

## Obsah

**AKTUALITY** ..... 3

**VZDĚLÁVÁNÍ** ..... 6

Spolupráce s časopisem Prosperita  
(Ing. Jiří Vrba) ..... 7

### NA POMOC AUDITORŮM

Aplikační doložky účinné od 27. 2. 2007  
(Ing. Markéta Jindříšková) ..... 8

Řízení kvality u společností provádějících  
audity, prověrky historických finančních  
informací, ostatní ověřovací zakázky  
a související služby – ISQC 1  
(Doc. Vladimír Králíček) ..... 12

### TÉMA ČÍSLA – VÝROBNÍ PODNIKY

Výrobní podniky v řeči čísel  
(Ing. Michal Štěpán) ..... 15

Dobrodružství jménem audit  
výrobního podniku  
(Ing. Michal Štěpán) ..... 17

Rozhovor: Auditovat výrobní podniky  
mne prostě baví  
(Ing. Michal Štěpán) ..... 22

Zobrazení vnitropodnikových zásob  
ve finančním účetnictví  
(Prof. Bohumil Král) ..... 25

**ZE ZAHRANIČÍ** ..... 32

**LIDÉ A FIRMY** ..... 32



**e-příloha Auditor 1/2007**

### Obsah

- Návrh aplikační doložky k ISA 710 CZ  
Srovnatelné informace
- Limity pro osvobození dividend
- Přecenění cenných papírů
- Zdaňování komanditních společností
- Účtování výnosů z prodeje pozemků

Toto číslo vyšlo **24. 1. 2007**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **7. 2. 2007**

## Novoroční reflexe

**Reflexe – (lat.), zpětný odraz,  
obrácení zpět; zahloubání  
do chodu myšlenek; uvažování;  
sebezpozorování; přemýšlení,  
rozmýšlení, rozvažování.**

*Filozofický slovník,  
nakladatelství Svoboda,  
Praha 1985*



Při vymýšlení názvu pravidelného novoročního rozjímání, které má sloužit jakožto úvodník do prvního čísla časopisu Auditor, jsem si vypomohl více než 20 let starým filozofickým slovníkem. Mnohé pojmy v něm uvedené zastaraly, mnohé jsou však prověřené staletími. Při pozorném čtení hesla reflexe si patrně uvědomíme, že veškeré jeho významy jsou pro počátek roku vhodné. Obracíme se zpět k tomu, co se v proběhlém roce událo, v průběhu vánočních a novoročních svátků se zahloubáváme do myšlenek, na které v průběhu roku nemáme čas ani pomýšlení, uvažujeme o tom, zda jdeme správnou cestou, po-

zorujeme na této cestě sebe sama, ale i své blízké, přemýšlíme, rozmýšlíme a rozvažujeme o tom, co nás v nadcházejícím roce čeká, co můžeme a co naopak nemůžeme ovlivnit.

Na stránky našeho časopisu pak patří asi jen taková reflexe, které by bylo možné říkat reflexe profesní. Začneme tedy zpětným odrazem toho, co se v roce 2006 povedlo a možná i nepovedlo. O mnohém jsem již hovořil na sněmu komory, konaném v hotelu Top v Praze. Když již sněm zmiňuji, dovolím si jej i nepatrně okomentovat. Dle názoru všech, s kterými jsem měl možnost hovořit, se jednalo o obsahově i organizačně velmi dobře zvládnutý sněm, k čemuž v nemalé míře přispělo nové prostředí, hojná účast auditorů, zdařilá vystoupení hostů a v neposlední řadě i pečlivá příprava zajišťovaná úřadem komory. Myslím, že se nám podařilo otestovat nové prostory pro volební sněm v roce 2007, který bude jedním z rozhodujících sněmů z hlediska toho, jak dál bude komora pracovat a co bude pro profesi schopna zajistit. Věřte mi, že představy mnohých, že minulí (a asi i současní) funkcionáři mohli a měli udělat pro profesi více (myslím především ve vztahu k legislativnímu procesu) jsou velmi naivní. Kdo se chce přesvědčit o tom, jak složitá a komplikovaná jsou jednání prakticky s kýmkoli, kdo je mimo komoru, má nyní obrovskou šanci se zapojit do práce volených orgánů. Poté, co bude při volbách poprvé aplikován § 30 odst. 2 zákona o auditorech, který říká, že „člen orgánu může setrvat v jedné a téže



funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období", dojde k masivní obměně stávajících orgánů. Na jednu stranu je to dobře, neb noví funkcionáři zpravidla přinášejí nové postřehy, názory a nápady, na druhou stranu to dobré není, pokud je obměna provedena v nebyvalé míře. Stále se mi v mysli vynořuje otázka, zda nezměnit náš systém voleb tak, aby například po dvou letech byla vyměněna třetina členů orgánu, po dalších dvou letech další třetina a po šesti letech by tak došlo k úplné obměně. „Rotace funkcionářů“ by tak byla jistě prospěšnější než vnější rotace auditorů, tak, jak ji mnozí považují za prospěšnou pro zachování nezávislosti auditora. Pokusím se na příští sněm předložit novelu volebního řádu, která by tuto myšlenku uvedla do praxe.

Mnohé již bylo také řečeno a napsáno o nové směrnici 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a o potřebě její transpozice do právního systému jednotlivých členských států EU, tedy i České republiky. O tom, jak proces probíhá, budu informovat jak volené orgány, tak i celou auditorskou obec. Rád přivítám jakékoli náměty a připomínky. K tomu, aby byly fundované, je však zapotřebí si nejen přečíst, ale zcela jistě i dosti podrobně prostudovat směrnici. Ta je již delší dobu umístěna na našich www stránkách. Velmi mnoho úsilí bylo věnováno překladu a školení Mezinárodních auditorských standardů, stejně tak

připomínám, že již auditorské zprávy sestavené v letošním roce musí být v souladu se standardem 700R Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům i v souladu se související aplikační doložkou. Stále v praxi narážím na lidovou tvořivost při vytváření auditorských zpráv, která se bohužel nevyhýbá ani renomovaným firmám, natož pak auditorům s menším technickým zázemím. Netvrdím, že forma zprávy je to nejdůležitější na celém auditu, ale je to text, který je předkládán uživateli. Vysvětlování, proč je text pokaždé trochu jiný, když všichni používáme ISA, není jednoduché. Ostatně, mnozí z vás to možná také již u klienta či jinde zažili.

Všimli jste si, vážení čtenáři, jak reflexe není vůbec jednoduchou záležitostí? Jak se nám při přemýšlení prolíná staré s novým, prožité s očekávaným? Ale přesto se pokusím v druhé části svých úvah akcentovat budoucnost. Budoucnost je formalizovaná v usnesení sněmu a především v prioritách. Z nich si dovoluji vybrat jednu, která mě osobně trochu trápí. Je to standard ISQC 1, jehož cílem je zajistit kontrolu kvality v auditorských společnostech i u auditorů – jednotlivců. Jedná se o poněkud obtížné čtení, které však je dešifrovatelné a použitelné v každodenní praxi. Rada komory má v prioritách úkol „vytvořit pomůcku pro auditory k vytváření podmínek pro zajištění kvality auditorské profese (aplikace ISQC 1)“. O genezi tohoto úkolu a o tom, jak by bylo vhodné jej ře-

šit hovořím na jiném místě tohoto čísla. Rád bych však připomněl, že se dle mého názoru nemůže jednat o nic víc než o „metodickou pomůcku“. Dobře míněné snahy o vytvoření aplikační doložky vnímám po řadě diskusí s odborníky u nás i v zahraničí jako neadekvátní vzniklé situaci. To, že se jedná o velmi složitý problém, ilustruje i postoj IFAC, který v závěru loňského roku vyhlásil výběrové řízení na zpracování metodické pomůcky pro ISQC 1 a jeho aplikaci v malých a středních auditorských firmách. Na tento výstup však nemůžeme čekat a musíme, alespoň pro přechodné období, zpracovat pomůcku vlastní.

Za dosti revoluční považuji naši snahu získat pro KA ČR finanční prostředky z evropských zdrojů. O jednotlivých krocích jste byli informováni v časopise, ale rád bych se s vámi podělil o informaci nejnovější. Koncem prosince jsem podepsal „Dohodu o poskytnutí příspěvku“ s Úřadem práce hl.m. Praha v rámci grantu „Adaptabilita a podpora konkurenceschopnosti podniků a organizací“ na projekt „Adaptabilita auditorů v pražském regionu na mezinárodní auditorské standardy“. Částka ve výši cca 2 miliony korun bude použita v souladu s projektem a umožní nám tak ušetřené prostředky vynaložit na jiné činnosti.

Co říci na závěr. Rok 2007 jistě nebude lehký. Úkoly výše naznačené, ale precizněji a obsáhleji formulované v závěrech sněmu a ve vnitřních materiálech volených orgánů a v plánech odborných výborů, komisí a radakčních rad by měly být splněny tak, aby nové orgány, zvolené příštím sněmem, mohly navázat na vše to, co bylo pro profesí potřebné a důležité. Přejí všem svým spolupracovníkům, ale pochopitelně i všem auditorům, asistentům auditorů a zaměstnancům auditorských společností, aby veškeré profesní reflexe, které na počátku roku uskutečnili, přetavili v úspěchy letošního roku.

**doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.**  
prezident KA ČR

## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém posledním zasedání v roce 2006 dne 18. prosince kromě běžné agendy hodnotila průběh XVI. sněmu auditorů, služby kongresového centra Top Hotelu Praha, kde se sněm konal, zajištění organizace přípravy sněmu pracovníky úřadu. Rada konstatovala, že sněm byl dobře organizačně připraven a zajištěn, služby Top Hotelu včetně stravování byly na výborné úrovni. XVII. sněm komory (volební) se bude konat rovněž v Top Hotelu Praha, předběžná rezervace je zajištěna na 19. 11. 2007.

Rada dále zdůraznila, že je potřeba při přípravě plánů činností jednotlivých výborů komory a redakční rady na následující rok vycházet z usnesení sněmu a z priorit činností stanovených sněmem na rok 2007. Rada dále projednala záležitosti Výboru pro otázky profese a etiku, schválila žádost o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb, návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení

pracovního poměru u auditora a na žádost udělila výjimky z výše fixní části příspěvku auditora v souladu s Příspěvkovým řádem KA ČR. Rada schválila návrhy aplikační doložky k ISA 700R a technické novely souvisejících aplikačních doložek a uložila úřadu zajistit tisk a rozeslání nových aplikačních doložek auditorům. Byly rovněž schváleny výplaty odměn zaměstnancům za 2. pololetí 2006. Rada projednala návrhy Výboru pro KPV k provozování e-learningu v roce 2007 s tímto závěrem: Každé úspěšně absolvované téma se bude auditorovi započítávat ve výši 4 hodiny do povinné sumy 40 hodin ročně dle Směrnice pro KPV, poprvé obdrženy přístupový kód k e-learningovému tématu bude zdarma, avšak bude platit jen 1 měsíc. Další, resp. opakované přidělení kódu již bude za cenu 970 Kč/osobu vč. DPH (podrobnosti jsou uvedeny v samostatném článku k e-learningu).

Rada schválila návrh Směrnice pro používání razítka s malým státním znakem České republiky.

Razítko s malým státním znakem bude komora od 1. 1. 2007 používat na správních rozhodnutích nebo usneseních ve věcech svěřených jí zákonem o auditorech č. 254/2000 ve znění pozdějších novel přijatých podle zákona č. 500/2004 Sb. (Správního řádu), resp. Kárného řádu KA ČR.

Rada vzala na vědomí:

- průběžné výsledky hospodaření k 30. 11. 2006 a srovnání s výsledky k 30. 11. 2005,
- vyrozumění o přidělení dotace z EU na vzdělávání – Projekt Praha,
- výsledek výběrového řízení na redesign webu komory,
- zápisy z prezídií, výborů a komisí,
- kárná opatření udělená Kárnou komisí.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**

Úřad KA ČR

### Předvánoční setkání



V Akademickém klubu VŠE v Praze se počátkem prosince uskutečnilo neformální setkání členů orgánů komory, lektorů, zkušebních komisí, oponentů a neposlední řadě i zaměstnanců úřadu. Neformální setkání bylo vhodnou příležitostí, jak poděkovat všem, kdo se aktivně podílejí na bezchybné činnosti komory, za jejich celoroční práci.

Na fotografiích nahoře (zleva) Radomír Stružinský, Marie Kučerová, Karel Novotný, Michal Štěpán, Ludvík Gregás, Vladimír Králíček, Jaroslava Pechová, Hana Březinová. Na snímcích dole (zleva) Josef Běloušek, Iva Špačková a Slavomíra Stárková, Eva Rokosová a Vladimír Pilný, Josef Zidek, Jitka Náhlovská.

Foto J. Dočkal

## Novinky ze světa

### Jsou účetní standardy pro malé a střední podniky vhodné i pro mikropodniky?



Mezinárodní federace účetních IFAC vydala novou studii o vhodnosti pou-

žití účetních standardů pro malé a střední podniky (SME) i pro mikropodniky pod názvem Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users (Účetní výkaznictví mikropodniku: perspektivy sestavovatelů a uživatelů). Materiál shrnuje dosavadní poznání v této oblasti a mapuje právní postavení mikropodniků v různých zemích.

Studie byla iniciována obavou Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB), že připravované IFRS pro SME nebudou vhodné pro mikropodniky, které byly pro účely tohoto materiálu definovány jako podniky s méně než 10 zaměstnanci. Návrh IFRS pro SME by měl být publikován v lednu 2007.

K hlavním otázkám a závěrům studie ve vztahu k mikropodnikům patří:

- náklady na zavedení nových předpisů u nejmenších podniků,
- vydání těchto předpisů,
- stoupající zájem uživatelů o výkazy mikropodniků,
- problémy s gramotností a zaškolením v některých rozvojových zemích.

Studie je volně přístupná na internetové adrese <http://www.ifac.org/store>.

-mk-

### Příklady zpráv auditora

Na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) ve veřejné části, v sekci „Profesní předpisy – Metodické pomůcky“, jsou umístěny nové příklady znění zpráv auditora:

- a) zpráva o ověření účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů,
- b) zpráva o ověření konsolidované účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů,
- c) zpráva o ověření účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve znění přijatém EU,

- d) zpráva o ověření konsolidované účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve znění přijatém EU,
- e) zpráva o prověrce zprávy o vztazích,
- f) zpráva o ověření výroční zprávy,
- g) zpráva o ověření konsolidované výroční zprávy.

U všech příkladů zpráv jsou zároveň uvedeny anglické a německé překlady.

**Alena Beranová, DiS.**  
referát metodiky

### Interpretace NÚR

Národní účetní rada uveřejnila na svých internetových stránkách [www.nur.cz](http://www.nur.cz) návrhy následujících interpretací k veřejnému připomínkovému řízení:

#### **NI - 4 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období**

#### **v individuální účetní závěrce podnikatelů**

(připomínky do 22. ledna 2007)

#### **NI - 13 Faktoring**

(připomínky do 31. ledna 2007)

Připomínky je možné zasílat na adresy uvedené v návrzích interpretací.

-mj-

### Fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů – splatné do 31. 1. 2007

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditora pro rok 2007 jsou splatné ke dni 31. 1. 2007. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny ve smyslu zákona o auditorech dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR. **Roční příspěvek za každého auditora a asistenta auditora je stanoven ve výši 2 900 Kč, za auditorskou společnost je stanoven ve výši 15 000 Kč.**

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039-011/0100. Variabilní symbol u auditorů tvoří číslo osvědčení + 31 (xxxx31), u asistentů číslo osvědčení + 33 (xxxx33) a u auditorských společností číslo osvědčení + 32 (xxx32).

**Ing. Libuše Šnajdrová**  
referát evidence auditorů a asistentů auditora

### Připomínkové řízení k aplikační doložce k ISA 710

Česká legislativa neumožňuje opravy chyb minulých účetních období pomocí úpravy srovnatelných údajů, nýbrž vyžaduje provedení oprav v rámci běžného účetního období.

Některá ustanovení ISA 710 nejsou slučitelná s touto situací, proto Výbor pro auditorské standardy zpracoval návrh aplikační doložky, která tento požadavek řeší.

Návrh aplikační doložky ke standardu ISA 710 „Srovnatelné informace“ je nyní předkládán do připomínkového řízení. Úplné znění aplikační doložky najdete v e-příloze časopisu Auditor 1/2007.

Připomínky zasílejte nejpozději do 1. 3. 2006 Úřadu KA ČR nebo e-mailem na adresu kacrc@kacr.cz.

**Alena Beranová, DiS.**  
referát metodiky

## Valné shromáždění FEE 2006

Valné shromáždění FEE je svoláváno Radou FEE pravidelně každé dva roky, poslední se konalo 7. 12. 2006 v Bruselu. Po uvítacím projevu dosavadního prezidenta FEE Davida Devlina vystoupil prezident IFAC Fermin de Vallé. K běžnému programu valného shromáždění FEE patří jmenování skrutátorů a tajemníka, ověření usnášeníschopnosti shromáždění, zpráva prezidenta o činnosti FEE za uplynulé období, zpráva pokladníka o hospodaření a zpráva auditora o ověření účetní závěrky. Zvláštním bodem programu bylo přijímání nových řádných členů FEE, kterými se staly Institut certifikovaných účetních a auditorů Bulharska a Asociace registrovaných auditorů Finska. Hlavním bodem programu pak byla volba prezidenta FEE, kterým se na příštích dva roky stal Jacques Potdevin a volba tzv. deputy-prezidenta, kterým se stal Hans Van Damme. Ten se stane příštím prezidentem FEE

a na tuto funkci se bude dva roky připravovat. Mezi dalších šest viceprezidentů FEE byl zvolen Petr Kříž, prezident Komory auditorů ČR v letech 2001 - 2004 a současný zástupce KA ČR v Radě FEE. Valné shromáždění FEE rovněž vytyčilo hlavní cíle profese pro nadcházející období, a těmi jsou dle slov J. Potdevina auditorské standardy a kvalita ověřování. Nicméně velká pozornost bude věnována i aplikaci IFRS a podpora konvergence mezi Evropskou unií, USA a dalšími částmi světa. Pozornost bude rovněž věnována SME (malým a středním podnikům) a SMP (malým a středním auditorským firmám). Řešení nabízená FEE musí podporovat veřejný zájem a jedním z hlavních předpokladů jsou profesní integrita a etické principy. Závěrem shromáždění zvolilo auditory na následné období a schválilo novou Statutu FEE. Závěrečný projev pronesl nový prezident FEE Jacques Potdevin. **-rok-**



Nové vedení FEE: zleva José Maria Bové, André Killesse (viceprezidenti), Henri Olivier (generální sekretář), Philips Johnson (viceprezident), Klaus-Peter Nauman (zast. viceprezidenta Klause-Güntera Kleina), Jacques Potdevin (prezident), Hans van Damme (zastupující prezident), Stefano Marchese (viceprezident), Olivier Boutellis-Taft (výkonný ředitel) a Petr Kříž (viceprezident a „treasurer“).

## Návrhy úprav standardů ISA

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB při Mezinárodní federaci účetních IFAC vydala 22. prosince 2006 několik návrhů úprav mezinárodních auditorských standardů ISA. Standardy ISA 230 Dokumentace auditu, ISA 560 Události po datu účetní závěrky, ISA 610 Posuzování práce interního auditu a ISA 720 Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku byly upraveny v rámci tzv. projektu vyjasnění (clarity project). Připomínky je možné zasílat na adresy uvedené v textu návrhů úprav standardů do 31. března 2007.

Návrh úprav standardu ISA 540 Audit účetních odhadů včetně auditu ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování je také součástí projektu vyjasnění. V textu upraveného standardu je obsažena i problematika ocenění reálnou hodnotou, která je dosud pokryta standardem ISA 545 Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování. Tento standard by po nabytí účinnosti upraveného standardu ISA 540 měl být zrušen. Připomínky je možné zasílat na adresy uvedené v textu návrhu do 30. dubna 2007. Dále byl vydán návrh úprav standardu ISA 580 Prohlášení vedení účetní jednotky. Tímto návrhem IAASB reaguje na možné riziko, že auditor příliš spoléhá na prohlášení vedení účetní jednotky. Klíčové oblasti návrhu jsou následující:

- Identifikace osob, které prohlášení podepisují.
- Audit dle ISA je založen na naplnění předpokladu, že vedení společnosti je zodpovědné za přípravu a prezentaci účetní závěrky připravené v souladu s relevantním rámcem účetního výkaznictví, navržené, zavedení a zajištění vnitřní kontroly nad sestavením účetní závěrky, která neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou a úpl-

nost informací předaných auditorovi.

- S ohledem na naplnění těchto předpokladů by měly být upraveny i standardy ISA 200 a ISA 210.
- Pokud auditor neobdrží písemné prohlášení vedení účetní jednotky, ve kterém je výslovně uznána výše uvedená odpovědnost, auditor odmítne vydat výrok.
- Auditor získá prohlášení o specifických skutečnostech v případě, že potřebuje potvrdit některé již získané důkazní informace. Prohlášení vedení by tedy nemělo nahrazovat důkazní informace.
- V případě, že specifické prohlášení vedení společnosti odmítne poskytnout, bude se jednat o omezení v rozsahu činnosti auditora a auditor musí zvážit modifikaci zprávy auditora.
- Návrh standardu pracuje s hladinou významnosti.

Připomínky je možné zasílat na adresy uvedené v textu návrhu do 30. dubna 2007.

Všechny návrhy jsou k dispozici v angličtině na internetových stránkách [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

-mj-

## Návrh úprav etického kodexu IFAC

Rada pro mezinárodní etické standardy účetních a auditorů IESBA při IFAC vydala dne 29. prosince 2006 návrh úpravy etického kodexu IFAC. Navržené změny se týkají zejména nezávislosti auditorské práce s důrazem na rotaci klíčových vedoucích pracovníků na zákazce, poskytování neauditorských služeb auditorským klientům a subjekty veřejného zájmu. Návrh upraveného standardu je v angličtině k dispozici na [www.ifac.org](http://www.ifac.org). Připomínky je možné zasílat do 30. dubna 2007 na adresu uvedenou v návrhu standardu.

-mj-

## Jacques Potdevin byl zvolen prezidentem FEE



Jacques Potdevin  
prezident FEE



Hans Van Damme  
Deputy-President FEE

Evropská federace účetních (FEE) si na svém valném shromáždění zvolila dne 7. prosince 2006 nové vedení. Prezidentem FEE byl jmenován Jacques Potdevin a jeho zástupcem se stal Hans van Damme. Nový prezident ocenil práci svého předchůdce Davida Devlina pro FEE a za hlavní priority příštího roku označil auditorské standardy a zajištění kvality. Dvěma novými viceprezidenty byli jmenováni Petr Kříž a André Killesse.

Jacques Potdevin se narodil v roce 1949 v Paříži. V roce 1975 se stal nezávislým certifikovaným účetním poradcem a auditorem a o rok později získal profesuru na Centre de Formation Professionnelle Supérieure de Comptabilité et Bestiin, kde přednášel do roku 1987. Ve stejném období se podílel na vývoji francouzského systému zajišťování jakosti. V letech 1981-1987 byl místopředsedou profesní asociace certifikovaných účetních poradců a auditorů. V roce 1991 se stal docentem na prestižní francouzské obchodní škole HEC, kde stále přednáší ocenění podniku a podnikové restrukturalizace. V únoru 1997 se zapojil do činnosti FEE, v prosinci 2000 se stal viceprezidentem a v prosinci 2004 zástupcem prezidenta. Vedle toho se věnoval finanční a technické pomoci zemím střední a východní Evropy s přípravou na členství v EU a pomáhal zemím jako Kambodža a Laos s budováním systému účetnictví a auditu.

-mk-

## E-learningové kurzy v roce 2007

Na základě usnesení XVI. sněmu připravil Výbor pro KPV další postup pro zkušební provoz e-learningových kurzů v roce 2007. V souvislosti s novelou Směrnice pro KPV bude do kontinuálního profesního vzdělávání auditorům započítáváno poslední úspěšné absolvování závěrečných testů z e-learningových kurzů v rozsahu 4 hodiny za jeden kurz. E-learningový kurz „Testy věcné správnosti“ byl zařazen mezi prioritní témata a bude auditorům započítán při úspěšném absolvování závěrečného testu. Přístupové kódy do e-learningových kurzů poskytuje na vyžádání Úřad KA ČR. Poprvé budou poskytovány zdarma, opětovné přidělení kódů je zpoplatněno.

### Další postup pro auditory, kteří obdrželi přístupová hesla v roce 2006

E-learningové kurzy, které byly řádně dokončeny do 31. 12. 2006, jsme vyhodnotili, uzavřeli a ze systému odstranili. Za úspěšné absolvování závěrečného testu budou každému auditorovi započítány čtyři hodiny v rámci KPV (za jeden kurz). Kurzy, které nebyly ukončeny do konce roku 2006, jsme převedli do konce roku 2007 a auditori mají možnost je absolvovat do 31. ledna 2007. Pokud v této lhůtě kurzy úspěšně ukončí závěrečným testem, budou jim započítány do KPV v roce 2007. V případě, že po uplynutí lhůty nebudou kurzy uzavřeny, budou přístupy do kurzů znemožněny.

Opětovné přidělení nového přístupového kódu bude pro žadatele zpoplatněno. Cena jednoho kurzu byla stanovena na 970 Kč včetně DPH.

### Novinky v e-learningových kurzech v roce 2007

Od 1. 1. 2007 do XVII. sněmu, tj. do 19. 11. 2007 budou pro nové zájemce (auditory a asistenty auditora) zpřístupněny e-learningové kurzy s časově omezeným přístu-

pem. Od data odeslání přístupového kódu poběží žadateli **30denní lhůta** pro absolvování kurzu, tj. absolvování závěrečného testu.

Do kontinuálního profesního vzdělávání pro rok 2007 bude auditorům započítáno poslední úspěšné absolvování testu z e-learningového kurzu v rozsahu 4 hodiny za jeden kurz.

Pokud nebude kurz uzavřen během 30denní lhůty, bude přístup auditora do kurzu znemožněn.

Opětovné přidělení přístupového kódu je zpoplatněno částkou 970 Kč včetně DPH (jeden kurz). Výbor pro KPV hodlá v průběhu roku 2007 otevřít čtvrtý e-learningový kurz, a to na téma Spis auditora.

Věříme, že i nadále budete využívat nabídky e-learningových kurzů, které jsme pro Vás připravili.

**Kateřina Hofbruckerová**  
Institut vzdělávání úřadu KA ČR

## Spolupráce s časopisem Prosperita v roce 2007

V roce 2007 zahájíme třetí rok pravidelné spolupráce s časopisem Prosperita (KA ČR se již v roce 2005 stala jeho partnerskou organizací). Věříme, že si čtenáři již zvykli na pravidelnou rubriku, která je věnována auditorské problematice. Dříve než se dostaneme k obsahu konkrétní spolupráce v letošním roce, pokusím se krátce rekapitulovat celkový vývoj v uplynulých dvou letech.

Naším cílem bylo a je ukázat práci auditora odborné veřejnosti, a to tak, aby se naučila vnímat a chápat tuto nezávislou profesi jinak než je tomu v jiných médiích, kde nejčastěji vidíme pouze tučné titulky o pochybení auditora, popř. nedostatek v účetnictví konkrétní společnosti, což může celkem logicky u čtenáře vyvolat pocit odpovědnosti auditora i za správnost účetnictví, ne-li za vše, co se ve zmíněné společnosti událo v negativním slova smyslu.

Proto jsme se rozhodli jednoduchou formou přiblížit čtenářům Prosperity obsah auditorské profese, vymezení odpovědnosti auditora a účetní jednotky – s poukazem na ty stránky, které v rámci dlouhodobé spolupráce s auditorem přinášejí odpovídající výsledky. Výběr tohoto časopisu byl motivován skutečností, že jsme nebyli omezováni obsahem našich dílčích příspěvků a rovněž bylo garanto-

váno, že nebude docházet k „redakčním úpravám“, popř. jiným zkrácením – tak, jak je to běžné u jiných periodik. Významným důvodem byly i příznivé finanční podmínky této spolupráce, neboť Prosperita je periodikem, které od svých partnerů nevyžaduje žádnou významnou finanční spoluúčast.



*Samostatná příloha Podnikání a význam auditu vyšla v časopisu Prosperita v dubnu loňského roku.*

**Rok 2005** byl zahájen sérií článků na téma „Auditor jako rodinný lékař“, kde byla popsána role auditora a upřesněna pravidla vykonávání této profese (včetně vymezení odpovědnosti). V rámci prolomení mlčenlivosti auditora, které bylo upraveno zákonem č. 284/2004 Sb., byl

připraven další příspěvek na téma „Prolomení mlčenlivosti auditora“. Série příspěvků v roce 2005 byla ukončena úvodem do etiky auditora. V této oblasti jsme podrobněji pokračovali i začátkem roku 2006.

**Tématiku roku 2006** jsme upravili další sérií odborných článků, které schválila Rada komory a s cílem pokračování v ozřejmění aktivit auditorské profese i v oblasti auditorské metodiky, povinností dodržovat etická pravidla, významu světové globalizace a jejími dopady na profesi. Dále jsme se zaměřili na zdůraznění významu správného vedení účetnictví, specifikaci v oblasti „malých a středních podniků“ (SME), roli auditora v oblasti daní a v neposlední řadě i na změny, které vyplynou po očekávané revizi stávající „8. směrnice ES“.

V roce 2006 nutno připomenout samostatnou přílohu k auditorské profesi, která vyšla v dubnovém čísle pod názvem „**Podnikání a význam auditu**“. Cílem této přílohy bylo ve větším rozsahu připomenout význam auditorské profese a její nezastupitelnou úlohu v podnikání. Dílčí články a příspěvky na 10 stranách této přílohy nejen velmi dobře představily auditorskou profesi, ale umožnily auditorům – kteří projeví zájem - umístit zde své logo a předmět činnosti. Nutno zdůraznit, že ani v tomto případě nebyla KA ČR

zatížena žádnou finanční povinností vůči svému partnerovi.

### Jak dál v roce 2007?

Vzhledem k obsáhlé šíři témat, která byla zveřejněna v Prosperitě v uplynulých letech, jsme usoudili, že opakovat některé již publikované skutečnosti by asi nebylo přínosem. Proto jsme se rozhodli nabídnout pravidelnou měsíční rubriku Vám – **auditorům, kteří projeví zájem o tuto formu publicity** auditorské profese.

Tato rubrika bude vždy rozhovorem s představitelem auditorské společnosti, popř. samostatného auditora s šéfredaktorkou časopisu podle dohodnutých otázek. Do otázek a odpovědí nemíníme zasahovat, jedinou podmínkou bude dodržení etického kodexu. Smys-

lem a cílem těchto rozhovorů by bylo opět přiblížit čtenáři pohled auditora na konkrétní situace, se kterými se při své práci u klientů setkává – s uvedením negativ i pozitiv.

Jelikož nemůžeme a ani nechceme upřednostňovat některé auditory před jinými, rozhodli jsme, že této příležitosti může využít každý auditor, a to jak fyzická, tak i právnická osoba. Tímto poskytujeme možnost výběru šéfredaktorce časopisu, aby se obrátila na kohokoliv z aktivně činných auditorů, které vede komora v seznamech fyzických i právnických osob.

Domníváme se, že je to i vhodná prezentace příslušného auditora/auditorské společnosti, jejíž omezení je stanoveno pouze na možnost zveřejnění loga, identifikačních údajů

a předmětů své činnosti a za finančních podmínek, které si dohodne se šéfredaktorkou časopisu Prosperita.

### Co říci na závěr?

Vzhledem k tomu, že časopis Prosperita dostávají všichni auditori bezplatně, může si každý z nás položit otázku, jak se podařilo naplnit naše cíle, a současně si případně znovu zalistovat předcházejícími čísly, pokud jej téma některého příspěvku oslovilo nebo pokud se k němu (z důvodu jiných naléhavých úkolů) dosud nedostal.

**Ing. Jiří Vrba**

viceprezident KA ČR

## Aplikační doložky účinné od 27. února 2007

K prvnímu číslu časopisu Auditor ročníku 2007 jsou přiloženy aplikační doložka ke standardu **ISA 700R Zpráva auditora o úplné účetní závěrce** a technické novely aplikačních doložek ke standardům **ISA 720 Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku** a **ISRE 2400 Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky**. Cílem tohoto článku je seznámit čtenáře s obsahem standardu ISA 700R Zpráva auditora o úplné účetní závěrce, zdůraznit změny oproti standardu ISA 700 Zpráva auditora o ověření účetní závěrky a vysvětlit, jakým způsobem jsou do standardu ISA 700R doplněny formou aplikační doložky požadavky zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Standard ISA 700R je účinný pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu a nahrazuje standard ISA 700 Zpráva auditora o ověření účetní závěrky. Řeší pouze případy, kdy audi-

tor vydává výrok bez výhrad a zpráva auditora není žádným způsobem modifikovaná. Problematika modifikací zprávy auditora je pokryta ve standardu ISA 701 Modifikace zprávy auditora, který je účinný pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 či později. Aplikační doložka ke standardu ISA 700R, schválená 18. prosince 2006, je účinná od 27. února 2007 s možností dřívější aplikace pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 a později. Tato aplikační doložka doplňuje standard ISA 700R tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy, tj. zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Je třeba zdůraznit, že standard ISA 700R stanovuje pravidla pro zprávy auditora vydané na základě ověření úplné účetní závěrky, která je určena k všeobecným účelům a sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je věrné zobrazení skutečností. Pokud audi-

tor provádí audit pro zvláštní účely, je povinen řídit se standardem ISA 800 Zpráva auditora pro zvláštní účely, který byl v souvislosti s vydáním standardu ISA 700R novelizován.

### Datum sestavení zprávy auditora

Účinnost standardu ISA 700R je stanovena pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo k pozdějšímu datu. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, stanoví v § 14 odst. 5, že auditor uvede ve své zprávě datum vypracování této zprávy. Termín „datum vypracování zprávy“ není dále v zákoně specifikován a lze učinit závěr, že se jedná o datum sestavení zprávy auditora podle standardu ISA 700R. V souladu s odstavcem 52 standardu ISA 700R auditor datuje (tedy sestavuje) svou zprávu k účetní závěrce nejdříve dnem, kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj vý-



rok k účetní závěrce. Auditor by tedy po datu zprávy auditora neměl provádět postupy, které by vedly ke získání důkazních informací, které by mohly změnit jeho pohled na formulaci výroku k účetní závěrce. Je však možné dokumentovat již provedené auditorské postupy a provádět formální úpravy spisu auditora, například odstranění staré verze dokumentace, třídění spisu auditora, vytváření křížových odkazů či odsouhlasení kontrolních seznamů.

Součástí dostatečných a vhodných důkazních informací musí být i důkazy o tom, že daná účetní jednotka sestavila účetní závěrku a že osoby, které jsou za její sestavení zodpovědné, se k této odpovědnosti přihlásily. Zpráva auditora by tedy neměla být datována před okamžikem sestavení účetní závěrky. Ten je totiž v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 18 odstavec 2, definován jako okamžik, kdy je k účetní závěrce připojen podpisový záznam statutárního orgánu či účetní jednotky. Auditor je také povinen zvážit vliv událostí a transakcí, které nastaly do data sestavení zprávy auditora. Postup auditora při posuzování těchto událostí a transakcí je upraven standardem ISA 560 Události po datu účetní závěrky, který byl v souvislosti s vydáním standardu ISA 700R novelizován s účinností pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 či později. V souvislosti s datem zprávy auditora je také vhodné zmínit, že v souladu se standardem ISA 580 Prohlášení vedení účetní jednotky by toto prohlášení mělo být obvykle datováno stejným datem jako auditorská zpráva.

### **Předmět účetnictví a formulace výroku auditora**

Zákon o auditorech požaduje, aby auditor vydal zprávu, která obsahuje výrok, ve kterém auditor vyjadřuje názor, zda účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční si-

tuaci účetní jednotky. Tento požadavek je v souladu s požadavkem standardu ISA 700R. Předmět účetnictví je definován zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví jako „stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady a výnosy a výsledek hospodaření“. V textu příkladu zprávy v aplikační doložce je proto uvedeno, že „účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti ABC k 31.12.20X1 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření (a peněžních toků) za rok 20X1.“

### **Formulování výroku k účetní závěrce**

Auditor je povinen zhodnotit závěry, ke kterým došel na základě důkazních informací shromážděných pro účely formulování výroku k účetní závěrce. Auditor posoudí, zda na základě důkazních informací, jež získal, existuje přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti. Auditor se rozhodne, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které umožňují snížit riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce na přijatelně nízkou úroveň, a vyhodnotí důsledky zjištěných neopravených nesprávností. Zastavme se u několika termínů. Velmi důležitým konceptem je kon-

cept přiměřené jistoty. Auditor nikdy nemůže získat absolutní jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, protože existují určitá přirozená omezení, která ovlivňují možnost auditora zjistit významné nesprávnosti. Přirozená omezení spočívají například v tom, že auditor používá testy (pracuje výběrovým způsobem, obvykle netestuje celý soubor), či že používá úsudek jak při získávání důkazních informací, tak při přijetí závěrů na základě získaných důkazních informací. Existují také přirozená omezení vnitřní kontroly na straně klienta (vedení například může obcházet kontroly). Také je třeba zdůraznit, že většina důkazních informací má spíše podpůrný než jednoznačně přesvědčivý charakter. Audit tedy nikdy není zárukou toho, že účetní závěrka neobsahuje významné nejistoty, auditor na základě své práce poskytuje uživatelům zprávy auditora přiměřenou jistotu o této skutečnosti. Pokud jde o vyhodnocení důsledků zjištěných neopravených nesprávností, ráda bych upozornila na požadavek standardu ISA 580 Prohlášení vedení k auditu. V odstavci 5a tohoto standardu je požadováno, aby soupis neopravených nesprávností byl přímo součástí prohlášení vedení účetní jednotky nebo byl k tomuto prohlášení při-



pojen. Vedení účetní jednotky zároveň musí v prohlášení uznat svou odpovědnost za navržení a zavedení vnitřních kontrol, jejichž cílem je prevence a odhalování chyb a deklarovat, že se domnívá, že dopady neopravených nesprávností v účetní závěrce zjištěných auditorem v průběhu auditu nejsou z pohledu účetní závěrky jako celku významné samostatně ani v souhrnu.

### Příklad zprávy auditora

Příklad zprávy auditora je uveden v odstavci 60 standardu ISA 700R. Aplikační doložkou ke standardu ISA 700R je příklad v tomto odstavci nahrazen dvěma příklady zprávy auditora (zpráva auditora o účetní závěrce připravené v souladu s účetními předpisy platnými v České republice, zpráva auditora o účetní závěrce připravené v souladu s IFRS ve znění přijatém v EU). Nahrazením příkladu dochází ke splnění požadavků na text zprávy auditora kladených zákonem o auditorech, a to zejména v oblasti identifikace účetní jednotky a informací o auditorovi a auditorské společnosti. Dále je touto aplikační doložkou včleněna do textu standardu účetní terminologie používaná v zákoně o účetnictví (viz text výše týkající se předmětu účetnictví). Je třeba zdůraznit, že aplikační doložka se vztahuje pouze na audity účetních závěrek, které jsou sestavené v souladu se zákonem o účetnictví.

Příklady zprávy auditora uvedené v aplikační doložce nepředstavují povinnou formu zprávy auditora a auditor nemusí používat text obsažený v této aplikační doložce. Je však povinen dodržet všechny požadavky, které jsou na zprávu auditora kladeny standardem ISA 700R a zákonem o auditorech.

### Změny ve struktuře a textu zprávy auditora

Zastavme se u prvků zprávy auditora, u kterých došlo v porovnání se standardem ISA 700 k významným změnám. Struktura zprávy auditora předepsaná standardem ISA 700R

se liší od struktury zprávy auditora předepsané standardem ISA 700 zejména v tom, že součástí úvodního odstavce zprávy auditora už není vymezení odpovědnosti auditora a odpovědnosti vedení účetní jednotky. Každá z těchto odpovědností je popsána ve zvláštním odstavci, přičemž zejména odpovědnost vedení je specifikována detailněji, než tomu bylo ve standardu ISA 700. To ovšem neznamená, že by došlo k rozšíření této odpovědnosti, jen je lépe rozepsáno, co zahrnuje odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky. Ve standardu ISA 700R je nově stanoven požadavek na to, aby v úvodním odstavci byly uvedeny názvy účetních výkazů, z nichž se skládá úplná účetní závěrka a odkaz na přílohu k účetní závěrce, včetně popisu obecných účetních zásad.

**Odstavec specifikující odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku** musí obsahovat informaci o tom, že za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a věrné zobrazení skutečností v ní zodpovídá vedení účetní jednotky, jehož povinností je:

- navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním účetní závěrky a věrným zobrazením skutečností v ní tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
- zvolit a uplatňovat vhodné účetní zásady,
- provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.

V příkladu zprávy auditora uvedeného v aplikační doložce je používán termín statutární orgán účetní jednotky, neboť ten u obchodních společností odpovídá za účetnictví. U ostatních auditovaných subjektů bude muset být text zprávy přiměřeně upraven.

Na tento odstavec navazuje **odstavec, ve kterém je vymezena odpovědnost auditora**. V tomto odstavci musí být uvedeno, že úkolem auditora je vydat na základě pro-

vedeného auditu výrok k účetní závěrce. V textu zprávy je tedy jasně odlišena odpovědnost vedení účetní jednotky a odpovědnost auditora. Ve zprávě auditora musí být dále uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Aplikační doložkou byl do textu standardu dodán i požadavek na provedení auditu v souladu se zákonem o auditorech a aplikačními doložkami. Je třeba upozornit na to, že auditor může deklarovat provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, zákonem o auditorech a aplikačními doložkami pouze tehdy, pokud dodrží všechny požadavky zmíněných předpisů. V případě, že je auditor omezen v rozsahu své činnosti, je nutné tento odstavec modifikovat a upravit i výrok auditora, buď formou výhrady, nebo odmítnutím výroku. Jak je však uvedeno na začátku článku, modifikace zprávy auditora jsou řešeny standardem ISA 701.

Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že:

- Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce.
- Výběr auditorských postupů závisí na posouzení auditora, mimo jiné na tom, jak auditor vyhodnotí riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a pro věrné zobrazení skutečností v ní, aby mohl navrhnout auditorské postupy, které budou v dané situaci vhodné. Cílem tohoto posouzení není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřních kontrol účetní jednotky.

Zde je jasně vidět vymezení odpovědnosti auditora a vedení účetní jednotky. Vedení účetní jednotky je zodpovědné za vnitřní kontroly při sestavování účetní závěrky, auditor

musí tyto vnitřní kontroly posoudit. Tento požadavek je stanoven standardem ISA 315 Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti. V souladu s tímto standardem se auditor musí při všech auditech seznámit s účetní jednotkou. Jednou z oblastí znalosti účetní jednotky je oblast vnitřních kontrol. Auditor se musí seznámit s takovými vnitřními kontrolami, které jsou relevantní pro audit, tj. souvisejí s cílem účetní jednotky sestavit pro externí účely účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s rámcem účetního výkaznictví. Auditor musí zhodnotit strukturu a implementaci relevantních vnitřních kontrol, nikoli jejich provozní účinnost (nejedná se tedy o testy spolehlivosti). To znamená, že auditor zhodnotí, zda je kontrola sama o sobě (či v kombinaci s jinou kontrolou) schopna odvrátit, popřípa-

dě odhalit či napravit významnou nesprávnost. Implementace kontroly znamená, že existuje, a že ji účetní jednotka používá. Znovu upozorňuji, že struktura a implementace vnitřních kontrol musí být zhodnocena u všech auditů – bez ohledu na to, zda auditor bude dále provádět testy provozní účinnosti kontrol (testy spolehlivosti). V případě, že auditor tuto proceduru vynechá, nemůže deklarovat provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.

- Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních zásad, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Zde je opět zřejmé striktní vymezení odpovědnosti vedení účetní jednotky a auditora – vedení

účetní jednotky odpovídá za výběr vhodných použitých účetních zásad a přiměřenost účetních odhadů, auditor odpovídá za posouzení vhodnosti těchto zásad a odhadů.

- Ve zprávě musí být uvedeno, že podle názoru auditora jsou důkazní informace, které auditor shromáždil, dostatečné a vhodné, aby poskytovaly podklad pro vyjádření výroku auditora.

### Harmonizační novely standardů ISA

Kromě standardů ISA 560 a ISA 800, které již byly v článku zmíněny, vyvolalo přijetí standardu ISA 700R změny ve standardech ISA 200 Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky a ISA 210 Podmínky auditních zakázek. Změny ve standardu ISA 210 a část změn ve standardu ISA 200 nabudou účinnosti až poté, co bude účinný standard „Zpráva nezávislého au-

## Faust – první otevřený auditorský systém, který se skutečně vyvíjí



Vývojové centrum společnosti Fragaria s.r.o. představuje plán rozšíření auditorského systému Faust v období leden – duben 2007.

Pro jaro 2007 zahrnuje projekt funkční rozšíření např. o tyto položky:

- ☞ správa poznámek u auditorských testů
- ☞ navazující testy na sestavenou účetní závěrku, základní finanční analýza
- ☞ rozšíření možností filtrů, výběrů a vyhledávání v účetní databázi klienta
- ☞ možnost zamčení zakázky pro úpravy po ukončení auditu
- ☞ možnost kopírování struktur spisu auditora včetně obsažené dokumentace

Hlavním úkolem vývoje v roce 2007 je vytvoření lokálního modulu, který umožní členům auditorského týmu práci na konkrétní zakázce bez nutnosti on-line (síťového) připojení k systému.

Velkým přínosem je spolupráce s novými a stávajícími uživateli, jejichž náměty výraznou měrou přispívají k vývoji systému a kterým bychom chtěli na tomto místě poděkovat.

Více informací o produktu Faust lze najít na [www.fragaria.cz](http://www.fragaria.cz).

Počet serverových instalací	Cena v Kč bez DPH
1	24 400,--
Počet instalací:	neomezené
Doba používání:	neomezené
<b>Cena celkem:</b>	<b>24 400,--</b>

Společnost Fragaria s.r.o. poskytuje odborné služby i v dalších oborech, např.:

- ☞ informační systémy
- ☞ redakční systémy
- ☞ skladové a evidenční systémy
- ☞ internetové prezentace
- ☞ internetové obchody
- ☞ webdesign
- ☞ správa sítí





ditora o ostatních historických účetních informacích“ (datum doposud nebylo stanoveno).

### Technické novely aplikačních doložek ke standardům ISA 720 a ISRE 2400

Dne 27. února 2007 nabývají účinnosti také technické novely aplikačních doložek ke standardům ISA 720 a ISRE 2400. Tyto aplikační doložky se zabývají problematikou ověření výroční zprávy a zprávy o propojených osobách, respektive ověření souladu infor-

mací uvedených ve výroční zprávě s účetní závěrkou a prověření věcné správnosti údajů uvedených ve zprávě o propojených osobách. Změny v porovnání s aplikačními doložkami účinnými do 27. února 2007 jsou pouze harmonizačního rázu, sjednocuje se text použitý v aplikační doložce k ISA 700R s textem v těchto aplikačních doložkách.

**Ing. Markéta Jindřišková, FCCA**  
referát metodiky KA ČR

## Řízení kvality u společnosti provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby

Pro název článku jsem si vybral plný název poměrně nového standardu, kterým je ISQC 1. V nedávném období se o jeho aplikaci v podmínkách českých auditorských společností poměrně mnoho diskutovalo, ale nedomnívám se, že obecné povědomí (a to jak o podstatě a účelu standardu, tak i o jednotlivých jeho ustanoveních) je tak vysoké, že by se tento článek zcela minul účinkem. V první části bych rád pohovořil nejprve o účelu standardu a posléze zaujal stanovisko k připomínkovému řízení k aplikační doložce tak, jak bylo zahájeno zveřejněním návrhu aplikační doložky v č. 9/2006 časopisu Auditor.

**Účelem standardu** je stanovit základní principy a postupy pro auditorskou společnost, která je odpovědná za systém řízení kvality auditů a dalších, v názvu standardu vyjmenovaných druhů zakázek. Je zcela jasné, že systém řízení kvality a kvalita každé jednotlivé zakázky jsou dvě zcela odlišné záležitosti. Systém řízení kvality působí svými postupy a nástroji na úroveň jednotlivých zakázek, ale společnosti nezaručuje, že se, ať již z jakýchkoli důvodů, jednotlivá zakázka či skupina zakázek „nepovedou“ a budou v budoucnosti označeny za zakázky, kde se nepostupovalo s řádnou péčí se všemi důsledky, které z toho vyplývají. Systém řízení kvality tedy buduje každá auditorská společnost<sup>1</sup>, aby získala přiměřenou jistotu, že její pracovníci dodržují profes-

ní standardy, regulační a právní požadavky a že vydávané zprávy odpovídají daným okolnostem. Systém řízení kvality sestává ze **zásad**, které by měly směřovat k dosažení účelu standardu a z **postupů** potřebných k implementaci a kontrole dodržování zásad.

V úvodu standardu je řada definic, které dle mého názoru bude zapotřebí podrobit revizi a sesouhlasení s terminologií oficiálního překladu nové směrnice o statutárním auditu. Dochází zde tedy opět k situaci, kterou známe z překladu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Existují dvě sady překladů, kdy jedna je kvalitní, vypracovaná odborníky po dlouhé a mnohdy nesmiřitelné diskusi, zatímco druhá je zpracována jedním či dvěma překladateli – lingvisty a je jen letmo prohlédnuta odborníkem. Problém tak vyvstává například s překladem a zejména s aplikací pojmu „partner“. Tento anglický výraz, který má sice mnoho významů, ale v souvislosti s auditorskou společností by měl být překládán jakožto auditor – společník (nejsem si vědom toho, že by v anglosaském světě mohl být partner „neodborníkem“, byť situace je složitější v tom, že nemusí být auditorem, ale CPA či CA), je v našem textu přeložen jakožto „partner“. V odstavci 6 a) ISQC 1 je „partner odpovědný za zakázku“ tautologicky definován jako „partner nebo jiná osoba ve společnosti, která odpovídá za zakázku... a tam, kde je to vyžadováno (rozuměj regulačními předpisy, což je případ ČR a jejího zákona

<sup>1</sup> „Společnost“ je definována jako samostatný auditor, sdružení auditorů nebo obchodní společnost.

o auditorech) příslušné oprávnění profesního, právního nebo regulačního orgánu“. Zde se kloním k názoru, že „engagement partner“ musí být vždy auditor, který zprávu podepisuje, bez ohledu na to, zda je či není společníkem. Na druhou stranu považuji za nepřipustné, aby odpovědnost za zakázku měl společník, který není auditorem nebo dokonce asistent auditora v pozici „senior manager“ či „manager“.

Obdobně považuji za nezbytné se pokusit objasnit pojem „Engagement Quality Control Reviewer“, tedy „odborník provádějící kontrolu práce na zakázce“. Zde se jedná o osobu, která není součástí týmu provádějícího ověřování či jinou zakázku, ale je plně zapojena do prověrky řízení kvality. Přestože text standardu explicitně neuvádí požadavek „příslušného oprávnění“, lze z logiky věci usoudit, že by ten, kdo prověřuje kvalitu, měl mít srovnatelnou odbornost s tím, kdo zakázku řídí. Mělo by se tedy jednat o auditora – společníka, auditora, který není společníkem, ale působí v dané auditorské společnosti, nebo o auditora jakožto kvalifikovanou externí osobu. Standard také umožňuje vytvoření týmu, který bude prověrku řízení kvality provádět. Zde se mi však zdá, že tento přístup bude adekvátní asi jen pro velké společnosti a obzvláště složité zakázky. V dalším textu předpokládáme, že se vždy jedná o jednotlivce.

Samotnou „prověrku řízení kvality“ popisuje původní standard v odstavcích 60 – 73, respektive novelizovaný standard<sup>2</sup> v odstavcích 60 – 73 písm. l.

Pokusím se seřadit vybraná ustanovení těchto odstavců tak, aby z nich byl jasně patrný cíl, kterého se má dosáhnout.

- 1) Prověrka řízení kvality je z hlediska času prováděna tak, aby ji odborník provádějící kontrolu dokončil ještě **před vydáním zprávy**. Tento požadavek klade velký akcent na průběžnou kontrolu odborníkem, pochopitelně při dodržování principu efektivity prováděného auditu. Při uzavírání smluv s klienty je třeba rovněž pamatovat na to, že zakázka bude dokončena o nějakou dobu později ve srovnání se situací, kdy ISQC 1 nebyl aplikován.
- 2) Prověrka řízení kvality se neprovádí u všech zakázek, ale pouze u těch, které jsou uvedeny v tzv. **Zásadách a postupech prověrky kvality**. V nich jsou povinně uvedeny audity veškerých **kotovaných společností**, a dále pak kritéria pro audity společností nekotovaných. Při určení těchto kritérií by auditorská společnost měla vzít v úvahu:
  - povahu zakázky včetně toho, zda se jedná o záležitost veřejného zájmu;

- zjištěné neobvyklé okolnosti či rizika;
- zda existuje legislativní požadavek provedení prověrky řízení kvality jiný, než uvedený v ISQC 1.

- 3) Společnost by měla určit odborníky provádějící prověrku kvality při respektování odst. 68 – 72, především pak by měla vybrat takové osoby, které:
  - mají odborné předpoklady pro výkon funkce, zejména pokud se jedná o prověrku řízení kvality u auditů závěrek kotovaných společností,
  - mají potřebné zkušenosti a pravomoci (tedy jejich jmenování by mělo být dle mého názoru formalizováno vnitřním pokynem společnosti),
  - nezúčastňují se zakázky jinak, než prověrkou její kvality (konzultace s osobou odpovědnou za zakázku nejsou považovány za porušení tohoto principu, v praxi však bude patrně velmi obtížné posoudit míru „zásahů“ do průběhu zakázky; patrně zásadním kritériem bude rozhodování o průběhu a závěru zakázky, kdy odpovědnost je vždy na odpovědném auditorovi).
- 4) Za velmi obtížné lze považovat vyřešení situace, kdy názor auditora a odborníka pro prověrku řízení kvality se bude lišit. Na tuto možnost pamatuje ustanovení odst. 57 – 59 v části označené „Rozdílnost v názorech“. Veškeré diskuse o rozdílnosti názorů musí být zdokumentovány, musí existovat postup, jak rozdílnost v názorech řešit, včetně možnosti konzultací s dalším odborní-



Vidím, že dozorčí rada vyřešila naši kritiku transparentnosti výroční zprávy poněkud netradičně.

Kresba I. Svoboda

<sup>2</sup> Harmonizační novela ISQC vznikla v důsledku přijetí standardu 230R „Dokumentace auditu“ a ukládala vytvořit systémy řízení kvality v souladu s touto novelou nejpozději od 15. 6. 2006.

kem, včetně profesního nebo regulačního orgánu (v našich podmínkách tedy KA ČR a MF ČR, alespoň do doby ustanovení Rady pro veřejný dohled). Za velmi problematické zde vidím časové hledisko, neb veškeré konzultace jsou velmi časově náročné a již se zde nejedná o dny, jako v případě, kdy problém je řešen na úrovni firmy, ale spíše o týdny.

- 5) Vynořuje se rovněž otázka prověrky řízení kvality v takové společnosti, kde je pouze jediný auditor. Zde zcela jistě nezbyvá nic jiného, než v souladu s ustanovením odst. 72 uzavřít smlouvu s externistou, který má kvalifikaci auditora. Patrně by se mohlo jednat o smlouvu nepojmenovanou dle příslušných obecných ustanovení Obchodního zákoníku, nelze však vyloučit ani jiný vztah, například dohodu o provedení práce, kde předmětem dohody by bylo právě provedení prověrky. Diskusní může být odpovědnost a mlčenlivost. Standard tyto otázky dle mého názoru neřeší, ale tím, že v úvodních ustanoveních uvádí, že „tento standard je nutné interpretovat v souvislosti s částmi A a B Etického kodexu pro auditory, odkazuje na hledání odpovědi v této normě. Odpovědnost je zde třeba chápat jednak jako odpovědnost za řádnou péči poskytovanou v souvislosti s ověřováním, jednak jako morální odpovědnost ke kolegům a celé profesi. Je složité odpovědět na otázku hmotné odpovědnosti, tu by bylo zapotřebí patrně posuzovat dle zdokumentovaných rozporných názorů. V této souvislosti se pak nabízí otázka vhodné formy pojištění té osoby, která bude prověrku kvality jakožto externista provádět. Mlčenlivost pak zcela jasně vyplývá z ustanovení Etického kodexu, části 140.

Rada komory, ale i dozorčí a kárná komise považují ISQC 1 za jeden z velmi důležitých standardů. Standard je z velké části založen na principech, jen v malé míře obsahuje jednoznačná a jasná pravidla (například odpovědný auditor nesmí být zároveň osobou provádějící prověrku řízení kvality atp.). Na tento způsob, jak jsem již mnohokrát psal či hovořil, nejsme zatím příliš zvyklí a zejména máme určité problémy s tím, jak rozlišit, co je ještě v souladu s principem a co již v souladu s principem není. Zkusím uvést příklad.

### **Příklad**

*V roce 2006 společnost AUDIT ALFA měla jedinou zakázku společnosti kotované na burze. Odpovědným auditorem byl Jan Novák, pro něhož tato zakázka byla první zkušeností s účetní závěrkou podle IFRS. Absolvoval veškerá možná školení, ale přesto byl rád,*

*že v týmu měl asistenta Jiřího Konečného, který byl dva roky na praxi v zahraničí a měl tak větší zkušenosti v této oblasti. Nikdo jiný ve firmě neměl s ověřováním účetní závěrky dle IFRS zkušenosti a proto odborník na prověrku řízení kvality byl externista, což pochopitelně zatěžovalo náklady společnosti. V dalším roce se společnosti AUDIT ALFA podařilo získat další zakázku, ve které bylo třeba ověřit konsolidovanou účetní závěrku sestavenou dle IFRS pro společnost kotovanou na burze. Vzhledem k časové náročnosti a souběhu zakázek vedení firmy rozhodlo, že odpovědným auditorem bude Eva Opatrná, do jejího týmu byl zařazen Jiří Konečný. Otázka zní – je možné, aby Jan Novák byl ustaven do pozice „Engagement Quality Control Reviewer“, tedy odborníka na prověrku řízení kvality. Princip, nikoli pravidlo, nacházíme v poslední větě odst. 69? Cituji „...odborník provádějící prověrku řízení kvality u auditu účetní závěrky kotované společnosti musí být osoba s dostatečnou a příslušnou zkušeností a oprávněním působit jako partner odpovědný za auditu účetních závěrek kotovaných společností“. To, jaký je Váš názor na řešení problému, zašlete prosím na kralicek@vse.cz, zajímavé názory budou zveřejněny. Již ze zadání je však zřejmé, že díky neexistenci pravidla se mohou názory, tedy i názory dohlížejících orgánů, lišit.*

Poslední záležitost, kterou bych rád osvětlil, je doplnění standardu tak, aby se žádoucím způsobem sjednotila auditorská praxe, tedy vytvoření aplikační doložky k ISQC 1. Cílem aplikační doložky bylo stanovit minimální požadavky na rozsah nekotovaných společností zařazovaných do prověrky kontroly kvality, a to z obavy, že auditorské společnosti budou minimalizovat kritéria uvedená v čl. 62 a v důsledku toho dojde k ohrožení kvality auditu. Byť jsem byl přítomen na zasedání rady, které rozhodlo o předložení aplikační doložky k připomínkovému řízení (a zde si sypu popel na hlavu), nedomnívám se po dalších úvahách a diskusích, že se jedná o vhodný postup. Je sice pravda, že v prioritách sněmu je uvedeno, že rada má za úkol „vytvořit pomůcku pro auditory k vytváření podmínek pro zajištění kvality auditorské profese (aplikace ISQC 1)“, je ale otázkou, zda právě odklonem od principů k pravidlům, tedy tvorbou aplikační doložky. V okamžiku, kdy píši tyto řádky, nevím, jaké připomínky k aplikační doložce ve stanoveném termínu na komoru dorazily, ale jsem přesvědčen o tom, že aplikační doložka by neměla být schválena zejména proto (že, jak výše uvádím) degraduje principiální uvažování auditorů na dodržování pravidel.

**doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.**  
prezident KA ČR

(pokračování příště)

## Výrobní podniky v řeči čísel

Tématem dnešního čísla časopisu Auditor je audit výrobních podniků. Dříve, než začneme filozofovat na dané téma, by bylo dobré si vyjasnit, o čem vlastně hovoříme. Jaké druhy podniků máme na mysli, jaká konkrétní data o výrobních podnicích v prostředí České republiky jsou dostupná a co z nich vyplývá. Pojdme si nejprve zmapovat terén. Pěkný obrázek oblasti výrobních podniků (neboli „odvětví zpracovatelského průmyslu“) poskytuje Český statistický úřad. Souhrnné údaje za celé odvětví jsou obsaženy v tabulce A. Pouhým pohledem lze okamžitě zaregistrovat některé zřetelné charakteristiky, jako například:

- Vysoký počet podniků – 152 tisíc aktivních subjektů, z toho 25 tisíc osob zapsaných v obchodním rejstříku. Z toho nutně vyplývá velká rozmanitost co do předmětu podnikání, velikosti podniku apod.
- Relativně vysoké hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, resp. zásob – 42 % resp. 16 % z celkové hodnoty aktiv. To je logickým odrazem faktu, že výrobky jsou hmotné a obvykle se vyrábějí z hmotných materiálů na hmotných strojích a v hmotných halách.
- Relativně nízké hodnoty bankovních úvěrů – pouze 10 % celkových aktiv. U výrobních podniků je typické, že své podnikání financují vysokým vlastním kapitálem (obvykle krytí dlouhodobého majetku) a krátkodobými závazky (obvykle krytí krátkodobých aktiv).
- Většina výnosů z prodeje výrobků a služeb – 83 % z celkových výnosů. Nic objektivního, když jde o výrobní podniky. To ovšem znamená, že i větší nákladů je na pořízení materiálu a služeb a tudíž mezi náklady a výnosy neexistuje jednoduchá, přímá a lehce auditovatelná vazba, jako je tomu v případě nákupu a prodeje zboží.

Detailnější pohled na jednotlivá pododvětví nabízí tabulka B. Je zajímavé srovnávat absolutní hodnoty, ale ještě zajímavější je porovnávat relativní procenta mezi jednotlivými pododvětvími. Tak namátkou:

- Dlouhodobý hmotný majetek tvoří 52 % aktiv podniku chemického průmyslu (DG), dvakrát více než u podniku kožedělného (DC). Postavit si chemičku holt stojí hodně peněz.
- Zásoby zpracovatele ropy (DF) tvoří 44 % jeho aktiv, zatímco u výrobce strojů a zařízení to jsou pouhá 3 % (DK). Žádné překvapení, ropa je drahá.
- Naproti tomu osobní náklady zpracovatele ropy (DF) jsou jen 2 %, zatímco u kožedělného podniku (DC) tvoří 28 % celkových výnosů. Prostě výroba kožedělná je povětšinou rukodělná.

Odvětví zpracovatelského průmyslu je zkrátka velmi pestrá směsicí podniků a tak není divu, že při jejich auditech není nouze o překvapení.

**Ing. Michal Štěpán**

Deloitte

**Tabulka A: Souhrnné údaje o zpracovatelském průmyslu ČR**

Rok 2004	Měrná jednotka	Všechny subjekty		Z toho: Práv. a fyz. osoby zapsané v obch. rejstříku	
		Hodnota	Podíl	Hodnota	Podíl
<b>Kategorie D</b>					
<b>Zpracovatelský průmysl</b>					
<b>Průměrný počet aktivních subjektů</b>	jednotky	<b>151 252</b>		<b>25 989</b>	
v tom: počet aktivních subjektů ziskových	jednotky	129 186		18 170	
počet aktivních subjektů ztrátových	jednotky	22 066		7 819	
<b>Počet zaměstnaných osob</b>	tis. osob	<b>1 363</b>		<b>1 148</b>	
v tom: počet aktivních podnikatelů	tis. osob	145		22	
průměrný evidenční počet zaměstnanců	tis. osob	1 202		1 117	
<b>Průměrný počet zaměstnaných osob na jeden podnik</b>	osoby	<b>9</b>		<b>44</b>	
Průměrná měsíční mzda	Kč	16 560		17 022	
<b>Aktiva (majetek) celkem</b>	mil. Kč	<b>1 993 584</b>	<b>100 %</b>	<b>1 913 756</b>	<b>100 %</b>
z toho: dlouhodobý nehmotný majetek	mil. Kč	21 277	1 %	20 221	1 %
dlouhod. hmotný majetek (bez pozemků a ložisek nerostných surovin)	mil. Kč	816 009	41 %	797 357	42 %
pozemky a ložiska nerostných surovin	mil. Kč	41 891	2 %	41 248	2 %
zásoby	mil. Kč	318 364	16 %	307 686	16 %
pohledávky	mil. Kč	582 102	29 %	564 828	30 %
krátkodobý finanční majetek	mil. Kč	153 953	8 %	138 745	7 %
dlouhodobý finanční majetek	mil. Kč	84 439	4 %	84 428	4 %
<b>Pasiva (závazky) celkem</b>	mil. Kč	<b>1 993 584</b>	<b>100 %</b>	<b>1 913 756</b>	<b>100 %</b>
z toho: vlastní kapitál	mil. Kč	937 762	47 %	872 305	46 %
závazky	mil. Kč	746 052	37 %	736 442	38 %
bankovní úvěry a výpomoci	mil. Kč	204 632	10 %	200 768	10 %
<b>Výnosy (příjmy) celkem</b>	mil. Kč	<b>3 028 057</b>	<b>100 %</b>	<b>2 884 468</b>	<b>100 %</b>
z toho: tržby (příjmy) za prodej vlastních výrobků a služeb	mil. Kč	2 514 567	83 %	2 385 474	83 %
tržby (příjmy) za prodej zboží	mil. Kč	268 901	9 %	259 472	9 %
<b>Náklady (výdaje) celkem</b>	mil. Kč	<b>2 892 567</b>	<b>100 %</b>	<b>2 769 810</b>	<b>100 %</b>
z toho: náklady na zboží a služby celkem	mil. Kč	2 197 615	76 %	2 099 834	76 %
náklady na zboží a služby prodané v nezměněném stavu	mil. Kč	262 732	9 %	254 753	9 %
osobní náklady	mil. Kč	337 008	12 %	318 034	11 %
<b>Hospodářský výsledek po zdanění</b>	mil. Kč	<b>135 489</b>		<b>114 659</b>	
<b>Výkony</b>	mil. Kč	<b>2 609 760</b>		<b>2 479 218</b>	
<b>Výkonová spotřeba</b>	mil. Kč	<b>1 955 217</b>		<b>1 885 022</b>	
<b>Účetní přidaná hodnota</b>	mil. Kč	<b>654 543</b>		<b>594 196</b>	
z toho: obchodní marže	mil. Kč	46 109		44 660	
<b>Účetní přidaná hodnota na jednoho pracovníka</b>	tis. Kč	<b>550</b>		<b>537</b>	
<b>Rentabilita úhrnných vložených prostředků (ROA)</b>	%	<b>7</b>		<b>6</b>	
<b>Rentabilita vlastního jmění (ROE)</b>	%	<b>14</b>		<b>13</b>	
<b>Rentabilita tržeb (ROS)</b>	%	<b>5</b>		<b>4</b>	
<b>Rentabilita nákladů</b>	%	<b>5</b>		<b>4</b>	
<b>Nákladovost</b>	%	<b>96</b>		<b>96</b>	
<b>Doba obrátu zásob</b>	dny	<b>39</b>		<b>42</b>	

Zdroj: ČSÚ

Tabulka B: Detailní údaje o zpracovatelském průmyslu České republiky

Rok 2004 (všechny subjekty)	Měrná jednotka	D	DA	DB	DC	DD	DE	DF	DG	DH	DI	DJ	DK	DL	DM	DN
Průměrný počet aktivních subjektů	jednotky	151 252	6 089	12 208	1 040	29 821	10 577	22	1 123	3 119	6 824	36 217	7 757	22 365	1 017	13 073
Počet zaměstnaných osob	tis.os.	1 363	141	103	12	76	62	3	42	75	81	233	152	187	116	80
Průměrný počet zaměstnaných osob na 1 podnik	os	9	23	8	11	3	6	141	37	24	12	6	20	8	114	6
Průměrná měsíční mzda	Kč	16 560	15 384	11 247	11 058	12 484	18 265	25 502	20 131	16 832	17 713	16 901	17 859	16 687	20 176	13 461
Aktiva (majetek) celkem	mil.Kč	1 993 584	243 911	70 773	3 580	49 250	98 168	44 785	144 610	116 787	157 583	300 262	175 887	235 038	289 824	63 126
Hmotný inv. majetek (bez pozemků a ložisek ner. surovin)	mil.Kč	818 009	103 914	32 193	977	22 370	41 808	19 267	75 556	49 921	75 116	103 654	58 030	78 392	132 996	21 815
Pozemky a ložiska nerostných surovin	mil.Kč	41 891	5 046	1 175	64	1 054	1 322	604	3 326	1 887	7 500	6 181	5 019	2 844	4 393	1 477
Zásoby	mil.Kč	297 750	15 789	5 222	7 119	5 561	9 508	19 834	16 035	17 491	25 873	67 785	5 233	64 859	20 304	17 137
Pohledávky	mil.Kč	605 158	21 931	3 914	10 878	12 266	32 303	33 627	39 007	35 918	41 014	96 872	15 468	153 290	20 200	88 470
Vlastní jmění	mil.Kč	937 762	113 851	35 924	1 467	25 562	48 578	22 128	74 209	57 674	89 709	153 300	75 969	92 544	118 404	28 442
Závazky	mil.Kč	746 052	81 719	22 538	1 634	15 772	34 884	20 515	47 724	39 885	44 727	108 089	73 017	106 163	123 929	25 457
Bankovní úvěry a výpomoci	mil.Kč	204 632	34 705	11 043	335	6 739	9 698	936	18 650	15 849	15 337	23 782	18 447	15 291	27 416	6 403
Výnosy (příjmy) celkem	mil.Kč	3 028 057	390 849	86 270	7 214	85 087	130 321	86 699	163 827	187 005	153 453	482 964	247 493	463 635	434 854	108 386
Náklady (výdaje) celkem	mil.Kč	2 892 567	374 774	82 989	7 145	79 225	122 352	85 017	156 651	177 722	141 914	451 897	240 226	448 489	419 053	105 115
Náklady na zboží a služby celkem	mil.Kč	2 197 615	295 373	53 851	4 365	61 898	90 736	78 642	116 524	133 012	95 440	345 706	166 559	353 374	324 480	77 654
Osobní náklady	mil.Kč	337 008	34 279	16 847	1 973	9 983	16 298	1 314	14 007	20 122	21 674	57 279	42 972	46 532	38 664	15 065
Účetní přidaná hodnota	mil.Kč	654 543	71 254	25 692	2 382	21 288	33 889	5 972	37 517	39 670	49 786	112 262	62 218	82 769	83 553	26 291
Hospodářský výsledek po zdanění	mil.Kč	135 489	16 075	3 281	70	5 862	7 969	1 682	7 175	9 283	11 540	31 067	7 267	15 146	15 801	3 271
Zdroj: ČSÚ																
Rok 2004 (všechny subjekty)	D	DA	DB	DC	DD	DE	DF	DG	DH	DI	DJ	DK	DL	DM	DN	
<b>Podíl na celkové hodnotě aktiv</b>																
Hmotný inv. majetek (bez pozemků a ložisek ner. surovin)	41 %	43 %	45 %	27 %	45 %	43 %	43 %	52 %	43 %	48 %	35 %	33 %	33 %	46 %	35 %	
Pozemky a ložiska nerostných surovin	2 %	2 %	2 %	2 %	2 %	1 %	1 %	2 %	2 %	5 %	2 %	3 %	1 %	2 %	2 %	
Zásoby	15 %	6 %	7 %	pozn.	11 %	10 %	44 %	11 %	15 %	16 %	23 %	3 %	28 %	7 %	27 %	
Pohledávky	30 %	9 %	6 %	pozn.	25 %	33 %	75 %	27 %	31 %	26 %	32 %	9 %	65 %	7 %	pozn.	
Vlastní jmění	47 %	47 %	51 %	41 %	52 %	49 %	49 %	51 %	49 %	57 %	51 %	43 %	39 %	41 %	45 %	
Závazky	37 %	34 %	32 %	46 %	32 %	36 %	46 %	33 %	34 %	28 %	36 %	42 %	45 %	43 %	40 %	
Bankovní úvěry a výpomoci	10 %	14 %	16 %	9 %	14 %	10 %	2 %	13 %	14 %	10 %	8 %	10 %	7 %	9 %	10 %	
<b>Podíl na celkové hodnotě výnosů</b>																
Náklady na zboží a služby celkem	76 %	79 %	65 %	61 %	78 %	74 %	93 %	74 %	75 %	67 %	77 %	69 %	79 %	77 %	74 %	
Osobní náklady	12 %	9 %	20 %	28 %	13 %	13 %	2 %	9 %	11 %	15 %	13 %	18 %	10 %	9 %	14 %	
Účetní přidaná hodnota	23 %	19 %	31 %	33 %	27 %	28 %	7 %	24 %	22 %	35 %	25 %	26 %	18 %	20 %	25 %	
Hospodářský výsledek po zdanění	4 %	4 %	4 %	1 %	7 %	6 %	2 %	4 %	5 %	8 %	6 %	3 %	3 %	4 %	3 %	

**Legenda:**

- D Zpracovatelský průmysl celkem DD Dřevozpracující průmysl DH Gumárenský a plastický průmysl  
DA Průmysl potravinářský a tabákový DE Papirenský a polygrafický průmysl, vydavatelská činnost DI Průmysl skla, keramiky, stavebních hmot  
DB Textilní a oděvní průmysl DF Koksování, rafinérské zpracování ropy DJ Výroba kovů a kovárenských výrobků  
DC Kožedělný průmysl DG Chemický a farmaceutický průmysl

Pozn: Z přepočtu údajů ČSÚ vyplývá podíl přesahující 100 %. Tuto skutečnost nelze bez znalosti dalších informací interpretovat.



## Dobrodružství jménem audit výrobního podniku

Co lze napsat na téma audit výrobních podniků, aby to bylo jinému čtenáři – auditorovi k něčemu dobré? Nějaký báječný auditní program? Kde ho vzít, když co podnik, to unikát. Nebo rozebrat na třech stránkách nějakou superspeciální auditorskou záležitost? K čemu se zabývat věcí, se kterou se setká maximálně jeden ze sta auditorů, a to jen když má velkou smůlu.

Nemá smysl pokoušet se rozdávat akademické rozumy a rádoby univerzální návody na řešení různých situací. Žádné takové nejsou. Bystrý auditor si umí poradit s problémy, pokud si uvědomí, jaké problémy mohou existovat. A na to je nejlepší vylovit z paměti různé příběhy, situace a historky, kterých byl člověk sám (či jeho kolegové) aktérem při dobrodružství jménem audit výrobního podniku.

### Majetek, majetek a zase majetek...

Výrobní podniky mají své kouzlo. Jsou hmotné. Tovární haly, běžící stroje, dvůr plný výrobků. Možno si prohlédnout, možno si sáhnout. Srozumitelné i laikovi. Okouzlení první návštěvy však může rychle přejít v auditorský bolehlav.

Tak začněme třeba odpisy. Polovinu strojů mají plně odepsaných, ale vesele na nich vyrábí dál – to nevypadá na dobře nastavené doby odepisování. Pravidelně po pěti letech prodávají ojetá auta do bazaru – to by asi chtělo počítat odpisy s reziduální hodnotou. Posílají soustruhy do šrotu po uplynutí předepsané počtu strojohodin – neměli by používat výkonové odpisy namísto časových? Namísto nákupu nových mašin prodlužují životnost těch starých nestálými opravami – ale přehodnocovat dobu odepisování nikoho nenapadne. Testování odpisů není o mechanickém přepočtu. Mnohem důležitější je posoudit, jestli způsob a doba odepisování dává vůbec smysl. Je to možná ten nejzásadnější účetní odhad použitý v závěrce a navíc se každá chyba za ta léta nakumuluje.

Co opravné položky? Tam v rohu haly jsem viděl nějakou zaprášenou linku – budu tu fabriku muset asi s někým projít. Co ta nová poloautomatická pec, už tři roky ji zprovozňují, reklamační lhůty dávno proběhly a ona stále neběží – to jsem zvědav, co mi k tomu řeknou technici. A s finančním ředitelem taky budu muset mluvit, co udělají s tou svojí kotelnou, když se chystají připojit na městský teplovod – ještě že jsem se to dočetl v zápisech jednání vedení. Je to jako skládačka a stejně nikdy nemám jistotu, že se dozvím všechno. No nic, budu se prostě ptát a pak si v prohlášení vedení nechám potvrdit, že mi řekli o všech svých záměrech a skutečnostech, které by mohly být relevantní pro ocenění majetku.

Stalo se...

- *Dobrý den, pane řediteli. Tak jsem mezi vaším majetkem našel nějakou ubytovnu v zůstatkové hodnotě 10 milionů.*
- *No jo. To je naše noční můra. Je to vybydlené, střechou teče, honí nás stavební úřad, že to ohrožuje chodce, není to k ničemu.*
- *Tak to by asi chtělo opravnou položku. Ať tu hodnotu snížíme.*
- *Pane auditore, to by nám moc pomohlo. Víte, on to totiž za těch deset milionů nechtěl nikdo koupit!*

Tak co dál? Aktivace. Nástrojárna vyrábí náhradní díly pro stroje, stavební divize montuje novou skladovou halu. Výrobní podniky jsou šampiony na pořízení dlouhodobého majetku svépomocí. Technicky to umí, koneckonců se tím živí. Ale s účetní dokumentací to je slabší. Nemají pořádnou evidenci ani kalkulaci nákladů, které na pořízení majetku vynaložili. Tvrdí, že opravují záchodky, a přitom si k nim přistaví umývárny, kuřárnu a kantýnu. Táhle staví novou expeditci, použili půlku materiálu ze staré, ale nikoho nenapadlo to aktivovat do pořizovací ceny. A ten komín, co mají pořad v registru majetku, už zbourali před deseti lety, když přešli z uhlí na plyn. Žádné kontrolní mechanismy, každý rok něco vyplave. To vypadá na pěkně rizikovou oblast.

No a pak ty jejich speciality. Mají ten nový mlýn na drcení vápence. Celý mlýn je na dvacet let, ale ty drahé válce vydrží maximálně pět roků. Zařadili to jako jednu položku majetku, přitom mnohem smysluplnější by bylo rozdělit to na komponenty a každý zařadit a odepisovat zvlášť. Možná by to bylo trochu složitější z daňového pohledu, ale to je řešitelné. Nebo ty jejich formy na odlévání plastů. Každá vydrží 100 odliteků a pak jde do šrotu. Což o to, odepisují je výkonově, 1 % ceny za každý odlitek. Ovšem pozapomněli, že třetinu forem nakoupili už použitých, takže 100 odliteků už na nich neudělají.



Asi na ověření majetku téhle fabriky strávíme podstatně víc času, než minulý týden na auditu toho velkoobchodu s kosmetikou. No, naštěstí to bude rozumná investice, většinu toho majetku tady budou mít ještě za pět let, tak se vyplatí to vyčistit hned první rok, ať na mne v příštích letech auditu nevyhlásí další kostlivci ze skříně.

*Některá odvětví výroby mají svá kulturní specifika. Například subdodavatelé pro automobilový průmysl. Jsou úzce navázáni na jednu automobilku, pro ni vyrábí díly dle přesných specifikací. Automobilka jim k tomu dodá stroje, formy, nástroje. Ale co to je za majetek z pohledu subdodavatele? Nakoupený? Pronajatý? Ve správě pro třetí osobu? Smlouva to neřeší, dokumentace není, nic se za to separátně neplatí (což ale ještě nic neznamená). To vyžaduje od auditora kreativní přístup, třeba zkusit použít konfirmační dopis k ověření vlastnictví dlouhodobého majetku.*

### Zásoby: hurá, jede se na rodinný výlet

Není vděčnějšího tématu pro zábavné historky než návštěva inventury. To bývá občas taková malá šachová partie mezi auditorem a skladníky, kdo koho přechytračí. Ne že by chtěli podvádět. Ale to víte, je neděle dopoledne, venku je zima, doma čeká na stole kachna se zelím, tak skladníci koukají, aby už byli pryč. A do toho auditori.

Tak co tu mám na seznamu? Bleskojistky – proboha, co to je a jak poznám, že mi neukazují něco úplně jiného? Železné trubky – už vidím ty záměny, když jsou v různých průměrech od 5,6 do 7,2 centimetrů. Elektrokabely – to mají namotané na těch velkých bubnech, jak mi loni tvrdili, že to přeměřují pomocí toho elektrického měřicího zařízení a že prý naměřili 536,2 metru, přesně tolik jako mají v evidenci. Až na to, že

ten jejich přístroj měří pouze s přesností celých metrů. Prací prášky v pytlích po 5 kg – to budou určitě počítat po celých paletách, tak pozor na to, kolik pytlů je na jedné paletě. Před lety jsem zažil, že výrobce skládal podobné věci na palety dvojnásobným způsobem, takže paleta mohla mít buď 142 nebo 158 pytlů. No a nakonec zásoba koksu na celou zimu – tak to jsem zvědav jestli konečně letos přivou ty specialisty, co tu hromadu zaměří a spočítají její objem a hmotnost. Problém je, že mají od letoška hodně zboží v konsignačních skladech u zákazníků. To si budu muset dobře rozmyslet. Budu spoléhat pouze na konfirmační dopisy? Asi by bylo dobré zvážit, do jaké míry za ty zásoby zákazník odpovídá. Anebo budu chtít nějaké ujištění o tom, jak tam dělají inventury? Budu to chtít sám vidět, anebo požádám o nějakou speciální zprávu auditora toho zákazníka? A vůbec – nehrozí riziko, že některé z těch zásob, co leží u zákazníka, už jsou vlastně prodané? To bude chtít prostudovat, co říkají prodejní smlouvy.

*Stalo se...*

*Nový asistent auditora, čerstvě po škole, poprvé v životě na inventuře zásob a hned sám. Vidí, že inventurní komise pobíhají po skladu s vytištěnými sestavami včetně údajů o množství zásob dle účetní evidence. Okamžitě přikáže zastavit inventuru a svolat všechny komise. Když jsou všichni okolo něho, sebere jim sestavy a povídá: „Máte tady nůžky?“ Poté, co je dostane, mlčky nekompromisně odstříhne údaje o množství a vrátí sestavy zkoprnělým inventurníkům se slovy: „Tak! A teď můžete počítat!“*

Kalkulace oceňování zásob vlastní výroby. Výrobky, polotovary, nedokončená výroba. Vedlejší produkty, meziprodukty co vstupují zpět do procesu, odpady a technologické ztráty. Přímé náklady, nepřímé náklady, připočítávaná reжіe. Asi nezbyde, než oprášit znalosti manažerského účetnictví a kalkulací. Dejme tomu, že s posouzením vlastní metody se dokážu vypořádat. Ale co ověření reálného použití těchto kalkulací? Odkud berou jednotlivé jednicové náklady – z průměrných loňských nákladů? Ale co když letošní průměry jsou významně odlišné? Stačí mi ověřit kalkulace tří výrobků, když celkově jich mají dvěstěpadesát? A vůbec, jak to budu dělat? Ty kalkulace dělají v tom jejich novém systému, ne jako dřív v Excelu – budou vůbec schopni mi ty kalkulace vyjet ven, abych si je mohl přepočítat? Nepotřebuji se víc zaměřit na vnitřní kontroly v oblasti kalkulací? Třeba bych mohl ty kontroly otestovat a spoléhat na ně.

No a dlouhodobé kontrakty. Stavební firma, třicet rozpracovaných zakázek za několik desítek milionů korun. Výnosy fakturují podle smlouvy, náklady účtují podle došlých faktur a na konci roku mají tu svojí tabulku, kde propočítávají zůstatek nedokončené výroby. Čís-



la do nich pětkrát přepisují, mezitím něco dalšího doúčtují, takže jim pak ta tabulka nesedí na účetnictví, i když tvrdí, že ještě před týdnem, když to počítali, tak to sedělo. Tabulku rozpracovanosti připravují v účtárně od stolu, očekávané celkové náklady na dokončení sbírají telefonem od jednotlivých stavbyvedoucích. Tohle auditovat, to bude lahůdka. Nejlepší bude v předběžném auditu zjistit, jestli ten způsob výpočtu je vůbec správný a spolehlivý, a ve finále pak vybrat dostatečný vzorek zakázek a na nich to detailně propočítat. A všechny celkové částky, co mají vázat na nějaké podpůrné evidence, na ně pečlivě odsouhlasit. Ještěže neúčtují podle IFRS, kde se dlouhodobé kontrakty počítají ještě výrazně jinak.

*Strojírenské či stavební firmy mívají často pár velkých zakázek trvajících i několik let. V průběhu zakázky dochází k neplánovaným navýšením nákladů a vypadá to, že namísto původně zamýšleného zisku bude zakázka ztrátová. A pak začíná tancování – bude ztrátová nebo ne? Kolik jsou zbývající očekávané náklady dokončení zakázky? Kolik z vícenákladů uhradí klient a kolik ponese firma? Jaká je pravděpodobnost, že se dohodneme na úpravě ceny? Jak se vypořádáme s tím, že zákazník hrozí žalobou? Důkazní informace jsou omezené – ověřovací dopis vedení nechce poslat (už takhle se hádají), zápisy z jednání nejsou (probíhají osobně, ale na papír ani jedna strana přirozeně nechce nic dát). Jediný, kdo zná aktuální stav, je druhý jednatel společnosti, který sedí v mateřské firmě v Německu. A mnoho dalších otázek, které musí auditor řešit. To není oblast, kterou lze svěřit nezkušenému asistentovi. A i tak pro některé informace nebudu mít jinou důkazní informaci, než názor managementu, takže musí být zahrnuty do prohlášení vedení k auditu.*

### Rezervy a dohady – půjčte mi křišťálovou kouli

Provozovat výrobní podnik je běh na dlouhou trať. Řada dnešních rozhodnutí a kroků bude ovlivňovat činnost podniku po mnoho dalších let. A dopady těchto rozhodnutí a kroků nemusí být v daném okamžiku prozatím přesně známy, takže vyžadují tvorbu různých rezerv či dohadných položek.

Tak například rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Pomiňme účetní aspekty i skutečnost, že to vlastně není pravá rezerva (a například IFRS ji výslovně zapovídá a vyžaduje jiné účetní řešení). I audit rezervy na opravy dlouhodobého majetku není prost komplikovaných otázek. Jak se vypořádat se skutečností, že polovinu oprav, na které v minulosti dělali rezervy, nakonec vůbec neuskutečnili? Jak kvalitní je podpůrná dokumentace výpočtu nákladů očekávané opravy? Vychází ten výpočet z aktuálních a realistických



cen? A co fakt, že nakonec zaúčtovali částku o několik milionů jinou, než kolik spočítali technici (a čím to, že jejich celkový letošní hospodářský výsledek přesně odpovídá plánu, což byla podmínka výplaty odměn vedení)?

Výrobní podniky obvykle odpovídají za kvalitu svých výrobků. A pokud se jedná o výrobky trvanlivé, tak i tato odpovědnost či poskytovaná záruka bývá dlouhá. Kupujete si střešní krytinu? Dostanete garanci 30 let. Takže tu je nutnost účtovat rezervu na záruční opravy (výměny, slevy atd.). Začneme tvorbou rezervy. Vyrábí tu krytinu teprve pět let, zatím tedy nemají prakticky žádnou historii škod – jak tedy určit procento tvorby? Říkají, že používají stejné procento, jako jejich mateřská společnost, která s tím má několik desítek let zkušeností. No jo, ale to jsou Italové. Můžou mít lépe zvládnutou technologii, takže nevyrábí tolik kazových výrobků. A co počasí? V Itálii to bude asi jiné než v Čechách – vadí té krytině spíš slunce anebo déšť a sníh? Je rozumné se domnívat, že to procento mateřské společnosti lze použít i u místní dceřiné společnosti? A co rozpouštění rezervy? Rozpouštějí ji tak, že ji snižují o částku skutečně vynaložených nákladů. Je to rozumné? Co když skutečné náklady budou významně odlišné od předpokládaných. To pak za pár let můžou mít obrovskou rezervu, která nemá opodstatnění, anebo naopak skoro celou rezervu spotřebovanou.

*Pozor na matematiku a záludnosti selského rozumu. Firma poskytuje záruku bezplatných oprav svých výrobků po dobu 1 roku od data jejich prodeje. Prodeje v průběhu roku jsou dlouhodobě konstantní. Průměrné roční náklady vynaložené na záruční opravy jsou též dlouhodobě konstantní a činí 4 miliony korun. Kolik by měl být zůstatek rezervy na záruční opravy k datu účetní závěrky? (Správnou odpověď naleznete na konci tohoto článku.)*

Dohadné položky oproti rezervám vypadají jako mnohem méně problematická oblast. Nebývá problém spočítat danou částku, ale bývá mnohem větší problém identifikovat, že vůbec nějaká položka má být účtována. Některé výrobní firmy (typicky větší stavební či strojírenské podniky) mívají vícero divizí, které jsou

poměrně decentralizované, samostatně objednávají a přijímají nákupy zásob a služeb. Na konci roku centrální účtárna opakovaně vyzývá jednotlivé divize, aby oznámily položky přijatých plnění, na které dosud nebyly přijaty faktury. A tyto informace přijdou (v lepším případě) až týden po dokončení účetní závěrky anebo (v horším případě) nepřijdou vůbec a příslušné faktury jsou divizí zaúčtovány potichu až do následujícího roku.

*Stalo se...*

- *Dobrý den, pane auditore. Tak jste měl pravdu, ta faktura, co jsme zaúčtovali do nákladů v prosinci letošního roku, opravdu patří až do roku příštího.*
- *Dobrý den, pane řediteli. To jsem rád, že jsem s tou fakturou měl pravdu. Ale víte, já ještě nejsem auditor, zatím jen asistent.*
- *Ale já vím, že tomu účetnictví rozumíte. Poradte, jak to máme s tou fakturou vyřešit.*
- *No to je jednoduché. Zaúčtujte podvojně. Dal náklady v letošním roce a Má dáti náklady v roce příštím.*

### A kde je hospodářský výsledek?

Mám zauditovat výsledovku výrobního podniku? Tak to můžu rovnou zapomenout na nějaké jednoduché analytické testy typu náklady krát marže rovná se výnosy. To není velkoobchod koupím–prodám. Výnosy a náklady si žijí svým hodně nezávislým životem. Odpisy majetku běží dál ať už výroba jede naplno nebo na půl plynu, pracovníci berou mzdu ať už stojí u strojů nebo poklízí z nedostatku práce dvorek. Možná ještě tak materiálové náklady trochu korelují s výnosy, ale to je asi všechno. Asi nezbyvá než výnosy i náklady ověřit “samostatně”. To neznamená, že nelze analytické testy vymyslet. Jestli vyrábí deset standardních výrobků pro omezený okruh zákazníků, mohla by existovat spolehlivá a nezávislá informace o objemu prodeje i cenách. Možná i řada nákladových druhů bude mít své jasné nezávislé “řídící faktory”, které určují jejich výši. Každopádně jakýkoliv analytický test bude muset být šitý na míru konkrétního podniku. Vyplatí se o tom popřemýšlet v průběhu plánování auditu a pohovořit o tom třeba s finančním ředitelem, možná mne sám přivede na zajímavou myšlenku.

Určitě ale bude potřeba vyjasnit si co nejdříve základní otázky účtování výnosů. Mám jasno kdy vlastně dochází k prodeji? Vyrábí a dodávají celá strojí zařízení, zakázka je rozdělena do dílčích dodávek, fakturace se odvozuje spíše od potřeb financování než od skutečného průběhu dodávek. Jaké jsou vůbec dodací podmínky? Používají nějaké standardní nebo si to domlouvají individuálně v jednotlivých smlouvách? V kterém okamžiku lze prohlásit, že došlo k převodu všech významných rizik a přínosů? A nemůže se později ještě něco dít s cenou?

*Výrobní podniky, které jsou součástí různých řetězců, mohou mít dlouhodobé obchodní vztahy s klíčovými dodavateli či odběrateli. Z těchto vztahů (úmyslně neříkám smluv) mohou vznikat nároky na různé objemové či jiné slevy či další úpravy cen, a to nejen v okamžiku prodeje, ale třeba i zpětně. Například výrobci automobilových dílů jsou pod neustálým cenovým tlakem ze strany automobilek, které odebírají jejich díly. Není výjimkou, že automobilky dotlačí dodavatele k poskytnutí slevy, a to třeba zpětně za celé účetní období. Je třeba porozumět nuancím obchodní praxe běžné v daném odvětví, podívat se na to, co se stalo v předchozích několika obdobích a prodiskutovat s vedením firmy, co se ještě může stát v souvislosti s právě skončeným účetním obdobím.*

A nelze zapomenout na zaměstnance. Výrobní firma obvykle rovná se hodně zaměstnanců. To může být možná výhoda. Jestli je jich hodně, asi mají nějaké standardní mzdové tarify, možná mají kolektivní smlouvu, ve které si vymohli konkrétní procento zvýšení platů oproti loňskému roku. A zjistit letošní i loňský počet zaměstnanců není složité, takže možná ty mzdy půjdou dobře otestovat analyticky. Na druhou stranu je potřeba dát si pozor na jiné věci. Odbory si možná vymohly řadu výhod pro zaměstnance, plnění z nějakých fondů, možná dokonce i nějaké dlouhodobé výhody (nestandardní odstupné, věrnostní odměny, odměny při odchodu do důchodu apod.). Z toho by mohla koukat potřeba nějaké rezervy. A podobně rezerva na dovolenou – počítají ji vůbec a jak? Při tom počtu zaměstnanců to může být slušná částka.

*Některé účetní problémy výrobních podniků jsou poněkud morbidní. Ve stavebních firmách či podnicích těžkého strojírenství dochází nezdědky k vážným úrazům, někdy i končícím smrtí. Ne vždy se zaměstnavateli podaří se vyvinutí a ne vždy odškodné přiznané poškozenému kryje plně uzavřená firemní pojistka. A tak někteří zaměstnavatelé mají pár zaměstnanců, bývalých zaměstnanců či jejich vdov nebo sirotek, kterým platí renty. Jednotlivé měsíční částky nebývají zásadní. Ale ono takových 30 tisíc korun měsíčně, když se má platit například 35 let (dosažení důchodového věku apod.) najednou představuje více než 12 milionů korun závazku, na který by měla být vytvořena rezerva. Současná hodnota takového závazku se díky diskontování a započtení mortality poněkud sníží, ale i tak je to hezkých pár milionů, které by měly být zaúčtovány do nákladů v okamžiku, kdy došlo k úrazu (resp. zaměstnavateli byla přisouzena povinnost platby renty). To bývá pro takového zaměstnavatele velké překvapení. A taky někdy oříšek – přiznejme si, kdo umí pracovat s úmrtnostními tabulkami?*

## A taky ještě...

Fabrika rovná se ekologie. Tady byla textilní výroba už před první světovou válkou, látky se tu barví od roku padesát dva. Ty kaly už do toho svého rybníka od poloviny devadesátých let nevypouštějí. Celková rozloha závodu jsou tři hektary, žádný ekologický audit nemají a nikdo netuší, co všechno v té zemi je, kolik by stálo to sanovat a jaké jim hrozí riziko, že to budou muset skutečně udělat. Navíc jim občas něco uteče do místní kanalizace a každou chvíli dostanou pokutu od odboru životního prostředí. A protože mají teplárnu, dostali emisní povolenky, ale finanční ředitel přiznal, že netuší, jak o nich účtovat.

Jako řada výrobních podniků také nakupují materiály ze zahraničí. Před časem se báli kurzových pohybů, tak jim někdo poradil nakoupit si deriváty. Něco z toho pořád drží, finanční ředitel si myslí, že to nemá žádnou významnou hodnotu, navíc to prý drží kvůli zajištění, takže by to stejně neovlivnilo hospodářský výsledek, tak o tom ani neúčtují. Jestli to je jednoduchý měnový forward, tak snad jako auditor zvládnou posoudit, jestli to může být významné. Ale pokud to je něco jiného, tak si musí sehnat profesionální ocenění, jinak se obávám, že to hrozí výhradou v auditorské zprávě. A já bych se měl možná také poohlédnout po někom, kdo derivátům rozumí, aby mi pomohl posoudit, zdali to jejich ocenění, případně výpočet efektivity zajištění, vypadá rozumně.

*Pozor na slepé spoléhání se na odborná ocenění derivátů. Podnik si nechá derivát ocenit bankou (se kterou má daný derivátový vztah sjednan), banka mu oznámí, že derivát má kladnou hodnotu 2 miliony korun a tak podnik daný derivát v této hodnotě zaúčtuje proti výnosům. Pak přijde auditor a protože s deriváty se zatím moc nesetkal, pozorně si přečte celý dokument obdržený od banky. A na jeho konci, drobným písmem, se dočte, že banka při ocenění derivátu postupovala s patřičnou péčí, nicméně vypočtená hodnota derivátu je pouze informativní a banka neručí za použití této hodnoty pro různé specifické účely, jako například účtování. A pak si auditor přečte ještě jednu nenápadnou větu, která říká, že ocenění bylo provedeno z pohledu banky. Tedy kladná hodnota derivátu znamená zisk pro banku a ztrátu pro klienta. Jinými slovy hodnota derivátu pro podnik je záporná a místo dvou milionů korun do výnosů se měly účtovat 2 miliony korun do nákladů!*

## Epilog: Jak se stát opravdovým expertem

Obecně bývají vedoucí pracovníci výrobních klientů vůči auditorům poměrně vstřícní a tolerantní. Neočekávají, že auditor je inženýr-strojař, který pozná každou mašinu v nástrojárně. Naopak rádi člověka provedou svojí fabrikou a s pýchou předvedou každou část výroby. Přes-



to je jedna věc pro auditora důležitá, aby byl „přijat do klubu“. Je nutno ovládat příslušný žargon.

- Jdete auditovat chemičku – víte, co je fakule?
- Jdete auditovat stavební firmu - víte, co je pozastávka?
- Jdete auditovat výrobce léků – víte, co to jsou generika?
- Jdete auditovat výrobce komínových těles – víte, co je krakorcová deska?
- Jdete auditovat železářnu – víte, co je legovaná ocel s velkou prokalitelností?

Až na výrobního ředitele nenápadně vysypete dva tři správné výrazy, uvidíte, jak se rozzáří a jak vám audit hladce poběží. A též vám od té chvíle začnou chodit pozvánky na firemní společenské akce, vánoční večírky, burčákové slavnosti...

A jak to bylo s tou rezervou na záruční opravy?

*Správná odpověď na otázku výše rezervy na záruční opravy činí 2 miliony korun. Prodeje se uskutečňují v průběhu běžného roku, tudíž část záruční doby (a souvisejících záručních oprav) probíhá již v průběhu roku prodeje a pouze část v roce následujícím. Jsou-li prodeje rovnoměrně rozloženy v průběhu roku, potom v průměru z záručních oprav vyplývajících z prodejů běžného roku je uskutečněna v běžném roce a v roce následujícím. Tudíž i zůstatek rezervy ke konci roku (zobrazující zbývající očekávaná plnění z uskutečněných prodejů) činí pouze 1/2 ročního objemu plnění.*

*Pozn: Totéž funguje i u delších záručních dob. Např. pokud je záruční doba 4 roky a průměrné roční náklady 3 miliony korun, pak zůstatek rezervy činí 6 milionů korun  $(4 * 1/2 * 3)$ . Lze si ověřit nasčítáním zbytkových záručních dob jednotlivých ročních prodejů a jejich vynásobením průměrnými ročními náklady na opravy  $[(7/8 + 5/8 + 3/8 + 1/8) * 3]$*

**Ing. Michal Štěpán**

Deloitte

## Rozhovor s ing. Stanislavem Staňkem ze společnosti Deloitte

# Auditovat výrobní podniky mne prostě baví

Někteří auditoři mají ve svém portfoliu klienty z různých odvětví a čerpají z variability zkušeností poskytovaných širokým záběrem auditů. Jiní auditoři, kterým to umožňuje okolností, se soustředí na audity firem vybraného odvětví a čerpají z hloubky znalostí specifik tohoto odvětví. Mezi osobami, které se takovýmto způsobem dlouhodobě zaměřují na oblast auditu výrobních podniků patří **Stanislav Staňek**, partner společnosti Deloitte a člen dozorčí komise KA ČR.



***Řada lidí včetně některých auditorů má pocit, že jsou specializované audity, jako například audity bank, pojišťoven či telekomunikačních firem, které vyžadují zvláštní znalosti a zkušenost. A pak jsou "obyčejné" audity, jako například audity výrobních podniků, které žádné zvláštní znalosti a zkušenosti nevyžadují. Zastáváte stejný názor?***

S velkými výhradami. Správně říkáte, že je to o pocitu. Většina z nás má účet v bance, hypotéku nebo životní pojištění. Ale obvykle z těchto zkušeností nedospíváme k názoru, že rozumíme oblasti finančních institucí natolik, abychom si je troufli auditovat. Ale v oblasti auditu výrobních podniků to kupodivu bývá naopak. Protože jsme běžnými uživateli jejich produktů, míváme pocit, že za procesem jejich výroby není nic tak zvláštního, abychom si to nedokázali přestavit a pochopit pouhým "selským rozumem".

***Ale proč to tak je?***

Možná to je mírou uchopitelnosti. Finanční instituce či telekomunikace jsou velmi nehmotné činnosti, založené na tajemných oborech jako matematika a fyzika. Jejich produkty sice používáme, ale vlastně moc nerozumíme jak fungují. Proto vůči

nim a tím pádem i celému oboru cítíme respekt. Oproti tomu výrobní podniky se zabývají velice hmatatelnou činností. Vytváří výrobky, které si lze prohlédnout, ohmatat, rozebrat. Produkty výrobních podniků se nám tím pádem jeví jako mnohem pochopitelnější a tento pocit přenášíme na celý obor.

***To znám. Stavěl jsem dům, tak snad porozumím stavebnictví. Umím si opravit auto, tak si přeci dovedu představit automobilovou výrobu.***

Přesně tak. Šikovné české ručičky. Ale problém v principu není v míře znalostí nutných k auditu určité firmy. Samozřejmě souhlasím, že porozumět většině výrobních firem (alespoň do míry nutné pro jejich audit) je objektivně jednodušší a vyžaduje obvykle méně specializovaných znalostí, než v případě banky. Problém je v tom pocitu. V tom, že u výrobních podniků můžeme snadno podlehnout mylnému dojmu, že vlastně nepotřebujeme žádné další odborné znalosti či zkušenosti pro jejich audit. Právě ona relativní srozumitelnost a domnělá pochopitelnost výroby vede k nebezpečí, že se do takového auditu vrhneme a dokončíme ho, aniž si vůbec všimneme, že jsme zcela opomněli některé

zásadní specifické aspekty ovlivňující věrnost obrazu poskytovaného účetní závěrkou námi auditovaného podniku.

***Tak jaké specifické aspekty tedy lze nalézt u auditu výrobních podniků?***

V první řadě je to samotná definice výrobního podniku. Výrobním podnikem je výrobce nákladních automobilů i továrna na manžetové konflíky, stavební firma i cukrárna, chemický závod i místní pila, železárna i výrobce pilulek proti kašli. Právě ta obrovská šíře a různorodost je první výraznou charakteristikou výrobních podniků. Neexistuje jednotný návod jak auditovat výrobní podnik. Každý obor je jiný, každý vyžaduje velmi odlišné auditorské postupy. Auditovat výrobní podnik v určitém oboru obvykle znamená nutnost připravit si specifický auditorský program relevantní pro tento obor či dokonce konkrétní podnik.

Dalším aspektem je technologie výroby. Výrobní proces je většinou značně složitý systém – množství materiálových a jiných vstupů, mnohonásobné zpracování, meziprodukty, polotovary, výrobky i odpady, technologické ztráty i neplánované zmetky a podobně. Auditor v naprosté většině nemá detailní znalost tohoto technologického procesu, a ani to není potřeba. Nutné je, aby porozuměl alespoň těm aspektům, které jsou důležité pro správné zobrazení v účetní závěrce. Ale jak poznat, které aspekty jsou či mohou být důležité, když tomu procesu detailně nerozumím? Je to trochu začarovaný kruh. Bylo by dobré detailně porozumět výrobnímu procesu, abych se dozvěděl, kterým oblastem detailně rozumět nemusím. Právě tento atribut auditu výrobních podniků – schopnost i s omezenou znalostí podstaty

výrobního procesu správně vyhodnotit, zdali jsem již dosáhl právě té úrovně porozumění nutné pro audit – vyžaduje vysokou míru profesního úsudku a dlouhodobé zkušenosti.

***Dobře, ale zatím jsme vůbec nezminili účetní závěrku.***

Těž vlastní účetní závěrka výrobního podniku mívá své charakteristické rysy. Typický výrobní podnik má relativně „velkou“ rozvahu oproti výsledovce. Výroba potřebuje řadu výrobních prostředků (dlouhodobého majetku) a hmotných vstupů (zásoby materiálu). Chvilu trvá, než se výrobky prodají (zásoby výrobků) a než zákazníci zaplatí (pohledávky). Výroba vyžaduje financování obchodním či bankovním úvěrem (závazky či úvěry). Řada podniků, zejména těch, které existují již delší dobu, mívá též poměrně velké vlastní jmění. Nejsou výjimkou podniky, jejichž celková aktiva (či dokonce čisté vlastního jmění) jsou větší, než celkový roční objem tržeb. Dalším rysem účetní závěrky je množství položek, které se vyskytují v rozvaze a výsledovce. Když si vezmete výkazy takové obchodní firmy, zjistíte, že jsou obvykle poměrně krátké. Obchodní firma mívá několik nominálně významných položek (náklady a výnosy za prodej zboží, pohledávky, závazky, zásoby a peníze), ale celé bloky rozvahy či výsledovky jsou buď prázdné nebo naplněné nevýznamnými položkami. Těž některé okruhy činnosti obchodní firmy jsou z pohledu auditu často nevýznamné. Významným procesem je nákup a prodej a řízení zásob. Ale procesy v oblasti dlouhodobého majetku (když sklady i dopravu nakupují externě), mzdových nákladů (když se jedná o velkoobchod) či finančních prostředků (když pracují jen s běžným bankovním kontokorentním účtem) můžou být pro auditora v podstatě zanedbatelné.

Oproti tomu u výrobního podniku bývají významné prakticky všech-

ny procesy, každému je nutno porozumět a každý naplňuje řadou položek nějakou část rozvahy či výsledovky. Výkazy výrobního podniku jsou pak obvykle „dlouhé a zaplněné“, téměř na každém řádku je nějaké číslo a většinou z nich je potřeba se v rámci auditu zabývat. Navíc mezi jednotlivými položkami nebývá bezprostřední vazba, každá si žije vlastním životem a tudíž si nelze při auditu vypomáhat nějakými jednoduchými analogiemi typu „10 % zvýšení nákladů by mělo vést k 10 % zvýšení výnosů“.

***To jsou obecné charakteristiky účetních závěrek výrobních podniků. Ale co konkrétní oblasti – jsou některé typy aktiv, pasiv, nákladů či výnosů, které dle vaší zkušenosti bývají oříškem i pro zkušené auditory?***

Nepochybně. Za 15 let praxe jsem zažil anebo slyšel vyprávět řadu historek o tom, jak se který auditor či jeho asistent nechal „nachytat“ při auditu té či oné fabriky. Řada těch historek je při zpětném pohledu dosti zábavných, ovšem je to spíše černý humor. Dokud se jedná o historky, které pocházejí z dob milosrdně přikrytých časem (přesněji dobou promlčení) a které se vypráví pouze na vnitřofirmních školeních, je to důvod k pousmání a poučení. Ovšem v okamžiku, kdy je nutno zodpovídat nepříjemné otázky klienta, uživatelé auditorské zprávy, dozorcí komise komory, médií či dokonce

soudu, to již dotčenému auditorovi zřejmě tak zábavné nepříjde.

Ale zpět k otázce: samozřejmě jsou některé typicky komplexní oblasti auditu výrobních podniků. V první řadě je to dlouhodobý majetek. To je evergreen – množství položek, různá technická zařízení, u kterých má auditor problém vůbec poznat, co to je, natož posoudit jejich využitelnost či dobu životnosti. Rozsáhlé výrobní areály, běžně padesát či sto let staré, mezeitím desetkrát přestavované a tak podobně.

Pak samozřejmě zásoby – málokde zažije auditor tolik neobvyklých a často i fyzicky intenzivních zážitků, jako na inventurách zásob výrobních podniků. A pak po návratu ze skladů se původní hřejivý pocit, jak „teď výborně rozumím tomu, co a jak vyrábějí“, mění na totální frustraci při prvním ponoření do klientova systému kalkulace zásob vlastní výroby. Kapitola sama o sobě jsou dlouhodobé kontrakty stavebních firem.

***To jsou nicméně oblasti, které si možná dovede představit i chytrý auditor, který dosud žádné výrobní podniky neauditoval. Jsou ale i jiné, méně nápadné či méně známé aspekty typické pro výrobní podniky?***

Tak například výrobní podniky často bývají součástí určitého řetězce, takže mají jednoho či několik málo klíčových dodavatelů nebo odběratelů. Například v automobilovém



průmyslu nejsou výjimkou případy, že firma (výrobce určitého dílu automobilu) dodává všechny své výrobky jedinému odběrateli (automobilce). V Čechách jsou desítky výrobních firem s obratem v řádech stovek milionů korun, o kterých běžná veřejnost nikdy neslyšela, neboť neprodukuje výrobky pro konečné spotřebitele. Tato situace vytváří řadu specifických okolností auditu, počínaje zvýšeným výskytem nestandardních ujednání mezi stranami bez smlouvy či jiné obvyklé evidence až po otázku schopnosti společnosti nezávisle pokračovat ve své činnosti.

**To je pravda, ale často jsou tyto firmy přímo vlastněny mateřskou firmou, která je součástí řetězce a je současně dodavatelem či odběratelem.**

Ano a pak mi moje zkušenost okamžitě zavelí zpozornět v otázce nastavení nákupních či prodejních cen a dalších smluvních či mimosmluvních ujednání z pohledu principů cen obvyklých.

Nicméně když už jsme zmínili vlastnictví místních výrobních podniků mateřskými společnostmi. Často se jedná o mateřskou společnost v zahraničí a taková mateřská společnost nezřídka výrazně ovlivňuje řízení české dceřiné společnosti. Řada klíčových rozhodnutí je činěna na úrovni mateřské společnosti a auditor české dceřiné společnosti pak má problém s dostupností dostatečné a spolehlivé dokumentace i s vlastní komunikací s těmi osobami, které reálně společnost řídí. Mateřská společnost též často "importuje" do české dceřiné společnosti svoji firemní kulturu, v některých případech velmi nekompromisně, s čímž bývá spojena určitá necitlivost k požadavkům české legislativy. Pak nastávají situace, že v české dceřiné společnosti nejsou k dispozici některé klíčové dokumenty či účetní doklady, účetnictví je vedeno dle praktik a potřeb mateřské společnosti či účetní systémy jsou integrovány a některé účetní zápisy dělá "na dálku ně-

jaký kontroler z mateřské společnosti" a místní vedení není schopno tyto transakce nijak vysvětlit, natož doložit.

**To vypadá, že zahraniční majitel výrobního podniku přináší auditorovi jen problémy.**

To samozřejmě tak není. Často naopak mateřská společnost přináší



kvalitní mechanismy řízení a vnitřní kontroly, která eliminují řadu rizik, což auditor může, respektive musí zohlednit ve svém plánu a provádění auditu.

Dalším typickým jevem je outsourcing, a to nejen podpůrných aktivit (úklid, ostraha apod.) ale i řady primárních činností. Pokud je outsourcingována část vlastního výrobního procesu, pak to může audit v podstatě zjednodušit, neboť příslušná činnost vstupuje do systému jako přímý nákup služby nebo materiálu, což je z pohledu auditu relativně jednoduchý proces.

Někdy ovšem bývá outsourcingováno i vlastní vedení účetnictví. Problémy nebývají, jedná-li se o obvyklé vedení účetnictví externí firmou, pokud tato firma pouze zpracovává účetní doklady připravené a schválené odpovědnými pracovníky podniku a poté předává zpět kompletní účetní evidenci, eventuelně účetní závěrku. V poslední době ovšem přibývají společnosti, opět typicky součásti nadnárodních řetězců,

jejichž účetnictví je centralizováno a vedeno v nadnárodních účetních centrech, která jsou často též outsourcingována. Tato centra často nejen účtují, ale též generují vlastní transakce a doklady (například vystavují faktury), přičemž tyto doklady již nemívají vůbec papírovou podobu. Dokonce existují případy, kdy účtováním různých oblastí jednoho podniku se zabývají různá účetní centra, takže například faktury přijaté jsou účtovány ve Španělsku, zatímco faktury vydané jsou účtovány v Polsku.

**Ale to už se přeci jen dostáváme trochu do budoucnosti, která pro většinu českých výrobních podniků je stále ještě dosti vzdálená.**

Samozřejmě souhlasím, i když některé trendy, například nahrazování papírové dokumentace ryze elektronickými doklady, postupují neuvěřitelně rychle a firem, které takové systémy zavádějí, přibývá exponenciální řadou. Se zahanbením musím přiznat, že tento posun je pro auditory až nepříjemně rychlý a bude nás všechny stát velké úsilí, abychom se znalostmi a auditorskými nástroji tomu trendu přizpůsobili. Jinak se může velmi záhy stát, že nám na prahu auditorských firem budou zvonit noví potenciální klienti s moderními komplexními elektronickými systémy a my jako auditoři vychovaní tradičními papírovými metodami minulého století budeme velmi vážně přemítat, zdali naše znalostní vybava vůbec dostatečně pro to, abychom takového klienta mohli s klidným svědomím přijmout.

**To je nicméně výzva nejen pro auditory výrobních podniků, ale i pro všechna ostatní odvětví. Věřím, že naše auditorská profese je stále dostatečně mladá a se všemi aktuálními trendy dokáže udržet krok. Díky za zajímavý rozhovor.**

**Ing. Michal Štěpán**  
Deloitte



# Zobrazení vnitropodnikových zásob ve finančním účetnictví

## 1. Úvod

Problematika vymezení, oceňování a vykazování informací o nedokončené výrobě, polotovarech vlastní výroby a hotových výrobcích se stává stále významnější oblastí manažerského řízení i účetního zobrazení. Způsob řešení této problematiky je navíc komplikován tím, že požadavky na informační zobrazení těchto aktiv se liší z hlediska toho, zda tyto informace využívají

- externí uživatelé finančního účetnictví,
- odborníci odpovědní za daňovou optimalizaci a plánování, či
- podnikoví manažeři – uživatelé informací manažerského účetnictví.

Záměrem předkládaného příspěvku je zmapovat první výše uvedené uživatelský rozměr účetního zobrazení. Článek si v tomto ohledu klade následující cíle:

- **charakterizovat základní požadavky mezinárodně uznávaných standardů finančního účetnictví** na vymezení, oceňování a vykazování těchto aktiv,
- **srovnat je s obdobnými požadavky české legislativy a národních účetních standardů**, a
- **dát náměty jednak na úpravu účetní legislativy do budoucna, jednak na řešení některých otázek**, přesahujících rámec legislativního řešení, **v rámci národních účetních standardů**.

Požadavky na vymezení, oceňování a vykazování informací o vnitropodnikových zásobách jsou (na úrovni mezinárodně uznávaných účetních standardů) v současné době předmětem řešení zejména IAS 2 – Zásoby (co se týče systému IAS/IFRS), Accounting Research Bulletin (ARB) 43 – Zásoby (US GAAP) a Statement of Standard Accounting Practise (SSAP) 9 – Zásoby (UK GAAP).

Co se týče požadavků české účetní legislativy a národních účetních standardů, jsou vymezeny zejména požadavky Zákona č. 563/91 Sb. o účetnictví (ve znění pozdějších předpisů), Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (též ve znění pozdějších předpisů) a Českého účetního standardu (dále jen ČÚS) pro podnikatele č. 015 – Zásoby.

Další text vychází primárně z požadavků IAS 2 – Zásoby, které doplňuje o významné skutečnosti, vyjádřené v dalších výše uvedených standardech; závěr jednotlivých kapitol je věnován srovnání těchto standardů s požadavky české účetní legislativy a standardů.

## 2. Základní faktografie

Problematika zásob (včetně vnitropodnikových) patří k tradičním oblastem účetní harmonizace. To se projevilo i v tom, jakou pozornost jí věnují Mezinárodní účetní standardy. Standard s názvem „Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických nákladů“ byl přijat již v roce 1975 – pouhé dva roky po ustavení Výboru pro mezinárodní účetní standardy. Standard byl zpracován a také vstoupil v platnost jako druhý v pořadí – po standardu, jehož předmětem byla harmonizace požadavků na zveřejňování účetních zásad.

Standard byl poté podstatným způsobem novelizován na počátku devadesátých let. Podstatná část prací na jeho aktualizaci proběhla v roce 1992, aktualizovaná byla přijata v roce 1993 s tím, že vstupuje v platnost od 1. ledna 1995. V nové verzi se také používá zkrácený název „Zásoby“.

*S přijímáním nových a s aktualizací původních standardů se pak některé souvislosti promítají i do aktualizací IAS – 2. V poslední době byly takovým impulsem*

- *přijetí IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (v roce 1999), které vedlo k nově koncipovaným požadavkům na odhad čisté realizovatelné hodnoty zásob, určených na prodej, a na způsob účetního zobrazení rezerv a podmíněných závazků, vznikajících v souvislosti s uzavíráním smluv o prodeji těchto zásob, a*
- *přijetí IAS 41 – Zemědělství (v roce 2001), který zpřesňuje způsob zjišťování vlastních nákladů zemědělské produkce, sklizené z biologických aktiv; IAS 41 a s ním spojené aktualizace návazných standardů (včetně IAS 2) začaly být účinné pro účetní závěrky, zpracované za účetní období počínající 1. lednem 2003 nebo později;*
- *snaha zúžit rozsah tzv. povolených alternativních řešení, která se projevují zejména v souvislosti s aplikací IAS/IFRS v zemích Evropské unie a která vyústila s účinností od 1. ledna 2005 v rozhodnutí zrušit možnost aplikace nákladové techniky LIFO při oceňování výdeje zásob;*
- *realizace projektu „Zkvalitnění IAS/IFRS“, jehož smyslem bylo zapracovat do standardů řadu otázek, původně řešených v rámci tzv. Interpretací k IAS/IFRS, ale i eliminovat redundance a části textů, které umožňovaly nepřesný výklad.*

Z hlediska **podstatných vazeb** vychází IAS 2 z Koncepčního rámce IAS pro sestavování a předkládání účetní závěrky (dále jen Koncepční rámec). Kromě výše uvedených IAS 37 a 41 navazuje IAS 2 významným způsobem na IAS 11 – Smlouvy o zhotovení a dílčím způsobem také na IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů a na IAS 23 – Výpůjční náklady. Otázka vykazování zásob se nepřímo řeší i v IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.

### 3. Hlavní cíl účetního zobrazení zásob

Hlavním cílem standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. Jako **hlavní problém vymezuje vyjádření výše nákladů, které sice byly vynaloženy ve sledovaném období (Costs), které však nebudou vykazovány jako náklady vynaložené na dosažení souvisejících výnosů (Expenses), ale budou aktivovány v ocenění zásob.**

V zásadě obdobným způsobem, snad pouze s menším důrazem na správnost vyjádření stavu zásob v rozvaze, a naopak s větším důrazem na správnost vykázání realizovaného zisku je hlavní cíl zobrazení zásob vyjádřen i v **ARB 43**. Uvádí se zde, že hlavním cílem účetnictví zásob je **přiřadit odpovídající část nákladů výnosům, aby byl správně vykázán realizovaný zisk.**

*Z charakteristiky základního problému ocenění zásob vyplývá poměrně významný rozdíl mezi IAS a naší účetní legislativou: **ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob je otázkou časového rozlišení nákladů – nikoliv přírůstkem nebo úbytkem výnosů účetní jednotky.***

*Pojetí změny stavu výrobků a nedokončené výroby (ale obdobně i aktivace jiných majetkových složek) jako výnosů neodpovídá nejen výše uvedenému požadavku na ocenění zásob v IAS 2, ale ani vymezení výnosů v IAS 18 – Výnosy ani obecné charakteristice výnosů, která je uvedena v Koncepčním rámci.*

*Tato pojmová nepřesnost, která má v praxi nepříznivý dopad např. na*

*způsob kvantifikace nákladové a výnosové rentability, by podle mého názoru mohla být řešena např. zařazením účtových skupin 61, 62 v jejich současném pojetí do účtové třídy 5, jejíž název by byl „Náklady, zúčtování nákladů a aktivace“.*

### 4. Vymezení zásob

Pojem zásob je vymezen v článku 6 IAS 2. Zásoby jsou zde charakterizovány buď jako aktiva určená pro prodej v běžném podnikání, nebo aktiva ve výrobním procesu pro takový prodej, nebo aktiva ve formě surovin nebo spotřebního materiálu (anglicky: Supplies), které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Výslovně jsou však již v předchozích článcích 2 a 3 uvedeny zásoby, na které se standard buď nevztahuje **vůbec**, nebo se na ně nevztahují požadavky **na ocenění zásob**, uvedené v IAS 2.

Co se týče **úplného vynětí z rozsahu působnosti**, jedná se o

- nedokončenou výrobu prováděnou na základě dlouhodobých kontraktů včetně přímo souvisejících servisních smluv<sup>1</sup>,
- finanční instrumenty<sup>2</sup>,
- biologická aktiva, související se zemědělskou činností a zemědělskou produkcí až do sklizně<sup>3</sup>.

Co se týče vynětí z požadavků **na způsob ocenění zásob**, jedná se o

- zásoby výrobců zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů v případech, kdy je lze – v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích –

ocenit v čisté realizovatelné hodnotě<sup>4</sup>, a

- zásoby makléřů, resp. obchodníků z komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem.

Ačkoliv se vymezení zásob v IAS 2 jeví ve značné míře kompatibilní s naším pojetím, existují mezi oběma přístupy rozdíly. Větší počet z nich se sice týká externě pořizovaných zásob, a jejich komentář tak jde nad rámec tohoto příspěvku, nicméně některé z nich jsou významné i pro vymezení a ocenění vnitropodnikových zásob.

Rozdílný je např. způsob ocenění nedokončené výroby, kterou dodavatel provádí na základě dlouhodobých smluv; tato problematika u nás není specificky řešena, což znamená, že i tyto produkty jsou v rozvaze zhotovitele oceněny vždy jen na úrovni vlastních nákladů, a nikoliv včetně již dosaženého zisku, jak umožňují IAS 11 i obdobně koncipovaný americký ARB 45<sup>5</sup>. Zákon o účetnictví vyžaduje ocenit také biologická aktiva, resp. zemědělské a lesní produkty v zásadě pouze vlastními náklady a nikoliv reálnou hodnotou, sníženou o předpokládané náklady na prodej, resp. čistou realizovatelnou hodnotou v případech, kdy jsou tyto úrovně ocenění vyšší než vlastní náklady těchto produktů. Hodný pozornosti tomto směru je zejména požadavek § 25, odst. 1 j) zákona o účetnictví, vyžadující oceňovat příchovky zvířat (v zásadě nezjistitelnými) vlastními náklady.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Tato oblast účetního zobrazení je řešena v IAS 11 – Smlouvy o zhotovení a (ve vztahu k požadavkům IAS 2) je významná zejména tím, že ocenění nedokončené výroby, vycházející z tzv. metody procenta rozpracovanosti (Percentage of Completion Method), zahrnuje nejen její vlastní náklady, ale i případnou alikvotní část zisku, odpovídající rozsahu prací, provedených na zakázce.

<sup>2</sup> Pro nás neobvyklé pojetí finančních instrumentů jako zásob, které se v IAS 2 objevuje, souvisí s anglosaským přístupem k vykazování účetních informací. Jeho základní rysy – snaha zvýraznit podstatu hospodářského jevu spíše než jeho formu a menší tlak na jednotnost v zatřídění složek majetku, závazků a vlastního kapitálu – se projevují např. tím, že některé společnosti, jejichž hlavním předmětem podnikání je správa, nákup a prodej cenných papírů, vykazují krátkodobé cenné papíry určené k dalšímu prodeji jako zásoby.

<sup>3</sup> Ocenění rostlin či živých zvířat, která jsou v systému IAS souhrnně nazývána biologickými aktivy, je řešeno v IAS 41 – Zemědělství. Tyto produkty podnikové činnosti, u nichž v zásadě není možno při jejich vzrůstu (narození) zjistit jejich vlastní náklady, se podle IAS 41 v zásadě oceňují k okamžiku výchozího rozpoznání a pak ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady na jejich prodej. Další způsob jejich účetního zobrazení se však již řídí požadavky IAS 2.

<sup>4</sup> V zásadě jde o výjimečné případy téměř jistého prodeje, který je zajištěn např. smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou.

<sup>5</sup> Problematika vymezení, oceňování a zveřejňování hospodářských transakcí, souvisejících s realizací tzv. smluv o zhotovení je natolik rozsáhlá, že vyžaduje samostatné rozpracování.

<sup>6</sup> Tento legislativní požadavek ovšem poté zajímavým způsobem „rozvíjí“ ČÚS č. 015 – Zásoby, který uvádí, že zásoby vlastního odchovu (příchovky) lze ocenit nejen vlastními náklady, ale také reprodukční pořizovací cenou.

Naopak pozitivním rysem naší legislativy i standardů je to, že výslovně zahrnuje do zásob i některé sporné záležitosti, které zmiňuje IAS 2. Zřejmě nejvýznamnější z nich je zdůraznění toho, že vnitropodnikové zásoby, zejména nedokončené produkty nemusejí mít jen hmotnou podobu. V naší legislativě je tato možnost zmíněna ve vymezení nedokončené výroby (viz § 9, odst. 2, písm. a) Vyhlášky č. 500/2002), kde je uvedeno, že „pod pojem nedokončená výroba se zahrnují rovněž nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty“. *Je zajímavé, že tato zmínka, podstatná např. pro reklamní kanceláře, auditory a výzkumné ústavy, do dnes nebyla formálně zapracována do ARB 43 (který charakterizuje zásoby jako hmotný movitý majetek) a nebyla uvedena ani v původním IAS 2. Inspirací pro tuto úpravu byla zřejmě „Vyhláška standardní účetní praxe – Statement of Standard Accounting Practise No. 9“ (SSAP 9), používaná ve Velké Británii.*

## 5. Oceňování zásob

IAS 2 stanoví jako základní zásadu, že zásoby je třeba v účetní závěrce ocenit **na nižší z úrovní nákladů** (ve smyslu, uvedeném v odvolávce 10 tohoto příspěvku) **a čisté realizovatelné hodnoty**.

*Tato díkce je v zásadě v souladu s kombinací § 25 a § 26 Zákona o účetnictví, kde se používá pro termín „náklady“ pojmů „pořizovací cena“ a „vlastní náklady“.*

Termín „náklady“ je pak v dalším textu zpřesněn tak, že ocenění zásob zahrnuje veškeré náklady na nákup (Purchase Costs), přeměnu (Conversion Costs) a jiné **náklady vynaložené v souvislosti s uvedením (přeměnou) zásob na jejich současné místo a do současného stavu**.

**Náklady na nákup** (kompatibilní s pojmem pořizovací ceny dle § 25 Zákona o účetnictví) zahrnují cenu zařízení, dovozní clo, popř. jiné daně kromě těch, které účetní jednot-

ka získá zpět od daňových úřadů, dopravné, balení, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám. IAS 2 výslovně uvádí, že v omezených případech **mohou být** do nákladů na nákup (na přeměnu) zahrnuty úroky, popř. i jiné náklady vyvolané získáním dlouhodobých zdrojů, a odvolává se na IAS 23 – Výpůjční náklady. Ten ve svém **povoleném alternativním řešení** uvádí, že aktivace těchto nákladů přichází v úvahu, pokud jsou získané prostředky kryté cizími zdroji bezprostředně používány na pořízení (konkrétního) aktiva, nebo pokud lze příčinnou souvislost mezi pořízením aktiva a zdrojem jeho financování vyjádřit pomocí racionální rozvrhové základny. Aktivace podle tohoto standardu počíná od počátku činnosti, nezbytných pro pořízení (výrobu) aktiva. Vzorové řešení IAS 23 nicméně dlouhodobě podporuje řešení, aby výpůjční náklady, vynaložené v souvislosti s pořízením zásob (a obdobně i fixních aktiv) byly vykazovány jako tzv. náklady období, a tedy snižovaly zisk (zvyšovaly ztrátu) v období, kdy byly zúčtovány.

Co se týče našeho přístupu, je v zásadě kompatibilní s daným řešením: dle § 47, odst. 1, písm. b) Vyhlášky č. 500/2002 Sb. **umožňuje** naše legislativa aktivovat úroky pouze v případě pořizování **dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**. Z tohoto nepřímého vymezení, obsaženého i v České účetním standardu 019 – Náklady a výnosy, je tedy zřejmé, že naše legislativa aktivaci úroků do ocenění zásob v zásadě nepřipouští.

**Náklady na přeměnu** zahrnují podle IAS 2 jednak náklady **přímo související s jednotkami produkce** (jako např. osobní náklady výrobních pracovníků), jednak **systematickou alokaci fixní a variabilní výrobní režie**, která byla vynaložena v souvislosti s tvorbou vnitropodnikových zásob<sup>7</sup>.

V článku 14 se naopak uvádějí takové nákladové složky, které nezvyšují ocenění produktů; výslovně se zde uvádí, že součástí ocenění zásob (nákladů na přeměnu) nejsou

- znehodnocený materiál, práce a jiné náklady vynaložené v neobvyklém množství<sup>8</sup>,
- náklady na skladování (pokud nejde o skladování nezbytné pro průběh výrobního procesu nebo o skladování mezi výrobními stupni),
- část správní režie, která nepřispívá k uvedení zásob na současné místo a do současného stavu, a
- náklady na prodej.

Standard výslovně požaduje, aby **přiřazení fixní výrobní režie bylo odvozeno z běžného využití kapacity** výrobních zařízení.

IAS 2 charakterizuje pojem běžné kapacity, přičemž zároveň uvádí, že částky alokované výrobní režie se nezvýší jako následek nízké výroby nebo toho, že podnik zařízení nepoužívá vůbec. Naopak však požaduje, aby v obdobích neobvykle vysokého využití kapacity byla snížena výše průměrné fixní výrobní režie alokované na výrobek tak, aby vytvořené zásoby nebyly oceněny na vyšší úrovni, než byly skutečně vynaložené náklady.

Na rozdíl od ostatních článků IAS 2 má tato část standardu spíše charakter úmluvy, která si klade za cíl zajistit srovnatelnost vykazovaných informací, než dokumentu, který by si kladl za cíl formulovat



<sup>7</sup> V zásadě stejnou úroveň ocenění vyžaduje i ARB 43.

<sup>8</sup> Podle francouzského textu IAS 2 „neúměrný odpad, popř. i zmetky a odchylky“.

koncepční východiska ocenění vnitropodnikových zásob. Je však zřejmé, že tato díkce vznikla zejména ve snaze zajistit srovnatelnost jednak při kvantifikaci **nákladů prodaných výrobků a zisku z jejich prodeje**, jednak při **ocenění vnitropodnikových zásob v rozvaze**.

**Naopak v ní ustupuje do pozadí snaha vyjádřit vázanost nákladů v zásobách**, která je významná zejména z hlediska věrného zobrazení pracovního kapitálu, a tedy při analýze schopnosti vykazující jednotky produkovat finanční prostředky (která je naopak základem našeho řešení).

Tendence naznačená v IAS 2 se ve světě prosazuje stále zřetelněji a samozřejmě vyvolává otázku, do jaké míry ji bude třeba respektovat i v naší legislativě. Přesto považujeme naši současnou právní úpravu, založenou na **diferenciaci nákladů vázaných v ocenění vnitropodnikových zásob, odvozenou jednak z délky výrobního cyklu, jednak z opakovosti výroby, jako výchozí základ zdařilejší než formulaci IAS 2**, která vyžaduje „systematickou alokaci“ fixní výrobní režie obecně, tedy i ve velkosériových výrobcích s krátkodobým výrobním cyklem.

Nicméně některé náměty uvedené v této části IAS 2 by se do naší legislativy měly zapracovat:

- a) Přiřazení fixní výrobní režie (pokud ho účetní jednotka bude s ohledem na délku výrobního cyklu aplikovat) musí vycházet z běžného využití výrobní kapacity. Ačkoliv naše účetní řešení aplikaci tohoto požadavku nevyplňuje<sup>9</sup>, jeho explicitní vyjádření v naší legislativě chybí; to pak vyvolává řadu diskusí o reálnosti vykázaného zisku (a daňového základu) v podnicích, v nichž kapacita nevyužívá. Problém dokumentuje následující příklad:

### Příklad:

*Předpokládejme, že předběžná kalkulace jediného výrobku, který společnost vyrábí a prodává, činí 9. Z toho tvoří jednicové výrobní náklady 5; zbytek 4 činí průměrný podíl fixní režie, které jsou tvořeny jedinou položkou – odpisy výrobního zařízení. Ty činí celkem 40 a na výrobek byly rozvrženy prostým dělením, kde dělitelem bylo předpokládané využití kapacity výrobního zařízení (10 výrobků). Ve sledovaném období společnost ani neušetřila ani nepřekročila předem stanovené náklady. Vyrobila však pouze 8 výrobků, z nichž 6 prodala za 12.*

Řešení:

#### V souladu s požadavky IAS 2:

Náklady na výrobu				Výrobky			
→ jednicové	40	3.	80	1.	72	2.	54
→ režijní	40				(8 ks á 9)		(6 ks á 9)
Změna stavu výrobků				Výnosy z prodeje			
		2.	54	1.	72		
		5.	18	4.	72		72 →
							(6 ks á 12)
Účet zisků a ztrát							
		3.	80	4.	72		
		5.	-18				
					Zisk		10

#### Často nesprávně uplatňované v naší praxi:

Náklady na výrobu				Výrobky			
→ jednicové	40	3.	80	1.	80	2.	60
→ režijní	40				(8 ks á 10)		(6 ks á 10)
Změna stavu zásob výrobků				Výnosy z prodeje			
		2.	60	1.	80		
		5.	20	4.	72		72 →
							(6 ks á 12)
Účet zisků a ztrát							
		3.	80	4.	72		
				5.	20		
					Zisk		12

<sup>9</sup> Viz odstavec 3.4. Českého účetního standardu (dále jen ČÚS) pro podnikatele č. 015 – Zásoby.

Na základě uvedeného příkladu doporučuji také (ať už v budoucí legislativě nebo v příslušném českém standardu) zdůraznit, že propočtené fixní náklady vázané v zásobách nedokončené a hotové výroby se nebudou zvyšovat jako následek nízké výroby nebo nečinného výrobního zařízení. Je však třeba je snížit v případě, pokud by skutečné využití kapacity, k níž se váže fixní výrobní režie, bylo podstatně vyšší.

- b) V naší legislativě, resp. příslušném standardu by také mělo být výslovně uvedeno, že do ocenění vnitropodnikových zásob se nezahrnují náklady na skladování hotových produktů (pokud nejde o skladování nezbytné pro průběh výrobního procesu).
- c) Do národního účetního standardu, věnovaného problematice zásob, by měl být převzat i odstavec vylučující z ocenění zásob znehodnocený materiál, lidskou práci i ostatní výdaje, které jsou výrazem neúčelně vynaložených ekonomických zdrojů.

Odstavce 17 – 24 IAS 2 se zabývají různými **technikami** (tzv. nákladovými vzorci) zjednodušeného **vyjádření skutečných nákladů**<sup>10</sup>, které jsou vázané v ocenění externě pořizovaných i vnitropodnikových zásob.

Hovoří se zde o **dvou metodách**: o metodě standardních nákladů a maloobchodních cen. Obě metody jsou stručně charakterizovány, zároveň je však u nich výslovně uvedeno, že je lze používat „pro pohodlí“, pokud se ovšem ocenění zásob i náklady prodaných výrobků podstatně neodchylují od základního pojetí skutečných (historických) nákladů.

V naší účetní regulaci je zmíněna v ČÚS č. 015 pouze možnost ocenění vnitropodnikových zásob ve standardních (předem stanovených) ná-

kladech. Text je uveden v odstavci 3.4. a v jeho současném pojetí vyvolává zejména dvě otázky:

- do jaké úrovně odchylek od skutečné úrovně nákladů lze akceptovat ocenění v operativních (plánových) kalkulacích, a
- kdo je v podnicích oprávněn stanovit konkrétní technické, technologické, ekonomické a organizační podmínky uskutečňování výkonů (pouze technická příprava výroby?).

Osobně se domnívám, že praktickou kvantifikaci reálné, zároveň však i účelné nákladové náročnosti produktů podnikové činnosti – byť řešenou v intencích významnosti externích uživatelů finančního účetnictví – bude třeba vždy odvíjet od porovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich předem stanovenou úrovní. Důvody vzniklých odchylek mohou být velice různorodé: od objektivní nemožnosti předvídat změny ve směnných kursech externě pořizovaného jednicového materiálu, přes neschopnost podnikového vedení promítat veškeré změny v konstrukci, technologii či organizaci výroby do aktualizovaných předběžných kalkulací až po nefungující vnitřní kontrolní systém podniku, provázený snahou „utopit“ ve skutečných nákladech výkonů veškeré plýtvání ekonomickými zdroji.

Z tohoto hlediska je doporučení IAS 2 odvodit propočet vlastních nákladů vnitropodnikových zásob od úrovně skutečných nákladů poněkud zjednodušený a jednoznačně aplikovatelný pouze v případě, že skutečné vlastní náklady prodaných výkonů jsou nižší než standard. Zjednodušená je však i dikce, uvedená v ČÚS č. 015, která vyvolává zdání, že obě ocenění – jak na úrovni skutečných, tak i předem stanovených nákladů, jsou rovnocenná.

Zdá se, že jednoduché řešení této složité problematiky neexistuje.

Její závažnost si však – podle mého názoru – říká buď o samostatný český účetní standard nebo minimálně o samostatnou pasáž v rámci českého standardu, který bude věnován zásobám.

Metoda maloobchodních cen v naší legislativě explicitně zmíněna není, a to přesto, že se běžně používá právě při prodeji velkého počtu rychle se obracejících položek, které mají podobné marže. V tomto smyslu se domnívám, že články uvedené k této metodě v IAS 2 by též bylo účelné využít jako inspirační zdroj národního účetního standardu.

Odstavce 23 – 27 IAS 2 charakterizují tzv. **nákladové vzorce** (varianty vyjádření skutečných historických nákladů v ocenění zásob na skladě a zásob prodaných výkonů). Zdůrazňuje se zde, že základem by měla být snaha o co **nejpřesnější příčinné přiřazení** nákladů jednotlivým položkám zásob. Tento požadavek je zdůrazněn zejména v odstavci 19 a 20, kde se uvádí, že ocenění položek zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, resp. vyráběné a prováděné odděleně (pro oddělené projekty), by mělo vycházet z jejich **individuálních nákladů**.

Zároveň se zde však uvádí, že přiřazovat náklady výkonům výhradně na principu přímé příčinné souvislosti není možné v případech, kdy existuje (vzniká) rozsáhlý sortiment běžně zaměnitelných zásob; uvádí v této souvislosti, že ocenění zásob lze odchýlně od odstavců 19 a 20 odvodit na základě metod FIFO nebo váženého průměru. Toto řešení je zcela kompatibilní s § 25 odstavcem 3 Zákona č. 563/91 Sb. *Metoda LIFO, která nebyla v původním IAS 2 vůbec uváděna mezi přijatelnými řešeními, se v určité fázi vývoje dostala do popředí zájmu zejména v USA (kde je i dnes drtivě převažujícím způsobem). Uvádí ji však jako možné řešení také SSAP 9, aplikovaný ve Velké Británii, kde je sice LIFO formálně akceptováno pro potřeby uživatelů finančního účetnictví, ale protože*

<sup>10</sup> Pro zjednodušení používáme pojem skutečných nákladů jako protiklad nákladů předem stanovených. Z textu IAS 2 je však zřejmé, že pojem skutečných nákladů je třeba pojímat jako vyjádření **skutečné spotřeby oceněné v úrovni historických nákladů**.

ho nelze aplikovat pro daňové účely, příliš se zde prakticky nepoužívá. V roce 1993 se LIFO „prosadilo“ i do IAS 2 – byť pouze jako povolené alternativní řešení. Ve prospěch většího zájmu o aplikaci metody LIFO hovořil zejména požadavek na reálné vyjádření zisku (ztráty); začalo se zdůrazňovat, že při zjištění zisku (ztráty) za období by se mělo dbát nejen na to, aby se srovnávané náklady a výnosy týkaly stejného objemu výkonů a časového období, ale aby také vycházely ze stejné úrovně ocenění. V tomto smyslu je LIFO metodou, která časově nejvíce přibližuje úroveň ocenění prodaných výkonů a nákladů, které byly vynaloženy při jejich provedení.

Zároveň je však skutečností, že dlouhodobá aplikace LIFO vede i k občasné potřebě přecenit stav zásob na skladě, který „účetně“ (často v rozporu s realitou) setrvává na úrovni nízkých nákladových úrovní, založených poprvé přechodem na LIFO a vždy pouze jednorázově upravených. Pro tyto úpravy, které v běžných podnikatelských podmínkách zpravidla vyžadují přecenit zásoby na vyšší úroveň, však v běžných konceptech finančního účetnictví, založeného na historické bázi, chybí koncepční opora. Zejména z tohoto důvodu (ale i s ohledem na nutnost zúžit rozsah alternativních řešení a se zřetelem na to, že LIFO zpravidla neodráží fyzický tok zásob) byla možnost aplikace metody LIFO v systému IAS/IFRS s účinností od 1. ledna 2005 zrušena.

Ve vazbě na možnosti aplikace nákladových vzorců byla také zpracována historicky první tzv. Interpretace IAS – produkt Stálého interpretačního výboru (anglicky: Standing Interpretation Committee – dále jen SIC), který byl založen v lednu 1997.<sup>11 12</sup> Předmětem řešení SIC 1 byla otázka, zda lze v rámci jedné vykazující jednotky používat **různé nákladové vzorce** pro různé typy zásob. Interpretace

vyžaduje používat stejné nákladové vzorce pro všechny zásoby, které jsou podobného druhu a které podnik podobně používá. U zásob, které – co se týče druhu a užití – jsou odlišné, umožňuje aplikovat různé nákladové vzorce. Zároveň však zdůrazňuje, že „Dostatečným důvodem k použití různých nákladových vzorců není samo o sobě jejich odlišné územní umístění (ani příslušná daňová legislativa)“. I když SIC 1 je s účinností od 1. ledna 2005 zrušen, daný požadavek zůstal v platnosti, neboť tento základní požadavek byl zapracován přímo do standardu.

Odstavce 28 – 33 IAS 2 jsou věnovány možnostem **ocenění zásob v čisté realizovatelné hodnotě a způsobům její kvantifikace**. Základem uplatnění tohoto ocenění je skutečnost, že náklady, v nichž jsou zásoby v rozvaze oceněny, nemusí být vždy reprodukovány v jejich prodejní ceně, a to zejména pokud jde o zásoby poškozené, zastaralé nebo z jiných důvodů prodejné za nižší cenu než činí jejich ocenění na úrovni nákladů.

V dalších odstavcích jsou pak uvedeny různé postupy snižování ocenění zásob, požadavky na odhady čisté realizovatelné hodnoty a formulován požadavek na jejich aktualizaci v každém následném (účetním) období.

Ačkoliv je dikce odstavců 28 – 33 výrazně podrobnější než naše legislativní úprava, domnívám se, že jejich naplnění v naší legislativě je v zásadě zajištěno § 26, odst. 1 Zákona o účetnictví a navazujícími požadavky, které upravují zásady pro tvorbu a používání opravných položek. Z tohoto hlediska se domnívám, že podrobnější aplikace odstavců 28 – 33 IAS 2 v naší legislativě není pro potřeby vnitropodnikových zásob účelná.

Odstavce 34 – 36 IAS 2 se zabývají otázkou, kdy se objeví (zúčtují) oceněné zásoby v nákladech proda-

ných výrobků nebo zboží. Základní zásadou je zde požadavek, aby se náklady prodaných výrobků (zboží) souměřily se souvisejícími výnosy z prodeje. Zároveň je zde uveden i požadavek na snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty, které by mělo dle IAS 2 ovlivnit vykázaný hospodářský výsledek v období, kdy byl zjištěn důvod pro snížení hodnoty zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty, naopak požadavek, aby stejným způsobem byla vykázána veškerá storna těchto snížených ocenění.

## 6. Zveřejňování informací o zásobách

Odstavce 34 – 40 IAS 2 jsou věnovány informacím, které by o stavu a pohybu zásob měla účetní jednotka zveřejňovat.

Ačkoliv se v odstavci 34 hovoří o tom, že zveřejňované informace mají být uvedeny v účetních výkazech (Financial Statements), je z dikce IAS zřejmé, že jde o syntetické požadavky na uveřejnění, které lze zajišťovat i v příloze k účetním výkazům.

V zásadě lze konstatovat, že veškeré požadavky na zveřejnění uvedené v IAS 2 jsou v naší současné právní úpravě zajištěny. Jedinou výjimkou v tomto směru je požadavek na vykázaní výše zásob, které jsou oceněny na úrovni reálné hodnoty snížené o náklady na jejich prodej, který uvádí standard, ale který v naší současné úpravě nepřichází v úvahu. Otázkou do budoucna však zůstává, zda požadavky na zveřejnění je účelné právně formulovat na relativně nízké úrovni prováděcích vyhlášek k Zákonu o účetnictví. Obdobné požadavky jsou např. ve Velké Británii obsaženy v nejvyšší právní normě upravující jednání podnikatelských subjektů – v tzv. Zákonu o kapitálových společnostech (Companies Act).

<sup>11</sup> Cílem interpretací, které výbor vydává, je konkretizovat standardy v problémových okruzích, které jsou ve standardech řešeny nejednoznačně nebo příliš obecně. Je třeba zdůraznit, že interpretace vydané SIC a schválené Výborem, resp. (od roku 2001) Radou pro tvorbu IAS jsou součástí tzv. autoritativních textů. Účetní závěrka tudíž nemůže být doložena tzv. Prohlášením o shodě (vyžadovaným IAS 1), pokud není ve shodě nejen se všemi IAS, aplikovatelnými pro daný podnik, ale také se všemi Interpretacemi.

<sup>12</sup> Stálý interpretační výbor byl v březnu 2002 nahrazen tzv. Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC). Základní obsahové zaměření výboru se však v zásadě nezměnilo.

## 7. Závěr – doporučení pro další rozvoj českého finančního účetnictví

Požadavky mezinárodně uznávaných účetních standardů na vymezení, oceňování a vykazování informací o vnitropodnikových zásobách jsou v řadě rysů respektovány a aplikovány i v naší účetní legislativě. V některých částech však tyto požadavky inspirují zpřesnění naší legislativy a standardů, a to jak v oblasti pojmové, tak i obsahové a metodické. Tam, kde se IAS liší od naší současné právní úpravy, doporučuji zvážit následující opatření, ať už realizovaná v rámci účetní legislativy nebo (pravděpodobně častěji) v rámci národních účetních standardů:

1. Pojetí změny stavu vnitropodnikových zásob (ale obdobně i aktivace jiných majetkových složek) jako výnosů neodpovídá nejen podstatě problému, ale ani vymezení výnosů

v IAS 18 ani obecné charakteristice výnosů uvedené v Koncepčním rámci IAS. Tato pojmová nepřesnost by podle mého názoru měla být řešena zařazením účtových skupin 61 a 62 v jejich současném pojetí do účtové třídy 5, jejíž název by byl "Náklady, zúčtování nákladů a aktivace".

2. Přiřazení fixní výrobní režie do ocenění vnitropodnikových zásob (pokud ho účetní jednotka bude s ohledem na délku výrobního cyklu aplikovat) musí vycházet z běžného využití výrobní kapacity. Propočtené fixní náklady vázané ve vnitropodnikových zásobách by se neměly zvyšovat v důsledku nižšího využití kapacity nebo nečinného výrobního zařízení. Ocenění je však třeba snížit v případech, pokud by skutečně využití kapacity, k níž je vázána fixní výrobní režie, bylo podstatně vyšší.

3. Součástí tohoto standardu by mělo být i řešení relativně složité otázky, jak postupovat v různých případech, kdy se předem stanovené náklady produktů podnikové činnosti podstatně odchyľují od jejich skutečné výše.

**prof. ing. Bohumil Král, CSc.**

Literatura:

1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005, Praha, Svaz účetních 2005
2. Miller, J.: Miller GAAP from Emerging Issues Task Force 1998: Explanation and Analysis of EITF Issues and Consequences (Harcourt Brace 1998)
3. Zákon č. 563/91 Sb. o účetnictví (ve znění pozdějších předpisů)
4. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (ve znění pozdějších předpisů)
5. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby

## Co najdete v e-příloze č. 1/2007

### Návrh aplikační doložky KA ČR k ISA 710 CZ

#### Srovnatelné informace

Formulace ISA 710 primárně předpokládají, že opravy chyb minulých období jsou řešeny opravou srovnatelných údajů. Z tohoto důvodu bylo třeba upravit text ustanovení v pasáži „Srovnatelné údaje“ tak, aby byla zohledněna skutečnost, že česká legislativa tento postup neumožňuje a oprava chyb je podle platných českých účetních předpisů účtována jako součást běžného období.

### K problematice daní

#### Limity pro osvobození dividendových a obdobných příjmů od daně z příjmů právnických osob

Návrh sjednocujícího stanoviska k problému týkající se limitů pro osvobození dividendových a obdobných příjmů vyplácených dceřinou společností společnosti mateřské je předmětem příspěvku daňového poradce Pavla Černého.

### Přecenění realizovatelných cenných papírů při trvalém snížení reálné hodnoty

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. (k účtování pro účetní jednotky, které jsou podnikateli), vyhláškou č. 397/2005 přinesla v § 51 odst. 2 změnu účinnou od 1. 1. 2006. Prakticky bude tato změna u dotčených účetních jednotek uplatněna poprvé v účetní závěrce za účetní období začínající 1. 1. 2006 a později – protože ovlivní hospodářský výsledek, bude mít také přímé dopady na výši základu daně v daňovém přiznání k daní z příjmů za příslušné zdaňovací období. Více k této problematice v článku daňového poradce Bohumíra Holečka v e-příloze.

### Zaujalo nás

#### Zdaňování komanditních společností

Komanditní společnosti představují jednu ze čtyř základních forem

obchodních společností zakládaných za účelem podnikání. Většina existujících nebo nově zakládaných obchodních společností v České republice má formu společností s ručením omezeným.

Pro přijetí rozhodnutí zvolit tuto specifickou právní formu podnikání může hrát daňová stránka důležitou nebo i rozhodující roli. Vzhledem k určitým nejasnostem vyplývajícím z české daňové legislativy se daňoví odborníci Daniel Kunc a Jan Černohouz v článku přetištěném v e-příloze z časopisu Právní rádce snaží poskytnout souhrn informací souvisejících se zdaněním a daňovými otázkami zvláštních transakcí.

### Účtování výnosů z prodeje pozemků

Odpověď na konkrétní dotaz k účtování výnosů z prodeje pozemků na výstavbu a prodej rodinných domků najdete v e-příloze v přetisku časopisu UNES.

-av-

## Kongres Institutu certifikovaných účetních a auditorů Bulharska

Bulharský Institut certifikovaných účetních (ICPAB) oslavil na svém 5. kongresu konaném ve dnech 11. - 13. 12. 2006 v Sofii výročí 75 let nezávislého finančního auditu v Bulharsku a 15leté výročí obnovení auditorské profese v Bulharsku. Dalším důvodem k oslavě bylo přijetí ICPAB za řádného člena FEE na Valném shromáždění FEE v Bruselu. Mezi nejvýznamnější hosty kongresu patřil nově zvolený prezident FEE Jacques Potdevin, kterého ve

svém úvodním projevu přivítal prezident ICPAB prof. Mihail Dinev. Odborné příspěvky korespondovaly s názvem kongresu „Vize účetní a auditorské profese v Evropě“. Mezi hlavní dílčí témata patřila nová 8. směrnice Evropské unie o statutárním auditu, způsoby její aplikace, zejména zavedení nových prvků, jakým je například veřejný dohled nad profesí. Mezi zajímavá vystoupení bezesporu patřil příspěvek Kurta Ramina, předsedy řídicího výboru XBRL při IASB, dále

vystoupení Bridget Gilbert, CNCC, k řízení kvality auditu a Boby Barns z IFAC, která zmínila problematiku malých a středních podniků. Eva Rokosová z Komory auditorů ČR představila témata a formy vzdělávání nabízené komorou jednak uchazečům o složení auditorské zkoušky a jednak auditorům v rámci kontinuálního profesního vzdělávání. Dalším tématem diskutovaným v rámci závěrečného panelu byla vazba účetnictví a daně. **-rok-**

## Noví partneri v KPMG Česká republika

Společnost KPMG Česká republika posílila svůj tým o nové partnery. Stali se jimi v oddělení daňového poradenství Jana Bartyzalová, v oddělení auditu Petr Sikora a v oddělení řízení rizik a poradenských služeb David Scott. Zároveň do oddělení daňového poradenství nastoupila partner Eva Doyle. Jana Bartyzalová patří mezi zakládající zaměstnance společnosti KPMG Česká republika. V roce



Jana Bartyzalová

Petr Sikora

1994 se v oddělení daňového poradenství stala manažerkou a poté v roce 1997 senior manažerkou.

Petr Sikora se ve své dosavadní praxi zabýval poskytováním auditorských služeb pro společnos-



David Scott

Eva Doyle

ti z oblasti stavebnictví, energetiky a obchodu jako například Skanska CZ nebo K&K Capital Group. David Scott pracuje ve společnosti KPMG Česká republika od listopadu 2004 a zabývá se poskytováním poradenských služeb v oblasti IT pro společnosti s místní, regionální i nadnárodní působností. Partner Eva Doyle se stala novou posilou oddělení daňového poradenství. Bude zodpovědná především za problematiku fúzí a akvizic a mezinárodního zdanění se zvláštním zaměřením na oblast nemovi-

ností. Eva Doyle stojí zároveň v čele daňového oddělení pro oblast fúzí a akvizic v KPMG ve střední a východní Evropě.

## Společnost Deloitte posiluje svůj tým

Do Deloitte v Praze nastoupil v rámci dvouleté stáže **James F. Pickette**, partner oddělení auditu společnosti Deloitte. Bude mít na starosti auditorské a poradenské služby spojené s účetními standardy používanými v USA. Pickette vystudoval ekonomii a získal titul MBA v oboru účetnictví v Bostonu. Má bohaté zkušenosti s koordinací auditů v nadnárodních společnostech a výkaznictvím spojeným s upisováním akcií a dluhopisů, účtováním výnosů a akciovými plány odměn. **-av-**



James F. Pickette

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 1, 2007, ročník XIV, 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., **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 **24. 1. 2007**. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na obálce: TPCA Kolín

