

Obsah

AKTUALITY 2

Stanovisko Výboru pro veřejný sektor a Výboru pro auditorské standardy k problematice omezení výše tvorby opravných položek a rezerv u neziskových organizací, na které se vztahuje vyhláška č. 504/2002 Sb. 5

NA POMOC AUDITORŮM

Převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku (materiál Koordinačního výboru) (Ing. Martin Tuček, Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. David Martin, BA) 6

Závěry Výboru pro metodiku KA ČR 10

K DISKUSI

Základní cíle digitalizace tištěných předloh účetních záznamů a dokladů (František Matějka) 11

TÉMA ČÍSLA – STAVEBNICTVÍ

Stavebnictví: Sedm let na vzestupu 14

Rozhovor s ing. Petrem Dvořákem, finančním ředitelem Skanska CZ 15

Audit stavebních firem (Ing. Blanka Dvořáková, Ing. Petr Sikora) 16

ZE ZAHRANIČÍ

Seminář FEE: Nejnovější vývoj v oblasti auditu a účetnictví v Evropské unii (Ing. Markéta Jindřišková) 21

LIDÉ A FIRMY 24



e-příloha Auditor 5/2007

- Stanovisko FEE k projektu zjednodušení
- Dotace v účetnictví
- Největší poradenské firmy
- Profese v ohrožení

Toto číslo vyšlo **6. 6. 2007**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **21. 6. 2007**

Nový web Komory auditorů ČR



Jak jste již byli informováni v minulém čísle časopisu Auditor, v současné době dochází k významné pro-

měně webových stránek komory. Tato proměna zapadá do řady kroků v informační oblasti, které navazují na všeobecné rozšíření elektronických médií v naší společnosti a respektují, podle mého názoru, zvýšené informační potřeby auditorů – jak v oblasti kvantity informací, tak v oblasti jejich kvality a třídění.

Věřím, že i dnes je mezi aktivními auditory řada pamětníků počátků auditu v naší zemi, kdy mnozí začínali s běžným vybavením tehdejších účetních, tedy s kalkulačkou, psacím strojem a základní účetní literaturou. Jen nemnozí byli záhy vyškoleni ve velkých auditorských firmách, aby přenášeli své poznatky dále. Prostředkem bylo nejčastěji ústní podání a psaný text při prvních školeních a seminářích, později také disketa při postupném rozšiřování prvních počítačů. Dnes si lze jen stěží představit auditora, který by nebyl vybaven počítačem s multifunkční tiskárnou, přístupem na internet, elektronickou poštou a dalším, dříve nemyslitelným technickým vybavením. Snahou současné Rady Komory auditorů v oblasti informační politiky je, aby dnešním technickým prostředkům odpovídala i úroveň informačních toků – jednak v rámci profese, tj. mezi radou, úřadem komory, auditory a auditorskými firmami, a jednak mezi auditory jako profesním celkem a ekonomickou i laickou veřejností.

Mám-li vzpomenout některé provedené kroky v posledních ob-

dobách, je nutno uvést především rozšíření časopisu Auditor o elektronickou přílohu, která umožňuje zveřejňovat rozsáhlé odborné články z oborů příbuzných auditu, dále nové tematické zaměření časopisu společně s jeho novou barevnou podobou, a v poslední době nový design webových stránek KA ČR, zajištěný novým provozovatelem. Účelem tohoto posledního kroku je zlepšit přehlednost, i při možném rozšíření obsahu, formou standardnějších oken pro snadnější orientaci v obsahu stránek, vizuálně přiblížit webové stránky časopisu Auditor, dále pak důsledněji oddělit informace pro veřejnost a pro auditory a v neposlední řadě také zlepšit možnosti dialogu na stránkách.

Za těmito změnami je snaha rady, příslušných výborů a úřadu reagovat na podněty a připomínky od auditorů, které bude možno účelně uplatnit právě prostřednictvím našeho webu. Je zcela přirozené, že proces vylepšování stránek může pokračovat, a věřím, že tomu tak bude i po letošních podzimních volbách, kdy se této činnosti ujme nová rada.

Námětů je celá řada a za každý budeme vděční. Jako příklad bych uvedl interaktivní formuláře, které jsou auditory povinni odevzdávat, a zejména oblast elektronického vzdělávání, o kterém se domnívám, že je vhodným doplňkem (nikoliv náhradou) klasických seminářů, při kterém dochází k setkávání auditorů.

Věřím, že internetové stránky komory jsou a budou pro všechny auditory platným informačním zdrojem a pomůckou v často nelehkém auditorském životě.

Ing. Karel Hampel

Předseda výboru
pro informační politiku KA ČR

Ze zasedání Rady KA ČR

Jednání rady dne 14. května 2007 zahájil a řídil prezident doc. Králíček.

Po projednání standardních záležitostí Výboru pro otázky profese a etiku podle zákona č. 254/2000 Sb. a profesních předpisů komory (vyškrtnutí asistentů auditora, pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb, snížení fixního příspěvku na rok 2007) podal Ing. Šobotník aktuální informace k novele Etického kodexu IFAC. Rada ji předložila sněmu ke schválení jakožto novelu Etického kodexu KA ČR.

Ing. Rokosová komentovala předloženou účetní závěrku roku 2006 a daňové přiznání k dani z příjmu za rok 2006. Dále byl Radě předložen upravený rozpočet na rok 2007, ve kterém byla zohledněna krácená výše finanční podpory z Evropské unie na vzdělávání auditorů a změny v odměňování zkušebních komi-

sařů. Rada rovněž obdržela průběžné výsledky hospodaření za IQ/2007.

Poté rada uvítala na svém zasedání předsedu Volební komise Ing. Kodadu, který přednesl zprávu o přípravě voleb. Vzhledem k malému počtu kandidátů do všech orgánů komory byl po vzájemné dohodě zrušen tzv. předběžný výběr kandidátů ve smyslu Volebního řádu KA ČR. Prezentace kandidátů bude zveřejněna jako příloha časopisu Auditor v září tohoto roku.

Rada poté schválila organizační zajištění volebního XVII. sněmu KA ČR, návrh programu sněmu a aplikační doložku k ISA 710, která bude rozeslána auditorům spolu s časopisem Auditor. Dalším hostem zasedání rady byl Ing. Kříž, který přednesl zprávu o svém působení v FEE, kde zastává mj. funkci viceprezidenta. Součástí zprávy byla i informace

o přípravě nového zákona o auditorech, který připravuje Ministerstvo financí ČR.

Dále rada projednala zprávu Ing. Pilátové o e-learningu a počtu účastníků, aktuální informace bude rovněž sdělena na sněmu, kde se bude rozhodovat o dalším pokračování této formy vzdělávání. Rada jmenovala nového člena podvýboru pro IAS – Ing. Brachtlovou.

Rada vzala na vědomí informace ze zasedání Národní účetní rady, zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí, zprávu Ing. Jindřiškové ze zahraniční cesty do FEE, informace Kárné komise, informaci o novele zákona č. 18/2004 Sb. o uznávání kvalifikací, zprávu o založení pracovní skupiny IMI při Ministerstvu průmyslu a obchodu.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Volební komise

Na svém zasedání 3. května 2007 volební komise provedla kontrolu návrhů kandidátů pro volby do jednotlivých orgánů KA ČR a konstatovala, že veškeré návrhy byly doručeny v termínu stanoveném v usnesení XVI. sněmu KA ČR, tj. do 30. dubna 2007, a obsahují požadované údaje podle volebního řádu.

Předseda Volební komise projednal se třemi kandidáty, kteří byli navrženi do více orgánů komory, jejich kandidaturu a vyzval je, aby se písemně rozhodli pro kandidaturu pouze do jednoho orgánu komory.



Poslední volby do orgánů KA ČR se uskutečnily na XIII. sněmu v roce 2004.

Vzhledem k navrženému počtu kandidátů do orgánů komory volební komise rozhodla zrušit předběžný výběr kandidátů v souladu s Volebním řádem KA ČR, § 3, odstavec 7.

Přehled počtu navržených kandidátů je uveden v tabulce.

Počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů k 30. 4. 2007

Orgán	Počet navržených kandidátů	Potřebný minimální počet
Rada	24	22 (17 + 5 náhradníků)
Dozorčí komise	18	16 (11 + 5 náhradníků)
Kárná komise	16	10 (7 + 3 náhradníci)
Revizoři účtů	4	3 (2 + 1 náhradník)

Na volebních lístcích budou všichni navrženi kandidáti uvedeni v abecedním pořadí podle § 5 odst. 2 Volebního řádu KA ČR. Zároveň se členové dohodli na tom, že v souladu s volebním řádem komise nevyzve auditory k navrhování dalších kandidátů do orgánů komory. Volební komise se rovněž usnesla, že pro lepší orientaci auditorů při volbách na XVII. sněmu bude se zářijovým číslem časopisu Auditor (č. 7/2007) vydána příloha s prezentací jednotlivých kandidátů.

Ing. Miroslav Kodada, CSc.
předseda Volební komise KA ČR

Omluva za zveřejnění v seznamu „neplničů“ KPV

Na tomto místě se omlouváme níže uvedeným auditorům za chybné zveřejnění v seznamu auditorů, kteří neodevzdali Evidenční záznam KPV za rok 2006. Uvedení auditori evidenční záznam odevzdali.

Ing. Kos Pavel	č. osv. 0569
Ing. Licinbergová Jitka	č. osv. 1620
Ing. Weida Vlastimil	č. osv. 1327
Ing. Weidová Dana	č. osv. 1801

Děkujeme za pochopení.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2007

Dovolujeme si připomenout, že se blíží **termín splatnosti pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2007 a zaslání vyplněného formuláře Vyúčtování příspěvků do Komory auditorů ČR, tj. 30. 6. 2007**. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem KA ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2006, za auditorské služby konané na území České republiky. Sazba pohyblivého příspěvku je sta-

OSVČ. Zaměstnanci a společníci auditorských společností vyúčtování nepředkládají, neboť tuto povinnost za ně plní auditorská firma.

Auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ, naleznou formulář „Vyúčtování příspěvků auditora OSVČ“ jako vloženou přílohu časopisu Auditor č. 5. Auditorským společnostem byl formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou koncem měsíce května 2007. Formulář vyúčtování příspěvků naleznete rovněž na našich webových stránkách

www.kacr.cz v sekci Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře emailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů OSVČ ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo osvědčení, a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo osvědčení.

Prosíme, abyste uváděli variabilní symbol přesně, slouží k identifikaci plátce.

Dále připomínáme, že pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba do Úřadu KA ČR zaslat.

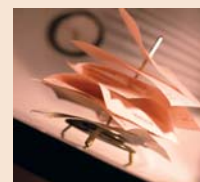
Ing. Libuše Šnajdrová

Referát evidence auditorů a asistentů auditora KA ČR

Novinky z ISA

Sdělení IAASB

v souvislosti se zprávou o auditu pro zvláštní účely prováděného v souladu se standardem ISA 800 Zpráva auditora pro zvláštní účely



Rada mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB při Mezinárodní federaci účetních

IFAC vydala v dubnu 2007 sdělení v souvislosti se zprávami auditora o auditu pro zvláštní účely, které jsou prováděné v souladu se standardem ISA 800 Zpráva auditora pro zvláštní účely. V tomto sdělení IAASB doporučuje při provádění auditů pro zvláštní účely vydávat zprávu auditora, jejíž text je v souladu s příkladem zprávy auditora uvedené v odstavci 60 standardu ISA 700 Zpráva auditora o nezávislé účetní závěrce určené k všeobecným účelům. Tato zpráva by měla být přiměřeně upravena tak, aby v jejím textu byla zohledněna specifikace dané zakázky.

Tato nestandardní situace, kdy auditor postupuje v souladu se standardem ISA 800 Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely, ale text zprávy může vytvořit v souladu se standardem ISA 700 Zpráva auditora o nezávislé účetní závěrce určené k všeobecným účelům, je způsobena tím, že dosud nevstoupil v platnost upravený standard ISA 800 – Specifika – Audit účetních výkazů pro zvláštní účely a audit specifických částí, účtů či položek účetní závěrky.

Tento standard byl IAASB schválen již v dubnu 2006, avšak v současné době je přepracováván, aby splňoval podmínky stanovené v rámci tzv. projektu zvýšení srozumitelnosti standardů ISA (clarity project), a nebude tedy účinný dříve než od 15. prosince 2008. Přepracováváný standard již obsahuje odkaz na



novena podle Příspěvkového řádu schváleného X. sněmem KA ČR dne 22. 1. 2001 ve znění pozdějších novel **na 0,45% z výše uvedeného základu**.

Výbor pro otázky profese a etiku dále připomíná, že vyúčtování předkládají pouze ti auditori, kteří poskytují auditorské služby jako

příklad zprávy ve standardu ISA 700 a také příklady zpráv o auditu pro zvláštní účely používaných ve specifických případech. Auditor při formulaci zprávy může dle sdělení IAASB použít i tyto příklady zpráv, ačkoli upravený standard ISA 800 ještě nenabyl účinnosti. Celý text sdělení IAASB naleznete na http://web.ifac.org/download/IAASB_Communication_Apr_2007.pdf.

Návrhy úprav standardů ISA

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB vydala 1. května 2007 několik návrhů úprav mezinárodních auditorských standardů ISA. Připomínky k přepracovanému standardu ISA 250 Povinnosti auditora v souvislosti se zákony a nařízeními při auditu účetní závěrky lze zasílat do 31. července 2007. Připomínky k úpravám standardů ISA 500 Zvažování vhodnosti a spolehlivosti důkazních informací a ISA 200 Cíl nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy lze zasílat do 15. září 2007. Adresy pro zaslání připomínek jsou uvedeny v textech návrhů standardů.

Změny ve standardech jsou navrženy v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti standardů ISA. Do textu standardu ISA 200 jsou kromě toho navrženy také změny, které jsou již obsaženy v upravené Předmluvě k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby. Vzhledem k tomu, že některé legislativy neumožňují přijetí a aplikaci předmluvy, jsou určité skutečnosti v ní obsažené zapracovány do návrhu textu standardu ISA 200. Texty navržených úprav naleznete na www.ifac.org.

-mj-

Interpretace NÚR

V květnu 2007 Národní účetní rada zveřejnila interpretaci I – 11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů. Interpretaci lze nalézt na internetových stránkách www.nur.cz.

-mj-



Povinnost zveřejňování závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích

Jak jistě víte, před nedávnem byla schválena novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZOU“), která zrušuje povinnost účetních jednotek (ze zákona podléhajících auditu) zveřejňovat účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích v Obchodním věstníku.

Tato novela se nikterak nevztahuje na stávající povinnosti účetních jednotek zveřejňovat potřebné informace ve sbírce listin obchodního rejstříku. Povinnosti pro zveřejnění účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky, výroční zprávy, konsolidované výroční zprávy a zprávy o vztazích jsou následující:

Dokument	Požadované zveřejnění	Účetní jednotka nezapsaná v OR, nepodléhající auditu	Účetní jednotka zapsaná v OR, nepodléhající auditu	Účetní jednotka zapsaná v OR, podléhající auditu
Účetní závěrka (i konsolidovaná) může být uložena jako součást výroční zprávy	Sbírka listin vedená OR	NE	ANO	ANO (1), (2)
Výroční zpráva (i konsolidovaná)	Sbírka listin vedená OR	NE	NE	ANO (1), (2)
Zpráva o vztazích	Sbírka listin vedená OR	NE	ANO (3)	ANO (3)

- (1) Do 30 dnů po ověření auditorem a schválení příslušným orgánem, nejpozději do konce následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy schváleny.
- (2) Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu o auditu a informaci o tom, že zveřejněné účetní záznamy nebyly případně schváleny požadovaným způsobem.
- (3) Bez zbytečného odkladu zveřejněna, připravena do tří měsíců od konce účetního období.

(Deloitte)

Aplikační doložka k ISA 710 „Srovnatelné informace“

Rada Komory auditorů ČR dne 14. května 2007 schválila aplikační doložku ke standardu ISA 710 Srovnatelné informace, kterou zpracoval Výbor pro auditorské standardy. Tato aplikační doložka řeší postup auditora v přípa-

dech, kdy účetní jednotka provede opravu nákladů a výnosů předchozích účetních období v rámci běžného účetního období, nikoli úpravou srovnatelných údajů. Aplikační doložka je účinná od 1. července 2007 a naleznete ji v tištěné podo-

bě v tomto čísle časopisu Auditor a také na internetových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Regulace auditorské profese – Mezinárodní auditorské standardy. **-ab-**

Stanovisko Výboru pro veřejný sektor a Výboru pro auditorské standardy

k problematice omezení výše tvorby opravných položek a rezerv u neziskových organizací, na které se vztahuje vyhláška č. 504/2002 Sb.

Výbor pro veřejný sektor KA ČR na svém lednovém zasedání řešil otázku **postupu auditora při auditu nevýdělečných organizací** v případech, kdy platné účetní předpisy pro nevýdělečné organizace nedovolují tvořit opravné položky a rezervy. Výše opravných položek a rezerv je limitována ustanoveními § 15 odst. 6 a § 19 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Opravné položky a rezervy je možné tvořit jen do výše dané zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Požadavek na účtování podle účetních předpisů se tak může dostat do rozporu s požadavkem na pravdivé a věrné zobrazení předmětu účetnictví. Tento problém byl řešen ve spolupráci s Výborem pro auditorské standardy a oba výbory se shodly na následujícím stanovisku:

Podle českých předpisů je zobrazení věrné, jestliže „obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen **v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona**“ (§ 7 odst. 2 zákona o účetnictví).

Neziskové organizace však nemohou tvořit opravné položky a rezervy nad rámec zákona o rezervách ani v případech, kdy by si to konkrétní situace v případě jiných typů subjektů vyžadovala.

Auditor v takové situaci (s uplatněním principu významnosti) doporučí účetní jednotce popsat konkrétní stav v příloze účetní závěrky (uvedením např. k jaké-

mu snížení hodnoty aktiv k příslušnému rozvahovému dni dochází) a ve své zprávě auditora toto popíše formou zdůraznění skutečnosti s odkazem na zmíněný bod přílohy účetní závěrky. Pokud by účetní jednotka tento údaj v příloze k účetní závěrce nezveřejnila, auditor by vydal výrok s výhradou.



Převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku

dle § 23a odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

(materiál Koordinačního výboru 161/25.01.07)

Předkládají: Ing. Martin Tuček, daňový poradce, č. osvědčení 152
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. David Martin, BA, daňový poradce, č. osvědčení 3437

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme problematikou praktické aplikace § 23a odst. 5 písm. a) ZDP, který zní:

„... (5) *Přijímající společnost nebo přijímající společnost prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna*

a) *převzít rezervy a opravné položky související s převedeným podnikem nebo s jeho samostatnou částí, vytvořené převádějíci společností podle zvláštního právního předpisu za podmínek, které by platily pro převádějíci společnost, pokud by se převod podniku nebo jeho samostatné části neuskutečnil...“*

Z výše uvedeného je zřejmé, že nabyvatel (přijímající společnost) může převzít při vkladu podniku, který splňuje podmínky § 23a ZDP, zákonné opravné položky a zákonné rezervy, přičemž toto převzetí by mělo být daňově neutrální. Otázkou je, jak tuto operaci realizovat, když vyjdeme z toho, že:

- a) jediné zákonné opravné položky a rezervy, které je v současné době možné uplatňovat jako daňově relevantní, jsou opravné položky, které jsou zachyceny v účetnictví (§ 3 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – dále jen ZoR),
- b) výklady účetních předpisů směřují k názoru, že i v případě vkladu podniku je nutné vytvořené opravné položky a rezervy zúčtovat výsledkově s tím, že tyto výklady vycházejí z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví – dále jen VPPÚ (viz. § 55 odst. 3 VPPÚ a § 57 odst. 2 VPPÚ a Českého účetního standardu – ČÚS č.005 Opravné položky body 4.5. a 4.6.).

Významnou otázkou pro odbornou veřejnost tedy je, jak prakticky správně realizovat ustanovení § 23a odst. 5 písm. a) ZDP, neboť úprava této problematiky z hlediska daně z příjmů a z hlediska účetnictví není zcela konzistentní.

2. Popis problému – návrh řešení

Řešení daného problému je možné rozdělit na řešení na straně vkládajícího a řešení na straně nabyvatele.

2.1. Řešení u vkládajícího

V případě vkládajícího existují v zásadě dle našeho názoru dvě možná řešení:

2.1.1. Rozvahové účtování bez úpravy základu daně

V případě použití této varianty by opravné položky a rezervy byly při vkladu zúčtovány rozvahově, to je jako snížení účetního ocenění obchodního podílu. Jedná se v zásadě o metodu, kterou dříve připouštěly (v současné době již neplatné) postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví (viz. Úvodní ustanovení Čl. XII odst. 10 přílohy č. 2 opatření MF č. 281/89 759/2001 – dále jen „PÚ). Základ daně by pak v této souvislosti již nebyl jakkoliv upravován.

Významným argumentem pro užití tohoto postupu je především dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví dle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví – dále jen ZoÚ. Při výsledkovém účtování může dojít k významnému ovlivnění hospodářského výsledku vkládajícího podniku. Tento věrný a poctivý obraz je obecně preferován i před případnou striktní úpravou v VPPÚ (viz. § 7 odst. 2 ZoÚ).

Pokud je o vkladu jako takovém v českém účetnictví účtováno rozvahovou metodou bez výsledkových dopadů, domníváme se, že minimálně jako variantní řešení by takto mohlo být účtováno i o opravných položkách a rezervách, které jsou součástí ocenění vkládaného podniku.

Je samozřejmé, že tato metoda by byla konzistentně použita i pro účetní opravné položky a rezervy. Pokud při této metodě případně vznikne účetní výnos (obecně vklad účetně předluženého podniku), byl by tento výnos vyloučen ze zdanění na základě § 23a odst. 3 ZDP.

2.1.2. Výsledkové účtování a rozpuštění opravných položek a rezerv jako daňově nerelevantní výsledkové položky

V případě, kdyby nebylo preferováno řešení uvedené pod bodem 2.1.1. *Rozvahové účtování* a přikloníme

se k metodě výsledkového zúčtování rezerv a opravných položek, je jediným možným řešením považovat výsledkové rozpuštění rezerv a opravných položek za daňově nerelevantní bez ohledu na to, že nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) ZDP (rozpuštění účetní opravných položek a rezerv), a to z těchto důvodů:

- a) Z vlastního textu § 23 odst. 3 písm. a) ZDP je patrné, že převzetí opravných položek má být daňově neutrální (viz. text „...za podmíněk, které by platily pro převádějící společnost, pokud by se převod podniku nebo jeho samostatné části neuskutečnil...“)
- b) Tento závěr podporují i komentáře uvedené v důvodové zprávě k novele ZDP, jež předmětné ustanovení do ZDP zavedla, to je důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. (viz. Parlamentní tisk č. 402/0 – vybrané části s tím, že ty nejpodstatnější jsou zvýrazněny tučně):
- „...b) Společný systém zdanění společností při fúzích

Platná úprava zohledňuje záměr, aby převody aktiv, výměny podílů a fúze společností neměly v okamžiku jejich realizace nepříznivé daňové důsledky s výjimkou přenosu daňové ztráty. Při převodech nebo vkladech majetku již podle platné úpravy přijímající společnost pokračuje v odpisování, obdobně je umožněno pokračování v tvorbě rezerv a opravných položek k pohledávkám....

...B) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

Obě Směrnice se vztahují pouze na transakce v rámci Společenství. **Hlavním ekonomickým obsahem obou Směrnic je zavedení režimu zdanění, který bude daňově neutrální.**

V případě Směrnice o fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměnách podílů na obchodních společnostech z různých členských států (90/434/EHS) to znamená, že daňové důsledky operací, na něž se Směrnice vztahuje, budou stejné jako v situaci, kdy by operace nebyly provedeny nebo byly provedeny společnostmi z libovolných členských států...

...Fúze, rozdělení, převody majetku a výměny podílů na obchodních společnostech z různých členských států Evropské unie jsou v některých případech nezbytné k tomu, aby se vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu.

K vytvoření a zajištění účinného fungování společného trhu je třeba odstranit omezení bránící takovým operacím, která vyplývají z daňových předpisů členských států. Uve-

dené operace by měly být z daňového hlediska posouzeny zcela neutrálně, neboť umožňují zúčastněným společnostem lépe se přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Cílem úpravy je odstranit jakákoliv znevýhodnění vyplývající z vnitrostátních daňových předpisů, přičemž však musí zůstat zajištěny fiskální zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost. Tohoto cíle je dosaženo zavedením podmínky existence stálé provozovny přijímající společnosti ve státu převádějící společnosti...

...K bodu 137 – § 23a – 23d...,

...Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost (23a)...

...Odstavce druhý až pátý zajišťují **takový daňový režim pro přijímající společnost, jaký by platil pro převádějící společnost, kdyby k převodu podniku nebo jeho samostatné části nedošlo...**

...Je stanoveno, stejně jako v čl. 4 odst. 1 Směrnice č. 90/434/EHS, že příjmy vzniklé v důsledku fúze se nezahrnují do základu daně. Jedná se o příjmy vzniklé z důvodu rozdílu mezi skutečnou (tržní) cenou a účetní hodnotou převedeného majetku a závazků v době uskutečnění převodu.

Z výše uvedeného je dle našeho názoru zcela jednoznačné, že cílem a záměrem zákonodárce deklarovaným v důvodové zprávě bylo jednoznačně takové řešení, které bude daňově neutrální, a to jak u vkládajícího, tak u nabyvatele. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že zvláště v poslední době je především v rámci Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu ČR



Nenechte se mýlit! V této knihovně nenajdete romány, detektivky ani literaturu faktu. Shromažďuji zde pouze novely a nejrůznější výklady našich daňových zákonů od devadesátých let.

Kresba I. Svoboda

(dále jen „ÚS“) velmi preferován výklad daňových právních norem za použití důvodové zprávy, a to ve spojení s tím, že nejednoznačnou právní normu nelze vykládat v neprospěch daňových subjektů (viz. např. ÚS III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005, NSS 6 A 69/2000-55 ze dne 30. 11. 2005, NSS 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006, NSS 1 Afs 26/2005-43 ze dne 1. 2. 2006, ÚS ČR IV. ÚS 49/04 ze dne 16. 3. 2006, 1 Afs 57/2005-61 ze dne 22. 3. 2006, 2 Afs 101/2005-67 ze dne 18. 5. 2006, NSS 2 Afs 143/2004-105 ze dne 29. 6. 2006, NSS Rozšířený senát 2 Afs 4/2005-56 ze dne 16. 5. 2006, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10. 8. 2006).

- c) Z výše uvedeného je zřejmé, že předmětná úprava § 23a odst. 5 písm. a) ZDP implementuje směrnici EU, konkrétně pak směrnici Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech majetku (dále jen „směrnice o fúzích“), kde je k této věci mimo jiné (důležité části jsou zvýrazněny tučně) uvedeno (vycházíme z překladu směrnice, který je k dispozici na internetové stránce <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/1990/31990L0434-CS.doc>):

*...vzhledem k tomu, že fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností z různých členských států mohou být nezbytné k tomu, aby se ve Společenství vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu, a tím zajistilo vytvoření a účinné fungování společného trhu; **že těm-***



to operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto nezbytné zavést pro tyto operace daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni...

...vzhledem k tomu, že daňové předpisy tyto operace znevýhodňují oproti obdobným operacím, které se týkají společností ve stejném členském státě; že je nezbytné tato znevýhodnění odstranit;

vzhledem k tomu, že společný daňový systém musí zamezit ukládání daní v souvislosti s fúze, rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií, a přitom zajišťovat finanční zájmy státu, v němž se nachází převádějíci nebo nabytá společnost;

vzhledem k tomu, že je rovněž nezbytné vymezit daňový systém pro určité opravné položky, rezervy nebo ztráty převádějíci společnosti a vyřešit daňové obtíže vznikající v případě, že jedna z obou společností má podíl na základním kapitálu druhé společnosti;

vzhledem k tomu, že přidělení cenných papírů přijímající nebo nabývající společnosti společníkům převádějíci společnosti by nemělo samo o sobě vést k žádnému zdanění vůči těmto společníkům...

Článek 5

Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby v případech, kdy jsou opravné položky nebo rezervy řádně vytvořené převádějíci společností částečně nebo plně osvobozeny od daně a nepocházejí ze stálé provozovny v zahraničí, mohly být tyto opravné položky a rezervy převedeny se stejným osvobozením od daně na stálou provozovnu přijímající společnosti, jež se nachází ve státě převádějíci společnosti, s tím, že přijímající společnost převezme práva a závazky převádějíci společnosti...

...HLAVA III

Pravidla pro převody aktiv

Článek 9

Články 4, 5 a 6 se použijí na převody aktiv...

Především z preambule směrnice o fúzích je zřejmé, že cílem dané směrnice je absolutní daňová neutralita daných operací u všech zúčastněných subjektů (to platí přesto, že Čl. 5 dopadá především na přeshraniční transakce). V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že i ESD při svém rozhodování zá-

sadním způsobem zohledňuje cíle a záměry směrnic vyjádřené v jejich preambulích.

- d) V dané souvislosti by bylo dle našeho názoru možné aplikovat pro vyloučení ze zdanění předmětných částek pomocně také ustanovení § 23a odst. 3 ZDP přesto, že dané ustanovení apriori dopadá na jiné situace (to je především nezdanění výnosu vzniklého z titulu vkladu účetně předluženého podniku – viz výše **2.1.1. Rozvahové účtování**).

2.2. Řešení u nabyvatele

Domníváme se, že v tomto případě je nejsprávnějším řešením vyjádřit opravné položky a rezervy vytvořené vkládajícím již přímo při zaúčtování vkladu. To znamená pokud například vyjdeme z toho, že vkládající měl pohledávku v hodnotě 100, k níž vytvořil zákonnou opravnou položku ve výši 80 a dále zákonnou rezervu ve výši 150, nabyvatel by v rámci účtování o vkladu podniku tuto situaci zachytil následujícím způsobem (viz. ČÚS č. 012 Změny vlastního kapitálu body 3.1.2. písm. c), účet 379 je použit dle PÚ):

MD 311 / DAL 379	100
MD 379 / DAL 391.daňová	80
MD 379 / DAL 451.daňová	150

Je samozřejmé, že tato metoda by byla konzistentně použita i pro účetní opravné položky (přechod jiných rezerv než daňově relevantních pro tyto účely nepředpokládáme).

Při použití tohoto účetního řešení nedochází k účtování na výsledkových účtech, proto účetní hospodářský výsledek nabyvatele účtováním o změně stavu opravných položek a rezerv ovlivněn. Není tedy důvod základ daně v této souvislosti u nabyvatele upravovat. Nabyvatel při změně stavu opravných položek a rezerv přenesených od vkladatele eviduje takové údaje, kterými prokáže při následné změně stavu opravných položek a rezerv, či účtování o odpisu pohledávek daňový účinek těchto účetních zápisů.

Určitým problémem může být situace, kdy nabyvatel použije pro zaúčtování rozdílů mezi oceněním podniku goodwill dle § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ. V tomto případě je nutné jednotlivé položky aktiv a pasiv zachytit v ocenění dle znaleckého posudku. Vycházíme z toho, že jinak by znalec měl ocenit pouze pohledávku a u rezerv vyjde z toho, že její hodnota pro účely ocenění odpovídá částce zachycené v účetnictví (pak pro zaúčtování rezervy bude platit to, co je uvedeno výše). V případě pohledávky je situace složitější, nicméně dle našeho názoru řešitelná. Vyjdeme z výše uvedeného zadání příkladu s tím, že znalec ocení danou pohledávku na 10. Pak by dle našeho názoru bylo možné danou situaci zachytit v účetnictví nabyvatele prostřednictvím účetní opravné položky následovně:

MD 311 / DAL 379	100
MD 379 / DAL 391.daňová	80
MD 379 / DAL 391.účetní	10

Domníváme se, že výše uvedený návrh řešení je v souladu s obecnými principy účtování dle § 7 ZoÚ, tedy že následná účetní závěrka sestavená příjemcem vkladového podniku bude vyjadřovat více věrný a poctivý obraz předmětu účtování. V případě, že u vkladatele bude použit také rozvahový způsob účtování, nebudou účetní závěrky obou podniků vykazovat významné nesrovnatelné výsledky hospodaření v daném období. Výše popsané řešení u nabyvatele vkladu lze použít také v případě výsledkového účtování u vkladatele (viz. výše část 2.1.2.), kdy je účtováno výsledkově, ale rozpuštění opravných položek a rezerv je považováno za daňově nerelevantní.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného (viz výše bod **2. Popis problému**) bude při praktické aplikaci § 23a odst. 5 písm. a) ZDP postupováno následovně:

3.1. Postup u vkládajícího

3.1.1. Rozvahová varianta

(viz. výše 2.1.1. Rozvahové účtování)

- Na straně vkládajícího bude o rozpuštění opravných položek a rezerv účtováno rozvahově, obdobně jak to odpovídá řešení popsanému v již neplatných postupech účtování (viz. Úvodní ustanovení Čl. XII odst. 10 PÚ),
- v této souvislosti nebude prováděna úprava základu daně dle § 23 ZDP,
- v případě, že při tomto účtování vznikne účetní výnos (obecně účetně předlužený podnik), bude tento výnos vyloučen ze zdanění dle § 23a odst. 3 ZDP.

3.1.2. Výsledková varianta

(viz výše 2.1.2. Výsledkové účtování)

V případě, kdy bude o rozpuštění zákonných opravných položek a rezerv na straně vkládajícího účtováno výsledkově, bude o tuto změnu (zvýšení) účetního hospodářského výsledku upraven (snížen) základ daně.

3.2. Postup u nabyvatele

(viz výše 2.2. Řešení u nabyvatele)

Na straně nabyvatele bude o převzetí opravných položek a rezerv účtováno rozvahovou metodou popsanou podrobně viz výše 2.2. *Nabyvatel*.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Závěry Výboru pro metodiku KA ČR

k materiálu Koordinačního výboru 161/25.01.07 – Převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku – dle § 23a odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů z pohledu účetnictví

Materiál si neklade za cíl komplexně vyjádřit metodiku účtování vkladu podniku, příp. jeho části, nýbrž se zaměřuje na problematiku související s tím, že vkladatel může mít na některé položky aktiv vytvořeny opravné položky, v pasivech zahrnuté rezervy, majetek a závazky vyjádřené v cizí měně. Od ostatní problematiky se v tomto nekomplexním materiálu abstrahuje.

1. Finanční investice se u **vkładajícího subjektu** oceňují v souladu s § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví pořizovací cenou. Náklady související s pořízením cenných papírů a podílů vymezuje § 48 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění. ČÚS č. 014 však v bodě 3.2 uvádí, že v případě, že jsou cenné papíry a vklady nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, jejich oceněním u vkladatele je zůstatková (účetní) cena nepeněžitého vkladu v obchodní společnosti nebo družstvu. Pokud by účetní cena vkladu, s ohledem na závazky přecházející současně s vkladem, dosáhly záporných hodnot, je na účtech cenných papírů a podílů nulové ocenění a rozdíl je zúčtován do výnosů. Při vkladu podniku je nezbytné posouzení bonity vkládaného majetku, kdy je nutné rozhodnout, zda nadále mají u vkládajícího subjektu opodstatnění opravné položky, v jaké výši, či zda pominuly důvody pro jejich tvorbu, a je nezbytné je zrušit. Provádí se tedy posouzení účetní hodnoty aktiv a závazků vstupujících do hodnoty finanční investice na základě výše realizované ceny podniku při jeho vkladu. Rozhodování by mělo být prováděno ve vazbě na správné ocenění finanční investice. Daňový přístup je akceptován, není však rozhodující.
2. Stejný přístup uplatnit v případě rezerv.
3. Vklad podniku je účetním případem, který vede k povinnosti ocenit vkládaný majetek a převáděné závazky, jenž jsou v cizí měně a vytvářejí hodnotu finanční investice, reálným kursem. Proto je nezbytné ke dni, k němuž se předává podnik (den účinnosti smlouvy, předání se potvrzuje zápisem – viz zejm. § 483 ObchZ), přepočítat majetek a závazky na aktuální kurs ČNB a zúčtovat dopad do výsledku hospodaření. Znamená to tedy, že před tím, než se provede ocenění finanční investice, provede se přepočet majetku (týká se případně i opravných položek) a závazků (týká se případně i rezerv) platnými kurzy.

4. Pokud na straně vkladatele dochází ke zrušení opravných položek, případnému částečnému zrušení opravných položek, jako vhodné se jeví následující postupy účtování:

	Částka	MD	Dal
Počáteční stav pohledávky, která je postoupena v rámci vkladu podniku	100	311	
Počáteční stav opravných položek (20 DN, 80 NN)	100		391
1. Převedení pohledávky při splácení vkladu	100	378	311
2. Zrušení opravné položky ve výši její neúčelnosti	60*)	391	55x
3. Zúčtování opravné položky přecházející s pohledávkou	40	391	378
4. Zápis výše základního vkladu nabyvatele do OR	xxx	06x	367
5. Zúčtování pohledávky z titulu splacení vkladu před zápisem do obchodního rejstříku	60	367	378

*) je nutné provést daňovou analýzu, jaká výše vstupuje/ nevstupuje do daňového základu

5. Ve prospěch nákladů (výsledkově) bude zaúčtováno zrušení výše opravné položky, která nevstupuje do ocenění finančního aktiva. Část opravné položky, jejíž existence má nadále opodstatnění (pohledávky je po lhůtě splatnosti, těžko vymahatelná atd. – vhodněji se dokumentuje na zásobách) se zúčtuje jako snížení závazku z titulu úhrady vkladu (prostřednictvím účtu 378, neboť vklad podniku se splácí před zápisem zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku). Daňový přístup je akceptován, není však rozhodující.
6. Nabyvatel přejímá majetek v netto hodnotě, tzn. bez účtování na účty opravných položek. Pokud by oceňoval převzatý majetek v původních účetních hodnotách, oceňuje převzaté pohledávky a jiný majetek v pořizovací ceně (čistá hodnota), jestliže přeceňuje majetek na základě posudku znalce, znalecký posudek bude opět obsahovat pro majetek celkové ocenění, nikoliv v rozložení na vstupní cenu a opravnou položku k ní.

Základní cíle digitalizace tištěných předloh účetních záznamů a dokladů

Každý to jistě známe. Plné kanceláře šanonů, ve kterých archivujeme účetní záznamy a doklady po dobu jejich skartačních lhůt. Někdy tři roky, někdy pět, v případě DPH deset let. Tento stav je u některých podnikatelů již minulostí. Vítejte ve světě bez šanonů! Současná legislativa umožňuje účetním jednotkám vést své účetnictví nejen výhradně v datové podobě, ale také přenést/převést dosavadní účetní záznamy vzniklé za uplynulá účetní období do digitalizované podoby (za předpokladu splnění některých zákonných opatření, kterým se budeme věnovat v dalších kapitolách). Výsledkem je pak archivace těchto dokumentů v digitální podobě po celou dobu jejich zákonné skartační lhůty a možnost okamžité skartace jejich tištěných předloh.

Základní výhody přenesených/digitalizovaných dokumentů je možno shrnout do těchto bodů:

- okamžitá úspora místa,
- vzdálený přístup všech oprávněných osob k účetním záznamům a dokumentům účetní jednotky cestou šifrovaného přístupu k nim prostřednictvím internetu z kteréhokoli místa na světě (vlastník společnosti, management, vedoucí na různých úrovních, účetní, daňový poradce, auditor...),
- možnost vyhledat během několika vteřin i několik let starý účetní záznam,
- možnost předkládat účetní záznamy výhradně v digitalizované podobě, například na CD, ke kontrole finančnímu úřadu ale i jiným úřadům státní správy a takto je i archivovat,
- zajištění povinnosti zachování čitelnosti účetních záznamů (což je například u dokladů vytištěných na termopapíru téměř vždy problém).

Výhod je jistě více a jsou poplatné i obsahu podnikatelské činnosti konkrétních subjektů. V každém případě je na místě zmínit, že několik tisíc (a podle užitého digitálního nosiče i několik desítek tisíc) účetních záznamů a dokladů je možné mít a po dobu skartační lhůty archivovat již dnes výhradně na tomto digitálním nosiči. Účetnictví subjektu za 10 let činnosti může být na několika médiích CD v kufříku či kabelce.

Právní předpoklady pro skenování a přenos do digitální podoby

Pojďme se nyní společně pozastavit nad platnou legislativou, která se uvedeného procesu týká. Zásadním východiskem pro nás je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění. Tento zákon řeší problematiku organizace, techniky a zajištění průkaznos-

ti účetních záznamů zejména v následujících ustanoveních:

§ 33 Účetní záznam

- (2) Účetní záznam může mít písemnou nebo technickou formu. Pro účely tohoto zákona se považuje za
 - a) písemnou formu účetní záznam provedený ručně, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,
 - b) technickou formu účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.
- (3) Účetní jednotka může provést převod účetního záznamu z jedné formy do druhé. V tomto případě je povinna zajistit, že obsah účetního záznamu v nové formě je shodný s obsahem účetního záznamu v původní formě. Splnění uvedené povinnosti se má za prokázané, pokud účetní jednotka předloží účetní záznam v původní i nové formě a jejich obsah je shodný; splnění této povinnosti však účetní jednotka může prokázat i jiným způsobem, který nezpochybní žádná z osob, které s převedeným záznamem pracují. Účetní jednotka je povinna disponovat účetními záznamy, kterými dokládá formu vedení účetnictví. Při prokazování splnění povinnosti podle věty druhé u účetních záznamů, které nejsou označeny skartačními znaky pro výběr nebo archiválii podle zvláštního právního předpisu¹¹, se nevyžaduje předložení nosiče informací (§ 4 odst. 10) v původní formě.

§§ 33a Průkaznost účetního záznamu

- (1) Podle tohoto zákona se za průkazný účetní záznam považuje pouze
 - a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
 - b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů,
 - c) účetní záznam přenesený způsobem splňujícím požadavky podle § 34, nebo
 - d) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 9.
- (3) Účetní jednotka je povinna za účelem průkaznosti přenášet účetní záznamy mimo tuto účetní jednot-

¹¹ Zákon č. 97/1974 Sb., o archivnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon byl nahrazen zákonem č. 499/2004 Sb.

ku jen způsobem podle odstavce 1 písm. c). Účetní záznam určený k přenosu musí být podepsán vlastnoručním podpisem nebo elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu²¹ anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě. Pokud účetní záznam není podepsán před předáním k přenosu, musí být podepsán nejpozději v okamžiku jeho předání k přenosu. Účetní jednotka může, kromě způsobu podle odstavce 1 písm. d), využít při předávání účetních záznamů uvnitř této účetní jednotky i způsob podle odstavce 1 písm. c).

§ 34 Přenos účetního záznamu

- (1) Přenos účetního záznamu může být uskutečněn pouze prostřednictvím informačního systému nebo jiným způsobem, který splňuje požadavky průkaznosti a dále požadavky ochrany a bezpečnosti odpovídající charakteru přenášených informací podle zvláštních právních předpisů.³¹
- (2) Požadavky průkaznosti a jiné požadavky uvedené v odstavci 1 jsou splněny i v případě, je-li přenos účetního záznamu uskutečněn prostřednictvím třetí osoby odlišné od účetních jednotek, pokud tato osoba splňuje požadavky podle zvláštních právních předpisů.³¹

Proces přenosu za použití elektronické značky zpracovatele a časového razítka

Celý proces lze velmi zjednodušeně shrnout do následujících čtyř kroků:

- při skenování účetních záznamů, dokladů či jiných dokumentů, kde podstatou je zachování věrného obrazu původního dokumentu (tedy pořízení naprosto shodné obrazové kopie), nesmí být žádným způsobem zasaženo do skenovacího procesu a je nutné obraz ponechat v původní podobě,
- naskenované dokumenty převádíme do výstupního formátu PDF (tento formát je již například pevně zakotven také do podmínek elektronického podání na obchodní rejstřík dle vyhlášky č. 562/2006 Sb. a dle našich informací jej budou preferovat i další vyhlášky),
- následuje označení naskenovaných souborů kvalifikovaným systémovým certifikátem (elektronickou značkou) a kvalifikovaným časovým razítkem,
- označené soubory pak nahráváme na nezaměnitelný, nepřepisovatelný (read only) a nevymazatelný digitální nosič,
- nezapomeneme na digitální nosič nahrát také volně šiřitelný software pro prohlížení souborů PDF, software pro případnou dekomprimaci souborů ve formátu ZIP (pokud máme účetních záznamů ví-

ce a komprimujeme je). Činíme tak z důvodu splnění zákonné povinnosti daňového subjektu zajištění čitelnosti přenesených záznamů po jejich digitalizaci i v průběhu následujících let.

Skartace tištěných účetních záznamů a jejich uchování po dobu skartační lhůty výhradně v digitalizované podobě

Digitalizace účetních záznamů v souladu s citovanými částmi zákona o účetnictví je tedy možná a z mnoha již dříve uvedených důvodů žádoucí. Následná likvidace písemných účetních záznamů je pak podmíněna řádným zaznamenáním celého procesu přenosu formou jednoznačných protokolů před i po digitalizaci, označením přenesených účetních záznamů kvalifikovaným systémovým certifikátem zpracovatele (elektronickou značkou) a kvalifikovaným časovým razítkem a v neposlední řadě také archivací takových záznamů podle platných zákonných skartačních lhůt, jako by šlo o listy papíru.

Při archivaci digitalizovaných dokumentů uchovávaných na digitálním nosiči po dobu skartační lhůty je třeba se řídit zákonem č. 499/2004 Sb. o archivnictví a spisové službě a platným Typovým skartačním rejstříkem



v platném znění, který vydává Ministerstvo vnitra ČR. V něm jsou uvedeny velmi podrobně veškeré možné typy a druhy dokumentů, se kterými se podnikatelský subjekt (ale nejen ten) setkává při své činnosti.

Výhody vzdáleného přístupu ke všem účetním záznamům a dokladům účetní jednotky v každodenní práci klienta i účtujícího

V úvodu jsme zmínili několik základních důvodů, proč má smysl digitalizovat své účetní záznamy. Jedním z nich je vzdálený přístup všech oprávněných osob cestou šifrovaného přístupu k nim prostřednictvím internetu. Zde jsou tři příklady z praxe:

²¹ Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Například § 17 až § 20 obchodního zákoníku, § 38 a § 39 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a o změně některých zákonů, zákon č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích a o změně dalších zákonů, zákon č. 101/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 148/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 56/1999 Sb., o zajištění bezpečnosti informačních systémů nakládajících s utajovanými skutečnostmi, provádění jejich certifikace a náležitostech certifikátu.

- účetní, daňový poradce či auditor již nemusí dojíždět na místo výkonu své práce, neboť každý doklad má v celém svém rozsahu přístupný vzdáleně,
- digitalizované doklady je možné v reálném čase poskytovat dalším oprávněným osobám v rámci rozhodovacích procesů uvnitř účetní jednotky, bez dalších prodlev, hledání, faxování, zasílání poštou apod.,
- vlastníci společnosti mají v režimu 24 hodin denně přístup k účetním dokladům z jakéhokoli místa na světě, aniž by nutnou potřebu dohledu a kontroly museli vykonávat jiným neefektivním způsobem.

Optimální způsob zacházení s doklady s cílem zajistit hladký technický průběh jejich digitalizace

Jedním ze základních předpokladů úspěšného přenosu účetních záznamů do digitální podoby je jejich správné „skladování“ v období před digitalizací. S ohledem na dosavadní zkušenosti si dovoluji předložit několik pravidel, která významným způsobem ulehčují technickou stránku přenosu a tím i šetří náklady na digitalizaci. Ta se totiž z významné části skládá i z nutné manipulace s účetními záznamy a doklady před i po přenosu (pokud nejsou po digitalizaci z nějakého důvodu likvidovány).

- Jednou z cest je změna stávajících způsobů často aplikovaných kompletací účetních „košílek“ se samotnými účetními doklady. Za nevhodný způsob lze jednoznačně označit několikanásobné „přišívání“ účetních dokladů ke košílkám kancelářskými sešivačkami. Pokud je již takový postup z nějakého důvodu zvolen, doporučujeme účetní doklad přišít (ale v každém případě lépe je nalepit!) na titulní stranu košílky – ovšem vždy tak, aby nezakrýval důležité (s ohledem na průkaznost dokladů ovšem pokud možno žádné) a pro práci s doklady žádoucí údaje na „košílce“.
- Dalším nežádoucím způsobem je pak přišívání několika takových účetních dokladů najednou na sebe. V mnoha případech se tak děje navíc postupně v čase. Tento způsob je na přípravu pro provedení přenosu velmi náročný a tedy i zbytečně časově i finančně nákladnější. Každý přišitý doklad je totiž nutné zvlášť oddělit a neskenovat.
- Jednou z doporučených variant je vkládání účetních dokladů společně s košílkami do průhledných fólií.
- Další vhodnou variantou osvědčenou v praxi je lepit účetní doklady na zadní stranu košílky tak, aby se jednotlivé doklady v žádném případě nepřekrývaly, případně je přilepit (pokud je jich více k jedné košílce) na samostatný papír a ten následně jednorázově přišít ke košílce (případně na takový papír v čase doklady dolepovat). Vždy ale tak, aby byl každý doklad vidět v celém svém obsahu.
- V neposlední řadě doporučujeme využívat šanony jen do úrovně jejich možností pojmout určitý počet dokumentů. Pokud je do jednoho šanonu vloženo víc dokumentů, než může pojmout, dochází při manipu-

laci s dokumenty k jejich poničení, zohýbání, perforaci o spojovací materiál jiných dokumentů apod.

Zkušenosti z předání digitalizovaných podkladů ke kontrole FÚ

Výhody pro daňové subjekty jsou zřejmé, ale co na to FÚ? Samozřejmě nutností je také odzkoušení teorie a možností daných legislativou v samotné praxi. Máme ji za sebou a jelikož je více než pravděpodobné, že se v různých obměnách a variantách bude na jednotlivých FÚ opakovat, podělíme se o ni. Klient uplatnil nadměrný odpočet DPH za 4.Q/2006. Investoval do opravy a vybavení nové provozovny. FÚ vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností a k předložení účetních záznamů a dokladů. Jelikož pro klienta zajišťujeme jejich digitalizaci a zároveň jsme očekávali možné „rozpaky“ FÚ nad přineseným digitálním nosičem, využili jsme plně možnosti a na FÚ donesli CD samy. Ten digitalizované účetní záznamy nakonec přijal, neboť prostě nemohl jinak. Pravdou je, že pro kontrolu obsahu CD před jeho předáním jsme museli až k vedoucí celého vyměřovacího oddělení, neboť ta jediná měla instalovanou mechaniku CD.

Výsledek:

- (1) FÚ nechtěl v průběhu daňového řízení po klientovi jediný tištěný doklad.
- (2) FÚ při ústním jednání v daňovém řízení dle § 12 zákona č. 337/1992 Sb. protokolárně (jejich protokol) vrátil CD – cituji z předmětu jednání: „Předání digitalizovaných účetních záznamů a dokladů“. Cituji dále z obsahu protokolu: „...Dále byl vrácen digitální nosič CD-R Verbatim 80-52x Extra Protection s kapacitou 700 MB s výrobním číslem..., který obsahuje digitalizované účetní záznamy (viz protokol v příloze o předání zaevidovaný pod č.j. ... ze dne...). Uvedený digitální nosič se vrací daňovému subjektu po provedení kontroly v původním stavu a s původním, nezměněným obsahem, což daňový subjekt potvrzuje podpisem tohoto protokolu.“ Předtím jsem provedl kontrolu CD před úředníky FÚ na mém notebooku.
- (3) FÚ dal pokyn k úhradě nadměrného odpočtu DPH ve prospěch účtu klienta ve výši několika set tisíc Kč.

Při osobním hovoru jsem pak zmínil mimo protokol i naši praxi u jiných subjektů, kde po naší digitalizaci dochází i k okamžité likvidaci tištěných předloh. Úřednice se nijak nepozastavily nad takovou skutečností, naopak prohlásily, že „...když to má stejnou právní sílu, tak není divu. Přece se to nebude skladovat...“

František Matějka

digitalizace@audit-alliance.cz

Autor je vedoucím projektu společnosti Audit Alliance spol. s r.o. na skenování a digitalizaci účetních záznamů a jejich archivaci výhradně v digitalizované podobě.

Stavebnictví: Sedm let na vzestupu

Tab. 1: Stavebnictví – Struktura majetku a kapitálu stavebních podniků*)

Ukazatel	v mil. Kč, běžné ceny		
	2002	2003	2004
Aktiva celkem	108 929	117 863	137 892
stálá aktiva	31 825	33 244	35 383
pozemky	3 498	3 544	3 393
budovy a stavby ¹⁾	13 908	15 929	15 693
stroje a zařízení ¹⁾	6 015	7 109	8 112
ostatní dlouhodobý majetek ¹⁾	2 422	680	547
finanční investice	5 983	5 982	7 638
oběžná aktiva	75 054	82 969	100 600
zásoby	21 028	15 138	15 469
pohledávky	40 560	51 443	66 492
finanční majetek	13 466	16 388	18 639
ostatní aktiva	2 050	1 649	1 909
Pasiva celkem	108 929	117 863	137 892
vlastní jmění	36 005	42 048	46 102
základní jmění	19 553	21 610	21 589
kapitálové fondy	1 575	2 009	1 875
fondy ze zisku	3 000	3 322	3 546
výsledek hospodaření z minulých let a běžného roku	11 877	15 108	19 092
cizí zdroje	63 554	71 469	81 962
rezervy	4 179	5 870	6 617
závazky	53 507	59 633	68 156
bankovní úvěry a výpomoci	5 868	5 967	7 189
bankovní úvěry dlouhodobé	2 119	2 677	2 966
běžné bankovní úvěry a výpomoci	3 749	3 290	4 223
ostatní pasiva	9 370	4 345	9 828

*) za podniky se 100 a více zaměstnanci

¹⁾ v zůstatkové ceně

Tab. 2: Stavebnictví – Finanční ukazatele stavebních podniků*)

Ukazatel	v mil. Kč, běžné ceny		
	2002	2003	2004
Tržby za prodej zboží	6 373	5 890	5 282
Výroba	171 059	197 832	216 935
z toho tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	167 643	200 181	214 317
Jiné výnosy provozní	10 427	6 688	7 026
Provozní výnosy	187 858	210 410	229 243
Finanční výnosy	1 733	1 794	2 668
Mimořádné výnosy	636	180	104
Výnosy celkem	190 228	212 384	232 015
Náklady na prodané zboží	5 564	5 219	4 801
Výkonová spotřeba	125 547	145 510	160 610
v tom: spotřeba materiálu a energie	37 430	40 834	44 125
služby	88 117	104 676	116 485
Osobní náklady	22 809	24 656	26 251
Daně a poplatky	496	507	503
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 694	2 964	3 002
Ostatní náklady provozní	26 301	22 697	24 889
Provozní náklady	180 717	201 550	220 056
Finanční náklady	2 498	2 584	2 991
Mimořádné náklady	387	137	57
Náklady před zdaněním	183 602	204 272	223 104
Provozní výsledek hospodaření	7 141	8 860	9 187
Výsledek hospodaření z finančních operací	-765	-790	-323
Mimořádný výsledek hospodaření před zdaněním	250	42	47
Výsledek hospodaření před zdaněním	6 626	8 112	8 910
Daň z příjmů	2 200	2 587	2 438
Výsledek hospodaření po zdanění	4 426	5 524	6 472
Účetní přidaná hodnota	46 321	52 994	56 806

*) za podniky se 100 a více zaměstnanci

Stejně jako v jiných ekonomicky vyspělých zemích, i v České republice patří stavebnictví mezi hlavní národohospodářská odvětví. Vytváří zhruba 7 % hrubé přidané hodnoty, zaměstnává kolem 9 % pracujících, produkuje budovy a stavby, které jsou jednou z hlavních součástí hrubého fixního kapitálu.

Vývoj ve stavebnictví byl v uplynulých dvou desetiletích poznamenán transformačními změnami. Po listopadu 1989 stavební produkce významně klesala, až v roce 1993 dosáhla dna. Do konce století pak docházelo k vzestupům i recesím, ale od roku 2000 zažívá stavebnictví již sedm let nepřetržitý růst.

Stavebnictvím se dnes u nás zabývá více než 250 tisíc fyzických a právnických osob. Když to porovnáme s koncem 80. let, kdy zde působily řádově stovky subjektů (státní podniky a družstva), je to dramatická změna. Z hlediska právní formy dnes v tomto sektoru převažují soukromí podnikatelé (ke konci roku 2005 jich bylo 230 419), ale úctyhodný je i počet obchodních společností – 16 564 společností s ručením omezeným a 824 akciové. Stavebnictví jako převažující hlavní činnost vykazují také družstevní organizace (509) a státní podniky (61).

V těchto relacích je poněkud překvapivé, že co se týče podniků s 20 a více zaměstnanci, těch bylo ke konci roku 2006 v ČR registrováno pouze 2482. Nicméně právě tyto podniky jsou páteří stavebnictví – jejich podíl na celkové stavební produkci v ČR činí zhruba 75 % procent. V roce byly provedeny stavební práce za 463 miliard korun, a podniky s 20 a více zaměstnanci realizovaly stavby za 321 miliard.

Největším stavebním podnikem je z hlediska objemu tržeb, objemu aktiv i počtu zaměstnanců Skanska, následují Metrostav, Stavby silnic a železnic, Strabag a ŽS Brno.

Stavební výroba v našich zeměpisných šířkách se vyznačuje sezónním, resp. cyklickým charakterem. V prvním čtvrtletí roku, kam spadají nejchladnější měsíce, leden a únor, objem stavebních prací pochopitelně klesá.

Základní charakteristikou tržní struktury stavebnictví v roce 2006 byla produkce pro investice (téměř 3/4), tedy zboží s dlouhodobou životností. Rozhodující část tvořila nová výstavba včetně rekonstrukcí a modernizací investičního charakteru v této struktuře:

- bytové budovy 18,7 % (obytné a rodinné domy a nástavby a přístavby k nim),
- budovy výrobní 17,0 % (tovární haly, budovy pro zemědělství, obchod a dopravu),
- budovy nevýrobní 21,6 % (obchodní centra, školní, zdravotnické a administrativní budovy),
- inženýrské stavby 41,2 % (silnice, dálnice, mosty, tunely),
- vodohospodářské stavby 1,5 % (hráze, jezy a stupně, nádrže na tocích, plavební komory).

V porovnání s průměrem v EU má naše stavební produkce mírné odchylky: nižší podíl bytové výstavby (který však postupně roste), nižší podíl oprav a údržby a vysoký podíl inženýrské výstavby.

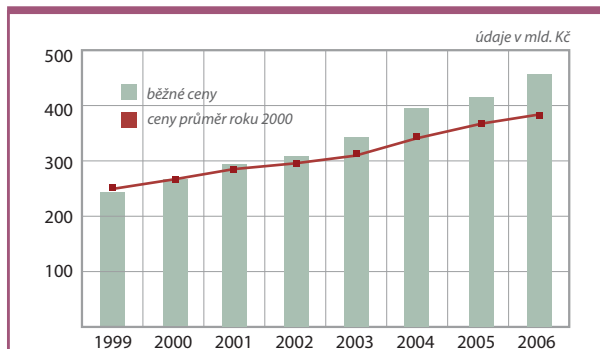
Jak jsme se již zmínili, stavebnictví u nás je na vzestupu. Je to dáno zejména intenzivní výstavbou bytových a rodinných

domů (která se opírá o dynamický vývoj na trhu hypoték a úvěrů ze stavebního spoření) a realizaci developerských stavebních projektů zahraničních investorů (zaměřených především na výstavbu administrativních a multifunkčních center). Růst je patrný i v oblasti inženýrského stavitelství – zejména díky výstavbě dálnic, a rekonstrukci a modernizaci železničních tratí včetně jejich uzlů.

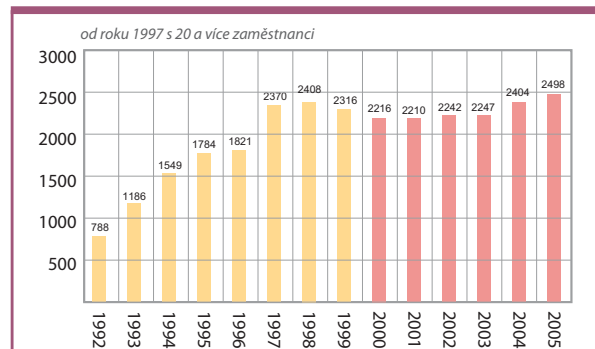
Je to dobrý signál. Stavební práce totiž stimulují HDP a vytvářejí základ pro možný budoucí ekonomický růst. Nové továrny, silnice a podobně se totiž po svém dokončení stanou zdrojem dalšího růstu produkce a blahobytu. Stavebnictví je významným indikátorem celkového stavu hospodářství a jeho dalšího vývoje.

-jd-

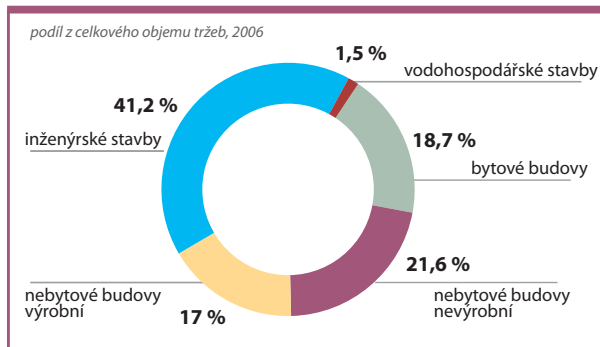
Vývoj objemu stavební produkce



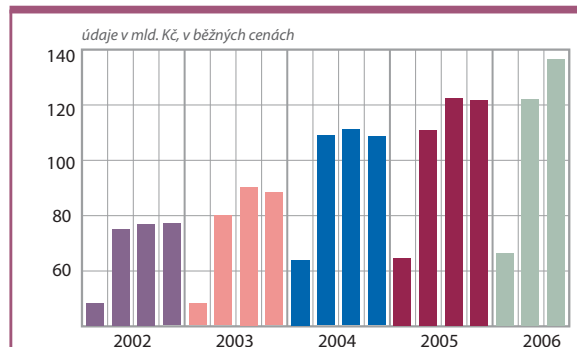
Vývoj počtu stavebních podniků s 25 a více zaměstnanci



Stavební práce podle typů výstavby



Stavební výroba v ČR v jednotlivých čtvrtletích



Audit je potvrzením toho, co jsme dokázali



Ing. Petr Dvořák, finanční ředitel společnosti Skanska CZ

Největší stavební firmou v České republice je společnost Skanska CZ. Jejím finančním ředitelem je od minulého roku ing. Petr Dvořák. Právě jemu jsme položili několik otázek.

Jaké specifické aspekty lze nalézt v řízení a hospodaření stavebních firem v obecném měřítku?

Ve stavebnictví především nelze tak jednoduše unifikovat výrobu jako v jiných oborech. Stále pracujete s „živým organismem“, který se mění, do kterého jsou začleňovány nové projekty se svými podmínkami.

Předpokládám, že „stavební specifika“ se promítají i do finančního řízení firmy, přístupu auditora a podobně.

Stavebnictví je riskantní zvláštním způsobem. Na českém trhu jsou dnes aktivní zkušení mezinárodní developéři a je důležité mít kvalitní lidi. Např. projektový manažer musí být nejen manažer, ale také odborník. Ale i přes kvalitní kalkulaci až do poslední chvíle vlastně přesně nevíte, jak projekt z hlediska ziskovosti dopadne. A auditor vlastně musí prověřit konkrétní projekt, který je třeba



v 50% rozpracovanosti. Nic jednoduchého.

Je v tomto kontextu vůbec možné objektivně auditovat stavební firmu?

Určitě. Auditor se ale musí umět orientovat v organizační a profesní struk-

tuře auditované společnosti a mít co nejlépe zmapované podstatné procesy. Také je dobré pokud vaši společnost audituje delší dobu stejná firma. Může občas změnit složení týmů, ale zároveň má informace o vývoji projektů z minulých let a také o postupech, které se vyvíjely.

Jaké máte zkušenosti s auditem?

Začátky byly rozpačité. Ani jedna strana neuměla přesně definovat spolupráci. Před 10 lety jsem audit vnímal jako kontrolu. Auditóři přistupovali, dle mého názoru, k auditu vlastně až příliš standardně. Časem jak my, tak oni změnili přístup. Auditóři jsme začali vnímat jako odborníky s objektivním pohledem na naše společnosti a každým rokem jsme lépe definovali postupy. Dnes audit, ať interní nebo externí, chápou jako potvrzení toho, co jsme dokázali.

-jd-

Ing. Petr Dvořák (44) je absolventem výrobně-ekonomické fakulty VŠE v Praze a ve společnosti Skanska působí od roku 1990. Postupně pracoval ve funkcích projektového účetního a ekonomického ředitele různých složek společnosti. Finančním ředitelem skupiny Skanska v ČR a SR se stal v květnu loňského roku. Když nastupoval do této funkce, uvedl, že mezi jeho priority bude patřit další posílení kontrolních mechanismů a rozvíjení řídicích procesů.

Audit stavebních firem

Setkáváme se s ním dnes a denně. Nový rodinný dům, div nevíla, rostoucí v sousedství (hmm, to bych si taky nechal/a líbit), rozkopaná ulice na cestě do práce (ta objížďka je ale k vzteku!), železniční koridor (tak jsme se přece dočkali, i když...), nová administrativní budova (to snad ani není možné, aby se podařilo všechny obsadit!), reklama na další bytový komplex (kam ty ceny až porostou?) atd. To vše má minimálně jedno společné – stavebnictví. Stavebnictví, které se v posledních letech hřeje na výsluní zájmu a zažívá nadprůměrný růst. Přesto, nebo možná právě proto, má i svoje problémy, které z auditu stavebních firem činí ne menší dobrodružství, než jakým je audit jiných společností.

Pro stavební firmu už dávno neplatí, že má nějaký ten majetek, projektanty a zedníky, případně nějaké další řemeslo. Díky neustále rostoucímu trhu stoupají i požadavky investorů, kteří za své peníze chtějí dostat komplexní službu, pokud možno s co nejmenším počtem partnerů. To vede k tomu, že stále většího významu nabývá projekt management a projekt development. Velcí hráči, kteří chtějí obstát v konkurenci, musí být schopni nabídnout investorovi své služby počínaje vyhledáním vhodné lokality a nákupem pozemku přes přípravu projektové dokumentace, zajištění všech potřebných povolení, výstavbu, vybavení budovy případně až po tzv. facility management (tj. zajištění veškerých služeb souvisejících s provozem bu-

dovy). To vše s sebou samozřejmě nese řadu specifických a problematických oblastí, které nemusí řešit pouze stavební firmy, ale v řadě případů i jejich auditóři.

V následujícím textu se chceme podělit o zkušenosti týkající se těch nejkritičtějších nebo nejméně jasných oblastí (alespoň z pohledu účetní legislativy), se kterými se při auditu stavebních firem lze setkat.

Na začátek něco jednoduššího:

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek v pojetí podle Českých účetních standardů (ČÚS) asi nepřekvapí, snad jen rozsahem obzvláště u těch největších firem. Pokud má klient kořeny v daleké minulosti,

kdy se zřejmě úspěšnost stavebních firem měřila počtem areálů a výměrou pozemků, které se nacházely v jejich vlastnictví, je možno se ještě dnes setkat s nedořešenými restitučními spory, které mají přímý dopad na **ocenění a vlastnictví majetku**. S oceněním samozřejmě souvisí i posouzení adekvátnosti metod odepisování, využitelnost majetku apod. – tedy nic nového ve srovnání s ostatními druhy podnikání a jistě nepřekvapí ani to, že plně odepisovaný majetek je i nadále používán (legendární V3S už tak často nepotkáme, ale Tatra 148 mnohdy starší než většina členů auditorského týmu a tudíž plně odepisovaná až takovou výjimkou není).

Problematické může být **ověření existence** dlouhodobého majetku, protože ten (na rozdíl od průmyslových podniků) zpravidla nemá „trvalý pobyt“ v areálu podniku, ale je přemisťován dle potřeby mezi jednotlivými stavbami, které se v tom lepším případě nachází na území republiky. V tom horším je na stavbě v zahraničí nebo pronajatý třetí straně. Zde je pak nutno se zaměřit na vnitřní kontrolní systém a nastavení kontrol v oblasti řízení a evidence dlouhodobého majetku a vyhodnotit jeho účinnost. Problémy v této oblasti většinou nejsou – majetek je totiž pod drobnohledem, ke každému majetku je přiřazena odpovědná osoba a na jeho ochranu jsou právě z důvodu jeho umístění na stavbách věnovány nemalé prostředky. Při auditu účetních závěrek stavebních firem sestavených v souladu s IFRS je pak v oblasti majetku nutno se zaměřit na finanční leasing jak z pohledu nájemce (leasing stavebních strojů a technologických celků), tak z pohledu pronajímatele (leasing nemovitostí). Specifickou oblastí jsou také náklady na sanace a rekultivace (lomy), na uvedení do původního stavu (betonárky, obalovny) a další, které by v souladu s IFRS měly být součástí pořizovací ceny majetku.

Zásoby a uznání výnosů

Ani při auditu zásob **materiálu** se pravděpodobně s žádnými specifiky stavební výroby nesetkáte. Ocenění existence, vlastnictví – audit se neliší od ostatních druhů podnikání. Zásob materiálu nebyvá mnoho, dodávky

jsou většinou traťové přímo na stavby a tedy obsaženy spíše v nedokončené výrobě, materiál pak většinou představuje spíše pojistnou zásobu a tudíž poměrně nevýznamné částky (pokud tedy není součástí podnikání klienta i prodej stavebních materiálů).

K mnohem zajímavější oblasti zásob se dostáváme v rozvaze u **nedokončené výroby**. Tady začíná právě podnikodružství obzvláště pokud klient připravuje vedle statutárních výkazů i reporting pro mateřskou společnost s použitím účetních metod skupiny... Česká účetní legislativa je na podrobná pravidla k oceňování zásob vlastní výroby dost skoupá, a tak je ocenění nedokončené výroby více méně lidová tvořivost, při jejímž auditu se více než o legislativu musíte opírat o vlastní zkušenosti, logickou úvahu a selský rozum.

Nedokončenou výrobu ve stavebnictví představují rozpracované projekty. Nejvýznamnější součástí jejich ocenění jsou s rostoucím důrazem na projekt management subdodávky stavebních prací, menší část představuje spotřeba materiálu, mzdové náklady vlastních zaměstnanců a výrobní režie. Vzhledem k dlouhodobosti projektů není výjimkou ani aktivace nákladů na správní režii.

Z toho vyplývá, že bez znalosti **systému kalkulace a projekt managementu** bychom asi nedokončenou výrobu nebyli schopni auditovat. Je nutno zmapovat celý průběh zakázky firmou, a to od jejího získání a kalkulace nabídkové ceny, přes výběrová řízení na subdodavatele a nasmouvání subdodávek, aktualizace kalkulace, zachycení skutečně vynaložených nákladů a fakturovaných výnosů v účetnictví společnosti, změnová řízení s investory až po finální předání projektu a provádění záručních oprav. Tento proces není vůbec jednoduchý, podílí se na něm velké množství lidí a nakonec většinou zjis-

títe, že každý projekt je unikát – tj. snad vždy se najde nějaká výjimka potvrzující nastavená pravidla.

Základním cílem auditu kontrolního systému v oblasti kalkulací a projekt managementu je samozřejmě posouzení dostatečnosti kontrol a spolehlivosti informací (úplnost dat a aktuálnost kalkulací), které jsou jeho výstupem. Cesta k tomuto poznání je často velmi trnitá a vyžaduje zkušeného „vyšetřovatele“, který je schopen z lidí, kteří o účetnictví mnohdy ví jen to, že existuje, „vytáhnout“ potřebné informace. Situace je o to komplikovanější, že naopak znalosti auditního týmu z oblasti stavebnictví většinou končí u cihel a malty. Není tedy od věci začít zkoumáním systému z účtárny, kde nám alespoň trochu rozumí a kde se lze vybavit alespoň základní slovní zásobou nutnou pro komunikaci s dalšími články celého systému.

V optimálním případě se při předauditu po několika nedorozuměních ujistíme o tom, že systém je více či méně spolehlivý a číslem, která z něj „le-zou“ do účetnictví se dá věřit. Zjistíme např., kdy se účtuje na středisko a kdy na projekt a proč, co je to subka, co



je to vytýkačka, jak je to se správnými režii, jak je celý proces dokladován a které z dokladů (ač ne účetních) nám pomohou při auditu čísel a kdo nám může podat vysvětlení, které nikde jinde v dokladech nenajdeme, a řadu dalších užitečných informací.

Když už tedy po předauditě víme „jak“ (nebo si to alespoň myslíme), přistoupíme při hlavním auditu k otázce „kolik“? Projekty ve stavebnictví lze v zásadě rozdělit na dvě skupiny – komerční a residenční. Komerční představují projekty pro jediného investora, residenční (jak už název napovídá) jsou projekty výstavby pro bydlení, které jsou prodávány přímo jednotlivcům. Metoda prodeje má přímý dopad na fakturaci a tím zprostředkovaně i na nedokončenou výrobu.

U **komerčních projektů** nás určitě zajímá smlouva s investorem, která stanovuje podmínky zakázky včetně ceny a způsobu fakturace. Vzhledem k tomu, že česká účetní legislativa neumožňuje účtovat o zisku podle postupu výstavby, poradily si s tím stavební firmy jinak – fakturace je zpravidla prováděna na měsíční bázi, a to podle skutečně provedených prací odsouhlasených investorem. V nedokončené výrobě vztahující se ke komerčním projektům jsou tedy většinou aktivovány pouze ty náklady, které dosud nebyly vyfakturovány, příp. projekty, u kterých je fakturace prováděna až na závěr projektu, nebo podle předem stanoveného splátkového kalendáře.

Hlavním úkolem je identifikovat výkony, které ještě nebyly předmětem fakturace a vyčíslit náklady s nimi související – bez fungujícího systému kalkulací a sledování nákladů věc naprosto nemožná. Jako kontrolu přiměřenosti lze v tomto případě použít analýzu marže realizované z daného projektu v daném období. Ta sice asi nikdy nebude přesně odpovídat plánované celkové marži z projektu, ale neměla by se významně lišit (pokud tedy nedošlo v posledním období k významné změně v plánované marži v návaznosti na aktualizaci kalkulace nebo nejde o projekt ztrátový). Tímto testem lze částečně ověřit i to, že v nákladech jsou obsaženy všechny položky s fakturovanými výkony související a tudíž i úplnost závazků, k níž se ještě dostaneme v části dohadné položky pasivní. Dalšími testy je analý-

za smluv se subdodavateli, nákladů na materiál, posouzení, zda je časový průběh projektu v souladu s plánem, zda jsou vícepráce odsouhlaseny investorem apod. Při auditu se určitě neobejdeme bez informací od vedoucích projektů a interní dokumentace s projekty související.

U **projektů residenčního developmentu** se s dílčí fakturací nesetkáme. Financování v průběhu projektu je zajištěno úvěry, půjčkami a částečně i formou záloh od budoucích vlastníků bytů. Nedokončená výroba obsahuje veškeré náklady související s projektem od samotného počátku a z nedokončené výroby zmizí až v okamžiku, kdy se byty začnou skutečně prodávat – tj. po nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí. Velmi často jsou projekty residenčního developmentu umístěny ve společnosti založené právě pro tento účel. Vzhledem k tomu, že se jedná o „výrobu“ s cyklem delším než jeden rok, dojde velmi často k tomu, že se na pořad dne dostává dodržení zásady nepřetržitého trvání účetní jednotky, ač se většinou jedná o společnosti s vyhládkou na nemalé zisky. V průběhu výstavby je sice většina nákladů aktivována v nedokončené výrobě, ale přesto není možné se vyhnout vzniku nákladů, které aktivovat nelze (např. marketingové náklady, částečně i správní režie apod.) a které díky tomu, že společnost po celou dobu výstavby nerealizuje žádné zisky, způsobují vznik ztrát a mohou vést i k dočasnému předlužení společnosti.

V souvislosti s výstavbou bytů nám česká legislativa připravuje nejednu horkou chvíli. Bytová výstavba nepředstavuje majetek, který by společnost pořizovala proto, aby jej dále používala ke své činnosti. Byty jsou vlastně zásobami vlastní výroby – účetní jednotka je prokazatelně pořizuje za účelem jejich prodeje. V současnosti je dokonce většina bytů prodána ještě před dokončením projektu a někteří developpeři nezačnou stavět, dokud není určité procento bytů závazně rezervováno. Pokud je ale residenční projekt vykazován jako zásoba, vzniká problém s aktivací úroků. Vyhláška č. 500/2002 Sb. totiž výslovně stanoví, že „součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení.“ A přesto právě u bytové vý-

stavby je příčinná souvislost mezi úvěrem a projektem nad slunce jasná. Možností je pak několik.

- Vykázat byty jako dlouhodobý majetek a úroky aktivovat. V tomto případě vyhláška umožňuje, aby se účetní jednotka o aktivaci úroků rozhodla sama. Pak by ale prodej bytů měl být vykázán jako prodej dlouhodobého majetku. Pokud je pak společnost založena právě jen proto, aby řídila projekty na výstavbu bytů, neodpovídají výkazy skutečnosti. Pokud bychom měli k dispozici pouze výkazy, mohli bychom z nich odvodit, že společnost „žije“ pouze z prodeje dlouhodobého majetku, který prodává záhy poté, co ho pořídí – a to bychom ještě museli mít k dispozici výkazy za více období.
- Vykázat byty jako zásoby a nekaptalizovat úroky z úvěru na jejich pořízení. Výkazy opět neodpovídají skutečnosti – v nákladech jsou kromě skutečně nekaptalizovatelných i úrokové náklady, které jsou přímo vyvolány „pořizováním“ zásob. Dochází vlastně k porušení akruálního principu – úrokové náklady jsou realizovány v době výstavby, výnosy pak až v obdobích po kolaudaci. Uklidnit nás může snad jen to, že pokud jsou byty financovány prostřednictvím záloh, nemusí se nutně jednat o tak významné částky.
- Účetně asi nejčistější bude případ, kdy jsou pořizované byty vykazovány jako zásoby, a úroky z úvěrů či půjček souvisejících přímo s jejich pořízením jsou aktivovány jako součást vlastních nákladů. To vše s odvoláním na § 7, odst. 2 zákona o účetnictví... a s rizikem, že finanční úřad při kontrole daňového přiznání bude tento postup považovat za nesprávný.

Dokončené byty jsou pak po kolaudaci v závislosti na zvoleném způsobu vykazování přeučtovány na hotové výrobky nebo aktivovány do majetku. Při jejich prodeji je nutno odpovídající část celkových nákladů na pořízení odúčtovat do výsledovky, kde jsou poměřovány s výnosy. Zde je třeba analyzovat metodu, kterou účetní jednotka používá pro stanovení oné odpovídající části nákladů na pořízení konkrétní bytové jednotky (např. podle rozlohy bytu,

případně upraveno koeficientem podle patra, alokace individuálních nákladů apod.) a posoudit, zda poskytuje adekvátní informace a zda nevede ke zkreslení výsledků.

...a když už tedy víme, kolik nákladů má být aktivováno, je třeba se podívat na jejich **ocenění**. K tomu v první řadě využijeme kalkulaci vlastních nákladů a opět sáheme pro smlouvu s investorem v oblasti komerčních projektů; u residenčních projektů je nutno posoudit



prodejnost bytů za předpokládané ceny. Pokud je identifikován ztrátový projekt, měla by ztráta být samozřejmě zachycena ve výkazech v tomto okamžiku – a to formou opravné položky k nedokončené výrobě, a pokud to nestačí, pomocí rezervy na ztrátové projekty. No, a tím bychom mohli při troše štěstí mít za sebou statutární čísla zásob. Ta ale bývají spíše druhořadá. Mnohem důležitější je totiž reporting pro mateřskou společnost. A zde přichází ke slovu jiné účetní standardy. Rozdíly vznikají téměř vždy: Buď je aplikována CCM – **Completed Contract Method**, kde jsou zisky uznávány až po úplném dokončení projektu a finanční výkonnost společnosti daná jejími výsledky je významně závislá na množství, velikosti a termínech dokončení jednotlivých projektů. Nebo (zřejmě častěji) jsou používány Mezinárodní standardy finančního výkaznictví,

kteří požadují pro účtování o stavebních smlouvách POC – **Percentage of Completion Method**, tj. metodu, na jejímž základě jsou zisky uznávány postupně podle toho, jaké je procento rozpracovanosti projektu.

V případě použití metody CCM je nutno „zrušit“ veškeré fakturace uznané jako výnos ve statutárních výkazech a veškeré náklady aktivovat jako nedokončenou výrobu do doby, než je projekt zcela dokončen.

POC metoda pak pojem nedokončená výroba nezná: veškeré náklady související s projektem jsou zachyceny ve výsledovce, zároveň je účtováno o výnosech stanovených jako součin procenta rozpracovanosti a celkové očekávané ceny díla – tj. bez ohledu na to, co bylo skutečně vyfakturováno. V rozvaze je pak v případě, kdy skutečná fakturace nedosahuje výnosů podle POC, vykazována POC pohledávka. V opačném případě (tj. skutečná fakturace je vyšší než výnos spočtený pomocí výše uvedeného vzorce) je vykazován POC závazek. To samozřejmě klade další požadavky na systém kalkulace a sledování nákladů na

projekt – na důležitosti nabývá aktuálnost kalkulací a přesnost a úplnost nákladů na projekt. Nepřesnost a neúplnost nákladů na projekt, která ve statutárních výkazech vede „jen“ ke zkreslení bilanční sumy, má při aplikaci POC metody přímý dopad na výsledek – pokud je projekt ziskový, pak každý náklad navíc vede k růstu zisku. Závazky a náklady je v tomto případě nutno testovat i na nadhodnocení.

U ztrátových projektů by (vzhledem ke stejným požadavkům snad všech standardů založeným na principu opatrnosti) k významným rozdílům ve výsledku při použití odlišných metod docházet nemělo, lišit by se mohlo jejich vykazování v rozvaze (rezerva vs. opravná položka).

Velmi oblíbenou disciplínou při auditu zásob je inventura. Inventury probíhají většinou v období říjen až leden, což vzhledem k obvyklým povětrnostním podmínkám v tomto obdo-

bí (nebudeme-li brát poslední zimu za reprezentativní vzorek, což by asi stavbaři uvítali...) sebou přináší neočekávané výzvy. Pohled na zasněženou část rozestavěné dálnice může být sice romantický, ale pro asistenta, který byl vyslán na fyzickou inventuru s cílem ověřit existenci a stupeň rozestavěnosti daného projektu, to představuje trochu problém, což se značnou měrou může projevit na vyvídací schopnosti zápisu z takové inventury. Je tedy vždy vhodné předem zvážit praktičnost fyzické inventury. Mnohdy pak i v této oblasti přichází ke slovu inventura dokladová.

Pohledávky

Pokud se investora podaří přesvědčit o tom, že odvedená práce odpovídá jeho požadavkům a projektové dokumentaci, je podepsán předávací protokol a v návaznosti na to je vystavena faktura a uznan výnos. Nedokončená výroba se mění na **pohledávku**. Audit ocenění pohledávek u komerčních projektů je vhodné spojit s auditem nedokončené výroby, kdy se zajímáme o konkrétní projekty a tudíž o konkrétní investory. Je vhodné zaměřit se právě na předávací protokoly. V případě, že společnost nemá protokol k dispozici, může to indikovat problémy spojené s předáním díla nebo jeho částí, nespokojenost investora, závady apod. A tedy i riziko, že pohledávky a výnosy jsou nadhodnoceny. Zejména v těchto případech pak není od věci vyžádat si confirmaci od investora.

U residenčního developmentu si zpravidla s oceněním pohledávek nemusí společnost „dělat hlavu“, protože financování je prováděno průběžnými zálohami, často placenými přímo bankami z hypotečních úvěrů. Navíc tyto společnosti jsou zajištěny tím, že vklad změny vlastnictví do katastru nemovitostí je vázán na úhradu ceny bytu.

Specifikem pro oblast pohledávek u komerčních projektů jsou delší splatnosti (zpravidla 60 dní a více) a dále „institut“ zádržného, které je jakousi pojistkou pro investora, že případné závady na projektu zjištěné při jeho předávání a reklamace budou odstraněny co nejdříve. Splatenosti zádržného se liší podle charakteru pro-

jektu zpravidla od 5 do 15 let. Pokud má firma dobré zázemí a dobré vztahy s bankami, snaží se samozřejmě zádržné nahrazovat v co největší míře bankovními garancemi.

Zádržné je také zpravidla jediným důvodem pro vznik rozdílů mezi účetnictvím podle ČÚS a reportingem pro mateřskou společnost v oblasti pohledávek. Vzhledem k odložené splatnosti těchto pohledávek by zádržné mělo být účtováno v jeho současné hodnotě a každoročně navyšováno o naběhlý úrok.

Závazky a dohadné položky

U **závazků** testujeme v první řadě jejich úplnost. Vedle konfirmací lze samozřejmě využít i výše zmíněné testy zaměřené na přiměřenost marže realizované na jednotlivých projektech a analýzu vybraných projektů provedenou při auditu zásob. Vzhledem k velkému podílu subdodávek je fakturace od dodavatelů rovněž závislá na předávacím protokolu. To ale neznamená, že pokud společnost není s prací subdodavatele spokojena, o nákladu účtovat nebude. V těchto případech je nutno očekávanou výši nákladů zohlednit prostřednictvím dohadných položek. Opět je vhodné začít právě u projektů, využít kalkulace, interní dokumentaci a smlouvy s dodavateli.

Stejně jako u pohledávek jsou u závazků specifikem delší splatnosti a existence zádržného se stejnými dopady do reportingu. Co se týče bankovních garancí, jsou snahy společností u zádržného na straně závazků samozřejmě zcela opačné, než je tomu u pohledávek – tj. jejich využití subdodavateli se snaží minimalizovat. Pak záleží jen na vyjednávací síle obou stran.

U závazků a především dohadných položek je pak v případě reportingu sestavovaného s využitím POC metody mít na paměti, že více nákladů paradoxně vede k většímu výnosu. Kromě úplnosti závazků a nákladů je tedy třeba se zaměřit i na jejich přesnost. Důležité je rovněž přiřazení nákladů ke správným projektům. Pokud je náklad přiřazen k projektu s vyšší marží, vygeneruje pak také vyšší zisk a pokud tím „správným“ projektem je projekt ztrátový, docílí se zároveň snížení rezervy na ztráty (nebo její úplné eliminace) a dopad na výsledek se tak multiplikuje.

Rezervy

Kromě rezerv na rizika, která nejsou spojena specificky se stavebnictvím, se lze setkat především s rezervami na záruční opravy, odstranění staveniště, případně s rezervami na sanace a rekultivace.

Rezerva na záruční opravy je určena k pokrytí nákladů vyvolaných reklamacemi. Délka záruční doby je stanovena většinou smlouvami, smlouvy často obsahují detailní ujednání týkající se právě této oblasti. Snahou stavebních firem je samozřejmě přenášet rizika spojená se záručními opravami na své dodavatele – a z tohoto pohledu je tedy nutno projít i ujednání alespoň v těch významnějších dodavatelských smlouvách. Na rozdíl od sériové výroby lze ale náklady na záruční opravy odhadovat mnohem obtížněji a to především z toho důvodu, že každý projekt se něčím odlišuje od těch ostatních. Při auditu je tedy třeba posoudit zejména metodiku tvorby rezervy na záruční opravy, dostatečnost rezerv vytvořených v minulých letech, systém evidence a vyhodnocování nákladů na záruční opravy, prodiskutovat s odpovědnými pracovníky nejvýznamnější projekty a na základě toho si učinit názor, zda je vytvořená rezerva dostatečná či nikoli.

Rezervu na sanace a rekultivace je společnost povinna vytvářet na základě horního zákona. Tato rezerva zpravidla přichází v úvahu pro společnost, která vlastní lomy na kámen. Pokud jde o významnější částky, může nastat problém pro reporting podle IFRS. Tvorba rezervy v souladu s horním zákonem není v souladu s ustanoveními IFRS. Rezerva je totiž tvořena proporcionálně podle objemu vytěženého nerostu a nevyjadřuje tak současnou hodnotu závazku k datu sestavení účetní závěrky. Rezervu je pak pro účely reportingu nutno přepočítat.

Nežádka je společnost povinna vytvářet **rezervu na odstranění staveniště** – tj. na náklady, které vzniknou v souvislosti s odstranění staveniště (např. odstranění vybetonovaných ploch, odstranění případně znečištěné zeminy apod.). Pokud je zařízení staveniště aktivováno v majetku společnosti, je pak pro reporting podle IFRS třeba zahrnout předpokládané náklady na jeho odstranění do pořizovací ceny tohoto

majetku a do nákladů je po dobu využívání staveniště zahrnovat prostřednictvím odpisů.

Stavební smlouvy obsahují v řadě případů rovněž penalizaci pro případ, že není dodržen harmonogram stavby z důvodů na straně dodavatele. Tyto případy lze identifikovat v průběhu auditu jednotlivých projektů, někdy však i na základě zpráv v médiích (pokud se jedná o stavbu veřejného významu nebo medializovaný projekt apod.). Stejně jako u záručních oprav je penalizace obsažena i ve smlouvách se subdodavateli. Nekrytou část rizika je pak třeba zohlednit prostřednictvím tvorby rezerv.

Sdružení

Vzhledem k velikosti a komplexnosti projektů je někdy nemožné, aby v daném termínu stavbu zvládl jediný dodavatel, který navíc nemá dostatečné zkušenosti, které by potřeboval pro veškeré součásti stavby. Nejen toto je důvodem, proč stavební firmy spojují své síly v rámci sdružení. Každý z nás asi „vyloví“ v paměti, že sdružení nemá právní subjektivitu. Vzniká tak jakýsi virtuální subjekt, který z hlediska právního neexistuje a který funguje na základě dohody jeho účastníků. A protože dohodu účastníků utváří obchodníci, a ne účetní, přináší to pak řadu potíží při sestavení účetní závěrky a často i při řešení daňových příznání. Auditor nesmí zapomenout na skutečnost, že dohody uzavřené na začátku projektu, nemusí platit po celou dobu trvání sdružení. V lepším případě se dohody pouze mění, v tom horším se nedodrží...

Každé sdružení by si mělo zvolit člena, který se bude starat o účetní záležitosti – vedoucí člen sdružení neboli leader. Tento člen pak zpravidla účtuje o sdružení na zvláštním středisku a v souladu s dohodnutými pravidly připravuje pravidelné vyúčtování pro jednotlivé členy sdružení, kteří je pak musí odsouhlasit. Fakturace na investora probíhá ze střediska sdružení, na toto středisko jsou pak účtovány výkony jednotlivých účastníků sdružení. To sice na první pohled vypadá jednoduše a jednoduše, ale trůfáme si tvrdit, že ve skutečnosti „předčí“ sdružení očekávání auditora – snad vždy.

Pro posouzení správnosti účtování o sdružení je v první řadě nutno prostudovat veškeré smlouvy, které se ke sdružení vztahují; projít si zápisy z jednání účastníků sdružení, kde je možné identifikovat případné odchylky v ujednáních; prodiskutovat vše s projekt manažerem, pochopit a posoudit metodiku účtování o sdružení a přitom se kromě účetnictví soustředit ještě na daň z přidané hodnoty.

V souladu s ČÚS pak účastník sdružení vykazuje fakturaci od členů v nákladech a fakturaci na investora ve výnosech. Výnosy a náklady jsou tak nadhodnoceny o podíly ostatních členů sdružení. „Pouhý“ člen sdružení pak vykazuje ve výsledovce pouze náklady a výnosy související s jeho výkony pro sdružení.

Pro IFRS je u vedoucího účastníka sdružení nutno vycházet z ustanovení IAS 31. V první řadě je nutno posoudit, zda daná smluvní struktura odpovídá definici společného podniku (joint venture) podle IAS 31 a pokud ano, provést potřebné reklasifikace spočívající ve vyloučení podílů ostatních účastníků sdružení z nákladů, výnosů, závazků i pohledávek.

Závěr

Předchozí odstavce určitě nezachycují všechny zajímavé oblasti spojené s auditem stavebních společností (např. pokud má klient organizační složku v zahraničí, je před auditorem rovněž dlouhý běh, a itinerář daný českými předpisy je dost strohý). Audit stavebních společností klade

velké nároky na odborné a oborové znalosti (stavba vlastního rodinného domu rozhodně není postačující), častěji než jinde se zde můžeme setkat s „kvalifikovanými“ odhady, které je nutno kriticky posoudit. Je třeba přiznat, že občas se auditor setkává se skutečnostmi, které mají blíže k trestnímu než obchodnímu zákoníku...

Přes všechna uvedená úskalí patří audit stavebních společností k jedné z nejzajímavějších oblastí auditorské práce.

Ing. Blanka Dvořáková

Ing. Petr Sikora

KPMG

Seminář FEE: Nejnovější vývoj v oblasti auditu a účetnictví v Evropské unii

Ve dnech 5. a 6. března 2007 proběhl v sídle Evropské účetní asociace FEE seminář zaměřený na nejnovější vývoj v Evropské unii v oblasti auditu a účetnictví. Tento seminář pořádá FEE každoročně a účastní se jej zástupci účetní a auditorské profese, Evropské komise a dalších evropských orgánů. Seminář zahájil prezident FEE Jacques Potdevin, následovaly příspěvky jednotlivých účastníků.

Projekt snížení administrativní zátěže v EU

Pro čtenáře časopisu Auditor je důležitá informace o vystoupení Marie Helene Fandel z Centra evropské politiky (European Policy Center) a Hilde Blomme, ředitelky regulace profese FEE, která byla zaměřena na projekt Evropské komise, jehož cílem je snížení administrativní zátěže společností v zemích Evropské unie o 25 % do roku 2012. Zhruba třetina národních předpisů má svůj původ v evropské legislativě. Tento druh národních předpisů však představuje asi polovinu celkového administrativního zatí-

žení v jednotlivých členských státech. Evropská komise začala v lednu 2007 vydávat diskusní materiály, které nastiňují možná zjednodušení v jednotlivých oblastech, mimo jiné také v oblasti auditu a účetnictví.

Diskusní dokument týkající se účetnictví obsahuje celou řadu návrhů, jak snížit administrativní zátěž, mimo jiné zvýšení hranic pro definování malého a středního podniku, udělení více výjimek v oblasti účetního výkaznictví malým a středním podnikům (např. nezveřejňování výroční zprávy, příprava zjednodušené rozvahy, výsledovky a přílohy, výjimky ze zveřejňování účetních závěrek, omezení informací vykazovaných v příloze). Diskusní dokument týkající se auditu obsahuje možnost poskytování jiné úrovně ujištění při ověřování účetních závěrek malých a středních podniků, než poskytuje audit účetní závěrky. Další zvažovanou možností je také posunutí hranic pro povinný audit účetních závěrek.

Na jaře 2007 se projektem bude zabývat Rada Evropy. Komora auditorů

ČR se aktivně zapojila do připomínkování diskusních dokumentů prostřednictvím své účasti v pracovních skupinách FEE. V březnu 2007 FEE shrnula připomínky, které obdržela od svých členských organizací písemně, při pracovních schůzkách a konferenčních hovorech do dokumentu, jehož přelad je k dispozici v e-příloze Auditora č. 5/2007. V dokumentu je zejména zdůrazněno, že snížení administrativní zátěže nesmí být činěno na úkor kvality účetního výkaznictví a že ověřování účetních závěrek je jednou z cest, jak kvalitního, transparentního účetního výkaznictví dosáhnout. Bylo by tedy nevhodné výrazným způsobem omezit rozsah účetních jednotek, na které se povinnost auditu vztahuje.

EFRAG a návrh účetního standardu pro malé a střední podniky

Francoise Flores z Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG) informovala o hlavních aktivitách, struktuře a cílech této skupiny.

EFRAG byla založena zejména pro následující účely:

- ustavení evropského fóra pro problematiku účetního výkaznictví,
- poskytování názorů a aktivní spolupráce s Radou pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví IASB,
- poskytování doporučení pro přijetí či nepřijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví a jejich interpretací pro jejich použití v Evropské unii.

EFRAG se skládá ze dvou částí – ze Skupiny technických expertů TEG a Dozorčí rady. V TEG jsou zastoupeni nezávislí a technicky kvalifikovaní specialisté a jejich úkolem je provádět odbornou práci, v Dozorčí radě jsou zástupci jednotlivých členských organizací EFRAG. Úkolem Dozorčí rady je poskytovat financování, nominovat členy TEG a provádět spíše administrativní činnost. V Dozorčí radě jsou zástupci účetní profese (FEE), pojišťovnického i bankovního sektoru, tvůrců účetních závěrek, burzy cenných papírů, malých a středních podniků a finančních analytiků. V TEG jsou zastoupeni auditoři, tvůrci účetních závěrek, bankovní a účetní experti, akademici a finanční analytici.

Francis Flores dále ve svém vystoupení podala informaci o návrhu mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, který byl nedávno vydán do veřejného připomínkového řízení. Standard je určen pro účetní jednotky, které nemají veřejnou odpovědnost. IASB neurčila žádná finanční kritéria pro použití standardu a nechává možnost volby na národních legislativách.

Konzistentní aplikace IFRS

Saskia Slomp, technická ředitelka FEE, ve svém vystoupení mimo jiné informovala také o konzistentní aplikaci IFRS v Evropské unii. V květnu 2006 bylo založeno diskusní fórum (kulatý stůl) zaměřené na konzistentní aplikaci IFRS. Úkolem tohoto fóra je identifikovat důležité účetní záležitosti, které by mohly ohrožovat konzistentní aplikaci IFRS. Toto fórum nebude vydávat interpretace nebo návody v oblasti aplikace IFRS, pokud se však identifikovaný problém bude týkat široké sku-

piny uživatelů či tvůrců účetních závěrek dle IFRS, náměty či dotazy budou dále předávány Radě pro mezinárodní účetní standardy IASB či Výboru pro interpretaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRIC. Ve fóru jsou zástupci IFRIC, EFRAG, CESR, FEE, auditorů, národních tvůrců účetních standardů, Evropské komise a dalších evropských organizací.

Etika a nezávislost

Hilde Blomme, ředitelka regulace profese FEE, informovala o navrhovaných změnách etického kodexu IFAC. Návrh úprav standardu byl vydán v prosinci 2006, připomínkové řízení skončilo v dubnu 2007. Předpokládaná účinnost upraveného standardu je stanovena na první nebo druhé čtvrtletí roku 2008. Hlavní navrhované změny jsou v těchto oblastech:

- zprávy pro omezenou skupinu uživatelů,
- jednotky zvláštního veřejného zájmu,
- období, po které určitý auditor musí přerušit práci na zakázce (cooling-off period),
- omezení v oblasti poskytování manažerských, oceňovacích a daňových služeb, dále v oblasti informačních technologií, právních sporů, správy a řízení, najímání nových zaměstnanců.

Veřejný dohled

Henri Olivier, generální sekretář FEE, zaměřil své vystoupení na problematiku veřejného dohledu. Veřejný dohled nad prací auditorů je požadován novou směrnicí o povinném auditu. Henri Olivier uvedl, že je nutné najít rozumný poměr mezi samosprávou profese a vládní regulací, přičemž by měla být odlišena problematika tvorby standardů a vymáhání jejich dodržování.

Henri Olivier informoval o tom, že existují dva základní přístupy k systému veřejného dohledu – dohled nad profesí a dohled nad auditorskými firmami, případně kombinovaný systém, který zahrnuje dohled nad profesí s možností přímé kontroly auditorských firem. Dále podal základní informace o požadavcích na systém veřejného dohledu, které jsou obsaženy v nové směrnici o povinném auditu. Mimo jiné upozornil na to, že nová směrnice o povinném

auditů požaduje zavedení systému, nikoli jediného orgánu veřejného dohledu. Tento systém musí mít konečnou zodpovědnost za oblasti vyjmenované ve směrnici, což znamená, že je možná delegace určitých pravomocí a zodpovědností na profesi.

Zajištění kvality auditorské práce

Hilde Blomme z FEE informovala o studii „Zajištění kvality auditorské práce v Evropské unii“. Tato studie byla zpracována pracovní podskupinou pro kvalitu auditorské práce při FEE a schválena v prosinci 2006. Výzkumu se zúčastnilo 29 evropských zemí. Informace o situaci v České republice dodala Komora auditorů ČR. Hlavní závěry vyplývající z této studie jsou následující:

- systém veřejného dohledu dosud nemá vytvořeno 11 z 25 členských států EU,
- značný počet členských států stále zvažuje dopad směrnice o povinném auditu,
- všechny země (s výjimkou jediné) mají zaveden systém dohledu nad kvalitou auditorské práce.

FEE doporučuje, s ohledem na požadavek zavedení systému veřejného dohledu, následující:

- systém by měl zahrnovat široké spektrum zainteresovaných stran,
- členy by měly být také osoby s auditorskými zkušenostmi,
- zodpovědnost může být delegována na profesi.

Studie dále obsahuje určitá doporučení s ohledem na uznávání systému mezi členskými státy EU. Dále jsou diskutovány jednotlivé systémy kontroly kvality auditorské práce – systém monitoringu (tj. kontroly ze strany dohlížejícího orgánu) a systém „monitored peer review“ (systém, kdy kontroly mohou být prováděny auditorskými firmami navzájem, s určitým stupněm kontroly ze strany dohlížejícího orgánu). Bylo konstatováno, že oba systémy splňují požadavky směrnice o povinném auditu. Pokud jde o požadavek na kontrolu kvality u auditů společností veřejného zájmu (jednou za tři roky), některé země vyslovily obavy o personální zajištění těchto kontrol a o jejich dostatečné profinancování.

Odpovědnost auditora

Generální ředitel FEE Olivier Boutellis-Taft hovořil o studii provedené London Economics zaměřené na jednotlivé režimy auditorů odpovědnosti v EU, která byla předána Evropské komisi v říjnu 2006. Ve studii je konstatováno, že neomezená odpovědnost auditora je velmi riskantní a nepřinosná. FEE konstatuje, že neomezená odpovědnost auditora je otázkou veřejného zájmu a globálních mezinárodních trhů. Auditori musí nést zodpovědnost za provedení auditu, ale pouze v rozsahu, který je rozumný. Evropská komise začala analyzovat závěry uvedené ve studii a zvažuje některé možnosti omezení odpovědnosti auditora:

- omezení finanční částkou na evropské úrovni,
- omezení finanční částkou podle velikosti auditované společnosti,
- omezení finanční částkou podle výše honoráře za audit,
- proporcionální odpovědnost.

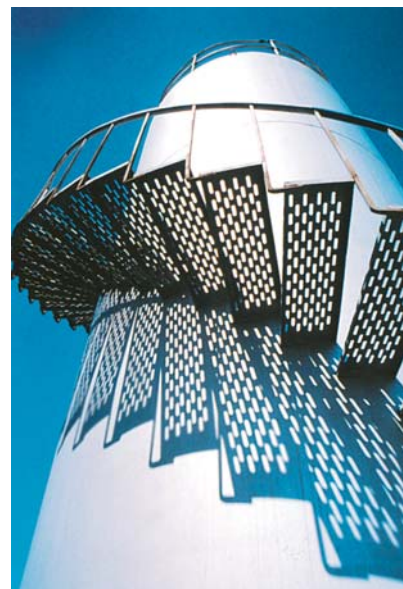
FEE velmi podporuje systém proporcionální odpovědnosti a domnívá se, že Evropská komise by měla vydat doporučení vedoucí k omezení odpovědnosti auditora ve všech členských státech Evropské unie.

Transpozice nové směrnice o povinném auditu

Hans Jurgen Tiedje, zástupce Evropské komise, informoval ve svém vystoupení o konání schůzek se zástupci ministerstev jednotlivých členských států, na kterých mohou být projednávány a řešeny problémy při transpozici směrnice do národních legislativ. Dále hovořil o případném přijetí Mezinárodních auditorů standardů ISA Evropskou unií, které bude pravděpodobně řešeno po ukončení projektu vyjasnění ISA (tj. do konce roku 2008). Vyjádřil také znepokojení nad tím, že v některých členských státech nebyl dosud zaveden systém veřejného dohledu. Domnívá se, že pokud má být tento systém funkční do

poloviny roku 2008, představuje tato situace problém.

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA
oddělení metodiky KA ČR



Co najdete v e-příloze č. 5/2007

Ze zahraničí

Stanovisko FEE k projektu zjednodušení administrativy z hlediska účetního výkaznictví a auditu

Evropská komise vydala dva materiály. První z nich se týká zjednodušení účetních pravidel pro malé a střední podniky a možných úprav Čtvrté a Sedmé směrnice a druhý toho, jak zajistit zjednodušení a větší věcnost auditu malých a středních podniků a je rovněž podkladem pro diskusi. Ve stanovisku FEE, které najdete v e-příloze Auditor č. 5/2007, se odrážejí počáteční reakce účetní profese na oba zmíněné dokumenty. E-příloha je pro auditory přístupná na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v uzavřené části Extranet.

Zaujalo nás

Dotace v účetnictví

V článku ing. Jany Švenkové, převzatém z časopisu Ekonom, najdete odpovědi na konkrétní otázky jako na-

příklad jak ve výsledovce zachytit státní příspěvek na rekvalifikaci zaměstnanců nebo pozemek na vybudování nové haly, jaké způsoby se používají při vykazování dotací, které se vztahují k aktivům, jaký postup zúčtování zvolit, když společnost získala dotaci ve formě pozemku, jak lze ve výsledovce zachytit vrácení státních dotací.

Zaznamenali jsme

Největší poradenskou společností v ČR je KPMG

Největší poradenskou společností na českém trhu z hlediska výše tržeb je KPMG Česká republika. Za ní se umístily Deloitte Czech Republic, McKinsey & Company, dále PwC Česká republika, Ernst & Young Audit & Advisory, IDS Scheer ČR, Consulting ČS, Mercuri International, M. C. Triton a Rödl & Partner. Největší poradenskou firmou s českým kapitálem je společnost M. C. Triton. Vyplývá to ze srovnání, který uskutečnila společnost Factum Invenio.

Více v e-příloze v přetisku z časopisu Bankovníctví.

Profese v ohrožení?

Smyslem existence profesních komor není uzurpace práva rozhodovat o bytí či nebytí osob profesi konajících, nýbrž úkol hledat spolu s ostatními orgány veřejné správy modus vivendi, který by vytvářel co nejpříhodnější podmínky pro odborně i eticky řádný výkon profese. Článek, jehož autorem je Jiří Plos, ředitel České komory architektů ČR, a který přetiskujeme z časopisu ASB, se zabývá jednak smyslem a působením profesních komor obecně, jednak rámcem pro výkon profese architekta. Proces regenerace profesního společenství, profesí a obnovy jejich místa ve společnosti obecně, a to i v prostředí evropském, trvá už téměř 20 let. Povolání označovaná obvykle jako nezávislá nebo též svobodná představují ve struktuře společnosti mimořádně významný společenský segment kulturní i civilizační.

-av-



Zlatým hřebem galavečera Deloitte bylo vystoupení jihokorejského klavíristy Ji-Yonga. Na snímku vpravo Michal Petrman, vedoucí partner Deloitte Czech Republic, pianista Ji-Yong a dirigent Paul Freeman.

Deloitte: Galavečer pro asijské investory

Společnost Deloitte v ČR uspořádala koncem dubna v pražském Obecním domě galavečer s koncertem vážné hudby, nazvaný „Setkání Východu a Západu“. „Chceme tak vyjádřit uznání investorům z asijských zemí, kteří se přímými zahraničními investicemi významně podílejí na hospodářském vzestupu naší země a na formování podnikatelské a obchodní kultury v České republice,“ řekl Michal Petrman, vedoucí partner Deloitte.

Na koncertu, jenž byl spojen se slavnostní večeří, vystoupil mladý jihokorejský pianista Ji-Yong, který již v roce 2001, když mu bylo deset, vyhrál prestižní soutěž mladých pianistů vyhlášenou newyorskou filharmonií. V Obecním domě přednesl klavírní koncert za doprovodu Českého národního symfonického orchestru, který vedl hudební ředitel chicagského symfonického orchestru a vyhledávaný dirigent Paul Freeman.

Slavnostního večera se účastnilo více než 125 významných hostů, představitelů největších asijských i tuzemských společností a státních institucí. Za uplynulých 5 let dosáhly přímé investice japonských a jihokorejských společností u nás 100 miliard korun. Investoři z asijských zemí zde uskutečnili 83 projektů a vytvořili 34 tisíce nových pracovních příležitostí. Polovina z realizovaných projektů připadá na Japonsko a Jižní Koreu. **-jd-**

Krátce

Nový manažer v Ernst & Young

Do týmu podnikového poradenství Ernst & Young nastoupil v dubnu na pozici manažera Leoš Vondrák (38). Bude odpovídat za služby optimalizace dodavatelsko-odběratelského řetězce a za oblasti informačních systémů. Leoš Vondrák vystudoval ČVUT v Praze. Před nástupem do Ernst & Young působil pět let ve společnosti Oracle, kde byl mimo jiné zodpovědný za prodej informačních systémů. **-jd-**

Expertní skupina E&Y má nového šéfa

Společnost Ernst & Young jmenovala do čela své expertní skupiny pro forenzní prověrky informačních systémů Iva Bretfelda (35). Nový šéf

má zkušenosti z Generálního ředitelství cel, kde do roku 2004 vedl odbor Pátrání v oddělení Analýzy a informační podpory. Zastupoval celní správu na pracovních jednáních v rámci EU a specializoval se především na informační systémy používané v mezinárodním a intrakomunitárním obchodu a na odhalování trestné činnosti v této oblasti. Ivo Bretfeld absolvoval Provozně ekonomickou fakultu České zemědělské univerzity v Praze. **-jd-**

Nový daňový partner PwC

Partnerem v oddělení Daňových a právních služeb PricewaterhouseCoopers Česká republika, který bude zodpovědný za řízení a růst skupi-

ny pro DPH a cla, se od 1. dubna stal Peter Skelhorn (49). Před nástupem do PwC pracoval Peter Skelhorn postupně pro britský finanční úřad a pro jinou společnost z tzv. velké čtyřky ve Velké Británii. **-jd-**

Rödl ve Vietnamu

V pořadí již sedmdesátou pobočku otevřela v polovině dubna společnost Rödl & Partner ve Vietnamu, v Ho Či Minově Městě. V jižní Asii je vlastní pobočkou zastoupena jako první auditorská a advokátní kancelář německého původu. K otevření nové pobočky Rödl & Partner ve Vietnamu došlo tři měsíce po přistoupení této země ke Světové obchodní organizaci (WTO). **-jd-**

AUDITOR

AUDITOR, číslo 5, 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. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacrc@kacrc.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hrášského 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 6. 6. 2007.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.
Foto na titulní straně: Skanska CZ a.s.

