. 2006)	3150 Kč	Cena celkem
OBJEDNAVATEL		
Firma		
Příjmení, jméno, titul		
Adresa (vč. PSČ)		
IČO	DIČ	
Telefon	Fax	
Úhradu ve výši Kč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s. 4422		
dne	2006 Razítko a podpis objednavatele
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz		

Auditorské odměny

Jak jsme již informovali v časopisu Auditor č. 1/2006, Evropská komise založila v listopadu 2005 Evropské fórum, jehož cílem je získat informace o tom, jakým způsobem nahlíží nejrozličnější cílové skupiny na omezení odpovědnosti auditora či auditorské společnosti. Evropská federace účetních FEE, jakožto jeden z členů tohoto fóra, byla požádána o spolupráci při přípravě studie o ekonomickém vlivu dopadů jednotlivých režimů odpovědnosti. Jedním z úkolů FEE v rámci této studie je získat informace o výši odměn vyplácených za poskytování auditorských a neauditorských služeb emitentům kótovaných cenných papírů. Komora auditorů České republiky, která je členem FEE, byla požádána o přípravu podkladů v této oblasti.

FEE připravila standardizovaný dotazník, který byl vyplněn pracovníky metodického úseku Komory auditorů ČR. Práce na dotazníku vyžadovala prostudování výročních zpráv všech emitentů kótovaných cenných papírů za rok 2004.

V souladu s § 118 odst. 3 písm. f) zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů¹⁾, je emitent kótovaného cenného papíru povinen ve výroční zprávě zveřejnit informaci o odměnách uhrazených za účetní období auditorům v členění za jednotlivé druhy služeb. Na základě informací zveřejněných na internetových stránkách Komise pro cenné papíry bylo v České republice 93 účetních jednotek, na které se tato povinnost za rok 2004 vztahovala (www.sec.cz). Většina z nich svou zákonnou povinnost splnila. Chybějící údaje dle našeho názoru významně neovlivňují pohled na situaci v České republice.

Následující přehled uhrazených honorářů za auditorské a neauditorské služby auditorům má několik omezení. Jednak je nutné zdůraznit, že zákonem požadované zveřejnění výše odměn, které byly za účetní období uhrazeny, vedl k nejednotné interpretaci, zda jde o náklady k období se vztahující nebo v období zaplacené. Některé účetní jednotky také ve výročních zprávách uváděly zvláště úhrady či náklady související s poskytováním ostatních služeb vztahujících se k auditu. Vzhledem k tomu, že ve výročních zprávách nebyla uvedena žádná další specifikace těchto služeb, zahrnuli jsme je pro účely této studie do neauditorských služeb. V případě vykazování úhrad/nákladů za/na neauditorské služby nebylo vždy z výročních zpráv jasné, zda tyto úhrady/náklady souvisely s poskytováním těchto služeb auditorem, který prováděl audit. Informace o neaudi-

torských službách prováděných jednotlivými auditorskými společnostmi představují tedy odhad založený na předpokladu, že neauditorské služby poskytuje emitentovi jeho statutární auditor.

Ze zjištěných údajů uvádíme:

Emitenti kótovaných cenných papírů

Výše odměn v Kč za auditorské služby	275 784 000
Výše odměn v Kč za neauditorské služby	69 732 000
Celkem	345 516 000

Výše odměn auditorům v Kč za auditorské služby v roce 2004

ZENTIVA N.V. ⁽¹⁾	57 211 000
Česká spořitelna, a.s.	24 000 000
ČSOB, a.s.	19 000 000
Česká pojišťovna a.s.	18 271 000
Komerční banka, a.s.	17 758 000
ČEZ, a.s.	16 780 000
HVB Bank ČR, a.s.	15 868 000
Ostatní	106 896 000

⁽¹⁾ Vykázané odměny za auditorské služby poskytnuté společnosti ZENTIVA N.V. obsahují také auditorské služby v souvislosti s IPO (Initial Public Offering).

Výše odměn auditorům v Kč za neauditorské služby v roce 2004

ČEZ, a.s.	17 400 000
ČESKÝ TELECOM, a.s.	10 667 000
ŠKODA AUTO, a.s.	8 487 000
Česká pojišťovna a.s.	7 000 000
Pražská energetika, a.s.	4 221 000
HVB Bank ČR, a.s.	3 139 000
Česká spořitelna, a.s.	3 000 000
Ostatní	15 818 000

Auditorské společnosti

Výše odměn auditorských společností v Kč

společnost	celkem	z toho služby	
		auditorské	neauditorské
Ernst&Young	103 364 000	83 534 000	19 830 000
PwC	99 947 000	75 676 000	24 271 000
Deloitte	68 311 000	60 854 000	7 457 000
KPMG	57 331 000	41 373 000	15 958 000
Ostatní	16 563 000	14 347 000	2 216 000

¹⁾ Novelizován zákonem č. 635/2004 Sb. ze dne 17. prosince 2004, zákonem č. 179/2005 Sb. ze dne 28. dubna 2005, zákonem č. 377/2005 Sb. ze dne 19. srpna 2005 a zákonem č. 56/2006 Sb. ze dne 8. března 2006.

Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu vytváří legislativní podmínky pro fungování kapitálového trhu na principech požadovaných směrnicemi Evropské unie (viz níže uvedený seznam), přičemž zajišťuje návaznost na platný právní řád České republiky a zachovává stávající mechanismy.

K hlavním terminologickým změnám patří úprava „veřejných trhů“, které se nyní nazývají „regulovanými trhy“, a dále úprava pojmu „registrovaný cenný papír“, který nahrazuje pojem „kótovaný cenný papír“.

Podstatným přínosem tohoto zákona je např.:

- přesné definování investičních služeb a doplňkových služeb v návaznosti na směrnici 93/22/EHS;
- regulace veřejného nabízení investičních instrumentů;
- úprava přijímání investičních instrumentů k obchodování na regulovaném trhu;
- ustanovení na ochranu investorů;
- **stanovení povinností emitentů kótovaných cenných papírů.**

Mezi povinnosti emitentů patří povinnost uvádět ve výroční zprávě/ konsolidované výroční zprávě (kromě náležitostí podle zvláštního právního předpisu upravujícího účetnictví) např.:

- informace o předpokládané hospodářské a finanční situaci v následujícím účetním období;
- informace o všech peněžních a naturálních příjmech, které přijali za účetní období vedoucí osoby a členové dozorčích rad od emitenta; a
- **informace o odměnách uhrazených za účetní období auditorům** v členění na jednotlivé druhy služeb, a to zvláště za emitenta a zvláště za konsolidovaný celek.

Na oblast upravenou zákonem o podnikání na kapitálovém trhu se vztahují následující směrnice ES:

- Směrnice Rady ze dne 28. května 2001 o přijetí cenných papírů ke kótování na burze cenných papírů a o informacích, které musí být uveřejněny o těchto cenných papírech (**směrnice č. 2001/34 ES**).
- Směrnice Rady ze dne 12. prosince 1988 o zveřejňování informací o nabytí nebo pozbytí podstatného podílu v kótované společnosti (**směrnice č. 88/627/EHS**), plně implementována do našeho právního řádu.

- Směrnice Rady ze dne 17. dubna 1989 o koordinaci požadavků na sestavení, kontrolu a šíření prospektu, který má být zveřejněn při veřejné nabídce převoditelných cenných papírů (**směrnice č. 89/298/EHS**), plně implementována do našeho právního řádu.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 28. ledna 2003 o obchodování zasvěcených osob a tržní manipulaci/ zneužívání trhu (**směrnice č. 2003/6/ES**), plně implementována do našeho právního řádu.



Když vás tak vidím, jste si jistý, že vám ty dva miliony za audit stačí?

Kresba: I. Svoboda

- Směrnice Rady ze dne 15. března 1993 o kapitálové přiměřenosti investičních firem a úvěrových institucí (**směrnice č. 93/6/EHS, ve znění dodatků č. 98/31/ES a č. 98/33/ES**), plně implementována do našeho právního řádu.
- Směrnice Rady ze dne 10. května 1993 o investičních službách v oblasti cenných papírů (**směrnice č. 93/22/EHS, ve znění dodatku č. 95/26/ES**), plně implementována do našeho právního řádu.
- Směrnice Rady ze dne 3. března 1997 o programech pro odškodnění investorů (**směrnice č. 97/9/ES**), plně implementována do našeho právního řádu.
- Směrnice Rady ze dne 19. května 1998 o neodvolatelnosti zúčtování v platebních systémech a v systémech vypořádání obchodů s cennými papíry (**směrnice č. 98/26/ES**), plně implementována do našeho právního řádu.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 20. března 2000 týkající se přístupu k činnosti úvěrových institucí a jejího výkonu (**směrnice č. 2000/12/ES**), plně implementována do našeho právního řádu.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

K obsahu zprávy auditora o auditu účetní závěrky

Možná některé čtenáře již při čtení titulku tohoto článku napadne, proč jsem se rozhodla psát text, který z jejich pohledu obsahuje samé notoricky známé skutečnosti a tudíž jej vyhodnotí jako zbytečný. Následující text je však určen těm, kteří možná nemají o obsahu zprávy auditora úplně jasno, čemuž kromě dotazů pokládaných při různých příležitostech nasvědčují i zkušenosti z dohledu. Stále jsou totiž vydávány zprávy auditora, které neobsahují povinné náležitosti; problémy bývají i s tím, komu je zpráva určena. V následujícím textu se proto pokusím o určitý výklad, který by měl doplnit to, co je uvedeno ve standardu ISA 700 Zpráva auditora o ověření účetní závěrky a v jeho aplikační doložce vydané KA ČR. Zpráva auditora je základním prostředkem, kterým auditor sděluje své závěry o ověřované skutečnosti. Rámec mezinárodních auditorských standardů ji označuje za jeden ze znaků ověřovací zakázky a uvádí, že odborníkův (auditorův) závěr je obsažen v písemné zprávě. Konkrétní podoba zpráv je pak upravena jednotlivými standardy řešícími konkrétní ověřovací zakázky. Zákon o auditorech v § 14 odst. 4 upravuje, co zpráva auditora musí obsahovat, aniž by zprávu auditora jako základní výstup při poskytování auditorských služeb definoval. Z textu ustanovení § 14 pak vyplývá, že tento paragraf řeší zprávu auditora o auditu účetní závěrky a ověření výroční zprávy, a tudíž zpráva auditora z jiných ověřovacích zakázek není zákonem nijak upravena. Obsah těchto zpráv tedy musí odpovídat požadavkům Mezinárodních auditorských standardů, které byly KA ČR přijaty jako závazné profesní standardy.

Základní části zprávy auditora

Standard ISA 700 uvádí základní části zprávy auditora, které zpráva musí obsahovat vždy. I když ustanovení standardu jsou formulována tak, že poskytují určitou volnost při formulaci textu zprávy, přesto **je žádoucí, aby byla využívána jednotná forma**, která zaručí maximální srozumitelnost co nejširšímu okruhu uživatelů zpráv.

Název zprávy

Každá zpráva auditora musí mít v záhlaví název, který jasně definuje, o jakou zprávu se jedná. Je proto vhodné hned v názvu zprávy uvést, že se jedná o **zprávu nezávislého auditora**, a komu je určena.

Příjemce

Příjemce zprávy je ten, **komu je zpráva o auditu určena, nikoliv ten, komu zpráva bude předána**, i když v některých případech může jít o totožné osoby. Jedná se zpravidla o tyto subjekty:

- vlastníky v případě obchodních společností,
- členy družstva v případě družstev,
- zastupitelstvo v případě územních samosprávných celků,
- zakladatele v případě státního podniku,
- zřizovatele v případě dalších subjektů, apod.

Příjemce obvykle najdeme ve výpisu z obchodního rejstříku nebo jiných rejstříků, případně v zakládací nebo zřizovací listině. V případě, že je příjemců více nebo nejsou známy konkrétní osoby, je příjemce definován obecně – např. akcionáři společnosti XYZ.

Úvodní odstavec

Každá zpráva musí v úvodním odstavci vymezovat účetní závěrku, která byla předmětem auditu – včetně rozvahového dne a účetního

období, za které byla účetní závěrka sestavena.

Identifikace účetní závěrky

Obecně se může jednat o *účetní závěrku společnosti jako takové*, a dále o *konsolidovanou účetní závěrku*, která byla sestavena za konsolidační celek. Jelikož společnosti, které podle zákona o účetnictví mají za povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, sestavují i individuální účetní závěrku, je třeba tyto dvě závěrky odlišit i ve zprávě auditora.

Zákon o auditorech požaduje velice podrobnou identifikaci účetní jednotky včetně předmětu podnikání, případně účelu, pro který byla účetní jednotka zřízena. Jelikož detailní uvedení všech údajů požadovaných zákonem by v mnoha případech vedlo k tomu, že by tyto informace byly podstatně obsáhlejší než vlastní zpráva auditora, je možné uvést ve zprávě auditora odkaz na podrobné informace uvedené v příloze k účetní závěrce. Zpráva auditora se totiž vždy vztahuje ke konkrétní účetní závěrce, která je k ní přiložena.

Vymezení odpovědnosti účetní jednotky a odpovědnosti auditora

Součástí úvodního odstavce zprávy auditora musí být jasné vymezení toho, kdo je za sestavení účetní závěrky odpovědný. Obecně je to ten, kdo zodpovídá za vedení účetnictví, např. statutární orgán účetní jednotky.

Dále úvodní odstavec obsahuje vyjádření toho, co je úlohou auditora, tj. na základě auditu vydat výrok k účetní závěrce.

Odstavec o rozsahu auditu

Odstavec o rozsahu auditu informuje uživatele zprávy o tom, v souladu s jakými profesními předpisy byl audit proveden. Současně je v tomto

odstavci zdůrazněno, že audit byl proveden výběrovým způsobem a že při auditu byly posuzovány i použité účetní metody a odhady provedené vedením. Na závěr tohoto odstavce musí auditor konstatovat, že provedené práce poskytnou přiměřený podklad pro vydání výroku. V případě, že při provedení auditu došlo k omezení rozsahu, je tato skutečnost popsána v tomto odstavci.

Odstavec obsahující výrok

Ustanovení § 14 zákona o auditorech jsou formulována tak, že umožňují různý výklad toho, zda ve zprávě auditora má být explicitně uveden druh výroku – např. výrok bez výhrad. Na toto téma byly vedeny mnohé diskuse, ve kterých se argumentovalo i judikátem, který konstatoval, že to, že výrok neobsahuje výhradu, je dostatečným vyjádřením toho, že se jedná o vý-

rok bez výhrad. Faktem však zůstává, že někdy explicitní uvedení druhu výroku požaduje přímo klient, někdy rejstříkový soud. Proto příklad zprávy auditora uvedený v aplikační doložce obsahuje druh výroku uvedený v závorce, čímž bylo naznačeno, že je věcí auditora, zda se rozhodne přímo druh výroku uvést, nebo nikoli. Vlastní výrok auditora obsahuje vyjádření jeho názoru na to, zda účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zákon o auditorech hovoří o předmětu účetnictví, v příkladu zprávy v aplikační doložce pak byl tento předmět rozvinut do aktiv a pasiv k rozvahovému dni, a nákladů, výnosů a hospodářského výsledku za účetní období. Cílem tohoto rozvinutí předmětu účetnictví bylo učinit výrok auditora srozumitelně-

ším. Je věcí auditora, kterou z formulací použije.

Při vydávání výroku je třeba mít na paměti, že příloha je součástí účetní závěrky a že je tedy možné vydat výrok bez výhrad pouze v případě, že všechny významné skutečnosti, včetně případných změn účetních metod, **byly odpovídajícím způsobem popsány v příloze.**

Definice rámce účetního výkaznictví

V každém výroku auditora k účetní závěrce musí být identifikován rámec účetního výkaznictví, v souladu se kterým byla účetní závěrka sestavena. Ve většině případů se jedná o národní účetní předpisy nebo o mezinárodní účetní standardy. V případě národních účetních předpisů se používá formulace „v souladu s účetními předpisy platnými v České republice“, v případě mezinárodních účetních stan-

Struktura zprávy auditora o auditu účetní závěrky

	výrok bez výhrad	výrok bez výhrad, zdůraznění skutečnosti	výrok s výhradou - nesouhlas	výrok s výhradou - omezení rozsahu	odmítnutí výroku	záporný výrok
název zprávy	x	x	x	x	x	x
příjemce	x	x	x	x	x	x
úvodní odstavec	x	x	x	x	x	x
identifikace účetní závěrky	x	x	x	x	x	x
vymezení odpovědnosti						
• účetní jednotky	x	x	x	x	x	x
• auditora (v případě odmítnutí výroku se vynechá)	x	x	x	x		x
odstavec o rozsahu auditu	x	x	x	x		x
• případně popis omezení rozsahu				x	x	
odstavec s popisem skutečností vedoucích						
• k výhradě/ výhradám			x			
• k odmítnutí výroku nebo k zápornému výroku					x	x
výrok auditora						
• bez výhrad, případně zdůraznění skutečnosti	x	x				
• s výhradou (zdůraznění skutečnosti)			x	x		
– nesouhlas (vyčíslení dopadů)			x			
– omezení rozsahu (není možné vyčísřit dopad)				x		
• odmítnutí výroku					x	
• záporný výrok						x
odstavec se zdůrazněním skutečnosti		x	(x)			
datum zprávy	x	x	x	x	x	x
identifikace auditora a jeho podpis*)	x	x	x	x	x	x

*) auditor OSVČ: jméno, příjmení, číslo osvědčení, podpis

*) auditorská společnost: obchodní firma auditorské společnosti, číslo osvědčení, jméno, příjmení a čísla osvědčení auditorů, kteří zprávu vypracovali, podpisy auditorů, kteří zprávu vypracovali

dardů je možné použít definici rámce uvedenou v § 19 zákona o účetnictví, tj. *Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství*, nebo jednotný odkaz přijatý Evropskou komisí, tj. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU*, případně *IFRS ve znění přijatém EU*. V každém případě je však vhodné použít ve výroku stejný popis rámce, jaký zvolila účetní jednotka v příloze k účetní závěrce.

Datum zprávy

Datum zprávy by mělo být datem, ke kterému byly ukončeny práce na auditu. Nejedná se tedy o datum, kdy byla zpráva předána, ani o datum, kdy byla zpráva zpracována. Datum zprávy je velice důležité v případě posuzování následných událostí, neboť auditor bral při formulování výroku v úvahu pouze informace, které byly k dispozici právě k datu zprávy.

Podpis auditora

Zpráva auditora musí být podepsána. V případě, že audit provedla osoba samostatně výdělečně činná, uvede ve zprávě své jméno a příjmení, číslo osvědčení a připojí svůj podpis. V případě, že audit prováděla auditorská společnost, musí zpráva obsahovat obchodní firmu, sídlo, číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorských společností, a jméno a příjmení auditorů, kteří jménem auditorské společnosti zprávu vypracovali, čísla jejich osvědčení o zápisu do seznamu auditorů a jejich podpis.

Modifikace zprávy

Zdůraznění skutečnosti

V některých případech může nastat situace, kdy auditor – aniž by dával výrok s výhradou – považuje za nutné uživatele zprávy upozornit na určité skutečnosti, zejména významné nejistoty, a skutečnosti s významným vlivem na předpoklad časově neomezeného trvání účetní

jednotky. V tomto případě jsou tyto skutečnosti uváděny *do samostatného odstavce, který bývá umístěn až za výrokem*.

Výrok s výhradou z důvodu nesouhlasu

V případě, že existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce, popíše auditor všechny tyto *skutečnosti v samostatném odstavci uvedeném nad výrokem*. Současně v tomto odstavci uvede *vyčíslení všech možných dopadů* těchto skutečností na výsledek hospodaření a vlastní kapitál účetní jednotky, je-li možné toto vyčíslení provést.

Výrok s výhradou z důvodu omezení rozsahu

V případě, že dojde k omezení rozsahu auditu, je třeba tuto skutečnost popsat v odstavci o rozsahu auditu. V tomto případě není možné v odstavci obsahujícím výrok vyčíslit dopad na výsledek hospodaření a vlastní kapitál účetní jednotky. Zdůrazňovaných skutečností i výhrad může být i více, případně ve zprávě může být kombinace zdůraznění skutečností a výhrady. V této situaci je však třeba velice pečlivě uvážit, zda je vydávaný výrok adekvátní.

Odmítnutí výroku a záporný výrok

I v případě odmítnutí výroku nebo vydání záporného výroku **musí být vydána zpráva auditora**, která obsahuje příslušné náležitosti. V případě odmítnutí výroku musí vlastnímu textu o odmítnutí výroku předcházet odstavec, který odmítnutí výroku zdůvodní. Současně musí být odpovídajícím způsobem modifikován úvodní odstavec v části definující odpovědnost auditora. V případě záporného výroku musí odstavci s výrokem předcházet odstavec, který objasňuje rozpor mezi skutečnostmi uvedenými v účetní závěrce a názorem auditora.

Projednání zprávy

Jen pro úplnost je ještě třeba uvést, že zpráva musí být projednána se statutárním i dozorčím orgánem účetní jednotky; jde-li o obec nebo městskou část, se starostou, u statutárních měst s primátorem a u kraje s hejtmánem, a dále s finančním výborem zastupitelstva. O projednání zprávy musí být vytvořen dokument, který se zakládá do spisu auditora.

Výrok auditora k individuální závěrce sestavené dle IFRS

(odsouhlasené stanovisko výboru pro auditorské standardy) Zákon o účetnictví stanoví v § 19, odst. 9 pro obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství (dále jen IFRS). Samostatně je stanovena v § 23a povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky. Ze znění zákona tak vyplývá, že výše uvedená povinnost v § 19 odst. 9 se vztahuje na nekonsolidovanou účetní závěrku.

Současné znění IFRS připouští sestavení nekonsolidované účetní závěrky ve standardu IAS 27, odst. 37-39. Sestavení samotné nekonsolidované účetní závěrky je ovšem podmíněno existencí běžně dostupné konsolidované účetní závěrky dle IFRS za tuto účetní jednotku anebo existence povolených výjimek z konsolidace tak, jak jsou uvedeny v IAS 27, odst. 10. Výjimky pro konsolidaci dle IAS 27, odst. 10 přitom jasně vylučují jejich uplatnění u veřejně obchodovaných společností. Z pohledu IFRS je pak u těchto společností nutné v nekonsolidované účetní závěrce kromě jiných pro tento případ specifických zveřejnění dle IAS 27, odst. 42 uvést také odkaz na existenci konsolidované účetní závěrky.

Z výše uvedeného vyplývá povinnost u těchto společností postupovat následovně:

- buď připravit nejdříve konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS, tuto náležitým způsobem zveřejnit a teprve pak vydat nekonsolidovanou závěrku dle IFRS,
- anebo je možné konsolidovanou a nekonsolidovanou účetní závěrku připravit a zveřejnit souběžně.

Z pohledu auditu není možné vydat k nekonsolidované účetní závěrce dle IFRS sestavené konsolidující účetní jednotkou výrok bez výhrad, pokud současně neexistuje konsolidovaná účetní závěrka dle IFRS, neboť by se jednalo o významné odchýlení od požadavků IFRS. Požadavek na sestavení konsolidované závěrky dle IFRS je přitom oddělen od pravidel pro sestavení konsoli-

dované účetní závěrky tak, jak ji stanovuje Zákon o účetnictví.

Příklady znění zpráv ve formátu Word najdete na internetových stránkách KA ČR. Současně jsou zde umístěny i překlady základních druhů zpráv do angličtiny a němčiny.

Ing. Zdeňka Drápalová

Auditoři a daň z přidané hodnoty

V tomto článku neřešíme problematiku nepřímé daně, daně z přidané hodnoty, z pohledu auditorských prací, ale zabýváme se povinnostmi plátců a neplátců DPH. Je zřejmé, že činnost auditora – fyzické osoby lze zařadit do množiny „ekonomická činnost“, z níž zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), vychází v § 5 odst. 1 a odst. 2.

Proto upozorňujeme na úskalí, která s sebou ZDPH přináší, a týkají se všech auditorů, pokud vykonávají činnost jako fyzické osoby (dále „auditor“).

Osoby povinné k dani

Opravdu platí, že činnost auditora vede ke statutu „osoby povinné k dani“. To znamená, že tento auditor, přestože není plátcem daně z přidané hodnoty („není registrován k DPH“), musí bedlivě sledovat platné znění zákona o DPH. Toto tvrzení vychází z ustanovení § 5 odst. 1 a zejména § 6 odst. 1, podle kterého je takový auditor „osvobozen od uplatňování daně“, pokud jeho obrat nepřesáhl zákonem stanovený limit.

Hovoříme stále o auditorovi, který vykonává v pojetí zákona o daních z příjmů samostatně výdělečnou činnost, a to podle § 7 odst. 1 písm. c), tj. „jiné podnikání podle zvláštních předpisů“. Jestliže je auditor v pracovním poměru, problémy s aplikací daně z přidané hodnoty se ho netýkají, neboť samostatně vykonávanou ekonomickou činností není samozřejmě činnost zaměstnanců podle § 5 odst. 2 ZDPH.

Příklad 1

Pan Jan Novák pracuje jako fyzická osoba – auditor. I když není plátcem DPH, musí pravidelně „měsíčně“ sledovat, zda nesplnil podmínky pro povinnou registraci k DPH. Manželka pana Nováka, paní Jana, je také auditorkou, ale činnost vykonává v pracovním poměru. Proto se na ni ustanovení zákona o DPH z titulu auditorské činnosti nevztahují.

Povinná registrace

Pan Novák z předchozího příkladu je ve zvláštní situaci. Ač neplátce DPH, sleduje, jakého obratu dosahuje, neboť ve většině případů se u fyzických osob stává osoba po-

vinná k dani plátce ze zákona, pokud přesáhne stanovený obrat. Podle § 6 odst. 1 je osvobození vázáno na limit, že obrat nepřesáhne za nejbližších 12 kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč.

Obrat

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje podmínky pro osvobození od uplatňování daně velmi jednoznačně. Podle § 6 odst. 2 se obratem rozumí:

- u osob, které vedou účetnictví, výnosy za skutečně plnění,
- u ostatních osob příjmy za skutečně plnění,
- a to s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Uvedené platí s určitými výjimkami – do obratu se zahrnují výnosy nebo příjmy také za osvobozená plnění:

- z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56), pokud nejsou **příležitostnou činností**, nebo
- příjmy z finančních činností a pojišťovacích činností (§§ 54 a 55), jestliže nejsou **příležitostnou** nebo **doplňkovou činností**.



Naopak **do obratu se nezahrnují** výnosy nebo příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku – s tím, že novelou bylo doplněno od 1. ledna 2005: „*kteřý je obchodním majetkem*“. Připomínáme, že zákon o DPH má vlastní definici **obchodního majetku** v § 4/3/c. Podmínky pro určení obratu můžeme shrnout na následujícím schématu.

Obrat?	
ANO	NE
Ekonomická soustavná činnost	-
Vyjmenovaná osvobozená plnění:	Osvobozená plnění, ALE jen:
Převod a nájem, není-li příležitostný	Převod a nájem, pokud je příležitostný
Finanční a pojišťovací činnost, není-li příležitostná nebo doplňková	Finanční a pojišťovací činnost, je-li příležitostná nebo doplňková
-	Prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Z výše uvedeného textu vyplývá, že se v praxi řeší, zda ta či ona položka je nebo není součástí obratu. Problémem je, že zákon nedefinuje, co rozumí činností:

- soustavnou,
- příležitostnou, nebo
- doplňkovou.

Přitom se jedná o zásadní kritérium, které rozhoduje o registraci, zda se pan Novák stal (stane) plátcem DPH

Příklad 2

Pan Novák vede *daňovou evidenci, na základě které zjistil, že jeho příjmy za období leden až prosinec 2005 činí 1 200 000 Kč. Automaticky bychom předpokládali, že se musí stát plátcem DPH. Protože v této částce je hodnota 201 000 Kč za prodej dlouhodobého hmotného majetku, který používal v podnikání, plátcem se stát nemusí!*

Daň z příjmů a daň z přidané hodnoty

Ve druhém příkladu jsme testovali základní podmínku zákona o DPH za kalendářní rok. Upozorňujeme, že to je častá chyba, neboť zákon o DPH hovoří o „12 nejbližších kalendářních měsících“. Kontrolu je nutné provádět „měsíčně“!

Příklad 3

Daňový poradce pan Nováček připravuje panu Novákovi daňové priznání za rok 2005. Spokojenost je na obou stranách do chvíle, než daňový poradce jen tak mimochodem zkoumá podmínky povinné registrace k DPH. Představme si, že v návaznosti na předchozí příklad jsou k dispozici další údaje: příjmy z činnosti auditora činily v prosinci 2004 částku 100 000 Kč, o rok později za stejné období 50 000 Kč.

Pak je stanovení obratu za období 1. 12. 2004 až 30. 11. 2005 jednoduché: 1 049 000 Kč... Stále vyloučíme příjem z prodeje DHM, ale přičteme příjem za prosinec 2004, nezahrneme prosinec 2005.

Termíny registrace

Pan Jan Novák podle příkladu č. 3 překročil obrat v kalendářním měsíci listopad 2005, proto musí podat přihlášku k registraci do 15. prosince 2005 a ze zákona se stává plátcem k 1. únoru 2006!

Náhrady („sankce“)

Pokud se neplátcem (osoba povinná k dani) stává plátcem, nesplní registrační povinnosti, podle § 98 je povinná uhradit částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelné plnění jako náhradu za zdanitelné plnění, která tato osoba uskutečnila bez daně.

Ekonomická činnost...

V praxi se setkáváme s dalším problémem, který je vlastní naší profesi. Prostudujeme-li podrobně definici „ekonomická činnost“, zjistíme, že do obratu je nutné zařadit například příjmy autorské, pokud je tato činnost vykonávána soustav-

ně. Obdobný problém se týká i jiných příjmů, které nejsou podnikáním, například z pronájmů podle § 9 zákona o daních z příjmů.

Příklad 4

Auditorka paní Jana Nováková nevykonává ekonomickou činnost, nepodniká. Zdědila činžovní dům a za pronájem bytů, nebytových prostor, parkovacích míst dosáhla za rok 2005 příjmů ve výši 960 000 Kč, výdaje na opravy byly podstatně vyšší a činí 1 200 000 Kč. Dále paní Nováková napsala tři díly účetní učebnice, za které inkasovala honorář 60 000 Kč. Podle pravidel zákona o DPH byl překročen obrat a paní Nováková, i když nepodniká, ze zákona se stává plátcem DPH. Vůbec není podstatné, že pro daň z příjmů z výše uvedených dílčích daňových základů vykáže daňovou ztrátu.

DPH? Ano/Ne?

Na závěr můžeme shrnout, že pravidla stanovená zákonem o dani z přidané hodnoty od 1. května 2004 jsou pro nás auditory někdy překvapivě nepřijemná. Na otázku, zda se stát plátcem či nikoliv, je mnohdy obtížné odpovědět (co je „samostatná“, „příležitostná“ činnost?). Ale v případech, kdy je obrat překročen „běžnou“ auditorskou činností, je povinná registrace nezpochybnitelná.

Na závěr upozorňujeme, že jsme nerozebírali další detaily, komplikace nové registrace a jiné případy povinné registrace. Další doplnění naleznete v knize *Daň z přidané hodnoty*.

Ing. Jan Ambrož

auditor a daňový poradce



Získávání informací o výzkumu a vývoji v účetnictví podnikatelů podle českých účetních předpisů

Ve svém příspěvku reaguji na příspěvek prof. Müllerové v časopisu Auditor č. 2/2006, ve kterém shrnula poznatky a problémy v souvislosti s uplatněním § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, jak vyplynuly ze speciálního semináře pořádaného Komorou daňových poradců ve spolupráci s Radou pro výzkum a vývoj Úřadu vlády.

Není pochyb o tom, že podpora výzkumu a vývoje vytváří předpoklady pro společenský rozvoj. Otázkou je, a na to odpoví praxe v delším časovém horizontu, zda právě poněkud nekoncepční výše citované ustanovení zákona o daních z příjmů, o němž byly vedeny četné diskuse, přinese kýžený efekt.

O tom, že se jedná při uplatnění určitého zvýhodnění z hlediska daně z příjmů o poměrně složitou záležitost, svědčí fakt, že v zájmu jednotného postupu vydalo Ministerstvo financí Pokyn č. D – 288, který byl publikován ve Finančním zpravodaji č. 10/1/2005. Stěžejním problémem v dané souvislosti je **vymezení činnosti výzkumu a vývoje obecně a pro účely § 34 odst. 4 a 5 zvláště**, a to v situaci, kdy v obecně závazných právních předpisech včetně standardní klasifikace produkce vydané Českým statistickým úřadem, nelze nalézt potřebné podrobnosti. Další důležitou otázkou je pak konkrétní **vymezení nákladů – položek odčitatelných od základu daně z příjmů**.

Na oba okruhy problémů se D – 288 zaměřuje. Vymezení výzkumu a vývoje v teoretické poloze vyústilo do závěru, z něhož cituji: „**Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je**

přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty“, což ovšem prokazovat v praxi není zrovna snadné. Toto vymezení navazuje na zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, ve znění pozdějších předpisů.

Než se pokusím formulovat názor na některé z nejasností, které shrnula z diskuse na výše zmíněném semináři prof. Müllerová v části 3 svého příspěvku, je třeba si ujasnit některé skutečnosti. Jde o způsob financování výzkumu a vývoje a organizační strukturu při provádění činností, jakož i o odlišnosti zaměření výzkumu a vývoje z hlediska **podnikatelských subjektů. Základní je rozlišení v tom smyslu, zda výsledky řešení jsou určeny pro využití ve vlastní činnosti účetní jednotky či pro externího zákazníka.**

Zároveň je třeba si uvědomit, že v účetnictví lze sledovat informace na **správně věcně vymezenou činnost**, což je ve vztahu k uplatnění § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů zřejmě v odpovědnosti účetní jednotky.

Podnikatelské subjekty, které řeší **vývojové projekty**, přičemž předpokládaný výsledek řešení směřuje **k využití ve vlastní činnosti** (jedná se např. ve výrobním podniku o výrobní vývoj, vývoj technologie, tj. o vývojové projekty řešené pro využití v hlavní činnosti), si musí při systematické činnosti především odpovědět na otázku, **zda náklady na vývojovou činnost má nést běžná činnost, resp. její výsledky, nebo činnost budoucí.** Vzhledem k charakteru vývojové činnosti je bezpochyby daleko vhod-

nější náklady vynaložené v běžném období v tomto období také uhradit. Posunutí úhrady do budoucna v sobě nese určitá rizika i pokud jde o nejistotu přínosů vývojových projektů. **Rozhodnutí o způsobu financování je plně v kompetenci účetní jednotky s tím, že se jedná o uplatnění účetní metody**, na niž se vztahují i ustanovení zákona o účetnictví (zde mám na mysli především zásady týkající se změny metody). To, že jde o vlastní rozhodnutí účetní jednotky, potvrzuje i znění odstavce 3.11.2 Českého účetního standardu č. 017.

Podle mého názoru jsou vytypované nejasnosti na tématickém semináři k výzkumu a vývoji poznamenány skutečností, že jsou formulovány spíše ve vztahu k finančnímu účetnictví, aniž by se bralo v úvahu, že účelové členění nákladů se zajišťuje zejména ve vnitropodnikovém účetnictví.

Při sledování nákladů na jednotlivé vývojové projekty je nutno se zaměřit především na zakázky v rámci analytických účtů k účtu zásob z vlastní činnosti v účtové skupině 12, kde lze zajistit informace jak pro potřeby vedení finančního účetnictví, tak z dalších hledisek, o nichž se zmiňuji dále. Jednotlivé





zakázky se začlení podle organizační struktury účetní jednotky, tj. např. podle místa vzniku a odpovědnosti, čili v rámci vnitropodnikového účetnictví. Zakázky jsou základním kamenem bez ohledu na to, jestli má účetní jednotka pro řešení vývojových projektů zřízen samostatný závod, hospodářské středisko či zda jsou tyto projekty začleněny do jiného vnitropodnikového útvaru.

Pokud jde o způsob **běžné úhrady nákladů na vývoj** v podmínkách vedení účetnictví podle jednotlivých projektů (zakázek), je třeba v rámci zakázek zajistit členění nákladů v první řadě na duševní činnost a náklady na předpokládaný hmotný výstup. V rámci toho se pak volí další členění nákladů podle potřeb účetní jednotky, většinou se pracuje s tzv. kalkulačním členěním nákladů s předpokladem získání podkladů pro výslednou kalkulaci projektu. Jestliže se má získat podklad i pro uplatnění odčitatelných položek od základu daně, nutno v rámci základního členění sledovat ještě zvláště tituly, které lze zahrnout do odpočtu od základu daně z příjmů, a zvláště tituly, jež nelze zahrnout pro účely odpočtu od základu daně; vodítkem je Pokyn č. D – 288. Běžné profinancování se projevuje tím, že hospodářský výsledek daného účetního období se snížil o náklady běžného účetního období. Z hlediska techniky účtování tedy dochází k tomu, že náklady na jednotli-

vé vývojové projekty vynaložené v běžném účetním období nejsou převáděny jako zůstatek zásob z vlastní činnosti do následujícího období, nýbrž se vyúčtují proti změně stavu uvedených zásob jako jejich snížení. Pro zajištění podkladů o celkové vynaložených ná-

kladech na jednotlivé projekty (výsledné kalkulace), jejichž řešení přesahuje běžné účetní období, tj. u dlouhodobých projektů, nutno provést opatření k jejich zachování, které umožní i soustředění informací v časové řadě na konkrétní projekty, přičemž celkové náklady na vývojovou činnost za účetní období se získají z vnitropodnikového účetnictví příslušného vnitropodnikového útvaru.

Po skončení řešení vývojového projektu, jehož výsledky jsou určeny **pro využití ve vlastní činnosti se výsledky duševní činnosti neaktivují** do majetku účetní jednotky na rozvahové účty – viz § 6 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. To proto, že už byly, popř. budou jako náklady příštích období, uhrazeny, přičemž přínos vývojových projektů se promítne do celkových výnosů činnosti, pro kterou byly určeny. Správu tohoto duševního majetku je nutno zajistit, v případě vlastnických práv účetní jednotky, jeho vedením na podrozvahových účtech.

Pokud je součástí řešení i **hmotný výstup, ten se podle svého charakteru aktivuje** na příslušný účet majetku. Jde především o zásoby vlastní produkce (výrobky, polotovary), mající charakter prototypů výrobků, ale i materiál či dlouhodobý hmotný majetek. Je třeba vzít v úvahu, že dlouhodobým hmotným majetkem je ten, který účetní jednotka používá ve vlastní činnosti a postup-

ně jej reprodukuje formou odpisů, jedná se např. o výrobní zařízení. To znamená, výroba prototypu nového automobilu, nové tramvaje či nové lokomotivy v podnicích zaměřujících se na výrobu těchto produktů, se při aktivaci z vývojového projektu promítá na účet výrobků. V této souvislosti je ovšem třeba zvažovat **úroveň ocenění** takového majetku v jednotlivých konkrétních případech. I když se náklady např. u výrobkového vývoje končícího prototypem sledují v rámci dané zakázky odděleně, v zásadě nelze podle mého názoru prototyp do majetku zavést v ocenění vynaloženými vlastními náklady, které zpravidla vysoce převyšují náklady např. na běžně vyráběné výrobky. Dále i proto, že se ve většině případů jedná o výstupy poznamenané opotřebením v průběhu vývojové činnosti v důsledku různých zkoušek, testů apod. Proto je třeba volit ocenění, jež se co nejvíce blíží výši **možných budoucích přínosů**.

Bohužel je nutno konstatovat, že platné účetní předpisy nepočítají se zvláštním způsobem ocenění takového majetku, ovšem obecné zásady pro vedení účetnictví nepripouští nadhodnocování ocenění majetku. Předpokládám, že v daném případě lze využít ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví.

Při odložení úhrady nákladů na řešení vývojových projektů určených pro využití ve vlastní činnosti do budoucna, se v účetnictví využívá rovněž sledování nákladů na jednotlivé projekty, avšak náklady na jednotlivé zakázky jsou sledovány na účtech v účtové skupině 12 po celou dobu řešení projektu. Po ukončení řešení se náklady převedou na účet komplexních nákladů příštích období s tím, že se rozhodne o způsobu jejich zúčtování do nákladů budoucích účetních období.

Z hlediska uplatnění § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů má zmíněný postup, když odhlédnu od otázky posunutí úhrady vynaložených nákladů do budoucna, další dvě úskalí. V první řadě lze zřejmě

uplatnit vynaložené náklady až při jejich zúčtování do nákladů příslušných činností v budoucnu (viz též bod 6 Pokynu č. D – 288), což klade i určité nároky na členění nákladů, které **lze uplatnit** pro účely odpočtu od základu daně a na ty, které pro odpočet od základu daně **uplatnit nelze**. To ovšem nesvědčí systému sledování komplexních nákladů příštích období v účetnictví, neboť je třeba se od účelového, a to ještě v komplexní části, vracet k druhovému členění nákladů. Kvalitní technika zpracování informací si s tímto problémem jistě poradí, ale jde o určitý nesystémový zásah do účetní soustavy. Druhým problémem je časově omezené období, ve kterém lze odpočet od základu daně z příjmů uplatnit.

Při řešení vývojových projektů nebo projektů aplikovaného výzkumu pro externí zákazníky, zpravidla u specializovaných firem, kde jde o hlavní činnost, se v účetnictví zahájí sledování nákladů na jednotlivé projekty jako v předcházejícím případě, tj. na zakázky v rámci účtů v účtové skupině 12. Rozhodující je rozlišení, zda výstup z řešení je určen na základě smlouvy výhradně pro jednoho zákazníka či k opakovanému prodeji. V prvním případě, kdy je **řešení určeno pro jednoho konkrétního zákazníka,** se po celou dobu řešení projektu soustředí náklady na projekt na příslušný analytický účet zakázky, přičemž další členění nákladů, např. na duševní činnost a hmotný výstup a v rámci toho kalkulační členění a členění pro účely uplatnění § 34 odst. 4 a 5, se provede podle konkrétních skutečností, jež se k projektu vztahují. Předání výsledku řešení projektu zákazníkovi se promítne jako úbytek z účtu zakázky proti změně stavu zásob vlastní činnosti v účtové skupině 61. Souběžně se vyúčtuje splnění dodávky na vrub účtu odběratele a ve prospěch účtu výnosů v účtové skupině 60. Pokud

podle uzavřené smlouvy mezi řešitelem a odběratelem dochází k postupnému předání dílčích etap řešení projektu a k fakturaci v průběhu řešení, účetní zápisy popsané výše se opakují v návaznosti na podmínky smlouvy. Postup je tedy shodný jako u kterékoliv činnosti členěné na jednotlivé zakázky. Pokud se řeší projekty **k opakovanému prodeji,** je situace pro postup v účetnictví odlišná; zde je možno se odvolat rovněž na § 6 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Nehmotné výsledky projektů k opakovanému prodeji se aktivují při splnění kritérií pro dlouhodobý nehmotný majetek na příslušný účet v účtové skupině 01 a odpisují se v účetnictví podle odpisového plánu sestaveného i se zřetelem k předpokládanému vývoji prodeje, aby se naplnila co nejlépe zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, vzhledem k níž se aktivace pro opakované prodeje provádí. Ocenění stanoví zákon o účetnictví v § 25 odst. 1 písm. i), a sice na úrovni vlastních nákladů. Tím jsou postaveny zmíněné výstupy do stejné pozice jako kterákoliv rutinní zakázka. Proto považuji za vhodné zvážit, zda i v tomto případě není vhodnější uplatnit pro oceňování § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Jestliže jsou součástí řešení pro individuálního zákazníka i k opakovanému prodeji také hmotné výsledky, které zůstávají ve vlastnictví řešitele, aktivují se do příslušné složky majetku.

Výše uvedený příspěvek jsem formulovala zejména ve vztahu k § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Proto jsem se nezabývala podporou výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů. Pouze podotýkám, že i v těchto případech vidím jako základ účelové sledování nákladů podle jednotlivých projektů (zakázek), tj. na analytických účtech k syntetickému účtu pro nedokončené výkony z vlastní činnosti

v účtové skupině 12. Takovéto členění musí být uzpůsobeno podmínkám pro poskytování podpory z veřejných zdrojů. Vedle toho se odděleně sledují dotace na pořízení dlouhodobého majetku. Zároveň dodávám, že o účtování dotací pojednává Český účetní standard č. 017 odst. 3.7, resp. standard č. 013 odst. 5.1.5. Podrobnosti k účtování dotací vydala ve své Interpretaci Národní účetní rada a čtenáři ji mohou najít na internetových stránkách www.nur.cz Základním věcným předpisem v této oblasti je zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, ve znění pozdějších předpisů. Postup pro čerpání prostředků z veřejných zdrojů je zakotven především v zákonech o rozpočtových pravidlech a prováděcích předpisech k nim.

Shrnutí

Ve svém příspěvku vycházím z předpokladu, že § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů má podpořit výzkumnou a vývojovou činnost prováděnou vlastními silami a prvotně financovanou z vlastních zdrojů včetně úvěru, jež splácí řešitel. Snažila jsem se naznačit, že v účetnictví lze zajistit příslušné informace, i když jde o určitou nesystémovost. Základem je však věcné vymezení výzkumu a vývoje v konkrétních podmínkách řešitelů projektů.

Zároveň je třeba si vymežit další skutečnosti, a sice u

- řešení s výstupem pro využití ve vlastní činnosti deklarovat způsobem financování s rozlišením na
 - běžné profinancování nákladů, které řešitel vynaloží v daném účetním období,
 - odložení profinancování nákladů do budoucích období;
- řešení pro externí zákazníky
 - výstup pro konkrétního odběratele,
 - k opakovanému prodeji.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

K problematice evidence takzvaných zálohových faktur

V následujícím pojednání se jedná především o problematiku existence a evidence takzvaných zálohových faktur ve světle zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele v platném znění a Českých účetních standardů pro podnikatele.

Jde totiž o to, jak se dívat na vystavené zálohové faktury **před jejich zaplacením** (tedy před platbou smluvené zálohy) z hlediska účtování i z hlediska dokladových inventur. Dle dřívějších Postupů účtování byl jednoznačný názor, že se i při existenci zálohových faktur účtuje až o zaplacených zálohách. Formou zálohy bývá často předem placena část nebo i celá hodnota smluvené ceny dodávky výrobků, zboží či služeb. Výše smluvené zálohy závisí zcela na vůli účastníků dodavatelско-odběratelských vztahů a jejich ujednání v příslušné smlouvě. Účelem zálohové platby pro dodavatele (tedy budoucího věřitele) je nejen snaha o zajištění závazku dlužníka (odběratele), ale též získání určité výše finančních prostředků od odběratele předem za účelem splnění smluvené dodávky. Formou nárokování na zaplacení smluvených záloh dodavatelem na odběrateli se nejčastěji stávají **zálohové faktury**. Současná právní úprava účetnictví – dle názoru některých účetních – pouze účtování až o zaplacených zálohách už tak nezdůrazňuje. Vzniká tedy otázka, jak z hlediska současně platných účetních a daňových předpisů se dívat na vydávané **zálohové faktury**, a to zda

- jako na podklady účtování, a tím i předmět účetnictví a dokladových inventur, nebo
- jako na dokument ke kontrole o placení záloh.

Z praktického hlediska by bylo o vydaných zálohových fakturách vhodné účtovat (a také je inventarizovat) a tím získat přehled o tom, jak jsou

tyto placeny. Pátrat o smluvených zálohách jen ve smlouvách je obtížné. Jde však také o to, zda-li v momentě vystavení a odeslání zálohové faktury, kterou žádný předpis nepožaduje, nám jako dodavateli vzniká pohledávka vůči odběrateli a je skutečně zdanitelné plnění, či zda-li nám naopak z obdobné transakce vzniká závazek jako odběrateli.

I když se bude v průběhu roku o vystavených zálohových fakturách účtovat, mají někteří účetní názor, že když se jejich zůstatek ke konci roku (ke konci účetního období) – ještě před sestavením účetní závěrky – stornuje, tak rozvaha bude správná a věrně zobrazovat předmět účetnictví. Správný bude též i hospodářský výsledek, neboť nebude ovlivněn tím, co bylo v průběhu roku účtováno. V souvislosti s tím vzniká též otázka, co by se stalo, kdyby toto storno nebylo provedeno, tj. zda-li toto je též přípustný způsob zobrazení a předmět dokladových inventur.

K požadavkům na vedení účetnictví

Dříve než si odpovíme na položené otázky, je vhodné se zmínit o **rozsaahu** účetnictví, jak jej vymezuje platný zákon o účetnictví. Jedná se především o vedení účetnictví, a o to, co do jeho obsahu ještě patří a co již ne.

V tomto směru jde především o tuto problematiku:

- co je předmětem účetnictví,
- co to je účetní případ,
- co je obsahem účetního dokladu,
- kdy provádět účetní zápisy.

Předmětem účetnictví a jeho vedení jsou skutečnosti, týkající se (stručně řečeno)

- stavu a pohybu majetku a jiných aktiv,
- stavu a pohybu závazků a jiných pasiv,

- nákladů a výnosů nebo výdajů a příjmů,
- výsledku hospodaření.

Účetní případy jsou skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví. Tyto skutečnosti jsou účetní jednotky povinny zachycovat na základě účetních záznamů – účetních dokladů. Zaznamenávání účetních případů do účetních knih se provádí účetními záznamy, kterými jsou účetní zápisy.

Účetní doklad, kterým se rozumí průkazný účetní záznam, musí vedle dalších zákonem stanovených náležitostí též charakterizovat nastalou skutečnost, která je předmětem účtování. Jde o tzv. **obsah** účetního dokladu, popisující vznik účetního případu. **Uskutečnění účetního případu** v tomto směru nastává v den, kdy dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, **poskytnutí či přijetí zálohy**, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (například bankovní výpis).

Na základě účetního dokladu se provádějí **účetní zápisy**. Ty jsou definovány jako účetní záznamy, jejichž obsah určuje zákon o účetnictví v ustanoveních, která se týkají účetních knih (deníku, hlavní knihy, knih analytických účtů a knih podrozvahových účtů). Účetní jednotky jsou povinny provádět účetní zápisy **průběžně** v účetním období (nejvýše v měsíčním intervalu) po vyhotovení účetního dokladu takovým způsobem, který neohrozí splnění požadavků rovněž jiných právních předpisů.

Toto vše bylo třeba říci, abychom mohli spolehlivě kvalifikovat **funkci** odeslaných a přijatých zálohových faktur a jejich vliv na vznik eventuál-

ních účetních případů a rozhodnout, zda tyto jsou předmětem účetnictví či nikoli.

K funkci zálohových faktur a jejich vztahu k účetnictví

Nejdříve je nutno konstatovat, že pojem „zálohová faktura“ a požadavek na její vyhotovování se nevyskytuje v žádném našem právním předpise. Pouze slovo „faktura“, vystupující zde jako písemnost, je zmiňována v § 13a obchodního zákoníku.

Účelem zálohové faktury, kterou si vytvořila pouze současná praxe, je upozornit odběratele na nutnost zaplatit smlouvenou zálohu, tedy **na její platbu** před započítáním dodávky se strany dodavatele. V tomto směru proto zálohová faktura nadbytečně plní funkci jakési upomínky, kterou by bylo možno realizovat i formou dopisu či dokonce telefonicky. Vystavením a odesláním zálohové faktury proto dodavateli **nevzniká žádná pohledávka** a jejím přijetím ani odběrateli **nevzniká závazek**. V tomto případě nevzniká ani žádný účetní případ – jak dodavateli, tak odběrateli, takže struktura aktiv a pasiv, jakož i náklady a výnosy se u obou subjektů nemění. Zálohová faktura se tak nestává součástí účetního dokladu, který by bylo možno použít jako podklad k provedení účetního zápisu účetního případu do účetních knih. Ve smyslu zákona o účetnictví **nelze** proto na podkladě zálohové faktury **provést** ani tzv. dočasný účetní zápis, tj. předpis pohledávky či závazku, a to s platností jen v průběhu účetního období s tím, že ke konci účetního období (při účetní uzávěrce) by se tento účetní zápis stornoval, takže rozvaha bude správná a správný bude i hospodářský výsledek. Paragraf 12 zákona o účetnictví žádnou takovou výjimku, pokud jde o účetní zápis bez řádného účetního dokladu a tím i zápis účetního případu, který není předmětem účetnictví, **nepřipouští**. Všechny účetní zápisy do účetních knih (de-

níku, hlavní knihy, knih analytických účtů a knih podrozvahových účtů) musí být podloženy řádnými a průkaznými účetními doklady, což v našem případě není, pokud jde o zálohovou fakturu, neboť tato je pouze jakýmsi dokladem **přikazovacím** k provedení platby zálohy. Předmětem účetnictví i vznikem účetního případu a tím i důvodem k provedení účetního zápisu je teprve **platba zálohy** provedená odběratelem, jemuž vzniká pohledávka a u dodavatele, jemuž vzniká v důsledku platby této zálohy závazek (dluh) a současně povinnost, dle které má vystavit odběrateli **daňový doklad** před skutečným zdanitelným plněním. Teprve v případě platby zálohy vzniká těmto subjektům účetní případ, podložený bankovním výpisem po doplnění patřičných náležitostí ve smyslu § 11 zákona o účetnictví jako průkazným účetním dokladem, který každý z nich obdrží od svého peněžního ústavu, u něhož mají otevřený běžný účet. Z toho, co bylo uvedeno, tedy vyplývá, že na zálohovou fakturu je třeba hledět jen jako na praktický dokument, který si praxe zavedla **ke kontrole o placení záloh, který však nepodléhá účtování ani dokladové inventuře**. Z tohoto konstatování též vyplývá, že vystavenou a odeslanou zálohovou fakturu zákazníkovi nelze **účtovat** a je třeba s účtováním počkat **až na zaplacení zálohy** dle bankovního výpisu. Poté je třeba – ve smyslu zákona o DPH – vystavit pro odbě-

ratele **daňový doklad** na zálohovanou platbu za službu či dodávku, která teprve bude poskytnuta. Účetním jednotkám tedy nevzniká nejen povinnost, ale ani – jak se zdá – možnost účtovat zálohové faktury (tj. jako předpis) v účetních knihách, a to jak v průběhu účetního období, tak ani na jeho konci, tj. k rozvahovému dni.

Možnosti evidence zálohových faktur

Lze jen souhlasit s tím, že z provozního či praktického hlediska je vhodné vystavené a odeslané zálohové faktury u dodavatele evidovat (a nejen u něho, ale i u odběratele) a tím získat přehled o tom, jak jsou tyto placeny. Pátrat po existenci těchto smluvních záloh a kontrolovat jejich placení jen pomocí uzavřených smluv je možno označit za velmi obtížné, ne-li nemožné.

V tomto směru se však pro takovou evidenci nabízí **operativní evidence**.

Operativní evidenci je možno označit jako evidenci pohotovou, rychlou, přizpůsobivou dané situaci, resp. potřebám operativního řízení, vedenou v nejrůznějších útvarech účetní jednotky (tedy i v účtárnách), v níž se plynule sledují ekonomické a jiné údaje (jevy a informace) především **pro účely řízení, rozhodování a správy**, jakož i pro účely ochrany majetku. Proto operativní evidence – vzhledem ke svému poslání – je vedle účetnictví rovněž důležitým informačním zdrojem a svou funkcí

inzerce

ŮZ

úplná znění
právních předpisů

47 témat
1012 předpisů

k dostání 24 h.
denně na
www.uz.cz

Sagity

zdrojem nezastupitelným, jehož účel, význam i postavení nelze podceňovat ani přehlížet. Na rozdíl od účetnictví však nemá operativní evidence podrobnější celostátní právní předpis, který by uceleným způsobem rozváděl její předmět, obsah a formální stránku. Vedení operativní evidence je tedy pouze v pravomoci a rozhodování účetní jednotky. Na ní též záleží, jakou formu této evidence si zvolí či vybere vzhledem k úkolům, které má tato evidence plnit, a zda bude provádět dokladové inventury této evidence a vyhotovovat příslušné inventurní soupisy.

Za těchto okolností se jeví pro evidenci zálohových faktur, vystavených a odeslaných dodavatelem a přijatých odběratelem a pro kontrolu jejich placení, jako jediné možnou jejich **operativní evidence** u dodavatele i odběratele. V tomto směru se nabízí tato evidence např. formou souboru tzv. **evidenčních karet**, zřizovaných např. u dodavatele pro každého klienta s potřebnými popisnými údaji a umožňující přehled o jednotlivých zálohových fakturách, vystavených, odeslaných a zaplacených klientem, a tím i jejich kontrolu. Forma těchto karet

může být různá, vyhovující účetní jednotce, a to jak v písemné podobě, tak i pomocí počítačů.

Závěr

Tímto pojednáním nechceme odsuzovat vyhotovování zálohových faktur, k němuž dochází běžně v současné praxi, a jejich používání v odběratelsko-dodavatelském styku. Pro praktickou obchodní činnost mají totiž stále svůj význam a praktické upotřebení.

Vyhotovování zálohových faktur dodavatelem však nepředepisuje a ani nepožaduje žádný v současné době obecně platný právní předpis. Také pokud jde o zákon o účetnictví jako nejvyšší normu v oblasti účetnictví, lze prokázat, že z jeho ustanovení vyplývá, resp. lze odvodit, že zálohové faktury **nejsou** předmětem účetnictví ani inventarizací a jejich vystavením nevznikají ani účetní případy, takže tyto nejsou ani obsahem účetních dokladů. Předmětem účetnictví (a daně z přidané hodnoty) jsou až **platby záloh** u odběratele a **příjem záloh** u dodavatele, který je povinen též vyhotovit a odeslat odběrateli daňový doklad na platby záloh před uskutečněním

zdanitelného plnění. **Nelze** tedy – pokud jde o zálohové faktury – provádět o nich účetní zápisy do účetních knih, a to ani do knih podrozvahových účtů. V opačném případě pak – při strohém výkladu zákona o účetnictví – účetní jednotce může hrozit pokuta ve smyslu § 37 zákona o účetnictví. Pro potřeby řízení je však přesto možnost evidovat a inventarizovat zálohové faktury, a to **pomocí operativní evidence**, jejíž forma, obsah i způsob vedení patří pouze do pravomoci účetních jednotek. Zálohové faktury tedy nelze ztotožňovat s daňovými doklady, ať již jde o povinnost při jejich vystavování či účtování.

Tímto článkem jsme se pokusili reagovat na některé odchylné názory a postupy při evidenci zálohových faktur v praxi. Budeme jen rádi, pokud tato interpretace zákona o účetnictví přispěje auditorům a účetním pracovníkům k řešení problematiky otázky existence a evidence zálohových faktur a k jejich správnému rozhodnutí a postupu, popř. vyvolá diskusi, která pomůže praxi.

Ing. Vladimír Schiffer

Povolenky, povolenky....

Žhavým tématem pro podniky vypouštějící CO₂ se loni staly povolenky na emise skleníkových plynů. Téměř dramatický osud interpretace IFRIC 3 k povolenkám, který jí uchystala Evropa (EFRAG) měl své důsledky i v české účetní legislativě. Nicméně se změnou vyhlášky č. 500/2002 Sb. provedené vyhláškou č. 397/2002 Sb. jsme se dočkali stanovení postupu účtování o povolenkách i u nás. Naopak IFRS tuto oblast samostatně neřeší. Pro auditory je nejvyšší čas nahlédnout, jak se vlastně jejich klienti vypořádali s touto tematikou. Okamžik zjištění skutečného množství vypuštěných skleníkových plynů

v mnoha podnicích již nastal a povinnost ověření správnosti musí být splněna do konce března. Pro rekapitulaci je vhodné si připomenout, že **problematika povolenek je upravena zákonem č. 695/2004 Sb. o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů**. Tento zákon definuje provozovatele zařízení, které vypouští skleníkové plyny, povolení, kterým se povolují emise skleníkových plynů, povolenky, které odpovídají právu provozovatele zařízení vypustit v kalendářním roce ekvivalent tuny CO₂, první, tříleté, obchodovací období a další, pětiletá obchodovací období a řadu dalších pojmů, které

jsou pro posouzení správnosti postupu účtování důležité.

Jde především o

- naplnění podmínek vzniku práva na přidělení povolenek,
- nakládání s povolenkami a účtování o přidělených povolenkách,
- obchodování s povolenkami,
- obchodování s povolenkami osobou, která není provozovatelem zařízení,
- účtování podle IFRS.

Jedná se samozřejmě o různé úhly pohledu, které se vzájemně protíná-



jí, a podrobná analýza problematiky by zřejmě vyžadovala samostatnou publikaci. Nicméně alespoň stručně.

Množství povolenek, které jednotliví provozovatelé zařízení obdrží v daném obchodovacím období, určí Ministerstvo životního prostředí ČR ve spolupráci s Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR v národním alokačním plánu. Správce registru přidělí poměrnou část povolenek provozovateli zařízení do 28. února. Přidělené nebo jinak nabyté povolenky může provozovatel prodat nebo jinak převést na jinou osobu. Provozovatel zařízení zjišťuje a vykazuje množství emisí ministerstvu do 28. února následujícího roku a do 31. března předloží ministerstvu doklady o ověření vykázaného množství emisí. Ověření provádí autorizovaná osoba.

Podle takto stanoveného množství emisí musí provozovatel zařízení vyřadit své povolenky z obchodování do 30. dubna.

Tolik ve stručnosti k ustanovením zákona. Pro účely účetnictví však vzniká celá řada otázek. Co je povolenka, jak ji ocenit, kdy účtovat o nákladech, kdy jen o úbytku aktiv, jak vůbec prakticky vést účetnictví a Vzhledem k tomu, že ostatní legislativa nepočítá s podobným aktivem, dospělo MF ČR k názoru, že nejméně kontroverzní bude prohlásit **povolenku za nehmotný majetek**, který se neodepisuje. Přes možné námítky lze tento postup uvítat. Zákon o účetnictví však neumožňuje oceňovat nehmotný majetek váženým průměrem ani reálnou hodnotou a s tím se musíme dále vypořádat.

Přidělené povolenky se oceňují reprodukční pořizovací cenou. Tu zjistíme ke dni přidělení dle výpisu z registru obchodování s povolenkami, nikoli ke dni rozhodnutí o přidělení. Použijeme cenu, za kterou se k tomuto dni povolenky obchodovaly na veřejných trzích. Přidělené povolenky je třeba ocenit i ve druhém a ve třetím roce obchodovacího období. Otázkou je,

zda je třeba použít nové ocenění ke dni přidělení ve druhém nebo ve třetím roce obchodovacího období. Odpověď může znít, že z předpisů vyplývá ocenění ke dni registrace přidělených povolenek, nicméně prakticky by zřejmě bylo vhodné zachovat ocenění na úrovni reprodukční pořizovací ceny ke dni přidělení v prvním roce obchodovacího období. Avšak riziko, že přísný finanční úředník si nenechá vysvětlit podstatu věci a má nález, který bude sloužit k sankcionování společnosti, je značné!

Bude toho ještě více, co musí společnost přijmout jako vlastní riziko, které auditor na sebe nemůže převzít.

Máme tedy oceněné aktivum. Co to ale znamená pro rozvahu? Dostali jsme dotaci. O ní je třeba také účtovat. Samozřejmě ve výši ocenění povolenek. Jakékoliv zvýšení nebo snížení množství přidělených povolenek znamená účtování o výši dotace. A tedy nejdůležitější zpráva vyplývající z tohoto konstatování je, že **saldo aktiv a pasiv z přidělených povolenek je nula**. To, co se možná poněkud uměle do účetnictví zavádí, má svůj důvod v nutnosti zachytit nakládání s tímto aktivem v odlišných režimech přidělení a obchodování.

Vyhláška MF ČR řeší ještě nad rá-

k veškerému vypuštěnému CO₂ se váže náklad, který je uhrazen povolenkami až v příštím roce. Náklad tedy vzniká ihned, nikoliv až v okamžiku vyřazení, tj. ke 30. 4. Tady se účtování poněkud komplikuje. Různé postupy účtování, které byly v minulém roce navrhovány, ve svém důsledku neřešily některé hraniční situace. Například odúčtování nehmotného majetku do nákladů při spotřebě povolenek předbíhá jejich vyřazení ke 30. 4. následujícího roku. Může se tak stát, že provozovatel zařízení nebude mít co vyřadit, pokud některé povolenky prodal, nebo bude vyřazovat povolenky přidělené až v následujícím roce.

Jak tedy účtovat? Pomůže účtování **spotřeby povolenek ve prospěch dohadné položky pasivní** nebo podobného odkládacího účtu založeného na způsobu účtování o předpisu v průběhu roku. Toto účtování vychází z měření prováděného provozovatelem zařízení a je vlastně jen dohadem. Tak dojde k zachycení celkového nákladu na spotřebu povolenek za rok a následně pak bude možno zaúčtovat vyřazení povolenek z nehmotného majetku na základě ověřeného množství emisí k 30. 4. O vyřazení povolenek je nutno účtovat i v případě jejich prodeje.

	MD	D
přidělení povolenek	01. nehmotný majetek	34. dotace
prodej přidělených povolenek	31. pohledávka	64. výnos z prodeje
vyřazení prodaných povolenek	54. prodaný NM	01. nehmotný majetek
zúčtování dotace	34. dotace	64. výnos z dotace
nákup povolenek	01. nehmotný majetek	32. závazky
prodej nakoupených povolenek.	31. pohledávka	64. výnos z prodeje
vyřazení prodaných povolenek	54. prodaný NM	01. nehmotný majetek
spotřeba povolenek	54. provozní náklad	38. dohadná položka
vyřazení ke 30. 4.	38. dohadná položka	01. nehmotný majetek
zúčtování dotace k 30. 4.	34. dotace	64. výnos z dotace

mec zákona otázku zúčtování nákladů do výsledovky v okamžiku emise skleníkových plynů. Zavádí pro to termín **spotřeba povolenek**, který není nijak používán v IFRS. Vychází totiž z principu, že

Toto účtování umožní sledovat skutečný stav povolenek v každém okamžiku, skutečné náklady na spotřebu povolenek i objem vyřazených povolenek – jak prodaných, tak spotřebovaných. Dohadná po-

ložka umožní sledování skutečných nákladů na spotřebu i v případě nedostatku povolenek.

Z některých školení k účetnictví, která se zabývala otázkami účtování povolenek, jakoby vyplývalo, že při nedostatku povolenek na konci roku je třeba vytvořit na vrub nákladů rezervu na chybějící povolenky, která se po dokoupení povolenek při jejich vyřazení zúčtuje zpět ve prospěch nákladů a do nákladů se zúčtuje tentokrát vyřazení dokoupených povolenek. To je ovšem koncepčně poněkud jinak než odpovídá realitě.

Tvorba rezervy bude znevýhodňující pro provozovatele zařízení, který v době, kdy uzavírá účetnictví a připravuje daňové přiznání, přesně ví, kolik povolenek spotřeboval a jen mu jich několik scházelo. Mnohem výstižnější bude právě **dohadná položka**. Její **ocenění** by mělo být stanoveno **v rozsahu chybějících povolenek** pomocí jejich tržní hodnoty reprodukční pořizovací cenou. Dále pak následuje nákup povolenek v příštím roce a poté jejich vyřazení, již bez účtování o nákladech, podobně jako v režimu přidělených povolenek. Pravděpodobně bude i vyřazení povolenek přidělených v následujícím roce téhož obchodovacího období, které mohou posloužit ke splnění povinnosti vzniklé během roku. Půjde tedy i v tomto případě o vyřazení již vlastně spotřebovaných a při tvorbě dohadné položky do nákladů zúčtovaných povolenek. Vzniklý rozdíl z ocenění povolenek pořizovací cenou a dohadné položky reprodukční pořizovací cenou se samozřejmě zúčtuje do nákladů či do výnosů.

Je ovšem třeba řešit i technické účetní otázky. Např. jak nakládat s oceněním povolenek, když se k přiděleným povolenkám doplní povolenky nakoupené na příslušné burze. Tyto povolenky musí být oceněny pořizovacími cenami. Tedy včetně nákladů s pořízením souvisejících. Pokud dojde k častějšímu obchodování, bude problém techniky ocenění aktuální. Za prvé lze

doporučit vést **samostatné portfolio povolenek přidělených a povolenek nakoupených**. Za druhé, ocenění nakoupených povolenek snad nejlépe vyhovuje **metoda váženého aritmetického průměru**. Ta ovšem je zákonem určena pro ocenění zásob materiálu a cenových papírů, nikoliv nehmotného majetku. Za třetí je otázkou ocenění metodou FIFO. I když povolenky mají své identifikační číslo, správce registru s nimi nakládá v režimu LIFO. Nebude tedy možno postupovat podle identifikačních čísel, a proto je důležitá oddělená evidence přidělených a nakoupených povolenek. **Při prodeji** povolenek lze doporučit pokud možno **nejprve účtovat o vyřazení nakoupených povolenek**. Teprve potom o vyřazení přidělených povolenek.

Některé podniky se musely poprat s **aplikací IFRS** a vývoj v této oblasti v roce 2005 jim moc nepomáhal. Dnes není v rámci IFRS žádný postup, který by byl nějak preferován. Je tedy možný každý takový postup, který vyhoví všem IFRS a jejich platným interpretacím. Nejznámější jsou postupy odpovídající neschválené interpretaci IFRIC 3 a dále závazková metoda net liability navrhovaná EFRAG. Podle **neschválené interpretace IFRIC 3** jsou povolenky považovány za nehmotná aktiva účtovaná podle IAS 38. Bezplatné přidělení povolenek se považuje za dotaci podle IAS 20.

Závazek vyřadit povolenky, který vzniká v souvislosti s emisí CO₂, vzniká v průběhu roku a je v účetnictví zachycen jako rezerva podle IAS 37.

Dotace se účtuje jako výnosy příštích období a do výnosů se zúčtovává systematicky – tedy nejspíše rovnoměrně. Rezerva se tvoří na vrub nákladů ve výši reálné hodnoty závazku, tedy množství již vypuštěných CO₂ x cena povolenky. Zúčtovává se proti vyřazeným povolenkám v okamžiku plnění závazku provozovatele zařízení ke 30. 4. **Povolenky je možno ocenit dvě-**

ma způsoby. Prvním je ocenění pořizovací cenou, která se zjistí jako reálná hodnota ke dni přidělení povolenek nebo jako cena zjištěná při pořízení povolenky při obchodování. Povolenky se neodepisují, ale pokles tržních cen se vyjádří účtováním opravné položky na vrub nákladů. Přecenění nad pořizovací cenu není možné. Dopad vyřazení povolenek z obchodování vstupuje do výsledku hospodaření v okamžiku jejich vyřazení, a to i v důsledku jejich prodeje.

Druhý způsob je ocenění reálnou hodnotou k datu přidělení a následně přeceňování podle vývoje reálné hodnoty povolenek zjištěné při obchodování na veřejných trzích. Přecenění nad pořizovací cenu je možné ve prospěch vlastního kapitálu, nikoliv výnosů, a představuje nerealizované zisky. Snížení reálné hodnoty pod pořizovací cenu povolenek se účtuje na vrub nákladů. Pokud se povolenky vyřazují, a to i v případě jejich prodeje, nerealizované zisky se zúčtovávají ve prospěch nerozdělených zisků minulých let.

Použití závazkové metody předpokládá ocenění přidělených povolenek v nulové výši a nakoupených povolenek pořizovací cenou. Jsou rovněž považovány za nehmotné aktívum, které se neodepisuje. Ani podle této metody se neuvažuje o spotřebě povolenek a do nákladů se účtují nakoupené povolenky při jejich vyřazení včetně jejich prodeje. Rezerva se vytváří při nedostatku přidělených povolenek ve výši odpovídající reálné hodnotě povolenek, které byly nebo ještě budou muset být nakoupeny.

Ing. Ladislav Langr

Ernst & Young ČR

Pozn. red.: Vzhledem k nejednotným názorům na oceňování a účtování emisních povolenek uveřejňujeme další dva materiály na toto téma v e-příloze Auditor č. 3/2006.

MERITUM/ Daně 2006 průvodce kompletní daňovou praxí

Třetí, aktualizované vydání MERITUM / Daně pro rok 2006 přináší strukturovaně zpracovaný výklad všech daňových oblastí, s cílem poskytnout čtenářům co nejsrozumitelnějším způsobem řešení většiny otázek každodenní daňové praxe.

Problematika je zpracována ve znění právních předpisů k 1. 1. 2006, zahrnuje tedy i výklad k novele zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2006. Rozšířena je část Správa daní, včetně nově zpracované přílohy – vzorů podání. Informace obsažené v části Daň z příjmů využijí čtenáři při zpracování přiznání k této dani za rok 2006, tedy v některých případech až do konce června 2007. Text, členěný do devíti částí podle daňových oblastí, doplňují praktické přílohy – vzory podání správci daně

a vzory vyplněných daňových přiznání, ale také například daňový kalendář, zařazení majetku do odpisových skupin nebo sazby cestovních náhrad pro rok 2006, aj.

Snadnou orientaci v textu umožňují tzv. marginální čísla vztahující se ke klíčovému pojmu a řada dalších grafických prvků, které tvoří přehlednou strukturu textu a pomáhají lépe porozumět dané problematice. Nově je pro letošní rok připravena elektronická verze Merita Daně 2006 přístupná registrovaným uživatelům na internetu. Výhodou této publikace zůstává bezplatná pravidelná aktualizace textu měsíčně na internetových stránkách a čtvrtletně tištěným newsletterem.

Cena 895 Kč, 1004 stran, plastová vazba.

Vydalo nakladatelství ASPI, a. s.,
U Nákladového nádraží 6, Praha 3,
tel.: 246 040 400,
fax: 246 040 401,
email: obchod@aspi.cz,
http://www.aspi.cz



Co najdete v e-příloze č. 3/2006

Výbory a komise informují

Ve třetím letošním čísle e-přílohy, která je auditorům dostupná v uzavřené části internetových stránek komory www.kacr.cz, najdete informace z jednání výboru pro metodiku a jeho podvýboru pro finanční instituce, dále výboru pro auditorské směrnice a pro veřejný sektor, výboru pro auditorské zkoušky a dozorčí komise.

K diskusi

Emisní povolenky podle IAS/IFRS – jak dál?

V procesu přípravy účetní závěrky podle IAS/IFRS zůstává otevřeným problémem otázka účtování a vykazování emisních povolenek. V březnu roku 2005 vstoupila v platnost interpretace IFRIC 3 *Emisní práva*, která však byla za necelé dva měsíce zrušena. Společnosti se proto nyní ocitají v situaci, kdy emisní povolenky reálně existují, avšak bez jakékoli samostatné úpravy v rámci IAS/IFRS. Příspěvek doc. Lenky Krupové a RNDr. Michala Černého z VŠE, který najdete v e-příloze, se snaží nastínit některé přístupy

k řešení problematiky emisních povolenek tak, aby toto řešení bylo v souladu s dikcí platných standardů IAS/IFRS.

Hlavní otázky a odpovědi na téma emisní povolenky

Příspěvek ing. Hany Houdkové, který zveřejňujeme v e-příloze, se rovněž zabývá problematikou emisních povolenek. Jeho cílem však není popis hlavních principů účtování o emisních povolenkách, ale spíše přinést odpovědi na nejčastější otázky z praxe na toto téma.

Ze zahraničí

Seminář FEE: Nejnovější vývoj v Evropské unii

Ve dnech 20. – 21. února 2006 se v sídle Evropské asociace účetních FEE v Bruselu konal seminář na téma Nejnovější vývoj v Evropské unii. FEE se v současné době zaměřuje na novou směrnici o statutárním auditu a její implementaci členskými státy EU. Na semináři mimo jiné zazněla informace sekretáře FEE Henriho

Oliviera o tom, že nyní probíhá kontrola překladů modernizované směrnice, která by měla být zveřejněna do konce prvního pololetí 2006. Podrobnější informace ze semináře jsou v e-příloze.

Zaujalo nás

Podnikání na kapitálovém trhu

V e-příloze č. 3/2006 najdete také komentář k novele zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Cílem a smyslem této novely byla transpozice některých směrnic Evropských společenství v oblasti služeb na finančním trhu, jako je směrnice o prospektu, který má být zveřejněn při veřejné nabídce nebo přijetí převoditelných cenných papírů k obchodování, či směrnice na ochranu spotřebitele ve vztahu k poskytování finančních služeb. Text novely lze rozčlenit do několika tematických okruhů, na nichž je založena i koncepce a členění článku, který přetiskujeme z časopisu Profit.

-av-



Moravskoslezský kraj

Centrem Moravskoslezského kraje je Ostrava. Většina z nás si ji ještě pamatuje jako metropolitní město oblasti, která zahrnovala celý sever Moravy. Dnes už to neplatí. Původní severomoravský kraj byl rozparcelován a správní centrum v Ostravě přišlo o západní část Jeseníků, Olomoucko a jižní část Beskyd. A vznikají zajímavé paradoxy: Nejsevernější výběžek Moravy (poblíž Bílé Vody na Jesenícku) je formálně spravován z Olomouce, a nejznámější beskydská hora Radhošť zase ze Zlína.

Moravskoslezský kraj - to je především významný průmyslový region. Je to dáno ostravsko-karvinskou pávní, pod níž byly a dosud jsou značné zásoby černého uhlí, z něhož se vyrábí koks vhodný pro výrobu oceli. V uplynulých letech sice došlo k výraznému útlumu hornictví i hutnictví, nicméně průmyslový charakter regionu zůstal zachován. V kraji se vyrábí 100 % surového železa, 92 % oceli a 98 % koksu z celorepublikového objemu, a ve zdejších průmyslových podnicích je zaměstnána cca 1/3 lidí, kteří v tomto odvětví působí v rámci ČR. Strukturální změny v Moravskoslezském kraji (zejména v okresech Ostrava, Karviná a Frýdek-Místek, ale také na Bruntálsku) se podepsaly na vysoké míře nezaměstnaných v regionu. Průměrná míra nezaměstnanosti činí 14 %, což je alarmující číslo - zejména ve vazbě na skutečnost, že Moravskoslezský kraj je nejlidnatějším regionem v republice (cca 1 250 000 obyvatel). Jinak řečeno - v absolutních číslech je tady nejvíce nezaměstnaných.

Přes tento sociální problém vykazuje Moravskoslezský kraj velmi vysoký HDP (čtvrtý nejvyšší po Praze, Stře-

dočeském a Jihomoravském kraji), což je dáno průmyslovou tradicí, ale také určitou stabilizací zdejších firem po privatizačních rošádách. To je dobrá pozice, a v dlouhodobějším horizontu lze navíc počítat s oživením průmyslové výroby. Nemám na mysli jen projektovanou automobilku v Nošovicích, na oživení se může podepsat rostoucí poptávka po oceli v Číně a případně i tenčící se zásoby ropy ve světě.

Počet obyvatel v jednotlivých krajích



(zdroj: ČSÚ, stav k 1. 1. 2005)

Přestože má Moravskoslezský kraj HDP téměř srovnatelný s Jihomoravským krajem (o kterém jsme referovali v minulém čísle), počty obchodních společností i akciové jsou tady výrazně nižší - zhruba o jednu třetinu. To je znát i v počtu auditorů a auditorských společností. Zatímco v Jihomoravském kraji jsme napočítali 188 auditorů (OSVČ i zaměstnanců), v Severomoravském kraji jich pracuje 98. Pokud jde o auditorské společnosti, v moravskoslezském regionu působí 27 auditorských firem, a v jihomoravském je jich padesát.

-jd-

Regionální statistika

	Moravskoslezský kraj
auditoři OSVČ	60
auditoři zaměstnanci	38
auditorské společnosti	27
asistenti auditora	122
(seznamy KA ČR, stav k 8. 3. 2006)	
počet soukromých podnikatelů	179 188
počet obchodních společností	18 510
- z toho akciové společnosti	1 321
počet družstev	1 233
počet státních podniků	68

(registr ekonomických subjektů, stav k 30. 9. 2005)

Krátce o Moravskoslezském kraji

Krajské město: Ostrava

Okresy: Bruntál, Frýdek-Místek, Karviná, Nový Jičín, Opava, Ostrava

Správní obvody: Bohumín, Bruntál, Bílovec, Český Těšín, Frenštát p.R., Frýdek-Místek, Frýdlant n.O., Havířov, Hlučín, Jablunkov, Karviná, Kopřivnice, Kravaře, Krnov, Nový Jičín, Odry, Opava, Orlová, Ostrava, Rýmařov, Třinec, Vítkov.

AUDITOR

AUDITOR, číslo 3, 2006, ročník XIII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsedkyně: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kac@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 29. 3. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: Ostrava - radnice

