

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR .....	2
Příručka pro audit malých a středních podniků na CD v češtině.....	2
Konference o IFRS v Praze.....	3

### TÉMA ČÍSLA – LESNÍ HOSPODÁŘSTVÍ

České lesy v číslech a grafech.....	4
Podnikatelské prostředí a auditing v lesním hospodářství (Doc. Ing. Václav Kupčák, CSc., Ing. Zbyněk Šmída, Ph.D.) .....	5
Současná situace v lesním hospodářství (Rozhovor s Ing. Jiřím Ornstem a Ing. Jaroslavem Ryglem) .....	8
Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství (Ing. et Ing. Milan Janásek, CSc., Doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.).....	11

### NA POMOC AUDITORŮM

Aktuální stav zřizování datových schránek (JUDr. Pavel Koukal) .....	27
---	----

### ZE ZAHRANIČÍ

Setkání prezidentů auditorských komor zemí „Visegrádské čtyřky“ (prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.) .....	28
32. Kongres Evropské účetní asociace se uskutečnil v Tampere (prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.) .....	30

RECENZE .....	32
---------------	----

LIDÉ A FIRMY .....	35
--------------------	----



e-příloha Auditor 6/2009

### OBSAH

- Fúze sloučením české a slovenské společnosti – realita nebo fikce?
- Orco: Buď investor nebo krach
- Většina obcí hospodaří bez chyb
- Zneužití insolvenčního zákona

Toto číslo vyšlo **9. 7. 2009**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **9. 9. 2009**

## Prázdninové rozjímání o auditu



Michal Štěpán

Máme tu léto, obvyklý oddechový čas pro nás auditory. Zkušený autor by obsah svého úvodníku přizpůsobil momentálnímu naladění čtenářské ob-

ce. Dovolená u moře, výlety po Čechách, letní práce na zahrádce. Jak do takových uvolněných témat vpašovat něco z oblasti auditingu natolik nenápadně, že to člověka neponoukne k rychlému otočení listu? Tak co třeba takto:

Slunce nad hlavou, šumějící moře u nohou a já ležím v písku a rozjímám nad tím, jaký bude můj příští rok. Nebude to další nudně stejná sezóna? Objeví se něco nového a zajímavého? Budu mít příležitost zapojit své intelektuální schopnosti do vstřebávání nových věcí? Čeká mne nějaká profesní výzva?

Tak si to v hlavě probírám a postupně se vynořují první myšlenky. Nový zákon o auditorech – jednou jsem si už přečetl, ale popravdě se k tomu budu muset vrátit. Těch nových věcí je spousta a bude to chtít je nastudovat hned po dovolené, než se svými asistenty začneme rozjíždět nové audity. Možná by stálo za to se podívat, jestli komora k novému zákonu neplánuje nějaké školení. Vždycky je dobré si o tom popovídat s dalšími kolegy.

A co auditorské standardy? Už čtvrtým rokem máme ISA, myslím si že už jsem je docela vstřebal. V poslední době nebylo nic moc nového, ale pamatuji se, že se hovořilo o nějaké rozsáhlé revizi všech standardů. Někjaký Clarity Project, který prý už je hotov. Ale žádné české překlady nových standardů jsem zatím neviděl. Tak to

by asi mělo být v letošní verzi překladů, obvykle je komora vydává ke konci roku. Otázka je – odkdy ty nové standardy budou platit? Pro rok 2009 ještě ne, to by je už museli publikovat. Takže audity za rok 2009 ještě budu dělat podle dnešních ISA. Ale stejně bude dobré se na ty nové standardy podívat hned, jakmile je komora vydá. Už na jaře příštího roku budu plánovat audity za rok 2010, a ty už pojedou podle nových standardů. Tak ať mne nečeká nějaké překvapení.

Stejně by to ale chtělo něco praktického. Audituji sám s pár asistenty, mám spíš menší klienty. Slyšel jsem o nějaké příručce pro audit malých a středních podniků, kterou vydal IFAC a komora přeložila. To může být zajímavé čtení. Určitě si to seženu. A dám to prostudovat i svým asistentům.

A taky už dlouho přemýšlím o tom ISO 9001. Původně jsem si myslel, že se to na mne nevztahuje, když se tam mluví o „auditorské firmě“. Z toho mne vyvedl kolega, který našel, že se tím myslí i samotný auditor. Však mi to bylo divné, že by se na mne žádné požadavky na řízení kvality nevztahovaly. Tak to taky budu muset nastudovat, koneckonců už to nějaký ten pátek platí. Počkat – na to vlastně je taky nějaká nová příručka od IFAC, tak to ji snad na komoře taky někdo překládá. Kdyby byla k dispozici někdy na podzim, tak bych se do toho mohl podívat, než vypukne ten obvyklý bláznec po novém roce.

Tak to by stačilo. Jdu do vody. Na dovolené se má odpočívat. Na přemýšlení o auditu budu mít dost času, až přijedu domů. Co vy?

**Ing. Michal Štěpán**

člen Výkonného výboru KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Členové Výkonného výboru na svém zasedání dne 15. června 2009 vyslechli zprávu z prvního zasedání prezidia Rady pro veřejný dohled (RVD), které se konalo dne 1. června 2009 a kterou přednesl jeho člen delegovaný za Komoru auditorů ČR Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA. Prezidentem rady byl zvolen Ing. Jiří Rusnok, dalšími členy prezidia RVD jsou prof. Libuše Müllerová, Ing. Radek Neužil, prof. JUDr. Marie Karfíková a ing. Zdeněk Liška (viz také podrobná informace v časopise Auditor č. 5/2009).

Výkonný výbor dále projednal:

- stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese v souladu se zákonem o auditorech, tj. schválil návrh na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti a rozhodnul o dočasném zákazu výkonu auditorské činnosti na vlastní žádost auditorů,

- další část návrhů vnitřních předpisů komory, které budou projednány s RVD a poté předloženy sněmu ke schválení, zejména Statut, Zkušební řád, Dozorčí řád, Kárný řád a další. Záměrem Výkonného výboru je předložit návrhy vnitřních předpisů komory Radě pro veřejný dohled k projednání již v červenci t.r., aby její připomínky mohly být zohledněny a návrhy předpisů byly včas distribuovány auditorům před sněmem v říjnu t.r.,
- úpravu programu XIX. sněmu KA ČR, do kterého bude v souladu s novým zákonem o auditorech zařazena volba auditora účetní závěrky komory.

Výkonný výbor schválil:

- novely vnitřních směrnic komory, a to: Zásady pro poskytování cestovních náhrad, Spisový a skartační řád a Interní postup pro rozhodování o osvobození od části auditorské zkoušky,

- výplatu pololetních prémie zaměstnancům komory,
- výsledky hospodaření Sdružení pro překlad IAS/IFRS za rok 2008.

Výkonný výbor vzal na vědomí:

- zprávy ze zahraničních cest,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakční rady časopisu Auditor,
- zprávu z Národní účetní rady, kde bylo mj. dohodnuto, že Sdružení pro překlad IAS/IFRS bude v letošním roce rozpuštěno a zbylé finanční prostředky budou vráceny členům sdružení. KA ČR by měla obdržet cca 420 tis. Kč.

Výkonný výbor dále uložil úřadu shromažďovat dotazy k novému zákonu o auditorech č. 93/2009 Sb. a vést evidenci i jejich vypořádání.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**  
Úřad KA ČR

### Poznamenejte si do diáře

Letošní sněm Komory auditorů ČR se bude konat v pondělí 23. listopadu v Top Hotelu Praha na Chodově v Praze 4, ulice Blažimská 1781/4. Prezence účastníků bude od 8.30 hod., sněm bude zahájen v 9.30 hod.

-av-

## Příručka pro audit malých a středních podniků na CD v češtině

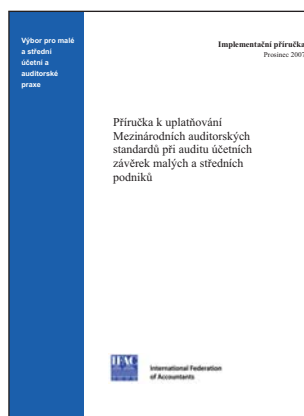
Současně s tímto číslem časopisu bylo auditorům rozesláno CD s elektronickou verzí českého překladu Příručky k uplatňování Mezinárodních auditorských standardů při auditu účetních závěrek malých a středních podniků. Tato implementační příručka byla přeložena s cílem poskytnout informace k uplatňování ISA a jejich požadavků pro audit malých a středních podniků.

Anglický originál implementační příručky byl vydán Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v prosinci 2007 a je založen na požadavcích standardů obsažených v Příručce mezinárodních auditorských standardů 2007 (Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements). Autoři předpokládají aktualizaci příručky na konci letošního roku, kdy budou zohledněna revidovaná znění ISA v souvislosti s projektem ke zlepšení srozumitelnosti standardů (tzv. Clarity Project), a rovněž na základě získaných připomínek, ke kterým tvůrci pří-

ručky vyzývají auditory a které by mohly přispět ke zkvalitnění dalšího vydání.

Příručka podrobně analyzuje ISA a jejich požadavky na audit účetních závěrek malých a středních podniků. Zaměřuje se mimo jiné na následující oblasti: základní

koncepti, z níž vychází vyhodnocení rizik, plánování a provádění postupů pro vyhodnocení rizik, seznámení s klientem, reakci na vyhodnocená rizika, zhodnocení důkazních informací a přípravu zprávy auditora. Kromě toho příručka přináší užitečné rady včetně podrobné případové studie auditu malého, resp. středního podniku. Příručka ale neposky-



tuje komplexní návod pro provádění auditu účetní závěrky s veškerými potřebnými formuláři, kontrolními seznamy a programy.

Anglické znění implementační příručky naleznete na volně přístupných internetových stránkách IFAC [www.ifac.org](http://www.ifac.org). Český překlad je zveřejněn na internetových stránkách KA ČR [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v Extranetu, uzavřené části pro auditory.

**Pavla Pšeničková**

referát metodiky úřadu KA ČR

## Celoplošná dovolená pracovníků úřadu KA ČR v roce 2009

Celoplošná dovolená pracovníků úřadu Komory auditorů ČR je v roce 2009 stanovena v těchto termínech:

- v létě na **29. 6. – 10. 7.** a **27. 7.-7. 8.**
- v zimě na **23.12. – 31. 12. 2009**

Své dotazy a požadavky na členy volených orgánů nebo pracovníky úřadu komory směřujte, prosíme, pokud možno mimo toto období.

Děkujeme za pochopení.

-av-



## Konference o IFRS v Praze

V pražském hotelu Andel's proběhla 29. května letošního roku velice zajímavá konference na téma „IFRS v nové Evropě“.

Akci uspořádala globální asociace účetních ACCA a italské profesní sdružení CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili). V Praze, respektive v České republice jako předsedající zemi EU, vystoupili za ACCA Mark Gold (viceprezident), John Davies, Richard Martin a Chas Roy-Chowdhury a za CNDCEC Ernesto Gatto a Carlo Vicarioli. Hostitelskou zemi, resp. české zastoupení ACCA, reprezentoval Petr Kříž z PwC.

Konference byla věnována četným výzvám, kterým čelí finanční profesionálové a firmy v důsledku zavedení IFRS. Přechod na IFRS reflektuje globalizaci ekonomiky a poskytuje investorům veřejně obchodovaných společností informace, které potřebují pro svá investiční rozhodnutí. Jak se ale na konferenci ukázalo, přechod na IFRS není zcela bezproblémový.

Účastníci konference se shodli na tom, že akceptace IFRS v členských zemích EU je různá a je podmíněna obavami států o to, zda mohou účetní výkazy podle IFRS představovat solidní základ pro výpočet daní. Mnozí z účastníků pražské konference se domnívají, že

zavedení IFRS v České republice znamenalo větší byrokratické zatížení firem při zpracovávání podkladů pro odvod daní.

Na konferenci se také diskutovalo o reakci národních vlád na ekonomickou krizi. Některé reakce signalizují, že v procesu schvalování nových Mezinárodních standardů účetního výkaznictví bude více politických intervencí. Pokud tomu tak skutečně bude, může to mít negativní důsledky při etablování jednotného systému standardů finančního výkaznictví s celosvětovou platností.

Petr Kříž z PricewaterhouseCoopers na konferenci uvedl, že mnoho vlád bylo zneklidněno představou, že účtování podle IFRS mohlo hrát negativní roli při rozšiřování finanční krize. Standardy IFRS ale nejsou původcem krize – naopak zajišťují transparentní informace o reálném vlivu krize na výkonnost firem, které je používají. Petr Kříž dále poukázal na minulou ekonomickou krizi v různých částech světa, kde neexistující transparentnost v účetních výkazech firem naopak vedla k tomu, že krize přetrvávala a zotavení se dostavilo později.

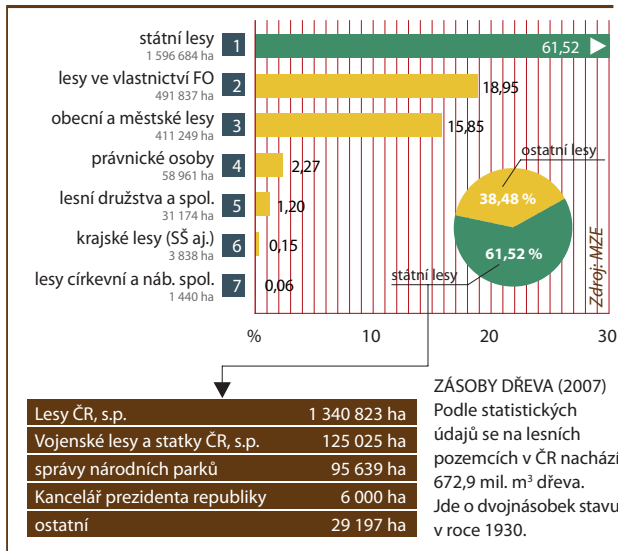
-jd-



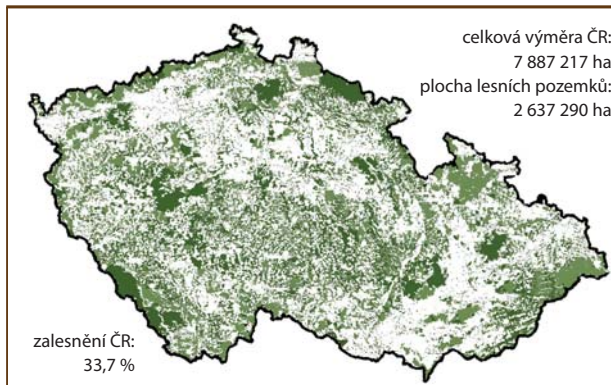


# České lesy v číslech a grafech

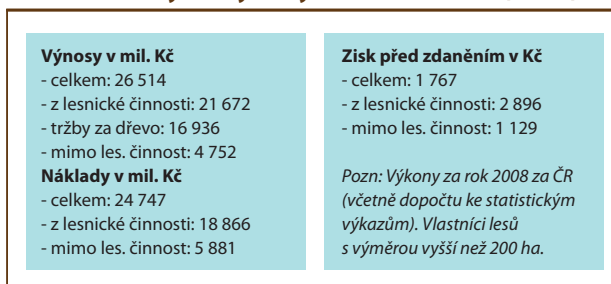
## Vlastnická struktura lesů v ČR (2007)



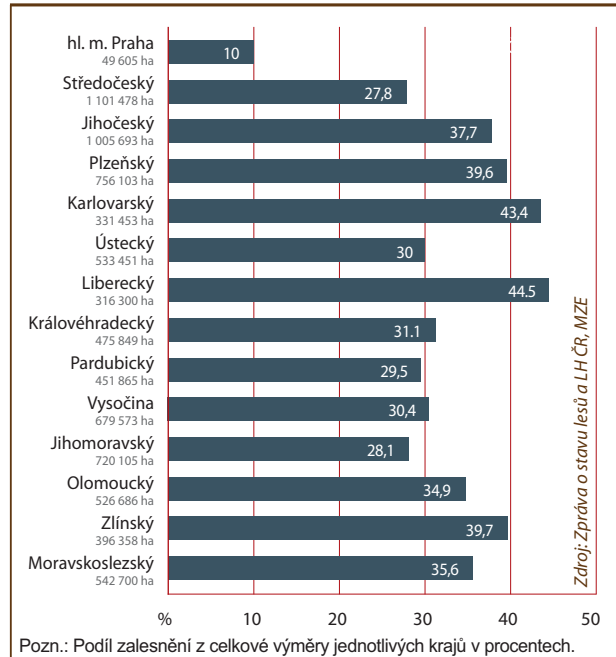
## Geografické vymezení lesů v ČR (2007)



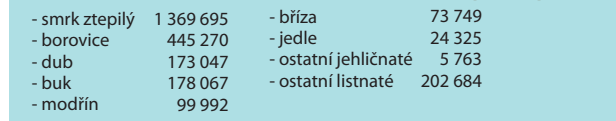
## Ukazatele u vybraných výkonů v lesnictví (2008)



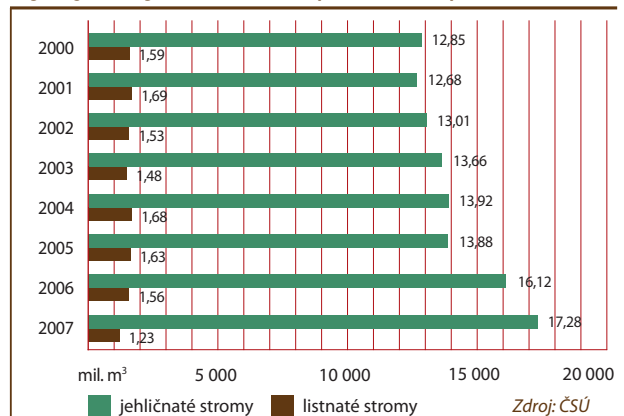
## Lesnatost podle krajů (2007)



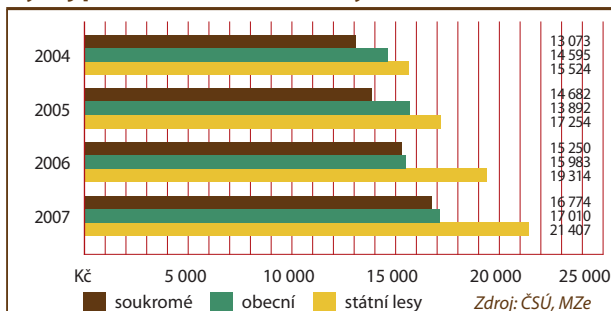
## Druhové složení lesů v ČR v hektarech (2007)



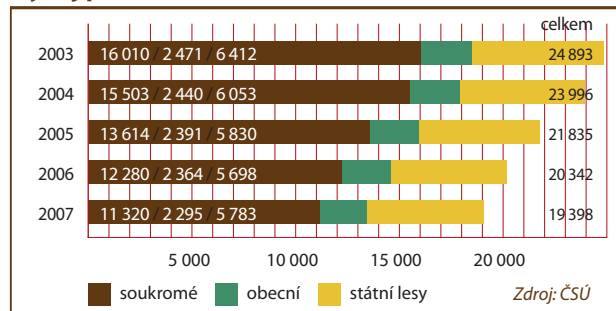
## Vývoj těžby dřeva v ČR (2000-2007)



## Vývoj průměrné měsíční mzdy (2004-2007)



## Vývoj počtu zaměstnanců (2003-2007)



## Podnikatelské prostředí a auditing v lesním hospodářství



Václav Kupčák

Lesnicko-dřevařský sektor (komplex) začíná hrát stále důležitější úlohu v trvale udržitelné společnosti. Zahrnuje potenciálně konkurenceschopný průmysl založený na znalostech, který podporuje rozšířené využívání obnovitelných lesních zdrojů.

Lesnicko-dřevařský sektor v sobě zahrnuje tři skupiny subjektů. První skupinou jsou vlastníci lesů, druhou lesnické podnikatelské subjekty a třetí subjekty dřevozpracujícího průmyslu. Dohromady tvoří celek, ve kterém existují přímé závislosti prosperity, což znamená, že se výkyvy jednoho ze tří článků často projevují dominovým efektem i na ostatních dvou člancích. Transformace lesního hospodářství a souběžná privatizace dřevozpracujícího průmyslu vytvořily určitá pravidla vzájemných vztahů, kdy lesnicko-dřevařský komplex je sice funkční, ale zároveň i snadno zranitelný.



Zbyněk Šmída

Nejslabší článek z hlediska efektivnosti komplexu představují malé a střední dřevozpracující podniky, které jsou velmi citlivé na jakoukoliv změnu podmínek, snadno podléhají výkyvům trhu a při nedostatečné kapitálové vybavenosti jsou velmi zranitelné.

Do skupiny velkých vlastníků lesů se rozhodně řadí Lesy České republiky – státní podnik, který je dominantním (vlastníkem lesa je stát), a tudíž i nejsilnějším článkem celého komplexu. Dále jsou to lesy měst a obcí i fyzických osob (soukromé lesy) a některé právnické osoby. Všechny tyto subjekty tvoří potenciální zákazníky lesních podnikatelských společností.

Skupina podnikatelských subjektů v lesnictví v sobě zahrnuje obchodní společnosti a podnikající fyzické osoby, které nabízejí své služby vlastníkům lesa. Patří sem především tzv. lesní akciové společnosti vzniklé privatizací dřívějších podniků státních lesů a lesních závodů a dále zejména společnosti s ručením omezeným založené nově podle obchodního zákoníku.

Odvětvově lesnictví spadá pod Ministerstvo zemědělství – odbor lesního hospodářství. Podle oborové klasifikace ekonomických činností – OKEČ<sup>1)</sup> je zařazeno do sekce A Zemědělství, myslivost, lesnictví; subsekcce 02 – Lesnictví a související činnosti.

Dřevařský průmysl ČR je v národohospodářském pojetí odvětvově zařazen pod Ministerstvo průmyslu a obchodu jako součást zpracovatelského průmyslu – sekce D. Podle OKEČ je zařazen v subsekcích: 20 – Dřevozpracující-

cí průmysl, 21 – Celulózopapírenský průmysl, 36 – Výroba nábytku a ostatní zpracovatelský průmysl.

V dalším pojednání se zabýváme subjekty vyvíjejícími svoji činnost v lesním hospodářství (dřevařství si zasluhuje samostatnou analýzu).

V ČR působí přibližně přes 31 tis. subjektů, jejichž převažující odvětvovou klasifikací ekonomické činnosti (OKEČ) je zmíněná subsekcce 02 Lesnictví a související činnosti.

Tabulky Tab.1.1 a Tab.1.2 rozdělují tyto subjekty podle právní formy a vypovídají o lesnickém sektoru dvojným způsobem. U prvního bylo hledané kritérium v databázi Albertina podle OKEČ – *převažující činnost* – lesnictví a související činnosti, v tomto případě bylo nalezeno 31 614 subjektů v ČR. Podrobnějším zkoumáním však byl zjištěn nesoulad mezi vypovídací schopností tohoto výběru a mezi subjekty, které jsou součástí lesnického sektoru. Z charakteristik jednotlivých subjektů je zřejmé, že podniky, které nesou název „lesní společnost“ apod. nemají OKEČ lesnictví a související činnosti jako převažující, nýbrž jako OKEČ – *ostatní*. Proto byl zvolen výběr hledání podle činnosti OKEČ – kompletní (jsou umožněny pouze dva výběry) pro lesnictví a související činnosti, čímž bylo dosaženo zachycení všech subjektů v ČR. Těchto subjektů je celkem 38 236.

**Tab.1.1 OKEČ 02 – převažující: Rozdělení podle právních forem**

Forma	Právní forma	Počet
101	Fyzická osoba podnikající dle živnost. zákona nezapsaná v obchodním rejstříku	20 854
102	Fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona zapsaná v obchodním rejstříku	484
103	Podnikatel v zemědělství nezapsaný v obchodním rejstříku (OR)	9 313
104	Podnikatel v zemědělství zapsaný v obchodním rejstříku (OR)	6
105	Fyz. os. podle jiných zákonů než živn. a podnikatel v zemědělství nezapsaný v OR	249
111	Věřejná obchodní společnost	29
112	Společnost s ručením omezeným	396
113	Komanditní společnost	2
121	Akciová společnost	37
205	Družstvo	57
331	Příspěvková organizace	44
421	Zahraniční osoba	94
701	Sdružení (svaz, spolek, společnost, klub aj.)	49
<b>Celkem počet subjektů</b>		<b>31 614</b>

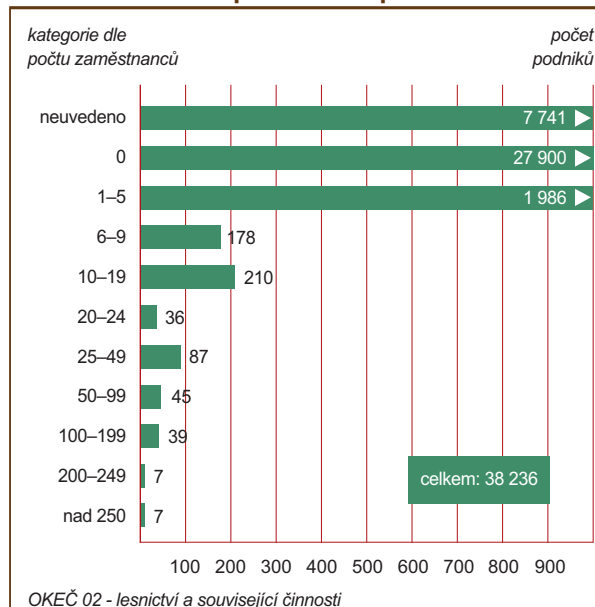
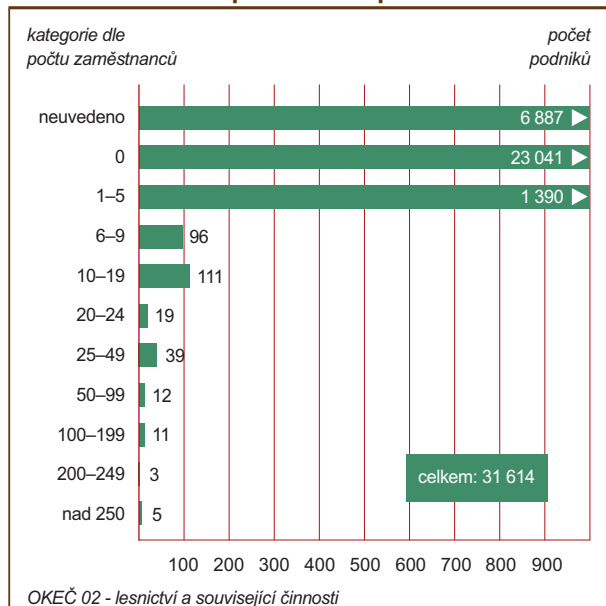
<sup>1)</sup> Mezinárodní standardní klasifikace odvětví všech ekonomických činností (ISIC = International Standard Industrial Classification of all economic activities) a nomenklatura NACE (Nomenclature generale des Activités économiques dans les Communautés Européennes) byly použity jako standard pro odvětvovou klasifikaci ekonomických činností – OKEČ, používanou od roku 1991. Od roku 2008 byla OKEČ nahrazena klasifikací CZ–NACE, pro statistické účely účinná pro zjišťování za rok 2008.

**Tab.1.2 OKEČ 02 – kompletní: Rozdělení podle právních forem**

Forma	Právní forma	Počet
101	Fyzická osoba podnikající dle živnost. zákona nezapsaná v obchodním rejstříku	21 912
102	Fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona zapsaná v obchodním rejstříku	588
103	Podnikatel v zemědělství nezapsaný v obchodním rejstříku (OR)	13 905
104	Podnikatel v zemědělství zapsaný v obchodním rejstříku (OR)	8
105	Fyz. os. podnikající dle jiných zákonů než živn. a sam. hosp. roln. nezapsaní v OR	371
111	Veřejná obchodní společnost	58
112	Společnost s ručením omezeným	967
113	Komanditní společnost	2
121	Akciová společnost	99
205	Družstvo	120
331	Příspěvková organizace	47
421	Zahraniční osoba	107
701	Sdružení (svaz, spolek, společnost, klub aj.)	52
Celkem počet subjektů		38 236

Za kritérium pro identifikaci podnikatelských subjektů lze také pokládat velikost podnikatelského subjektu podle počtu zaměstnanců. Tímto členěním podniků se zabývají grafy 1.1 a 1.2 zobrazující jedno ze základních rozdělení podniků, a to podle počtu zaměstnanců. Opět se zde objevuje dvojitý pohled, ze stejného důvodu jako u Tab.1.1 a Tab.1.2. U prvního grafu to znamená celkem 31 614 subjektů, u druhého celkem 38 236 subjektů.

V lesním hospodářství ČR působí především dva státní podniky, jež spravují státní lesy: zmíněné Lesy České re-

**Graf 1.2 OKEČ 02 - kompletní: Základní rozdělení podniků dle počtu zaměstnanců****Graf 1.1 OKEČ 02 - převažující: Základní rozdělení podniků dle počtu zaměstnanců**

publiky, s.p. (LČR), se sídlem v Hradci Králové (zřizovatelem je Ministerstvo zemědělství) a Vojenské lesy a statky, s.p. se sídlem v Praze (zřizovatelem je Ministerstvo obrany). Specifikem LČR je, že téměř 90 % činností je vykonáváno na smluvní bázi (outsourcing), kdy smluvními partnery jsou tzv. podnikatelské subjekty v LH (dříve lesní akciové společnosti) – právnické i fyzické osoby. K největším z nich patří LESS, a.s., se sídlem v Bohdanči a CE WOOD, a.s. Zlín (t.č. v insolvenčním řízení).

Lesy měst a obcí jsou obhospodařovány v různých právních formách. Příspěvkovými organizacemi jsou např. Správa lesů města Olomouce, Městské lesy Znojmo, Městské lesy Fulnek, Lesy města Jirkova; formou příspěvkové organizace jsou spravovány i národní parky (vyjma NP České Švýcarsko – rozpočtová organizace). Společnosti s ručením omezeným jsou např. Městské lesy Rožnov, s.r.o., Městské lesy Moravský Krumlov, s.r.o., Městské lesy a zeleň, s.r.o. Valašské Meziříčí, Městské lesy Vsetín, s.r.o., Ostravské městské lesy, s.r.o., Lesy města Šumperka, s.r.o., Lesy města Prostějova, s.r.o. Obhospodařování lesů formou akciové společnosti, např. Městské lesy Hradec Králové, a.s., Lesy města Brna, a.s.

Z hlediska četnosti v LH (viz tab.1.1 a 1.2) jednoznačně dominuje právní forma – fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku. Dále pak je to podnikatel v zemědělství nezapsaný v obchodním rejstříku (dříve tzv. samostatně hospodařící rolník).

Tabulka 2.1 uvádí přehled vybraných subjektů s uvedením auditora a čísla příslušné licence či osvědčení.

Konkurenceschopnost lesního hospodářství je základem rozmanitých přínosů, které udržitelné lesnictví společnosti poskytuje. Odvětví lesnictví má velký potenciál k dalšímu rozvoji produktů a služeb vysoké kvality a s přida-



nou hodnotou pro různorodou a stále rostoucí poptávku společnosti založené na obnovitelných zdrojích surovin. V současné době se na trhu lesnických prací vytváří ostré konkurenční prostředí.

**doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.**  
**Ing. Zbyněk Šmída, Ph.D.**

**Tab. 2.1 Vybrané subjekty a jejich auditoři**

Název subjektu	rok auditu	Auditor	č. osv. .
Lesy České republiky, s.p.	2007	BDO Prima CA s.r.o.	305
Vojenské lesy a statky ČR, s.p.	2007	HAYEK, spol. s r.o.	29
LESS, a.s.	2007	Ing. Jan Seifert	1463
CE WOOD, a.s.	2007	Auditea, s.r.o.	106
Agroforest, a.s.	2007	Danepo, s.r.o.	320
Hanušovická lesní, a.s.	2006	Auditea, s.r.o.	106
Jihočeské lesy České Budějovice, a.s.	2007	Audit 99, s.r.o.	423
Lesní společnost Hradec Králové, a.s.	2007	Audit 99, s.r.o.	423
Lesní společnost Jihlava, a.s.	2007	Audit 99, s.r.o.	423
Lesní společnost Bečov, s.r.o.	2007	Chebská auditorská, s.r.o.	255
Lesní společnost Královský Hvozd, a.s.	2007	ContAudit, s.r.o.	309
Lesní společnost Teplá, a.s.	2007	Chebská auditorská, s.r.o.	255
Lesní společnost Pettermann, a.s.	2005	Ing. Marta Kučerová	1847
Lesní společnost Františkovy Lázně, a.s.	2005	planetlink, k.s.	358
Lesní společnost Plasy, a.s.	2007	atc Audit, s.r.o.	422
Lesní společnost Stříbro, a.s.	2007	atc Audit, s.r.o.	422
Lesní společnost Přimda, a.s.	2004	a.t.c. Auditorská a daňová kancelář s.r.o.	172
Lesní společnost Broumov Holding, a.s.	2007	Ing. Jaromír Maruška	658
Lesní společnost Ledeč nad Sázavou, a.s.	2007	Ing. Ivan Zeman	707
Lesy Vyšší Brod, a.s.	2007	Audit 99, s.r.o.	423
LDF Rožnov, a.s.	2006	Ing. Hana Novotná	1682
Opavská lesní, a.s.	2007	Ing. Ludmila Burešová	275
RIGOLETO, s.r.o.	2006	Ing. Ludmila Burešová	275
SOLITERA spol. s.r.o.	2007	SAFIR Audit CZ, s.r.o.	436
UNILES, a.s.	2007	AT-audit, s.r.o.	298
Městské lesy Hradec Králové, a.s.	2007	Ing. Miloslava Sedláková	1159
Lesy Města Brna, a.s.	2007	Doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.	1721
Správa lesů města Olomouce	2007	Ing. Marta Pajunčková	412

## Kdo je kdo

### Václav Kupčák

*Absolvent Lesnické fakulty Vysoké školy zemědělské v Brně. Kandidát ekonomických věd v oboru Odvětvová a průřezová ekonomika – ekonomika LH, docent v oboru Lesnická a dřevařská ekonomika a politika. Pracoval u hospodářské spravy lesů a posléze v podniku Severomoravské státní lesy Krnov. Od roku 1989 působí v lesnickém školství – zejména na Lesnické a dřevařské fakultě Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně, a na Fakultě lesnické a dřevařské České zemědělské univerzity v Praze. Od roku 1997 je auditorem a členem KA ČR. Je soudním znalcem v oboru ekonomika se specializací na hospodářskou úpravu lesa a oceňování lesů.*

### Zbyněk Šmída

*Absolvent Lesnické a dřevařské fakulty Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně, kde také absolvoval postgraduální studium v oboru Ekonomika a management obnovitelných přírodních zdrojů. Působil u Lesů České republiky, s.p., a následně v soukromém sektoru. Od roku 2002 působí v lesnickém školství, nyní jako odborný asistent na Fakultě lesnické a dřevařské České zemědělské univerzity v Praze, a dále jako OSVČ. Je jednatelem společnosti s ručením omezeným a odborníkem v oblasti obchodování finančních instrumentů na kapitálových trzích.*



**Rozhovor s Ing. Jiřím Ornstem, ekonomickým ředitelem Kinský dal Borgo, a.s. a Ing. Jaroslavem Ryglem, generálním ředitelem a předsedou představenstva Lesní společnosti Ledec nad Sázavou, a.s.**

## Současná situace v lesním hospodářství

**Jaký je váš názor na současné české lesní hospodářství (LH), příp. v kontextu s dalšími státy Evropy?**

**Ornst:** Domnívám se, že lze obecně říci, že lesní hospodářství v ČR je na úrovni, která je srovnatelná s okolními evropskými státy. Toto je samozřejmě dáno i historickými okolnostmi, neboť jsme byli součástí Rakouska-Uherska a právě v monarchii byly založeny základní principy hospodaření v lesích, o kterých lze obecně říci, že platí i v současnosti. Jako chybu v řízení lesního hospodářství spatřuji mnohočetnost ze strany státní správy a samosprávy. Podle mého názoru by lesní hospodářství mělo mít jeden centrální orgán a ne jako doposud Ministerstvo zemědělství a Ministerstvo životního prostředí. Dále mají značný vliv v lesním hospodářství krajské úřady, pověřené obce a další organizace jako např. agentury ochrany přírody. Nezanedbatelnou roli sehrávají v poslední době i různá občanská hnutí. Mezi výše uvedenými orgány a organizacemi neexistuje téměř žádná (nebo minimální) koordinace, kromě věci jediné, a to že na vlastníky lesů a společnosti hospodařících v lesích vyvolávají čím dál větší tlak různými opatřeními a omezeními, která komplikují hospodářskou činnost v lesnictví. Dokážu pochopit, že les má funkci nejenom hospodářskou, ale i vodohospodářskou, ekologickou, krajinnotvornou a také rekreační pro obyvatele naší republiky, a že je třeba les, rostliny a živočichy, kteří jsou součástí lesa, chránit pro příští generace, ale na druhé straně, pokud je vlastník ve svém hospodaření „omezován“, mělo by mu být toto omezení ekonomicky kompenzováno. V rámci těchto náhrad je současná legislativa pro vlastníky lesa výsměchem.



**Ing. Jiří Ornst**

*Absolvent Provozně ekonomické fakulty Vysoké školy zemědělské v Praze. Do roku 1993 pracoval v různých ekonomických a řídicích funkcích v zemědělských podnicích v okrese Hradec Králové. Od roku 1993 působí jako ekonomický ředitel správy majetku rodiny Kinských z Chlumce nad Cidlinou, který byl rodu vrácen v rámci restitucí. Majetek původních restituentů (fyzických osob) byl v roce 2005 vložen do akciové společnosti Kinský dal Borgo, a. s.*



**Ing. Jaroslav Rygl**

*Absolvent Lesnické fakulty Vysoké školy zemědělské v Brně (1986). Po studiu nastoupil jako referent ochrany lesa do Lesního závodu Jihlava. Od roku 1992 vykonával funkci ředitele Lesního závodu Ledec nad Sázavou. Po transformaci LH se stal ředitelem Lesní společnosti Ledec nad Sázavou, a.s. Je soudním znalcem v oboru ekonomika se specializací na lesní hospodářství a oceňování lesů a viceprezidentem České asociace podnikatelů v lesním hospodářství.*

**Rygl:** Lesní hospodářství v ČR považuji z hlediska evropského srovnání za obor s mimořádným potenciálem, a to ve všech jeho aspektech – produkčních i neprodukčních.

### Můžete charakterizovat podnikatelské prostředí v LH a jeho klady a zápory?

**Ornst:** Protože žijeme v období hospodářské krize, která podstatným způsobem zasáhla i lesní hospodářství, tak ať hledám jak hledám, téměř žádné klady v současné situaci nevidím. Snad jediným kladem bude to, že si podnikatelské subjekty na „vlastní kůži“ vyzkoušejí, jak se dokáží s náročnými ekonomickými podmínkami vyrovnat. Problémů v lesním hospodářství je

samozřejmě značné množství. Já osobně vidím jako jeden z hlavních problémů nejednotnost a roztržitost v hájení zájmů hospodářských subjektů podnikajících v lesnictví. Existují uskupení, která já považuji za významnější a vlivnější, jako je např. Sdružení vlastníků obecních a soukromých lesů, Sdružení podnikatelů v lesním hospodářství, Česká asociace podnikatelů v lesním hospodářství. Jistě se najdou i další, které to myslí s lesnictvím dobře a ve většině případů hájí společné zájmy všech lesníků, ale bohužel se doposud nevytvořila dostatečně silná a jednotná organizace, která by hájila společné zájmy všech podnikatelů v lesním hospodářství, která by byla partnerem pro orgány státu a ostatní složky tak, jako je tomu



např. v zemědělství, kde mají Agrární komoru.

**Rygl:** Podnikatelské prostředí v LH se vyznačuje vysokým stupněm konkurenceschopnosti, je technicky i personálně velmi dobře vybaveno. Chybí mu však dostatečná možnost trvalé příležitosti získání zakázek a vyznačuje se vysokou mírou nekalých praktik.

### Jak s odstupem času hodnotíte transformaci LH po roce 1990?

**Ornst:** Transformace v lesním hospodářství proběhla tak, jak proběhla. Těžko dnes zpětně říkat, že se mohla provést nějak jinak, třeba lépe, tím bychom nic nezměnili. Cílem transformace bylo vrátit lesy vlastníkům, a protože v drtivé většině lesy vlastní stát, začaly nově vzniklé společnosti pro státní podnik Lesy České republiky pracovat na základě smluv. To, co probíhalo a probíhá v rámci výběrových řízení na přidělování zakázek, si nedovolím hodnotit, protože nemám dostatek informací, neboť pracuji ve společnosti, která vlastní téměř 7 300 ha lesů, a tyto záležitosti se nás víceméně nedotýkají. Přesto si dovolím konstatovat, že se podle mého názoru z dříve poměrně dobře fungujícího podniku Lesy České republiky, s.p., stal státní podnik se špatnou organizací a řízením. Častá obměna v nejvyšších řídicích funkcích nemůže žádnému podniku prospět, to ví každý manažer.

**Rygl:** Jednoznačně pozitivně, nicméně považuji za chybu, že se proces po počáteční fázi zcela zastavil a nepokračoval dále, např. k privatizaci části lesů ve vlastnictví státu nebo přinejmenším restrukturalizací správy lesů ve vlastnictví státu. Současná situace v LH to plně potvrzuje.

### Jak vidíte vztah mezi lesnictvím a dřevařstvím?

**Ornst:** Přestože tato dvě odvětví národního hospodářství spo-

lu bezprostředně souvisejí a jedno bez druhého by nemohlo existovat, chybí zde podle mě vzájemná koordinace. Současné ekonomické prostředí v obou těchto sektorech je hlavně ovlivňováno situací na trhu, ale také ji výrazně ovlivňují a ovlivňovaly nadnárodní dřevařské společnosti, a to zejména cenovou a odbytovou politikou. V tomto směru lesnictví „tahá“ za slabší konec provazu. Nemyslím si, že by se v budoucnu něco změnilo.

**Rygl:** Tento vztah vnímám jako pozitivně synergický. Jakékoliv antagonistické vztahy, jež se v něm kdykoliv objevily, se v krátkém čase ukázaly jako negativní pro obě strany.

### Považujete les za dobrou investici?

**Ornst:** Dříve platilo, že v lese jsou uloženy peníze na horší časy. V určité omezené míře toto platí i dnes, ale musíme si položit otázku, jak současní vlastníci les nabyli. Většinou jim byl les vrácen v restituci, tudíž ho nekupovali. K získání lesa do vlastnictví nákupem dochází v daleko menší míře. Každý, kdo se rozhodne si koupit les, by si měl uvědomit, že rentabilita lesa je poměrně nízká a návratnost vynaložených finančních prostředků dlouhodobá.

**Rygl:** Les je kapitál s vysokou mírou bezpečnosti uložení volných finančních prostředků, ale s nízkou mírou rentability. To je způsobeno i tím, že nejsou dostatečným způsobem vlastníkově lesa kompenzovány pozitivní externality, např. veřejné prospěšné efekty existence a užívání lesů.

### Které zvláštnosti odvětví LH byste vyzdvihl z ekonomického pohledu?

**Ornst:** Hospodaření v lesním hospodářství má řadu zvláštností, a to zejména dlouhodobost a biologický charakter „výrobního cyklu“,

kteří se nedají nahradit žádnými inovacemi a úpravami výrobního procesu, to jsou záležitosti, které ovlivňuje sama příroda, zde člověk zatím nemá tak velký vliv. Samozřejmě, že člověk může svou činností výrazně ovlivnit stav lesů, např. nevhodnou skladbou dřevin, ale také vnějšími vlivy, např. imisemi, které i přes výrazné snížení podstatným způsobem ovlivňují zdravotní stav lesa. Ekonomiku v lesním hospodářství ovlivňuje i sama příroda, a to prokázala v nedávné minulosti větrnými kalami (Kyrill, Emma), které následně výrazně negativně ovlivnily cenu surového dřeva.

**Rygl:** Především existenci již zmíněných externalit.

### Jaká vidíte specifika účetnictví a daní v podmínkách LH?

**Ornst:** Současné účetnictví a daňové zákony se specificky v lesním hospodářství prakticky nezabývají, a pokud se této záležitosti dotknou, tak buď nejasně nebo nevhodně. Jako jeden z příkladů nevhodného zásahu uvedu zrušení



§ 14 v zákoně o daních z příjmů. Tento paragraf umožňoval fyzickým osobám podnikajícím v lesním hospodářství příjmy dosažené těžbou dřeva rozdělit nejvýše na deset poměrných částí. Toto ustanovení se dalo vhodně využít u menších vlastníků, kteří v období mýtní zralosti porostů provedli v jednom roce větší rozsah těžby. Využitím § 14 mohli daňové zatížení rozložit na více let. Parlament ČR tento paragraf od 1. ledna 2008 zrušil. Co pány poslance k tomu vedlo, nevím. Další pro mě nepochopitelnou záležitostí je od 1. ledna 2009 doplnění vyhlášky č. 500/1992 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, kde byl v § 39 doplněn odstavec 6, který ukládá účetní jednotce, která vlastní více než 10 ha lesa, uvádět v příloze k účetní závěrce údaj o celkové výměře lesních pozemků s lesním porostem a výši ocenění lesních porostů stanovenou jako součin výměry lesních pozemků v m<sup>2</sup> a průměrné hodnoty zásob surového dřeva na m<sup>2</sup>, která činí 57 Kč. Kdo a jak stanovil těch 57 Kč, nevím, ale v každém případě si dovoluji konstatovat, že je to číslo, které je abnormálně vysoké, a údaj, který bude uveden v příloze k účetní závěrce, bude zavádějící a nebude vůbec vyjadřovat tržní hodnotu lesa. Za daleko lepší bych považoval např. uvádět lesním zákonem stanovený závazný ukazatel maximální celkové výše těžeb v m<sup>3</sup> (§ 24 odst. 2, zákona č. 289/1995 Sb.), který je uveden v lesním hospodářském plánu (LHP) na 10 let, a jeho skutečné čerpání od počátku platnosti LHP. Podle celkové výše těžeb v jednotlivých letech by se dalo i usuzovat, zda vlastník v lese hospodářil trvale udržitelným způsobem, nebo lidově řečeno les drancuje. Dalším vhodným doplňujícím ukazatelem by mohla být v LHP uváděná porostní zásoba dřeva v m<sup>3</sup>, která je uvedena v lesní hospodářské knize při schvalování LHP. Sice se tato zásoba v průběhu 10 let mění, ale určitě ne tak výrazným způsobem. Daly by se najít i další vhodné do-

plňující ukazatele a určitě lepší, než stanovuje výše uvedená vyhláška.

**Rygl:** Jsem názoru, že současné podmínky účetních předpisů jsou pro účely LH dostatečné a připravované změny ještě posunou tuto úroveň o stupeň výše a dávají jak vlastníkově lesa, tak i podnikatelům dostatečný prostor k reálnému zachycení stavu jejich majetku a dosažených výsledků hospodaření. V daňové oblasti považuji za zcela nadbytečnou daň z převodu nemovitosti i daň z nemovitosti.

#### Jaká je podle vás úloha auditu u lesních podniků?

**Ornst:** Úloha auditorů v rámci provádění auditu účetní jednotky je dána obecně závaznými právními předpisy platnými pro účetnictví a víceméně vychází ze stejných principů auditu účetnictví jako u všech ostatních odvětví národního hospodářství. Vůbec není přihlíženo ke specifikům lesního hospodářství. Domnívám se, že si na to podnikatelské subjekty již zvykly a tento stav jim vyhovuje. Přesto si myslím, že jsou v lesním hospodářství oblasti a specifika, na která by měla naše legislativa reagovat a řešit je. Za jednu tuto oblast považuji i stanove-

ní ceny lesních pozemků a porostů při sestavování LHP, která by měla být promítnuta i do účetnictví a po 10 letech upravena ve vazbě na nový LHP. Metodika by se určitě dala vypracovat. Pokud se týká auditu v rámci různých certifikátů jakosti, tak tuto oblast považuji za samostatnou kapitolu a dalo by se o této problematice dlouze psát a hovořit.

**Rygl:** Jako potřebnou.

#### Co byste chtěli závěrem vzkázat široké veřejnosti?

**Ornst:** Chtěl bych požádat veřejnost, pokud vstupuje, jak já říkám, do „zeleného chrámu“, aby si uvědomila, že vstupuje do živého organismu a podle toho by se měli lidé i chovat. Je třeba si uvědomit, že odhazováním odpadků, urežáváním vánočních stromků, výjžděním motorovými vozidly do lesa, rozdělováním ohňů v lese, popř. plášením lesní zvěře poškozují majetek vlastníka lesa, ale také poškozují přírodu jako takovou i pro příští generace.

**Rygl:** Vstupte bez klepání ...

**Rozhovor vedl**  
**doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.**





# Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství

## 1. ÚVOD

Lesní hospodářství (LH) je systé-  
movým (organizovaným) uspořá-  
dáním základních výrobních fakto-  
rů – z nichž dominující složkou je  
les, výrobních procesů a obchod-  
ních činností. Je odvětvím materi-  
ální (tržní) i nemateriální (netržní)  
produkce v rámci národního hos-  
podářství a součástí tzv. lesnicko  
– dřevařského sektoru.

Les je možno definovat jako jev  
přírodní, ekonomický a společens-  
ký (veřejný).

Jako jev přírodní je les velmi slo-  
žitý heterotypický systém – lesní  
ekosystém, tvořený složkou rostlin-  
nou (fytoocenóza), živočišnou (zoo-  
cenóza) a biotopem (abiotické pro-  
středí).

Les jako jev ekonomický je  
tehdy, jestliže se stane objek-  
tem přivlastňování, přičemž hlav-  
ními dlouhodobými cíli vlastnic-  
tví lesa a LH je regulace růstových  
procesů lesních dřevin, odnímá-  
ní produkce lesa – dříví a sociál-  
ně ekonomické aspekty využívání  
produkce LH. Ve vztahu k národní-  
mu hospodářství vystupuje les ja-  
ko objekt (také přírodní bohatství)  
a LH jako odvětví.

Jako jev společenský je les pro-  
to, poněvadž lidská společnost na  
něj vytváří společenskou poptáv-  
ku – multifunkční využívání lesa.  
Les zde především vystupuje ja-  
ko objekt (složka) životního pro-  
středí.

K problematice účetních a daňo-  
vých aspektů v podmínkách LH pa-  
tří především vymezení lesního ma-  
jetku a nakládání s ním. Stěžejní je  
také účetnictví při vlastním hospo-  
daření v lesích (včetně oceňování)  
a příslušné daňové průměty včetně  
specifické tvorby a čerpání rezerv  
na pěstební činnost. Vedle nazna-  
čených aspektů je nedílným cílem  
tohoto příspěvku porozumění le-  
su a LH.

## 2. LESNÍ MAJETEK

Lesem se v zásadě rozumějí les-  
ní porosty s jejich prostředím a po-  
zemky určené k plnění funkcí lesa  
(PUPFL) – viz zákon o lesích (zá-  
kon č. 289/1995 Sb., dále ZoL), či  
zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě  
vlastnických vztahů k půdě a jiné-  
mu zemědělskému majetku (pozn.:  
zde ještě „lesní půdní fond“ dle § 2  
původního zákona č. 61/1977 Sb.,  
o lesích).

Vedle obecného legislativního vy-  
mezení jsou ve věci nakládání s le-  
sním majetkem významné: nabývání  
a pozbývání lesních pozemků, vklad-  
y lesního majetku do podnikání,  
také však pronájem lesního majetku.

### 2.1. Obecná legislativní úprava

V občanském zákoníku (zákon  
č. 40/1964 Sb., dále ObčZ) se  
v § 119 odst. 1 rozlišují věci movi-  
té a nemovité. Jako věc v právním  
smyslu bývají definovány hmotné  
předměty a přírodní síly, které jsou  
ovladatelné a mohou sloužit lid-  
ské potřebě. Jejich základním zna-  
kem je tedy ovladatelnost a využit-  
elnost. Z § 119 odst. 2 ObčZ pak  
vyplývá, že lesní pozemky jsou ne-  
movitostmi, a § 120 odst. 1 dále  
definuje, co je součástí věci. Rozu-  
mí se tím všechno to, co k ní podle  
její povahy náleží a nemůže být od-  
děleno, aniž by se tím věc znehod-  
notila. Za součástí pozemku se zde  
obvykle považují:

- kulturní vrstva půdy, která je ve-  
getačním prostředím rostlinstva,
- trvalé porosty na pozemku včet-  
ně svých součástí; tyto porosty  
sdílí právní osud pozemku, a to  
i přesto, že pro potřeby oceňová-  
ní se posuzují samostatně,
- některé venkovní úpravy,
- ložiska nevyhrazených nerostů.

Lesní pozemky jsou tedy chápá-  
ny v právním smyslu vždy včetně  
porostů na nich rostoucích. Které

### Seznam použitých zkratk:

**DFM** – dlouhodobý finanční  
majetek  
**DHM** – dlouhodobý hmotný  
majetek  
**LH** – lesní hospodářství  
**LHP** – lesní hospodářský plán  
**ObčZ** – občanský zákoník  
(zákon č. 40/1964 Sb.)  
**ObchZ** – obchodní zákoník  
(zákon č. 513/1991 Sb.)  
**OR** – obchodní rejstřík  
**PUPFL** – pozemky určené  
k plnění funkcí lesa (viz ZoL)  
**ZoC** – zákon o oceňování  
majetku (zákon č. 151/1997 Sb.)  
**ZoL** – zákon o lesích  
(zákon č. 289/1995 Sb.)  
**ZDP** – zákon o dani z příjmů  
(zákon č. 586/1992 Sb.)  
**ZoÚ** – zákon o účetnictví  
(zákon č. 563/1992 Sb.)  
**ZoR** – zákon o rezervách  
(zákon č. 593/1992 Sb., pro  
zjištění základu daně z příjmů)  
Pozn.: u uvedených předpisů  
– „ve znění pozdějších předpisů“

pozemky jsou součástí PUPFL, spe-  
cifikuje ZoL.

Zákon č. 586/1992 Sb., o da-  
ni z příjmů (ZDP), taxativně vyjme-  
novává, které věci jsou pro účely  
tohoto zákona považovány za  
hmotný majetek. Nepatří mezi ně  
pozemky, a tudíž i lesní pozemky.  
Zároveň ZDP stanoví, co považuje  
za trvalé porosty, když definuje  
kategorii pěstitelských celků tr-  
valých porostů s plodností delší  
než tři roky (s odkazem na zákon  
č. 22/1964 Sb., o evidenci nemo-  
vitostí). Tyto pěstitelské celky pak  
zahrnuje do hmotného majetku.  
ZDP tedy lesní pozemky a na nich  
rostoucí lesní porosty nepovažuje  
za hmotný majetek – nelze je te-  
dy daňově odpisovat, což např. lze  
u ovocných sadů, chmelnic, vinic  
a plantáží o určité výměře a hus-  
totě sadby.



Právní předpisy účetnictví zahrnují lesní pozemky do dlouhodobého hmotného majetku (DHM), když stanoví, že do této kategorie patří pozemky, budovy a stavby bez ohledu na jejich pořizovací cenu, a určují, že pozemky zařazené do oboru 092 jsou v účetnictví zachycovány ve skupině 03 – Pozemky.

Pokud by lesní pozemky byly pořizovány za účelem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků, pak se stanou dlouhodobým finančním majetkem (DFM), o kterém účetní jednotka účtuje ve skupině 06.

Jak bylo naznačeno, byt jsou pozemky z hlediska účetních předpisů dlouhodobým hmotným majetkem, nelze je odpisovat ani účetně (neztrácí hodnotu v čase) – jsou zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného.

Lze tedy shrnout, že lesní pozemky a porosty na nich, které jsou z hlediska vyšších právních norem považovány postupně za věc a součást věci, jsou dále specifikovány jako věci nemovité (nemovitosti). Pro potřeby daňových zákonů jsou rovněž považovány za nemovitosti, zatímco pro potřeby ZDP jsou z pojmu hmotný majetek vyloučeny. Pro potřeby účetnictví jsou pak zahrnovány do skupiny DHM, případně DFM.

## 2.2. Nabývání a pozbytování lesních pozemků

Další vklad daňových a účetních zvláštností spojených s lesními pozemky a na nich rostoucími porosty lze vést podle typických hospodářských operací, které lze s pozemky provádět, a na nich vysvětlit příslušná specifika.

Především lze tyto majetky nabývat, tzn. získávat k nim vlastnické právo. Nabývání věcí a tedy i pozemků ze smlouvy, ať již jde o smlouvu kupní, darovací, směnnou, smíšenou či společenskou (jde o nabytí na základě vůle obou stran), se označuje jako převod vlastnického práva. Nabývání děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo na základě jiných skutečnos-

tí stanovených zákonem se označuje jako přechod vlastnického práva.

Základní způsoby nabývání pozemků: koupě ve dvou variantách (do osobního vlastnictví, do obchodního majetku), darem, směnou za jinou věc, vkladem (z osobního vlastnictví do obchodního majetku – nepeněžitý vklad) včetně vkladu do podnikání třetí osobou, děděním a nájem jako nabytí užitelských práv (změna uživatele nikoliv vlastníka).

Základní způsoby pozbytí pozemku jsou analogické (prodej ve dvou variantách, darem atd.). Likvidace pozemku na rozdíl od jiných nemovitostí není možná.

Pozemky lze samozřejmě držet, hospodařit na nich a používat je k podnikání, stejně jako je možný převod na základě kupní smlouvy (koupě a prodej pozemku, též úplatné nabytí či zcizení). Z pohledu ZDP jsou zdrojem příjmů na území ČR vždy: příjmy z prodeje pozemků umístěných na území ČR, příjmy z práv spojených s pozemky na území ČR, příjmy z užívání pozemků na území ČR.

Při **nákupu pozemku** (včetně lesního porostu) zaplatí kupující prodávajícímu kupní cenu uvedenou ve smlouvě. Tato kupní cena není v okamžiku nákupu pro kupujícího nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (dále jen „daňový náklad“) bez rozdílu, ať již následně vloží takovýto lesní pozemek do svého obchodního majetku či nikoliv. Daňově neuznatelné jsou i další výdaje spojené s pořízením (úroky z úvěrů spojené s jejich pořízením, výdaje spojené s průzkumnými, geologickými, geodetickými a projektovými pracemi, poplatky za dočasné a trvalé odnětí lesní půdy atd.).

Daň z nemovitostí, a to i v případě, že je zaplacená za původního poplatníka kupujícím, či daň z převodu nemovitosti, je-li zaplacená kupujícím jako ručitelem za původního vlastníka, je podle § 24 ZDP daňově uznatelným nákladem. Vzhledem k tomu, že pozemky se daňově ani účetně neodpisují, nelze náklady zahrnuté do pořizovací ceny uplatnit ani formou odpisů. Lze je daňově



uplatnit pouze v případě jejich dalšího prodeje.

Pro daňové a účetní účely je důležitý okamžik nabytí vlastnictví pozemku. Převádí-li se pozemek na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů. U prodávajícího daň z příjmů nepostihuje samotné vlastnění nebo držbu pozemku, ale pouze příjmy plynoucí z prodeje tohoto majetku. Způsob **zdanění prodeje lesního pozemku** závisí na tom, je-li v okamžiku prodeje zahrnut v obchodním majetku či nikoliv:

1. Jestliže lesní pozemek je v okamžiku prodeje zahrnut do obchodního majetku (je o něm účtováno), pak příjem z jeho prodeje podléhá u fyzických osob dani z příjmů podle § 7 ZDP, u právnických osob je součástí výnosů tvořící jejich hospodářský výsledek. Významné u zdanění pozemků při jejich prodeji je ustanovení § 24 ZDP, podle něhož je daňově uznatelným výdajem vstupní cena pozemku, ale na rozdíl od prodeje ostatních odpisovaných nemovitostí pouze do výše příjmů z jejich prodeje. Případná ztráta z prodeje je tedy daňově neuznatelná. V případě, že u prodávajícího lesního pozemku byla vytvořena rezerva na pěstební činnost (viz kap. 5), je třeba ji zcela nebo její nevyčerpanou část zahrnout do příjmů.
2. Jestliže lesní pozemek není a ani nebyl v obchodním majetku zahrnut, pak existuje dvojnásobná možnost zdanění (netýká se právnických osob). Jde o případ, kdy vlastník lesa s lesem nepodniká a má

jej pouze v osobním vlastnictví. Budto příjem z jeho prodeje podléhá u fyzických osob dani z příjmů, nebo je od daně z příjmů osvobozen. To, který způsob zdanění bude uplatněn, závisí na vyhodnocení tzv. časového testu. Osvobozen bude takový příjem z prodeje pozemku, u kterého doba mezi nabytím a prodejem přesáhne pět let. Pokud tento časový test není splněn, pak se příjem z prodeje zdaňuje. Tuto tzv. spekulaci lhůtu nelze obejít ani s využitím smlouvy o smlouvě budoucí, pokud prodávající obdrží úhradu v kratší době, než je zmíněný časový test. Úleva existuje pouze u dědiců v řadě přímé a u manželů.

Pokud doba mezi nabytím a prodejem je pět let a méně, podléhá příjem z prodeje pozemku zdanění a základem daně je v tomto případě příjem z prodeje (kupní cena) snížený o výdaje prokazatelně vynaložené při nabytí pozemku. Jestliže byl pozemek technicky zhodnocen (např. meliorace, úprava odtokových poměrů), lze zůstatkovou hodnotu tohoto technického zhodnocení uplatnit do výdajů. K případné hodnotě vlastní práce se nepřihlíží (např. v případě, že prodávající koupil lesní pozemek, který byl holinou a tento pozemek zalesnil tak, že nakoupil sazenice a vlastnoručně je vysázel, pak výdajem při následném prodeji je pouze náklad na sazenice, hodnota vlastní práce výdajem není). Výdajem je rovněž zaplacená daň z nemovitostí v období, kdy je příjem zdaňován a zaplacená daň z převodu nemovitostí, i když je uhrzena v jiném zdaňovacím období. Rovněž tak je daňovým výdajem i náklad na znalecké ocenění pozemku. V této souvislosti je žádoucí upozornit na dikci zákona o prokázaných výdajích, kterou je nutno beze zbytku splnit (doklady o vynaložených nákladech je nutno pečlivě uschovávat). Obdobně jako u uvedených zdaňovaných příjmů se k případné

ztrátě z prodeje pozemku nepřihlíží a nelze ji daňově uplatnit.

- Jestliže byl pozemek zahrnut v obchodním majetku, ale v okamžiku prodeje již v obchodním majetku není, řídí se režim zdanění opět podle časového testu, který je tentokrát stanoven jako doba, která uplynula od okamžiku vynětí z obchodního majetku. Pokud je delší než pět let, pak je příjem z prodeje osvobozen, v opačném případě podléhá da-

ni. Jinak pro tento případ platí beze zbytku ustanovení uvedená v předchozích odstavcích.

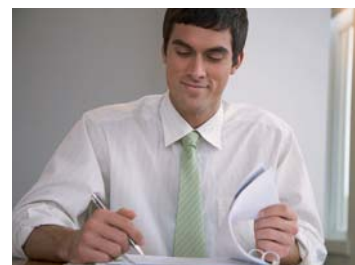
ZDP dále pamatuje na případy splátkového, resp. zálohového prodeje pozemku. Náklady spojené s nabytím pozemku lze v těchto případech uplatnit maximálně do výše příjmu splátky. Je ještě žádoucí upozornit, že ZDP specifikuje posuzování kupních cen v případech prodeje a koupě mezi osobami

## ČSOB – profesionální partner pro auditory

**Na základě detailního průzkumu individuálních potřeb auditorů se ČSOB rozhodla přidat další výhody k již existujícímu programu připravenému speciálně pro tuto skupinu klientů. Jde především o nové možnosti v rámci zvýhodněného bankovního konta, sloužícího k zajištění každodenního platebního styku a zhodnocení volných finančních prostředků. Další oblastí je provozní a investiční financování. Vše je samozřejmě přizpůsobeno individuálním požadavkům a potřebám auditorů.**

Firemní konto ČSOB s výhodami pro auditory nabízí nulový poplatek za příchozí tuzemské platby. Prostřednictvím kvalifikovaného certifikátu, který obdržíte společně s elektronickým bankovníctvím vedeným v rámci konta zdarma, můžete snadno komunikovat se soudy, úřady státní správy a samosprávy a dalšími institucemi. Uspoříte tak nejen drahocenný čas, ale i nemalé finanční částky, které byste museli zaplatit například při osobním podání dokumentů na úřadech.

Firemní konto ČSOB navíc disponuje zvýhodněným úročením, které není závislé na výši aktuálního zůstatku na účtu. Při založení konta poskytneme auditorům i další zvýhodnění pro zhodnocení volných finančních prostředků. Kromě bezplatného zřízení a vedení ČSOB Spořicího účtu máte možnost navíc získat i zvýšení úrokové sazby o 0,5 % p. a.



Pro zajištění financování provozu kanceláře umožníme auditorům povolené přečerpání účtu (kontokorent) až do výše jednoho milionu korun s ojedinelou úrokovou sazbou na českém trhu. V rámci specializovaného Programu pro auditory jsme také značně zjednodušili postup banky při vyřizování úvěrové žádosti. Výši limitu posoudíme pouze na základě tří faktur vystavených za vaše služby. Vše potřebné vyřídíme během velmi krátké doby přímo v pobočce. Hlavní výhodou Programu pro auditory je možnost poskytnutí finančních prostředků i auditorům, kteří se svou praxí teprve začínají. Plně postačuje členství v Komoře auditorů České republiky po dobu alespoň šesti měsíců.

Potřebujete-li finanční prostředky na pokrytí investic do movitého majetku (například nákupu vozu), zajistíme vše potřebné prostřednictvím společnosti ČSOB Leasing, a to přímo v pobočce banky v rámci jediné schůzky. Zajistíme také veškeré vaše požadavky týkající se pojištění prostřednictvím ČSOB Pojišťovny.

V případě zájmu o detailní informace neváhejte navštívit jakoukoli pobočku ČSOB. Sami se tak přesvědčíte, jaké výhody vám Program pro auditory může přinést.



[www.csob.cz](http://www.csob.cz)

Člen skupiny KBC

Infolinka 800 300 300





ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými.

Kromě již zmíněných si zaslouží pozornost definice dne uskutečnění účetního případu při prodeji pozemků. Je jím den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Tento den je tedy rozhodující pro prodávajícího pro zaúčtování do příjmů z prodeje majetku, a tudíž i pro zahrnutí těchto příjmů do základu daně. Pro ocenění pozemků v účetnictví je možno ve smyslu zákona o účetnictví č. 563/1992 Sb. (ZoÚ), použít pořizovací cenu nebo reprodukční pořizovací cenu. Ocenění na úrovni vlastních nákladů nelze použít, protože pozemek nelze nově vytvořit. Je ovšem otázkou, jak naložit s případem, kdy byl koupen lesní pozemek, který je holinou, či nelesní pozemek a v obou případech bylo provedeno zalesnění. Náklady spojené se vznikem porostu, byť porost je součástí pozemku, nejsou podle současné právní úpravy ani položkou zvyšující pořizovací cenu, ani technickým zhodnocením, ale daňově uznatelným provozním nákladem (viz kap. 4).

Zvláštní úpravu má i nákup pozemku včetně lesa (lesního porostu). Do pořizovací ceny pozemku se zahrne hodnota koupeného lesa, pokud byl koupen za účelem jeho pěstování. Pokud tedy koupíme lesní pozemek včetně lesního porostu, kterým bude např. zajištěná kultura,

jejíž cena je poměrně nízká, pak v tomto ocenění bude pozemek zachycen v účetnictví po celou dobu bez ohledu na to, že postupem doby s růstem hodnoty lesního porostu během doby obmýtl se mění i cena pozemku. V tomto ocenění zůstane v účetnictví lesní pozemek zachycen i jako holina po provedené mýtní těžbě.

Pokud účetní jednotka koupila po 1. lednu 1997 pozemek s ložiskem nevyhrazeného nerostu (pískovna, ložisko rašeliny apod.), bude zvláště účtovat o pozemku a zvláště o ložisku. Oceněním ložiska je kladný rozdíl mezi pořizovací cenou pozemku a cenou tohoto pozemku podle právního předpisu platného v době pořízení. Ložisko těžené v souladu s vyhláškou č. 175/1992 Sb. se odpisuje odpisovou sazbou na jednotku těženého množství na základě skutečné těžby. Účetní odpisy jsou považovány také za daňové výdaje v souladu se ZDP.

Poněkud odlišně je třeba řešit případy, kdy je pozemek kupován společně s další nemovitostí a na kupní smlouvě je uvedena pouze souhrnná částka. Protože je z hlediska daňového i účetního nutné odlišit dlouhodobý majetek odpisovaný a neodpisovaný (pozemek), rozdělí se kupní cena na obě tyto skupiny v poměru, v jakém jsou oceněny ve znaleckém posudku, a v tomto poměru se vloží do obchodního majetku. Stejný postup musí uplatnit i prodávající pro stanovení prodejní ceny pozemku (vzhledem k tomu, že vstupní cenu pozemku lze uplatnit jako daňový výdaj jen do výše příjmů z prodeje).

Další variantou úplatného nabytí je případ, kdy je nakupován soubor pozemků spolu s dalším majetkem (často se vyskytuje při koupi v dražbě), přičemž je známa kupní cena pouze u celého souboru, nikoliv však u jednotlivých majet-

kových složek. V tomto případě, pokud kupující takovýto soubor vkládá do obchodního majetku, účtuje o opravné položce k úplatně nabytému majetku. Výše opravné položky se stanoví jako rozdíl mezi kupní cenou a oceněním souboru majetku v účetnictví prodávajícího subjektu, pokud prodávající je účetní jednotkou, nebo jako rozdíl mezi kupní cenou a souhrnem individuálně přeceněných majetkových složek znalcem.

Úplatný převod nebo přechod vlastnictví pozemku je předmětem **daně z převodu nemovitostí**, a to i v případě, že dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. Zrušením smlouvy nevzniká nárok na vrácení daně. Základem daně je cena zjištěná podle zvláštního předpisu (tím je zákon o oceňování majetku č. 151/1997 Sb., dále ZoC, a prováděcí vyhlášky) platná v den nabytí nemovitosti. Je-li však sjednaná kupní cena vyšší, je základem daně cena sjednaná. Zákon se tak dosti účinně brání spekulativním převodům za symbolickou cenu a také převodům „bezcenných“ pozemků za horentní sumy mezi provázanými subjekty, což může např. sloužit jako forma skrytého vyplácení podílů. Případný příbuzenský vztah mezi převodcem a nabyvatelem nemá vliv na sazbu daně. Poplatníkem daně je v zásadě převodce (prodávající), nabyvatel je v tomto případě ručitelem.

Pozemky mají své specifické zdanění i v případě úplatného či bezúplatného převodu i z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty. Dle současné legislativy je převod pozemku předmětem DPH; je však zařazen do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Nabytím do vlastnictví vzniká majiteli povinnost platit daň z nemovitostí podle zákona o dani z nemovitostí, speciálně **daň z pozemků**. Základem daně u hospodářských lesů je cena zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období s možností stanovit základ daně i ja-



ko součin skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> a částky 3,80 Kč za 1 m<sup>2</sup>. Lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, jsou od této daně osvobozeny.

Zákon však zná i řadu dalších titulů, kdy jsou lesní pozemky od této daně osvobozeny: pozemky ve vlastnictví státu, ve vlastnictví obcí, pozemky sloužící školám a školským zařízením (školní hospodářství a školní podniky), pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, loukách a pastvinách, lesní pozemky na dobu 25 let počínaje rokem následujícím po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodňováním, kterým byly vráceny lesní výroby.

Poplatníkem daně je v zásadě ten, kdo je vlastníkem pozemku k 1. lednu běžného roku.

### 2.3. Vklad lesního majetku do podnikání

Jde o následující nejčastěji se vyskytující transakce s pozemky:

- vlastník se na základě smlouvy o tichém společenství účastní na podnikání jiného subjektu vkladem lesního pozemku,
- vlastník na základě smlouvy o sdružení podle ObčZ vkládá pozemek do tohoto sdružení,
- vlastník vkládá lesní pozemek formou nepeněžitěho vkladu do obchodních společností či družstva.

**Vklad pozemku podle smlouvy o tichém společenství** (podle ObčZ) je nepeněžitým vkladem, který tichý společník poskytuje podnikateli a na jehož základě se podílí na výsledku podnikání. Vzhledem k tomu, že je vkládána nemovitost, zůstává tichý společník vlastníkem pozemku, nemůže však po dobu trvání smlouvy s tímto lesním pozemkem disponovat. Na druhé straně podnikatel tento pozemek nezahrnuje do svého obchodního majetku (toto ustanovení není závazné, je dispozitivní, lze je tedy dohodou měnit, či vyloučit, znamenalo by to však dospět k daňově velmi nevýhodným stavům).

Při takto popsaném stavu nedochází ke změně vlastnictví, a tudíž tento vklad není předmětem ani daně z příjmů, ani daně z převodu nemovitostí či daně darovací.

**Vklad lesního pozemku do obchodní společnosti či družstva** je typickým nepeněžitým vkladem je typickým nepeněžitým vkladem řídicím se především příslušnými ustanoveními ObchZ. Problematika těchto vkladů a s ním spojeného zvyšování základního kapitálu je relativně složitá, zde jsou jen nejdůležitější skutečnosti.

Ten, kdo do dané společnosti pozemek vkládá (investuje), je investor. Může jím být:

- fyzická osoba (nepodnikatelský subjekt) – ten pak není účetní jednotkou a o vkladech neúčtuje; příjmy z těchto investic podléhají dani z příjmů fyzických osob a jsou zde řazeny do kategorie ostatních příjmů,
- individuální podnikatel,
- právnická osoba.

Při vkladu pozemku dochází ke změně majitele, pozemek je převáděn z majetku investora do majetku příjemce vkladu. Děje se tak obdobně jako v případě prodeje pozemku vkladem do katastru nemovitostí, specialitou nepeněžitěho vkladu je to, že musí být splacen před zápisem do obchodního rejstříku (OR).

Pozemek přechází z majetku vkladatele do majetku obchodní společnosti, která se stává jeho právoplatným vlastníkem. O změně vlastnictví kromě zápisu v katastru nemovitostí svědčí i výpis z OR, kde je nepeněžitý vklad do základního kapitálu specifikován věcně, hodnotově i s uvedením znalce, který ocenění provedl. Investor tak získává podíl na obchodním majetku společnosti.

O zachycení vkladu v účetnictví, resp. o tom, jak je daný vklad pro potřeby účetnictví klasifikován, rozhoduje záměr investora. Jestliže předpokládá, že vklady do obchodní společnosti podrží ve svém majetku déle než jeden rok, pak jde z jeho pohledu o finanční investici (DFM), v opačném případě je tento vklad zachycen jako krátkodobý finanční majetek. Účtující investor je dále povinen rozlišovat, jaký vliv v dané společnosti vkladem získá – rozhodující, podstatný nebo jen menšinový (minoritní).

Při nepeněžitým vkladu je třeba rozlišovat jednak hodnotu, v jaké je vklad zachycen v účetnictví vkladatele (investora), či kterou je schopna fyzická osoba – nepodnikatel prokázat (zde platí stejná pravidla jako pro stanovení daňové vstupní ceny). U vkladu pozemku je jím pořizovací cena, ve které je veden pozemek v účetnictví. Tato pořizovací



*Kdybychom museli tyhle včelky zahrnout do stavu zaměstnanců, asi bychom se jich nedopočítali.*

*Kresba I. Svoboda*

cena je z hlediska ZDP tzv. nabývací cenou podílu.

Složitější je způsob stanovení ceny vkladu u příjemce vkladu (obchodní společnosti neboli emitenta). Zde nepeněžitý vklad musí být oceněn při vkládání do akciové společnosti či s.r.o. znalcem. Současná legislativa (ObchZ, § 59) vyžaduje, aby tento znalec byl jmenován na návrh společnosti místně příslušným soudem.

Z pohledu ZDP, pokud je pozemek vkládán do základního kapitálu obchodní společnosti, nemá tento počin daňový důsledek do daně z příjmů ani u vkladatele (společníka), ani u příjemce (obchodní společnosti). Náklady spojené s pořízením DFM nejsou podle ZDP daňově uznatelným nákladem, u příjemce vkladu se pak nejedná o daňový příjem. Nabývací cena podílu by vstupovala do hry až při prodeji vkladem získaného obchodního podílu či vypořádacího nebo likvidačního podílu.

Z pohledu DPH není vklad pozemku do obchodní společnosti zdanitelným plněním.

Od daně z převodu nemovitosti je vklad pozemku osvobozen (i když je předmětem daně), ale pouze podmíněně. Musí jít především o vklad do základního kapitálu, jinak na osvobození není právní nárok. Osvobození se stane definitivním jen v případě, že účast společníka ve společnosti potrvá více než pět let po vložení vkladu (s výjimkou případu úmrtí). Pokud by společník tento časový test nesplnil a pokud by mu nebyl pozemek vrácen, musí daň z převodu nemovitosti zaplatit.

Vklad pozemku do obchodní společnosti, pokud by nesměřoval do základního kapitálu, je předmětem darovací daně. Jinak je vklad pozemku od daně darovací osvobozen podle stejného ustanovení, které platí i pro daň z převodu nemovitosti.

## 2.4. Pronájem lesního majetku

Jde o případ změny ekonomického uživatele pozemku, kterým se místo majitele (pronajímatele) stává pod-

le příslušné nájemní smlouvy nájemce pozemku. Je specifikou lesních pozemků, že podle ZoL je nájem a podnájem (případ, kdy nájemce se souhlasem vlastníka les dále pronajímá) státního lesa za účelem jeho obhospodařování zakázán, podnájem u lesů ve vlastnictví jiných subjektů je podle téhož zákona dovolen jen v případě, že nájemní smlouva toto povolení obsahuje, pronájem je možný bez omezení. S účinností od 1. července 1996 se nájmy a podnájem již nenevidují v katastru nemovitostí, platí však ohlašovací povinnost vůči orgánu státní správy lesů.



Účetní problematika **pronájmu u pronajímatele**, který při pronajímání lesního pozemku zůstává vlastníkem, existují dvě možnosti:

- buď lesní pozemek nemá vložen v obchodním majetku, pak o pronájmu neúčtuje (není účetní jednotkou), avšak v případě, že chce vykazovat náklady spojené s pronájmem ve skutečné výši, má za povinnost vést zvláštní chronologickou evidenci příjmů a výdajů, případně tvorby a použití rezerv včetně rezervy na pěstební činnost, jakož i pohledávky a závazky ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu, nebo vykazuje výdaje tzv. paušálem, pak je povinen evidovat pouze své příjmy;
- nebo má pozemek vložen do obchodního majetku, pak se pronájem stává podnikáním; i v tomto případě má pronajímatele – podnikatel možnost vykazovat náklady

spojené s dosažením, zajištěním a udržením příjmů buď ve skutečné výši, či formou paušální sazby; v případě, že uplatňuje výdaje paušálem, přestože podniká na základě živnostenského oprávnění, nemusí vést účetnictví, postačí pouze evidence příjmů; nájemce o najatém majetku neúčtuje, nestává se jeho vlastníkem, v případě, že účtuje, je povinen najatý majetek uvádět v podrozvahové evidenci.

Z pohledu ZDP příjmy z pronájmu zdaňuje pronajímatele, který pronajímá lesní pozemek na základě živnostenského oprávnění (podle § 7 ZDP), v opačném případě podléhá zdanění podle § 9. V obou případech může pronajímatele k těmto příjmům jako korekci postavít buď náklady v paušální výši, nebo stanovené v paušální výši. Ta je pro příjmy zdaňované podle § 7 stanovena na 80 % (jedná-li se o příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství), u příjmů zdaňovaných podle § 9 ve výši 30 % dosažených příjmů. Výhodou zdanění podle § 9 je skutečnost, že pronajímatele nemusí o svých příjmech a výdajích účtovat, nemusí tudíž pozemek vkládat do obchodního majetku. To má význam v případech, kdy zamýšlí lesní pozemek prodat, protože si tímto způsobem zjednoduší podmínky pro osvobození příjmů z prodeje pozemku. Nezanedbatelnou výhodou je fakt, že nemusí vést účetnictví. Nevýhodou je v případě vykazování nákladů paušálem nižší procentická sazba oproti § 7 a skutečnost, že nelze vykázat mimo paušál již žádné jiné náklady.

Při zdanění pronájmu podle § 7 vstupuje dosažený příjem do vyměřovacího základu rozhodného pro odvod sociálního a zdravotního pojištění, což bývá pocitováno jako nevýhoda. Navíc, pokud vykazuje pronajímatele náklady ve skutečné výši, musí vést účetnictví a vložit pozemek do obchodního majetku (aniž by získal kompenzaci v odpisech).

Obecně platí (pro § 7 i § 9), že v případě, kdy je nájemné vyso-

ké a výdaje spojené s jeho dosažením nízké (což je aktuální právě u pozemků na rozdíl od jiných nemovitostí), je výhodné zvolit paušální způsob vykazování výdajů.

Zákonem o DPH č. 235/2004 Sb. byly odstraněny některé nejasnosti při podnájmu nemovitostí, a tedy i pozemků. Z těchto změn vyplývá, že z pohledu DPH pronájem pozemků zařazených v obchodním majetku je obecně od daně osvobozen. Pronajímatel (plátce) se ale může rozhodnout, že tento pronájem bude dani podléhat, je-li pozemek pronajímán pro účely podnikání jiným plátcům DPH. Toto zdánlivě nelogické dobrovolné zdaňování má pro plátce-pronajímatele velkou výhodu v tom, že se vyhne krácení nároku na odpočet z důvodu poskytování služeb osvobozených od DPH. Sazba daně v tomto případě činí nyní 19%. Zdaněn je však krátkodobý pronájem pozemku, který netrvá déle

než 48 hod. (dočasné parkoviště, dočasná skládka dříví apod.). I zde se uplatňuje základní sazba.

Osvobození se vztahuje i na podnájem. Zákon zde již nerozlišuje a zahrnuje podnájem pod pojem nájem se stejným režimem zdaňování.

Jiným daním než jsou shora uvedené, pronájem lesních pozemků nepodléhá. V zákoně o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.) je však stanovena povinnost právníkům a fyzickým osobám, pokud provádějí úhrady fyzickým osobám za pronájem a nesrážejí z těchto úhrad daň z příjmů, tzv. oznamovací povinnost. Znamená to, že nájemce pozemku, který platí nájem pronajímateli (pokud je pronajímatel fyzickou osobou a pokud výše nájmu přesáhne v kalendářním roce 40 tis. Kč), je povinen úhrady těmto osobám oznámit místně příslušnému správci daně do 15. února následujícího roku.

### 3. OCEŇOVÁNÍ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ

Oceňování v podmínkách LH patří do kategorie oceňování přírodních zdrojů. Podle Matějčíka a Skoblíka (1993) je oceňování interdisciplinární obor, jehož cílem je vytvořit soubor nástrojů a jejich přiměřenou aplikací zjistit hodnotu oceňovaného objektu podle charakteru objektu, cíle obhospodařování a účelu ocenění při současném respektování platných právních norem a existujících společensko-ekonomických poměrů.

Z metodologie oceňování přírodních zdrojů vyplývají v podstatě tři základní způsoby (metody):

- odvozením od ceny jiného podobného statku (metoda komparativní),
- podle nákladů, které bylo třeba vynaložit na jeho získání (metoda nákladová),
- podle užitečných efektů, které zdroj poskytuje (metoda výnosová).

## Nová verze Fausta v červnu 2009



je software českých auditorů.

Analýzy a ohlasy uživatelů potvrzují, že Faust je po technické stránce a uživatelské ovladatelnosti nejlepším komplexním softwarem pro auditory na trhu.

## Novinky v připravované verzi:

- ▶ export konečných zůstatků z účetního deníku
- ▶ kontrolní sestavení výkazů účetní závěrky a finanční analýzy
- ▶ rozšířená možnost výběru položek účetního deníku: k filtrům "a zároveň" přibývá možnost výběru "a nebo"
- ▶ vyhledávání duplicit v účetním deníku
- ▶ zdokonalení funkcí na správu a provázání šablon dokumentů
- ▶ přehlednější spis auditora



Vzhledem k charakteru a dlouhodobosti využívání přírodních zdrojů je v metodologii oceňování používáno diskontování.

Nejvíce používanou metodou je metoda výnosová, jež oceňuje efekty přírodních zdrojů pomocí sečítání budoucích čistých ekonomických efektů za dobu používání zdroje. Nejobecněji lze tuto metodu vyjádřit vzorcem

$$C = \sum_t \frac{r_t}{(1 + i_t)^t} \quad (3.1)$$

kde

$C$  = cena přírodního zdroje,

$r_t$  = očekávaná veličina ročního rentního efektu v roce  $t$ ,

$i_t$  = očekávaná veličina úrokové (diskontní) míry v roce  $t$ .

V hospodářské praxi se lze setkat s kombinacemi uvedených základních metod a také s jejich různými modifikacemi podle předmětu oceňování, zdrojů a postupů při pořizování vstupních údajů apod. Například podle ZoC se cena (tzv. úřední cena) stanoví způsoby: nákladovým, výnosovým, porovnávacím nebo kombinací uvedených způsobů.

Výsledkem oceňování je zpravidla *cena* předmětu oceňování jako hodnota vyjádřená v peněžních jednotkách.

V podmínkách LH se oceňování uplatňuje zejména u zmíněného úředního oceňování lesa, dále pak při relativně složitém oceňování škod a újem a také stanovení poplatků za odnětí PUPFL. Relativně novou (avšak také složitou) problematikou je oceňování mimoprodukčních funkcí lesa včetně např. hodnocení tzv. ekologické újmy na lesních ekosystémech.

### 3.1. Úřední oceňování lesa, lesních pozemků a lesních porostů v ČR

Pro potřeby tzv. úředního oceňování je v ČR stanoven přístup oceňování lesa ZoC a prováděcí vyhláškou č. 3/2008 Sb. (dále jen „vyhláška“). Cena lesa se zde zjistí buď součtem ceny lesního pozemku, ceny lesního porostu, cen ostatních součástí le-

sa a cen ostatních užitků z lesa nebo výnosovou metodou.

Jinak pro účely úředního oceňování se pozemky člení na stavební pozemky, zemědělské pozemky, lesní pozemky, pozemky evidované v katastru nemovitostí jako vodní nádrže a vodní toky, jiné pozemky (hospodářsky nevyužitelné pozemky a neplodná půda, např. roklina, ochranná hráz, močál, bažina).

**Lesní pozemek** se oceňuje výnosovým a porovnávacím způsobem podle plošně převládajících souborů lesních typů. Základní ceny za 1 m<sup>2</sup> stanoví vyhláška. Základní cena se pak upraví srážkami (v %) podle přílohy vyhlášky (se zdůvodněním) a koeficientem prodejnosti. Srážky zohledňují vlivy, jež se uplatňují při hospodaření a objektivně snižují dosažované výnosy. Koeficient prodejnosti obecně vyjadřuje poměr mezi průměrovanými skutečně dosahovanými prodejními cenami a časovými cenami určitého majetku, resp. srovnatelného typu v rozhodné době a v rozhodném místě.

Srážky při oceňování lesních pozemků lze např. uplatnit:

- v případě lesů postižených imisemi,
- u lesů zvláštního určení (lesy v pásmu ochrany vodních zdrojů, lesy národních parků, lesy ve zvláště chráněných územích, lesy v systému ekologické stability krajiny),
- u určitého tvaru lesních pozemků (např. v závislosti na šíři extrémně protáhlých či malých parcel),
- u pozemků s omezeným hospodařením (např. ochranná pásma elektrických rozvodných zařízení, plynovodů apod.).

Výsledná cena lesního pozemku je součinem základní ceny v Kč.m<sup>-2</sup> a skutečné výměry porostní skupiny v m<sup>2</sup>.

V podmínkách LH ČR se průměrná cena lesních pozemků pohybuje mezi okolo 50 tis. Kč za hektar.

**Lesní porost** se oceňuje nákladovým a výnosovým způsobem, v zásadě podle dřevin (skupin dřevin). Vedle druhu dřeviny se vychází z jejího (plošného) zastoupení v les-

ním porostu, dále věku, bonitního stupně, obmýti a zakmenění v porostu. K tomu se nejčastěji použijí údaje obsažené v LHP; není-li tento podklad zpracován nebo údaje v něm uvedené neodpovídají skutečnosti, zjistí se potřebné údaje podle skutečnosti.

Základní cena za m<sup>2</sup> jednotlivých skupin dřevin ( $H_a$ ) vychází z ekonomického modelu vývoje porostu a s použitím modelových věkových hodnotových křivek zjistí podle vztahu

$$H_a = [(A_u - c) \cdot f_a + c] \cdot B_a \quad (3.2)$$

kde

$A_u$  = cena mýtní výtěžky skupiny dřevin ve věku obmýti  $u$  pro příslušný bonitní stupeň,

$c$  = náklady na zajištěnou kulturu,

$f_a$  = věkový hodnotový faktor pro obmýti  $u$ , věk ke dni ocenění a příslušný bonitní stupeň,

$B_a$  = zakmenění ve věku ke dni ocenění.

Náklady na m<sup>2</sup> zajištěné kultury  $c$  zahrnují výdaje na založení lesního porostu, na potřebnou ochranu kultury, na odvrácení případných rizik a na ošetřování kultury až do doby zajištění kultury (lesního porostu).

*Pozn.: označení použitých symbolů pochází z německých výrazů:*

$H$  – „Holz“ (dříví) či „Holzzertrag“ (výtěž dřeva),  $a$  – „Alter“ (věk),  $f$  – „Faktor“ (faktor).

Základní ceny skupin dřevin se upraví případnými přírážkami a srážkami (v %) podle přílohy vyhlášky se zdůvodněním a koeficientem prodejnosti.

Přírážky se uplatňují u mimořádně kvalitních porostů s výřezy 1. jakostní třídy. Srážky se uplatňují podle kategorie lesů a jejich vnitřního členění, podle kvantitativních znaků a podle vlivu polohy.

Podle kategorie lesů a jejich členění se srážky uplatňují u imisních lesů, ochranných lesů (lesy na mimořádně nepříznivých stanovištích, vysokohorské lesy pod horní hranicí vegetace, lesy v klečovém ve-

getačním stupni), lesů zvláštního určení (lesy v pásnu ochrany vodních zdrojů, lesy národních parků, lesy ve zvláště chráněných územích). Podle kvantitativních znaků se např. uplatňují srážky v případech kmenů postižených v horní části korunovým nebo kmenovým zlomem, kmenů postižené v dolní části hnilobou jádra, výskytu souší, ostatních vlivů (škody způsobené střelbou, poddolováním apod.).

Výsledná cena dřeviny (skupiny dřevin) je součinem základní ceny v Kč.m<sup>-2</sup> a skutečné výměry zastoupení dřeviny (skupiny dřevin) v m<sup>2</sup>. Výsledná cena lesního porostu je součtem cen jednotlivých skupin dřevin v poměru jejich plošného zastoupení v porostu.

V podmínkách LH ČR se průměrná cena lesních porostů pohybuje okolo 200 tis. Kč za hektar.

**Hlavní oblasti využití oceňovacích postupů – úředních cen** jsou (podle Pulkrab 1993):

- pro diferencovaný výpočet daní a odvodů – pozemkové daně, daně dědické, darovací, daně z úplatného převodu a notářského poplatku;
- jako podklad pro stanovení tržní ceny lesa – při prodeji, koupi, směně, dělení a dědickém dělení;
- jako podklad pro výpočet nájemného (pachtovného);
- jako podklad pro restituční účely a hypotekární řízení;
- pro stanovení pojišťovacích a úvěrových sazeb;
- jako podklad pro subvence a dotace;
- pro zjištění ceny lesního majetku (a porovnávání vývoje stavu lesa) a pro zjištění výnosnosti majetku;
- jako podklad pro objektivní hodnocení škod na lese (výpočet náhrady za poškození lesa, za trvalé nebo dočasné odnětí lesní půdy);
- pro výpočet ekonomické efektivity hospodářských opatření při využívání a reprodukci lesních zdrojů (pro optimální alokaci prostředků);
- při rozhodování o optimálním (alternativním) využívání komplexu půdního fondu;

- pro stanovení významu a místa lesních zdrojů v národním bohatství státu.

### 3.2. Škody a újmy na lesích a jejich oceňování

Podle obecné právní úpravy vycházející z ObčZ: „Každý je povinen počínat si tak, aby nedocházelo ke škodám na zdraví, na majetku, na přírodě a životním prostředí“. Škodou se zde obecně rozumí majetková újma vyčíslitelná v penězích.

Z ObčZ vyplývá, že poškozený má právo na náhradu škody. Hradí se skutečná škoda a to, co poškozenému ušlo (ušlý zisk). Podle toho lze škodu rozlišit na skutečnou škodu a ušlý zisk. Za *skutečnou škodu* se považuje zmenšení majetku poškozeného (např. zničení věci nebo vícenáklady spojené se vznikem, odstraňováním a zjišťováním rozsahu škody). *Ušlým ziskem* je to, čeho mohl poškozený dosáhnout při obvyčejném běhu událostí, nebýt vzniku škody.

Škoda se hradí v penězích; požádá-li však o to poškozený a je-li to možné a účelné, hradí se škoda uvedením do původního stavu.

#### 3.2.1. Újmy či škody na dřevoprodukčních funkcích lesa

Případy vzniku újmy či škody na dřevoprodukčních funkcích lesa se vypočítávají podle vyhlášky Ministerstva zemědělství ČR č. 55/1999 Sb. V zásadě se zde člení újmy nebo škody na lesním pozemku a lesním porostu, příp. vyplývající z mimořádných a nákladově náročnějších opatření při hospodaření v lesích. Podle příčiny, se újmy nebo škody člení:

a) *na lesním pozemku* v důsledku:

- trvalého odnětí nebo trvalého omezení plnění produkční funkce,
- dočasného odnětí nebo dočasného omezení plnění produkční funkce,
- trvalého poškození plnění produkční funkce,
- dočasného poškození plnění produkční funkce,

b) *na lesním porostu* v důsledku:

- zničení lesního porostu,
- předčasného smýcení lesního porostu,
- snížení přírůstu lesního porostu,
- snížení produkce lesního porostu,





- snížení kvality lesního porostu,
- krádeže dřevní hmoty na pni.

*Mimořádnými opatřeními* jsou zejména vynucené meliorace (odvodnění, zavodnění, hnojení), revitalizační opatření, protierozní opatření, rekonstrukce náhradních porostů, zpřístupnění poškozených porostů, výstavba náhradních komunikací, hlídání a vyklizování požářiště apod. Náleží sem také náklady nutné ke zjištění výše škody, např. náklady na monitoring nebo znalecké posudky.

*Nákladově náročnějšími opatřeními* jsou zejména těžba porostů podél elektrovedů, elektrifikovaných železnic apod.

Celková škoda se vypočítá jako součet jednotlivých škod, jejichž výše zjistí pomocí stanovených vzorců. Např. škoda z předčasného smýcení lesního porostu ( $S_5$ ) se vypočte podle vzorce

$$S_5 = \frac{Hlp_a \cdot Mn}{100} \quad (3.3)$$

kde

$Hlp_a$  = hodnota lesního porostu v roce předčasného smýcení lesního porostu,

$Mn$  = procento mýtní nezralosti.

### 3.2.2. Poplatky za odnětí lesních pozemků

Hodnotu škod a újem na lese a jeho funkcích svým způsobem vyjadřuje úřední výpočet poplatku za odnětí PUPFL podle přílohy ZoL. Vlastní výpočet poplatku odlišuje odnětí PUPFL na dočasné a trvalé. Výpočet *poplatku za dočasné odnětí*, resp. výše ročního poplatku v Kč za 1 ha ( $OLP_d$ ), se stanoví podle vzorce

$$OLP_d = PP \cdot CD \cdot f \quad (3.4)$$

*Poplatek za trvalé odnětí lesních pozemků* ( $OLP_t$ ) v Kč za 1 ha se vypočte jako kapitálová hodnota ročního odvodu při použití úrokové míry 2 % podle vzorce

$$OLP_t = \frac{PP \cdot CD \cdot f}{0,02} \quad (3.5)$$

Symbole:

$PP$  = průměrná roční potenciální produkce lesů ČR v  $m^3 \cdot ha^{-1}$ ,

$CD$  = průměrná cena dřeva na lokalitě pařez („P“) v Kč za  $m^3$ ,

$f$  = faktor ekologické váhy lesa.

Průměrná roční potenciální produkce lesů v ČR dlouhodobě dosahuje výše  $6,5 m^3 \cdot ha^{-1}$ . Průměrná cena dřeva na lokalitě „P“ (viz kap. 4) se stanoví z dosažených realizačních cen (prodejních cen dříví) po odečtení nákladů na výrobu a přiblížení na odvozní místo. Tuto průměrnou cenu dřeva stanoví a vyhledává každoročně Ministerstvo zemědělství ve Věstníku MZe. Faktor ekologické váhy lesa (podle kategorií a subkategorií lesů) se odečte z tabulky, jež je rovněž přílohou zákona o lesích.

### 3.2.3. Ekologické újmy na lesních ekosystémech

Ekologické újmy na lesních ekosystémech se uplatňují podle zmíněného zákona č. 282/1991 Sb., o České inspekci životního prostředí a její působnosti v ochraně lesa, a kvantifikují na základě Metodického pokynu č. 8 – Věstník Ministerstva životního prostředí, částka 8, roč. XIII. Výše ekologické újmy ( $ELE$ ) se vypočítává na základě vztahu

$$ELE = \sum PREFl_1 - \sum PREFl_2 \quad (3.6)$$

kde

$\sum PREFl_1$  = reálný efekt funkcí lesa před způsobením ekologické újmy na lesním ekosystému, modelově odvozeném ze stavu porostu po plném využití zákonem přípustných opatření v daném směru,

$\sum PREFl_2$  = reálný efekt funkcí lesa po způsobení ekologické újmy na lesním ekosystému.

Podle Vyskota (2003) se rozdělují funkce reálných lesních ekosystémů – funkční potenciály a aktuální reálné efekty podle komplexních skupin funkcí lesů: bioprodukční, ekologicko-stabilizační, hydricko-vodohospodář-

ské, edaficko-půdoochranné, sociálně-rekreační, hygienicko-zdravotní.

Reálné potenciály prezentují maximálně možné funkční schopnosti reálných lesů na území ČR. Jsou vyjadřovány v hodnotových stupních dle determinujících ekosystémových kritérií v amplitudě podmínek ČR. Reálné efekty vyjadřují procenticky míru naplňování maximálně možných funkčních schopností lesů v aktuálním čase.

Tato metoda hodnotí funkce lesa jako přírodní statek s vnitřní ekologickou hodnotou, relativně nezávislou na trhu – uvažuje újmu na lesích nezávisle na společenské kategorizaci či utilitaci.

Šišák (2003) uvádí tzv. mimoprodukční služby lesa a při jejich oceňování je člení na:

- nedřevoprodukční environmentální služby lesa,
- ochranné environmentální služby lesa hydričné,
- ochranné environmentální služby lesa půdoochranné,
- zdravotně-hygienické environmentální služby lesa (rekreační a zdravotní, pobytové a stálé),
- kulturně – naučné environmentální služby lesa (přirodoochranné, výchovné, vědecké a institucionální).

Tato metoda hodnotí funkce lesa ze sociálně – ekonomických hledisek v kombinaci ekonomických funkcí s preferenčními metodami. Výsledky směřují k hodnocení náhrad nutných k asanaci zásahů poškozujících veřejně prospěšné funkce lesů.

## 4. ÚČETNICTVÍ A DANĚ PŘI HOSPODAŘENÍ V LESÍCH

Vedle specifik lesa jako majetku (viz kap. 2) a jeho oceňování (viz kap. 3) je potřeba zmínit některé účetní aspekty při vlastním hospodaření v lesích.

Náklady na běžné hospodaření – pěstování lesa (obnova lesa, ochrana porostů, lesní těžba apod.) jsou v zásadě výdaji (náklady) na zajištění a udržení příjmů, a tudíž jsou z hlediska ZDP v zásadě uznatelnými. Analogicky hodnota nově vysazeného, resp. „obnoveného“ le-



sa (pozn.: i těžba lesa se zpravidla označuje jako obnovní těžba) nena-  
bývá charakter dlouhodobého ma-  
jetku, a ani stavba oplocenek ne-  
ní investičním výdajem – i když je  
pořizovací cena vyšší než 40 tis. Kč  
a doba používání delší než 1 rok. To  
vše je posuzováno jako výdaje (ná-  
klady) spojené s výsadbou. Z uvede-  
ných důvodů se při běžném hospo-  
daření v lesích o lese jako takovém  
neúčtuje o tzv. rozpracované výro-  
bě, a proto i výdaje (náklady) na těž-  
bu dříví představují výdaje (náklady)  
na pěstování lesa, které vedou k do-  
sažení budoucích zdanitelných pří-  
jmů za prodané dříví.

U vytěženého dříví se však  
v účetnictví o rozpracované výro-  
bě účtuje, a to v režimu změny stavu  
zásob s oceněním ve výši vlast-  
ních nákladů, a z pohledu ZDP jeho  
hodnota vstupuje také do zdanit-  
elných výnosů. Totéž se týká i dal-  
ších vyrobených majetkových hod-  
not a vytvořeného majetku pro  
vlastní spotřebu (např. zásoba sa-  
zenic v lesních školkách). Logi-

ka tohoto postupu se opírá o sku-  
tečnost, že náklady na předmětné  
výrobní aktivity byly již průběžně  
zaúčtovány a takto zúčtované vý-  
nosy vlastně kompenzují hospodář-  
ský výsledek.

**Zásoby dříví** ve formě rozpraco-  
vané výroby jsou vyjadřovány stav-  
em dříví podle místa výrobní fá-  
ze, tzv. lokalit. Pohyb je vyjadřován  
způsobem zvýšení stavu, snížení  
nebo přesuny dříví mezi lokalitami.

Stav zásob dříví nastává v oka-  
mžiku těžby, kdy je dříví do zá-  
sob přijímáno, kdy přírůst stavu zá-  
sob (reálné zásoby) vzniká těžbou,  
popř. výkupem. Prvně je tedy dříví  
evidováno na tzv. lokalitě „P“ (u pa-  
řezu) – přírůst příjmem z těžby;  
pohyb nastává následně na lokalitě  
„OM“ (na odvozním místě) – pří-  
růst ze soustředování dříví a koneč-  
ně na lokalitě „ES“ (na expedičním  
skladě) – přírůst odvozem dříví na  
expediční sklad. Na lokalitě P je  
dříví zpravidla posuzováno jako ne-  
dokončená výroba, na lokalitě OM  
jako polotovary (zejména při při-

mých dodávkách z lokality OM od-  
běratelům), na lokalitě ES je dříví  
výrobkem.

Stav a pohyb zásob je veden  
v měrných jednotkách, sledu-  
je a hodnotí se vždy na konci zú-  
čtovacího období (měsíc, rok) jako  
změna stavu zásob. Měrnou jed-  
notkou je u dlouhého dříví m<sup>3</sup> (dří-  
ve také plnometr – plm), u dříví  
rovnaného prostorový metr (prm).  
Převod prostorových metrů na m<sup>3</sup>  
se provádí přepočtem pomocí re-  
dukčního faktoru (koeficientu).

Vedle uvedených kvantifikova-  
ných hmotných toků dříví v měr-  
ných jednotkách dochází dle lokalit  
k postupnému zvyšování vlastních  
nákladů výroby, a tím zvyšová-  
ní hodnoty zásob. K vyjádření této  
změny se používají tzv. **fázové kal-  
kulace**, což je postupné ocenění  
zásob dříví na lokalitě P, OM a ES  
v průměrných výrobních cenách  
veškerého dříví, bez ohledu na sor-  
timent a jeho tržní cenu. Vlastní vý-  
počet fázové kalkulace je součinem  
množství dříví v m<sup>3</sup> na příslušné

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

## Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Oceňování pro účely IFRS
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvence

**Váš silný partner v oceňování!**

Kontakt: **Jan Chromý**, Manager  
Tel.: + 420 226 219 054 | E-mail: [jan.chromy@tacoma.eu](mailto:jan.chromy@tacoma.eu)

[www.tacoma.eu](http://www.tacoma.eu)

lokalitě a vynaložených vlastních nákladů podle uskutečněných výkonů. Má vzestupný charakter podle technologického postupu těžby, soustřeďování a odvozu dříví a evidovaných zásob dříví.

**Zásoby sazenic** v lesních školkách – za rozpracovanou výrobu jsou považovány rostoucí semenáčky a sazenice dle vyspělosti a dřeviny, za výrobky se považují vyzvednuté sazenice (popř. semenáčky k prodeji) připravené k expedici.

Stanovení hodnoty zásob semenáčků a sazenic lesních dřevin vycházejících z vlastních nákladů školkařských provozů (vnitropodnikové ceny) je poměrně složité. Jedná se zejména o problém diferenciací nákladů na přímé a nepřímé (výroba sazenic je dlouhodobý proces, většinou 3 – 5 let), z přímých pak diferenciací a substituce nákladů materiálových, mzdových a ostatních.

Při vlastní spotřebě sazenic (při výsadbě na vlastní lesní pozemky) se sazenice běžně aktivují (zápisem  $12^*/62^*$ ) a následně účtují do spotřeby (zápisem  $50^*/12^*$ ).

Evidence rozpracované výroby a výrobků se vede na základě operativně – technické evidence výroby. Výsledné ceny (vnitropodnikové ceny) se zpravidla vyjadřují s platností pro jeden rok jako součást vnitropodnikových směrnic.

V souvislosti s LH je žádoucí alespoň zmínit problematiku účtování o zvířatech (např. viz vyhláška č. 500/2002 Sb.) – zejména u těžných koní (viz § 7) či zvířat coby zásob (viz § 9). Samostatnou kapitolou by mohly být účetní (i daňové) aspekty při výkonu práva myslivosti, zejména je-li myslivost provozována podnikatelským způsobem (tzv. profesionální myslivost). Vedle mysliveckého plánování, evidence a statistického výkaznictví ve smyslu zákona o myslivosti (zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti) zde zejména patří: výkon myslivosti a hospodářská činnost v oborech (počínaje činnostmi a strukturou nákladů na vybudování obory a mysliveckých zařízení, pořizování základních chovů, odpisování až po výnosy z poplatkových lovů, pro-

deje zvěřiny apod.). Obdobně pak při výkonu myslivosti a hospodářské činnosti v bažantnicích. Problematickým průsečíkem vztahu lesa a zvěře (s ekonomickými i účetními dopady) jsou také škody způsobené zvěří na lesních porostech. Tato široká (a v mnohém metodicky neujednocená) problematika však přesahuje rámec tohoto příspěvku.

## 5. SPECIFICKÉ DAŇOVÉ ÚPRAVY V PODMÍNKÁCH LESNÍHO HOSPODÁŘSTVÍ

Následující výčet a výklad je výběrem aspektů, kdy daňová legislativa přímo či nepřímo reflektuje (upravuje i podporuje) činnosti v LH nebo činnosti s LH související, a to s identifikací konkrétních ustanovení příslušných předpisů v paragrafovém znění. Vzhledem k jisté složitosti je zde rozvedena problematika tvorby a čerpání rezerv na pěstební činnost.

### 5.1. Zákon o daních z příjmů

V ZDP lze naznačená specifika hledat zejména v následujících paragrafech:

#### § 7 Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

- (9) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 12 ve výši
- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství.

#### § 14 Výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období

- (1) Příjmy uvedené v odstavci 2, které jsou výsledkem několikaleté činnosti poplatníka, nebo plynou z využití věci a práv najednou za více let, lze rozdělit rovnoměrně na zdaňovací období, v němž byly dosaženy, a na zdaňovací období předcházející, ve kterých byla činnost provozována, nejvýše však na tři poměrné části. Příjmy z lesního hospodářství dosažené těžbou dřeva lze

rozdělit nejvýše na deset poměrných částí.

### § 19 Osvobození od daně

- (1) Od daně jsou osvobozeny
- j) příjmy Podpůrného a garančního rolnického a lesnického fondu, a. s., plynoucí z prodeje cenných papírů v majetku fondu.

### § 26 Odpisy hmotného majetku

- (1) Odpisy se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27.
- (2) Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí
- c) stavby, s výjimkou
2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výšku 5 m.
3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.

### 5.2. Zákon o dani z nemovitostí

U zákona o dani z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí):

#### § 2 Předmět daně

- (2) Předmětem daně z pozemků nejsou
- a) lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení.

#### § 4 Osvobození od daně

- (1) Od daně z pozemků jsou osvobozeny
- m) zemědělské pozemky na dobu 5 let a lesní pozemky na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě,
- n) na dobu 5 let od nabytí účinnosti tohoto zákona zemědělské pozemky a do výměry 10 ha pozemky hospodářských lesů vy-



dané vlastníkům na základě zvláštního předpisu – zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a k jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů,

p) části pozemků, na kterých jsou zřízeny měřické značky, signály a jiná zařízení geodetických bodů, a pásy pozemků v lesích vyčleněné pro rozvod elektrické energie a topných plynů.

### § 11 Sazba daně

- (1) Základní sazba daně činí
- d) u staveb pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu pro podnikatelskou činnost,
1. sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství 1 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

### 5.3. Zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti

U zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) se LH týká § 20 **Osvobození od daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí**

- (6) Od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny
- a) převody a přechody vlastnictví k majetku z Fondu národního majetku České republiky a z Pozemkového fondu České republiky na nabyvatele na základě rozhodnutí o privatizaci a při převodu zemědělských a lesních pozemků z vlastnictví státu podle zvláštního předpisu – např. zákon č. 95/1999 Sb., o podmínkách převodu zemědělských a lesních pozemků

z vlastnictví státu na jiné osoby, a o změně zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky,

- (12) Od daně darovací jsou osvobozeny bezúplatné a částečně bezúplatné převody majetku z Fondu národního majetku České republiky a z Pozemkového fondu České republiky na Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, a.s., a dotace poskytované Podpůrným a garančním rolnickým a lesnickým fondem, a.s., z majetku tohoto fondu.

### 5.4. Zákon o dani silniční

Podle zákona o dani silniční (zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční) s odkazem na §2 **Předmětem daně nejsou**

- a) speciální pásové automobily a ostatní vozidla podle zvláštního právního předpisu, jakož i zemědělské a lesnické traktory a jejich přípojná vozidla a další zvláštní vozidla podle zvláštního právního předpisu.

### 5.5. Rezerva na pěstební činnost

Podle zákona o rezervách č. 593/1992 Sb. pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR) mohou vlastníci lesů vytvářet rezervu na pěstební činnost, která je uznatelným výdajem (nákladem) podle ZDP. Tvorba a čerpání této rezervy je logicky i součástí účtování. Problematika rezerv na pěstební činnost je v podmínkách LH dosti složitá i diskutabilní.

Podle § 9 ZoR – Rezerva na pěstební činnost:

- (1) **Pěstební činností** se pro účely tohoto zákona rozumí obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do 40 let jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou. Rezervu lze tvořit a čerpat jen na výkony uvedené v příloze zákona.

- (2) Rezerva na pěstební činnost, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří jsou povinni podle zvláštního zákona (ZoL) provádět obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů.
- (3) Rezerva na pěstební činnost se vytváří podle výše vyčleněného objemu dřevní hmoty v m<sup>3</sup>. Výši této rezervy si poplatník stanoví sám v rozpočtu nákladů na pěstební činnost (v návaznosti na opatření LHP, resp. příslušná ustanovení ZoL). Rezerva se čerpá při realizaci prací pěstební činnosti, a pokud tyto práce nejsou realizovány v rozpočtovém objemu, rezerva se zruší. O použití rezerv nebo jejich zrušení se nyní dle Českého účetního standardu č. 004 účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny – 45 Rezervy, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu nákladů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy (viz bod 4.2. Standardu).

K průkazné evidenci tvorby a čerpání rezerv je nutno založit samostatné karty podle porostů (porostních skupin).







Podle § 10a ZoR peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 se ukládají na zvláštní **vázaný účet v bance** a nesmějí být předmětem ručení nebo konkursu (insolvenčního řízení) vedeného na majetek poplatníka podle zvláštních právních předpisů. Za období, za které se podává daňové přiznání, je zaúčtována tvorba rezerv výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze do výše částky převedené ve prospěch zvláštního vázaného účtu nejpozději do dne podání daňového přiznání. Peněžní prostředky z tohoto účtu mohou být čerpány pouze na výdaje, na jejichž úhradu byly vytvořeny.

Podle přílohy k ZoR se za výkony podle § 9 odst. 1 považují:

1. Obnova lesa výsevem osiva (první výsev osiva, opakovaný výsev osiva).
2. Obnova lesa sadbou (první sadba, opakovaná sadba).
3. Příprava půdy pro obnovu lesa.
4. Ošetřování dřevin mladých lesních porostů.
5. Mechanická a chemická ochrana mladých lesních porostů proti zvěři.
6. Zřizování oplocenek při oplocování mladých lesních porostů.
7. Ochrana mladých lesních porostů ostatní (proti bušení, hlodavcům, proti klikorohu borovému, výsek plevelných dřevin).
8. Prořezávky, prostřihávky a výkony spojené s vytvořením rozčleňovací linie.
9. Ochrana lesa proti zvěři mechanická, chemická, údržba a opravy oplocenek.

10. Ochrana lesa proti hmyzím škůdcům.
11. Hnojení lesních porostů.
12. Vyvětvování lesních porostů.
13. Odstraňování klestu.
14. Probírky do 40 let věku lesních porostů.
15. Opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou.

Rezervu na pěstební činnost mohou v zásadě tvořit vlastníci lesa (ale také nemusí). Účelem tvorby rezervy je překonat časový nesoulad mezi příjmy z těžby dříví a následnými nezbytně nutnými náklady na pěstební činnost spojenými s pěstováním lesa. Zákonodárce zde sleduje zámysl, aby poplatníkovi v roce těžby nebyly formou daně z příjmů odčerpány finanční prostředky, které v následujících 40 letech musí postupně vynakládat na zabezpečení nového lesa; proto mu umožňuje, aby podíl těchto pěstebních nákladů vztážený k 1 m<sup>3</sup> vytěženého dříví mohl formou daňově uznatelné rezervy postavit jako protipoložku k příjmům za vytěžené dříví, a tím snížit daňový základ.

Základní schéma tvorby a čerpání rezervy je tedy následující (na příkladu jednoho porostu):

Porost je v roce 0 vytěžen a vytěžené dříví je prodáno. K tržbám za toto dříví dává zákon možnost postavit protipoložku rezervy na pěstební činnost, která se kalkuluje (rozpočtuje) na všechny potřebné výkony prováděné v následném porostu a vztáhne se (jako podíl na 1 m<sup>3</sup> vytěženého dříví) k celkové výši těžby v daném zdaňovacím období. Tato kalkulace by měla mít podobu inventární karty rezervy s výčtem rozsahu a nákladů na jednotlivé výkony pěstební činnosti. V následujících 40 letech je rezerva postupně čerpána a její případná nevyčerpaná část by po tomto období měla být zúčtována do výnosů.

Poněkud jiná situace vzniká v celém souboru porostů, které tvoří lesní majetek. Pokud výše těžby dříví na tomto majetku příliš nekolísá a nekolísá ani těžbou vyvolaný objem pěst-

ební činnosti, je dle některých názorů zbytečné rezervu na pěstební činnost využívat, protože se zde ztrácí její smysl, totiž kompenzovat zčásti nerovnoměrnost a časový posun nákladů a výnosů.

Pokud se vlastníci lesa rozhodne rezervu tvořit, měl by být postup zřejmě následující (ZoR jej nijak nestanoví):

- pro dané decennium a každý porost zvlášť je třeba se znalostí rozsahu prací a jednicových nákladů stanovit celkový objem nákladů na pěstební činnost,
- spočítat očekávaný podíl pěstebních nákladů na 1 m<sup>3</sup> dříví, které se bude rovněž v decenniu těžít,
- v daném zdaňovacím období na základě znalosti výše vytěženého dříví v porostu stanovit tvorbu rezervy a tuto zahrnout do nákladů,
- pro dané zdaňovací období (1 rok) zúčtovat čerpání rezervy ve výši skutečně vynaložených nákladů na pěstební činnost do výnosů,
- po dosažení 40 let věku porostu porovnat pro každý porost výši tvorby rezervy s jejím čerpáním a případnou úsporu (nedočerpání) zúčtovat do výnosů.

Použití globálních postupů, např. tvorba rezervy za celý lesní hospodářský celek (LHC) dle výše těžby a zprůměrovaných nákladů pěstební činnosti na 1 m<sup>3</sup> a její čerpání dle skutečně vynaložených nákladů na pěstební činnost rovněž za LHC, nemá oporu v zákonu, nehledě k tomu, že je třeba zabezpečit porovnání tvorbou rezervy rozpočtovaných a pak skutečně vynaložených nákladů na pěstební činnost, protože i tento v případě úspory vzniklý rozdíl se musí přeměnit ve výnos.

Rovněž způsob práce s rezervou, kdy ji v jednom roce vlastníci lesa vytvoří a v roce následujícím ji ve stejné výši zúčtují do výnosů, postrádá nejen své opodstatnění co do dikce zákona, nýbrž i svou ekonomickou podstatu – vyrovnání nerovnoměrnosti ve výnosech a nákladech. Takto pojatá rezerva je v podstatě bezúčelná.

## 6. DOTACE

V LH se zejména jedná o dotace ze státního rozpočtu podle aktuálních propozic pro poskytování investičních a neinvestičních dotací Ministerstvem zemědělství a finanční příspěvky na hospodaření v lesích (v návaznosti na zákon o státním rozpočtu). Mohou zde však být zahrnuty i finanční příspěvky z rozpočtu obcí, nadací apod., od roku 2004 dotace ze strukturálních fondů EU a od roku 2006 příspěvky vyšších územně samosprávných celků – krajů.

Vlastní účtování o přijatých částkách z poskytnutých dotací se v principu neliší od jiných odvětví a v první řadě je třeba rozlišit, zda se jedná o dotaci na úhradu provozních nákladů (výdajů) – neinvestiční (provozní) dotace, nebo se jedná o dotace související s investiční činností

Dotace poskytnutá na úhradu provozních výdajů se účtuje do výnosů ve věcné a časové souvislosti s vyúčtováním nákladů na stanovený účel (účetní zápis 34\*/64\*).

O investičních dotacích se účtuje na základě doručení rozhodnutí o poskytnutí dotace. Pořizovací cenou nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku, na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a výdaje s jeho pořízením související, snížená o přijatou dotaci (účetní zápis 34\*/04\*). Obdobně vlastními náklady nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, na jehož vytvoření byla poskytnuta dotace, se rozumějí vlastní náklady snížené o přijatou dotaci. Pokud v rozhodnutí o poskytnutí dotace je stanoveno, že dotace se poskytuje na kapitálové dovybavení (např. ekologická zařízení), účtuje se dotace ve prospěch ostatních kapitálových fondů (účetní zápis 34\*/41\*). Vlastní přiděl dotace (většinou připisáním na běžný účet žadatele) se účtuje zápisem 22\*/34\*.

Pokud by dotace nebyla použita na účel, na který byla přidělena, je příjemce povinen ji vrátit. Účtování vratky probíhá na stej-

ných účtech opačnými zápisy a logicky se promítá i z hlediska daně z příjmů.

Určitým druhem podpory LH ze strany státu je činnost Podpůrného a garančního rolnického a lesnického fondu, a. s. (<http://www.pgrlf.cz>). Hlavním předmětem činnosti je subvencování části úroků z úvěrů podnikatelských subjektů v oblasti zemědělství, lesnictví, vodního hospodářství a průmyslu zabývajících se zpracováním produkce ze zemědělské výroby a finanční podpora pojištění.

## 7. DISKUSNÍ POZNÁMKA

K pojmům audit a auditing (nejen v podmínkách LH) je v závěru vhodné zmínit se o různých dalších tzv. „auditorských aktivitách“, spadajících do jiné sféry či legislativních rámců. Např. se jedná o:

- auditu systému managementu jakosti (dle normy ČSN EN ISO 9001:2001),
- auditu systému řízení ochrany životního prostředí (dle ISO 14001),

## Vysoká škola ekonomická v Praze

### katedra finančního účetnictví a auditingu

otevřítá v souladu s § 60 zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách v období od září do prosince 2009 následující kurzy celoživotního vzdělávání:

## Mezinárodně uznávané účetní standardy (IFRS, US GAAP, direktivy EU)

Podrobné seznámení s problematikou IFRS a US GAAP včetně praktických příkladů jejich implementace v ČR.

## Finanční účetnictví pro pokročilé

Třináct tematicky zaměřených soustředění seznamujících s aktuálními problémy českého finančního účetnictví.

## Konsolidace a podnikové kombinace

Specializovaný kurz zaměřený na detailní výklad problematiky podnikových kombinací a konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS a v komparaci s českými účetními předpisy.

Bližší informace o obsahu a zaměření kurzů a elektronickou přihlášku získáte na adrese: <http://kfua.vse.cz/> (sekce „Vzdělávání pro veřejnost“).

**Kontakt:** telefon: 224095125 fax: 224095198 adresa: Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 13067 Praha 3 – Žižkov, e-mail: [vasek@vse.cz](mailto:vasek@vse.cz), [ddvorak@vse.cz](mailto:ddvorak@vse.cz)



- audity systému řízení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (dle směrnice OHSAS 18001).

Auditory se v podmínkách LH také rádi nazývají ověřovatelé lesních certifikací PEFC (Pan European Forest Certification) či systému FSC (Forest Stewardship Council).

Vzhledem k rostoucí frekvenci se používání pojmu audit stává u obecné veřejnosti i z pohledu public relation v podmínkách LH málo přehledným. Dokonce i Lesy České republiky, s.p., oznámily v roce 2007 obdržení certifikačního auditu firmou Bureau Veritas Certification Czech Republic, s.r.o. (jež samozřejmě není auditorskou společností ve smyslu zákona o auditorech) včetně předpokládaného obdržení příslušných certifikátů systému managementu jakosti (QMS) podle referenčního standardu ISO 9001:2000 a spotřebitelského řetězce lesních produktů (C-o-C) podle standardu CFCS 1004:2005.

V neposlední řadě jsou různá certifikační osvědčení vyžadována u dodavatelských subjektů v rámci výběrových řízení k státním zakázkám, nejen v odvětví LH. Není snad nutno dodávat, že množící se „auditorské aktivity“ mají své ekonomické dopady, zpravidla končící u zákazníka; v podmínkách LH však možná na úkor konkurenceschopnosti dříví jako obnovitelné a ekologické suroviny.

Jinou stránkou věci jsou interní audity, kdy opět např. Lesy České

republiky, s. p., od roku 2007 přistupují k hodnocení dlouhodobých výsledků v péči o stav lesa formou tzv. lesnického auditu (viz schválená směrnice č. 072007). Tento audit si klade za cíl stanovit postupy při provádění prověrek plnění závazných ustanovení LHP, dodržování zákona o lesích a prováděcích předpisů, právních norem a vnitropodnikových směrnic a zejména posoudit stav lesa a trend jeho vývoje i péči, která je mu věnována, to vše autoritou uznávaného, odborného, objektivního a nezávislého stanoviska. Směrnice také upřesňuje seznam podkladů, stanovuje kritéria hodnocení, specifikuje výslednou tabulku a uvádí vzory zápisů z venkovních šetření. Tato kontrola kvality hospodaření by měla směřovat ke zlepšování stavu lesa, který bude vyjádřen jeho ekonomickým i celospolečenským přínosem, ale i k motivaci odpovědných lesních hospodářů a dalších pracovníků včetně jejich hmotné zainteresovanosti.

Přestože je tento lesnický audit představován jako nový nástroj hodnocení péče o les, je vhodné připomenout někdejší (v podstatě osvědčené) periodické prověrky hospodaření v lesích, známé u státních lesů již od 60. let minulého století.

**Ing. et Ing. Milan Janásek, CSc.  
doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.**

#### **Milan Janásek**

*Absolvent Lesnické fakulty Vysoké školy zemědělské v Brně a Národohospodářské fakulty Vysoké školy ekonomické v Praze. Kandidát ekonomických věd se zaměřením na využití matematických metod v řízení lesního hospodářství. Dlouhodobě působil jako řídicí pracovník na úseku ekonomiky lesního hospodářství a informatiky, naposledy jako ekonomický ředitel lesní akciové společnosti, nyní OSVČ. V letech 1995-2008 byl auditorem a členem KA ČR. Je daňovým poradcem, členem KDP ČR a působil jako zkušební komisař pro zkoušky uchazečů o daňové poradenství. Je*

*soudním znalcem v oboru Ekonomika – specializace oceňování podniků, a v oboru Oceňování lesů.*

#### Literatura:

- [1] ANONYMUS. Usnesení vlády České republiky ze dne 1. října 2008 č. 1221 o Národním lesnickém programu pro období do roku 2013
- [2] HAJDÚCHOVÁ, I. – KUPČÁK, V. Komparácia daňového zaťaženia lesných podnikov SR a ČR. Monografie. Technická univerzita Zvolen, 2005. 54 s., ISBN 80-228-1412-1
- [3] JANÁSEK, M. Lesní pozemky v daních a účetnictví – I. Lesnická práce roč. 79, č. 12/2000, s. 536, ISSN:1212-8449
- [4] JANÁSEK, M. Lesní pozemky v daních a účetnictví – II. Lesnická práce roč. 80, č. 1/2001, s. 40, ISSN:1212-8449
- [5] JANÁSEK, M. – KUPČÁK, V. Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství. Sborník pro účastníky seminářů Účetnictví a daně 2004 v podmínkách LH. Sdružení vlastníků obecních lesů, Pelhřimov 2004, 18 s.
- [6] KUPČÁK, V. Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství. Lesnická práce, 1999, roč. 78, č. 2, s. 60-62
- [7] KUPČÁK, V. Finanční účetnictví v lesním hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Brno 2000, ISBN 80-7157-444-9
- [8] KUPČÁK, V. Ekonomika lesního hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Brno 2006, 2. vyd., ISBN 80-7157-998-X
- [9] KUPČÁK, V. Auditing v prostředí lesního hospodářství územně samosprávných celků. In DUDÍK, R. – KUBÁTOVÁ, D. Lesnictví a vyšší územní samosprávné celky. 1. vyd. Brno: Ediční středisko MZLU v Brně, 2008, s. 78-87, ISBN 978-80-7375-225-5
- [10] MATĚJÍČEK, J. – SKOBLÍK, J. Oceňování lesa (I.), Všeobecný úvod do problematiky. Ministerstvo zemědělství ČR, Agrospoj, 1993, ISBN 80-7084-063-3
- [11] PULKRAB, K. a kol.: Ekonomika a řízení lesního hospodářství, Vysoká škola zemědělská v Praze a Matices lesnická Písek, 1993
- [12] ŠIŠÁK, L. – ŠVIHLA, V. – ŠACH, F. Oceňování společenské sociálně-ekonomické významnosti základních funkcí lesa. Ministerstvo zemědělství, odbor lesního hospodářství, Praha 2003, ISBN 80-7084-234-2
- [13] VYSKOT, I. a kol. Kvantifikace a hodnocení funkcí lesů České republiky. Ministerstvo životního prostředí, Praha 2003, ISBN 80-900242-1-1



## Aktuální stav zřizování datových schránek

V návaznosti na základní vstupní informace týkající se projektu postupného zavedení Informačního systému datových schránek (ISDS), které byly obsaženy v článku uveřejněném v předchozím čísle, se nyní budeme věnovat aktuálnímu stavu ISDS a některým vybraným souvislostem praktického fungování tohoto zcela nového informačního systému veřejné správy z pohledu dotčených právnických osob.

### Funkčnost ISDS

Zákon č. 300/2008 Sb., který s účinností od 1. července 2009 mj. povinně zavedl datové schránky pro všechny právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, vycházel původně z toho, že Česká pošta, s.p. z pověření Ministerstva vnitra jako zřizovatele informačního systému zřídí datové schránky právnickým osobám zapsaným v obchodním rejstříku do 90 dnů ode dne nabytí účinnosti zákona, tj. nejpozději do 30. září 2009, a k tomuto datu také nejpozději dojde k jejich zpřístupnění. Ještě před vlastním nabytím své účinnosti však byl zákon č. 300/2008 Sb. na poslední chvíli novelizován a v rámci přechodných ustanovení jeho novela umožnila, aby subjekty, u kterých se datové schránky zřizují povinně, ještě prodloužily zpřístupnění své datové schránky o další měsíc, a to v tom směru, že pokud se do systému nepřihlásí samy, bude jejich datová schránka bez aktivace zpřístupněna ze zákona dnem 1. listopadu 2009.

Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem tak v zásadě platí, že Informační systém datových schránek by měl být plně funkční až od 1. listopadu 2009, kdy by již měly být datové schránky zřízeny pro všechny subjekty, u kterých to stanoví zákon, tj. včetně právnických osob zapsaných v obchodním rejstříku. Je třeba si přitom v této souvislosti uvědomit, že proces postupného přihlašování do informačního systému datových schránek (a tedy i jejich zpřístupnění) se bude po přechodné období týkat nejen dotčených soukromoprávních subjektů, ale i orgánů veřejné moci, takže při ko-

munikaci se správními úřady, orgány územních samosprávních celků, soudy, státními fondy a nebo zdravotními pojišťovnami bude nutné si předem ověřit, který z orgánů veřejné moci již má aktivovanou datovou schránku a který dosud ještě ne.

### Zřízení datové schránky, přístupové údaje a zpřístupnění

Obecně lze konstatovat, že nejpozději do 30. září 2009 by měly všechny právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku obdržet písemnou zasilku do vlastních rukou, ve které jim bude oznámeno jak zřízení datové schránky, tak i vlastní přístupové údaje k datové schránce, tj. uživatelské jméno a heslo. Platí přitom, že datová schránka je zpřístupněna prvním přihlášením oprávněné osoby, resp. podpůrně dnem 1. listopadu 2009. Od tohoto okamžiku je také možné do datové schránky doručovat. Vedle vlastního doručování (přijímání) datových zpráv přitom datová schránka dále umožňuje i odesílání zpráv, zjišťování stavu odeslaných zpráv, přijímání dokladů o dodání a doručení, jakož i ověřování, zda má adresát datovou schránku. Znovu je přitom třeba zdůraznit, že právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku jako soukromoprávní osoby mají vždy pouze možnost a nikoliv povinnost komunikovat prostřednictvím své datové schránky, přičemž jejich jedinou povinností v tomto směru je povinnost přijímat datové zprávy od orgánů veřejné moci.

K přístupu do datové schránky právnické osoby je oprávněn vždy její statutární orgán, resp. členové (kolektivního) statutárního orgánu. Vedle těchto ze zákona přímo oprávněných osob jsou k přístupu do datové schránky právnické osoby případně dále oprávněni i statutárním orgánem pověřené fyzické osoby ve stanoveném rozsahu („pověřené osoby“) a nebo fyzické osoby určené k tomu, aby za statutární orgán činily úkony vyhrazené ve vztahu k pověřeným osobám a k Ministerstvu vnitra („administrátoři“).

K přístupu do datové schránky bude vždy nutné předchodit zadání přístupových údajů, tedy zásadně přidě-

leného uživatelského jména a hesla. Do datové schránky bude přitom možné se dostat buď přímo přes www rozhraní, které připomíná jednoduché internetové bankovníctví a nebo přes aplikační rozhraní prostřednictvím aplikace právnické osoby, která je schopná se s informačním systémem datových schránek propojit.

Pokud jde o další podrobné informace týkající se praktického fungování informačního systému datových schránek po 1. červenci 2009, je možné odkázat zejména na zvláštní webové schránky, které jsou umístěny na [www.datoveschranky.info](http://www.datoveschranky.info). V tomto směru mj. lze i předem prakticky vyzkoušet zkušební aplikaci (demo verzi) pro přístup k datovým schránkám.

### Budoucnost datových schránek

Závěrem je třeba upozornit i na tu významnou skutečnost, že shora zmiňovaná novela zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů umožňuje, aby v blízké budoucnosti, a to již od 1. července 2010 bylo možné datové schránky využívat nejen v úředním styku soukromých subjektů (fyzických osob, podnikajících fyzických osob a právnických osob) s orgány veřejné moci, ale i ve styku mezi soukromými subjekty navzájem, včetně možnosti zaslání dokumentů, které svou povahou a nebo obsahem vyžadují ověřitelné doručení. V tomto směru se však neuplatní obecné pravidlo o doručování dokumentů prostřednictvím IS datových schránek, ale dokument bude v těchto případech doručen až okamžikem, kdy jeho převzetí potvrdí odesílateli adresát prostřednictvím své datové schránky. Po přechodné období od 1. ledna do 30. června 2010 přitom bude možné využívat datové schránky pro účely komunikace mezi soukromými subjekty pouze pro zaslání faktur a nebo obdobných žádostí o zaplacení.

**JUDr. Pavel Koukal**

Rödl & Partner

## Setkání prezidentů auditorských komor zemí „Visegrádské čtyřky“

Tradiční každoroční setkání zástupců auditorských komor zemí „Visegrádské čtyřky“ (Slovenska, Maďarska, Polska, ČR) se letos uskutečnilo v režii Slovenské komory auditorů ve dnech 4. - 5. června. Místem konání byl Starý Smokovec ve Vysokých Tatrách. Jednání se zúčastnili prezidenti a viceprezidenti jednotlivých komor i zástupci orgánu veřejného dohledu ustanoveného v souladu se 43. směrnicí EU v jednotlivých zemích. Jednání se za Slovenskou komoru auditorů (SKAU) zúčastnili prezident Ondrej Baláž, viceprezidentka Eva Eliášová a výkonná ředitelka Alžběta Škulová, za maďarskou komoru prezident János Lukács a viceprezidentka Judit Lado a za polskou stranu viceprezidentka Maria Rzepnikowska. KA ČR zastupovali prezident Petr Šobotník a viceprezidentka Libuše Müllerová.

Dvoudenní program zahrnoval především výměnu zkušeností zástupců zúčastněných zemí v následujících oblastech:

### 1) Implementace ISA a IFRS v jednotlivých zemích V4

V rámci tohoto bodu byly projednávány následující záležitosti:

#### a) Memorandum Evropské komise týkající se kritérií pro malé a střední podniky

Byl připraven návrh dopisu jako reakce na pracovní dokument Evropské komise týkající se snížení účetního zatížení malých a středních podniků (v rámci tendence snižování administrativní náročnosti těchto podniků), jehož cílem by měla být revize čtvrté účetní direktivy. Materiál obsahuje mimo jiné kritéria pro rozřazení podniků do jednotlivých kategorií s limity uvedenými v tabulce č. 1.

V rámci těchto kategorií by se měla výrazně snížit povinnost týkající se vedení účetnictví a účetního

výkaznictví zejména pro kategorii mikrojednotek, na které by se nevztahovala tzv. čtvrtá směrnice EU a ani zákonná povinnost auditu. Reprezentanti auditorské profese zemí Visegrádu připravili reakci na tento materiál, ve které vyjádřili pochybnosti nad tímto krokem a nezbytnost respektovat specifické podmínky menších zemí. Malé a střední podniky hrají rozhodující úlohu v jejich ekonomikách a v důsledku přijetí navrhovaných limitů by téměř 97 % podniků ve všech zemích V4 spadlo do kategorie mikrojednotek. V konečném důsledku by to znamenalo snížení kvality účetních závěrek, větší nejistotu jejich uživatelů, zhoršení výběru daní a v neposlední řadě devastující dopad na auditorskou profesi. Pro srovnání uvádíme v tabulce č. 2 současně platné limity pro povinný audit v jednotlivých zemích v přepočtu na eura.

Proto je žádoucí, aby regulace limitů pro vedení účetnictví a návazně na povinnost auditu byla ponechána v pravomoci národních regulátorů.

Účastníci se dohodli, že návrh dopisu Evropské komisi s výše uvedenými argumenty bude ještě projednán odpovědnými orgány jednotlivých komor, než bude tato otázka definitivně uzavřena a dopis



podepsán jednotlivými zástupci auditorských komor a odeslán.

#### b) Překlady ISA 2009 a IFRS 2009 – spolupráce mezi komorami, překladatelským týmem EU a IASB (IFRS) a IFAC (ISA)

Zástupci jednotlivých zemí se shodli na tom, že je nezbytné dodržovat kvalitu překladů mezinárodních auditorských standardů (ISA) a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Vzhledem k tomu, že překlady často provádějí profesionální překladatelé, kteří nejsou odborníky v oblasti účetnictví a auditu, nejsou často oficiální překlady na odpovídající odborné terminologické úrovni. Navíc je jasné, že pokud by vznikl problém s výkladem někte-

Tabulka č. 1

Jednotka/Kritérium	mikro	malá	střední	velká
Aktiva	≤ € 500 000	≤ € 4 400 000	≤ € 17 500 000	≥ € 17 500 000
Obrat	≤ € 1 000 000	≤ € 8 800 000	≤ € 35 000 000	≥ € 35 000 000
Průměrný roční počet zaměstnanců	≤ 10	≤ 50	≤ 250	≥ 250

Tabulka č. 2

Země/Kritérium	Česká republika	Slovensko	Polsko	Maďarsko
Aktiva	≥ € 1 500 000	≥ € 1 000 000	≥ € 2 000 000	-
Obrat	≥ € 3 000 000	≥ € 2 000 000	≥ € 5 000 000	≥ € 400 000
Průměrný roční počet zaměstnanců	≥ 50	≥ 30	≥ 50	-



Slovenská strana na setkání „Visegrádské čtyřky“ ve Starém Smokovci.



Zástupci maďarské komory auditorů a představitelé Komory auditorů ČR.

rých ustanovení, je rozhodující anglický originál.

V zúčastněných zemích se mezinárodní auditorské standardy vyhláší jako národní standardy s povinností jejich dodržování s výjimkou Polska, kde dosud existují závazné pouze národní auditorské standardy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se u zúčastněných zemí používají v různé míře – pro konsolidované, příp. i individuální účetní závěrky v závislosti na národní legislativě. Rozsah implementace IFRS do národní úpravy je různý (nejdále je v tomto směru Slovensko).

Zajišťování oficiálních překladů nových standardů a novelizace stávajících standardů naráží na problém financování. Překlady mezinárodních auditorských standardů jsou ve všech zemích financovány z rozpočtu komor. Složitější je situace v případě IFRS. Na jedné straně by to měl být především zájem účetní profese, auditorské komory se toho často ujímají proto, že je to rovněž v zájmu auditorů a jejich klientů.

### c) Implementace ISQC 1 ve firmách s jedním auditorem

Při implementaci standardu ISQC 1 vzniká problém u fyzických osob, které auditují subjekt veřejného zájmu. Jakým způsobem u nich provádět kontrolu kvality? Křížová kontrola jiným auditorem naráží na zásadu mlčenlivosti. Pro možnost nahlíže-

ní do spisu by musel kontrolovat auditor mít souhlas klienta. Je otázkou, zda by vůbec měl auditor – fyzická osoba auditovat účetní jednotku, která patří do skupiny subjektů veřejného zájmu. Avšak jsou situace, kdy tomu nelze zabránit. Na Slovensku např. může ze zákona provádět audit u politických stran pouze fyzická osoba (zřejmě z úsporných důvodů).

## 2) Situace při implementaci 43. směrnice EU

Jednotlivé země se vzájemně informovaly o situaci se zřízením orgánu veřejného dohledu. Jeho působení a pracovní náplň se v jednotlivých zemích V4 výrazně liší. Nejdéle funguje tento orgán na Slovensku (od 1. ledna 2008), kde převzal významnou část aktivit a kompetencí původně zajišťovaných komorou. Přímou provádí dohlídky u auditorů provádějících audit subjektů veřejného zájmu, komory zůstaly dohlídky u ostatních účetních jednotek. Dále převzal tento orgán organizaci a zajišťování zkoušek a vedení seznamů auditorů a auditorských společností. Přesto trvalo více než půl roku, než se ustanovily pracovní výbory včetně jejich personálního obsazení, takže s jeho činností není zatím příliš mnoho zkušeností. Zajímavá je skutečnost, že v oblasti auditorských zkoušek neexistuje na Slovensku osvobození od zkoušky v případě, že uchazeč o auditorskou profesi složil srovnatelnou

zkoušku na vysoké škole nebo u jiné profesní organizace (tak jak to ukládá náš nový zákon v rámci mezinárodní tendence uznávání kvalifikací).

Také v Maďarsku byl orgán veřejného dohledu zřízen již 1. ledna 2008, rovněž však svoji činnost teprve rozjíždí. V Polsku byl orgán veřejného dohledu zřízen až v květnu 2009, takže zatím pokračuje jeho věcné a organizační naplňování. Stejně tak v ČR, kde vznikla povinnost jeho zřízení v souvislosti s přijetím nového zákona, který vstoupil v platnost 14. dubna 2009.

První ustavující schůzka členů prezidia Rady pro veřejný dohled se uskutečnila začátkem května a prezidentem byl zvolen Ing. Jiří Rusnok; zatím byl projednán a schválen statut a jednací řád. S personálním obsazením prezidia byli auditoři seznámeni v časopise Auditor č. 5/2009. Na rozdíl od Slovenska se však předpokládá, že tento orgán bude mít funkci zejména kontrolní, nikoliv současně i výkonnou.

Na závěr si zástupci jednotlivých zemí V4 slíbili, že vzájemná výměna zkušeností bude v budoucnu pokračovat, ať už na těchto pravidelných setkáních (příští rok bude setkání v režii Maďarska), nebo podle potřeby i častěji, třeba formou bilaterálních jednání.

**Prof. Libuše Müllerová**  
viceprezidentka KA ČR





## 32. Kongres Evropské účetní asociace se uskutečnil v Tampere<sup>\*)</sup>

Ve dnech 12.- 15. května 2009 se uskutečnil již 32. výroční kongres Evropské účetní asociace (European Accounting Association) ve finském univerzitním městě Tampere. Toto město bylo založeno před 230 lety králem Gustavem III. Brzy se stalo prvním industriálním městem Finska a jako první ve Skandinávii – jak uvádí průvodce – bylo také elektrifikováno. Rozkládá se mezi dvěma jezery a od hlavního města Helsinek je vzdáleno 170 km. V současné době má 200 000 obyvatel; úředním jazykem je finština a švédština.

Hostující institucí kongresu byla místní univerzita, založená v roce 1925 v Helsinkách a do Tampere přemístěna v roce 1960. Univerzita je multidisciplinární, na šesti fakultách (sociálních věd, humanitních studií, ekonomie a administrativy, vzdělávání, informatiky a medicíny), které obhospodaruje 2 200 zaměstnanců, studuje 15 000 řádných a 16 000 distančních studentů. Ekonomická fakulta má čtyři katedry (katedru manažerských studií, katedru práva, katedru ekonomie a účetnictví a katedru regionálních studií) a její absolventi se uplatňují jak v soukromém, tak ve veřejném sektoru.

Kongresu se zúčastnilo téměř 1 500 zástupců ze všech zemí světa. Přesto, že je kongres pořádán Evropskou účetní asociací, přijíždějí učitelé a vědečtí pracovníci ze všech světadílů; tradičně početné zastoupení mají kromě dalších mimoevropských zemí USA, Japonsko, Austrálie a Nový

Zéland. Oproti předchozím ročníkům byl počet pracovních skupin podle zaslaných příspěvků snížen na 13 (pro srovnání loňský kongres EAA v Rotterdamu jich měl 18). Počet příspěvků přihlášených a přijatých v jednotlivých pracovních skupinách přibližuje následující statistika, která zároveň ukazuje, jakým tématům je v současné době v oblasti ekonomického výzkumu věnována největší pozornost.

Topics	Submissions	Presentations
Financial Analysis	86	76
Financial Reporting	169	121
Management Accounting	131	107
Accounting & Information Systems	16	8
Auditing	70	56
Accounting & Governance	83	60
Analytical / Modeling	22	17
Accounting / Education	26	16
History / Archival	23	20
Interdisciplinary / Critical Perspective	46	38
Public Sector Accounting	44	33
Social & Environmental Accounting	41	33
Taxation	24	21
<b>Total</b>	<b>781</b>	<b>606</b>

Tradičně velký zájem ze strany účastníků kongresu byl o symposia, kterým se organizační výbor snažil dát atraktivní aktuální témata. Přesto je objektivně nutno konstatovat, že jejich odborná úroveň a zejména připravenost hlavních vystupujících byla v některých případech zklamáním. Pro představu si připomeňme jejich zaměření:

- Symposium 1 – Wanted – Foundations of Accounting Measurement
- Symposium 2 – Intercontinental Perspectives on Social and Environmental Accounting Research
- Symposium 3 – Researching Public Sector Accounting Change
- Symposium 4 – The Roles and Effects of Research Paradigms in Accounting Research
- Symposium 5 – The Economic Downturn and Research Opportunities in Accounting: An Editors' Perspective
- Symposium 6 – The Challenges for Auditing in a Time of Financial Crisis
- Symposium 7 – Accountancy and Academic Professional Inter-Dependency (or Mutual Exclusivity?)
- Symposium 8 – When Accounting Meets Information and Communication Technologies: Effects on Accountants, Accounting and Organizations
- Symposium 9 – The Future of SME Financial Reporting.

Je zřejmé, že v tak nabitém programu nebylo možné věnovat pozornost všem tématům. Nás zajímala především dvě z nabízených, a to Symposium 6 – Výzvy pro auditing v období finanční krize a Symposium 9 – Budoucnost účetního výkaznictví malých a středních podniků.

Jako auditoři vnímáme, jakými změnami prochází v současné době auditorská profese. Nová evropská směrnice klade zvýšené požadavky na kvalitu práce auditora, na nezávislost a na dodržování mezinárodních auditorských standardů. Symposium bylo věnováno otázkám odpovědnosti auditora a předmětem diskuse byla různá východiska a výzvy, s nimiž jsou auditoři konfrontováni v současné praxi. Přednesené příspěvky byly zaměřené na tato témata:

- výzvy auditu účetnictví založeného na oceňování reálnou hodnotou,
- přístup k zásadě going concern a ověřování rizikových aktiv,
- ocenění auditorského rizika,
- vliv současné globální finanční krize na auditorský přístup,
- klíč k budování auditorské praxe a výzvy při konfrontaci účetnictví firem ve vztahu ke kvalitě auditu,
- důsledky pro vzdělávání auditorů, a směr profesionálního myšlení.

<sup>\*)</sup> Článek byl zpracován v rámci projektu GAČR č. 402/09/0225 s názvem „Užití IAS/IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti“

Výsledkem diskuse bylo potvrzení toho, že kvalitní auditorská profese je nezbytná pro zlepšení a transparentnost korporátního výkaznictví. Auditóři jsou definováni jako „strážci pravdy“. S ohledem na globalizaci se však v poslední době zdá, že současné praktiky mezinárodního auditingu vyvolávají stále méně veřejné diskuse. Například nejviditelnější otázky, které oslovují auditory ve finanční krizi, se týkají nebezpečí politických vlivů do mezinárodních účetních standardů bez podpory přístupů k současnému oceňování a kvalitě účetních výkazů. Krize vedla k určitým otázkám v médiích, týkajících se kvality auditorských výroků po kolapsu bankovních institucí, a soustřeďovala se na problematiku trvání podniku v dohledné budoucnosti („going concern concept“), která by měla modifikovat auditorský výrok. Avšak řada strategických jednání, která se odehrála mezi auditorskými společnostmi a regulátory, nevstoupila do veřejné diskuse. Problematika kvality auditu byla také nejčastěji zastoupena v pracovních sekcích.

Ohledně tvorby mezinárodního standardu pro malé a střední podniky bylo již mnoho napsáno a zdá se, že si s ním jeho tvůrce – Rada pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IASB) – tak trochu neví rady. Poslední informace ohledně tohoto standardu je, že by měl být vydán koncem roku 2009 a měl by se týkat účetních jednotek, které nejsou předmětem veřejného zájmu (bez veřejné odpovědnosti). Dřívější název Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for Small and Medium Enterprises – SME) byl nahrazen novým názvem Mezinárodní standard pro účetní jednotky bez veřejné odpovědnosti (IFRS for Non-Publicly Accountable Entities – NPAAE). Sympozium se zabývalo následujícími otázkami:

- podoba nových IFRS pro NPAAE,
- možnosti jejich použití a jejich implementace,
- důsledky nabídnutých možností pro každou členskou zemi EU při vyloučení mikropodniků mimo režim evropských směrnic a stanovení mnohem jednodušších požadavků pro tyto mikropodniky,
- poslední výzkumy uživatelů účetnictví malých a středních podniků,
- vztahy mezi IFRS pro NPAAE a zdanění.

V Evropě existuje více než 20 milionů podniků, z toho více než 5 milionů malých a středně velkých soukromých subjektů, které mají povinný audit a oznamovací povinnost. Prakticky všechny evropské země vyvinuly svůj vlastní zjednodušený GAAP pro soukromé subjekty. Totéž platí v Asii i jinde na světě. Cílem tvorby standardů pro podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu, je vytvořit jednotný soubor kvalitních, srozumitelných a právně vynutitelných účetních standardů, které by uspokojovaly potřeby uživatelů účetních závěrek těchto podniků. Měly by mít podobný koncepční rámec jako IFRS, což by umožňovalo případný přechod na plné standardy. Přesto, že malé a střední podniky zaujímají významné postavení v ekonomice všech zemí EU, jejich přeshraniční aktivity jsou limitovány řadou překážek. Jednou z nejvýznamněj-

ších překážek je 27 odlišných systémů účetnictví a účetního výkaznictví, které je třeba sjednotit.

Současný projekt IFRS for Non-Publicly Accountable Entities vychází z úplných IFRS. Nedefinuje exaktně uživatele těchto účetních jednotek a nepřihlíží k jejich specifikům. Je však zřejmé, že uživatelé účetních výkazů těchto podniků nemají tytéž informační potřeby a používání plného IFRS je pro ně příliš zatěžující a nákladné.

Kongres provázela, tak jako již tradičně, řada společenských akcí. První účastníci kongresu, kteří se zaregistrovali již odpoledne 12. dubna, byli přivítáni na tzv. „Early Bird Reception“ v renomované hlavní hale univerzity. Druhý den byl na programu koncert v jedné z historických budov v Tampere – v katedrále postavené v letech 1902-1907. Na následující „Welcome Reception“ byli účastníci rozděleni do dvou skupin. Jednu skupinu hostila městská radnice, jedna z nejkrásnějších historických budov z roku 1890, druhá skupina byla hostem v muzeu Vapriikki, na které je přebudována původní průmyslová zóna. Závěrečný Gala Dinner se konal opět ve vyzdobené hlavní hale univerzity.

Kongres byl stejně jako každý rok zakončen valnou hromadou, na které se právě proběhlý kongres zrekapituloval, a zároveň proběhla i prezentace příštího 33. kongresu, který se bude konat 19. – 21. května 2010 v Istanbulu. Na programu valné hromady byly také volby prezidenta a dalších členů vedení asociace, schvalování účetních závěrek atd.

**Prof. Libuše Müllerová**  
**Ing. Marie Paseková, Ph.D.**



## Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru

V úvodu předkládané publikace autorka uvádí, že veřejný sektor je oblastí, která je stále více monitorována českou veřejností, ale zároveň je pozorně sledována ze zahraničí, zejména ze strany orgánů Evropské unie. Tento zájem je oprávněný, neboť veřejný sektor hospodářství s prostředky získanými jednak od daňových poplatníků, jednak z fondů evropského společenství. Odpovědnost za efektivní využívání a rozdělování všech svěřených prostředků mají všechny úrovně státní správy i samosprávy.

Publikace se pokouší o zmapování a shrnutí základních nástrojů metody sledování výdajů veřejného a neziskového sektoru, a to především ve třech základních součástech těchto systémů. Jedná se o evropský systém národních a regionálních účtů pro evropský statistický systém, mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor a systém finanční kontroly – interního a externího auditu. S tím souvisí i budování státní pokladny jako jednotného systému sledování peněžních toků státu a probíhající reforma účetnictví státu, která poprvé v historii umožní sestavení účetních výkazů státu jako celku.

Kniha je rozdělena do šesti kapitol tak, aby informovala o základních cílech a metodách sledování veřejných výdajů. Nejobsáhlejší první kapitola nazvaná **Systém evropských účtů a veřejný sektor** velmi podrobně rozebírá Evropský systém národních a regionálních účtů (ESA 1995), který představuje účetní rámec pro systematický a podrobný popis celkového hospodářství (regionu, země nebo skupiny zemí), jeho jednotlivé složky, ukazatele a jeho vztahy s ostatními hospodářskými celky. Seznamuje s jeho základní jednotkami a produkty včetně následného rozdělování, finančních transakcí a ostatních toků. V závěru rozebírá metodiku výkaznictví vládního sektoru (Government Finance Statistics 2001 – GFS 2001), která zachycuje účetní operace na hotovostní i na aktuální bázi a poskytuje tak relevantní údaje pro analyticky

činnost a následně pro hodnocení či případné změny fiskální politiky.

Druhá kapitola je věnována **Regulaci účetnictví veřejného a neziskového sektoru** v souvislosti s Mezinárodními účetními standardy pro neziskový sektor (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) a jejich tvůrci - Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants – IFAC). Upozorňuje na složitost implementace těchto standardů do praxe, neboť



účetní výkaznictví veřejného sektoru je tradičně ryze národní záležitostí, úzce spojenou s jurisdikcí každého státu a s národními uživateli informací, které účetní výkaznictví poskytuje. Na druhé straně absence globálních standardů účetního výkaznictví veřejného sektoru je překážkou pro mezinárodní hodnocení ekonomické výkonnosti jednotlivých států, jejich finanční situace a dalších významných charakteristik, které jsou nezbytné například pro poskytování půjček vládám nadnárodními nevládními institucemi. Z toho důvodu se Evropská unie rozhodla tyto standardy implementovat; do tohoto procesu se zapojila i Česká republika.

**Stát a účetnictví státu** se nazývá třetí kapitola, která se po krátkém historickém exkursu zabývá základními funkcemi a institucionální podporou státní pokladny. Uvádí různé

koncepce, jako např. koncepce budovaná podle Mezinárodního měnového fondu a Světové banky, nebo koncepce realizovaná v některých evropských zemích, např. v Rakousku a ve Francii. Proces reformy, resp. budování účetnictví státu probíhá v současné době i v České republice. Jeho cílem je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek a umožnit zjišťování účetních údajů za stát jako celek na konsolidovaném základě. Kapitola shrnuje obecná východiska, způsob vykazování, technickou formu účetních záznamů, strukturu účetních výkazů a právní rámec účetnictví státu.

Systém vnitřní kontroly, vnitřního auditu a jejich aplikaci v jednotlivých zemích popisuje čtvrtá kapitola s názvem **Veřejná správa a finanční kontrola**. Uvádí základní rysy systémů kontroly ve veřejném i soukromém sektoru a rizika s tím spojená. Systémy vnitřní kontroly byly zřízeny právě za účelem čelit těmto rizikům, avšak tyto systémy se v jednotlivých zemích liší, protože odrážejí administrativní prostředí a tradice těchto zemí. V každém případě je třeba si uvědomit, že žádný kontrolní systém neposkytuje dokonalou záruku proti riziku špatného fungování nebo nepoctivosti. Přesto je snaha tyto systémy stále zdokonalovat, zavádět v nich institut vnitřního auditu s působností nezávislého interního auditora, který zkoumá, zda používaný systém a postupy zajišťují, aby se zdroje používaly v souladu s příslušnými pravidly a předpisy. Jednou z kontrolních institucí v rámci Evropské unie je rovněž Evropský účetní dvůr. Jako nezávislá organizace kontroluje účetnictví všech příjmů a výdajů EU a jejich orgánů a o této činnosti každoročně informuje ve výroční zprávě, kterou je povinen uveřejnit v úředním zpravodaji EU a která je podkladem pro kontrolní činnost Evropského parlamentu. V závěru kapitoly jsou uvedeny základní legislativní normy finanční kontroly v ČR, kde



rozhodující postavení má Nejvyšší kontrolní úřad.

Pátá kapitola nazvaná **Meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru** se stručně dotýká problematiky peněžní a akruální báze účetnictví jako dvou krajních poloh, mezi nimiž existuje řada variant modifikovaného peněžního nebo modifikovaného akruálního účetnictví. Autorka uvádí, že uznávané národohospodářské účetní standardy vycházejí z plně akruálního základu a členské země EU připravují své národní účty v souladu s nimi. Pro přípravu finančních zpráv v členských státech EU však v současné době plně akruální účetnictví systematicky využíváno není. V praxi vlády přizpůsobují účetní systémy vládní-

ho sektoru svým potřebám a zájmům a můžeme u nich nalézt řadu účetních metodik a systémů; také reformní potřeby v oblasti účetních systémů se v jednotlivých zemích liší.

V poslední šesté kapitole **Vliv akruálního principu na vykazování daňových příjmů** se autorka na jednom konkrétním příkladě snažila poukázat na problémy vyvolané metodickými neprovázanostmi těchto systémů a souvisejícími problémy především v oblasti výkaznictví daňových příjmů na hotovostní a akruální bázi.

Předkládaná publikace zaplňuje mezeru na knižním trhu v této důležité a přesto opomíjené oblasti snad právě pro její složitost a rozmanitost. Je určena všem odborníkům (ale

i studentům ekonomických oborů), kteří se zabývají problematikou účetnictví veřejného sektoru a nástroji sledování veřejných výdajů obecně. Má vysokou odbornou úroveň, avšak zároveň poukazuje na řadu praktických souvislostí.

**Prof. Libuše Müllerová**

### **Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru**

*Autor: Jana Ištvánfyová*

*Vydalo: Nakladatelství Oeconomica, VŠE Praha 2009*

*ISBN: 978-80-245-1509-0*

*Počet stran: 208 stran*

*Doporučená prodejní cena: 200 Kč*

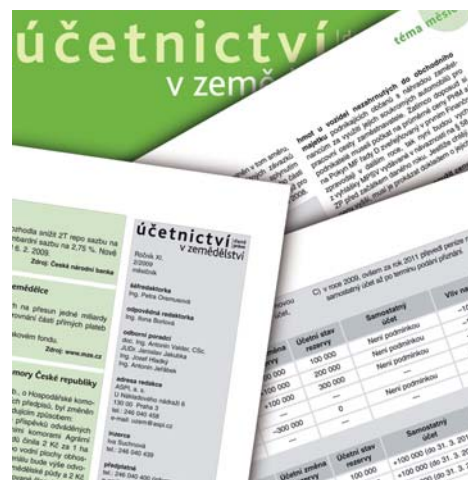
## Zajímavé tituly pro odborníky v zemědělství

Každý obor podnikání má svoje specifika. Nejinak je tomu u zemědělců, resp. podnikatelských subjektů, které se zabývají rostlinou a živočišnou výrobou. Zemědělské společnosti se potýkají také s řadou účetních a daňových specifických problémů, a když vezmeme v úvahu rozmanitost jejich právních forem (a.s., s.r.o., družstva ap.), orientace v této oblasti je mnohdy nesnadná.

Je proto potěšující, že nakladatelství Wolters Kluwer ČR vydalo pro účetní, daňové poradce a související profese užitečnou pomůcku

v podobě knihy **Účetnictví pro podnikatele v zemědělství**. Jejím autorem je doc. Antonín Valder, má téměř 400 stran a obsahuje aktualizovaný pohled na účetnictví v oboru, a to včetně souvislostí a vazeb na obchodní právo, daňové předpisy a další zákonné normy. V publikaci mimo jiné najdete i systémy účtů a přístupy k oceňování v účetnictví podnikatelů se zřetelem na podnikatele v zemědělství.

Vydavatelství Wolters Kluwer ČR také vydává měsíčník **Účetnictví, daně a právo v zemědělství**. Časopis je strukturován tak, aby poskytoval každý měsíc komplexně aktuální a praktické informace z oblasti účetnictví, daní a pracovníprávních témat. Předplatitelé v něm naleznou jasně a srozumitelně vysvětlené problémy včetně mnoha příkladů z praxe, užitečné návody a také např. vzorově vyplněné tiskopisy. Každé číslo obsahuje zodpovězené dotazy čtenářů, nabídku školení a seminářů, dále výběr ze Sbírkky zákonů a Finančního zpravodaje, daňový kalendář a samozřejmě aktuální novinky z oboru.



Časopis se kromě obecných účetních postupů zaměřuje na specifické problémy, kterými se zemědělská činnost oproti ostatním vyznačuje. Řešena jsou specifika účtování rostlinné i živočišné výroby z hlediska českých účetních předpisů, ale také z pohledu mezinárodních účetních standardů, tj. způsoby účtování, vykazování a samozřejmě ocenění. Nezapomíná se na mimořádné události či dotace a další podpory.

Příspěvky z daňové oblasti reagují na aktuální změny, provádějí čtenáře daňovými tiskopisy, obsahují výklady a příklady daňové problematiky nejen se zemědělskými specifiky.



Časopis věnuje své odborné články také pracovníprávní problematice a oblasti pojistného. Kvalitní a spolehlivé informace zajišťují odborníci z praxe – daňoví poradci, účetní experti, auditori a zaměstnanci ministerstev.

-jd-

### Účetnictví pro podnikatele v zemědělství

Autor: Antonín Valder  
Počet stran: 392  
Cena: 495 Kč  
Vydalo: Wolters Kluwer ČR  
ISBN: 978-80-7357-388-1

### Účetnictví, daně a právo v zemědělství

Vychází: 12x ročně  
Počet stran: 32  
Cena: 785 Kč (roční předplatné)  
Vydává: Wolters Kluwer ČR  
ISSN: 1212-9453

## Jurisprudence: komentovaná judikatura soudů

Nakladatelství Wolters Kluwer ČR nově vydává časopis Jurisprudence, který se zaměřuje na komentování judikatury českých i zahraničních soudů a oblast mezinárodního práva a je respektovaným periodikem zejména u mladší a střední právníké generace. Časopis poskytuje čtenářům zkušenosti s monitorováním, analyzováním a implementací evropského práva. Ústředními tématy jsou evropská a česká judikatura.

V časopise mimo jiné najdete:

- komparativní analýzy odborníků týkající se nejdůležitějších rozhodnutí evropských soudů a nej-

vyšších soudů dalších evropských zemí,

- rozbory aktuálních témat zahraničními a českými autory,
- monitorování evropského práva.

Předplatitelé časopisu mají volný přístup na webové stránky [www.jurisprudence.cz](http://www.jurisprudence.cz), a to včetně archivu.

-jd-

### Jurisprudence

Vychází: 8x ročně  
Počet stran: 80  
Cena: 2177 Kč (roční předplatné)  
Vydává: Wolters Kluwer ČR



## Co najdete v e-příloze č. 6/2009

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Auditori si ji mohou stáhnout v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Hesla byla auditorům vygenerována a zaslána v květnu 2007. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u ing. Libuše Šnajdrové, e-mail: [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz). Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zaslána e-mailem. O zaslání e-přílohy e-mailem můžou požádat také auditori na e-mail: [lerova@kacr.cz](mailto:lerova@kacr.cz).

### Zaujalo nás

#### Fúze sloučením české a slovenské společnosti – realita nebo fikce?

S novým zákonem o přeměnách, který nabyl účinnosti 1. července 2008, byly upraveny také přeshraniční fúze v rámci právních forem společností jednotlivých zemí Evropské unie. Tato nová právní úprava umožňuje například fúzovat českou a slovenskou akciovou společnost do české či slovenské nástupnické společnosti. Obdobně byl novelizován také sloven-

ský obchodní zákoník, aby v souladu se směrnicemi Evropského společenství umožňoval přeshraniční fúze. Článek Jany Reimontové a Jiřího Slavkovského, jehož přetisk najdete v e-příloze Auditor, se zabývá tím, zda navazující účetní a daňová legislativa České a Slovenské republiky není bariérou, která brání masovému provádění fúzí přes hranice těchto zemí.

### Zaznamenali jsme

#### Orco: buď investor, nebo krach

Mezi ty, kdo nevidí perspektivu developerské firmy Orco příliš růžově, se přidal i její auditor – společnost PricewaterhouseCoopers. Budoucnost developera je nejistá, a to v případě, že management nedokáže dokončit záchranné akce, které začal, komentoval auditor výsledky firmy, která v dubnu požádala o ochranu před věřiteli. Hlavní obavy vyvolává vysoký nesplacený dluh společnosti, jeho ztráty i současná situace na realitním trhu. Banky totiž přísněji půjčují a je navíc těžké prodávat nemovitosti. Orco dluží asi 1,6 miliardy eur a jedná s věřiteli o prodloužení splátek. Více informací najdete v e-příloze č. 6/2009.

### Většina obcí hospodaří bez chyb a nedostatků

Většina obcí a měst Moravskoslezského kraje nemá v hospodaření za loňský rok chyby a nedostatky. Vyplyvá to z přezkumů hospodaření obcí a jejich dobrovolných svazků, které v posledních měsících provedl krajský úřad. Nejčastější nedostatky byly zjištěny například v účetnictví a výkaznictví.

### Zneužití insolvenčního zákona se lze bránit

Nový insolvenční zákon mimo jiné poskytuje ochranu dlužníků proti insolvenčním návrhům podaným v případech, kdy nejsou splněny zákonné podmínky úpadku. Takto podané insolvenční návrhy, ať již byly podány úmyslně, nebo z nedbalosti, mohou totiž významně poškodit jak postiženého dlužníka, tak i některé z jeho věřitelů. V relativně krátké době lze očekávat první soudní rozhodnutí ve věcech dlužníků, kteří se domáhají náhrady škody způsobené jim v důsledku neoprávněně podaných insolvenčních návrhů.

-av-

PRICEWATERHOUSECOOPERS®

**Business Academy je zlatým partnerem ACCA**

Business Academy, školicí centrum společnosti PricewaterhouseCoopers ČR, se v druhé polovině května stala autorizovaným poskytovatelem vzdělávacích kurzů v rámci kvalifikace ACCA (Zlatý partner pro ACCA).

Akreditace **Zlatý partner** je udělována vzdělávacím institucím, které

splňují náročné požadavky stanovené organizací ACCA. PwC Business Academy je v pořadí teprve druhou institucí na českém trhu, která tuto významnou akreditaci získala. „Na rozdíl od jiných zemí byla dosud na českém trhu možnost získání této klíčové finanční kvalifikace velmi omezená.

Zájem podniků o to, aby jejich zaměstnanci získali vzdělání ACCA, je však navzdory hospodářské krizi značný a dokládá, že naše rozhodnutí poskytovat tyto kurzy je krok správným směrem,” uvedl Joe Appleton, vedoucí PwC Business Academy. **-jd-**

**Kateřina Benešová v pracovní skupině FEE**

Ředitelka české kanceláře ACCA Kateřina Benešová byla jmenována do přípravného výboru setkání prezidentů profesních sdružení, které pravidelně organizuje Evropská federace účetních (FEE). Konference prezidentů se koná jednou za dva roky a jejím úkolem je zaujmout stanovisko ke strategickým otázkám finančního řízení firm. Letošní ročník se uskuteční 23. října 2009 v Lisabonu a bude věnován budoucnosti finanční profese. Kateřina Benešová je jedním ze dvou zástupců, kteří repre-

zentují region střední a východní Evropy v přípravném výboru vrcholného setkání: „Finanční řízení prochází vzhledem k nynější ekonomické situaci turbulence i ve střední Evropě. Jsem ráda, že můžu na tomto stěžejním fóru finančního managementu ovlivnit agendu a priority týkající se finanční profese u nás a v okolních zemích,” uvedla Benešová ke svému jmenování.

Konference prezidentů se zaměří na roli lidského kapitálu ve finančním řízení a schopnost firm zaujmout a udržet si talen-

ty v organizaci. Řešit se bude i předpokládaná budoucí podoba trhů, role účetních v řízení firm a jejich reputace ve společnosti a také úloha profesních organizací. **-jd-**



Kateřina Benešová s prezidentem ACCA Richardem Aitkenem Daviesem.

**Společnost ASPI mění název na Wolters Kluwer ČR**

Koncem května změnila společnost ASPI svůj název na Wolters Kluwer ČR. Je to důsledek transformace a integrace produktů a služeb této společnosti pod nadnárodní značku Wolters Kluwer. Přejmenování firmy je výústěním procesů probíhajících v ASPI v posledních letech: z tradičního vydavatele a nakladatele se stala společnost, která nabízí svým zákazníkům komplexní řešení v oblasti odborných informací. „Naši zákazníci budou mít možnost využívat a těžit ze záze-  
mí nadnárodní firmy, která umožňu-

je spolupráci s odbornými komorami, předními experty a kapacitami v jednotlivých profesních oborech v celosvětovém měřítku,” prohlásila Milada Šturcová, ředitelka Wolters Kluwer ČR.

Nadnárodní firma Wolters Kluwer působí na trhu již od roku 1878 a je předním vydavatelem publikací a poskytovatelem informačních služeb především pro specialisty v oblastech zdravotnictví, daní, účetnictví, korporátních a finančních služeb, právních a regulačních sektorů. Celosvětově zaměstnává více než 19 000

pracovníků a služby nabízí klientům v 33 zemích v Evropě, Severní Americe, Asii a Pacifiku. Centrála společnosti je umístěna v nizozemském Amsterdamu.

Společnost **Wolters Kluwer ČR**, která je dceřinou společností nadnárodního koncernu Wolters Kluwer International Company, převezme všechny aktivity a smluvní závazky společnosti ASPI. Značka ASPI však z trhu nezmizí – i nadále bude zachována v názvu automatizovaného systému právních informací ASPI. **-jd-**

MOORE STEPHENS

JANDEČKA FANTUROVÁ  
CHARTERED ACCOUNTANTS, TAX ADVISORS**Fúze dvou západočeských firem**

Zástupci auditorských firem Jandečka, Fanturová & partners, s.r.o. a Valenta - Nocar, s.r.o. schválili v březnu letošního roku projekt sloučení obou společností, a to formou fúze. Obě

firmy sídlí v západních Čechách, konkrétně v Domažlicích a Plzni, a smyslem fúze je zvýšit efektivitu podnikání. Nástupnická společnost bude vystupovat pod názvem **Jandečka,**

**Fanturová & partners, s.r.o.;** má osm společníků a největší obchodní podíl vlastní Jandečka, Fanturová & spol, s.r.o. **-jd-**



## lidé a firmy

## TACOMA

## Do společnosti nastoupila nová auditorka



Novou manažerkou auditorských služeb společnosti TACOMA se stala **Hana Gregášová**, která dosud působila v české pobočce Deloitte, kde více než šest let zastávala funkci manažerky auditu specializující se



na metodologii české účetní legislativy. Pracovala také v PricewaterhouseCoopers ČR. Hana Gregášová je členkou Komory auditorů,

kde se podílí na činnosti metodického výboru, a Komory certifikovaných účetních (ACCA). **-jd-**

## Deloitte.

## Změny ve společnosti Deloitte



Michal Petrman

**Michal Petrman**, nynější vedoucí partner pro Českou republiku a pro Slovenskou republiku, byl jmenován členem užšího vedení Deloitte ve střední Evropě. V nové pozici bude odpovídat

za celkovou strategii a budou mu podléhat regionální šéfové auditu, daní, consultingu a služeb v oblasti řízení rizik. Michal Petrman působí ve společ-

nosti Deloitte od roku 1991. Je členem Komory auditorů ČR.

Rada partnerů společnosti Deloitte se rozrostla o dva nové členy. Jsou jimi **LaDana Edwards** a **Adham Hafoudh**.

LaDana Edwards je ve střední Evropě vedoucí oddělení globálních služeb v oblasti angažování zaměstnanců v zahraničí. Je certifikovanou veřejnou účetní s dvacetiletou zkušeností v oboru. Získala magisterský titul z oboru daně na univerzitě v Severním Texasu. LaDana Edwards má jednoho syna.

Adham Hafoudh vede v pražské pobočce oddělení nepřímých daní, které se specializuje na DPH, clo a spotřební daně. Má rozsáhlé zkušenosti s poskytováním poradenských služeb nadnárodním i českým společnostem. Je registrovaným daňovým poradcem v ČR. Absolvoval Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze. Má jednu dceru.

Oba partneři pracují ve společnosti Deloitte přes deset let. **-av-**



## Nová dceřiná společnost v Ostravě

Společnost NEXIA Prague, a.s. oznámila počátkem května zřízení dceřiné společnosti v Ostravě s názvem **NEX Consulting**. Jde o společnost s ručením omezeným a společníky jsou

NEXIA Prague, a.s., FIN-IT consulting, s.r.o. a Petr Troják. Jejimi jednatelem jsou podle informací z obchodního rejstříku Ivana Hamerková, Jakub Kovář, Antonín Janda, Vladimír Králíček

a Petr Troják. Ostravský NEX Consulting se bude zaměřovat (stejně jako NEXIA Prague) na poskytování auditorských služeb a poradenských činností v oblasti daní a účetnictví. **-jd-**



## TPA Horwath Notia Consulting se rozdělila

Prvního června došlo k rozdělení společnosti TPA Horwath Notia Consulting (rozdělení oddělením sloučením). Oddělení „corporate finance“ přešlo do společnosti **TPA Horwath Corporate Finance**, a oddělení „oceňování“ do společnosti **TPA Horwath Valuation Services**.

Znalecký ústav TPA Horwath Valuation Services zapsaný v evidenci znaleckých ústavů vedených Ministerstvem spravedlnosti ČR

bude svým klientům poskytovat komplexní znalecké služby v oboru ekonomika, se zaměřením na oceňování podniků, movitého a nemovitého majetku včetně technologií, oceňování nehmotného majetku, oceňování nepeněžitých vkladů do obchodních společností, oceňování majetku a závazků při přeměnách obchodních společností a hodnocení projektů přeměn obchodních společností.

Společnost TPA Horwath Corporate Finance se specializuje na poradenství při nákupech a prodejkách firem v České republice a na Slovensku pro tuzemské i zahraniční investory a na restrukturalizační procesy. Činnost na Slovensku je zajišťována prostřednictvím organizační složky TPA Horwath Corporate Finance v Bratislavě. **-jd-**

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 6, 2009, ročník XVI, 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. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,

Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Jarmila Melichová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131,607 972 085, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz.

**Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo **9. 7. 2009**.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv Komory auditorů ČR

