

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Mimořádný sněm Komory auditorů ČR se bude konat 22. dubna.....	3
Návrh programu XXII., mimořádného sněmu.....	3
Oslavy dvaceti let auditorské profese v ČR.....	4
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. 1. 2013.....	4
Novely prováděcích vyhlášek pro některé vybrané účetní jednotky.....	4
FEE zvolila nové vedení v čele s André Killessem a Petrem Křížem.....	5
Předvánoční setkání.....	5
Setkání prezidentů profesních komor v závěru roku 2012.....	6
Co na sněmu nezaznělo – II.....	7
Tištěná příloha: Obsah XIX. ročníku časopisu Auditor (2012).....	8

TÉMA ČÍSLA – KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

Události po rozvahovém dnu (Radek Stein).....	9
Zajištění srovnatelnosti při opravách chyb a změnách metod (Jiří Pelák).....	14
Inventarizace (Pěva Čouková).....	20
Změna účetního období (Jana Skálová, Jiří Nesrovnal).....	26
Daňové přiznání za rok 2012 – rady a připomenutí (Ivana Pilařová).....	29
Daňová ztráta – co o ní (možná) ještě nevíte (Jindřich Trupl).....	32
Externí konfirmace (Markéta Jindřišková).....	37
Rozhovor s Martinem Tučkem, prezidentem Komory daňových poradců ČR.....	39
Daňové poradenství v ČR.....	39
Test: Konec účetního období (Jana Skálová).....	41

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu.....	42
---	----

ZE ZAHRANIČÍ

Výroční zasedání FEE v Bruselu (Petr Šobotník).....	43
--	----



e-příloha Auditor 1/2013

OBSAH

- Daně
- Právo
- Zaujalo nás
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **31. 1. 2013**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **18. 2. 2013**

Do roku 2013 s novou strategií



Stanislav
Staněk

Sněm komory v listopadu projednal Strategii Komory auditorů ČR. Je to v historii komory možná poprvé, kdy hledíme do budoucnosti na delší období, než je jeden či dva roky.

Víme, že dnešní doba je dobou častých a rychlých změn. Strategie by nám měla pomoci k orientaci právě v takové době. Pokud si stanovíme cíle, kterých chceme dosáhnout, pokud si narýsuje budoucí podobu naší komory, bude snazší se rozhodovat ve chvílích, kdy se dostaneme na rozcestí, a budeme mít více možností, jakou cestu si vybrat. Budeme mít jistotu, že jdeme vpřed, že se nevracíme nebo zmateně neklíčujeme.

Abychom mohli naše cíle definovat, musíme si nejprve říci, co je posláním naší komory. Komoru auditorů chápeme jako samosprávnou organizaci, která působí ve veřejném zájmu a také hájí zájmy svých členů, kteří ji sami financují. Zastavme se u klíčových pojmů našeho poslání:

- Veřejný zájem – jsme komorou privilegovanou, vzniklou ze zákona a povinný audit mohou dělat pouze naši členové. Toto privilegium ale nemáme zadarmo. Je veřejným zájmem, aby účetní informace, které o sobě podniky poskytují, byly kvalitní a spolehlivé. Jsou to informace, podle kterých mnozí lidé dělají významná rozhodnutí, a jejich spolehlivost je důležitá. Tento veřejný zájem je proto naší prioritou.
- Samospráva – pracovat ve veřejném zájmu můžeme pouze tehdy, budeme-li nezávislí. Bude-li naše záležitosti spravovat někdo jiný, budeme nutně působit v jeho zájmu a nikoli v zájmu veřejnosti jako celku. Samospráva je úzce spojena se samofinancováním a obhajobou zájmů našich členů. Nebudeme-li se financovat sami, budeme nutně závislí na tom, kdo nám peníze poskytne. Zájemem

našich členů je, aby naše profese byla důvěryhodná, aby měla dostatečnou vážnost. Tento zájem musíme hájit proti těm, kteří tuto důvěryhodnost ohrožují, a to nejen navenek, ale i uvnitř profese.

Kvalita je to, co se od nás očekává. Kvalitu musíme garantovat. Jestliže my jako auditoři máme garantovat kvalitu výkaznictví našich klientů, musíme jít sami příkladem. Musíme sami chtít kvalitu udržovat a zvyšovat a musíme být sami schopni se vypořádat se situacemi, kdy je kvalita ohrožena.

Jsme správně vnímáni naším okolím? Rozumí veřejnost dobře našemu úkolu? Ví, co jí přinášíme a co nabídnout nemůžeme? Legislativa upravuje naše postavení, ale nevysvětlí veřejnosti, co vlastně audit je. Neudělá to ani nikdo další. Naši profesi musíme prezentovat sami, všichni musíme pracovat na jejím zviditelnění, na jejím obraze na veřejnosti.

Podíváme-li se dovnitř komory, zjistíme, že nejsme všichni aktivními auditory, kteří se každý den věnují auditorské práci. Našimi členy jsou kolegové, kteří se auditu aktivně nevěnují, ať již proto, že svou kariéru již ukončili, nebo proto, že pracují v jiné profesi. Máme i asistenty, kteří nemají ambici stát se auditory, ale cítí příslušnost k naší profesi, a proto jsou jako asistenti registrováni. Hledejme způsoby, jak tyto kolegy podpořit, jak využít jejich zkušeností, kde je jejich největší přínos pro naši komoru.

Uvědomme si, že komora jsme my všichni, auditoři a asistenti. Jsme to my všichni, kdo určuje budoucnost naší komory. Jak bude naše komora vypadat, určíme my všichni svou prací zítra, pozítří, příští týden, celý rok. Použijeme proto strategii i jako vodítko pro svou práci. Abychom si každý na konci roku mohli říci „Ano, tady jsem přispěl, tady jsme pomohl, tady jsem o kousek posunul naši profesi vpřed.“

Stanislav Staněk

viceprezident Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání 10. prosince zabýval jak standardní agendou, tak i závěry plynoucími z XXI. sněmu KA ČR. Důležitým bodem byla i informace o připomínkách zaslaných k novele zákona o auditorech.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- honorář za práci na aktualizaci Sborníku materiálů ke zkoušce auditora,
- návrhy doporučené Výborem pro správu profese se žádostí auditorů o splátkový kalendář k úhradě pokuty,
- členství Pěvy Čoukové ve Výboru pro veřejný sektor KA ČR,

- materiál o stavu projednávání evropské regulace auditu v Evropském parlamentu,
- nominace předsedů do výborů KA ČR,
- vyplacení pololetních prémie.

Výkonný výbor dále projednal:

- stanovisko k žádosti Policie ČR, SKPV Ústí nad Labem, o zproštění mlčenlivosti auditora,
- další postup týkající se pozbytí usnášeníschopnosti části XXI. sněmu KA ČR

a vzal na vědomí:

- stanovisko Výboru pro správu profese k návrhu IESBA na změny etického kodexu,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- informaci z oddělení metodiky o připomínkových řízeních projednávaných na KA ČR,
- zprávu o vývoji v oblasti evropských předpisů v oblasti auditu a účetnictví,

- přehled dotazů a odpovědí zpracovaných oddělením metodiky auditu a účetnictví,
- zprávu o připomínkách zaslaných k novele zákona o auditorech,
- akční plán pro IFAC,
- návrh programu konference KA ČR k 20. výročí založení Komory auditorů ČR,
- analýzu společnosti KIT digital,
- právní stanovisko ke zbavení mlčenlivosti dle zákona o auditorech v případě úplatkářství,
- nabídku účasti na zasedání NÚR 17. prosince 2012,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- zápis ze zasedání NÚR,
- informace z Kárné komise,
- legislativní monitoring,
- informaci o jednání s ICAEW.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



Výkonný výbor (zleva): Vladimír Zelenka, Petr Vácha, Jiří Ficbauer, Bohumil Král, Jarmila Novotná, Stanislav Staněk, Petr Šobotník, Libuše Müllerová, Jaroslav Dubský, Ladislav Mejzlík, Michaela Kubýová, Hana Březinová, Blanka Dvořáková, Michal Štěpán.

Mimořádný sněm Komory auditorů ČR se bude konat 22. dubna

Na XXI., náhradním sněmu Komory auditorů ČR, který se konal 19. listopadu 2012 v Praze, při schvalování některých vnitřních předpisů a dalších dokumentů včetně rozpočtu komory na rok 2013 klesl v průběhu odpoledne počet přítomných auditorů pod desetinu všech auditorů, hlasování tudíž nebylo možné považovat za platné (podle § 4 bod 1 statutu) a tyto předpisy platí v původním znění.

Dozorčí komise proto v souladu s § 4 bod 5 statutu požádala Výkonný výbor o svolání mimořádného sněmu. Výkonný výbor svolává sněm na 22. dubna 2013 v Praze.

Mimořádný sněm bude znovu schvalovat tyto vnitřní předpisy:

- vnitřní předpis pro KPV,
- směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora,

- AS č. 52 – změna data účinnosti,
- AS č. 56,
- ISQC 1 – upřesnění účinnosti.

Dále bude sněm opětovně schvalovat:

- priority činnosti Komory auditorů ČR na roky 2013 až 2014,
- strategii Komory auditorů ČR,
- usnesení sněmu Komory auditorů ČR,
- rozpočet Komory auditorů ČR na rok 2013.

Návrh programu mimořádného sněmu je uveden níže.

Součástí dalšího čísla časopisu Auditor bude pozvánka na mimořádný sněm. Dokumenty pro jednání sněmu budou uveřejněny na webu komory.

-av-

Návrh programu XXII., mimořádného sněmu

9.30 HOD. Zahájení sněmu, příp. vyhlášení náhradního sněmu

1. Volba mandátové komise, návrhové komise a ověřovatelů zápisu
2. Program sněmu, doplňky, schválení
3. Jmenování a schválení skrutátorů
4. Návrhy a změny vnitřních předpisů
 - Vnitřní předpis pro KPV
 - Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora
 - AS č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávních celků – změna účinnosti
 - AS č. 56 – Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
5. ISQC 1 – návrh upřesnění účinnosti standardu
6. Strategie Komory auditorů ČR
7. Priority činnosti Komory auditorů ČR na roky 2013–2014
8. Návrh rozpočtu na rok 2013

11.00 HOD. Přestávka na kávu

11.30 HOD. Pokračování sněmu

9. Diskuse k předloženým materiálům a hlasování
10. Usnesení sněmu

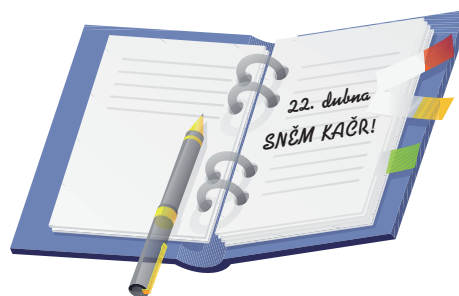
12.30 HOD. Ukončení sněmu

Auditoři mohou podle jednacího řádu sněmu navrhnout další body jednání sněmu a předložit písemně návrh materiálu k jednání. Návrhy na doplnění programu sněmu je třeba doručit do úřadu KA ČR do 15. února 2013. Výkonný výbor došlé náměty vyhodnotí a rozhodne o jejich přijetí na zasedání, které se uskuteční 18. února 2013.

Ke všem došlým návrhům budou po dohodě s navrhovatelem připraveny podklady pro jednání, resp. rozhodování, přičemž nepřijaté návrhy budou s odůvodněním předloženy sněmu ke konečnému rozhodnutí.

Pozvánku na XXII., mimořádný sněm Komory auditorů ČR a materiály pro jednání obdrží auditoři k připomínkám a dotazům v souladu s jednacím řádem sněmu nejpozději 30 dní před konáním sněmu. Projednávání jednotlivých bodů programu sněmu může mít časový posun s ohledem na průběh jednání a rozsah diskuze.

Jiří Mikyna



Oslavy dvaceti let auditorské profese v České republice

V letošním roce bude Komora auditorů ČR slavít 20 let od svého založení. K této příležitosti připravuje komora konferenci a večerní kulturní program, které se uskuteční ve čtvrtek 13. června 2013.

Konference na téma „Dvacet let auditorské profese v ČR“ se bude konat v Kongresovém centru České národní banky od 10 do 16 hod. Na konferenci vystoupí kromě zástupců komory i představitelé Ministerstva financí ČR a České národní banky. Účast na konferenci se bude započítávat do KPV.

Od 19 hodin je plánována večeře a slavnostní koncert ve Smetanově síni Obecního domu, příchod a usazování návštěvníků bude probíhat již od 17.30 hod. Počet účastníků konference i oslav je omezen kapacitou sálu, zájemci tedy budou evidováni podle data doručení přihlášky, respektive platby účastnického poplatku v případě konference. Podrobnější informace budou zveřejněny na webových stránkách KA ČR www.kacr.cz a v časopise Auditor č. 2/2013, který vyjde 14. března.

-jk-

Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2013

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2013 jsou splatné ke dni 31. ledna 2013. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

1. **za auditora ve výši 2 900 Kč,**
2. **za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,**
3. **příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.**

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorskou činnost, resp. mají dočasný

zákaz výkonu auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. Variabilní symbol tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů KA ČR rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Novely prováděcích vyhlášek pro některé vybrané účetní jednotky

Ve Sbírce zákonů v částce č. 172 byla dne 21. prosince 2012 publikována vyhláška č. 460/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., již se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Tato novela přináší zejména nutné změny legislativně technického charakteru vyplývající z novelizovaných právních předpisů a změny vyplývající z požadavků účetní praxe na zvýšení právní jistoty vybraných účetních jednotek v oblasti vymezení položek jejich rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

V téže částce Sbírky zákonů byla publikována vyhláška č. 461/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů. Tato novela přináší zejména nutné

změny legislativně technického charakteru v souvislosti se zavedením Pomocného analytického přehledu a prvním sběrem dat do centrálního systému účetních informací státu. Mění také kritérium pro povinnost předávat pomocný analytický přehled pro:

- a) obce s počtem obyvatel bezprostředně předcházejícího účetního období menším než 3000 (původní hranice byla 1000),
- b) příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí s hodnotou aktiv celkem (netto) nepřesahující alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 100 milionů Kč (původní hranice byla 10 milionů Kč).

Obě výše zmíněné novely prováděcích vyhlášek nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2013.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR

FEE zvolila nové vedení v čele s André Killessem a Petrem Křížem

Valné shromáždění Federace evropských účetních (FEE) zvolilo 13. prosince nové vedení na období 2013-2014. Novým prezidentem se na příští dva roky stal André Killesse a zastupujícím prezidentem, tzv. Deputy President, Petr Kříž.



André Killesse

André Killesse je předsedou BDO v Belgii a působí v mezinárodních odborných institucích, jako jsou IAESB, poradenská skupina CAG a mezinárodní organizace účetních z frankofonních zemí FIDEF. V letech 2004-2007 byl prezidentem Belgického institutu registrovaných auditorů (IBR-IRE). Na pozici prezidenta FEE nastoupí po Philipu Johnsonovi.



Petr Kříž

Petr Kříž je partnerem PricewaterhouseCoopers v ČR. V posledních šesti letech působil v FEE jako viceprezident odpovědný za oblast účetního výkaznictví a předsedá pracovní skupině pro banky. V letech 2001-2004 byl prezidentem Komory auditorů ČR. Je také členem pracovní skupiny pro rozvoj účetnictví a auditu při ministerstvu financí,



vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, správního a nominačního výboru Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG) a předsedou dozorčí rady Transparency International v České republice. Petr Kříž vystřídá ve funkci André Killesseho.

FEE je klíčovým představitelem účetní a auditorské profese v Evropě. Jejimi členy je 45 organizací z 33 evropských zemí včetně všech 27 členských zemí EU. Členské organizace zastupují více než 700 tisíc účetních a auditorů.

-av-

Předvánoční setkání



V pondělí 10. prosince se v restauraci Victoria pražského hotelu Majestic Plaza uskutečnilo neformální předvánoční setkání členů Výkonného výboru, Dozorčí komise, Kárné komise, odborných výborů, redakční rady časopisu Auditor, pracovníků úřadu Komory auditorů ČR a spolupracovníků. Na úvod večírku pronesl prezident komory Petr Šobotník krátký projev a poděkoval všem, kdo se aktivně podílejí na činnosti komory, za jejich celoroční práci. Ve druhé polovině setkání doplňovala přátelskou a srdečnou atmosféru hudba k poslechu, ale především k tanci. Že se tato novinka líbila, bylo znát na zaplněnosti tanečního parketu. Kolem deváté hodiny večerní již tanečnicků i diskutujících viditelně ubývalo a nastal čas loučení. Dobrá nálada ale určitě vydržela všem ještě dlouho, a snad vydrží i po celý rok 2013.

-jk-

Setkání prezidentů profesních komor v závěru roku 2012

Tradiční adventní setkání představitelů profesních komor se uskutečnilo 6. prosince 2012 v sídle Komory auditorů České republiky. Vrcholní představitelé stavovské samosprávy zhodnotili rok 2012 z pohledu příslušné komory, včetně stručného přehledu legislativních změn, které byly v průběhu roku připraveny nebo schváleny.

V diskusi, která následovala po úvodních sděleních, převládla tato témata: ekonomická situace a její vliv na profese, legislativní změny a jejich dopad na profese, profesní etika a její dodržování, otázka odbornosti a kvality výkonu svobodných povolání, která se odvíjí od kvalifikace, praxe a průběžného vzdělávání.

Profesní komory jakožto autonomní stavovské samosprávy vykonávají svou činnost bez jakýchkoliv nároků na státní finance. Naproti tomu pocítují rostoucí snahy o regulaci, ať už ze strany státu či v rámci Evropské unie. Zdravotnické komory s velkým znepokojením sledují přeskupování vlastnických struktur, distribuci a prodej léčiv prostřednictvím velkých obchodních řetězců, které přináší devaluaci kvality a cenové podbízení. Tím je podkopávána hlavní funkce samosprávných komor, kterou je udržení vysokého standardu kvality výkonu a poskytovaných služeb jejich členů.

Prosincového setkání komor, které vykonávají samosprávný dohled nad výkonem svobodných povolání, se poprvé zúčastnil jako host zástupce Komory administrátorů veřejných zakázek. Tato komora vznikla

na podzim 2010 jako občanské sdružení spojením několika významných subjektů zabývajících se organizací zadávacích řízení a v poslední době odborníky tolik diskutovanou problematikou veřejných zakázek. Účastníci setkání se také shodli na tom, že je potřeba změnit filosofii zadávání veřejných zakázek, kdy jedním a rozhodujícím kritériem je cena.

Další setkání profesních komor se uskuteční koncem roku 2013 a jeho hostitelem bude Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě.

Samosprávný dohled nad výkonem svobodných povolání vykonávají v České republice:

- Česká advokátní komora
- Česká komora architektů
- Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě
- Česká lékárnická komora
- Česká lékařská komora
- Česká stomatologická komora
- Exekutorská komora České republiky
- Komora auditorů ČR
- Komora daňových poradců ČR
- Komora patentových zástupců ČR
- Komora veterinárních lékařů ČR
- Notářská komora České republiky

-av-



Co na sněmu nezaznělo – II.

V časopise Auditor č. 10/2012 jsme zveřejnili dopis auditora Emila Duška se žádostí o doplnění informací týkajících se činnosti Dozorčí komise a Oddělení kontroly kvality KA ČR.

Dále zveřejňujeme avizovanou reakci Dozorčí komise (DK) a Oddělení kontroly kvality (OKK) KA ČR k jednotlivým připomínkám.

Ke zprávě o činnosti DK a kontrolám kvality

DK a OKK shromáždily veškerá zatím dostupná data k provedeným kontrolám kvality u auditorů v roce 2012, která jsou uvedena v následující tabulce. Tato data jsou pouze předběžná, data budou zpracována do finální podoby a zveřejněna v souhrnné zprávě Komory auditorů ČR o kontrole kvality za rok 2012 v polovině roku 2013.

Četnost kontrol kvality u auditorů se řídí dvěma jasnými kritérii, a to:

- § 24 zákona o auditorech, který stanovuje provést kontrolu kvality jednou za 3 roky u auditorů, kteří ověřují subjekty veřejného zájmu, a jednou za 6 let u ostatních auditorů;
- uvedené časové limity 3 a 6 let jsou zkracovány pouze na základě výsledků kontroly. Je tudíž přirozené, že se kontrola kvality opakuje častěji, než je norma, u toho auditora, který má ve své práci nedostatky.

Ke kontrolám kvality u stíhaného klienta

Komora monitoruje veřejně dostupné zprávy, vyhodnocuje je a u některých auditorů zahajuje, jako reakci na možnou potenciální silnou vazbu mezi druhem

Počet kontrol u aktivních auditorů v roce 2012

rok 2012	počet aktivních auditorů celkem ¹	1. pololetí		2. pololetí		celkový počet kontrol	celkový počet závad	průměrný počet závad
		počet kontrol	počet závad	počet kontrol	počet závad			
Auditorské společnosti	368	49	522	29	291	78	813	10,4
OSVČ	582	61	718	100	1053	161	1771	11,0
Nehodnoceno ²		5		14		19		

Počet kontrol u aktivních auditorů v roce 2012 – audit subjektů veřejného zájmu³

rok 2012	1. pololetí		2. pololetí		celkový počet kontrol	celkový počet závad
	počet kontrol	počet závad	počet kontrol	počet závad		
Auditorské společnosti	5	40	5	57	10	97
OSVČ	0	0	2	11	2	11

K rozdělení trhu na malé a velké auditory

Zde nám dovoluje vysvětlit filozofii přístupu Komory jako samosprávného orgánu, kterému je zákonem o auditorech dána pravomoc kontrolovat kvalitu práce svých členů. Předepisujeme, že auditorské společnosti mají v Komoře a na jejím sněmu při hlasování pouze takovou váhu, která odpovídá počtu jejich auditorů – členů Komory. V tomto jsou si všichni auditoři rovni – každý má jeden hlas.

Naše tvrzení založené na výsledcích kontrol kvality, že „nekvalita u více než 30 % ověřovaných oblastí byla zjištěna u vzorku kontrolovaných subjektů, které se na celkových tržbách všech ověřovaných auditorů v roce 2011 podílely 10 %“, je nejen pravdivé, ale pro auditorskou obec vyznívá příznivě, neboť znamená, že většina auditorů s 90% podílem na celkových tržbách z auditů v České republice, dělá audit dobře.

„nepravostí“ a výsledkem auditu, mimořádnou kontrolu. V této souvislosti je potřebné si uvědomit, že audit pracuje s významností a že auditorské ověření nenahrazuje jiné druhy kontrol.

K nezávislosti auditora

Každý auditor si musí svoji nezávislost na klientovi před přijetím zakázky a provedením auditu vyhodnotit sám, je to postup daný mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Na druhou stranu Komora provádí kontrolu kvality jako svoji nezastupitelnou funkci v rámci samosprávy dané jí zákonem o auditorech.

K nezávislosti kontrolorů DK

Kontroloři OKK a DK jsou během kontrol kvality oprávněni učinit vlastní rozhodnutí o interpretaci a aplikaci principů nezávislosti a objektivit. Kontroloři

¹ Předběžný údaj k 31. 12. 2012.

² Uvedené subjekty neprováděly auditorskou činnost.

³ Údaje u subjektů veřejného zájmu jsou zahrnuti v první tabulce.

OKK jsou placeni z příspěvků auditorů, ale tento fakt spíše ztěžuje jejich rozhodování a mohl by mít teoreticky vliv na nezávislost a objektivitu Zprávy o výsledku kontrolní činnosti. Proto je na každém z nich, najít rovnováhu mezi nezávislostí a faktem, že je zaměstnancem Komory.

Na druhé straně je nutné zmínit, že riziko závislosti a subjektivního přístupu je při současném stavu rozhodně nižší, než by bylo v systému, kde by funkci kontrolorů plně vykonávali kolegové-auditoři z řad DK.

Na opačném pólu je situace, kdy by kontrolní činnost byla odsunuta úplně mimo orgány Komory. Zde by se samozřejmě snížilo riziko závislosti, ale také by to znamenalo ztrátu nezávislosti Komory jako samostatného orgánu, jelikož by kontrolní činnost byla plánována, vedena, vyhodnocována a interpretována subjektem naprosto externím.

Závěrem lze dodat, že by bylo velmi nemoudré se tohoto kontrolního práva Komory vzdávat.

Nejde přitom jen o kontrolu, ale i o pěstování profesní kultury obecně. Pokud bude kultura profese podporovat profesní výzvy, nezávislé myšlenky a progresivní myšlení do budoucna, stejně jako kontinuální zlepšování sebe sama, a potažmo oboru, najde i kontrolní činnost v rámci Komory svou pravou tvář a náplň.

K článku Ing. Michala Štěpána v časopise Auditor 8/2012

(článek „Auditorské standardy – policajt, nebo rádce?“) Jen velmi krátce k auditorským standardům. ISA požadují, aby auditor svůj závěr, že „žádné další postupy nejsou potřeba“ vždy podložil relevantní evidencí na podporu tohoto tvrzení.

K dotazu na četnost kontrol kvality

Jak jsme již uvedli, každý auditor musí ze zákona projít jednou za 3 nebo 6 let kontrolou kvality. V závislosti na výsledku této kontroly, může další kontrola

u dotyčného auditora proběhnout v dřívějším termínu, než je zákonem stanovených 3, respektive 6 let.

Tímto se ještě jednou omlouváme panu Emilu Duškovi za opožděnou odpověď na jeho žádost o doplnění statistiky.

Josef Zídek,

předseda Dozorčí komise KA ČR

Veronika Kurtanská,

vedoucí oddělení kontroly kvality



Tištěná příloha:

Obsah XIX. ročníku časopisu Auditor (2012)

Součástí tohoto čísla je vložená příloha Obsah XIX. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2012.

Ve druhé části je přehled věcných a jmenných zkratk.

Na webových stránkách komory www.kacr.cz je pod záložkou Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor – Vyhledávání článků publikovaných

v časopisu Auditor k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze vyhledávat jednotlivé články publikované v časopisu Auditor a v e-příloze Auditor od roku 2008. Vyhledávat lze podle jména autora či jeho zkratky nebo podle věcného zaměření/zkratky.

Události po rozvahovém dnu



Radek Stein

Cílem tohoto článku je rozebrat účetní zobrazení událostí po rozvahovém dnu a popsat, jakým způsobem upravují události po datu účetní závěrky české účetní předpisy a jak je tato problematika řešena mezinárodními účetními standardy, zda se tyto účetní úpravy v některých svých závěrech liší, a především popsat auditorské postupy, které by měly být v souvislosti s těmito událostmi použity.

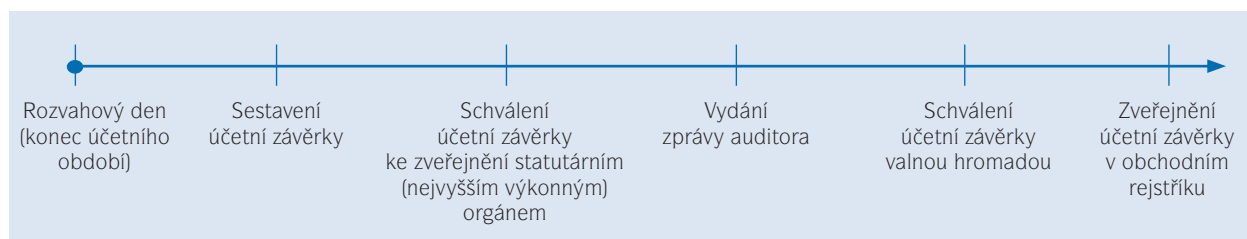
Vymezení rozhodujících okamžiků

Společnosti, které mají zákonem stanovenou povinnost vést účetnictví, jsou povinny sestavit k rozvahovému dni účetní závěrku. Rozvahovým dnem je den, ke kterému jsou uzavírány účetní knihy, což je u většiny společností působících v České republice tradičně konec kalendářního roku. Společnosti uvádějí informace v účetní závěrce podle stavu ke konci rozvahového dne.

Vzhledem ke skutečnosti, že mezi rozvahovým dnem a okamžikem, kdy je účetní závěrka zveřejněna, může uběhnout až několik měsíců, je potřeba zajistit, aby zveřejňované informace byly v okamžiku jejich zveřejnění stále relevantní a nemohly uvést své uživatele v omyl. Řada rámců účetního výkaznictví má pro tyto události zvláštní úpravu, která předepisuje společnostem více či méně konkrétní postupy, které mají být uplatněny v případě vzniku těchto událostí.

Události po datu účetní závěrky je možné rozdělit do několika dílčích časových úseků, přičemž události nastalé v každém z těchto úseků mohou být v závislosti na příslušném rámci účetního výkaznictví posuzovány rozdílně.

Obrázek č. 1 – Důležité okamžiky



Za datum sestavení účetní závěrky je považován okamžik, kdy statutární orgán účetní jednotky připojí svůj podpisový záznam k účetní závěrce. Účetní jednotky, které mají povinnost ověřen účetní závěrky auditorem, zveřejňují účetní závěrku po jejím ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek.

Nejzazší lhůtou pro zveřejnění účetní závěrky je konec bezprostředně následujícího účetního období, pokud by účetní závěrka nebyla schválena. U akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným je schvalujícím orgánem valná hromada společnosti, která se musí, pro účely schválení řádné účetní závěrky, konat nejpozději do 6 měsíců od posledního dne účetního období. Účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, zveřejňují účetní závěrku uložením do sbírky listin obchodního soudu.

Mezi rozvahovým dnem a okamžikem zveřejnění účetní závěrky může nastat celá řada velmi významných událostí, jejichž opomenutí či nesprávné vyhodnocení by mohlo způsobit významné zkresení účetní závěrky. Z tohoto důvodu musí být tyto tzv. následné události velmi citlivě vyhodnocovány auditorem v souvislosti s vydáním auditorské zprávy k účetní závěrce. Významnost této záležitosti dokládá také existence mezinárodního auditorského standardu ISA 560, který se věnuje výhradně problematice událostí po datu účetní závěrky.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) řeší problematiku událostí po datu účetní závěrky ve standardu IAS 10, jehož cílem je stanovit, kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku a jaké dodatečné informace musí zveřejnit v příloze, s ohledem na události po skončení účetního období. Pro tyto účely pracuje standard pro posuzování událostí po skončení účetního období s časovým horizontem od rozvahového dne (konce účetního období) po okamžik schválení účetní závěrky ke zveřejnění.

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je pro aplikaci IAS 10 klíčové. Základní koncepcí IAS 10 je

předpoklad, že události po rozvahovém dni mohou být do účetní závěrky promítnuty efektivně pouze do okamžiku jejího schválení ke zveřejnění. O jaký orgán se v konkrétní společnosti jedná, je určeno obchodním právem platným v dané zemi nebo stanovami či společenskou smlouvou dané společnosti, a účetní jednotka musí v souladu s IAS 10 zveřejnit, kdo účetní závěrku ke zveřejnění schválil. V podmínkách ČR to je zpravidla

představenstvo společnosti, ale může to být i dozorčí rada, pokud má výkonné pravomoci (například v tzv. německém modelu uspořádání orgánů společnosti). Datum, kdy společnost účetní závěrku zveřejnila, resp. to, že ji v konečném důsledku musí ještě předložit ke schválení akcionářům na valné hromadě, která ji může vrátit k přepracování, na výše uvedené skutečnosti nic nemění. Skutečnost, že společnost předkládá závěrku akcionářům ke schválení na valné hromadě až po datu, kdy byla účetní závěrka schválena statutárním orgánem a případně i zveřejněna, musí být v souladu s IAS 10 uvedena v příloze k účetní závěrce, avšak události po rozvahovém dni jsou do dané účetní závěrky zahrnuty pouze do okamžiku jejího schválení ke zveřejnění.

Příklad 1

Společnost dne 20. ledna roku 2013 ukončila práce na sestavování návrhu účetní závěrky za období končící 31. 12. 2012. Návrh účetní závěrky byl předložen na zasedání představenstva, které se konalo 30. ledna 2013. Představenstvo účetní závěrku odsouhlasilo a schválilo ke zveřejnění. Podle stanov se dne 3. března 2013 konala valná hromada akcionářů, která taktéž odsouhlasila účetní závěrku. Schválená účetní závěrka byla uložena do sbírky listin 10. března 2013.

Datum schválení účetní závěrky pro účely IAS 10 je v tomto případě 30. leden (schválení představenstvem). Za události po rozvahovém dni se podle IAS 10 v tomto případě považují skutečnosti zjištěné v období od 1. ledna 2013 do 30. ledna 2013.

IAS 10 rozeznává 2 typy událostí po datu účetní závěrky:

- 1) události vedoucí k úpravám účetní závěrky (upravující události),
- 2) události nevedoucí k úpravám účetní závěrky (neupravující události).

Upravující události jsou takové události, které poskytují důkaz o podmínkách, které již existovaly k datu konečné rozvahy. Účetní jednotka se o nich však dozvěděla až po rozvahovém dni. V důsledku upravujících událostí je nutno upravit (změnit) částky vykázané v účetních výkazech nebo je třeba určité částky do účetních výkazů doplnit.

Jako případy upravujících událostí jsou v IAS 10 přímo uvedeny tyto příklady:

- vyřešení soudního případu, na který byla tvořena rezerva,
- získání informace, že již k datu rozvahy došlo ke snížení hodnoty některého aktiva (např. bankrot zákazníka, ke kterému došlo po skončení účetního období, obvykle potvrzuje ztrátu, jež existovala již ke skončení účetního období v položce obchodních pohledávek; prodej zásob po skončení účetního období může podat průkaznou informaci o jejich skutečné čisté realizovatelné hodnotě ke konci účetního období),

- odhalení podvodů nebo chyb, v důsledku kterých by byla účetní závěrka nesprávná.

Příklad 2

V průběhu roku 2012 byla společnost zažalována konkurenční firmou za zneužití obchodní značky. Po poradě s právníky společnost zaúčtovala k 31. 12. 2012 rezervu na soudní spor v částce 10 mil. Kč. Po skončení účetního období (15. 2. 2013) nabyl právní moci rozsudek, který zněl ve prospěch konkurenční firmy. Společnosti byla uložena platba v částce 15 mil. Kč. Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění bylo 1. 3. 2013.

Společnost musí zvýšit vykázanou rezervu o částku 5 mil. Kč – jedná se o upravující událost.

Pokud by rozsudek nabyl právní moci po 1. 3. 2013, úprava rozvahy by nebyla požadovaná jako událost po rozvahovém dni podle IAS 10, ale již jako operace roku 2013.

Neupravující události jsou takové události, které se jednoznačně vztahují k novému účetnímu období. S minulým obdobím nijak nesouvisí. Pokud jsou však tyto události významné, musí společnost zveřejnit informace o nich v příloze. Neupravuje tedy částky v účetních výkazech. IAS 10 uvádí některé příklady neupravujících událostí:

- důležitá podniková kombinace po skončení účetního období,
- oznámení plánu na ukončení některé činnosti,
- důležité nákupy aktiv, klasifikace aktiv jako držené k prodeji nebo jiná vyřazení aktiv,
- zničení důležitého výrobního zařízení ohněm po skončení účetního období,
- oznámení nebo zahájení důležité restrukturalizace,
- důležité transakce s kmenovými a potenciálními akciemi,
- abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo směnných kurzech po skončení účetního období,
- změny v daňových sazbách nebo daňových zákonech,
- vznik významné smluvní povinnosti nebo podmíněného závazku (např. poskytnutí záruk),
- zahájení důležitého sporu, který vznikl na základě události, které se uskutečnily až po skončení účetního období.

Příklad 3

Společnost zahájila v roce 2012 stavbu nové budovy. Výstavba je plánována na dva roky. K 31. prosinci 2012 byla účetní hodnota rozestavěné budovy 20 mil. Kč. Dne 15. února 2013 uhořel do rozestavěné budovy blesk, protože ještě nebyla opatřena hromosvodem. V důsledku následného požáru byla budova kompletně zničena. Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je 28. února 2013.

V tomto případě se jedná o neupravující událost podle IAS 10. Společnost zveřejní informace o této události v příloze k účetní závěrce za rok 2012, nebude však

upravovat hodnotu budovy v rozvaze k 31. 12. 2012 (ponechá v ní částku 20 mil. Kč), i když byla rozestavěná budova kompletně zničená.

Dividendy (navržené nebo vyhlášené po skončení účetního období):

Podle IAS 10 nemají být dividendy, ať již navržené, nebo vyhlášené po skončení účetního období, vykázány jako závazek v rozvaze. Důvodem je skutečnost že svojí podstatou neodpovídají definici současného závazku k rozvahovému dni podle IAS 37. Protože se však jedná o důležitou informaci, zveřejní se v souladu s IAS 10 navrhané dividendy v příloze.

Jak je z již uvedeného textu patrné, standard IAS 10 žádným způsobem neřeší události mezi datem schválení účetní závěrky a datem jejího zveřejnění, tím méně události nastalé po datu zveřejnění účetní závěrky. Pokud by v těchto obdobích jakékoliv významné události vznikly, nemají společností v souladu s IFRS žádnou povinnost je zveřejnit v účetní závěrce, či o nich jakýmkoliv jiným způsobem uživatele účetní závěrky informovat.

České účetní předpisy

Problematika událostí po datu účetní závěrky je řešena zákonem o účetnictví, který stanoví, že účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne (§19, odst. 2). Za období počínající koncem rozvahového dne a končící okamžikem sestavení účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny informace uvést v příloze.

Jedná se zejména o informace týkající se:

- skutečností, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne,
 - skutečností, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne,
- a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.

Zákon o účetnictví dále zmiňuje, že po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih (§17, odst. 4). Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku.

Z uvedených ustanovení zákona o účetnictví by se čtenář mohl nesprávně domnívat, že významné události po datu účetní závěrky je potřeba pouze komentovat v příloze k účetní závěrce a nemusí tak být upraveny hodnoty ve výkazech. Není tomu tak. Informace získané nově až po datu závěrky mohou potvrzovat (nebo vyvracet) „stav ke konci rozvahového dne“, tedy například již zaúčtované opravné

položky k aktivům (dle požadavků zákona o účetnictví, kdy účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty). Takto nově získané informace o skutečném stavu k rozvahovému dni musí být zahrnuty do účetních výkazů (zaúčtovány), dokud není účetní závěrka sestavena a schválena statutárním orgánem, protože by jinak neposkytovala věrný a poctivý obraz skutečnosti ke konci účetního období. Je tedy nutno rozlišovat „stav ke konci rozvahového dne“ a okamžik získání informací o tomto stavu, který může být i po rozvahovém dni, avšak pouze do sestavení a schválení účetní závěrky.

Z již uvedeného textu je patrné, že přístup českých účetních předpisů v otázce událostí po datu účetní závěrky se příliš neliší od přístupu IFRS. Rozdíly spočívají spíše v míře podrobnosti, s jakou IAS 10 upravuje jednotlivé detaily a okolnosti událostí po rozvahovém dni a jejich řešení včetně ilustrativních příkladů. Za zmínku stojí otázka definice okamžiku schválení účetní závěrky ke zveřejnění, která není zcela explicitně v českých účetních předpisech definována. Z textu § 17, odst. 2 zákona o účetnictví však lze jasně dovodit, že účetní závěrka musí obsahovat informaci o okamžiku jejího sestavení (písmeno f) a musí k ní být připojen podpisový záznam statutárního orgánu nebo účetní jednotky, přičemž „připojením uvedeného podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou“. Z těchto ustanovení tedy vyplývá, že okamžikem sestavení účetní závěrky je okamžik připojení podpisového záznamu statutárního orgánu nebo účetní jednotky. Okamžik sestavení a schválení účetní závěrky se tedy kryje a účetní závěrka je sestavena jejím schválením.



Emilko, konec účetního období pro nás naopak znamená začátek čehosi velice krásného.

Kresba: Ivan Svoboda

Podrobněji se řešením událostí po rozvahovém dni bude zabývat aktuálně připravovaná interpretace Národní účetní rady, která bude k dispozici k připomínkovému řízení a po jejím schválení bude její text zveřejněn na webových stránkách Národní účetní rady www.nur.cz.

Události po datu účetní závěrky z pohledu ISA 560

Dále se již budeme zabývat událostmi po datu účetní závěrky z pohledu mezinárodních auditorských standardů, které, jak bude dále patrné, tyto události chápou širěji nejen než české účetní předpisy, ale i IFRS.

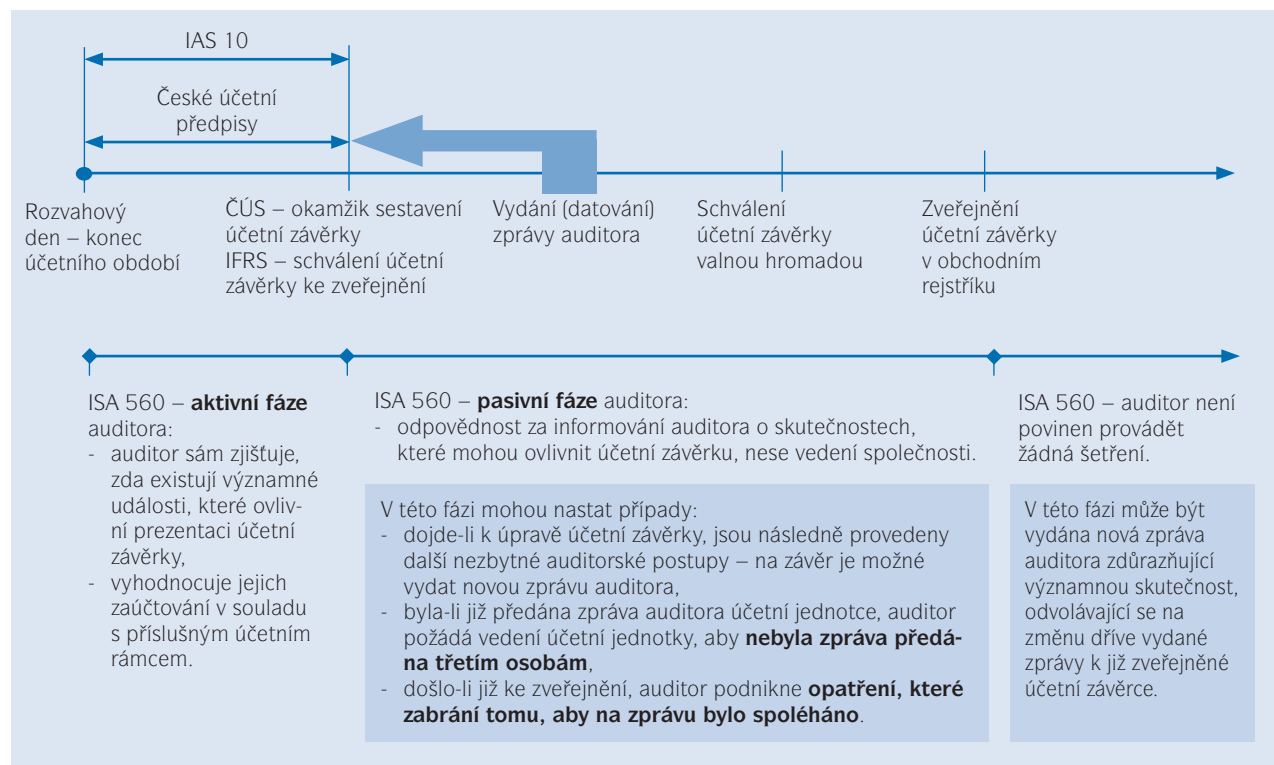
Na následujícím schématu se pokusíme přehledně znázornit rozsah pojetí událostí po datu účetní závěrky z pohledu IFRS, český účetních předpisů a mezinárodních auditorských standardů.

Aktivní fáze – období od data účetní závěrky do vydání výroku auditora

Pokud se jedná o následné události, které vyžadují úpravu účetní závěrky (podle příslušného účetního rámce) a auditor je o nich informován do doby, než vydá zprávu auditora, vedou pak tyto následné události k přepracování účetní závěrky.

Auditor navrhuje postupy a činí jednotlivé kroky v období (od data účetní závěrky do data vydání zprávy) tak, aby získal přiměřenou jistotu, že všechny významné události, které nastaly po datu účetní závěrky, jsou v účetní závěrce zapracovány. Zároveň se nepředpokládá, že by auditor prováděl nějaká dodatečná ověření skutečností, u kterých dříve použité postupy poskytovaly uspokojivé závěry. Nejčastěji používané auditorské techniky v této fázi jsou: dotazování vedení účetní jednotky nebo seznámení

Obrázek č. 2 – Pojetí událostí po datu závěrky dle ISA 560



Před poměrně obtížný problém je auditor postaven tehdy, má-li posoudit tzv. následné události. Rozumíme tím skutečnosti nebo operace, které mají významný vliv na vypovídací schopnost účetní závěrky, ale nastaly, popřípadě se staly známými až po datu účetní závěrky.

Z hlediska práce auditora je možné následné události rozdělit na ty, které byly identifikovány:

- do data vydání výroku auditora,
- po datu vydání výroku auditora, ale před předložením účetní závěrky valné hromadě,
- poté, co byla účetní závěrka schválena valnou hromadou a zveřejněna.

se s případnými zápisy z jednání vlastníků, porad vedení účetní jednotky atd. Další podmínkou je získání písemného prohlášení účetní jednotky, že v případech, kdy příslušný rámec účetního vykazování vyžaduje úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění, byla tato úprava řádně zapracována do účetní závěrky.

V této souvislosti je potřeba zmínit, že ve většině případů je zpráva auditora vydávána auditorem ke stejnému datu, k jakému je účetní závěrka sestavena (schválena) účetní jednotkou, čímž odpadá potřeba provádět jakékoliv auditorské postupy za období od okamžiku sestavení (schválení) účetní závěrky účetní jednotkou do data vydání auditorské zprávy, což snižuje

auditorské riziko. V některých případech však tento postup nemusí být technicky proveditelný, například pokud je smlouva o provedení auditu uzavřena s auditorem až po sestavení a schválení auditované závěrky apod.

Pasivní fáze – významné události, které nastaly po vydání zprávy auditora a o kterých se auditor dozvěděl až po datu vydání zprávy auditora. Kdyby však o nich věděl k datu vydání zprávy auditora, vedly by k úpravě účetní závěrky.

V této fázi není auditor povinen sám provádět žádné auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky a aktivně tak zjišťovat, zda k takovým událostem nedošlo. Nicméně, zjistí-li auditor významné skutečnosti po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky, které by vyžadovaly úpravu zprávy auditora, je povinen tyto skutečnosti projednat s vedením účetní jednotky a určit, zda musí být účetní závěrka upravena. Poté by měly být navrženy dodatečné auditorské postupy týkající se úprav účetní závěrky, popř. vydána nová zpráva auditora (datována ke dni schválení nové účetní závěrky).

Podle ISA je pak možné, pokud to povolují národní právní předpisy a použitý účetní rámec:

- upravit zprávu auditora tak, aby obsahovala pouze dodatečné datum k provedené úpravě účetní závěrky, a poukázat na to, že dodatečně provedené postupy se vztahují jen na dodatečně upravenou část účetní závěrky;
- vydat novou zprávu auditora, která bude zahrnovat v odstavci zdůraznění skutečnosti, že se dodatečné auditorské postupy vztahují na skutečnosti, které vznikly po datu účetní závěrky.

Pokud zpráva auditora nebyla dosud předána účetní jednotce, auditor je povinen modifikovat svůj výrok v souladu s ISA 705 a poté předat zprávu auditora. Nebo pokud byla zpráva auditora již předána účetní jednotce, auditor je povinen informovat vedení účetní jednotky, aby nezveřejňovalo účetní závěrku třetím stranám, dokud nebudou provedeny příslušné úpravy. Pokud účetní závěrka byla přesto následně zveřejněna bez nezbytných úprav, auditor je povinen podniknout vhodné kroky, aby se pokusil zabránit tomu, že třetí strany budou spoléhat na zprávu auditora.

Po zveřejnění účetní závěrky není auditor povinen provádět žádné další auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Jestliže se však auditor dozví o skutečnosti, která existovala k datu zprávy auditora a která, pokud by mu v té době byla známa, by mohla vést k vydání modifikované zprávy, je auditor povinen učinit následující:

- projednat záležitost s vedením účetní jednotky, a pokud je to vhodné, i s osobami pověřenými správou a řízením,
- posoudit, zda účetní závěrka má být upravena, a pokud ano,

- vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s těmito skutečnostmi.

Pokud vedení upraví účetní závěrku, pak je auditor povinen:

- vykonat dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky,
- ověřit kroky vedení účetní jednotky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k této účetní závěrce, byl o vzniklé situaci informován.

Auditor je povinen zahrnout do nové nebo upravené zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, kde odkáže na příslušnou část přílohy účetní závěrky, která podrobněji rozvádí důvody k úpravě dříve vydané účetní závěrky, a na dříve vydanou zprávu auditora.

Závěr

Závěrem lze říci, že pohled IFRS, českých účetních předpisů a ISA je v mnohém obdobný. Na druhé straně však tyto tři předpisy řeší rozdílně okamžiky důležité pro posuzování událostí po datu účetní závěrky. Zatímco české účetní předpisy se zabývají událostmi po datu účetní závěrky formálně a velmi stručně a definují okamžik sestavení účetní závěrky jako připojení podpisového záznamu statutárního orgánu nebo účetní jednotky, IFRS tento okamžik popisují detailně jako okamžik schválení účetní závěrky ke zveřejnění nejvyšším výkonným orgánem účetní jednotky a rovněž detailně vymezují dvě kategorie událostí po rozvahovém dni a způsob jejich účetního řešení.

Na tomto místě je dle mého názoru potřeba zmínit, že zdánlivě nepatrná odchylka mezi pohledem IFRS a českých účetních předpisů může mít zásadní dopady, kdy v okamžiku schvalování účetní závěrky valnou hromadou již existují informace o významném zkreslení účetní závěrky, ale dle českých účetních předpisů není potřeba tuto závěrku nijak modifikovat. To by mohlo vést např. k situaci, že valná hromada schválí rozdělení dividend vlastníkům společnosti, přestože by reálně účetní jednotka mohla vykazovat účetní ztrátu (např. při vykázání významné rezervy na soudní spor). Tato situace pak může v následujícím období, kdy bude společnost nucena hradit prohraný soudní spor, dovést účetní jednotku do problému se záporným vlastním kapitálem. Domnívám se, že v takovéto situaci je nezbytné, aby si vedení společnosti, alespoň pro své interní potřeby, vyhodnotilo události po datu účetní závěrky nejen do okamžiku jejího sestavení, ale až do data jejího schvalování valnou hromadou a bylo tak obezřetné při navrhování případné výplaty dividend či přijímání dalších strategických rozhodnutí akcionáři.

Z pohledu ISA není okamžik sestavování či schvalování účetní závěrky nijak důležitý. Standardy se zabývají okamžikem vydání auditorské zprávy a pak

až okamžikem zveřejnění účetní závěrky. Zásadní je aktivní odpovědnost auditora za události, které nastanou do okamžiku vydání auditorské zprávy. V případě vzniku významné události po datu sestavení účetní závěrky (resp. schválení účetní závěrky ke zveřejnění) již není společnost povinná ani dle IFRS ani dle českých účetních předpisů žádným způsobem upravovat účetní závěrku. Auditor má tak v období mezi datem vydání auditorské zprávy a datem zveřejnění účetní závěrky pouze pasivní povinnost sledovat významné následné události. Pokud je v jejich důsledku účetní závěrka přepracována, má auditor možnost vydat novou auditorskou zprávu. V takovém případě je nezbytné zajistit, aby nebyla zveřejněna původní zpráva auditora, pokud

je to proveditelné. Po zveřejnění již schválené účetní závěrky není auditor povinen provádět žádnou činnost, ale zůstává mu možnost vydat novou zprávu auditora obsahující odstavec zdůrazňující tuto skutečnost a odvolávající se na změnu původně vydané auditorské zprávy k již zveřejněné účetní závěrce.

Radek Stein

Ing. Radek Stein je senior manažerem ve společnosti TPA Horwath. Absolvoval VŠE v Praze, má 10 let praxe v oboru a je členem Komory auditorů ČR. Je specialistou v oblasti auditu se zaměřením zejména na audit výrobních a nemovitostních společností, due diligence a transakční poradenství.

Zajištění srovnatelnosti při opravách chyb a změnách metod



Jiří Pelák

Od 1. ledna 2013 se mění účetní postup oprav chyb obsažený v českých účetních předpisech. V zásadě se jedná o to, že významné účetní chyby, kterých se účetní jednotka dopustila v minulých letech, se již neúčtují a nevykazují v rámci aktuálních nákladů a výnosů, nýbrž se o jejich výši příslušně upraví výsledek hospodaření minulých let. Významné

opravy nákladů a výnosů minulých let se tedy nedotknou účtů 5. a 6. třídy, ale zvláštního účtu ve skupině 42. Takto zaúčtované opravy budou v rozvaze vykázány ve zvláštním řádku v rámci vlastního kapitálu, v „jiném výsledku hospodaření minulých let“ (pol. A.IV.3).

Konkrétní změnu můžeme najít v § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb., která se dále promítla do Českých účetních standardů. Konkrétně se jedná o ČÚS č. 2, bod 2.1.4 (okamžik zaúčtování změn metod), ČÚS č. 3, bod 3.1. (první účtování o odložené dani), ČÚS č. 18, bod 3.1.10 (sledování jiného výsledku hospodaření minulých let na analytických účtech) a ČÚS č. 19, body 2.1, 3.10.2., 3.10.5., 4.7.2, 4.7.3 a 6.1.b. (nemožnost účtování důsledků významných oprav výnosů a nákladů a změn metod do nákladů a výnosů běžného období).

Dále uvedené příklady si kladou za cíl nejen ilustrovat výše uvedená ustanovení, ale také ustanovení § 4 odst. 5 citované vyhlášky, které ukládá úpravu srovnávacích údajů tak, aby tyto údaje byly srovnatelné s údaji vykazovanými v běžném období. Tyto úpravy srovnávacích údajů nejsou zdaleka tak zřejmé, a to zejména proto, že konkrétnější úprava k tomuto požadavku chybí.

Účtování proti zisku minulých let (konkrétně jinému výsledku hospodaření minulých let) doprovázené současnou úpravou srovnávacích údajů v účetní

závěrce se nazývá „retrospektivním“ účtováním. Tento výraz však v žádném případě neznamená, že bude docházet k zásahům do uzavřených účetních období a do schválených účetních závěrek. Veškeré zápisy a úpravy budou provedeny v běžném období a v účetní závěrce za toto období.

Příklad č. 1: oprava chyby z roku 2012

Předpoklady: rezervní fond je naplněn, žádný zisk není rozdělován společníkům, sazba daně z příjmů právnických osob (PO) je 20 %, účetním obdobím je kalendářní rok. Výkazy i účtování jsou uvedeny v tis. Kč. Chyba je považována za významnou.

V roce 2012 účetní jednotka opomněla zaúčtovat (a zdanit) výnos z poskytnutých služeb ve výši 200 tis. Kč. Chyba byla objevena v polovině roku 2013, po schválení účetní závěrky valnou hromadou.

Pro ilustraci vlivů opravy chyby se podíváme nejprve na vybrané údaje z výkazů za rok 2012 a dále, jak by vypadaly výkazy v roce 2013, kdyby nedošlo k objevení chyby:

Výsledovka 2012

	Běžné obd.	Mín. obd.
Výnosy z poskytovaných služeb	1 000	500
...
Daň z příjmů (splatná)	200	100
Zisk po zdanění	800	400

Rozvaha 2012

	Běžné obd.	Mín. obd.
Pohledávky za odběrateli	60 000	50 000
Nerozdělený zisk minulých let	10 000	9 600
Jiný výsledek hospodaření minulých let	x	x
Výsledek hospodaření běžného účetního období	800	400
Splatný daňový závazek	200	100

Výsledovka za rok 2013 (kdyby nedošlo k objevení chyby)

	Běžné obd.	Min. obd.
Výnosy z poskytovaných služeb	2 000	1 000
...
Daň z příjmů (splatná)	400	200
Zisk po zdanění	1 600	800

Rozvaha 2013 (kdyby nedošlo k objevení chyby)

	Běžné obd.	Min. obd.
Pohledávky za odběrateli	70 000	60 000
Nerozdělení zisk minulých let	10 800	10 000
Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	0
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1 600	800
Splatný daňový závazek	400	200

Řešení

Účetní jednotka po objevení chyby v roce 2013 musí:

- podat dodatečné daňové přiznání, zaplatit dodatečnou daň a související vyměřený úrok z prodlení,
- zaúčtovat opravu chyby, dodatečnou daň i úrok z prodlení,
- vše správně zachytit ve své účetní závěrce.

V roce 2012 zcela zřejmě nechybí jen zaúčtování výnosu z poskytnutých služeb, ale také náklad na daň z příjmu. Chyby tedy v roce 2012 nastaly dvě, obě s vlivem na výsledek hospodaření. V souladu s novou úpravou (a také prostou logikou), pokud tyto chyby chceme napravit až v roce 2013, opomenutý loňský výnos zvýší zisk minulých let a opomenutý náklad ho sníží. V souladu s § 15a vyhlášky se však zisk minulých let neupraví přímo v položce „nerozdělený zisk minulých let“, ale v jeho nově vyčleněné části „jiný výsledek hospodaření minulých let“, a to zejména z důvodu transparentnosti prezentace chyb a navazujících obchodněprávních konsekvencí.

Ačkoli chyba byla objevena v polovině roku 2013, její oprava se účtuje k prvnímu dni účetního období, tj. jdeme do minulosti tak daleko, jak to je jen možné. Jedná se fakticky o opravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku a příslušného protiúctu. Analogickou úpravu (účtování bezprostředně po otevření knih) nalezneme i v ČÚS č. 2 v bodě 2.4.1., která je věnována okamžiku účtování změn metod. Pokud bychom hledali „okamžik uskutečnění účetního případu“, jednalo by se o okamžik již v roce 2012, neboť účetním případem byla opomenutá služba a související daň (účetní případ je změna majetku a dluhů, nikoli provedení účetního záznamu – viz §6 odst. 1 zákona o účetnictví). V důsledku chyby tak tento případ bude nevyhnutelně zaúčtován v jiném období, než do jakého období spadá okamžik jeho uskutečnění. Musíme tedy rozlišovat datum zaúčtování účetního případu (pravděpodobně okamžik zjištění chyby), zaúčtování účetního případu k datu (první den účetního období)

a okamžik uskutečnění účetního případu (okamžik, kdy výnos či náklad skutečně nastaly).

Dodatečná daň povede k vyměření a zaplacení úroku z prodlení (v částce např. 2 tis. Kč). Na účetní řešení úroku z prodlení se lze setkat se dvěma odlišnými názory. Podle prvního musí být tato sankce zúčtována jako náklad v roce 2013, protože se nejedná o opravu chyby. To vyplývá z přesvědčení, že v účetnictví původně žádný úrok z prodlení být neměl (na rozdíl od chybějícího výnosu a nákladu na daň), není tedy co opravovat. Tento přístup je použit níže v řešení. Druhý názor vychází z toho, že sankce byla způsobena chybou, která je věcně spjata s rokem 2012 a že oprava chyby by měla provedena včetně daňových důsledků, jejichž je sankce součástí (pozn.: otázka, zda jsou daňové pokuty, penále a úroky součástí daňového nákladu, či nikoliv není ani v kontextu mezinárodního účetnictví jednoznačně vyřešena). Při takové interpretaci by byla sankce promítnuta také do roku 2012, pravděpodobně formou rezervy.

Zaúčtování v roce 2013 může tedy vypadat např. takto:

Položka	částka	MD	DAL
Výnos roku 2012	200	311	428-2
Dodatečná daň z příjmů za rok 2012	40	428-2	341
Úhrada dodatečné daně	40	341	221
Inkaso pohledávky z nezaúčtované služby	200	221	311
Úrok z prodlení	2	545	221

Oprava chyby (první dvě operace) budou zúčtovány k 1. 1. 2013. K samotnému zaúčtování dojde však až v polovině roku 2013. Účet 428-2 je analytický účet zisku minulých let, který představuje jeho samostatně vyčleněnou část „jiný výsledek hospodaření minulých let“, jež má také svůj vlastní řádek v rozvaze.

Tím práce s opravou chyby nekončí, ještě musíme dostát požadavku zákona o účetnictví (§ 19 odst. 6) a vyhlášky (§ 4 odst. 5) na to, aby údaje uvedené ve srovnávacím sloupci byly porovnatelné s údaji za běžné období. To například znamená, že z porovnání srovnávacích a běžných údajů musí být patrné, jak se daná položka (o kolik procent apod.) meziročně změnila.

Aby na to bylo možné odpovědět, je nutné upravit srovnávací údaje, aby vypadaly tak, jako kdyby k účetní chybě nedošlo. Tj. ve srovnávacích údajích na řádku „výnosy z poskytovaných služeb“ nemůže



zůstat původní chybné číslo z účetní závěrky 2012 (tj. 1000 v uvedeném příkladě), ale musí být upraveno na správné, o 200 (tj. o zapomenutý výnos) vyšší. Pouze takto dojde k zajištění srovnatelnosti srovnávacích údajů a naplnění uvedených požadavků účetních předpisů, protože až nyní bude jasně patrné, že meziroční nárůst výnosů byl 800 a nikoli 1000. Pro všechny ostatní, původně chybné, položky to platí analogicky, s výjimkou jiného výsledku hospodaření minulých let. Místo toho, abychom upravili nerozdělený zisk minulých let na výši odpovídající stavu, jako kdyby k chybě nedošlo, tuto úpravu provedeme separátně do jiného výsledku hospodaření minulých let. Díky tomu bude patrné, že se nejedná o nerozdělený zisk minulých let, který byl takto označen valnou hromadou, ale že se jedná o položku, které se valná hromada ještě nevěnovala (protože ve schvalované závěrce za rok 2012 se nic takového neobjevilo).

Výsledovka 2013

	Běžné obd.	Min. obd. (upraveno)
Výnosy z poskytovaných služeb	2 000	1 200
Úrok z prodlení	-2	...
...
Daň z příjmů (splatná)	-400	-240
Zisk po zdanění	1 598	960

Rozvaha 2013

	Běžné obd.	Min. obd. (upraveno)
Pohledávky za odběrateli	70 000	60 200
Nerozdělený zisk minulých let	10 800	10 000
Jiný výsledek hospodaření minulých let	160	0
Zisk po zdanění	1 598	960
Splatný daňový závazek	400	240

U obou výkazů stojí za povšimnutí, že srovnávací sloupec by měl být označen tak, aby bylo zřejmé, že obsahuje upravené údaje oproti údajům běžného období uvedených v příslušných výkazech sestavených za rok 2012.

Ve výkazu o změnách vlastního kapitálu, pokud bude sestaven tak podrobně, jako je níže uvedený, se separátně vykáže vznik *nerozděleného zisku minulých let*

Výkaz o změnách vlastního kapitálu (vybrané údaje)

	Nerozdělený zisk minulých let	Jiný výsledek hospodaření minulých let	Výsledek hospodaření běžného období	Celkem (za vybrané údaje)
PZ 1.1.2012	9 600	0	400	10 000
Převod zisku běžného období	+400		-400	0
Zisk běžného období			+800	+800
Oprava chyby			+160	+160
KZ 31.12.2012 (opravený)	10 000	0	960	10 960
Oprava chyby		+160	-160	0
Převod zisku běžného období	+800		-800	0
Zisk běžného období			+1 598	+ 1 598
KZ 31.12.2013	10 800	160	1 598	11 758

ze zisku běžného období, který v průběhu roku 2013 schválila valná hromada (schvalovala zisk ve výši 800), a vznik *jiného výsledku hospodaření minulých let*, který naopak valná hromada zatím neschvalovala (neboť schvalovala závěrku za rok 2012).

Opravu chyby dále bude nutné popsat v příloze.

Příklad č. 2: oprava chyb – chyba z roku 2011 (případně dříve)

Zadání příkladu i předpoklady jsou úplně stejné vyjma toho, že poskytnutá služba ve výši 200 tis. Kč, která nebyla zaúčtována, se uskutečnila v roce 2011.

Řešení

Veškeré postupy budou analogické jako v předchozím případě. Oprava se bude účtovat zcela identicky proti jinému výsledku hospodaření minulých let k 1. lednu 2013. Řešení srovnávacích údajů se bude lišit, protože se nebude opravovat srovnávací zisk běžného období z roku 2012. Chyba z roku 2011 místo toho bude mít vliv na jiný výsledek hospodaření minulých let uváděný ve srovnávacím sloupci reprezentující konec roku 2012.

Úrok z prodlení (v částce např. 8 tis. Kč) bude opět zaúčtován jako náklad v roce 2013. Úrok z prodlení není klasickým (zapomenutým) úrokovým nákladem, nýbrž (nezapomenutou, dříve neexistující) sankcí. Podstatou úroku z prodlení není odměna za půjčení peněz (stát nikomu půjčovat nechtěl a nikdo si nechtěl půjčovat od státu), ale trest za daňovou chybu. Úrok z prodlení „nenabíhá“ jako klasický úrok, jedná se spíše o jednorázovou sankci, jejíž výpočet je jen odvislý od doby trvání chyby.

Zaúčtování v roce 2013 může tedy vypadat např. takto:

Položka	částka	MD	DAL
Výnos roku 2012	200	311	428-2
Dodatečná daň z příjmů za rok 2012	40	428-2	341
Úhrada dodatečné daně	40	341	221
Inkaso pohledávky z nezaúčtované služby	200	221	311
Úrok z prodlení	8	545	221

Ve výkazech se oprava projeví takto:

Výsledovka 2013

	Běžné obd.	Min. obd.
Výnosy z poskytovaných služeb	2 000	1 000
Úrok z prodlení	-8	...
...
Daň z příjmů (splatná)	-400	-200
Zisk po zdanění	1 592	800

Rozvaha 2013

	Běžné obd.	Min. obd. (opraveno)
Pohledávky za odběrateli	70 000	60 200
Nerozdělený zisk minulých let	10 800	10 000
Jiný výsledek hospodaření minulých let	160	160
Zisk po zdanění	1 592	800
Splatný daňový závazek	400	240

Ve výsledovce ve srovnávacích údajích za rok 2012 není co opravovat. V rozvaze srovnávací údaje zachytí opravu jiného výsledku hospodaření minulých let a související opravu výše pohledávek a dlužných daní.

Oprava počátečního zůstatku byla provedena transparentně a podrobně, neboť tato oprava již není doprovázena opravenou výsledovkou. Navíc ji bude nutné popsat v příloze.

Pokud by chyba byla roku 2010 a dřívějších, bylo by řešení stejné až na výkaz o změnách vlastního kapitálu (viz tabulka dole), kde by se namísto počátečního zůstatku výsledku hospodaření běžného období (což je zde bráno na roveň výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení) opravoval počáteční zůstatek jiného výsledku hospodaření minulých let. Pokud by chyby staršího data byly z pohledu daní prekludovány, neúčtovalo by se samozřejmě o daňových souvislostech.

Příklad 3: Změna metody

Podívejme se na příklad možná nejběžnější (a rozhodně v předpisech nejupravenější) změny metody: zahájení účtování o odložené dani. Předpoklady platí stejně jako v předchozích případech, o odložené dani se bude poprvé účtovat v roce 2013.

Výkaz o změnách vlastního kapitálu (vybrané údaje)

	Nerozdělený zisk minulých let	Jiný výsledek hospodaření minulých let	Výsledek hospodaření běžného období	Celkem (za vybrané údaje)
PZ 1.1.2012	9 600		400	10 000
Oprava PZ			160	+160
PZ 1.1.2012 (opravený)	9 600		560	10 160
Oprava chyby		+160	-160	0
Převod zisku běžného období	+400		-400	0
Zisk běžného období			+800	+800
KZ 31.12.2012 (opravený)	10 000	160	800	10 960
Převod zisku běžného období	+800		-800	0
Zisk běžného období			+1 592	+ 1 592
KZ 31.12.2013	10 800	160	1 592	11 752

Výkaz o změnách vlastního kapitálu, pokud k chybě došlo v roce 2010

	Nerozdělený zisk minulých let	Jiný výsledek hospodaření minulých let	Výsledek hospodaření běžného období	Celkem (za vybrané údaje)
PZ 1.1.2012	9 600	0	400	10 000
Oprava PZ		+160		+160
PZ 1.1.2012 (opravený)	9 600	160	400	10 160
Převod zisku běžného období	+400		-400	0
Zisk běžného období			+800	+800
KZ 31.12.2012 (opravený)	10 000	160	800	10 960
Převod zisku běžného období	+800		-800	0
Zisk běžného období			+1 592	+ 1 592
KZ 31.12.2013	10 800	160	1 592	11 752

Jediným titulem pro odloženou daň bude odlišná účetní a daňová hodnota odepisovatelného majetku. Jak tomu bylo v jednotlivých letech (i když se o odložené dani neúčtovalo), ilustruje tabulka.

Účetní a daňová hodnota odepisovatelného dlouhodobého majetku

Stav k	Účetní hodnota	Daňová hodnota	ZPR	Sazba daně	ODZ
31.12.2011	350	100	250	20 %	50
31.12.2012	400	300	100	20 %	20
31.12.2013	450	425	25	20 %	5

Pozn.: ZPR = zdanitelný přechodný rozdíl, ODZ = odložený daňový závazek.

Pro ilustraci vlivů změny metody se opět nejprve podíváme na vybrané údaje z výkazů za rok 2012 a dále, jak by vypadaly výkazy v roce 2013, kdyby účtování o odložené dani nebylo zavedeno:

Výsledovka 2012

	Běžné obd.	Min. obd.
Daň z příjmů (odložená)	0	0
Zisk po zdanění	800	400

Rozvaha 2012

	Běžné obd.	Min. obd.
Nerozdělený zisk minulých let	10 000	9 600
Jiný výsledek hospodaření minulých let	x	x
Výsledek hospodaření běžného účetního období	800	400
Odložený daňový závazek	0	0

Výsledovka za rok 2013

(kdyby nedošlo ke změně metody)

	Běžné obd.	Min. obd.
Daň z příjmů (odložená)	0	0
Zisk po zdanění	1 600	800

Rozvaha 2013

(kdyby nedošlo ke změně metody)

	Běžné obd.	Min. obd.
Nerozdělený zisk minulých let	10 800	10 000
Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	0
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1 600	800
Odložený daňový závazek	0	0

Řešení

Jak je patrné z tabulky daňových a účetních hodnot, odložený daňový závazek na počátku roku 2013 činil 20 a na konci tohoto roku 5. Zavedení odloženého daňového závazku k 1. 1. 2013 do účetnictví bude účtováno proti jinému výsledku hospodaření minulých let, a to z toho důvodu, že kdyby se o odložené dani účtovalo již dříve, odložený daňový závazek by vznikl proti nákladům, což by se k 1. 1. 2013 projevovalo jako

snížení nerozdělených zisků minulých let. Protože však předpisy vyžadují, aby dopad změny metody na zisky minulých let byl patrný, účtuje se proti jinému výsledku hospodaření minulých let (částka 20).

Snížení odloženého daňového závazku na 5 je již běžnou operací účetního období 2013 a bude zachycena výsledkově:

Zaučtování v roce 2013 může tedy vypadat např. takto:

Položka	částka	MD	DAL
PZ ODZ k 1.1.2013	20	428-2	481
Snížení ODZ během 2013	15	481	592

Toliko k účtování. Poněkud více práce dá opět úprava srovnávacích údajů. Protože v aktuálním roce je vykazována odložená daň, musí srovnávací období, aby byla srovnatelná s běžným, být upravena tak, jako by i v minulých letech byla vykazována odložená daň.

Odložený daňový závazek by na počátku roku 2012 býval byl 50. Jeho pokles by v roce 2012 býval činil 30 (z 50 na 20), tj. kdyby se v tomto roce účtovalo o odložené dani, bývalo by došlo k zápornému nákladu na odloženou daň z příjmů. Toto vepíšeme do srovnávacích údajů ve výsledovce za rok 2012. V běžném období pak vykážeme pokles odloženého daňového závazku, který již máme zaznamenaný na účtu 592:

Výsledovka 2013

	Běžné obd.	Min. obd. (upraveno)
Daň z příjmů (odložená)	+15	+30
Zisk po zdanění	1 615	830

V rozvaze bude nutné v řádku jiný výsledek hospodaření minulých let vykázat, jak by účtování o odložené dani zasáhlo zisky minulých let. Z pohledu roku 2012 je na jeho počátku odložený daňový závazek ve výši 50, proto i nerozdělený zisk z pohledu tohoto roku by měl být -50. Obdobně, v roce 2013 je odložený daňový závazek na počátku období (který měl vzniknout výsledkově v minulosti) 20, proto i nerozdělený zisk z tohoto pohledu by měl být -20:

Rozvaha 2013

	Běžné obd.	Min. obd. (upraveno)
Nerozdělený zisk minulých let	10 800	10 000
Jiný výsledek hospodaření minulých let	-20	-50
Zisk po zdanění	1 615	830
Odložený daňový závazek	5	20

Jak by na sebe navazovalo výsledkové účtování o odložené dani a jeho promítání do nerozdělených zisků (tj. v našem případě do jiného výsledku hospodaření minulých let), ilustruje výkaz o změnách ve vlastním kapitálu na následující straně. Počáteční zůstatek v roce 2012 je opět transparentně rozepsán, aby navazoval na starší výkazy.

Výkaz o změnách vlastního kapitálu za rok 2013

	Nerozdělený zisk minulých let	Jiný výsledek hospodaření minulých let	Výsledek hospodaření běžného období	Celkem (za vybrané údaje)
PZ 1.1.2012	9 600	0	400	10 000
Oprava PZ		-50		-50
PZ 1.1.2012 (upravený)	9 600	-50	400	9 950
Převod zisku běžného období	+400		-400	0
Zisk běžného období			+800	+830
Změna metody			+30	
KZ 31.12.2012 (upravený)	10 000	-50	830	10 780
Změna metody		+30	-30	0
Převod zisku běžného období	+800		-800	0
Zisk běžného období			+1 615	+1 615
KZ 31.12.2013	10 800	-20	1 615	12 395

Závěrem

Nikoli náhodou se změna metody řeší v zásadě stejně jako oprava chyby. Čistě technicky vzato, změna metody je analogie „komplikovanější chyby“, která nastala jen v jednom určitém roce, ale vlastně ve všech minulých letech, a s tím je potřeba se vypořádat. Proto je také potřeba upravit veškeré vykazované srovnávací údaje do nejvzdálenější zveřejňované minulosti. Příkladem, který ilustruje blízkost oprav chyb a změn metod, může být zahájení časového rozlišování pobídek u nájmu. Pokud někdo začne pobídky časově rozlišovat, lze to v zásadě chápat jako změnu metody (zavedení nových účetních postupů pro pobídky), nebo jako opravu chyby (časové rozlišení se mělo dělat vždy a u pobídek to bylo opomenuto). Pokud danou situaci chápeme jako změnu metody, budeme opravovat veškerá zveřejňovaná srovnávací období. Pokud situaci chápeme jako opravu chyby, postup bude zcela stejný, protože bude potřeba opravit vykazování pobídek za všechna období, ve kterých k pobídkám docházelo, nepostačí opravení srovnávacích údajů pouze za minulé období. Pokud je vykazováno jen jedno srovnávací období, bude tedy nutné opravit i počáteční zůstatek jiného výsledku hospodaření ve srovnávacím období.

Na druhou stranu je potřeba dávat si pozor na situace, které se mohou tvářit jako změna metody, přesto se o ně nebude jednat. Typickým případem je změna ve způsobu využití majetku. Například filmová práva nejprve přinášejí vysoké výnosy, které v čase prudce klesají, proto u nich může být vhodné zrychlené účetní odpisování. Pokud se v určitém momentu ukáže, že výnosy dále budou spíše konstantní, je vhodné změnit účetní odpisovou metodu na lineární. Uvedený příklad není změnou metody, ačkoli se používá výraz „změna metody odpisování“. Změnou metody se rozumí použití nového způsobu účtování určitých transakcí, což není uvedený případ. V uvedeném případě se v realitě doopravdy děje něco jiného (započalo se s jiným využíváním majetku), což je také pochopitelné jinak účtováno. Metody však zůstaly stejné: to, co přináší klesající výnosy v čase, se odpisuje zrychleně, co přináší

rovnoměrné výnosy, se odpisuje lineárně. Protože odpisová metoda je ve své podstatě odhadem způsobu užívání daného aktiva, je změna odpisové metody změnou odhadu, nikoli změnou metody. Změna metody odpisování je totéž jako změna doby odpisování, k oběmu dochází pro jiný způsob využití aktiva. Docela dobře si lze představit i situaci, že změna metody odpisování bude opravou chyby – tj. když by někdo stanovil odpisovou metodu špatně (např. mylným nastavením účetního software). Jako klasickou změnu metody si však lze změnu odpisování představit jen velmi těžko.

Uvedené tři příklady naznačují, že účtování opomenutých výnosů a nákladů minulých let či změny metody je tím snazším úkolem. Jako mnohem obtížnější se jeví správná úprava srovnávacích údajů, a to i přesto, že pro ni platí v zásadě jednoduché pravidlo: upravené srovnávací údaje by měly vypadat tak, jak by vypadaly předchozí účetní závěrky, kdyby k chybám nedošlo, resp. kdyby nové (změněné) metody platily od pradávna.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.



Inventarizace



Pěva Čouková

Rok 2012 přinesl některé změny, které se týkají inventarizací, a to novelou zákona o účetnictví č. 239/2012 Sb., která nabyla účinnosti 1. 9. 2012 (až na některé výjimky, které nabývají účinnosti k 1. 1. 2013). Podle přechodných ustanovení této novely se uplatní novelizovaná ustanovení v účetním období, které započalo v roce

2012 nebo později, není-li stanoveno dále jinak. Závěrka za rok 2012 bude již tedy podle nových pravidel. Tento článek se nezabývá pouze změnami v oblasti inventarizací, ale shrnuje celou problematiku.

Inventarizace je významný nástroj účetnictví, unikátní a nenahraditelná zpětná vazba.

V naší praxi se stále méně setkáváme s tím, že inventarizace jsou vnímány jako „nutné zlo“ bez pochopení, jaká důležitost se v nich ukrývá. Inventarizací je nutno přiznat jejich váhu, a to jak z pohledu účetní jednotky, tak z pohledu auditora, který by měl být inventuře přítomen. Pokud auditor není přítomen při inventuře, může tato neúčast vést k modifikaci výroku auditora, a to podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 705 – Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora. Jde například o situaci, kdy je auditor jmenován tehdy, kdy již není schopen zúčastnit se fyzické inventury zásob, nebo v situaci, kdy vedení zabraňuje auditorovi zúčastnit se této inventury.

Podstata inventarizace spočívá jednak v porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem účetním a jednak v kontrole hodnoty a kvality inventarizovaného majetku či závazku.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále také ZÚ) v části čtvrté věnované způsobům oceňování, konkrétně v § 26 odst. 1 ZÚ, uvádí, že pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší než jejich cena použitá pro ocenění v účetnictví, hodnota se musí v účetnictví změnit na nižší cenu. Podobně, pokud se při inventarizaci zjistí, že hodnota závazků je vyšší případně i nižší než je uvedeno v účetnictví, hodnota se musí v účetnictví změnit. V § 25 odst. 3 ZÚ je dále definováno, že při oceňování ke konci rozvahového dne je nutno vzít v úvahu všechna snížení hodnoty majetku bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Impuls ke snížení hodnoty nám dává právě inventarizace.

Z toho však plyne, že je nutno proškolit inventarizační komisi, aby její členové nejen počítali a měřili, ale také v rámci svých možností vyhodnotili ocenění. Zde se již zrcadlí správná volba jednotlivých členů inventarizačních komisí. Nutnost prověřit ocenění je podle našich zkušeností v praxi často opomíjena a není uváděna ani

v příkazu k inventarizaci či jiných pokynech k provedení inventarizace.

Pokud bude zaměstnanec na pozici účetní členem inventarizační komise ve skladu materiálu a při počítání šroubů uvidí, že jsou zcela zarezlé, musí dát impuls k prověření ocenění a zodpovědný pracovník zpravidla podá návrh na tvorbu opravné položky.

Právní úprava inventarizací:

1. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, konkrétně § 6 odst. 3, kde je uložena povinnost inventarizovat majetek, a to podle § 29 a § 30 téhož zákona.
2. **Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků** je vyhláškou určenou vybraným účetním jednotkám. Ty jsou definovány v § 1 odst. 3 ZÚ a jsou jimi organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Podnikatelé nemají k inventarizacím samostatnou vyhlášku a nelze předpokládat změnu. Lze však dovodit, že přestože vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků není určena pro podnikatele, je to právní norma, kterou se lze inspirovat při zabezpečování průběhu inventarizace např. v oblasti požadavků na organizační zajištění inventarizací nebo při zajištění způsobu provedení inventarizace majetku a závazků. Zřídka se můžeme setkat u podnikatelů s inspirací „starou“ vyhláškou č. 155/1971 Sb., o inventarizacích hospodářských prostředků, která však byla zrušena k 1. 1. 1992, tedy před dvaceti lety. Nicméně se zavedenými pojmy jako ÚIK – ústřední inventarizační komise nebo DIK – dílčí inventarizační komise se budeme pravděpodobně ještě dlouho potkávat.
3. **Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví** (dále jen Vyhláška č. 500/2002 Sb.), zejména § 58 – Vzájemné zúčtování.

Druhy inventarizací

Zákon o účetnictví rozlišuje dva druhy inventarizací, a to periodickou a průběžnou. Tam, kde je možno provádět inventarizaci průběžnou, není nutno provádět inventarizaci periodickou.

- a) **Periodická inventarizace** je prováděna k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a to řádná nebo mimořádná.

- b) **Průběžná inventarizace** je inventarizace, kterou mohou účetní jednotky uplatnit podle § 29 odst. 2 ZÚ pouze ve vybraných situacích, a to:
- u zásob, u nichž účtují:
 - podle druhů nebo
 - podle míst jejich uložení nebo
 - podle hmotně odpovědných osob,
 - u dlouhodobého hmotného majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží.

Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka tak, aby každá položka byla inventarizována alespoň jednou za účetní období.

Prokázání provedení inventarizace

Podle § 29 odst. 3 ZÚ je účetní jednotka povinna prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po jejím provedení.

Předmět inventarizací

Inventarizujeme veškerý majetek a závazky, dále jiná aktiva a jiná pasiva, včetně skutečností uvedených v knize podrozvahových účtů (§ 30 odst. 12 ZÚ). Jediné, co z rozvahy neinventarizujeme je vlastní kapitál. Veškeré změny vlastního kapitálu jsou zachyceny ve výkazu o změnách vlastního kapitálu. Pokud se v praxi setkáme s dokladovou inventarizací účtů třídy 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky v oblasti kapitálových účtů, víme, že se v tomto případě nejedná o inventarizaci podle ZÚ.

Inventarizace versus inventura

Inventarizace je celý proces zjišťování skutečných stavů majetku a závazků, včetně správného zobrazení všeho zjištěného do účetnictví. Při inventarizaci se provádí jedna či více inventur a inventura je jen dílčí část inventarizace.

Inventura je podle § 30 odst. 1 ZÚ skutečně zjištění stavu majetku a závazků. Je prováděna ve dvou formách v návaznosti na objektivní skutečnost, zda u majetku lze či nelze vizuálně zjistit jeho existenci, tedy fyzicky kontrolovat:

1. forma – fyzická inventura,
2. forma – dokladová inventura.

Dokladová inventura je provedena u závazků a majetku, kde nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Účetní jednotky mohou při fyzické inventuře zjišťovat skutečný stav majetku počítáním, měřením, vážením a dalšími obdobnými způsoby, případně mohou využívat účetní záznamy, které prokazují jeho existenci (§ 30 odst. 3 ZÚ).

Rozhodný den inventury – velký problém novely

Novela zákona o účetnictví č. 239/2012 Sb. účinná od 1. 9. 2012 zavedla do účetnictví nový termín v souvislosti s inventarizacemi tzv. rozhodný den, který je upraven v § 30 odst. 4 a 5 ZÚ.

Rozhodný den je den, ke kterému účetní jednotky zjišťují skutečný stav, a to jak při periodické, tak při průběžné inventarizaci. Vzhledem ke skutečnosti, že se skutečné stavy majetku podle § 30 odst. 1 písm. a) a b) ZÚ zjišťují fyzickou nebo dokladovou inventurou, jedná se o den inventury (např. 21. 12. 2012). Inventura se provádí jedna, ale může jich být více podle rozhodnutí účetní jednotky. Inventura může být zahájena podle § 30 odst. 6 ZÚ nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem (např. 30. 9. 2012) a ukončena nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni (např. 20. 2. 2013).

Do zákona však bylo novelou zavedeno nové pravidlo, které uvádí v § 30 odst. 4 ZÚ, že tento rozhodný den má předcházet rozvahovému dni (tedy období od 30. 9. do 30. 12. 2012). Pokud je inventura 31. 12. 2012, splyne rozhodný den s rozvahovým dnem a není nutno nic z účetních záznamů dopočítávat, žádné přírůstky a úbytky.

Dokončování zjišťování skutečného stavu zohledňováním přírůstků a úbytků provádíme vždy, pokud inventura nebyla k rozvahovému dni. V praxi to znamená navázat na stavy z inventury a podle účetních záznamů (dokladů) doplnit veškeré přírůstky majetku a stejně úbytky, abychom získali skutečný stav majetku a závazků k rozvahovému dni např. k 31. 12. 2012.



Tak jim rovnou uděláme i inventuru, ne?

Kresba: Ivan Svoboda



První názor na rozhodný den po rozvahovém dni

Inventura může být zahájena čtyři měsíce před rozvahovým dnem a musí být ukončena dva měsíce po rozvahovém dni. To znamená, že čtyři měsíce před rozvahovým dnem musí být inventura – den zjišťování skutečných stavů. Co tedy může být dokončeno dva měsíce po rozvahovém dni? Pouze dopočítávání k rozvahovému dni za mezidobí mezi rozhodným a rozvahovým dnem.

Po novele zákona o účetnictví se jeví jako správné, že nelze v souladu se zákonem inventuru provádět ke dni po rozvahovém dni (např. 5. 1. 2013), jak to bylo možné do novely zákona (čtyři měsíce před rozvahovým dnem a jeden měsíc po rozvahovém dni), a odpočítávat přírůstky a připočítat úbytky (1. 1. 2013 – 5. 1. 2013). Na první pohled se může zdát, že novela prodloužila lhůtu z jednoho měsíce po rozvahovém dni na dva, ale pozor, zjišťování skutečného stavu – rozhodný den však má být před rozvahovým dnem podle novelizovaného § 30 odst. 4 ZÚ.

Druhý názor na rozhodný den po rozvahovém dni

Zákon o účetnictví dává možnost nikoli povinnost stanovit rozhodný den předcházející rozvahovému dni. Je tedy možné provést inventarizaci i ke dni následujícímu po rozvahovém dni.

Tento názor je podpořen skutečností, že celá řada účetních jednotek doposud takto bezproblémově postupovala a neshledáváme důvod pro změnu této praxe. Je nutno zdůraznit, že u určitých účetních jednotek je takřka nemožné provést inventarizaci k rozhodnému dni předcházející rozvahový den (například hypermarkety, supermarket) a splnění tohoto požadavku by je neúměrně zatížilo. Lze se domnívat, že ZÚ ve znění novely v § 30 odst. 2 stanoví povinnost provést inventarizaci prostřednictvím jedné nebo více inventur a ověřit, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví. Novela však žádnou lhůtu, ve které by inventarizace měla být provedena, nestanoví. V ustanovení § 30

odst. 4 a 6 ZÚ se nabízí pouze možnost posunout periodickou inventarizaci čtyři měsíce před rozvahový den. Pokud účetní jednotka této možnosti nevyužije, řídí se ustanovením § 30 odst. 2 ZÚ. Tento postup platí jak pro periodickou, tak i průběžnou inventarizaci.

Závěr autorky k problematice rozhodný den po rozvahovém dni

Jak už to v naší praxi bývá, zdá se, že původní jednoznačný názor (první názor na rozhodný den) nebude jediným správným a že bude možné nadále postupovat i tzv. postaru (druhý názor na rozhodný den). Pokud jste problém vůbec nezaznamenali, je pravděpodobné, že inventury u vašich klientů byly naplánovány stejně jako v dřívějších letech (tj. velmi často po rozvahovém dni) a nemáte možnost to již ovlivnit.

Vzhledem k jisté nesrozumitelnosti a nejednoznačnosti novely, považuji za správné oba názory. Fakticky dochází pouze k prodloužení lhůty pro ukončení inventury z jednoho měsíce na dva měsíce po rozvahovém dni.

Průběh inventarizace

Obecně můžeme inventarizaci rozdělit do těchto kroků:

- plán inventarizace, stanovení rozhodného dne, stanovení inventarizačních komisí, vyhotovení příkazu k inventarizaci,
- inventura – zjištění skutečného stavu majetku a závazků k rozhodnému dni včetně záznamů z těchto zjištění, tj. vytvoření inventurních soupisů případně dalších podkladů včetně zhodnocení stavu majetku se zřetelem na případný pokles ceny (obvykle podnět k tvorbě opravné položky),
- inventura – dopočítávání přírůstků a úbytků majetku a závazků, které nastaly mezi rozhodným a rozvahovým dnem,
- porovnání inventurních soupisů s účetním stavem jednotlivých složek majetku a závazků a vyčíslení inventarizačních rozdílů,
- vypořádání a zaúčtování inventarizačních rozdílů.

Plán inventarizace, stanovení rozhodného dne a stanovení inventarizačních komisí

Vedení účetní jednotky obvykle vyhotoví příkaz k inventarizaci majetku, který určuje:

- rozhodný den pro jednotlivé druhy majetku a závazků,
- inventarizační komise, počet členů a vedoucího komise.

Po vyhotovení příkazu k inventarizaci jsou příslušní zaměstnanci seznámeni s částí majetku a závazků, které budou inventarizovat, a dále jsou proškoleni, jakým způsobem je nutno počítat a zjišťovat stav majetku a jakým způsobem zjišťovat správnost ocenění majetku i závazků. Příkaz k inventarizaci je včas předán auditorovi účetní jednotky, aby se mohl zúčastnit inventury.

Inventurní soupisy

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy (§ 33a ZÚ), které musí podle § 30 odst. 7 ZÚ obsahovat:

- skutečnosti podle § 30 odstavce 1 ZÚ, a to tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- ocenění majetku a závazků při **periodické inventarizaci** k rozvahovému dni nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- ocenění majetku a závazků při **průběžné inventarizaci** ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

Inventarizační rozdíly

Za inventarizační rozdíly ve smyslu § 30 odst. 10 zákona se považují výlučně případy, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem (manko – ČÚS 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob bod 2.2, 2.3, dále jen ČÚS 007);
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví – přebytek a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem.

Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Tyto normy přirozených úbytků si určuje účetní jednotka sama.

Účtování inventarizačních rozdílů je uvedeno v ČÚS 007.

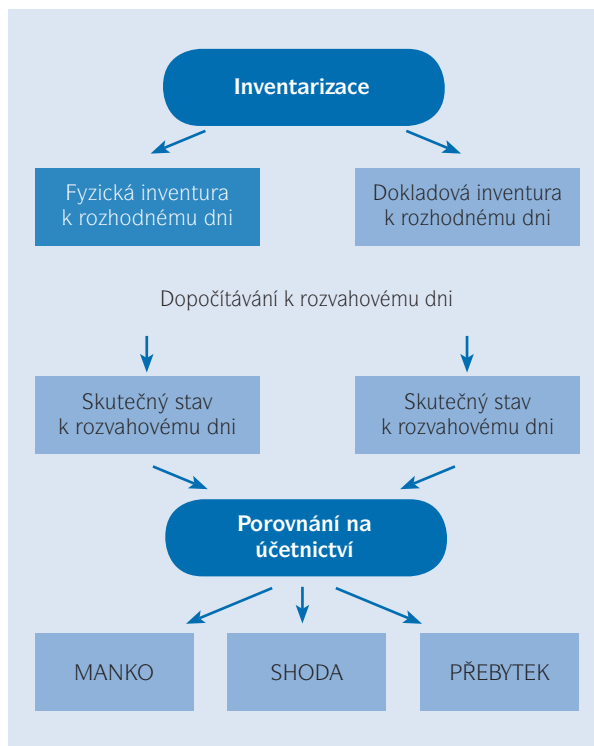
„Běžné“ účtování inventarizačních rozdílů je při snížení majetku do nákladů, a to buď provozních nebo finančních podle charakteru úbytku. Stejně je účtováno zvýšení závazku. Obvykle je účtována pohledávka za hmotně odpovědnou osobou, která manko či schodek zavinila v návaznosti na občanský nebo obchodní zákoník a u zaměstnanců především zákoník práce, s protiúčtem provozních případně finančních výnosů.

Přebytek je účtován do provozních výnosů případně finančních výnosů.

Toto běžné účtování má svoje výjimky, které jsou uvedeny v tabulce na konci článku. Všechny výjimky z běžného způsobu účtování mají červený rámeček

a je zde uvedeno i konkrétní ustanovení v ČÚS 007, kde je úprava účtování uvedena.

Grafické znázornění inventarizace



Kompensace mank a přebytků

Ještě před zúčtováním inventarizačních rozdílů je nutno si uvědomit, že existuje úprava pro kompenzace manka a přebytku u zásob (ČÚS 007 bod 3.4). Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy:

- jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a
- jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jejich jednotlivých druhů (např. v důsledku jejich podobného balení).

Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka mank částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c Vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Je nutno si však uvědomit, že při účtování kompenzace (vyrovnání záměny) nelze začít pouze konkrétní snížení jednoho druhu zásob (např. minus jeden kus televize Sony 15 tisíc Kč) a přiúčtovat konkrétní zvýšení jiného druhu zásob (např. plus jeden kus televize Samsung 20 tisíc Kč), tak jak bylo zjištěno dohledáváním inventarizačního rozdílu např. ze září 2012. Je nezbytné zaměřit pozornost na správnost výsledného ocenění u zaměněných zásob tj. televize Sony a Samsung, a to jak při ocenění váženým aritmetickým průměrem, tak při ocenění FIFO.

Inventarizační rozdíly¹

Vypořádání inventarizačních rozdílů ČÚS 007

Účet	Úprava	Účetní operace vyúčtování inventarizačních rozdílů při uzavírání účetních knih	Přebytky		Manka, schodek, úbytky	
			MD	Dal	MD	Dal
01x	ČÚS 007 bod 3.5. a), b)	k dlouhodobému nehmotnému majetku	01x	07x	07x 549 335, 378	01x 07x 648
02x		k dlouhodobému hmotnému majetku odepisovanému	02x	08x	08x 549 335, 378	02x 08x 648
03x	ČÚS 007 bod 3.6. a), b)	k dlouhodobému hmotnému majetku neodepísovánému	03x	413	549	03x
04x	ČÚS 007 bod 3.1.	k pořízení dlouhodobého majetku	04x	648	549 335, 378	04x 648
05x		k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek	05x	648	549 335, 378	05x 648
06x	ČÚS 007 bod 3.1 písm. a)	k dlouhodobému finančnímu majetku - cenným papírům - ostatním	06x	668	06x/A 569 335, 378	06x/A 06x 668
112	ČÚS 007 bod 3.2.1. a), b) 3.3.1. a), b)	k zásobám materiálu - přirozené úbytky, manko do normy	112	648	501	112
		- manko nad normu	112	648	549	112
		+ předpis náhrady např. hmotně odp. zaměstnanci			335, 378	648
		- chybné účtování při vyskladnění - nutno prokázat - jinak	112	501	-	-
12x	ČÚS 007 bod 3.2.2. a), b) 3.3.2. a), b)	k zásobám vlastní výroby - do normy přirozených úbytků	12x	61x	61x	12x
		- nad normy přirozených úbytků	12x	61x	549	12x
		+ předpis náhrady např. hmotně odp. zaměstnanci			335, 378	648
132	ČÚS 007 bod 3.2.1. a), b) 3.3.1. a), b)	ke zboží nakoupenému - chybné účtování při vyskladnění - nutno prokázat ke zboží	132	504	-	-
		- jinak	132	648		
		+ předpis náhrady např. hmotně odp. zaměstnanci			549 335, 378	132 648
21x	ČÚS 007 bod 3.1	k pokladně, ceninám	21x	668	569 335, 378	21x 668
25x	ČÚS 007 bod 3.1 písm. a)	ke krátkodobému finančnímu majetku	25x	668	25x/A	25x/A
3xx	ČÚS 007 bod 3.1.	k pohledávkám	311	648	549	311
3xx 4xx	ČÚS 007 bod 3.1.	k závazkům	548	3xx 4xx	3xx 4xx	648

POUŽITÉ ÚČTY A SKUPINY

Použité účtové třídy

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Účtová třída 1 - Zásoby

Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtová třída 5 - Náklady

Účtová třída 6 - Výnosy

Použité účtové skupiny

12x - Zásoby vlastní výroby

21x - Peníze

25x - Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

61x - Změny stavu zásob vlastní činnosti

Použité účty

112 - Zásoby vlastní výroby (materiál na skladě)

132 - Zboží na skladě a v prodejnách

311 - Pohledávky z obchodních vztahů

335 - Pohledávky za zaměstnanci

378 - Jiné pohledávky

413 - Ostatní kapitálové fondy

501 - Spotřeba materiálu

504 - Prodané zboží

549 - Manka a škody z provozní činnosti

569 - Manka a škody na finanční majetku

648 - Ostatní provozní výnosy

668 - Ostatní finanční výnosy

¹ převzato z učetni-portal.cz – <http://www.učetni-portal.cz/vyporadani-inventarizacnich-rozdilu-41-p.html>

BĚŽNÉ ÚČTOVÁNÍ

MANKO, SCHODEK, ÚBYTKY 549, 569 / AKTIVUM

PŘEBYTKY AKTIVUM / 648, 668

VÝJIMKY: ČÚS 007 – bod 3.1. písm. a) až d) – v červených rámečcích**DŮLEŽITÉ****PŘEDPIS NÁHRAD ŠKOD****– ve věcné a časové souvislosti,**

tj. mezi mankem, škodou a náhradou. Není-li zřejmá částka, je účtováno místo na účty 335, 378 na účet dohadných položek 388. **Předpis náhrady se posuzuje zejména** podle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku, zákoníku práce o odpovědnosti za škodu.

KOMPENZACE MANK A PŘEBYTKŮ U ZÁSOB (ČÚS 007 bod 3.4)**Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy,**

- jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a
- jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období **neúmyslnou záměnou jejich jednotlivých druhů** (např. v důsledku jejich podobného balení).

Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka manků částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku manků, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c Vyhl. č. 500/2002 Sb.).

MANKO (ČÚS 007 bod 2.1, 2.2)

Za inventarizační rozdíl ve smyslu § 30 odst. 5 zákona se považují výlučně případy, kdy:

- a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví (manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin) a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem,
- b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví (přebytek) a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem.

Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu – jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

PŘEBYTEK (ČÚS 007 bod 2.4)

Inventarizační rozdíl podle § 30 odst. 5 písm. b) zákona (tj. přebytek) se dále posuzuje mimo jiné podle příslušných ustanovení občanského zákoníku o věci ztracené, skryté, opuštěné a majetkovém prospěchu.

Závěr

Tímto článkem jsme chtěli zdůraznit, že inventarizace je nezbytná součástí procesu zpracování účetní závěrky a připomenout, že je velmi důležité kvalitně zabezpečit inventarizace veškerého majetku i závazků.

Není důležité, zda účetní jednotka zabezpečí inventarizace vlastními silami nebo si nechá inventarizace zpracovat, tzv. profesionální inventury, od společností, které se tímto zabývají, včetně např. zavedení čárových kódů.

K problematice inventarizací a s tím související náhradě škody odpovědnou osobou případně pojistovnou je vhodné připomenout judikáty, např. 2 Afs 101/2008 -143 nebo 5 Afs 49/2011 – 100.

Tyto judikáty se věnují skutečnosti, kdy je správné pohledávku z titulu náhrady způsobené škody zaúčtovat a kdy to není správné. Uvedené judikáty neřeší problematiku přímo z pohledu inventarizací, ale mohou s ní úzce souviset.

Pěva Čouková

Ing. Pěva Čouková je daňová poradkyně a auditorka, partner společnosti Oswald a.s. Je spoluzakladatelka účetního portálu.cz a mzdového portálu.cz. Je členkou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR, vedoucí Sekce pro účetnictví Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), zástupcem KDP ČR v Národní účetní radě, zkušebním komisařem KDP ČR a lektorem.

Změna účetního období



Jana Skálová

K datu 1. ledna 2012 vstoupila v účinnost novela zákona o účetnictví¹, která kromě významných změn dotýkajících se přeměn obchodních společností přinesla také některé změny do problematiky účetního období. Rozboru této novinky je věnován následující článek.

Přechod na hospodářský rok



Jiří Nesrovnal

Zákon o účetnictví dovoluje účetním jednotkám, aby používaly jako účetní období kalendářní rok nebo hospodářský rok. Hospodářský rok je účetní období, které začíná prvním dnem jiného měsíce než měsíce ledna a trvá 12 kalendářních měsíců. Důvodem pro používání hospodářského roku je zejména sezónnost aktivit účetní jednotky nebo v případě dceřiných společností rozhodnutí mateřské společnosti o účetním období, kdy všechny společnosti skupiny mají stejné účetní období pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Přechod na hospodářský rok byl a je dle zákona o účetnictví poměrně jednoduchý. Stačí oznámit záměr správci daně. V minulosti vznikaly jediné výkladové nejasnosti ohledně termínu či okamžiku oznámení správci daně, protože zákon uváděl termín oznámení správci daně 3 měsíce před plánovanou změnou. Navazující komplikaci pak přinášelo to, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období mohlo být kratší nebo i delší než dvanáct měsíců.

Přechod na hospodářský rok byl a je dle zákona o účetnictví poměrně jednoduchý. Stačí oznámit záměr správci daně. V minulosti vznikaly jediné výkladové nejasnosti ohledně termínu či okamžiku oznámení správci daně, protože zákon uváděl termín oznámení správci daně 3 měsíce před plánovanou změnou. Navazující komplikaci pak přinášelo to, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období mohlo být kratší nebo i delší než dvanáct měsíců.

Pokud si představíme modelový příklad, že účetní jednotka chce zahájit hospodářský rok datem 1. září, má v podstatě dvě možnosti:

- před prvním hospodářským rokem použít „zkrácené období“, tedy sestavit účetní závěrku za období začínající 1. 1. a končící 31. 8., tedy za osmiměsíční období, nebo
- před prvním hospodářským rokem použít „prodloužené období“ a připojit ke standardnímu kalendářnímu roku 8 měsíců před prvním hospodářským rokem.

Jaký postup bude účetní jednotce lépe vyhovovat? Na tuto otázku si musí odpovědět vedení samo. Zákon o účetnictví však pro výše uvedené alternativy stanovuje odlišné termín pro oznámení záměru správci daně.

Novela zákona přinesla upřesnění do ustanovení § 3, odst. 5 zákona o účetnictví, ve kterém je upraven okamžik oznámení záměru přechodu na hospodářský rok správci daně. Pro přesnost citujeme:

„Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému

správci daně nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve. Takovouto změnu účetního období může účetní jednotka v běžném účetním období provést pouze jednou. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.“

K novele zákona byly předloženy na Koordinační výbor dva příspěvky č. 372/06.06.2012 a č. 380/18.09.2012 týkající se změny účetního období.

V reakci na tyto příspěvky Generální finanční ředitelství (GFR) souhlasilo s tím, že pojem „běžné účetní období“ není obsažen v zákoně o účetnictví. Nejde tak vyloučit výklad předkladatelů, že může jít o účetní období, které končí před prvním dnem hospodářského roku. Tento výklad pak platí bez ohledu na to, zda předcházející účetní období je „prodloužené“ či „zkrácené“ účetní období. To prakticky znamená, že i když to nebyl záměr zákonodárce, nedochází v otázce oznámení záměru přejít na hospodářský rok od 1. 1. 2012 k žádné změně a jedinou lhůtou pro oznámení zůstává lhůta 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období. Za okamžik změny účetního období se pak považuje první den hospodářského roku, který bude nově účetním obdobím nebo v případě přechodu na kalendářní rok první den kalendářního roku, který bude nově účetním obdobím.

GFR doporučuje tuto skutečnost správci daně oznámit (pro předejití např. výzvě k podání daňového přiznání), a to nikoliv do konce roku, ale do termínu pro podání daňového přiznání za daný kalendářní rok, pokud by nedošlo k přechodu na hospodářský rok a spojení účetních období. Toto doporučení je logické, protože správce daně, pokud nebude vědět o přechodu na hospodářský rok, se bude logicky pít po daňovém přiznání, které by mělo být podáno, pokud by k danému přechodu nedošlo.

Viz zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 11. 7. 2012:

„...GFR uvádí, že pokud se účetní jednotka rozhodne změnit účetní období, a tento záměr oznámí správci daně ve lhůtě nejméně tři měsíce před plánovanou změnou, splní podmínku pro uplatnění změny účetního období, a to i bez ohledu na skutečnost, že tento záměr neoznámí správci daně ještě ve lhůtě do konce účetního období, a to se všemi dopady jak pro sestavení účetní závěrky, tak pro podání daňového přiznání.“

Doporučení GFR:

GFR doporučuje, aby v zájmu odstranění nadbytečné administrativy a komunikace se správcem daně (např. výzva k podání daňového přiznání) účetní jednotka, pokud se rozhodne ke změně účetního období, sdělila tuto skutečnost správci daně před původním termínem

¹ Zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

pro podání daňového přiznání, pokud již nebyl správci daně oznámen záměr změny účetního období, ačkoliv to zákon o účetnictví nevyžaduje...“.

Vrátíme-li se k modelovému příkladu, pak okamžik oznámení záměru správci daně lze s využitím již uvedeného textu zákona a závěrů z koordinačního výboru určit takto:

Pokud účetní jednotka bude preferovat sestavení účetní závěrky za „zkrácené období“ předcházející prvnímu hospodářskému roku, pak oznámí správci daně svůj záměr 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, tj. do konce května. K datu 31. 8. pak sestaví účetní závěrku za osmiměsíční účetní období a od 1. 9. odstartuje první hospodářský rok.

Pokud účetní jednotka použije „prodloužené období“, tj. spojení kalendářního roku s 8 měsíci před prvním hospodářským rokem, tak se termín oznámení záměru správci daně nemění, to je zůstává do konce května. Pokud by se jednalo o účetní jednotku, která by neměla prodloužený termín pro podání daňového přiznání, uplatnilo by se pouze výše uvedené doporučení sdělit danou skutečnost správci daně do 1. 4., to je do termínu pro podání daňového přiznání za kalendářní rok.

Hospodářský rok pro nové účetní jednotky

Další pozitivní zpráva je, že zákon umožňuje používat hospodářský rok také novým účetním jednotkám, respektive účetním jednotkám při přeměně společnosti, a to okamžitě od jejich vzniku.

Uplatnit hospodářský rok lze též:

- účetní jednotkou do 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky,
- nástupnickou účetní jednotkou, účetní jednotkou rozdělovanou odštěpením nebo přejímajícím společníkem v případě převodu jmění na společníka do 30 dnů ode dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.

Příkladem může být situace, kdy vznikne nová právnická osoba k datu 1. května a tento den chce považovat za počátek svého hospodářského roku. Pokud oznámí správci daně do 30 dnů svůj záměr, pak nebude sestavovat řádnou účetní závěrku k 31. 12., ale až k datu 30. 4. Její první účetní období bude 12 měsíců a započne otevřením účetních knih k datu vzniku.

Ze strany GŘ bylo potvrzeno, že stejně je možné postupovat, pokud se výše uvedená účetní jednotka, která vznikla 1. 5., rozhodne uplatnit již ode dne vzniku hospodářský rok, který začíná například 1. 2. Pokud oznámí tento záměr správci daně do 30 dnů, od 1. 5. bude prvním hospodářským rokem této účetní jednotky období od 1. 5. do 31. 1. Toto 8měsíční účetní období bude považováno za zdaňovací období v podobě hospodářského roku (§ 17a písm. b ZDP) s tím, že lhůta pro podání daňového přiznání bude „standardní“, to je 3, resp. 6 měsíců. To, že jde o zdaňovací období, je také důležité například proto, aby

bylo možné uplatnit daňové odpisy, které je možné obecně v souladu s § 26 odst. 6 ZDP uplatnit pouze v rámci zdaňovacího období. Jelikož „půlení“ odpisů v daném případě z principu věci nepřipadá v úvahu (jde o nově vzniklou účetní jednotku), tak v případě, kdyby dané účetní období nebylo považováno za zdaňovací období, nebylo by možné uplatnit žádné daňové odpisy. V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že výše uvedené dle stanoviska GŘ platí pouze za předpokladu, že daný záměr bude oznámen správci daně do 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky (to je účetní jednotka bude postupovat dle odstavce šestého § 3 zákona o účetnictví). V uvedeném příkladu by připadalo do úvahy také oznámení přechodu na hospodářský rok 3 měsíce před jeho počátkem, to je do konce října, jak je to popsáno v předchozím textu (nebo-li bude postupovat dle odstavce pátého § 3 zákona o účetnictví). I když to nezní příliš logicky, tak v takovém případě však již dle GŘ uvedený příznivý výklad neplatí (v daném bodě nedošlo mezi předkladateli výše zmíněného příspěvku č. 372/06.06.2012 a zástupci GŘ ke shodě).

Prodloužení účetního období

Zákon o účetnictví nově také umožňuje ve vybraných případech prodloužit standardní účetní období v délce 12 měsíců až o 3 měsíce. Jde o záměr zákonodárce, aby účetní jednotka ušetřila náklady spojené se sestavením řádné účetní závěrky a mimořádné účetní závěrky, které od sebe nebudou vzdáleny více než 3 měsíce a nenaruší-li se tím vypovídací schopnost účetnictví.



Tady naše branná hra končí, posledním úkolem je sestavit účetní závěrku.

Kresba: Ivan Svoboda



Zákon o účetnictví tedy dovoluje, aby účetní období bylo delší než 12 měsíců:

- při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,
- při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- stanoví-li tento zákon nebo jiný předpis rozvahový den ve lhůtě 3 měsíců před počátkem běžného účetního období,
- stanoví-li tento zákon nebo jiný předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období.

Příklady možných situací jsou uvedeny dále.

Vstup do likvidace

Účetní jednotka uplatňuje kalendářní rok. Společníci rozhodli o vstupu do likvidace k 1. 3. 2013. V tomto případě je možno ke kalendářnímu roku 2012 připojit „krátké“ období před vstupem do likvidace a sestavit účetní závěrku k 28. 2. 2013 za 14měsíční účetní období.

Rozhodný den ve lhůtě 3 měsíce před koncem kalendářního roku

Zúčastněné společnosti používají kalendářní rok a připravily fúzi sloučením. Rozhodný den byl stanoven až po schválení fúze valnou hromadou a byl stanoven na datum 1. 11. 2012. Právní účinky fúze nastaly

20. prosince 2012. Společnosti tak mohou postupovat dvojím způsobem:

- Uzavřít účetnictví ke dni předcházejícímu rozhodný den, tj. k 31. 10. 2012. Účetní období započaté rozhodným dnem 1. 11. 2012 bude ukončeno k 31. 12. 2012. V průběhu roku 2012 tak budou sestaveny dvě účetní závěrky, které jsou spojeny s povinností podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.
- Uzavřít účetnictví ke dni předcházejícímu rozhodný den, tj. k 31. 10. 2012. Účetní období začíná rozhodným dnem 1. 11. 2012, a přestože došlo k zápisu fúze do obchodního rejstříku do 31. 12. 2012 je možno toto krátké účetní období spojit s následujícím kalendářním rokem. Účetní období začínající rozhodným dnem by tak trvalo 14 měsíců (2 + 12).

Rozhodný den ve lhůtě 3 měsíce po skončení kalendářního roku

Zúčastněné společnosti používají kalendářní rok a připravují fúzi sloučením. Rozhodný den je stanoven na 1. 3. 2013. Podle současné právní úpravy je možno postupovat dvěma způsoby, záleží na účetní jednotce, který si zvolí:

- Společnosti uzavřou účetnictví k 31. 12. 2012 řádnou účetní závěrku. Ke dni 1. 1. 2013 účetnictví otevrou a sestaví konečnou účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný den, tj. k 28. 2. 2013. V průběhu roku 2013 tak budou sestaveny dvě účetní závěrky – řádná účetní závěrka k 31. 12. 2012 a konečná účetní závěrka ke dni předcházející rozhodný den fúze.
- Společnosti spojí kalendářní rok 2012 se dvěma měsíci předcházejícími rozhodný den a sestaví konečnou účetní závěrku ke dni 28. 2. 2013. Účetní a zdaňovací období předcházející rozhodnému dni bude trvat 14 měsíců.

Pokud bude účetní období v těchto případech delší než 12 měsíců, mělo by se pojmově jednat o zdaňovací období dle § 17a písm. a) ZDP, kdy by se mělo daňové přiznání podávat ve „standardní“ tří- nebo šestiměsíční lhůtě. GFR s tímto závěrem souhlasí v případě přeměn a přechodu mezi hospodářskými a kalendářními roky.

Nesouhlasí však s tímto postupem v případě vstupu do likvidace a prohlášení konkurzu. Dle GFR je nutné v případě vstupu do likvidace a v případě prohlášení konkurzu i v případě, kdy bude předcházející účetní období delší než dvanáct měsíců podávat daňové přiznání ve „zkrácené“ v zásadě jednoměsíční lhůtě dle úpravy v daňovém řádu. To znamená, že ve výše uvedeném příkladu týkajícím se likvidace by za 14měsíční účetní období bylo nutné podat daňové přiznání do konce března (v tomto případě nedošlo mezi předkladateli výše zmíněného příspěvku č. 380/18.09.2012 a zástupci GFR ke shodě).

Jana Skálová
Jiří Nesrovnal

Ing. Jana Skálová, Ph.D., auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle českých předpisů. Odborné veřejnosti je známa zejména svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal je daňovým poradcem od roku 1995, členem Prezidia KDP ČR a vedoucím sekce DPPO KDP ČR. Absolvoval Vysoké učení technické, fakultu elektrotechnickou, obor technická kybernetika

a dále Vysoké učení technické, fakultu podnikatelskou, obor daňové poradenství. Je členem expertní skupiny pro otázky daňové politiky jmenované v roce 2011 Ministrem financí ČR a dále členem pracovní skupiny pro vztahy zákona o účetnictví k právním předpisům v oblasti daní jmenované v roce 2011 a 2012 prvním náměstkem ministra financí. Dále je členem Expertního týmu pro daně a pojištění Svazu průmyslu a dopravy ČR. Je vítězem soutěže Daňář roku 2010 a 2011 (pořádala společnost DaněMEDIA). Přednáší odborné veřejnosti včetně přednášek pro KA ČR, KDP ČR a na NSS. Je spoluautorem deseti samostatných publikací. Publikuje v různých odborných časopisech. Je členem redakční rady časopisu Daňový expert. V poslední době působí v „rodinné“ firmě poradenské společnosti N-Consult s.r.o.

Daňové přiznání za rok 2012 – rady a připomenutí



Ivana Pilařová

Blíží se doba sestavování základů daně a výpočtu daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Jedná se o oblast poměrně složitou, které se auditor nemůže zcela vyhnout. Jednak součástí auditorských technik je (mimo jiné) i posouzení správnosti nákladu na daň z příjmů, navíc všichni víme, že chyby v daňové oblasti jsou vždycky chybami citlivými, které jsou klienty vnímány velmi negativně. Svým článkem bych chtěla stručně a z praktického pohledu připomenout skutečnosti, jejichž podcenění či přehlédnutí by mohlo vyvolat zásadní daňová pochybení.

Platnost legislativy

V případě zdaňovacího období, které se rovná kalendářnímu roku nám připadá logické a samozřejmé, že vycházíme ze znění zákona o daních z příjmů platného k prvnímu dni v roce. Pokud je naším zdaňovacím obdobím hospodářský rok či jiné období, které nezačíná první den kalendářního roku, platí obdobné pravidlo – postupujeme podle legislativy platné k prvnímu dni našeho zdaňovacího období. Podobným pravidlem se řídí také účetnictví, nicméně zákon o rezervách, stejně jako i další daňové zákony takové pravidlo nemají.

Návaznost na účetnictví

Základ daně z příjmů právnických osob vychází z účetního výsledku hospodaření, který je upravován tak, aby zabezpečil zdanění všech (zaúčtovaných i nezaúčtovaných) výnosů po odečtení všech (zaúčtovaných

i nezaúčtovaných) nákladů. Kvalita vedeného účetnictví bývá různá, bohužel i zcela nesprávný účetní výsledek hospodaření se musí stát východiskem pro tvorbu základu daně. Na druhou stranu i z „nekvalitního“ účetnictví je možné vytvořit správný základ daně.

Položky zvyšující základ daně

Pro připomenutí složitějších a v praxi opomíjených položek zvyšujících základ daně bych chtěla jmenovat:

- **Nepeněžní příjmy**, a to zejména na straně pronajímatelů v případě, kdy dali svým nájemcům souhlas s provedením a odpisováním technického zhodnocení pronajatého majetku. V souvislosti s ukončením



Pád hlavního účetního do výkopu, obávám se, není událost po rozvahovém dni.

Kresba: Ivan Svoboda



nájemní smlouvy vzniká pronajímateli nepeněžní příjem, který je třeba pro účely zdanění ocenit podle § 23 odst. 6 ZDP.

- Zásada **obvyklých cen** mezi spojenými osobami a její daňové promítání je velmi neoblíbeným tématem, nicméně dlouhodobě a stále častěji kontrolovanou oblastí. Důkazem budiž Pokyn GFR D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami, který sice platí až počínaje 1. 1. 2013, nicméně jasně naznačuje další trend v daňovém řízení.
 - Daňové zohlednění vybraných **polhůtních závazků**, které nezanikají, a proto také v účetnictví zůstávají. Pouze z hlediska daně z příjmů dochází k jejich přičtení do základu daně (§ 23 odst. 3 písm. a bod 12 ZDP). Jen pro pořádek zdůrazňuji, že předmětem zdanění je celá hodnota závazku včetně DPH.
 - Připusťme si možnou existenci **nezaúčtovaných výnosů** týkajících se roku 2012. Při tvorbě základu daně již není podstatné, zda se jedná o významnou či nevýznamnou účetní chybu, podstatné je zvýšit o takový výnos základ daně.
 - Ze zaúčtovaných **daňově neuznatelných** nákladů bych ráda připomněla ty, které nepoznáme podle druhu. Jde o „širokospektrální“ náklady, které podle návaznosti na příjmy mohou být jak běžně daňově uznatelné, tak i naopak:
 - náklady mateřské společnosti související s nabytím a držbou dceřiných společností (§ 25 odst. 1 písm. zk ZDP),
 - náklady související s příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo nejsou předmětem daně, či
- souvisejí s příjmy zdaněnými zvláštní sazbou daně (§ 25 odst. 1 písm. i ZDP),
- závěrem připomenu dvě základní zásady – časového rozlišení a zásadu neuznatelnosti nákladů jiného poplatníka. Ať se druhá ze zásad zdá jako samozřejmá, v holdingových uspořádáních se často sklouzává k jejímu porušování a následnému obhajování nesprávných postupů.
- Při posuzování daňové **uznatelnosti zaúčtovaných nákladů** nesmíme vynechat ani klasické druhy nákladů, z nichž je třeba zmínit:
- **Úroky z úvěrů a půjček** a ostatní finanční náklady s nimi související, pokud věřitelem je osoba spojená s dlužníkem (§ 25 odst. 1 písm. w ZDP). Za zmínku stojí i pojem „úvěry a půjčky“, jehož obsah (§ 19 odst. 1 písm. zk ZDP) je překvapivě širší, než bychom čekali.
 - Poměrně komplikovanou záležitostí se může stát i daňová účinnost nákladů vytvořených pomocí **dohadné položky na roční odměny** a to především ve světle judikátu NSS č.j. 7 Afs 16/2012 – 40 ze dne 7. června 2012. Základním kritériem pro tvorbu daňově účinné dohadné položky je podle názoru NSS skutečnost, zda roční odměna představuje nárokovou či nenárokovou složku mzdy.
 - **Daňové odpisy** je možné (na rozdíl od odpisů účetních) přerušit, což ovšem neplatí v případě odpisů časových, odpisů nehmotného majetku a fotovoltaických zařízení. Pozor je třeba dát také na situace, ve kterých povinně dochází k pokračování v daňovém odpisování (například v případě nabytí odepisovatelného majetku vkladem či u majetku nabytého přeměnou společností), a kdy tomu tak není (například v případě nabytí odepisovatelného majetku, který byl součástí koupě podniku).
 - Doslovnou „stálící“ je posuzování daňové uznatelnosti **odpisu pohledávek**. Pro rozsáhlost tématu není možné zabíhat do podrobností, nicméně v žebříčku nejčastějších doměrků správce daně zaujímají chyby v zákonných opravných položkách a odpisech pohledávek jedno z čelních míst.
 - Pozornost je nutné věnovat i **předčasně ukončeným smlouvám** o finančním leasingu s následných odkupem předmětu leasingu. Pokud testování podle § 24 odst. 5 ZDP ukáže na daňově neuznatelné náklady na nájemné roku 2012 i minulých let, nepodáváme dodatečná daňová příznání, ale aplikujeme ustanovení 23 odst. 3 písm. a) bod 3 ZDP. Odměnou pak bude možnost zvýšení daňové (nikoliv však účetní) vstupní ceny odkoupeného majetku podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.
 - K zálužným patří náklady (stejně tak i výnosy) vyplývající z výsledkového přecenění reálnou hodnotou cenných papírů těch společností, které se (byť nechtěně) staly dceřinými společnostmi (§ 23 odst. 4 písm. l ZDP).

Položky snižující základ daně

I v této kapitole se omezíme pouze na naznačení možných problémů:

- Připustme existenci **nezaúčtovaných**, nicméně daňově účinných nákladů a snížíme o jejich hodnotu základ daně.
- Ze zaúčtovaných výnosů je třeba **vyjmout** výnosy od daně osvobozené (například dividendy a podíly na zisku od dceřiných společností, podobně také tržby z prodeje dceřiných společností) a výnosy zdaňované srážkovou daní (například vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku z českých společností), stejně tak i výnosy, které nejsou předmětem daně (§ 23 odst. 4 ZDP). V této souvislosti ihned zkontrolujeme související náklady, zda jsou odpovídajícím způsobem daňově ošetřeny.
- Všimějme si výnosů již **v minulosti zdaněných** (například výnosově proúčtovaného zániku polhůtního závazku) a výnosů, které jsou protipoložkou v minulosti daňově neuznatelných nákladů (například inkasa v minulosti daňově neúčinně odepsané pohledávky).
- Zachytme v podobě snížení základu daně případné platby již zdaněných polhůtních závazků.
- Za naprostou samozřejmost považují vynětí tvorby a rozpuštění účetních rezerv a účetních opravných položek ze základu daně. Připomínám to pouze proto, že se obvykle jedná o významné položky.

Daňová ztráta a její použití

Vznik daňové ztráty vzniklé v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob není důvodem k podcenění daňových povinností společnosti. Daňová ztráta je sice spojena s pozitivním podnikatelským efektem neplacení daně z příjmů a dále pak s možností uplatnění ztráty jako odčitatelné položky od základu daně z příjmů, nicméně tato skutečnost je „vykoupena“ řešením řady problémů. Právě následné uplatnění ztráty jako odčitatelné položky od základu daně se může stát poměrně složitou záležitostí, neboť:

- Je nezbytné znát přesnou výši vykázané daňové ztráty, která je dosud vhodná k odpočtu. Budeme tedy řešit, jaká hodnota původně vykázané ztráty je odčitatelnou položkou od základu daně.
- Pro reálné uplatnění odpočtu je třeba vykázat v dalších letech **kladný základ daně**, neboť pokud bude i v dalších letech vykázána

daňová ztráta, k jejímu uplatnění nedojde. Budeme tedy zkoumat, zda je či v budoucnu bude od čeho ztrátu odečíst.

- Svoji roli hraje také čas. Ztrátu je možné odečíst pouze v **pěti** bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Budeme tedy sledovat, abychom tuto lhůtu nezmeškali.
- Předchozí bod se může také změnit ve snahu o **minimalizaci** dalších hrozících daňových ztrát, neboť čelíme reálnému nebezpečí propadnutí starších daňových ztrát. V tomto případě bychom řešili poněkud neobvyklý problém – jak zvýšit základ daně posledního zdaňovacího období a jaké nástroje k tomu použít.
- Zásadní překážkou pro uplatnění ztráty se mohou stát **podmínky § 38 na ZDP**, které stanoví pravidla pro uplatnění odpočtu zejména ve vztahu ke změně struktury společníků společnosti a následné změny struktury výnosů podle jednotlivých činností. Pokud si s touto částí neumíme poradit, je možné podat žádost o závazné posouzení, která však počínaje 1. lednem 2013 již není bezplatná.

inzerce



ANAG®
www.anag.cz





brožovaná
296 stran
109 Kč



brožovaná
240 stran
279 Kč



vázaná
1 240 stran
cca 920 Kč



brožovaná
1 120 stran
cca 530 Kč

- Musíme počítat s následky chybně stanovené a uplatněné daňové ztráty v podobě sankcí a postihů podle daňového řádu.
- V neposlední řadě zvažme dopady uplatněné ztráty na lhůtu pro stanovení daně, která se tímto krokem prodlužuje.

Závěr

Tento článek je pouze připomenutím toho, co bychom neměli u klientů přehlédnout ani podcenit. V mnoha případech postačí namísto složitých výpočtů a rozborů obsahů účtů chvilkové zamyšlení nad celkovým obrazem hospodaření klienta a nad jeho postavením v holdingovém uspořádání. Mnoho daňových problémů se totiž v účetnictví neodráží a je nutné je řešit mimoúčetně.

Všem kolegům přeji odvalu a sílu čelit v novém roce i tomu méně příjemnému v profesi i v životě.

Ivana Pilařová

Ing. Ivana Pilařová složila v roce 1993 zkoušky daňového poradce a od té doby vede daňovou kancelář. V roce 1994 složila auditorské zkoušky, založila právnickou osobu zapsanou do seznamu KA ČR a prostřednictvím této společnosti vykonává audit zejména malých a středních podniků. Od roku 1993 se zabývá přednáškovou činností pro mnoho vzdělávacích agentur (VOX, NOTIA, KDP, KA ČR, Svaz účetních, KCÚ) na téma účetnictví, daně a obchodní právo. Provádí také zakázková školení ve velkých auditorských a daňových společnostech a zakázková školení pro podniky, banky a vysoké školy. Od roku 1995 publikuje v mnoha časopisech články na téma účetnictví, daně a obchodní právo. Je autorkou několika odborných knih (nakladatelství Wolters Kluwer, VERLAG DASHOFER, Grada, VOX). V letech 2002 až 2007 byla členkou Rady a Výboru pro metodiku KA ČR. Již mnoho let je zkušebním komisařem KDP. Specializuje se na daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob, účetnictví podnikatelů, DPH, daňovou evidenci, vazbu obchodního práva na účetnictví a daně.

Daňová ztráta – co o ní (možná) ještě nevíte



Jindřich Trupl

Jedním z motivů podnikání je bezesporu dosahování zisku. V životě daňového subjektu přesto mohou nastat situace, kdy v některém z období daňově účinné náklady převýší daňově účinné výnosy. V takovémto případě pak hovoříme o vzniku daňové ztráty.

Tento příspěvek by měl čtenáři přinést informace o možnostech uplatnění daňové ztráty v daňovém přiznání včetně uvedení některých praktických situací. Těmito mohou být například uplatnění daňové ztráty v případech, kdy v čase dojde ke změně vlastnické struktury (viz podstatná změna ve složení osob) či možnosti převzetí daňové ztráty nástupnickou společností v rámci realizované fúze. Příspěvek je zaměřen na vznik, správu a využití ztráty u právnických osob – společností s ručením omezeným a společností akciových.

Jak a kde je daňová ztráta legislativně upravena

Daňová ztráta je definována v § 38n a § 34 odst. 2 ZDP¹. Možnosti čerpání ztráty jsou v obecné poloze upraveny v § 34 odst. 1 a 3 ZDP. Zvláštní podmínky pro využití ztráty jsou definovány v § 38na ZDP, a to pro případy, kdy v období mezi vznikem daňové ztráty

a jejím možným využitím došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole společnosti.

Zvláštní podmínky pro využití daňové ztráty jsou dále definovány v § 23a, 23c, 23d ZDP pro případy převodu části podniku nebo jeho samostatných částí a pro případy fúzí či rozdělení společností.

Doplňující informace k uplatnění daňové ztráty dále najdeme v pokynu GŘ D-6 k § 34 odst. 1 a k § 38na.

V této souvislosti považuji za vhodné připomenout, že pravidla pro uplatnění daňové ztráty byla v čase postupně zpřisňována. Důvodem změn byla snaha státu zamezit „kupčení“ se ztrátami.

Co je to daňová ztráta

Daňová ztráta vzniká v případě, kdy výdaje (náklady) upravené dle § 23 ZDP převýší příjmy (výnosy) upravené dle § 23 ZDP. Vzhledem k zaměření článku na právnické osoby vedoucí podvojně účetnictví je pro vznik ztráty rozhodující rozdíl mezi daňově účinnými náklady a výnosy. Sekundárně nás pak musí zajímat i výdaje a příjmy, a to v případech, kdy daňová účinnost nákladů a výnosů je podmíněna jejich zaplacením.

Při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti.

¹ ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktuálním znění

Aby mohla být daňová ztráta uplatněna formou odčitatelné položky v budoucnosti, musí být vykázána v daňovém přiznání.

V přiznání k dani z příjmů právnických osob najdeme minimálně tyto údaje:

- Ztrátu běžného období (pokud vznikne), a to na ř. 220 na straně 7 a dále v sumarizační tabulce „E. Odečet daňové ztráty ...“, druhý sloupec na straně 5 přiznání k dani.
- Případné čerpání ztráty minulých let na ř. 230 na straně 7 a dále v sumarizační tabulce „E. Odečet daňové ztráty ...“, čtvrtý sloupec na straně 5 přiznání k dani.

Tabulka E by měla vždy zobrazovat aktuální výši daňové ztráty, tedy jak ztráty historicky v jednotlivých letech vzniklé, tak i ztráty případně čerpané. Výše vykázané daňové ztráty je bezesporu důležitá, mimo jiné i z důvodu výpočtu odložené daně. Na uvedené údaje však nelze vždy spoléhat, skutečná výše v přiznání vykázané daňové ztráty může být (mohla být) změněna například výsledkem kontroly správce daně.

O vzniku a následném čerpání daňové ztráty neúčtujeme. Každá z daňových ztrát vzniklá v konkrétním zdaňovacím období je samostatnou odčitatelnou položkou.

Kdy je ztráta vyměřena

Daňovou ztrátu vyměřuje správce daně svým rozhodnutím. V případě, že se výše daňové ztráty vyměřené správcem daně shoduje s výší daňové ztráty uvedené poplatníkem v přiznání k dani, rozhodnutí se poplatník fyzicky nezasílá. Za den vyměření daňové ztráty se považuje poslední den lhůty pro podání přiznání k dani. Pokud podáme přiznání až po této lhůtě, považuje se za den vyměření den, kdy správce daně přiznání obdržel.

Jak a kdy si můžeme daňovou ztrátu uplatnit

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích² následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje³.

Je výsostnou volbou poplatníka, v jakém z pěti následujících období a v jaké výši daňovou ztrátu uplatní. Musí se jednat o období následující, poplatník si tak nemůže vybrat, že u ztráty vzniklé za rok 2011 začne pětiletou lhůtu počítat například až od roku 2014. Stejně tak si nemůže vybrat, že si pětileté období svévolně rozhodí do let, kdy se mu to bude hodit, tj. např. do let 2012, 2015, 2018, 2019 a 2020, kdy se sice taky bude jednat o pět období, ale ne o období, která po sobě následují.

Příklad

Společnost má zdaňovací období, které je shodné s kalendářním rokem. Za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 společnost vykázala daňovou ztrátu ve výši 1000 tis. Kč. Kdy a v jaké výši bude možné daňovou ztrátu čerpat?

Řešení

Daňovou ztrátu bude moci společnost čerpat kdykoli a v jakékoli výši v letech 2012 až 2016. Výše uplatněné ztráty v jednotlivých letech bude limitována jednak její celkovou výší a vedle toho i výší kladného základu daně, vykazaného v daném období. Jinými slovy – v daném období nebude možné uplatnit vyšší ztrátu, než bude vykázáný základ daně před uplatněním této odčitatelné položky. Zda poplatník ztrátu využije (případně v jaké výši) i v případě, že vykáže kladný základ daně, je jeho volbou. Pokud by se ztrátu nepodařilo v následujících pěti letech využít, ztráta bez náhrady propadá.

V případě, že některé z následných období není zdaňovacím obdobím, ale „pouze“ obdobím, za které se podává přiznání k dani, pak i v tomto (nezdaňovacím) období lze daňovou ztrátu uplatnit, přičemž toto období se do časového (pětiletého) testu nepočítá⁴. Jedná se například o situace, kdy společnost přechází z účetního období kalendářního roku na rok hospodářský.



² Ztráty vyměřené do 31. 12. 2003 bylo možné uplatnit až v 7 následujících obdobích.

³ Viz § 34 odst. 1 ZDP

⁴ Pokyn D 6 k § 34 odst. 1



Příklad

Původním zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 společnost vykázala daňovou ztrátu ve výši 1000 tis. Kč. Společnost přechází k 1. 10. 2012 na zdaňovací období „hospodářský rok“. Hospodářský rok začne dnem 1. 10. 2012 a skončí 30. 9. 2013. Období předcházející změně na hospodářský rok od 1. 1. 2012 do 30. 9. 2012 nebude obdobím zdaňovacím,⁵ nicméně i za toto období bude nutné podat přiznání k dani. Kdy a v jaké výši bude možné daňovou ztrátu čerpat?

Řešení

Daňovou ztrátu lze v uvedeném případě čerpat nejdříve v období, za které se podává přiznání k dani, tj. v období od 1. 1. 2012 do 30. 9. 2012, a nejpozději v hospodářském roce od 1. 10. 2016 do 30. 9. 2017. Reálná možnost uplatnění daňové ztráty tak bude v uvedeném případě ne 5 let, ale 5 let a 9 měsíců.

Možnost uplatnění daňové ztráty v případech, kdy dojde ke změně vlastnické struktury

V případě, že dojde k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole společnosti, a to v čase mezi obdobím, kdy byla ztráta vyměřena, a obdobím, v němž má být ztráta uplatněna, je možnost uplatnění daňové ztráty částečně omezena podmínkami § 38na ZDP.

Co se rozumí podstatnou změnou ve složení osob?

Podstatná změna je definována v § 38na odst. 1 ZDP a je závislá na změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole společnosti. Podstatnou změnou se rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo změny, kterými získá společník rozhodující vliv. Za rozhodující vliv je považován podíl ve výši alespoň 40 %, není-li prokázáno, že má někdo podíl vyšší.

Zda došlo, či nedošlo k podstatné změně, zjistíme porovnáním vlastnické (či hlasovací) struktury společností za dvě období, a to porovnáním období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

V porovnávaném období je rozhodné složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole k poslednímu dni tohoto období. V období, kdy má být ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn ve složení osob v tomto období.

Můžeme si daňovou ztrátu uplatnit i v případě, že došlo k podstatné změně ve složení osob?

Principiálně platí, že dojde-li k podstatné změně ve složení osob, je uplatnění daňové ztráty nemožné. Výjimkou z uvedeného je situace, kdy společnost i po podstatné změně ve složení osob dosahuje v roce uplatnění daňové ztráty výnosy z činností alespoň z 80 % shodných s výnosy z činností z období, v němž daňová ztráta vznikla.

Při provádění analýzy struktury výnosů podle jednotlivých činností porovnáme aktuální výnosy dosažené za období, kdy zamýšlíme ztrátu uplatnit, a to v členění podle činností, které byly provozovány v období, kdy došlo k vyměření ztráty, a zároveň v období současném „X“, a všech činností, které jsou provozovány v současném období bez ohledu na to, zda byly také provozovány v období vzniku daňové ztráty „Y“.

Výpočet poměru provedeme podle vzorce $(X : Y) \times 100$.

Pokud je výsledkem 80 % a více, ztrátu bude možné uplatnit⁶.

Do výpočtu zahrneme výnosy za období, v němž hodláme daňovou ztrátu uplatnit. Položkou „výnosů“ se pro účely této analýzy rozumí tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle účetních předpisů. Naopak se pro účely této analýzy za výnosy nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem. Jde např. o výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kursové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých závazků, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyšuje její pořizovací cenu.

⁵ § 17a ZDP

⁶ Pokyn D-6 k § 38na

Můžeme si uplatnit daňovou ztrátu i v případě, že došlo k podstatné změně ve složení osob a v období jejího vzniku jsme neměli výnosy z činnosti?

Uvedená situace může nastat například na začátku podnikání, kdy společnost vznikají náklady (sice za účelem dosažení budoucích výnosů), ale společnost ještě žádných výnosů reálně v daném období nedosáhla. Za provozování stejné činnosti v obou porovnávaných obdobích se pro odpočet uplatnění ztráty považuje i případ, kdy v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, došlo pouze k vynakládání nákladů za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, a tyto příjmy byly vykázány až v období, za které má být daňová ztráta uplatněna. Daňovou ztrátu je možné uplatnit i v situaci, kdy společnost dosáhla v roce vyměření ztráty nevýznamných, ojedinělých příjmů mimo rámec předmětu podnikání.

Příklad

Společnost „ABC“ v roce 2011 vykázala daňovou ztrátu. Vlastníky společnosti byly paní B a A (každá vlastnila 50% podíl). Dne 7. 3. 2012 prodala paní B podíl paní A. Bude možné v přiznání k dani za 2012 uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v období 2011?

Řešení

V roce 2012 došlo k podstatné změně ve složení osob. Daňovou ztrátu bude možné uplatnit pouze v případě, kdy výnosy z činností dosažené v období 2012 budou minimálně z 80 % shodné se strukturou výnosů z činností dosažených v období 2011.

Co lze dělat, když nebudeme schopni posoudit podmínky pro uplatnění daňové ztráty dle § 38na?

Pokud si nejsme jisti, zda splňujeme výše uvedené podmínky stanovené v § 38na pro odpočet daňové ztráty, můžeme požádat správce daně o tzv. závazné posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně⁷. Žádost o závazném posouzení musí obsahovat zákonem předepsané náležitosti včetně přehledu veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží, a to v členění podle jednotlivých činností, jak za období v němž daňová ztráta vznikla, tak i za období, v němž má být uplatněna. Součástí žádosti musí být i návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení, zda lze daňovou ztrátu uplatnit.

⁷ § 38na odst. 7 ZDP

⁸ § 38na odst. 8 ZDP

⁹ § 38p ZDP

Správce daně vydané rozhodnutí o závazném posouzení musí být odůvodněno a má platnost maximálně tři roky ode dne nabytí právní moci. Zákon pro poplatníky nestanoví lhůtu pro podání této žádosti. Pokud by souhlasné rozhodnutí o závazném posouzení správce daně společnosti doručil až po termínu podání daňového přiznání za dané období, je možné následně podat dodatečně daňové přiznání a dodatečně (správce daně konfirmovanou) daňovou ztrátu uplatnit⁸. V této situaci je nutné vzít v úvahu, že bez souhlasného rozhodnutí o závazném posouzení je případné podání dodatečného přiznání na uplatnění větší ztráty formou odčitatelné položky (oproti hodnotě vykázané v přiznání řádném) reálně nemožné⁹.

Možnost převzetí daňové ztráty u nástupnické (od zanikající) společnosti při fúzi

Podle § 23c odst. 8 písm. b) ZDP je nástupnická společnost při fúzi oprávněna převzít také daňovou ztrátu vyměřenou zanikající společnosti, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající společnosti.

Podle § 23d odst. 2 ZDP nelze ustanovení § 23c odst. 8 písm. b) ZDP použít, pokud hlavním důvodem

inzerce

Hledáme nového kolegu/kolegyni:

Senior Audit Consultant

Pracovní náplň

- komplexní vedení auditu u klienta
- plánování zakázek
- tvorba a revize auditorského spisu
- vedení asistentů a kontrola jejich výstupů
- komunikace s klienty, poradenství
- většina klientů v Praze a okolí

Nabízíme

- zaměstnání v silné společnosti
- zajímavou práci a prestižní projekty
- školení a vzdělávání v oboru
- možnost odborného a profesního růstu
- dobré finanční ohodnocení
- motivační programy
- zaměstnanecké benefity

Požadujeme

- praxi v auditu minimálně 4 roky
- znalost a praktickou aplikaci IFRS
- zkušenost s auditu přeměn společností
- zkušenost s vedením asistentů
- auditorské oprávnění výhodou, nikoli podmínkou

Nástup
možný ihned

Kontakt

APOGEO Audit, s.r.o.
Koněvova 2660/141 Praha 3

Melicharová Veronika
melicharova@apogeo.cz

APOGEO
audit | tax | valuation | finance



nebo jedním z hlavních důvodů fúze společností je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro fúzi společností neexistují žádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti společností, které se fúze účastní. Je-li při fúzi společností zanikající nebo nástupnickou společností společnost, která po dobu delší než 12 měsíců předcházejících rozhodnému dni fúze nevykonávala činnost, má se za to, že neexistují žádné ekonomické důvody pro operaci, neprokáže-li některý z dotčených poplatníků opak.

Z uvedených ustanovení tedy vyplývají 2 omezení:

1. Ustanovení § 23c odst. 8 písm. b) ZDP nelze využít, pokud hlavním nebo jedním z hlavních důvodů fúze je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti (tedy hlavním důvodem fúze je např. pouze přenos daňové ztráty) a jiné zejména žádné ekonomické důvody neexistují.
2. Ustanovení § 23c odst. 8 písm. b) ZDP nelze využít, pokud zanikající nebo nástupnická společnost nevykonávala pod dobu delší než 12 měsíců před rozhodným dnem činnost, pokud se neprokáže, že pro fúzi existují žádné ekonomické důvody.

Za žádné ekonomické důvody lze (vždy v daném kontextu) považovat například:

- shodnou činnost zanikající i nástupnické společnosti, s tím se může vázat např. společné sdílení know-how či vyšší efektivita,

- (možné) nižší úrokové sazby úvěrů v důsledku konsolidace bankovních úvěrů obou společností,
- nižší administrativní náklady (za vedení účetnictví, audit, odměny statutárním orgánům),
- nižší finanční náročnost a vyšší rychlost ve srovnání s případnou likvidací zanikajících společností aj.

V souladu s § 23d odst. 1 ZDP musí daňový subjekt, který splňuje podmínky ustanovení § 23a, 23b nebo 23c ZDP, před realizací přeměny oznámit správci daně, že bude podle těchto ustanovení postupovat.

Podle ustanovení § 38na odst. 4 ZDP může nástupnická společnost daňovou ztrátu převzatou při fúzi od zanikajících společností odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané zanikající společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží připadajících na stejné činnosti (vykonávané zanikající společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena) k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží.

Podle ustanovení § 38na odst. 5 ZDP si nástupnická společnost může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou, maximálně do výše části základu daně připadající na činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží připadajících na stejné činnosti (nástupnické společnosti v období, za které byla daňová ztráta vyměřena) k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží. Pro sledování výše tržeb v rozlišení na „své“ a „převzaté“ činnosti za účelem zjištění, do jaké výše základu daně lze odečítat vyměřenou daňovou ztrátu nástupnické společnosti, platí obdobně to, co bylo napsáno v předchozím textu. Tedy pokud bude nástupnická společnost vykonávat po přeměně tutéž činnost jako před přeměnou, může si uplatnit celou výši své daňové ztráty.

Za provozování stejné činnosti se považuje i případ, kdy v období, za které byla daňová ztráta vyměřena nebo ve kterém vznikla, došlo k vynakládání výdajů (nákladů) za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale tyto příjmy byly vykázány až v období, za které má být daňová ztráta uplatněna (§ 38na odst. 9 ZDP).

Jindřich Trupl

Ing. Jindřich Trupl je partnerem ve společnosti TPA Horwath. Absolvoval dopravní fakultu Univerzity v Pardubicích, má 17 let praxe v oboru a je daňový poradce. Je specialista v oblasti daně z příjmů, ostatních daní a správy daní. Provádí také lektorskou činnost.

Externí confirmace



Markéta
Jindřišková

Jedním z postupů, kterými auditor získává důkazní informace, jsou externí confirmace. Externími confirmacemi auditor získává spolehlivé důkazní informace, na základě kterých formuluje svůj názor na účetní závěrku. Standardy ISA, zejména standard *ISA 500 Důkazní informace* a *ISA 505 Externí confirmace*, vyžadují spolehlivost důkazních infor-

mací získaných prostřednictvím externích confirmací, a to zejména z následujících důvodů:

- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku,
- důkazní informace, které získá přímo auditor, jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímou nebo vydedukovanou důkazní informací,
- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou zdokumentovány, ať už v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu.

Standard *ISA 505* definuje externí confirmace jako důkazní informace získané jako přímou písemnou odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu. Každý auditor jistě za své praxe obdržel velké množství takových confirmací, a to zejména od následujících stran, s cílem získat důkazní informace o tvrzeních o určitých částech účetní závěrky:

Konfirmované strany	Dotčené části účetní závěrky	Tvrzení
banky	bankovní účty	správnost, úplnost, existence
	bankovní úvěry	správnost, úplnost, existence, ocenění
	záruky, zástavy atd.	existence, úplnost
odběratelé	pohledávky	správnost, úplnost, existence
dodavatelé	závazky	správnost, úplnost, existence
právníci	např. rezervy	správnost, úplnost, existence
konsignační sklady	zásoby	správnost, úplnost, existence

Příklady externích confirmací

Příručka pro provádění auditu, kterou vydala Komora auditorů v roce 2012, obsahuje v části 2 „Auditorské postupy“ příklady confirmačních dopisů v oblasti pohledávek, závazků, bankovních účtů a úvěrů a confirmačních dopisů pro právníky. Tyto příklady představují velmi užitečnou pomůcku pro auditory a jsou auditorům k dispozici v tištěné i elektronické podobě. Není proto třeba se o nich dále rozepisovat.

Postupy při využití externích confirmací

Postup při zasílání confirmačních dopisů popisuje zejména standard *ISA 505*. V souladu s tímto standardem je auditor povinen podržet si kontrolu nad externími confirmačními žádostmi. Auditor by tedy měl určit, které informace mají být potvrzeny, komu budou confirmační žádosti zaslány a podržet si i kontrolu nad odesíláním confirmačních žádostí. Confirmační žádosti jsou podepisovány relevantními osobami v auditované společnosti. Aby byla zachována vysoká spolehlivost získaných důkazních informací, confirmace by vždy měla být zaslána přímo do rukou auditora. Tím se eliminuje riziko jakékoli „úpravy“ confirmace ze strany auditované společnosti.

Odmítnutí vedení umožnit auditorovi poslat confirmační žádost

V případě, že vedení auditované společnosti odmítne auditorovi umožnit poslat confirmační žádost, je auditor vždy povinen zjistit, jaký je důvod k takovému odmítnutí. Odmítnutí nemusí automaticky znamenat, že klient z jakýchkoli důvodů nechce, aby auditor získal informace od třetích stran. Je totiž možné, že vedení auditované společnosti například vede vyjednávání o splátkovém kalendáři s určitým odběratelem a domnívá se, že žádost o potvrzení zůstatku by jednání mohla negativně narušit.

Auditor by tedy měl vždy vyhodnotit důvody, pro které mu vedení odmítá umožnit poslat confirmační žádost. V případě, že dojde k závěru, že vedení usiluje o odepření přístupu k důkazním informacím, které mohou odhalit podvod nebo chybu, může auditor revidovat hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a upravit plánované auditorské postupy. V této situaci bude pravděpodobně indikován faktor rizika podvodu, který vyžaduje vyhodnocení v souladu se standardem *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. Auditor je dále povinen informovat o této skutečnosti osoby pověřené správou a řízením.

Nemožnost získat důkazní informace prostřednictvím externích confirmací povede k tomu, že auditor bude nucen provést alternativní postupy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. U pohledávek půjde zejména o otestování vybraných následných příjmů peněz, dodacích listů a tržeb blízko konci účetního období. U závazků pak o otestování následných úhrad, korespondence auditované společnosti s dodavatelem či jiné dokumentace, například příjemek.

V případě nemožnosti získat confirmační dopis od právníka společnosti se alternativní postupy budou lišit v závislosti na typu informací, které je nutné ověřit.

Samostatnou kapitolu pak tvoří confirmace zasílané bankám. Auditované společnosti často nechtějí, aby auditor zasílal žádost o confirmaci bankám, a to zejména z toho důvodu, že banky požadují za tuto činnost úplatu. V rubrice „na pomoc auditorům“ tohoto čísla časopisu Auditor naleznete odpověď na dotaz týkající se této problematiky.

Je však nutné zdůraznit, že důkazní informace získané alternativními postupy pravděpodobně nebudou mít takovou spolehlivost jako informace získané prostřednictvím externích confirmací a auditor bude často nucen upravit plán auditu. V případech, kdy je odpověď na žádost o pozitivní confirmaci nezbytná k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, alternativní postupy neposkytují takové důkazní informace. To může vést k modifikaci zprávy auditora, tedy k výroku s výhradou, případně zápornému výroku.

Neobdržení odpovědi

V případě, že auditor neobdrží odpověď, může confirmační žádost zaslat opakovaně. Jinak je nucen provést alternativní postupy, které jsou popsány v předchozím textu.

Nespolehlivé odpovědi

Mezi faktory, které naznačují sníženou spolehlivost informací získaných prostřednictvím externích confirmací, patří například skutečnost, že confirmace byla obdržena auditorem nepřímo, nebo skutečnost, že byla obdržena elektronicky (elektronickou poštou, faxem atd.). V takových případech je vždy nutno vyhodnotit, zda je spolehlivost získaných důkazních informací natolik snížena, že je nutné provést dodatečné auditorské postupy (například požádat o zaslání confirmace poštou, ústní ověření). Spolehlivost informací získaných elektronickou poštou může být zvýšena například použitím digitálních podpisů.

Načasování confirmačních žádostí

Vzhledem k častému tlaku na velmi brzké vydání zprávy auditora jsou někdy žádosti o confirmace pohledávek a závazků zasílány k datu dřívějšímu, než je datum účetní závěrky. V takových případech musí auditor provést dostatečné postupy, aby se ujistil, že pohledávky a závazky, jejichž existence, správnost a úplnost byla prostřednictvím confirmací testována k dřívějšímu datu, jsou vykázány ve správné výši i k datu účetní závěrky. Tyto postupy spočívají v testech kontrol, případně ve sledování pohybů vybraných pohledávek a závazků do data účetní závěrky. Je však třeba upozornit, že například v situaci, kdy existuje zvýšené riziko materiálního zkreslení účetní závěrky v důsledku podvodu, je vždy vhodné co největší objem testů věcné správnosti prováďet co nejbližší datu účetní závěrky.

Může však dojít také k situaci, kdy je zpráva auditora vydávána se značným odstupem od data účetní závěrky. V takových případech je nutné vyhodnotit zejména

aktuálnost získaných confirmací od právníků a v nutných případech je aktualizovat, buď žádostí o novou confirmaci nebo ústní komunikací s právníky.

Dokumentace

Standard *ISA 230 Dokumentace auditu* požaduje, aby auditor vypracoval dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil, jaké postupy a kdy byly provedeny, jaké byly výsledky provedených postupů, jaké důkazní informace byly získány a jakých závěrů bylo dosaženo.

Je tedy nutné zdokumentovat, která tvrzení byla ověřována prostřednictvím confirmačních dopisů, jak byly vybrány položky pro confirmace (včetně popisu výběru vzorku, byl-li vzorek vybírán), postup při rozesílání confirmací a vyhodnocení získaných informací. Příklad takové dokumentace je uveden v Příručce pro provádění auditu, v části 3 „Modelový spis“, a to pro oblast finančního majetku.

Markéta Jindřišková

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA, pracuje jako IFRS manažer ve společnosti Agrofert Holding, a.s. Je absolventkou VŠE v Praze. V oblasti auditu pracovala od roku 1993, působila jako manažer v oddělení auditu společností Arthur Andersen a Ernst&Young, řadu let byla vedoucí oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Má také rozsáhlé zkušenosti s lektorskou a publikační činností v oblasti auditu a účetnictví. Je českou statutární auditorkou.



Rozhovor s Martinem Tučkem, prezidentem Komory daňových poradců ČR

Daňové poradenství v ČR

Po listopadové valné hromadě jste se stal novým prezidentem KDP ČR. Co Vás k práci v této profesní organizaci motivuje?

Daňové poradenství mne provází podstatnou část mého profesního života. Byl jsem u založení Komory daňových poradců a v průběhu let získal mezi daňovými poradci mnoho přátel. Společenství daňových poradců vděčím za mnohé a bez vzájemných odborných diskusí, rad a kolegiální podpory by budování poradenské kanceláře bylo nesrovnatelně těžší. Vidím v existenci našeho společenství významný přínos pro naši práci, schopnost Komory získat a sdílet odborné informace a znalosti, vytvořit prostředí pro vzájemné setkávání, ovlivnit legislativní vývoj v oblasti daní a ochránit svého člena je jedinečná. Komora daňových poradců a moji kolegové mi za 20 let mnohé dali, své zvolení prezidentem Komory považuji za příležitost jim to částečně vrátit.

Co patří mezi nejdůležitější úkoly, které jste si jako nový prezident vtyčil?

Základním stavebním kamenem naší profese jsou informace a znalosti. Vytváření a udržování systému vzdělávání a vzájemného sdílení informací je pro Komoru dlouhodobou prioritou. Kontinuální systém vzdělávání není sice pro daňové poradce povinný, přesto je členy všeobecně přijímán. Mezi nejdůležitější úkoly proto zahrnuji vylepšení našeho systému vzdělávání tak, abychom přinášeli aktuální témata ve správném rozsahu a čase, přenesli více vzdělávacích akcí do regionů a vytvořili pro výběr témat a lektorů obdobnou radu, jako je rada pro oblast publikační. Jsme schopni dlouhodobě odborné znalosti získávat, potřebujeme je však také účinně sdílet. Proto dalším z významných úkolů je rekonstrukce našeho webového portálu tak, aby odpovídal technologickému vývoji posledních let a stal se efektivním nástrojem pro získání potřebných odborných informací. Jsem přesvědčen, že aktivně musíme také přistoupit k samotné propagaci profese. V tomto roce tedy budeme hledat kromě webového portálu také další nástroje a způsoby, jak profesi daňového poradenství zviditelnit.

Jak se díváte na nově připravovaný zákon o daňovém poradenství?

V současné době je vypořádáno připomínkové řízení k novele zákona o daňovém poradenství a tato novela byla předložena vládě. Ze strany předkladatele je zřejmá snaha o větší regulaci profese. V uplynulém roce jsme strávili mnoho času vzájemným přesvědčováním,



Ing. Martin Tuček

se stal členem Komory daňových poradců ČR při jejím založení v roce 1993 a členem Komory auditorů ČR v roce 1995. Daňovým poradenstvím a auditem se zabývá převážnou část svého profesního života. Je partnerem společnosti ADEUS a působí zde jako daňový poradce a auditor. Odborně

se věnuje především poradenství a auditu pro podnikatelské subjekty se zaměřením na výrobu, obchod a služby. V posledních letech pracuje také na zvýšení kvality auditorské části kanceláře. Aktivně se podílí na činnosti Komory daňových poradců ČR, byl mnoho let zkušebním komisařem, členem Prezidia Komory a v současné době působí ve funkci prezidenta Komory.

že Komora daňových poradců je schopna spravovat své věci samostatně i bez regulativních prvků v zákoně. Na rozdíl od profese auditora nemá daňový poradce veřejnoprávní funkci, je za svoji činnost odpovědný, ale vždy především konkrétnímu klientovi. Nesouhlasíme proto např. s nově zaváděnou účastí třetích osob v kárné komisi. Jsme rádi, že se nám podařilo zmírnit úpravu, na základě níž by k pozastavení výkonu daňového poradenství došlo automaticky při zahájení trestního stíhání. Naše obava z podání účelového trestního oznámení ze strany dalších osob, které mohou mít zájem na eliminaci činnosti daňového poradce či daňové poradenské kanceláře, je zcela oprávněná. K velmi diskutovaným také patří otázka stanovení kvora pro usnášeníschopnost valné hromady a počet plných mocí, kterými může člen na valné hromadě disponovat. Dílčí novela zákona v minulém roce povinné kvorum zcela vypustila a omezila počet plných mocí na pět. Poslední valná hromada pak prokázala, že s takovou úpravou umí Komora fungovat. Pro budoucí usnášeníschopnost valných hromad je tedy pozitivní, že se podařilo předkladatele novely zákona přesvědčit, že má být tato nová úprava z podstatné části zachována. Naopak se nám nepodařilo do zákona dostat úpravu ochrany profese. Považujeme za nelogické, když zákon vymezuje poskytování daňového poradenství prostřednictvím daňového poradce

s povinným členstvím v Komoře daňových poradců, který je povinen prokázat složení zkoušky, být pojištěn, podléhá kárným opatřením a musí plnit mnoho dalších povinností, na druhé straně nedefinuje orgán kompetentní k postihu osob, které tato ustanovení nerespektují, zákon porušují a poskytují daňové poradenství zcela mimo Komoru.

Kromě toho, že jste daňovým poradcem, jste i auditorem. Kde vidíte styčné body těchto dvou profesí a případné možnosti spolupráce obou profesních komor?

Průsečíkem našich zájmů po stránce odborné je především účetnictví. Společným zájmem je, aby účetnictví bylo správné, srozumitelné a použitelné. Spolupráce na půdě Národní účetní rady je myslím úspěšná a přinesla účetní praxi mnoho interpretací, které byly na konci minulého roku shromážděny a zhmotněny ve skvělé publikaci Interpretace. Národní účetní rada. Vřele doporučuji! Nepochybuji o tom, že na tomto společném díle bychom měli pokračovat i nadále. Obě Komory mají také společný zájem na propagaci své profese a odborných znalostí svých členů. Bylo by naivní si myslet, že ve světě masové propagace slev a vnučování myšlenky, že dobré je pouze to, co je levné, se bez zvýraznění užitečných hodnot, které klientovi přináší vzdělaný, zkušený a odborně zdatný profesionál, obejdeme. Dle mého názoru je nezbytné část společných prostředků, kterými Komory disponují, trvale investovat do vytvoření mediálního protitlaku a v tomto směru se vzájemně podporovat. Z oblasti vzdělávání pak zmíním především projekt jazykového vzdělávání, který Komora daňových poradců realizuje a může být projektem společným. Rozvíjení znalostí profesní angličtiny je bezesporu nezbytnou vstupenkou do evropského prostoru a významnou konkurenční výhodou.

Jaký je Váš názor na možné cesty integrace profese daňových poradců a jejich profesních organizací v mezinárodním měřítku?

Je mnoho témat, které jsou pro daňové poradce v rámci Evropy společné. Přirozená snaha národních vlád zadržet na svém území co největší balík zdaněných zisků naráží na přirozenou snahu daňových subjektů se takovému zdanění vyhnout. Svět je v pohybu a kapitál samozřejmě také. Pro daňové poradce je důležité porozumět do určité míry také systému zdanění v zemi, ve kterém má klient vedení či pobočky, porozumět a pomoci obhájit transferové ceny a být schopen komunikovat s partnery na druhém konci Evropy či jiném kontinentu. To je jednoznačná výzva pro spolupráci daňových Komor nejen v evropském prostoru. Jsme přesvědčeni, že kolega Jiří Nekovář, který je od počátku letošního roku ve funkci prezidenta CFE, organizace zastřešující Komory daňových poradců především v Evropě, posune mezinárodní spolupráci daňových poradců významně dál.

Co považujete za hlavní problémy výkonu daňového poradenství v ČR, které je třeba řešit?

Za jeden z hlavních problémů považuji neustále se měnící legislativní úpravu daní. Situace, kdy novely zákonů jsou schváleny pouze několik dní před dnem jejich účinnosti, jak tomu bylo např. u novely zákona o dani z přidané hodnoty v závěru minulého roku, je pro daňové subjekty a daňové poradce za hranicí možností správné a reálné aplikace daňového práva. Mám pocit, že daňové reformy jsou více než skutečnými reformami neskutečnou komplikací života daňových poplatníků. Z jedné strany stát daňové právo komplikuje, z druhé strany uvolňuje možnost podávat daňové přiznání v zastoupení za daňový subjekt všem osobám bez omezení. Profesi daňového poradce chce více regulovat, svazovat a daňovým poradcům ukládat zákonem další povinnosti. Kontinuální vzdělávání, pojištění a vedení spisu jsou velmi nákladné, těžko lze pak cenou konkurovat třetím osobám, které poskytují daňové poradenství mimo zákon a bez těchto nákladů. Pokud jsme zatím nedosáhli ochrany výkonu profese v našem zákonu, pak otázku nekalé konkurence budeme muset začít řešit v rámci Komory sami.

Tento rozhovor bude publikován v lednovém čísle časopisu Auditor. Co byste popřál čtenářům časopisu Auditor do roku 2013?

Do roku 2013 bych rád popřál více rozumných a ekonomicky úspěšných klientů.

Rozhovor vedla Jana Skálová





Test: Konec účetního období

1. **Za okamžik sestavení účetní závěrky podle zákona o účetnictví je považován:**
 - a) konec účetního období,
 - b) den, kdy statutární orgán účetní jednotky připojí svůj podpisový záznam,
 - c) den, kdy jsou hotové výkazy předány dozorčí radě.
2. **Podle IAS 10 mezi typické příklady událostí, které vedou k úpravám účetní závěrky (upravující události) je možné zařadit tyto skutečnosti, ke kterým došlo po rozvahovém dni:**
 - a) prodej významné části podniku,
 - b) vyřešení soudního případu, na který byla tvořena rezerva,
 - c) zničení důležitého výrobního zařízení živelnou pohromou.
3. **Při plánování prací na účetní uzávěrce vedení účetní jednotky obvykle vyhotoví příkaz k inventarizaci majetku, který určuje:**
 - a) inventarizační komise, počet členů a vedoucího komise,
 - b) způsob zaúčtování inventurních rozdílů,
 - c) daňové souvislosti vzniklých mank a přebytků.
4. **Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, mezi jejich náležitosti ale nepatří:**
 - a) okamžik sestavení účetní závěrky,
 - b) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury,
 - c) funkce členů inventurní komise v účetní jednotce.
5. **Při inventarizaci byl zjištěn přebytek na pozemcích. Tento přebytek bude zaúčtován jako navýšení hodnoty pozemků souvztačně s účtem:**
 - a) provozní výnosy,
 - b) finanční výnosy,
 - c) vlastní kapitál.
6. **Účetní jednotka vznikla odštěpením. Rozhodný den odštěpení byl stanoven na datum 1. září 2012. Den právních účinků odštěpení nastal 15. 1. 2013. Tato nová účetní jednotka chce používat jako účetní období hospodářský rok od 1. 9. do 31. 8. K tomu musí:**
 - a) oznámit svůj záměr správci daně do 15. února 2013,
 - b) oznámit svůj záměr správci daně do 31. července 2013,
 - c) oznámit svůj záměr daně do 15 dnů ode dne svého vzniku.
7. **Účetní jednotka byla zapsána do obchodního rejstříku ke dni 15. 12. 2012 a bude používat jako účetní období kalendářní rok. Pokud se týká řádné účetní závěrky k datu 31. 12. 2012, pak:**
 - a) musí ji sestavit jako všechny ostatní účetní jednotky,
 - b) nemusí ji sestavovat, pokud s tím vysloví souhlas správce daně,
 - c) může připojit část roku 2012 ke kalendářnímu roku 2013 a sestavit svou první řádnou účetní závěrku až k 31. 12. 2013.
8. **Mezi daňově uznatelné náklady, které jsou vymezeny účelově, patří:**
 - a) náklady mateřské společnosti související s nabytím a držbou dceřiných společností,
 - b) náklady související s příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo nejsou předmětem daně,
 - c) náklady vynaložené na výzkum a vývoj.
9. **Daňovou ztrátu, která vznikla společnosti s ručením omezeným v roce 2010, může tato společnost odečíst od základu daně nejpozději v roce:**
 - a) 2014,
 - b) 2015,
 - c) 2016.
10. **Při sestavování daňového přiznání a výpočtu základu daně je nutno ze základu daně vyjmout ze zaúčtovaných výnosů:**
 - a) výnosy zaúčtované oproti dohadným účtům aktivním,
 - b) výnosy zdaněné srážkovou daní,
 - c) výnosy vzniklé zaúčtováním odpisu závazku.

Test připravila: Jana Skálová



Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno v relevantním odborném výboru.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu 2013.

Konfirmační dopisy do bank

Komora auditorů ČR obdržela dotaz týkající se toho, zda je při provádění auditu nutné zasílat konfirmační dopisy do bank.

Stanovisko KA ČR:

Standardy ISA výslovně nepožadují v případě provádění auditorských postupů v oblasti krátkodobého finančního majetku a bankovních úvěrů používání externích konfirmací, jedná se však o postup, který obvykle vede k získání nejspolehlivějších důkazních informací. Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a povahou a závisí na individuálních podmínkách, za nichž jsou získány.

Jedním z auditorských postupů, které vedou k získání důkazních informací, jsou externí konfirmace. Tyto konfirmace představují postup získání velmi spolehlivých důkazních informací, a to zejména z následujících důvodů:

- Důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku.
- Důkazní informace, které získá přímo auditor, jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímou nebo vydedukovanou.
- Důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou zdokumentovány, ať už v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu.

Čím vyšší auditor určí riziko, tím vhodnější je použití externích konfirmací. V souladu se standardem *ISA 330 Reakce auditora na vyhodnocená rizika* musí auditor získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je podle auditorova hodnocení dané riziko. Auditor tohoto docílí zvýšením množství důkazních informací nebo získáním relevantnějších nebo spolehlivějších důkazních informací nebo obojím. Auditor například klade větší důraz na získání důkazních informací přímo od třetích stran nebo získáním podpůrných důkazních informací několika nezávislých zdrojů. ISA 330 také uvádí, že postupy související s externími konfirmacemi mohou auditorovi pomoci při získávání důkazních informací s vysokou úrovní spolehlivosti, kterou auditor vyžaduje, aby mohl reagovat na rizika významné (materiální)

nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky* uvádí, že auditor navrhne konfirmační žádosti tak, aby získal další podpůrné důkazní informace jako reakci s cílem řešit posouzená rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni tvrzení.

Je také nutno zmínit, že zasíláním externích konfirmací do bank auditor získává důkazní informace nejen o zůstatcích na účtech krátkodobého finančního majetku a úvěrů, ale i informace o dalších skutečnostech, které mají být uvedeny v účetní závěrce a jejichž úplnost účetní jednotka deklaruje v prohlášení vedení. Jedná se o informace o zastaveném majetku, exekucích, poskytnutých zárukách, nejrůznějších typech derivátů atd.

V případě, že se auditor rozhodne použít externí konfirmace jako způsob získávání důkazních informací, je důležité, aby si udržel kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, včetně:

- určení konfirmací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány,
- výběru vhodné potvrzující strany,
- navrhování konfirmačních žádostí, včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují informace nezbytné k tomu, by odpovědi byly zaslány přímo auditorovi,
- rozeslání žádostí potvrzující straně.

Pokud se auditor rozhodne, že odpověď na žádost o konfirmaci je nezbytná ke získání dostatečných a vhodných důkazních informací a vedení odmítne umožnit auditorovi zaslat konfirmační žádosti, auditor je povinen:

- dotázat se na důvody odmítnutí vedením a požadovat důkazní informace z pohledu platnosti a přiměřenosti těchto důvodů,
- zhodnotit důsledky odmítnutí vedení z pohledu auditorova vyhodnocení relevantních rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a povahy, načasování a rozsahu ostatních auditorských postupů a

(c) provést alternativní postupy stanovené k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací.

Pokud auditor dojde k závěru, že odmítnutí vedení umožnit poslat konfirmační žádost není přiměřené nebo auditor nemůže získat relevantní a spolehlivé důkazní informace pomocí alternativních postupů, je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením v souladu s ISA 260. Auditor je také povinen určit dopady na audit a výrok auditora v souladu s ISA 705.

Shrnutí

- ISA obecně není požadováno rozesílání bankovních konfirmací.

- Externí konfirmace jsou obvykle nejspolehlivějším zdrojem informací.
- Auditor by měl vždy svými postupy reagovat na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti a při vyšším riziku zvážit použití externích konfirmací.
- Bankovní konfirmace jsou zdrojem informací o některých položkách, jejichž existence je jinak obtížně ověřitelná.
- Auditor by měl vždy zvážit, jaký je důvod odmítnutí vedení umožnit auditorovi zaslat konfirmační žádosti.

oddělení metodiky KA ČR

ze zahraničí

Výroční zasedání FEE v Bruselu

Dne 13. prosince 2012 se konala v Bruselu valná hromada členských organizací Federace evropských účetních (FEE). Tato valná hromada, která se koná jednou za dva roky a na níž jsou členské organizace zastupovány svými statutárními zástupci, se uskutečnila naposledy dle platných stanov. Protože 11. prosince proběhly i oslavy 25 let trvání FEE, byli zúčastnění prezidenti pozváni i na jednání Rady FEE, které se uskutečnilo 12. prosince. Předmětem jednání Rady byla především detailní debata o stavu projednávání novel evropské legislativy pro oblast auditu (pozice ECON a JURI se částečně liší, ale dohromady dávají indikaci, jakým směrem se hlasování bude ubírat). Obširně byl diskutován německý návrh na stanovení minimálního počtu hodin i minimální hodinové sazby, tento návrh byl v diskusi odmítnut s tím, že minimální se postupem času stává pravidlem a takový postup nereflektuje specifika provádění auditu. Rozsáhlá diskuse proběhla také k problematice rotace a výběrových řízení, kdy někteří účastníci diskuse upřednostňovali rotaci na úkor výběrových řízení, a to i z hlediska transparentnosti a možnosti poskytování neauditních služeb. Jako příklad byla uváděna Itálie, kde původní koncept 3 x 3 roky byl nahrazen konceptem 2 x 7 let. Shoda zazněla při prosazování posílení role auditních výborů.

Ve čtvrtek 13. prosince se také uskutečnilo výroční zasedání FEE, jehož součástí byly i volby nového prezidenta FEE a zastupujícího prezidenta (Deputy President) a schvalování nových stanov FEE. Jako host výročního zasedání vystoupil Ugo Bassi, ředitel direktorátu Evropské komise pro kapitál a společnosti (Directorate Capital and Companies), do jehož kompetence spadá i problematika novely směrnice o statutárním auditu.

Z vystoupení Ugo Bassiho vybírám:

- Bylo dosaženo pokroku při projednávání možnosti vzniku bankovní unie.
- Cíle Evropské komise a auditorské profese jsou shodné – posílení průhlednosti (transparency) a správy a řízení (governance).
- Účetnictví vyžaduje zjednodušení především na úrovni menších společností a zlepšení porovnatelnosti.
- Legislativní úpravy se budou provádět v kontextu „malé firmy mají přednost“ („small first“).
- Jednání jsou tvrdá, ale Evropská komise se nebrání racionálním změnám.
- Prosazování IFRS je problémem, zejména s ohledem na postoje Japonska a USA.
- V oblasti auditu jsou klíčovými:
 - posílení nezávislosti auditorů,
 - vyřešení konfliktu zájmů,
 - omezení koncentrace trhu,
 - zlepšení obsahu zprávy auditora,
 - efektivní funkce dohledu.



ze zahraničí

- Z hlediska času se musí JURI v průběhu ledna a února vypořádat s cca 900 připomínkami a ECON s cca 600 připomínkami.

Dalším bodem jednání bylo výroční zasedání členských organizací FEE, které jednomyslně schválilo nové znění stanov FEE a vnitřních pravidel fungování FEE. V průběhu schvalování byla oceněna zejména práce odstoupivšího prezidenta FEE Philipa Johnsona, jenž se rozhodujícím způsobem zasloužil o přípravu novelizovaných vnitřních předpisů, které byly jednomyslně schváleny.

V souladu s programem byly též schváleny účetní závěrky za roky 2010 a 2011 a také rámcová výše výdajů na roky 2013 a 2014.

Na závěr jednání proběhly volby nového prezidenta a Deputy prezidenta FEE. Jediným kandidátem na prezidenta FEE byl André Killesse, jehož volbu podpořili zástupci všech zúčastněných delegací s výjimkou Itálie, která se zdržela. Na post zastupujícího prezidenta (který se dle nově schváleného Statutu má automaticky stát příštím prezidentem) byli původně dva kandidáti, ale italský kandidát začátkem prosince stáhl svoji kandidaturu a tak jediným kandidátem na tuto pozici byl Petr Kříž. Jeho volbu obdobně podpořili zástupci všech zúčastněných členských organizací s výjimkou Itálie, která se opět zdržela.

Více informací o průběhu výročního zasedání FEE lze nalézt na stránkách FEE www.fee.be.

Petr Šobotník
prezident KA ČR

Co najdete v e-příloze č. 1/2013

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Kateřiny Sikorové, e-mail: sikorova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Daně

Dañ z převodu nemovitostí a změny, které nás čekají v nejbližších letech

Cílem článku Matěje Maršaly je upozornit na změny, které se chystají v oblasti tvorby nového zákona o dani z převodu v souvislosti s platností již schválených zákonů. Jak vyplývá z návrhů, hlavním účelem je snížení administrativní

zátěže, zvýšení výběru z této daně a přizpůsobení této daně evropským zvyklostem.

Právo

V e-příloze najdete dva přetisky článků z www.epravo.cz, které se zabývají usneseními Nejvyššího soudu ČR týkajícími se **insolvence a započtení pohledávky a exekuce a konkursu**.

Zaujalo nás

Technický pokrok a jeho vliv na technické zhodnocení

Na technický pokrok reaguje i výklad daňových zákonů, například v oblasti technického zhodnocení. O problematice technického zhodnocení si můžete přečíst v přetištěném článku z časopisu Finanční management.

Zaznamenali jsme

Reorganizace daňové správy od 1. ledna 2013

K 1. lednu vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, který zcela nahradil

dosavadní právní úpravu územních finančních orgánů a změnil organizační strukturu daňové správy. Zůstává zachován jen specializovaný finanční úřad pro tzv. velké subjekty a Generální finanční ředitelství v čele celé soustavy. Více o tom najdete v přetisku článku z Finančních aktualit KPMG v ČR.

Dilema veřejných zakázek: Priorita ceny, či priorita kvality?

Přetisk článku z www.moderni-obec.ihned.cz se zabývá současným stavem zadávání veřejných zakázek. Ze společné analýzy Komory administrátorů veřejných zakázek, společností Grant Thornton a CEEC Research vyplývá, že v druhém čtvrtletí 2012, tj. od vstupu takzvané protikorupční novely zákona o veřejných zakázkách v účinnost, klesl počet oznámení o veřejné zakázce o 66,2 %.

-VeL-

