

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	3
Projekt modernizace informačních systémů KA ČR byl úspěšně završen (<i>Ladislav Mejzlík</i>) ..	4
Nové elektronické služby Komory auditorů (<i>Kateřina Sikorová</i>)	5
Setkání se zástupci ukrajinských auditorů (<i>Jiří Mikyňa</i>).....	6
Jiří Nekovář zvolen prezidentem RVDA	7
Potenciální dopady nově navrhovaného standardu ISA 701 a přepracovaného ISA 700 (<i>Dagmar Palková</i>)	7
Nová směrnice o účetních závěrkách vyhlášena v úředním věstníku EU (<i>Dagmar Palková</i>)	7
Přísné změny pro insolvenční správce	8
Padly první tresty pro právnické osoby	8
Senát vybral firmu ke kontrole financování volby prezidenta.....	9

TÉMA ČÍSLA – NOVÉ TECHNOLOGIE

Trendy na trhu ICT a TOP společnosti v ČR (<i>Gabriela Ďurianová</i>).....	10
Víte, co je to bitcoin? (<i>Gabriela Ďurianová, Ladislav Mejzlík</i>)	12
Vykazování internetových domén a WWW stránek v IFRS (<i>Ladislav Mejzlík</i>).....	15
Náklady na realizaci projektů výzkumu a vývoje jako odčitatelná položka od základu daně (<i>Jiřina Štolcpartová</i>)	18
Test: Rozumíte tomu, jak funguje bitcoin?.....	21

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	22
Jak je to vlastně s ověřováním a zveřejňováním výročních zpráv? (<i>Daniel Stirský</i>).....	23

RECENZE

LIDÉ A FIRMY



e-příloha Auditor 7/2013

OBSAH

- Aktualita
- Téma čísla – Nové technologie
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **3. 10. 2013**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **7. 10. 2013**

Odkud a kam kráčí systém vzdělávání a zkoušek před vstupem do profese



Bohumil Král

Rychle se rozvíjející profese se zpravidla neohlíží příliš zpět. Turbulence prostředí a naléhavost úkolů je zpravidla žene vcelku logicky vpřed, takže na retrospektivní pohledy, sebereflexi a úvahy, které by spojovaly budoucnost s cíli vymezenými v minulosti, zpravidla nezbývají čas ani energie.

To se samozřejmě týká i rozvoje auditorské profese v České republice. Naštěstí existují milníky, které k racionálnímu ohlednutí inspirují; v případě auditorů bylo takovou příležitostí 20. výročí vzniku Komory auditorů ČR.

Dovolu, abych se v této souvislosti ohlédl – byť spíše pohledem do zpětného zrcátka, jehož smyslem je bezproblémová jízda vpřed – na vývoj systému vzdělávání a zkoušek auditorů před vstupem do profese.

V tomto systému jsem angažován více než 15 let; pevně proto věřím, že mi čtenáři odpustí spíše pozitivní pohled na to, co se podařilo. Samozřejmě budu vděčen za jakoukoliv korekci.

From bookkeepers to accountants

Když už jsem u omluv: věřím, že mi bude odpuštěno i milovníky českého jazyka (k nimž se řadím), kteří ctí zásadu, že čeština je jazykem básníků, jímž lze barvitě vyjádřit jakoukoliv myšlenku. Přesto jsem tendenci

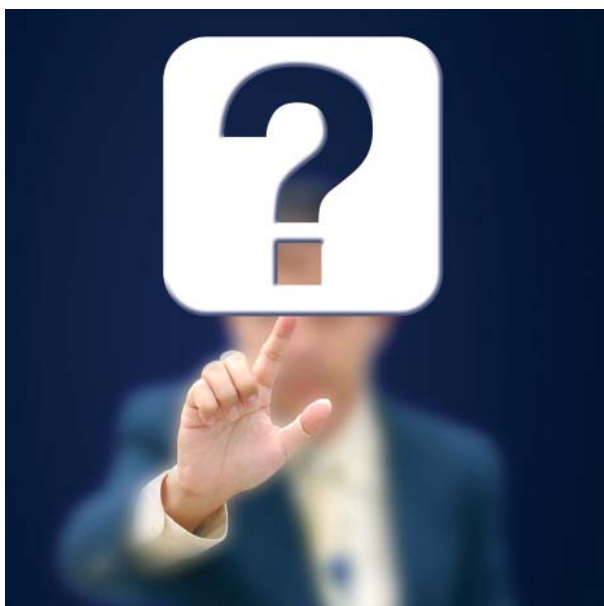
ve vývoji profese, která by se v češtině dala nepříliš vhodně vyjádřit jako „od účetních k účetním“, vyjádřil v názvu odstavce snad případněji anglicky.

Jsem totiž přesvědčen, že právě tato změna ve výchově auditorů, která je vede k účetnímu vidění světa – tedy ke snaze posoudit a zhodnotit podnik ve vzájemných vztazích a protikladech finanční pozice, výkonnosti a jeho schopnosti produkovat peníze a smysluplně je alokovat – a nikoliv ke snaze ověřit formální správnost podvojných zápisů ověřované společnosti, je největším kvalitativním posunem ve vývoji auditorské profese.

Od profesního myšlení k interdisciplinaritě

Tato změna však není jediná. V souladu se světovými tendencemi Komora auditorů velice rychle pochopila, že kvalitním auditorem nemůže být jen odborník, který kvalitně zvládá nejen čtyřlístek předmětů Účetnictví, Daně, Právo, Auditing. Dobrý auditor musí též chápat ověřovanou entitu jako subjekt, který je součástí nadřazených ekonomických subjektů, jehož úspěšnost je ovlivněna i schopností rozpoznat a reagovat na mikro- a makroekonomické zákony a souvislosti a schopností vytvořit kvalitní systém podnikového řízení, založený na progresivní informační podpoře.

Nicméně, zdá se, že právě v této oblasti komoru ještě hodně práce čeká. Pokud se podíváme na obsah sylabů



významných světových vzdělávacích a certifikačních systémů, nalezneme v nich – spíše než disciplínou ohraničené předměty – průřezově koncipované, relativně široce vymezené problémové okruhy, jako jsou Řízení a správa společností (Corporate Governance), Řízení výkonnosti (Performance Management), Konkurence a strategie (Competition and Strategy) a další, zdůrazňující interdisciplinární nadhled na zkoumanou realitu. Obdobně, na bázi integračního propojení jednotlivých disciplín, jsou pak koncipovány i případové studie, které si kladou za cíl souhrnně ověřit nejen znalosti, ale do jisté míry i dovednosti a praktické zkušenosti účetních vstupujících do profese.

Právě v tomto přístupu – a tedy nikoliv jen zopakováním znalostí z vysoké školy, které adept dokáže lépe využít v kontextu svých nových praktických zkušeností – je dnes spatřován přínos profesního vzdělávání jako nadstavby nad vzděláním vysokoškolským. Stručně řečeno: pokud si svět manažerů klade přímočarou otázku „Jak efektivně řídit podnik?“, aniž se zabývá tím, která z disciplín ho vede správným směrem, musí se této otázce přizpůsobit i – často spíše disciplinárně orientovaný – svět akademiků a koncepčně zaměřených odborníků, kteří se zpravidla nejvýznamněji podílejí na tvorbě i „provozu“ systémů předkvalifikačního vzdělávání.

Od odborníků k osobnostem

I zásadu, že auditor nemůže být jen všestranně vzdělaný fachman s praktickými zkušenostmi, ale že musí být dostatečně vybaven i ve schopnostech jednat s lidmi a připraven reagovat na morální a etická úskalí, která výkon profese staví do cesty, se podařilo do systému KA ČR zabudovat. I zde je samozřejmě co zlepšovat; nicméně zdá se, že přístup, který komora přijala – budovat tyto kompetence spíše v průřezu jednotlivých problémových okruhů než jako samostatné „předměty“, je ve světě vnímán jako efektivnější.

Je jen škoda, že svět (a po jeho vzoru i naše legislativa) hledí tak podezřívavě na ústní zkoušku. Ta přece není jen obtížně zpětně ověřitelná a do jisté míry subjektivní; je také v zásadě jediným prostředkem ověření schopností adepta, zda je schopen argumentovat ve prospěch prosazovaných řešení a zda bude působit na své okolí nejen jako odborník – auditor, ale též jako všestranně zralá osobnost s vysokým morálním kreditem.

Co víc: v pojetí, v němž probíhala ústní zkouška na KA ČR, kdy si adept losoval čtyři ze sta otázek, které musel pojmout jako průřezové okruhy, mající kromě obecně ekonomické podstaty i účetní, právní, daňový, informační a auditorický aspekt, sloužila tato zkouška i jako prostředek ověření schopností budoucího auditora interdisciplinárně propojovat své znalosti. V tomto směru jsem přesvědčen, že KA ČR svým přístupem k ústnímu zkoušení předběhla svou dobu a – v kontextu stále silnějších tendencí na kvalitní budování profesní kompetence auditorů – bylo zrušení této zkoušky omylem. Proto také věřím, že se tento omyl podaří v budoucnosti napravit.

Z „malého českého dvorku“ do světa profese

Také po této cestě ušla komora úctyhodný kus cesty. Existuje řada studií, že její systém vzdělávání a zkoušek před vstupem do profese ctí nejen směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, k jejímuž respektování nás zavazuje naše členství v Evropské unii. Je též v souladu se směrnici národních požadavků na kvalifikaci účetních působících v profesi (Professional Accountants) UNCTAD/ITE/EDS/9 i s požadavky Mezinárodních vzdělávacích standardů IFAC.

Jsem dlouhodobě v kontaktu s představiteli institucí, které dbají na rozvoj profesní způsobilosti auditorů i ostatních tzv. „professional accountants“. I z jejich analýz je patrné, že systém, který se podařilo na KA ČR (ale i na Svazu účetních) vybudovat, patří ve světové hierarchii k rozvinutým, nikoliv k rozvojovým nebo tranzitujícím se. Tento závěr potvrzují i současně probíhající práce na vzájemném uznávání kvalifikací a dílčích zkoušek, které komora realizuje ve spolupráci s britskými profesními institucemi ACCA a ICAEW.

Uvedené skutečnosti nás nemohou ukolébat. Mohou nám však dát pocit dosavadní dobře vykonané práce a dostatečné sebevědomí pro všechna další jednání na téma, zda je komora schopna zajistit kvalitní rozvoj profese tak, jak je chápán v progresivním světě.

Od právně podpořené pospolitosti k profesní sounáležitosti

Je podle mého názoru správné, že vytvoření podmínek pospolitosti auditorů je ve vyspělém evropském regionu bráno jaksí samozřejmě. Povinné členství auditorů v jejich profesní komoře je výchozím předpokladem kvalitního samosprávného řízení profese, o kterém jsem

přesvědčen, že má značné potenciální výhody oproti státnímu řízení – a to i ve kvalitativně jiných podmínkách politického a státního řízení, než jaké existují v současnosti v České republice.

Tyto potenciální výhody se však nerealizují samy od sebe. Je třeba pro ně vytvářet předpoklady a hledat zdroje. Budiž řečeno, že právě na tyto předpoklady a na nedostatek zdrojů naráží jako na základní omezující faktor i rozvoj systému vzdělávání a zkoušek. Není divu. Česká republika se svým potenciálním trhem pro něco více než tisícovku auditorů je příliš malým rybníkem pro rozvoj (zejména na intelektuální zdroj je náročného) vzdělávacího a zkuškového systému.

I v takových podmínkách však existuje možnost – a to semknout se. Nejen na povinné zákonné bázi, ale dobrovolně a u vědomí si výhod profesní sounáležitosti.

Mám výhodu, že tuto možnost mohu dokumentovat na zcela novém, konkrétním a významném příkladu. Společnost Deloitte soustřeďuje všech svých cca 85 asistentů auditora z různých systémů předkvalifikačního vzdělávání a jedná s komorou o způsobu jejich společného vzdělávání a ověřování jejich znalostí.

Efekty pro obě strany jsou již teď zřejmé. Pro komoru je to jistota dlouhodobého, významně širšího využití potenciálu cca 80 kvalifikovaných odborníků, spjatých se zajištěním rozvoje a „provozu“ systému, a získání významných zdrojů pro rozvoj tohoto potenciálu, pro společnost Deloitte (a v budoucnu určitě i pro další zájemce o zajištění profesního rozvoje většího počtu asistentů) to znamená úsporu významných zdrojů, určených na profesní rozvoj, a další obtížně kvantifikovatelné výhody, plynoucí z centralizace nabývání a ověřování znalostí u instituce, která se jako jediná v České republice specializuje na problémy spojené s výkonem auditorské činnosti.

Angličtina využívá pro tyto vztahy příznačné označení „win – win situations“. Popřejme si, vážení kolegové, aby se nám v komoře – a to nejen v oblasti vzdělávání a zkoušek před vstupem do profese – dařilo takovýchto vztahů budovat co nejvíce.

Bohumil Král

místopředseda Výboru
pro auditorské zkoušky KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 9. září, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami a činnostmi jednotlivých výborů. Důležitým bodem jednání bylo projednávání odhadu plnění rozpočtu do konce roku 2013 a návrh rozpočtu na rok 2014.

Výkonný výbor schválil:

- žádost dvou auditorů o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti,
- 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 žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- obsah komerční přílohy Hospodářských novin na téma auditorské služby,

- schválil akční plán Výboru pro IFRS a finanční instituce včetně návrhu školení na téma IFRS na rok 2014,
- přístup Dozorčí komise k materiálům jednotlivých výborů a redakčních rad prostřednictvím DMS.

Výkonný výbor dále projednal:

- odhad plnění rozpočtu do konce roku 2013 a návrh první verze rozpočtu na rok 2014,
- návrh aktualizovaného Organizačního řádu KA ČR,
- upravenou směrnici Zásady vyřizování korespondence KA ČR,
- informaci o možnosti nominace zástupce do FEE PCAOB

a vzal na vědomí:

- stanovisko k dotazům auditorů,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- materiál z IAASB týkající se návrhu vylepšené zprávy auditora,

- informace o nové směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU,
- přehled připomínkových řízení a vyjádření KA ČR k nim,
- plnění rozpočtu KA ČR za leden až červenec roku 2013,
- personální informace z KA ČR,
- termíny zasedání Výkonného výboru, prezidia a redakční rady v roce 2014,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- zápis ze zasedání NÚR,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Projekt modernizace informačních systémů KA ČR byl úspěšně završen

Komora auditorů již od svého založení věnovala pozornost zabezpečení počítačového řešení svých evidencí, vedení seznamu auditorů, elektronické komunikaci a zveřejňování informací na svých www stránkách. Od vzniku komory a vytvoření prvního programu pro evidenci auditorů uběhlo však dlouhé období, v němž se sice postupně drobnými úpravami vylepšovaly existující funkce informačního systému a změnilo grafické pojetí www stránek, avšak nedošlo k žádné zásadní inovaci, která by přinesla koncepční změnu ve fungování informačního systému a rozšíření jeho funkcí.

Již v závěru roku 2011 došlo k rozhodnutí informační systém komory zásadně inovovat. Mezi hlavní vytčené úkoly patřilo:

- změnit koncepci distribuce dokumentů pro jednání orgánů a výborů komory,
- změnit koncepci a grafickou podobu webu komory a inovovat způsob jeho fungování a správy prostřednictvím upgrade na nové verze technologií,
- inovovat databázovou technologii interního systému evidence auditorů,
- propojit interní informační systém s informacemi publikovanými na webu komory,
- integrovat do informačního systému nové, dosud neautomatizované funkce,
- rozšířit elektronickou komunikaci komory s auditory a veřejností prostřednictvím datových schránek, elektronické fakturace za využití funkcí elektronického podpisu,
- umožnit auditorům on-line nahlížení do údajů evidence auditorů a vkládání vybraných údajů do ní,
- zavést elektronický obchod komory a elektronický platební styk v něm.

Distribuce dokumentů pro jednání orgánů a výborů komory prostřednictvím centrálního systému pro správu dokumentů (DMS - Document Management System) byla úspěšně spuštěna již začátkem roku 2012 a následovala inovovaná podoba www stránek komory. Zároveň byla v průběhu roku 2012 implementována elektronická fakturace a využívání datových schránek registrací komory do systému datových schránek jako orgánu veřejné moci oprávněného provádět autorizovanou konverzi dokumentů.

Zásadními problémy zbývajících částí inovace informačního systému bylo vybrání spolehlivého partnera, který by projekt realizoval, a získání dostatečných finančních zdrojů, z nichž by bylo možno realizaci projektu uhradit. Přípravou celého projektu a řízením jeho realizace byla pověřena pracovní skupina komory, která také připravila podklady k tomu, aby bylo možno projekt zahrnout do česko-švýcarského projektu, na němž se komora účastnila spolu s ČNB a ministerstvem

financí. Distributorem finančních prostředků z tohoto zdroje byla pověřena Světová banka, přičemž příprava celého projektu podle jejích pravidel, včetně všech jednání před zahájením projektu, v jeho průběhu až po jeho zakončení byla relativně náročná, ale přinesla Komoře auditorů ČR celkovou úsporu více než 1,6 mil. Kč, které by jinak musela na inovaci informačních systémů vynaložit ze svých prostředků.

Jako dodavatel projektu inovace byla ve výběrovém řízení Světové banky vybrána firma webProgress, s. r. o. Jejím subdodavatelem pro propojení s aplikací evidence pak byla firma Prodata Praha, s. r. o. Realizace projektu byla zahájena podpisem smlouvy mezi Světovou bankou a dodavatelem projektu v červnu 2012. Ve třech etapách realizovaných v průběhu téměř jednoho roku došlo k zásadnímu upgrade databázových technologií interního systému evidence auditorů a integrace nových agend do ní. Dále byly zpřístupněny online informace z této evidence prostřednictvím www stránek, a to jak veřejné (například seznam auditorů, který byl dosud předáván k publikování na web dávkově a nešlo v něm tak dobře vyhledávat jako nyní), tak i neveřejné po přihlášení dané osoby. Zásadní částí inovačního projektu je možnost zadávání vybraných auditorů přímo online do systému (plnění KPV, osobní údaje ap.). Poslední částí je pak vytvoření elektronického obchodu s možností elektronického placení systémem PayU.

Při realizaci všech kroků měla pracovní skupina, která projekt za komoru auditorů řídila, na mysli to, aby změny prováděné v průběhu projektu neohrožily fungování dosavadních systémů a nezpůsobily jejich výpadky, a před jejich postupným uváděním do používání je testovala. Zcela zásadním kritériem byla také bezpečnost a průkaznost veškerých informací, se kterými informační systém pracuje. Na přípravě a realizaci projektu se na straně komory podílela řada lidí, které nelze všechny uvést, ale jmenovitě bych chtěl poděkovat

řediteli úřadu Jiřímu Mikynovi, Kateřině Sikorové, Athině Lérové, Libuši Šnajdrové a Iloně Strouhalové.

Přestože projekt jako takový skončil, proces postupných úprav a vylepšování informačního systému nekončí. Protože žádný systém není bez chyby a vždy je co zlepšovat, budeme postupnými kroky funkce systému a možnosti elektronické komunikace s ním nadále vylepšovat. Za všechny, kteří se na inovaci podíleli, přeji auditorům, aby jim nové funkce informačního

systému zpřístupnily aktuální informace v elektronické podobě a zefektivnily komunikaci s komorou. Podrobnější informace o nových funkcích informačního systému komory a přístupu k nim najdete v článku níže.

Ladislav Mejzlík

první viceprezident

a předseda Výboru pro vnější vztahy KA ČR

Nové elektronické služby Komory auditorů

Nové on-line aplikace umožňují jednodušší a rychlejší přístup ke službám poskytovaným komorou a přinášejí úsporu nákladů na zasílání dokumentů v dosud obvyklé papírové podobě. Vedle nově zaváděného systému on-line aplikací zůstávají zachovány dosavadní způsoby komunikace. On-line aplikace jsou určeny auditorům, auditorským společnostem, asistentům auditora, osobám ve zkuškovém systému a zčásti i veřejnosti.

Nové funkce a integrace všech částí informačního systému komory umožní auditorům a auditorským společnostem například získat přehled o svých fixních a pohyblivých příspěvcích nebo o účasti na kontinuálním profesním vzdělávání. Prostřednictvím webového on-line rozhraní lze také odeslat komoře vyúčtování příspěvků a oznámit změny v údajích vedených komorou v seznamu auditorů a auditorských společností. Příslušné formuláře jsou umístěny na webu komory v části Pro členy.

Osoby ve zkuškovém systému mohou prostřednictvím on-line aplikací odesílat přihlášky na dílčí písemné části auditorské zkoušky. Kromě dosavadních informací o podmínkách vstupu do profese je na webu komory v části Chci se stát auditorem nově k dispozici přehled přihlášek na zkoušky a spolu s ním výkaz uchazeče o složení auditorské zkoušky.

E-shop, umístěný na webu komory v části Vzdělávání a publikace, mohou využívat nejen členové komory, ale i další zájemci z řad odborné veřejnosti. Lze v něm objednávat a platit kurzy před auditorskou zkouškou, profesní vzdělávání a publikace. Jeho prostřednictvím je také možné hradit poplatek za účast na auditorské zkoušce a příspěvky, fixní i pohyblivé.

Služby on-line aplikací určené pro členy komory, tj. pro auditory, auditorské společnosti, asistenty auditora a osoby ve zkuškovém systému, jsou umístěny v uzavřené části webu a přístup k nim je možný pouze po přihlášení pomocí uživatelského jména a hesla. Auditori pro práci s on-line aplikacemi využijí své stávající přihlašovací údaje. Auditorským společnostem, asistentům auditora a osobám ve zkuškovém systému jsou tyto údaje postupně zasílány. Uživatelé si mohou sami měnit svá přístupová hesla, bez nutnosti součinnosti s komorou. Celý informační systém je dobře zabezpečen proti zneužití dat třetími osobami.

Díky propojení nových aplikací se stávajícím informačním systémem se také zvýší komfort při práci s konkrétním formulářem vybrané on-line aplikace, do něhož se po přihlášení automaticky vyplní některé údaje z databáze komory. Vzájemné propojení funguje obousměrně, což znamená, že data aktualizovaná ve formuláři členem se po ověření uloží zpět do databáze KA ČR a následně zobrazí i v dalších aplikacích, jako je například seznam auditorů a auditorských společností na webu komory.

Údaje v seznamech auditorů však musí být dle příslušné judikatury v souladu s dalšími databázemi vedenými jinými státními institucemi, např. Obchodním rejstříkem či Živnostenským rejstříkem. Proto změny některých údajů (např. adresy) provedené auditorem či auditorskou společností, které nebudou v souladu s ostatními databázemi, nebudou zveřejněny v seznamech auditorů a auditorských společností.

Všechny zmíněné funkce mají usnadnit komunikaci s komorou, a to jak jejím členům, tak zájemcům z řad veřejnosti. Pevně věříme, že tyto nové služby povedou k úspoře času i nákladů a zlepši kvalitu poskytovaných služeb.

Kateřina Sikorová

oddělení vnějších vztahů KA ČR

Setkání se zástupci ukrajinských auditorů

Ve dnech 22.-24. července se v Praze na Komoře auditorů ČR uskutečnilo setkání se zástupci Komory auditorů a Unie auditorů z Ukrajiny. Jednání bylo zaměřeno, vzhledem k nově připravovanému ukrajinskému zákonu o auditorech, zejména na předání našich zkušeností v oblasti správy auditorské činnosti, její standardizace a regulace.

Za naši komoru se jednání zúčastnili prezident Petr Šobotník, první viceprezident Ladislav Mejzlík, viceprezident Stanislav Staněk a místopředseda výboru pro auditorské zkoušky Bohumil Král. Úřad zastupoval ředitel Jiří Mikyna a vedoucí oddělení kontroly kvality Veronika Kurtanská. Přítomen byl také člen prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem Jiří Ficbauer. Ukrajinskou stranu reprezentovali ředitel Komory auditorů Ivan Nesterenko, členka Komory a prezidentka Unie auditorů Natalia Gayevska, viceprezidentka Unie Viktoria Lisina a ředitelka právního oddělení Komory Tatyana Kureza.

Jednání proběhlo v šesti blocích. Na úvod prezident Petr Šobotník seznámil ukrajinské kolegy s organizační strukturou KA ČR, formou povinného členství i se způsoby financování Komory. V následujícím bloku informovala Veronika Kurtanská o roli oddělení kontroly kvality při dohledu nad řádným prováděním auditorské

činnosti. Postavení regulátora a bližší představení Rady pro veřejný dohled nad auditem se ujal člen jejího prezidia Jiří Ficbauer. Ve svém příspěvku se zaměřil zejména na vysvětlení zákonných povinností Rady jako nezávislého dohledového orgánu, ale také na její vztah k samosprávné profesní organizaci, tedy Komoře auditorů. Stanislav Staněk prezentoval strategii a vizi KA ČR ve vazbě na očekávaný vývoj zákonné regulace auditu v České republice v souvislosti s připravovanými legislativními změnami v rámci EU a informoval o projednávané novele zákona o auditorech. Bohumil Král seznámil ukrajinské kolegy se zkouškovým systémem a pravidly, která je třeba splnit pro řádný vstup do profese. Jednání uzavřel první viceprezident Ladislav Mejzlík svým vystoupením k problematice kontinuálního profesního vzdělávání auditorů.

Představitelé obou stran vyjádřili zájem rozvíjet dále vzájemné vztahy a sdílet zkušenosti získané v souvislosti se samosprávou auditorské profese a na závěr společného setkání byly podepsány dohody o spolupráci se zástupci obou ukrajinských organizací.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR



Jiří Nekovář zvolen prezidentem RVDA

Ministr financí Jan Fischer po červnové rezignaci Jiřího Rusnoka na členství v prezidiu Rady pro veřejný dohled nad auditem jmenoval k 1. srpnu Jiřího Nekováře členem prezidia RVDA na šestileté funkční období. Na mimořádném zasedání 12. srpna členové prezidia zvolili Jiřího Nekováře prezidentem RVDA.

Komora auditorů ČR Jiřímu Nekovářovi gratuluje ke jmenování do nové funkce a těší se na spolupráci s RVDA pod jeho vedením.

Ing. Jiří Nekovář, většinový společník a jednatel Euro-Trend, s.r.o., se narodil v roce 1953. Po absolvování VŠE v Praze, oboru ekonomika a řízení průmyslu, pracoval v různých

ekonomických funkcích ve státní správě. Od roku 1990 působí jako soukromý podnikatel. Je daňovým poradcem, ev. č. 002 a certifikovaným poradcem pro oblast výzkumu a vývoje. Od roku 1996 do roku 2011 byl prezidentem Komory daňových poradců ČR. V roce 2006 byl zvolen vice-prezidentem evropské organizace sdružující daňové poradce Confédération Fiscale Européenne (CFE) a od roku 2013 vykonává funkci prezidenta této organizace. Je předsedou dozorčí rady Nadace ČEZ a členem Akademické rady soukromé vysoké školy Akademie STING v Brně. Je místopředsedou správní rady VŠE v Praze a členem vědecké

rady Fakulty financí a účetnictví. Od roku 2010 je členem poradní expertní skupiny pro otázky daňové politiky ministerstva financí. V prosinci 2010 byl jmenován předsedou vlády členem Národní ekonomické rady vlády. Od roku 2011 je členem pracovní komise Legislativní rady vlády pro hodnocení dopadů regulace (RIA). V únoru 2012 byl jmenován ministrem financí členem Sekce pro koncepci a rozvoj účetnictví a FKSP.



Jiří Nekovář

-av-

Potenciální dopady nově navrhovaného standardu ISA 701 a přepracovaného ISA 700

Mezinárodní federace účetních (IFAC) zveřejnila svůj materiál o potenciálních dopadech nově navrhovaného standardu ISA 701 a přepracovaného ISA 700 (Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce). Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) předkládá návrh, který by mohl zásadním způsobem změnit obsah zpráv auditora a významně tak zvýšit jejich informační hodnotu. Pracovní návrh přichází s novým mezinárodním auditorským standardem ISA 701

Poskytování informací o klíčových záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora, a dále s celou řadou revizí stávajících norem včetně ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce. Zatímco tyto návrhy – pokud jde o kótované účetní jednotky – znamenají výraznou změnu formy zprávy auditora, dopad na nekótované účetní jednotky bude pravděpodobně mnohem menší. Nicméně některé požadavky by platily pro všechny audity. Tyto požadavky mají jednak napomoci při zdůraznění hodnoty auditu, jednak

mohou pomoci zlepšit úroveň služeb a efektivitu provádění auditních zakázek.

V e-příloze najdete překlad materiálu IFAC, který shrnuje možné dopady nově navrhovaného standardu ISA 701 a přepracovaného ISA 700 a návrhy, jak by se v zájmu dosažení co nejlepšího výsledku mohly zapojit malé a střední auditorské praxe (SMP) a malé a střední podniky (SME).

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Nová směrnice o účetních závěrkách vyhlášena v úředním věstníku EU

Dne 26. června 2013 vydal Evropský parlament (EP) společně s Radou Evropské unie Směrnici 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Vydáním směrnice došlo fakticky ke sloučení a nahrazení tzv. čtvrté a sedmé účetní

směrnice EP a Rady Evropské unie.

Směrnice byla uveřejněna v úředním věstníku EU 29. června 2013 a vstoupila v platnost 20 dní po vyhlášení v úředním věstníku. Členské státy jsou povinny uvést v účinnost příslušné právní a správní předpisy, které zajistí dosažení souladu se směrnicí nejpozději do 20. července 2015. Mohou přitom stanovit, že dané předpisy budou poprvé použity pro účetní období

počínající dnem 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016.

Plný text dokumentu je k dispozici na stránkách úředního věstníku EU v českém i anglickém jazyce a na webu Komory auditorů ČR v části Předpisy a metodika – Zákon a evropské předpisy.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Přísné změny pro insolvenční správce

Od začátku srpna platí nová pravidla pro insolvenční řízení a insolvenční správce. Zvyšují se požadavky jak na jejich bezúhonnost, tak na odborné znalosti.

Nově bude například nutné, aby měl každý, kdo se bude o funkci insolvenčního správce ucházet, dostatečnou praxi v oboru. Musí být alespoň tříletá, a to „v oblasti související s výkonem funkce insolvenčního správce, zejména v oblasti práva, ekonomie, daňového poradenství, účetnictví, auditu

nebo řízení podniku“. Po splnění všech podmínek a složení odborné zkoušky bude vydáváno povolení, a to nově na pět let. Následně bude možné prodloužení. Širší bude nově také dohled ministerstva spravedlnosti nad insolvenčními správci a aktualizována byla i vyhláška týkající se obsahu zkoušek insolvenčních správců.

(Ekonom, 1. 8. 2013)

Padly první tresty pro právnické osoby

Bič v podobě zákona o trestní odpovědnosti právnických osob začal dopadat na záda viníků – na soukromé i státní firmy, družstva, občanská sdružení a také politické strany či samosprávy. I když norma platí už od začátku minulého roku, historicky první tři verdikty vynesly soudy teprve letos na jaře a o prázdninách. Další začnou velmi pravděpodobně rychle následovat.

„Vedle prvních rozsudků už je dohromady jedenáct obžalovaných právnických osob a několik desítek dalších čelí obvinění. Předpokládám, že soudy začnou zákon aplikovat ve značné míře,“ řekl deníku E15 tajemník katedry trestního práva PF UK Lukáš Bohuslav, který přechod této v tuzemsku zbrusu nové právní úpravy do justiční praxe sleduje.

Postihy jsou zatím mírné. Dvě odsouzené společnosti s ručením omezeným a jedno občanské sdružení nedostaly nejtvrďší tresty, jako je zrušení právnické osoby či zákaz činnosti až na dvacet let, propadnutí majetku nebo maximální pokuta 1,46 miliardy korun. Za přečin úvěrového podvodu soud jednomu z eserůček uložil nejnižší možnou peněžitou sankci, 20 tisíc korun. Další odsouzená firma a sdružení byly potrestány citelněji. Za neodvedení daně a dotační podvod s celkovou škodou přes 126, respektive 52 tisíc korun musí v denním tisku zveřejnit celé znění rozsudků, což vedle úhrady nákladů na otištění negativně dopadne na jejich pověst.

Obezřetné musí být i obce a kraje. Měly by přijmout taková preventivní opatření, aby starostové, radní, ale ani řadoví pracovníci pokud možno nemohli páchat trestnou činnost.

S výjimkou zrušení či zákazu činnosti se na samosprávy vztahují úplně všechny ostatní paragrafy. „Zákon platí i pro podniky ve vlastnictví obcí a krajů,“ dodal Bohuslav.

Normu předložila parlamentu Nečasova vláda po řadu let trvající kritice OECD a Evropské unie. Česko bylo poslední zemí osmadvacítky, které podobnou úpravu nepřijalo. Poslanecká sněmovna nakonec přehlasovala veto tehdejšího prezidenta Václava Klause, který zákon označil za alibistický, protože „trestné činnosti se může dopustit pouze konkrétní člověk, nikoli instituce“. „Jsem

přesvědčen, že proti alibismu v podobě nehledání konkrétního viníka má stát bojovat a ne mu dávat průchod,“ napsal Klaus v odůvodnění svého rozhodnutí.

Do začátku ledna 2012, kdy novinka vstoupila v platnost, bylo možné právnické osoby sankcionovat jen za správní delikty. Odborníci se shodují, že jde o standardní a celkem kvalitní normu, která vyjmenovává na osm desítek trestných činů. Některé z nich jako třeba sexuální obtěžování, se však zdají být nadbytečné. Na druhé straně nezahrnuje například porušování pravidel na ochranu hospodářské soutěže nebo porušení povinností při správě cizího majetku.

(zpravy.e15.cz, 11. 9. 2013)



Senát vybral firmu ke kontrole financování volby prezidenta

Financování prezidentských kampaní kandidátů letošní volby hlavy státu prověří pro senátní mandátový a imunitní výbor firma Apogeo Audit. Nabídl nejnižší cenu 75.000 korun bez daně z přidané hodnoty. Na prověrku placení kampaní bude mít měsíc od podpisu smlouvy, uvedla v tiskovém prohlášení senátní tisková tajemnice Eva Davidová.

Společnost prověří, zda částky převedené na volební účty obsahují údaje o původu a jestli veškeré výdaje na kampaně byly hrazeny z těchto účtů. Prozkoumá také, zda účetnictví kandidátů bylo vedeno podle zákona a jestli volební výbory plnily všechny povinnosti týkající se nakládání s penězi na volebních účtech, včetně dodržení lhůt.

Členové senátního výboru už dali najevo, že za porušení zákona zřejmě označí to, že mu týmy Miloše Zemana a Jana Fischera nepředložily uzavřené vyúčtování svých kampaní. Jako jediní z devíti kandidátů totiž ještě po termínu spláceli své závazky a přijímali příspěvky na své volební účty.

Mandátový a imunitní výbor po provedení auditu jeho výsledky zveřejní. Výbor kromě vypracování zprávy žádné další kompetence nemá.

Firma Apogeo Audit vzešla až z druhého výběrového řízení. V prvním tendru nebyl vybrán žádný uchazeč. Kontrolu formou auditora zvolili senátoři kvůli tomu, že na prověření účetnictví neměli sami kapacitu.

(ČTK, 13. 8. 2013)



Národní účetní rada

pořádá

4. ročník odborného semináře

**v pátek 6. prosince 2013 v době od 9 do 16 hodin
ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4**

Seminář bude zaměřen na zásadní změny v občanském a obchodním právu, které nás čekají od 1. 1. 2014. Dopady této rekodifikace na účetnictví a daně budou nosným tématem semináře a budou doplněny pohledem soudce Nejvyššího správního soudu na judikaturu ve věcech účetnictví. Tradičně budou na semináři prezentovány interpretace NÚR, které byly vytvořeny v poslední době anebo jsou v procesu přípravy. Praktický a nezprostředkovaný pohled na Interpretace NÚR budou účastníkům přinášet jejich autoři, kteří seznámí účastníky s možnostmi, jak interpretace využít v účetní, daňové i auditorské praxi.

Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance daňové správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost, která se o danou oblast zajímá. Účast na semináři se daňovými poradci, auditory a certifikovanými účetními započítává do plnění kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

Program semináře s dalšími informacemi byl součástí minulého čísla časopisu (č. 6/2013) a najdete ho i na webových stránkách NÚR (www.nur.cz).

Trendy na trhu ICT a TOP společnosti v ČR

Český trh informačních a komunikačních technologií (ICT) v roce 2012 zaznamenal dle výstupů prestižních analytických společností téměř sedmiprocentní růst. Byly také zveřejněny jednotlivé segmenty ICT sektoru, které nejvíce k tomuto růstu přispěly a které budou trendem i do dalšího období. Hodnocení trhu se pravidelně již několik let věnuje magazín CIO Business World¹ ve spolupráci s analytickými firmami IDC a Gartner. Výstupem jejich spolupráce je ročenka s názvem „TOP 100 ICT společností“, která přináší kromě vlastního žebříčku sta největších společností v ČR v oblasti informačních a komunikačních technologií i řadu dalších informací o jejich činnosti a směrech dalšího rozvoje.

V diskuzích a prognózách dalšího vývoje v oblasti ICT jsou nejčastěji zmiňovány termíny mobilita, cloud computing, sociální sítě a big data. Firma Gartner je dohromady označuje také jako „Nexus of Forces“ – hnací síly dalšího vývoje. Do budoucna je těmto směrům přikládán velký význam. Gartner tvrdí, že Nexus „změní podstatu byznysu a změní i způsob, jakým lidé o byznysu uvažují.“

Neodmyslitelnou součástí těchto nových vývojových tendencí je i rostoucí zájem o tzv. chytré telefony a tablety v podnikovém prostředí, který bylo možné pozorovat již v minulých letech u koncových uživatelů. Další etapa mobility předpokládá další rozvoj funkčního vybavení těchto zařízení a rozšíření jejich využití i v podnikatelské sféře. Gartner naznačuje posun od elektroniky, která „se přenáší“, k elektronice, která „se nosí“. Ve spojení s kvalitní konektivitou lze očekávat inovace v postupech a procesech v rámci organizací, kdy bude možné kvalitněji a efektivněji komunikovat se zákazníky. Prognóza jako příklad uvádí využití stanice metra jako virtuálního obchodního domu, kde si zákazníci mohou vybrat z „vystaveného“ zboží a on-line si ho objednat za pomoci funkcí svého mobilního zařízení, např. čtečky QR kódů².

Celkové výdaje na výzkum a vývoj v oblasti ICT v ČR
mil. Kč

	2009	2010	2011
Celkem	6 630	6 811	7 626
ICT vybavení a součástky	3 327	3 147	3 951
software	3 303	3 664	3 675
podle sektorů provádění VaV			
podnikatelský	5 801	5 956	6 607
vládní	209	180	204
vysokoškolský	603	667	749
soukromý neziskový	17	9	66

Zdroj: ČSÚ, Roční šetření o výzkumu a vývoji

Za další klíčový trend je označován Cloud computing. Tímto termínem je označováno poskytování služeb a programů uložených na internetových serverech s tím, že jsou uživatelsky dostupné přes webový prohlížeč. Analytická firma IDC uvádí, že největší rozšíření zaznamenal zejména model „software jako služba“ (SaaS – Software as a Service). Zároveň však tvrdí, že bude potřeba velkých investic do vývoje v této oblasti, aby se dořešila různá úskalí tohoto fenoménu.

Velký potenciál do budoucna v sobě skrývají i sociální sítě (jako je např. Facebook, Twittwer, Google+). Jejich prostřednictvím mohou firmy realizovat zejména své činnosti v oblasti marketingu. Zároveň zde existuje souvislost s posledním zmiňovaným trendem, kterým jsou big data. Uživatelé sociálních sítí zde totiž ukládají obrovské množství nestrukturovaných dat, jako jsou nejrůznější komentáře, textové příspěvky nebo videa a fotografie, které by bylo možné v podnikatelské sféře využít pro analýzy chování a preferencí spotřebitelů a díky nim efektivněji oslovovat a ovlivňovat zákazníka.

Jak je patrné z předchozího textu, pro ICT firmy, které budou chtít do budoucna udržet své místo na trhu, bude podstatné investovat nemalé zdroje do dalšího výzkumu a vývoje. Změny, které nás čekají, si budou vyžadovat kvalifikované pracovníky, kteří budou schopni vymyslet a nabídnout přiměřeně nastavené služby a produkty.

Dynamický vývoj v ICT sleduje i publikace s názvem Informační ekonomika v číslech³, která je vydávána

Výdaje na výzkum a vývoj v ICT sektoru v ČR

	2009	2010	2011
Celkem	4 732	4 790	5 643
ICT průmysl (Výroba ICT) celkem	802	592	567
<i>z toho v podn. pod zahraniční kontrolou</i>	471	303	232
podle velikosti podniku			
malé (0–49 zaměstnanců)	93	80	110
střední (50–249 zaměstnanců)	297	297	326
velké (250 + zaměstnanců)	412	214	131
Velkoobchod s ICT celkem	85	82	101
Telekomunikační činnosti celkem	405	519	549
<i>z toho v podn. pod zahraniční kontrolou</i>	393	501	533
podle velikosti podniku			
malé (0–49 zaměstnanců)	2	2	3
střední (50–249 zaměstnanců)	6	14	11
velké (250 + zaměstnanců)	397	504	535
IT služby celkem	3 440	3 597	4 427
<i>z toho v podn. pod zahraniční kontrolou</i>	1 621	1 625	1 955
podle velikosti podniku			
malé (0–49 zaměstnanců)	778	897	1 212
střední (50–249 zaměstnanců)	2 133	1 851	1 582
velké (250+ zaměstnanců)	529	849	1 633

Zdroj: ČSÚ, Roční šetření o výzkumu a vývoji

¹ <http://businessworld.cz/>

² QR kód je obdoba čárového kódu. QR kód ale v sobě obsahuje více informací. Čtečky QR kódů jsou k dispozici jako aplikace ve smartphonech.

³ <http://www.czso.cz>

na základě oficiálních šetření Českého statistického úřadu. Oblast výzkumu a vývoje je dle Českého statistického úřadu definována jako „systematická tvůrčí práce konaná za účelem rozšíření stávajícího poznání, včetně poznání člověka, kultury a společnosti, získání znalostí nebo jejich využití v praxi, a to metodami, které

umožňují potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků“. Statistiky výdajů na výzkum a vývoj, které jsou uvedeny na předchozí straně, zahrnují veškeré běžné a investiční výdaje určené na výzkum a vývoj prováděný ve sledovaných subjektech.

Gabriela Ďurianová

Tržby v ICT sektoru od roku 2005

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	mil. Kč						
Celkem	531 811	594 766	653 471	672 219	627 658	665 424	649 689
z prodeje vlastní produkce (výrobních a služeb)	393 742	453 026	509 544	528 028	498 283	523 726	499 714
z prodeje zboží	138 069	141 740	143 926	144 191	129 375	141 698	149 975
podle hlavních skupin činností							
Výroba ICT (ICT zpracovatelský průmysl)	172 086	214 163	249 591	262 219	229 648	256 640	230 689
Obchod s ICT	109 844	112 363	116 190	109 670	98 207	111 163	118 095
ICT služby	249 881	268 240	287 690	300 330	299 803	297 622	300 905
podle typu a vlastnictví podnikatelského subjektu							
fyzické osoby	16 188	16 734	17 279	15 935	15 565	15 347	15 231
právnícké osoby celkem	515 623	578 032	636 192	656 285	612 093	650 078	634 458
domácí podniky	197 359	136 500	158 158	168 403	136 741	156 545	175 331
podniky pod zahraniční kontrolou	318 264	441 532	478 034	487 881	475 352	493 532	459 127
podle velikosti podniků (počet zaměstnaných osob)							
malé (0-49 zaměstnaných osob)	130 635	130 929	144 079	143 111	138 467	152 272	161 230
střední a velké (50 a více zaměstnaných osob)	401 176	463 836	509 391	529 108	489 191	513 152	488 459

Zdroj: ČSÚ, Roční strukturální podniková statistika

Prvních 20 společností ze žebříčku TOP 100 ICT společností v roce 2012 v ČR a jejich auditoři

Společnost	Kategorie poskytovaných produktů	Sídlo	ÚZ ke dni	Auditor
eD'system Czech, a.s.	HW, Obchod, Služby	Ostrava	31.3.2012	HP auditoři, s.r.o.
AT Computers a.s.	SW, HW, Obchod, Služby	Ostrava	30.6.2011	H audit, s.r.o.
HEWLETT-PACKARD s.r.o.	SW, HW, Obchod, Služby	Praha	31.10.2011	Ernst & Young Audit, s.r.o.
SWS a.s.	Obchod	Slušovice	31.12.2012	EPMOS spol. s r.o.
GTS Czech s.r.o.	Telekomunikace, Služby	Praha	31.12.2011	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
UPC Česká republika, s.r.o.	Telekomunikace, Obchod, Služby	Praha	31.12.2012	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
T-Systems Czech Republic a.s.	Telekomunikace, SW, Obchod, Služby	Praha	31.12.2012	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Telefónica Czech Republic, a.s.	Telekomunikace, Obchod, Služby	Praha	31.12.2012	Ernst & Young Audit, s.r.o.
ABC Data s.r.o.	HW, Obchod, Služby	Praha	31.12.2012	Ernst & Young Audit, s.r.o.
AutoCont CZ a.s.	SW, HW, Obchod, Služby	Ostrava	31.12.2011	Audit Consult Brno, s.r.o.
Avnet s.r.o.	Obchod, Služby	Praha	30.6.2012	BDO Audit, s.r.o.
Huawei Technologies (Czech) s.r.o.	SW, HW, Obchod, Služby	Praha	31.12.2011	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
SAP ČR, spol. s r.o.	SW, Obchod, Služby	Praha	31.12.2011	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
České radiokomunikace a.s.	Telekomunikace, Služby	Praha	31.12.2011	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
DNS a.s.	Obchod, Služby	Praha	31.3.2012	HP auditoři, s.r.o.
100Mega Distribution s.r.o.	HW, Obchod, Služby	Brno	31.12.2011	MAIN AUDIT, s. r.o.
Tieto Czech s.r.o.	SW, Služby	Ostrava	31.12.2011	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
AGORA DMT, a.s.	Telekomunikace, Obchod, Služby	Brno	31.12.2012	AUDIT BUSINESS SERVICE, s.r.o.
ADASTRA, s.r.o.	SW, Služby	Praha	31.12.2012	BDO Audit, s.r.o.
Konica Minolta Business Solutions Czech, spol. s r.o.	SW, HW, Obchod, Služby	Brno	31.3.2013	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.

Zdroj: www.justice.cz (stav k září 2013)

Víte, co je to bitcoin?



Gabriela
Ďurianová

Internetové články, které lze po vyhledání termínu Bitcoin najít, obsahují často ve svých titulcích slova jako *podvod*, *bláznovství*, *přírodní pohroma*, *nebezpečnost*, ale někdy také i označení *digitální zlato*, *kryptografická lahůdka* nebo *bohatství pro 21. století*. Tato digitální měna, která na internetu existuje již několik let, se postupně dostává do povědomí veřejnosti a vyvolává řadu diskuzí týkajících se jejího působení a důsledků jejího využívání v ekonomickém světě.



Ladislav
Mejzlík

Projekt této virtuální měny vznikl v roce 2009, kdy anonymní softwarový vývojář vystupující pod pseudonymem Satoshi Nakamoto (jeho skutečná identita nebyla dodnes odhalena) vytvořil a publikoval koncept a specifikaci bitcoinové sítě a později zveřejnil i zdrojový

kód jejího prvního softwarového klienta. Vzhledem k tomu, že vytvoření celého konceptu vyžaduje znalosti nejméně z oblasti kryptografie, informačních technologií a ekonomie, spekuluje se o tom, že za nápadem stojí ve skutečnosti více odborníků, kteří nechtěli, s ohledem na některé vlastnosti navržené měny, odhalit svoji identitu. Koncept virtuální měny nekontrolovatelné systémem centrálního bankovníctví, který je vybudován na deflačním principu, je přitažlivý zejména pro liberálně smýšlející komunitu zklamanou z důsledků a příčin finanční krize a pohybující se dobře ve virtuálním světě moderních informačních a komunikačních technologií.

Bitcoin představuje měnu, prostřednictvím níž lze provádět elektronické platby, a to bez existence jakéhokoliv zprostředkovatele (banky) nebo centrální autority. Bitcoin není národní měnou žádné země, není od žádné z existujících měn odvozen ani na ni jakkoliv napojen, nemá hmotnou podobu a není žádným státem, ani centrální bankou či jinou organizací jakkoliv regulován. Fungování měny je zabezpečeno decentralizovaně prostřednictvím tzv. peer-to-peer sítě, kde spolu komunikují přímo její jednotliví uživatelé. Měna je navržena tak, aby nemohlo docházet k jakémukoliv ovlivňování či regulaci ze strany jednotlivců nebo skupin uživatelů, vlád nebo bank.

Pravidla fungování měny jsou předem známá a definovaná pouze matematickými zákony a nastavením sítě. Konceptu bitcoinu můžeme srovnat s koncepcí prapůvodního pojetí peněz, které měly tzv. zlatý obsah. Zlato je vzácné, jeho dolování nákladné a jeho celková zásoba na zeměkouli je konečná. Z uvedených důvodů může velmi dobře fungovat jako všeobecně přijímaný peněžní ekvivalent a být tedy použito jako platidlo. Vzhledem k nepraktičnosti používání peněz vyrobených skutečně ze zlata byly zlaté mince postupně nahrazeny

papírovými penězi, které však stále reprezentovaly určité množství zlata, jímž byly kryty. Jednalo se zejména o bankovky a zlatý obsah na nich byl často uveden textem. V Československu byl zlatý obsah koruny stanoven naposledy zákonem č. 41/1953 o peněžní reformě, a to velmi nerealisticky na 0,123426 gramů ryzího zlata. Snižováním zlatého obsahu měn a postupným nahrazováním bankovek stávkami, které byly kryty aktivy centrálních bank, se začal tento systém rozpadat a když v roce 1971 požádaly Francie, Velká Británie a USA o splnění závazku směniti jejich dolary za zlato, tak jim prezident Nixon 15. srpna 1971 tuto žádost odmítl splnit a definitivně tím zrušil tzv. Brettonwoodský systém zlatého obsahu měn z července 1944.

Tvůrci bitcoinu se pokusili simulovat funkci zlata ve virtuální digitální podobě. Podstatou bitcoinu je, že jsou generovány (tzv. „dolovány“) podle stanovených pravidel prostřednictvím programů pracujících jako klienti decentralizované počítačové sítě, přičemž je předem matematicky dáno maximální celkové množství bitcoinů, které se mohou dostat postupem času do oběhu. Zatím je vygenerovaných kolem jedenácti milionů bitcoinů. Jejich celková „emise“ by se měla limitně blížit maximu kolem roku 2140, kdy bude „vytěženo“ (vygenerováno) celkové maximální množství 21 milionů bitcoinů. Vzhledem k principům jejich generování se počítá s postupným zpomalováním růstu objemu bitcoinů v oběhu s tím, že většina z nich bude vytěžena již v roce 2030. Dalším pravidlem nastaveným v protokolu sítě bitcoinu je dělitelnost jednotky měny, která je v současnosti na úrovni osmi desetinných míst. Velkou výhodou této digitální měny je, že platby prováděné pomocí bitcoinů se vyznačují i nulovými nebo velmi nízkými transakčními poplatky.

V případě, že chce běžný uživatel platit bitcoiny, nepotřebuje rozumět pozadí fungování sítě, stačí, když si na svůj počítač nebo mobilní telefon stáhne příslušnou aplikaci a bude postupovat dle pokynů v uživatelsky přívětivém prostředí. Zároveň však platí, že detailní pochopení systému této kryptoměny předpokládá dostatečné znalosti matematiky, kryptografie a počítačových algoritmů, což je nepochybně pro laika v těchto oblastech obtížné. Zjednodušeně by se postup při provádění platební transakce dal popsat následovně. K realizaci bitcoinových transakcí je potřeba mít nainstalovaného bitcoinového klienta, tzv. peněženku, případně se vzdáleně připojit na tzv. bitcoinový uzel na internetu. A jak získat bitcoiny? Lze je koupit v některé ze směnárny (jedna z nejznámějších je specializovaná burza Mt. Gox <https://www.mtgox.com>) nebo přímo od jiného uživatele



na síti nebo je převést prostřednictvím tzv. SEPA platby (Single Euro Payments Area – jednotná oblast pro platby v eurech). Každá peněženka má svůj šifrovací veřejný a soukromý klíč, které se používají k elektronickému podpisu plateb. Při platbě bitcoinu (například za nějakou službu) je potřeba, aby uživatel označil potřebný obnos peněz, případný transakční poplatek a protistranu, a toto podepsal svým soukromým klíčem. Tato transakce je následně zveřejněná všem uživatelům v síti, včetně označeného příjemce, takže ji nelze zfalšovat, resp. případný pokus o podvod by bylo možné lehce rozpoznat. V dalším kroku je pak zapotřebí potvrzení této transakce. Na tom se podílejí účastníci sítě označení jako tzv. „mineři“. Ti řeší matematický problém – pokračují v šifrování transakcí, které si vyberou v síti, až se dostanou ke stanovenému kódu, což jim v průměru zabere dle nastavení sítě přibližně 10 minut. Ten, kterému se povede najít požadovanou šifru, vytváří tzv. blok transakcí, které se na sebe řetězí. Tyto bloky představují historii transakcí a zabezpečují, aby ty samé bitcoiny nemohly být utraceny dvakrát.

Bitcoin je tedy internetová open-source peněžní měna, kterou lze platit prostřednictvím zcela decentralizované sítě. Hlavní unikátností bitcoinu je právě jeho plná decentralizace; je navržen tak, aby nikdo, ani autor nebo jiní jednotlivci, skupiny či vlády, nemohl měnu jakkoli ovlivňovat, ničit, padělat, zabavovat účty, kontrolovat peněžní toky nebo způsobovat inflaci dodatečnými emisemi. V síti bitcoinu neexistuje žádný centrální bod, ani nikdo, kdo by mohl o síti rozhodovat. Vzhledem k algoritmu, kterým je bitcoin generován, se jedná o deflační měnu. Celkové množství peněz je konečné a předem známo, a jeho uvolňování do oběhu je definováno pouze matematickými zákony. Reálná hodnota měny je tedy dána pouze důvěrou uživatelů v to, že lze touto měnou zaplatit.

Sít funguje od roku 2009 a od roku 2011 se o bitcoinu, ekonomice, možnostech a důsledcích této měny pořádají mezinárodní konference. V září 2012 vznikla Bitcoin Foundation starající se o infrastrukturu okolo bitcoinu (včetně hlavního klienta), sledování hrozeb a případné vylepšování protokolu, zajišťování konferencí a propagaci měny. Vzhledem k decentralizované povaze sítě nicméně nadace nemá žádné zvláštní pravomoce.

Bitcoin byl ve svých začátcích využíván primárně lidmi z prostředí IT. Je to vidět například i na tom, že je dnes možné za většinu druhů IT služeb zaplatit bitcoiny. Vývoj ceny bitcoinů v roce 2013 byl ovlivněn tím, že se o tuto měnu začali zajímat různí spekulanti, kteří se do ní rozhodli investovat. Tento zájem byl zřejmě do jisté míry ovlivněn i kyperskou bankovní krizí, takže kurz bitcoinu se v dubnu vyšplhal k 200 EUR za jeden bitcoin (BTC) a následně se propadl k 50 EUR za 1 BTC. V dalším období kurz opět rostl, nyní se pohybuje kolem 100 EUR (údaj ze září 2013). Dalo by se předpokládat, že vzhledem k stálému rozšiřování množství služeb, za které lze platit bitcoiny, bude jejich hodnota v budoucnu dále růst.

Statistika zveřejněná na webových stránkách bitcoin.org k dubnu 2013 uvádí, že bitcoinová síť má za sebou 4 roky nepřetržitého provozu, během nějž bylo vytvořeno celkem 232 000 bloků transakcí.

Dle údajů z dalších stránek¹ počet transakcí momentálně osciluje kolem 50 000 za den.

Příznivci bitcoinů uvádí, že výhod používání bitcoinů je nespočet. Kromě zmíněné rychlosti převodu peněz a minimálních transakčních poplatků lze uvést i další – všechny transakce jsou anonymní. Neexistuje totiž propojení mezi identitou a účtem, proto není možné, aby byl

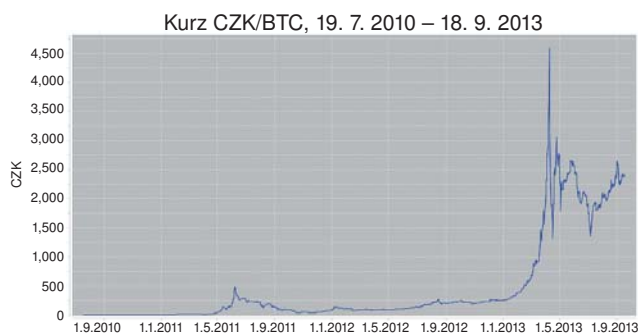


Vývoj ceny bitcoinu v historii (srovnání s dolarem)

Období/datum	Cena za 1 BTC	Poznámky
leden 2009 – leden 2010	prakticky nulová	Žádný trh neexistoval, účastníci byli převážně nadšenci do kryptografie, kteří si bitcoiny posílali za zanedbatelné nebo žádné částky.
únor 2010 – květen 2010	méně než 0,01 \$	Uživatel „laszlo“ uskutečnil první transakci – koupil dvě pizzy za 10 000 BTC. Uživatel „SmokeTooMuch“ dražil 10 000 BTC za 50 \$ (celkově). Kupec se nenašel.
červen 2010	0,08 \$	Za 5 dní cena vzrostla 10násobně z 0,008 na 0,08 \$ / BTC.
únor 2011 – duben 2011	1,00 \$	Bitcoin dosáhl parity s dolarem.
8. června 2011	31,00 \$	Vrchol bitcoinové bubliny, od této chvíle začal kurz poprvé klesat.
prosinec 2011	2,00 \$	Po několika měsících lokální minimum.
prosinec 2012	13,00 \$	Postupně mírně stoupající.
11. dubna 2013	266,00 \$	Vrchol cenové rallye, kdy měsíc před tím cena každý den posilovala o 5–10 %. Po dosažení vrcholu se cena postupně propadla k 50 \$. Poté zase začala stoupat.
květen 2013	130,00 \$	Relativně stabilní, opět mírně stoupající.
červen 2013	100,00 \$	V červnu klesající až k 70 \$, v červenci stoupající k 110 \$.

Pozn.: Při čtení tabulky vezměte v úvahu, že hodnota dolaru také není konstantní, ale podléhá inflaci. Ta je však mnohem pomalejší než výkyvy ceny bitcoinu, trendy jsou tedy dobře patrné.

¹ <http://blockchain.info/stats>



Zdroj: www.smenarnabitcoin.cz

někomu třeba zmrazen účet nebo zabaven takto vlastněný majetek. Zároveň platí, že každý uživatel může mít libovolné množství peněženek – adres², pokaždé s novým digitálním podpisem.

Bitcoin přináší poměrně velké množství nových přístupů, které vzbuzují diskuse a otázky nad budoucností měny. Mezi hlavní kontroverze patří:

- Uskutečněné transakce nelze stornovat. Ztráta nebo krádež souborů s adresami a digitálními podpisy znamenají, že uživatel o své bitcoiny definitivně přišel. Není zde žádná instituce, kde by šlo žádat o pomoc.
- Další nevýhodou je velké kolísání hodnoty bitcoinů a malé množství míst, kde jsou bitcoiny přijímány. Případná stabilizace a rozšíření využívání však může být jen otázkou času.
- Za velmi problematické místo je často označována anonymita transakcí, která umožňuje placení za „neobvyklé“ zboží nebo služby, jako jsou třeba drogy, zbraně nebo služby hackerů. Bitcoin je tak snadno využitelný pro platby spojené s trestnou činností. Ke stejnému účelu však lze zneužít i běžnou hotovost, neboť ta je také relativně anonymní. Ale také velké množství komodit.
- Dalším znepokojivým faktem může pro někoho být zabudovaná deflace měny, a to kvůli předem známému omezenému množství peněz v oběhu. Řada ekonomů je však zastánci cílené inflace.
- Krytí měny: hodnota měny je pouze spekulativní, samotná měna není ničím kryta. Častým protínázorem je poukázání na fakt, že současné reálné měny nejsou často taktéž ničím kryté.

Pro usnadnění používání bitcoinů běžnými uživateli vznikají již i virtuální bitcoinové „banky“, které nabízejí svým klientům takový způsob používání bitcoinů, na jaký jsou zvyklí z tradičního platebního styku ve stávajících měnách. Například se jedná o Flexcoin (<http://www.flexcoin.com/>).

Bitcoin lze získat (nebo prodat) třemi hlavními způsoby:

- Použití specializovaných směnárny na bázi burzy: např. MtGox.com (největší), Bitstamp.net (napůl český), BTC-e.com, Intersango.com, Bitcash.cz (česká burza) a další. Většina si účtuje poplatek za směnu. Dagensia.eu (ČR) má účet i v ČR, je proto možné

provést transakci v CZK. V ostatních případech je nutno peníze převést jako SEPA platbu či alternativními platebními systémy.

- Jednoduché online směnárny: SměnárnaBitcoin.cz, FlipCoin.cz a další. Zpravidla mívají vyšší poplatek za směnu.
- Přímá směna s některým uživatelem, který je ochotný bitcoiny prodat/koupit. Takoví jsou např. na LocalBitcoins.com (pro osobní setkání i online převod) nebo na fóru Bitcash.cz (pro převod on-line).
- Zapojení se do těžby bitcoinů (a tak jejich získávání), ať už individuálně nebo v některém z poolů. Většinou se nevyplatí kvůli ceně elektrického proudu, který spotřebuje počítač v průběhu generování.

Využití měny je zatím poměrně malé, patrně kvůli příliš proměnlivému kurzu a nejistým legislativním otázkám obchodníků.

Zajímavé je také rozhodnutí německého ministerstva financí o uznání bitcoinů jako měny, což ve své podstatě znamená, že zisky z podnikatelských aktivit získané v bitcoinech by měly být předmětem zdanění. Naskýtá se však zde otázka, jak něco podobného zabezpečit, když v současnosti nemá tato měna žádné právní základy.

Závěrem je potřeba ještě říci, že bitcoin jako měna není jedinou virtuální měnou, která funguje v internetovém světě. Možná by ji bylo dobré vnímat jako první vlaštovku a podnět k přemýšlení nad dopady informačních technologií do běžného života a změnami základních paradigmat, které nás v budoucnu čekají, ať již s bitcoiny nebo s nějakou další měnou, která třeba bude mít lepší vlastnosti a zabezpečení. Možná se v dohledné době budeme běžně potkávat s virtuálními měnami při auditu našich klientů.

Gabriela Ďurianová
Ladislav Mejzlík

Ing. Gabriela Ďurianová je absolventkou oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 2009 působí jako doktorandka katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. V rámci svého doktorandského studia se zaměřuje na využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu.

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. je vedoucím katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze. V roce 2010 byl zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR a jmenován předsedou Výboru pro vnější vztahy KA ČR. Je členem vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a odborně se zaměřuje na IFRS a využití ICT v účetnictví a auditingu. Je členem European Accounting Association, kde v letech 2004–2010 zastupoval ČR.

² „Adresa“ může vypadat například takto: 1EDcAwz23CdxRVQOmDvUJLU8ynB3sdeMSk.

Vykazování internetových domén a WWW stránek v IFRS

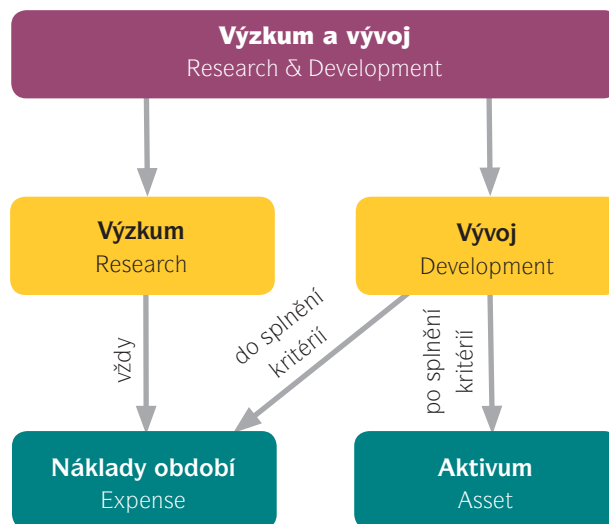
Koncept vykázání výzkumu a vývoje v IAS 38

V českých účetních předpisech nenalezneme výslovnou definici toho, co je výzkum a vývoj, a jako pomůcku používáme definice daňové, právní nebo jiné dokumenty, které však byly vytvořeny pro jiné účely, než potřebuje primárně účetnictví. Pojem „výzkum a vývoj“ je často používán jako homogenní druh lidské činnosti a jako sousloví označující jednu činnost. IFRS ve svém standardu IAS 38 však jasně rozlišuje mezi výzkumem a vývojem jako činnostmi, které jsou sice navzájem provázány, souvisí a navazují na sebe, ale z hlediska účetnictví je mezi nimi zásadní rozdíl.

Podstatou výzkumu je hledání nových cest, materiálů, výrobních postupů, chemických látek ap., u nichž lze jen velmi těžko naplánovat dostatečně jasný cíl, rozpočet a harmonogram. Řada největších vynálezů v historii lidstva vznikla v zásadě jako omyl nebo vedlejší produkt něčeho jiného. Alexander Fleming objevil v roce 1928 penicilin v podstatě náhodou, když si všimnul, že plíseň na neumyté laboratorní misce vylučuje látky, které hubí okolní mikroby. Viagra měla být původně lékem na léčbu hypertenze. Pro účetnictví podle IFRS to znamená, že náklady, které jsou vynaložené na takové bádání, nelze dostatečně spolehlivě přiřadit k nějakému aktivu, a proto jsou v plné výši zúčtovány do nákladů toho účetního období, v němž vznikly.

Na druhou stranu vývoj představuje již aplikaci známých poznatků za účelem jejich užítkování. Proto již má plán, rozpočet a identifikovatelné aktivum na závěru takového projektu. Neznamená to, že si vývojový tým může být již od počátku naprosto jistý, že plán i rozpočet dodrží a že se ke kýženému výsledku naprosto jistě dostane. Nicméně to lze spolehlivě předpokládat. Z uvedených důvodů je v účetnictví podle IFRS tedy možné, aby se náklady vynaložené na vývoj přiřadily nově vzniklému aktivu, avšak je nezbytné zkoumat, zda a od kdy byla splněna kritéria vzniku takového aktiva, a to nemusí být od prvního dne spuštění vývojového projektu. Proto náklady na vývoj mohou být zahrnuty jak do nákladů účetního období, v němž vznikly, tak mohou být zařazeny i do pořizovací ceny aktiva, pokud byly splněny podmínky jeho vzniku.

Všimněme si tedy, že IFRS zkoumá, zda je možno vykázat aktivum, a pokud nejsou splněny k tomu potřebné podmínky, tak náklady výzkumu a vývoje zahrnuje do nákladů účetního období. V českých podmínkách nám takto jasné pravidlo chybí. V některých případech aktivujeme veškeré náklady na výzkum a vývoj, v některých se naopak společnosti snaží veškeré náklady výzkumu a vývoje



zahrnout do nákladů účetního období například proto, aby je mohly daňově uplatnit.

V praxi IFRS to tedy znamená, že účetní jednotka musí zejména zřetelně oddělovat činnosti, které jsou svojí povahou výzkumem a jejichž náklady nebudou aktivovány, od vývojových činností, u nichž musí sledovat, zda a od kdy byla splněna kritéria vzniku aktiva. Tato kritéria jsou jmenovitě uvedena v IAS 38 a účetní jednotka je musí nejen vyhodnotit, ale být připravena také důvěryhodně svůj úsudek doložit.

Odlišnost, resp. absence takto jasného účetního vymezení výzkumu a vývoje způsobuje s vysokou jistotou zásadní odlišnosti ve vykázání výsledků výzkumu a vývoje v nehmotných aktivech společností podle IFRS a podle českých účetních předpisů. Konverze mezi oběma systémy vykázání není v případě



Pošlu Vám odkaz na webové stránky, kde jsem si ji nakonfiguroval.

Kresba: Ivan Svoboda



složitější a rozsáhlejší výzkumné a vývojové činnosti jednoduchá a nejlepší cestou k tomu jak jí úspěšně zvládnout, je pokusit se sladit v rámci možností pravidla pro vykazování v obou systémech tak, aby se množství a komplikovanost nezbytných konverzí minimalizovala. Bariéry, které tomu mohou bránit, však často nejsou v účetnictví, ale v daních, dotačních pravidlech, cenových regulacích nebo jiných oblastech, které z účetnictví vycházejí.

Může být internetová doména nehmotným aktivem?

Spolu s rozvojem informačních a komunikačních technologií a nástupem internetu se objevil nový fenomén internetových domén a celého systému jejich registrace, vlastnictví a jeho ochrany. Ruku v ruce s tím, jak se začaly internetové domény registrovat a používat pro WWW stránky a další účely, začalo také obchodování s nimi. Jestliže se dá něco prodat a koupit za nezanedbatelnou cenu, vzniká nepochybně otázka, zda se může jednat o aktivum v případě, že je vlastníkem účetní jednotka, která doménu koupila.

Internetová doména sex.com, kterou si prakticky zdarma zaregistroval v roce 1994 Gary Kremen, byla v lednu 2006 prodána společnosti Escom LLC za 14 mil. amerických dolarů. V konkurzním řízení pak byla v aukci prodána v roce 2010 za 17 mil. USD. V tomto případě se jedná o internetovou doménu, která není spojena se jménem žádné konkrétní osoby, instituce ani společnosti ani nepředstavuje nějaký konkrétní výrobek, se kterým by byla neoddělitelně spojena, jako je tomu například u domén typu europa.eu, cocaola.com, kacr.cz apod. Uvedené domény se chovají jinak, protože je nelze jednoduše prodávat a kupovat samostatně bez toho, s čím jsou spojeny a co reprezentují. Toto kritérium je velmi důležité pro účetnictví podle IFRS, které v případě vykazování nehmotných aktiv jako jedno z kritérií požaduje, aby nehmotné aktivum bylo samostatně oddělitelné, převoditelné a ocenitelné. Takový požadavek je splněn u domény sex.com, ale těžko u domény cocaola.com. Domény, které reprezentují nějaký výrobek nebo společnost či instituci, nejsou tedy jednoduše oddělitelné od jiných aktiv společnosti a samostatně ocenitelné.

Z uvedených důvodů je jejich hodnota skryta v hodnotě těchto jiných aktiv, s nimiž jsou spojeny (například WWW stránek apod.). Samostatně oddělitelné, převoditelné a ocenitelné domény však bez problémů splňují veškerá kritéria pro vykazování nehmotných aktiv podle IAS 38 a mohou být v případě jejich spolehlivé ocenitelnosti (například koupí apod.) vykazována v nehmotných aktivech společnosti.

Zajímavou otázkou je délka jejich ekonomické upotřebitelnosti („životnosti“) a s ní související otázka odepisování. Vlastnictví internetové domény je časově omezené a obnovuje se včasným zaplacením registračního poplatku správci internetových domén. Pokud k takovému obnovení nedojde, vlastnictví může zaniknout a doménu si může zaregistrovat někdo jiný, který se stane jejím novým vlastníkem. Z tohoto pohledu nemá internetová doména jako nehmotné aktivum v pravém slova smyslu životnost, pokud nemá společnost zřetelný záměr registraci domény po určitém čase obnovit, což však v případě, že má nezanedbatelnou tržní hodnotu, nedává žádný ekonomický smysl. Z uvedených důvodů lze předpokládat, že takový typ internetových domén patří do kategorie neodepisovaných nehmotných aktiv, u nichž účetní jednotka pravidelně testuje, zda nedošlo ke snížení jejich hodnoty podle IAS 36.

SIC 32 – Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

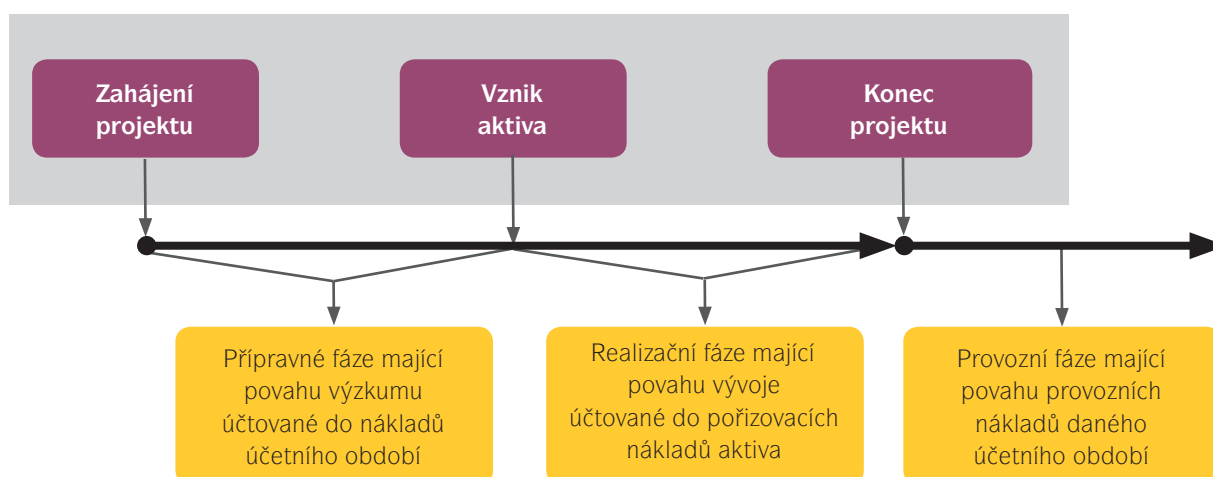
Po vydání IAS 38 se objevily časté otázky, jak se má tento standard správně aplikovat na náklady na vývoj webových stránek společností vykazujících podle IFRS.

Mezi hlavní otázky, které byly pokládány patří:

- Je tvorba webových stránek výzkumem nebo vývojem?
- Které fáze tvorby stránek jsou výzkumem a které vývojem?
- Lze aktivovat náklady na tvorbu webových stránek?
- Jak se uplatňují obecná kritéria nehmotných aktiv uvedená v IAS 38 na tvorbu webových stránek?

Nejprve si je nutno uvědomit, že SIC 32 nepřináší žádná nová pravidla pro vykazování nehmotných aktiv, která by již IAS 38 neobsahoval. Úkolem interpretace je pouze vysvětlit aplikaci IAS 38 na oblast tvorby webových stránek a sjednotit tento postup mezi účetními jednotkami tak, aby informace, které předkládají ve svých účetních závěrkách jejich externím uživatelům, byly srovnatelné a použitelné pro jejich ekonomická rozhodování. SIC 32 je tedy vodítkem pro to, jak aplikovat IAS 38 v konkrétní oblasti informačních a komunikačních technologií při tvorbě webových stránek.

SIC 32 deklaruje, že tvorba webových stránek je svojí podstatou vývojem. Nepochybně se jedná o projekt, který má plán, cíl a rozpočet. Základní otázkou však je, zda a případně od kdy vzniká tímto vývojovým projektem aktivum, které může být samostatně vykazováno v rozvaze společnosti. V tomto případě odkazuje



SIC 32 na kritéria vykázaní nehmotných aktiv uvedená v IAS 38. Aktivum musí být samostatně identifikovatelné a musí produkovat budoucí peněžní toky, které má účetní jednotka pod kontrolou, a musí existovat spolehlivý způsob jeho ocenění.

Pokud tato kritéria aplikujeme na webové stránky, tak musíme dojít k závěru, že ne všechny typy webových stránek tomuto kritériu spolehlivě vyhovují. Existují webové stránky, které mají spíše povahu reklamy. Obsahují kontaktní informace na pracovníky firmy, adresu, mapu, fotografie apod. Takový typ stránek nelze považovat za samostatné aktivum, kterému je možno spolehlivě přiřadit budoucí peněžní toky a které je možno například samostatně prodat. Náklady na takové stránky mají povahu nákladů na reklamu a propagaci nebo na distribuci informačních materiálů apod. Na druhou stránku existují webové stránky, které mají povahu samostatného výrobního prostředku. Například se jedná o objednávkové systémy, systémy elektronických obchodů nebo systémy elektronického bankovníctví. Takové stránky evidentně přinášejí společnosti vlastní identifikovatelné peněžní toky a splňují kritéria pro aktivaci nákladů na jejich tvorbu. Častým problémem je, že se tyto dva typy webových stránek potkávají na jednom místě a část webu plní funkci reklamní a informační a část webu je samostatným „výrobním prostředkem“. V takových případech je nezbytné prokazatelně oddělit náklady na tvorbu jedné a druhé části takového webu společnosti.

Druhou důležitou otázkou je, od kdy vzniká aktivum jako výsledek tvorby webových stránek společnosti. S vysokou pravděpodobností tomu nebude od prvního dne spuštění projektu tvorby stránek. Nejprve probíhá řada přípravných fází, které zkoumají možné cesty tvorby stránek, možnosti použití různých technologií, provádějí se analýzy, testování apod. Tyto fáze projektu mají spíše povahu výzkumu, náklady na ně není možno aktivovat a budou tedy zahrnuty

do nákladů účetního období, ve kterém vznikly. V určitém okamžiku však dojde k tomu, že se rozhodne jedna z možných variant a začnou konkrétní práce na tvorbě webu, jako je příprava jeho grafické podoby, programování, naplnění daty apod. Od tohoto okamžiku se již jedná o vývoj, jehož náklady mohou být aktivovány. Poslední otázkou je, kdy je projekt vývoje stránek ukončen a stránky přecházejí do fáze jejich rutinního provozování. V tomto okamžiku totiž musí být aktivace nákladů ukončena a další náklady jsou již provozního charakteru a skončí v nákladech účetního období, ve kterém byly vynaloženy.

Věřím, že tento příspěvek usnadní čtenáři prvotní orientaci a porozumění základním konceptům vykazování výzkumu a vývoje v IFRS obecně a způsobům jejich uplatnění v případě internetových domén a tvorby webových stránek.

Ladislav Mejzlík



Náklady na realizaci projektů výzkumu a vývoje jako odčitatelná položka od základu daně



Jiřina
Stolcpartová

Možnost uplatnit výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje (dále jen VaV), jako odčitatelnou položku od základu daně podle § 34 odst. 4 zákona 589/1992 Sb., o daních z příjmů, byla implementována do zákona o daních z příjmů novelou č. 669/2004 s účinností od 1. ledna 2005. Jedná se tedy o ustanovení platné v našem daňovém systému více než osm let.

Auditoři se při své praxi setkávají s velmi opatrným přístupem některých klientů k uplatnění této odčitatelné položky, nebo se klienti domnívají, že možnost této daňové úlevy se jejich podnikání vůbec netýká. Dovolím si proto připomenout a shrnout stručně bez zabředávání do sporných detailů, oč v případě této odčitatelné položky jde. Princip této daňové úlevy spočívá v možnosti odečíst od základu daně znovu náklady, které již jednou v daném období daňový základ snížily jako součást výsledku hospodaření. Například z jednoho milionu uplatnitelných nákladů na VaV se jedná při současném zdanění o úsporu na splatné dani z příjmů právnických osob ve výši 190 tis. Kč.

Aplikace této odčitatelné položky vyžaduje ve společnostech komunikaci napříč organizační strukturou, tedy komunikaci mezi výzkumníky, technologi, výrobou, účetním oddělením a zapojení daňových expertů a auditorů. To je často důvodem, proč společnosti tento odpočet nevyužívají, přitom jde často pouze o to, vynaložit úsilí na počáteční rozbor možnosti využití a efektivitu tohoto opatření a nastavení systému.

Právní a metodický rámec

Pokud se společnost rozhodne, že se bude možností této odčitatelné položky zabývat, pak je nutno nastudovat tyto normy:

- Zákon 589/1992 Sb., o daních z příjmů – dále jen ZDP, ustanovení § 34 především odstavec 4 a odstavec 5 (novela 669/2004 Sb. a 552/2005 Sb.)
- Pokyn D-288 – ze dne 3. 10. 2005 (předcházelo mu Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona)
- Sdělení k pokynu D-288 FZ 11/2010 – „novelizuje“ pokyn D-288
- Zákon 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků
- Koordinační výbor 30/23.02.05 – Problematika nákladů na vývoj software
- Koordinační výbor 119/29.03.06 – Uplatňování položek odčitatelných od základu daně
- Koordinační výbor 77/12.10.05 – Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj

- Koordinační výbor 57/08.06.05 – Problematika § 34, odst. 4 – odčitatelná položka na výzkum a vývoj
- Frascati manuál (Příručka Frascati) – navrhovaná standardní praxe průzkumů výzkumu a experimentálního vývoje (OECD)

Co je projekt výzkumu a vývoje?

V prvé řadě si společnost musí zodpovědět otázku, zda její aktivita může být považována za výzkum a vývoj. Výsledkem výzkumu a vývoje může být např. zcela nový, originální výrobek, ale také nový výrobní postup již existujícího výrobku. Záleží proto velmi na tom, jak je definován cíl VaV, aby poplatník prokázal u dané činnosti prvek novosti. Není důležité, jestli výsledkem bude registrace patentu. Některé společnosti v současné době výsledky vývoje z pochopitelných důvodů příliš nezveřejňují a ze stejných důvodů často ani nepatentují. Spolehlivým ukazatelem originality řešení je pouhá možnost patentovat. Není důležité, jestli se ke kýženému výsledku společnost vůbec dobere, protože vývoj může být zastaven například pro aktuální nerealizovatelnost. Ani to však není překážkou uplatnění odčitatelné položky, protože se o vývoj ve svém procesu jednalo. Zda je činnost výzkumem nebo vývojem je třeba hledat v zákoně 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, a to v ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) až c), metodicky v pokynu D-288 a podpůrně v Příručce Frascati, především ve vydání z roku 2002, jehož cílem bylo „posílit různá metodická doporučení a směrnice, zejména pro zlepšení statistiky VaV v sektoru služeb“.

Cílovou skupinou pro využití odpočtu jsou nejčastěji takové společnosti, které se zabývají vývojem nových výrobků, zboží, materiálů nebo technologií. Tyto společnosti jsou ve většině případů zvyklé alokovat své výdaje



na střediska, zakázky, projekty. Je podstatné dát těmto postupům náležitou formu, neboť bez toho může být nárok na odpočet zcela ztracen.

Projekt VaV nejprve definoval pokyn D-288 a následně byla tato definice zapracována přímo do § 34 odst. 5 ZDP. Projektem musí být vždy písemný dokument vyhotovený před zahájením řešení, má definovat cíl projektu, který musí dokládat prvek novosti. Projekt bude obsahovat rozpočet [předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu], a to celkově i na jednotlivé roky předpokládané realizace a na plánování kontrol a hodnocení postupů. Doporučuji vyhotovovat zápisy z těchto kontrol. Kontroly budou mít za cíl především vyhodnotit předchozí období a odsouhlasit náklady na řešení projektu vynaložené v tomto období (základ pro odčitelnou položku). Projekt musí schválit (podepsat) osoba, která vykonává funkci nebo je členem statutárního orgánu, proto je účelné, aby zápisy z kontrol vyhodnocení etap realizace projektu VaV podepisovaly stejné osoby jako projekt.

Projekt musí obsahovat i další náležitosti jako základní identifikační údaje o poplatníkovi, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu atd. Je tedy podstatné dát obsahu náležitou formu.

Uplatnitelné výdaje vynaložené při realizaci projektu

Uplatnitelné výdaje musí být přiřazeny na konkrétní projekt výzkumu a vývoje. Pokud náklady souvisejí s realizací projektu VaV jen z části, je na společnosti, jakým vhodným, průkazným a obhajitelným způsobem náklady projektu přiřadí (alokací spotřeby materiálu na jednotlivé projekty, kalkulacemi nákladů na hodinu práce člověka, stroje apod.). Náklady musí být evidovány odděleně, a to až na jednotlivý účetní případ. Opět je v kompetenci poplatníka, jakou formu evidence zvolí (účetování na zakázku nebo analytické účty přímo ve finančním účetnictví klienta, evidence ve formě přehledů – tabulek, oddělené od finančního účetnictví podniku, či jiné postupy manažerského účetnictví). Velmi důležité je počáteční správné a transparentní nastavení účetního systému.

Správné účetní postupy jsou dále velmi důležité v oblasti časového rozlišení nákladů, musí jít o náklady vynaložené v daném zdaňovacím období, včetně přihlednutí k existující vnitropodnikové směrnici pro časové rozlišování.

Musí se jednat o náklady daňově účinné. Pozor tedy na náklady, které jsou daňově účinné až po jejich zaplacení. Významné budou zejména mzdové náklady – časově rozlišené odměny zaměstnanců vývoje nemusí být vždy daňově uznatelným nákladem v daném období tak jako i nezaplacené sociální a zdravotní pojištění. Tyto položky lze uplatnit až

následně – po jejich úhradě. Cestovné zaměstnanců vývoje v souvislosti s projektem je účinné opět pouze do výše daňově uznatelných výdajů. Cestovné na symposia či konference nemůže být součástí odčitelné položky VaV nikdy, což vyplývá z pokynu D-288 a ze stanoviska Ministerstva financí prezentovaného v závěru z Koordinačního výboru 77/12.10.05. Argumenty o přímé souvislosti těchto akcí s konkrétním vývojem neobstály.

Odpočet nelze uplatnit na služby obecně, na licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob. Často se bude jednat o náklady stěžejní a významné – služby externích poradců, služby zkušeben apod. Výjimku tvoří výdaje (náklady) vynaložené za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje – tedy závěrečné certifikace.

Podrobněji se pojmem „služba“ v souvislosti s uplatňováním daňového odpočtu na VaV zabýval Koordinační výbor 77/12.10.05. Jak vyplývá z argumentace předkladatelů a zároveň ze stanoviska Ministerstva financí: „*pojmem „služba“ není v platné legislativě jednoznačně definován. Pro účely stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj při zjišťování výše odpočtu od základu daně z příjmů nelze při definování „služeb“ nebo „neslužeb“ uplatnit ani kritérium způsobu účtování resp. názvů jednotlivých skupin účtů v účetnictví.*“

Ministerstvo financí doporučuje ve svém závěru, aby poplatníci vycházeli při stanovení výdajů (nákladů), které lze do výše odpočtu zahrnout z Pokynu D-288, který byl zpracován ve spolupráci s předkladatelem návrhu a který vychází ze záměru podpořit pouze výzkum a vývoj prováděný přímo poplatníkem uplatňujícím odpočet. Chce-li poplatník předejít riziku případných sporů, nezbyvá mu než se spoléhat na znění Pokynu D-288, který obsahuje demonstrativní výčet služeb, které lze a které nelze jako náklad uplatnit. Podle něj



Pojměte to trochu novátorsky, ať si vás můžu uplatnit jako odčitelnou položku na výzkum a vývoj.

Kresba: Ivan Svoboda



nelze uplatnit např. služby IT, přepravné, manažerské činnosti, a to jak externí, tak prováděné vlastními pracovníky, nájemné. Neuznatelná je i zůstatková cena vyřazeného majetku, i kdyby byl např. pořízen pouze za účelem vývoje.

Zajímavá je i otázka podpory z veřejných zdrojů. Odpočet nelze uplatnit na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora, přičemž za veřejné zdroje jsou považovány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu (viz stanovisko Ministerstva financí – Koordinační výbor 57/08.06.05).

Vliv podpory z veřejných zdrojů má dva aspekty. Jednak rozsah podpory a dále okamžik poskytnutí podpory. Z hlediska rozsahu může být podpořen celý projekt, pouze některý druh nákladu, část podniku – středisko. Subjekt, který obdržel plošnou podporu na veškeré mzdové náklady podniku, ale pouze na ně, uplatní všechny uznatelné náklady projektu, kromě mzdových nákladů. Subjekt, který je příjemcem podpory na projekt VaV jako celku, nesmí uplatnit odčitatelnou položku na náklady tohoto projektu vůbec.

Sporný a složitější aspekt podpor z veřejných zdrojů je okamžik poskytnutí podpory. V nedávné době byla v odborné veřejnosti diskutována otázka, ve kterém okamžiku účtovat o dotaci, zda vždy v období

vynaložení nákladů, nebo v okamžiku přijetí peněz bez ohledu na období, ve kterém jsou prostředky vynakládány. Na tuto otázku reagovala svou interpretací (I-14) také Národní účetní rada a následně Vyhláška o účetnictví. Ve světle odčitatelné položky na výzkum a vývoj se dozvídáme, že období účtování o dotaci na nárok na odpočet prakticky nemá vliv. Jde o to, zda dané výdaje (náklady) vůbec podporovány jsou bez ohledu na okamžik přijetí peněz nebo účtování o nároku na dotaci. Společnost se může dostat do situace, kdy z důvodu opatrnosti nebude o dotaci účtovat do výnosů. Odčitatelnou položku na VaV uplatní a následně, v dalším období po podání daňového přiznání obdrží finance na podporu projektu (nebo některé složky nákladů apod.). V tomto případě bude povinna podat dodatečně přiznání a příslušnou část daňové úlevy vrátit.

Může dojít samozřejmě k opačnému případu, kdy společnost odpočet neuplatní, a očekávaná podpora bude zamítnuta. Bohužel, daňový subjekt dodatečně odpočet daně uplatnit nemůže a o daňovou úlevu definitivně přijde.

Přes uvedená úskalí je odčitatelná položka na výzkum a vývoj pro společnosti zajímavým nástrojem ekonomické podpory výzkumu tím, že umožňuje promítnout do základu daně daňově účinné náklady na VaV podruhé.

Na koho se obrátit

Poté, co aplikace odčitatelné položky daně z příjmů na výzkum a vývoj vstoupila v platnost, iniciovala Komora daňových poradců ČR certifikační vzdělávání osob z řad poradenských profesí, především daňových poradců, auditorů ale i zástupců podnikatelských subjektů a státní správy. Certifikační vzdělávání proběhlo za spolupráce Komory daňových poradců ČR, Rady pro výzkum a vývoj, Ministerstva financí a Ministerstva průmyslu a obchodu. Seznam certifikovaných osob včetně kontaktů a místa podnikání je přístupný na stránkách <http://www.vyzkum-vyvoj.cz>. Společnosti mohou v současné době využít i možnosti spolupráce s některou ze specializovaných poradenských firem.

Jiřina Štolcpartová

Ing. Jiřina Štolcpartová je členkou Komory auditorů ČR, členkou Komory daňových poradců ČR a držitelkou certifikátu o absolvování vzdělávání v oblasti výzkumu a vývoje. Pracuje samostatně (OSVČ) jako auditor a daňový poradce. Zaměřuje se na podniky širokého podnikatelského spektra včetně podniků veřejného zájmu ve smyslu zákona o auditorech. Je absolventkou Vysoké školy zemědělské (nyní Zemědělská univerzita) v Praze – Suchbátově, provozně ekonomické fakulty.

Rozumíte tomu, jak funguje bitcoin?



Vyberte odpověď, kterou považujete z nabízených možností za nejlepší.

1. Tvůrce bitcoinu vystupoval pod pseudonymem:

- a) Satoshi Nakamoto,
- b) Natoshi Sakamoto,
- c) Yakoshi Makoshi,
- d) Matoshi Nakashi.

2. První bitcoiny vznikly v roce:

- a) 2008,
- b) 2009,
- c) 2010,
- d) 2011.

3. Jak vznikají bitcoiny?

- a) může si je každý vygenerovat sám prostřednictvím speciálního programu,
- b) emitují je centrální banky některých velkých zemí,
- c) vydávají je internetové banky,
- d) lze je získat od společnosti, která bitcoin vymyslela.

4. Má bitcoin jako měna ISO zkratku?

- a) ne, nejedná se o oficiální měnu,
- b) ano, používá se oficiální ISO zkratka BTC,
- c) ano, používá se oficiální ISO zkratka XBT,
- d) ne, používají se různé neoficiální (komerční) zkratky.

5. Jaký je zhruba současný (k 17. 9. 2013) kurz jednoho bitcoinu k české koruně?

- a) 2300 Kč,
- b) 230 Kč,
- c) 23 Kč,
- d) 2,30 Kč.

6. Nejmenší možnou jednotkou bitcoinu je:

- a) 0,01 BTC = 1 cBTC = = 1 Centi-Bitcoin (nebo také Bitcent),
- b) 0,001 BTC = 1 mBTC = = 1 Milli-Bitcoin (nebo také mbit, em-bit či millibit),
- c) 0,000 001 BTC = 1 μ BTC = = 1 Micro-Bitcoin (nebo také u-bit, yu-bit, microbit),

- d) 0,000 000 01 BTC = = 1 Satoshi.

7. Jak můžete bitcoin získat?

- a) jediný způsob je „vydolat“ (vygenerovat) si ho speciálním programem,
- b) můžu si ho koupit v bance na přepážce,
- c) můžu si ho koupit ve virtuální internetové směně, od jiných vlastníků nebo jím dostat zaplacené za prodej svých služeb,
- d) bitcoin nemůže nikdo vlastnit.

8. Má bitcoin kromě dematerializované digitální podoby také skutečnou hotovost ve formě mincí a bankovek?

- a) ne, žádná centrální banka zatím hotovost nevydala,
- b) ano, vytisknout nebo vyrazit hotovost si může každý,
- c) ne, princip bitcoinu to nedovoluje,

- d) ano, bitcoinovou hotovost vydala poprvé na světě německá centrální banka.

9. Kde se bitcoiny uchovávají?

- a) na centrálním serveru bitcoinu,
- b) v počítači vlastníka prostřednictvím programu, který funguje jako bitcoin peněženka,
- c) na serverech centrální banky, která je emitovala,
- d) bitcoiny nelze uchovávat uložené.

10. Jaké je celkové maximální množství bitcoinů, které mohou existovat?

- a) 128 milionů,
- b) 64 milionů,
- c) 32 milionů,
- d) 21 milionů,
- e) celkové množství není omezeno, záleží na tom, kolik se jich postupem času „vydoluje“.

Test připravil: Ladislav Mejzlík



Nechtěla byste si se mnou po skončení rozhovoru vydolat pár bitcoinů?

Kresba: Ivan Svoboda

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.

Vypracování zprávy související se zvyšováním základního kapitálu

Jedná se o navyšování základního kapitálu společnosti s.r.o., kdy by mělo dojít k započtení pohledávky společnosti na splacení vkladu proti pohledávce společníka vůči společnosti z titulu půjčky. Společnost bude chtít „ověřit existenci závazku společnosti“, tj. pohledávku společníka za společností z titulu půjčky. Jaký auditor-ský standard je třeba použít?

Stanovisko KA ČR

Nejčastěji je zakázka založená na dohodnutých postupech (viz ISRS 4400). V takovém případě auditor ve své zprávě informuje o všech zjištěných týkajících se předmětné pohledávky, např. že na specifikovaném bankovním výpisu je uvedeno zaslání určité částky k určitému datu na určitý účet, že byla předložena smlouva o půjčce mezi dotčenými stranami podepsaná určitými osobami k určitému datu, že bylo předloženo prohlášení o tom, že půjčka nebyla doposud splacena či započtena, resp. že v účetních dokladech nebyla identifikována žádná operace, která by mohla být splacením nebo zápočtem pohledávky atd. Auditor však ve své zprávě vedle výčtu zjištění neuvede žádný závěr. Závěr (že pohledávka existuje) si musí udělat příjemce zprávy sám z popsanych důkazů. Auditor nese odpovědnost jen za zajištění důkazů a jejich popis.

Uvedená zakázka nebývá pojata jako ověřovací, neboť soubor kritérií, podle kterého lze určit, zda pohledávka existuje či nikoli k určitému datu, je do značné míry neurčitý. Pokud by bylo vyžadováno, aby uvedená zakázka byla ověřovací (tj. obsahovala závěr o existenci pohledávky formulovaný auditorem), musela by samotná zpráva obsahovat výčet kritérií, podle kterých je existence pohledávky posuzována. Výčet těchto kritérií by bylo vhodné konzultovat s právníkem. Zpráva by pak byla vydána v souladu s ISAE 3000.



Povodněmi zničené účetní doklady a dokumenty

Připravuje KA ČR nějaké stanovisko v případě povodněmi zničených účetních dokladů a dokumentů? Měli jsme provádět zákonný audit společnosti za rok 2012, ale veškeré dokumenty včetně archivu byly zaplaveny a zničeny. Máme v těchto případech paušálně vyjadřovat odmítnutí výroku?

Stanovisko KA ČR

Pokud zničení dokladů povodní vede k tomu, že auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tvrzeních uvedených v účetní závěrce, je auditor povinen vydat výrok s výhradou, pokud se nejistoty týkají jen omezené části účetní závěrky (viz ISA 705 odst. 7 b), nebo odmítnout výrok, pokud se nejistota týká účetní závěrky jako celku (viz ISA 705 odst. 9).

Řešení tedy není paušální ve smyslu „povodeň = odmítnutí výroku“, ale odpovídá konkrétní situaci včetně charakteru účetní jednotky, dostupnosti alternativních důkazních informací a úsudku auditora.

Pozn.: Související daňovou problematiku řešil např. pokyn MF D-240 (povodně v r. 2002), tisková zpráva GFŘ z 5. 6. 2013 (povodně v r. 2013) nebo rozhodnutí ministra financí o prominutí úhrady daně z příjmů v souvislosti v povodněmi v r. 2013.

oddělení metodiky KA ČR

Jak je to vlastně s ověřováním a zveřejňováním výročních zpráv?

K napsání článku na téma ověřování a zveřejňování výročních zpráv mne vedly **tři důvody**:

První důvod: Když nahlížím do elektronické sbírky listin, s hrůzou zjišťuji, co vše účetní jednotky, často i za tichého souhlasu auditora, zveřejňují. Mám na mysli ty účetní jednotky, které zveřejňovat chtějí. Ale protože nevědí, jak na to, zasílají soudu dokumenty, při jejichž prohlížení se mně vybavuje výraz použitý Ladislavem Fuksem v románu *Věvodkyně a kuchařka: Patvary a zrůdy*. Uvedu jen několik typických příkladů:

- Účetní jednotka označí za výroční zprávu (VZ) přílohu účetní závěrky (ÚZ) a takto ji, jako samostatný dokument, zveřejní.
- Účetní jednotka zveřejňuje jako součást své výroční zprávy dokumenty, které s ní vůbec nesouvisí. A tak ve VZ najdeme například kopii přiznání k dani z příjmů právnických osob či směrnici o poskytování cestovních náhrad a stravenek zaměstnancům.
- Účetní jednotka sice VZ zveřejní, avšak již bez zprávy auditora o jejím ověření. A to i v tom případě, že auditor se k VZ vyjádřil výrokem bez výhrad.
- VZ je zveřejněna tak, že PDF soubor začíná posledním listem a končí prvním, nebo je celý dokument, jak hezky říkávala naše paní sekretářka, hubou dolů (tj. převráceně).
- Účetní jednotka zahltlí soud řadou samostatných dokumentů, a tak ve sbírce listin (SL) najdeme jeden soubor se zprávou auditora o ověření ÚZ, dalšími soubory jsou pak rozvaha a výsledovka, následuje příloha, výkaz cash-flow, zpráva auditora o ověření VZ, zpráva o vztazích atd.
- Někdy jsem dokonce zjistil, že VZ účetní jednotky XY byla založena ve SL ve složce auditorské společnosti, která závěrku a VZ dané účetní jednotky (ÚJ) ověřovala, zde již ale byla chyba na straně rejstříkového soudu.

Druhý důvod: Při kontrole kvality jsme s jedním panem auditorem na téma ověřování a zveřejňování VZ diskutovali a já jsem nabyl dojmu, že nějaký článek by mohl být užitečný.



Třetí důvod: Při kontrolách kvality často zjišťujeme, že mnozí auditoři věnují ověřování VZ jen zběžnou pozornost, popř. že ji neověřují vůbec. Přitom se již několikrát stalo, že právě činnost auditora spojená s ověřením VZ byla předmětem externí stížnosti zaslané Komoře auditorů.

Co je výroční zpráva a kdo ji sestavuje

VZ je dokument, ve kterém účetní jednotka pravdivě, uceleně, vyváženě a srozumitelně informuje **známé i potenciální uživatele** o svém vývoji v uplynulém období a o svých záměrech a vyhlídkách do budoucna (včetně finančních ukazatelů, přehledů činnosti, různých grafů, fotografií atp.). **Nelze ji v žádném případě ztotožnit s účetní závěrkou.** Avšak kompletní ÚZ (či alespoň údaje z ní) je povinnou součástí výročních zpráv. Dobře sestavená VZ je účinným propagačním nástrojem, pomocí něhož může ÚJ zvýšit svoji důvěryhodnost. VZ povinně sestavují nejen obchodní společnosti a družstva, ale i řada nejrůznějších neziskových subjektů. Němci říkají výroční zprávě *Jahresbericht*, Angličané zase *annual report* a Francouzi *rapport annuel*.

Definici VZ jsem si, za použití zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ) a vševědoucí Wikipedie, vytvořil sám. Služebně starší z nás si možná vzpomenou, že ve státních podnicích se povinně předkládaly generálnímu ředitelství spolu s ÚZ i **rozbory hospodaření**. Výroční zpráva jsme jim sice neříkali, avšak je vidět, že i zde platí: *Již předlistopadoví Čechové...* Podle mého soudu je srozumitelně a přitažlivě sepsaná VZ důležitá také pro mnohé neziskové subjekty. Ty často potřebují získat co nejvíce dárců (módně se tomu říká *fundraising*). A tak i babičku z Vysokého Mýta může zajímat, jak bylo se stokorunou, kterou poslala na opuštěné děti či pejsky, naloženo a zda může svůj peněžní dar poslat i v dalším roce. A právě to by se měla dozvědět, mimo jiné, z výroční zprávy.

Kdo výroční zprávu sestavuje

• **Obchodní společnosti a družstva:** VZ musí sestavit ty ÚJ, jejichž závěrku povinně ověřuje auditor. Podrobnosti k obsahu VZ jsou v § 21 ZoÚ.

• **Státní podniky:** Povinnost auditu vyplývá z § 18 zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku. O povinnosti vyhotovit VZ se zákon přímo nezmiňuje, avšak v § 13 se lze v odst. 1 písm. b) dočíst, že dozorčí rada státního podniku výroční zprávu projednává a v § 15 je pod písm. i) uvedeno, že zakladatel (tím bývá organizační složka státu – ministerstvo) schvaluje výroční zprávu a účetní závěrku. Z toho tedy vyvozují, že státní podnik musí VZ sestavit vždy.



• **Politické strany a hnutí:** Ty sestavují výroční finanční zprávu (VFZ). Pokud jde o její obsah, musíme nahlédnout do § 18 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích. VFZ předloží politické strany a hnutí nejpozději do 1. dubna Poslanecké sněmovně, avšak ověřil jsem si, že většina významných stran zveřejňuje své VFZ rovněž na internetových stránkách. Závěrem snad jen tolik, že politické strany a hnutí se zapisují do rejstříku politických stran a hnutí, který vede Ministerstvo vnitra.

V § 18 odst. 1 písm. a) zákona se mj. uvádí, že VFZ zahrnuje roční účetní výkazy podle zvláštních předpisů. Soudím, že jde o nepozornost zákonodárce: správně by mělo být uvedeno, že VFZ zahrnuje účetní závěrku (tj. rozvahu, výsledovku a přílohu). Za problematické také považuji to, že VFZ musí zahrnovat zprávu auditora o ověření roční ÚZ s výrokem **bez výhrad**. Ani ústava republiky přece nemůže auditorovi předem nařídít, jaký výrok má dané účetní závěrce udělit. A tak mi nezbývá, než věřit, že jde jen o dobře míněný, avšak nešťastně formulovaný záměr zákonodárce.

• **Fundace, tj. nadace a nadační fondy:** Tyto ÚJ, ať již jejich ÚZ podléhá ověření auditorem, či nikoli,

povinně sestavují VZ, a to nejpozději do 6 měsíců po skončení hodnoceného období. Podrobnosti k obsahu VZ jsou v §§ 25-26 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. VZ ukládají fundace do SL, avšak často ji nalezneme také na jejich internetových stránkách. ÚZ nadace ověřuje auditor. U nadačních fondů je povinný audit předepsán, jen přesahuje-li úhrn celkových nákladů či majetek fondu částku 3 mil. Kč.

Postavení nadací bude od příštího roku upravovat nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb. v §§ 303-401. A právě zde se nadace a nadační fondy souhrnně označují jako fundace.

• **Obecně prospěšné společnosti:** Náležitosti VZ, kterou o.p.s. sestavují vždy, stanoví §§ 20-21 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Termín pro zveřejnění VZ je opět 6 měsíců po skončení účetního období. Účetní závěrku o.p.s. musí auditor ověřit tehdy, je-li společnost příjemcem dotací z veřejných rozpočtů (jejich celkový roční objem: 1 milion Kč a výše) nebo pokud výše jejího čistého obrátu za účetní období překročí 10 mil. Kč. I zde platí, že o.p.s. ukládají svoje VZ do sbírky listin, zároveň si je můžeme často stáhnout i z jejich internetových stránek.

Občanský zákoník č. 89/2012 Sb. již s obecně prospěšnými společnostmi nepočítá a zákon o o.p.s. se ruší. Nahradí je tzv. ústavy (§§ 402-418 nového občanského zákoníku) či nám již známé fundace. Dosavadní o.p.s. buď zůstanou (budou se pak řídit dosud platným zákonem) nebo se přemění do podoby fundace či ústavy (vhodné zejména pro školy, nemocnice, výzkumné ústavy, muzea atd.), § 414 odst. 2 pak auditorovi výslovně ukládá i ověření VZ.

• **Účelová zařízení církví a náboženských společností:** Jejich postavení upravuje zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech. V praxi se jako auditori setkáme zvláště s charitami nebo s diakoniemi. Jejich evidenci vede Ministerstvo kultury v rejstříku registrovaných církví, náboženských společností a církevních právnických osob. Tato zařízení sestavují VZ vždy, její náležitosti stanoví § 16a odst. 5 zákona. Závěrku účelového zařízení ověřuje auditor, pokud byl do něj vložen majetek státu/obce (kraje nikoli?) nebo pokud majetek státu/obce používají anebo pokud je zařízení příjemcem dotací z veřejných rozpočtů. Výroční zprávy účelových zařízení bez větších problémů nalezneme na jejich internetových stránkách.

Zřizovatelem charit je farnost/biskupství Církve římskokatolické. Diakonie zřizují církve protestantské. Starší z nás si možná vzpomenou na účelová zařízení občanských organizací a politických stran.

• **Občanská sdružení:** Právním předpisem je zákon č. 83/1990 Sb., *o sdružování občanů*, který bude nahrazen novým občanským zákoníkem. Ten pro ně zvolil označení **spolky**. Závěrku těchto ÚJ auditor povinně neověřuje. Mnohá občanská sdružení však bývají příjemci dotací z veřejných rozpočtů, a tak audit ÚZ může být požadován. I když VZ sdružení povinně sestavují, často se s ní můžeme setkat, neboť orgány sdružení chtějí informovat o roční činnosti spolku jak členskou základnu, tak veřejnost.

Občanská sdružení mají nejrůznější názvy: jde o spolky, svazy, kluby, ligy, společenství apod. Většina bývalých společenských organizací je dnes občanskými sdruženími (např. Český červený kříž, Český zahrádkářský svaz). Jejich evidenci vede Ministerstvo vnitra. Některá mají dlouhou tradici jako Spolek českých bibliofilů nebo Klub za starou Prahu. A předává-li astronom pan J. Grygar bludné balvany, činí tak jménem občanského sdružení Český klub skeptiků Sisyfos. Od občanských sdružení je třeba odlišit **sdružení bez právní subjektivity** podle §§ 829-841 občanského zákoníku, která samozřejmě žádnou VZ sestavovat nemusí.

• **Veřejné výzkumné instituce:** Jde o účetní jednotky svého druhu, jejichž zřizovatelem je především Česká akademie věd (Astronomický ústav ČSAV v Ondřejově, Ústav pro soudobé dějiny ČSAV a mnohé další). Zřizují je i některá ministerstva – např. Ministerstvo zemědělství založilo několik výzkumných ústavů s touto právní formou. VZ sestavují tyto instituce povinně, a to nejpozději do 6 měsíců po skončení hodnoceného období. Tím je vždy kalendářní rok. Obsah VZ je dán § 30 zákona č. 341/2005 Sb., *o veřejných výzkumných institucích*. Zákon také pro ně předepisuje povinný audit ÚZ. Výroční zprávy pak tyto ÚJ ukládají ve sbírce listin rejstříku veřejných výzkumných institucí a zároveň je zveřejňují prostřednictvím veřejné informační sítě. Rejstřík veřejných výzkumných institucí včetně sbírky listin vede Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy.

• **Veřejné vysoké školy:** Ty sestavují zprávy dvě, a to výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření. Obsah dokumentů je dán § 21 odst. 2 a 3 zákona č. 111/1998 Sb., *o vysokých školách*. Pro auditory je důležitá zvláště VZ o hospodaření, neboť ta musí obsahovat roční účetní závěrku a výrok auditora k ÚZ (avšak jen tehdy, byla-li závěrka školy auditorem ověřena). Zákon dále říká, že obě výroční zprávy musí být veřejně přístupné.

• **Soukromé vysoké školy:** Mají formu obchodní společnosti nebo obecně prospěšné společnosti. Povinně zpracovávají VZ o činnosti, avšak výroční zprávu – o hospodaření předkládají jen pokud obdržely dotaci – viz § 42 zákona o vysokých školách. Pro ověření ÚZ se pak použijí ustanovení pro audit obchodních společností, resp. pro audit o.p.s.

• **Zaměstnanecké zdravotní pojišťovny:** Jejich činnost upravuje mnohokrát novelizovaný zákon č. 280/1992 Sb., *o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách*. Z § 15 pak vyplývá, že jejich ÚZ povinně ověřuje auditor, který také ověří návrh výroční zprávy pojišťovny za příslušný rok.

Výroční zprávu samozřejmě sestavuje i Všeobecná zdravotní pojišťovna, pro kterou však máme samostatný zákon č. 551/1991 Sb., *o všeobecné zdravotní pojišťovně ČR*.

• **Ostatní účetní jednotky:** Výroční zprávy často sestavují i mnohé další ÚJ, jako např. **sdružení právnických osob** (jejich evidenci vedou krajské úřady), **příspěvkové organizace** (zřizovatelem je obec, kraj či organizační složka státu) nebo ÚJ, jejichž činnost je upravena samostatným zákonem, jako jsou Česká televize, Český rozhlas, kolektivní správci autorských práv aj.

Ověření výroční zprávy auditorem

Z § 21 zákona o účetnictví můžeme, podle mého názoru, odvodit, že **výroční zprávu auditor ověří u těchto účetních jednotek:**

- **obchodní společnosti a družstva**, jejichž závěrka podléhá povinnému ověření auditorem dle § 20 téhož zákona;
- **zahraniční osoby**, jejichž závěrka podléhá povinnému ověření auditorem dle § 20 (v praxi jde zvláště o pobočky, resp. organizační složky zahraničních bank);
- **fyzické osoby**, které vedou (podvojně) účetnictví a jejichž závěrka podléhá povinnému ověření auditorem dle § 20 (spíše výjimečný případ);
- **ostatní účetní jednotky**, kterým ověření účetní závěrky auditorem nařizuje zvláštní právní předpis a kterým zároveň tento zvláštní právní předpis ukládá povinnost vyhotovit výroční zprávu (viz předchozí text, např. nadace, zdravotní pojišťovny, o.p.s. apod.)

Jinými slovy: Auditor ověří výroční zprávu u těch ÚJ, jejichž závěrka podléhá auditorskému ověření ze zákona a kterým zároveň zákon ukládá, aby sestavily výroční zprávu. § 21 odst. 6 ZoÚ totiž říká, že pro ověřování VZ auditorem platí § 20 obdobně a ten se říká, že ÚZ ověřuje auditor také u těch ÚJ, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Podle mého názoru by měla být povinnost sestavit VZ zmíněna zvláště u některých obchodních společnostech. Jde např. o rodinné firmy (já jim říkám „táta, máma, bába, s.r.o.“). VZ pro ně – pokud ji vůbec sestaví – bývá formalitou a byť obsahuje náležitosti předepsané ZoÚ, tak její informační hodnota bývá blízka nule.



Relevantní předpisy pro ověření výroční zprávy

- ISA 720 – *Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku;*
- Aplikační doložka ke standardu ISA 720 – *Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku;*
- § 21 odst. 6 ZoÚ – *Pro ověřování výroční zprávy auditorem platí ustanovení § 20 obdobně; předmětem ověření je soulad výroční zprávy s účetní závěrkou.*

Účetní jednotky, jejichž závěrky auditoři ověřují, mohou vydávat různé dokumenty, které obsahují jak auditovanou ÚZ, tak řadu dalších, tj. ostatních informací. Klasickým příkladem takového dokumentu je VZ, ale nelze vyloučit, že se auditor setká i s jiným dokumentem, který bude obsahovat závěrku, kterou ověřil. A standard ISA 720 a aplikační doložka nám říkají, jaké jsou povinnosti auditora vůči ostatním informacím, které VZ (nebo jiný dokument) obsahují. **Ostatní informace** standard 720 definuje jako *finanční a nefinanční informace (jiné než závěrka a zpráva auditora k ní) obsažené v dokumentu obsahujícím auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora k ní.*

Již léta jsem dobrovolníkem v neziskovce Maltéžská pomoc, o.p.s. (MP). Když se podívám na její výroční zprávu, tak ostatních informací je v ní celá řada. Od úvodního slova prezidenta, přes přehled událostí v r. 2012, výčet cílových skupin MP či popis poskytovaných služeb a jiných aktivit až po různé grafy a tabulky. Součástí VZ je i kompletní účetní závěrka MP včetně zprávy auditora o jejím ověření.

Aplikační doložku ke standardu ISA 720 pak máme proto, že český zákon o účetnictví (popř. jiné právní normy) auditorovi ukládají ověřit také výroční zprávu. Jinak řečeno, auditor musí vydat, vedle zprávy auditora o ověření ÚZ, ještě **zprávu auditora o ověření výroční**

zprávy, s čímž ISA 720 nepočítá. A výroční zprávu auditor ověří, jak jsem již uvedl, má-li daná ÚJ audit předepsán zákonem a má-li zároveň povinnost VZ vyhotovit. Důležité je, že:

- **aplikační doložka se použije pouze při ověřování výroční zprávy** (tj. pokud auditor vydá zprávu auditora o výroční zprávě);
- **auditor ověřuje soulad informací ve VZ s auditovanou účetní závěrkou;**
- **odstavce ISA 720.8. – ISA 720.13. a „vysvětlující“ odstavce A1 a A6 – A9 se neaplikují;**
- **do standardu ISA 720 se doplňují** (místo „zrušených“ odstavců) **odstavce 16.1. – 16.8.;**
- o ověření VZ vydá auditor buď **samostatnou zprávu auditora o výroční zprávě** (definice této zprávy je v aplikační doložce) nebo se rozhodne vydat **souhrnnou zprávu auditora.**

Standard ISA 720 v úvodu říká, že na ostatní informace se výrok auditora (tj. výrok ve zprávě o ověření ÚZ) nevztahuje a že auditor nemá zvláštní odpovědnost za to, zda ostatní informace jsou či nejsou správně uvedeny. Avšak, a to je důležité, **je povinen se s těmito ostatními informacemi seznámit**, neboť kdyby zjistil, že mezi ÚZ, kterou ověřil a mezi ostatními informacemi existuje významný nesoulad, může být **dodatečně zpochybněna důvěryhodnost ÚZ** jako takové. **Jinak řečeno:** Po prostudování VZ (nebo obdobného dokumentu) může auditor zjistit, že v závěrce je významná nesprávnost, kterou při jejím auditu neodhalil. Takže prostudování VZ si můžeme, s určitým zjednodušením, označit jako **jeden z testů věcné správnosti**, který jsme povinni provést i v případě, že zákon auditorovi ověření výroční zprávy vůbec neukládá.

V návrhu výroční zprávy akciové společnosti je informace o významném právním sporu. Ale auditor nic takového při auditu ÚZ nezjistil. V tu chvíli si musí položit otázku, zda se jedná o omyl (třeba překopírování již neplatné věty z předešlé VZ), nebo zda jde o spor, o kterém nebyl informován a který by mohl mít dopad do ÚZ (tvorba rezervy). **Nebo:** Ve výroční finanční zprávě politické strany, jejíž ÚZ auditor ověřoval, je přehled peněžních darů za daný rok. Součet v tabulce se bude významně lišit od částky na řádku *přijaté dary* ve výsledovce. Pak je zřejmé, že je chyba buď ve VZ nebo v účetnictví.

Reakce auditora na nesoulad

Zjistí-li auditor při zkoumání VZ, že nějaká ostatní informace v této zprávě je ve významném nesouladu s auditovanou závěrku, musí rozhodnout, **kde je to správně**. V závěrce nebo ve výroční zprávě? Další postup již není – zvláště u neúmyslných chyb – složitý. Opraví se buď údaj ve výroční zprávě nebo v účetní závěrce. Potíže však nastanou tehdy, **když ÚJ úpravu provést odmítá**. Třeba jen proto, že závěrku již předala mateřské

společnosti nebo proto, že výroční zprávu zadala k namnožení a čeká jen na zprávu auditora o jejím ověření.

Údaj ve výroční zprávě je správně a upravit je třeba účetní závěrku

Aplikační doložka k ISA 720 v odst. 16.3. říká toto: *Pokud je nezbytná úprava auditované ÚZ, k níž zpráva auditora dosud nebyla vydána, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.*

Akciová společnost uvede ve VZ, že v období, kterého se zpráva týká, vyplatila členům dozorčí rady odměny ve výši x mil. Kč. Přitom v příloze ÚZ tato informace uvedena není a auditor (nezkoumáme nyní, proč) při testování mezd odměny vyplacené členům DR nezjistil. Částka vyplacených odměn je významná. Pak auditor musí požádat, aby akciovka tento údaj do přílohy doplnila, neboť musí být v příloze uveden. Pokud tak společnost neučiní, auditor vydá výrok s výhradou, protože ÚZ obsahuje významnou nesprávnost (jde o porušení vyhl. č. 500/2002 Sb.).

Údaj v účetní závěrce je správně a upravit je třeba výroční zprávu

Aplikační doložka k ISA 720 v odst. 16.5. říká toto: *Pokud je nezbytná úprava ostatních informací ve výroční zprávě, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen tuto záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením ÚJ, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení, a je-li nesoulad významný (materiální), modifikovat výrok ve zprávě auditora o výroční zprávě.*

Auditor zjistí, že ve VZ neziskového subjektu jsou uvedeny chybné údaje o přijatých darech, tj. mezi částkou uvedenou ve výsledovce a částkou uvedenou ve VZ je významný rozdíl. Následným šetřením zjistí, že chyba je ve výroční zprávě. Potom, odmítá-li ÚJ výroční zprávu upravit, uvede ve zprávě auditora o VZ nad odstavcem s modifikovaným výrokem třeba tuto výhradu: *Na str. 5 výroční zprávy je v tabulce t chybně uveden údaj o přijatých darech, neboť neodpovídá částce uvedené na ř. x výsledovky. Správná výše celkových darů činí.....mil. Kč.*

Ve výroční zprávě chybí důležitá informace předepsaná zákonem

Aplikační doložka k ISA 720 v odst. 16.7. říká toto: *Není-li ve výroční zprávě obsažena určitá informace vyžadovaná právními předpisy, a dle názoru auditora se jedná o informaci významnou (materiální), je auditor povinen na tuto skutečnost reagovat ve zprávě o výroční zprávě tak, že za odstavec obsahující názor auditora připojí další odstavec informující o této skutečnosti. Příklad textu takového odstavce může být: „V této výroční zprávě není uvedena informace o, jak vyplývá z požadavků platných právních předpisů.“*

Rekapitulace možných nesprávností při ověřování výroční zprávy

Popis neopravené nesprávnosti	Postup auditora
VZ zůstane bez opravy, avšak je třeba opravit ÚZ, což ÚJ odmítne. Nesoulad je významný.	Modifikovaný výrok ve zprávě auditora o ověření ÚZ, neboť ta obsahuje významnou nesprávnost.
ÚZ zůstane bez opravy, avšak je třeba opravit VZ, což ÚJ odmítne. Nesoulad je významný.	Modifikovaný výrok ve zprávě auditora o VZ, neboť ta obsahuje významnou nesprávnost.
Ve VZ není uvedena informace, kterou požadují právní předpisy. Auditor tuto chybějící informaci pokládá za významnou.	Zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora o VZ, a to v odstavci s názvem <i>Jiná skutečnost</i> .

Užitečné a zcela konkrétní rady k ověření výroční zprávy

- Je-li auditor pověřen auditem ÚZ, musí si již při akceptu zakázky zjistit, zda klient bude sestavovat výroční zprávu (či jiný dokument) obsahující, vedle ostatních informací, účetní závěrku, kterou ověřoval (popř. údaje z ní).
- S výroční zprávou (či s jiným dokumentem) se musí auditor seznámit vždy (tj. i když ji neověřuje), neboť tak může dodatečně zjistit významnou nesprávnost v ÚZ. Je vhodné zapracovat do smlouvy o auditu ÚZ ustanovení, že klient je povinen auditora včas seznámit se všemi dokumenty, které hodlá zveřejnit a které budou obsahovat auditovanou ÚZ.
- Ve smlouvě je také vhodné určit, kdy klient auditorovi předá návrh své výroční zprávy. Je užitečné sjednat, že ÚJ nezveřejní svoji ÚZ, dokud se auditor neseznámí s výroční zprávou (či s jiným dokumentem), a to kvůli možným dodatečným úpravám účetní závěrky či zprávy auditora. Optimální je zveřejnit ÚZ jakou součást výroční zprávy.
- Pouze podle neopraveného standardu ISA 720, avšak již nikoli dle aplikační doložky, bude auditor postupovat v případě, že ÚJ sestaví výroční (či jinou) zprávu, i když jí zákon tuto povinnost neukládá, resp. pokud auditor VZ neověřuje (tj. nevydává zprávu auditora o VZ).





Příkladem může být škola – příspěvková organizace, která požádá o nepovinný audit ÚZ. Auditor se musí seznámit s její **výroční zprávou o činnosti** (je předepsána zákonem), neboť bude zřejmě obsahovat také informace převzaté z ÚZ. Zjistí-li významný nesoulad, je třeba opravit buď účetní závěrku, nebo zprávu o činnosti. Pokud škola odmítne opravu provést, auditor vydá buď výrok s výhradou (nesprávnost je v ÚZ) nebo na nesprávnost ve VZ o činnosti upozorní zdůrazněním skutečnosti ve zprávě auditora, protože školský zákon mu neukládá žádnou speciální povinnost, pokud jde o ověření VZ o činnosti. Kdyby však byl auditor požádán, aby ověřil také soulad údajů ve VZ o činnosti s auditovanou ÚZ, bude již postupovat podle upraveného ISA 720 a aplikační doložky.

- Ve výroční zprávě auditor musí ověřit zejména:
 - zda uceleně, vyváženě a komplexně informuje o vývoji výkonnosti ÚJ a o jejích budoucích záměrech (tj. zda je naplněn její účel);
 - zda obsahuje informace předepsané pro výroční zprávu příslušným zákonem;
 - zda jsou ostatní údaje ve výroční zprávě v souladu s auditovanou závěrkou.
- Vhodný postup při ověřování VZ: Vyžádat si její koncept a ověřit skutečnosti uvedené výše. Pouze formální vyplnění tabulky 282 – *Ověření výroční zprávy* z Příručky pro provádění auditu ještě neprokazuje, že auditor nezbytné postupy skutečně provedl.

Ve výroční zprávě Komerční banky za rok 2011 je na str. 8 uvedeno, že v r. 2011 byla vyplacena dividenda ve výši 10 263 miliónů Kč. Auditor pak musí ověřit, zda v konsolidovaném výkazu změn vlastního kapitálu za rok 2011 je na řádku *výplata dividend* uvedena shodná částka.

- Ve výročních zprávách bývají často tabulky, grafy či ukazatele finanční analýzy vycházející z auditované ÚZ (např. údaje o obratu, o likviditě, různé typy rentability a zadluženosti). Auditor musí ověřit, zda pro tyto informace ÚJ použila údaje ze závěrky, kterou ověřoval.

Oproti tomu nebude ověřovat, zda popis průběhu restaurování Severínovy bible, které příspěvkem podpořila *Nadace 700 let města Plzně*, odpovídají skutečnosti. A asi jen těžko bude ověřovat informace o řízení lidských zdrojů či krátkodobém a dlouhodobém výhledu uvedené ve VZ ŠKODA AUTO a.s. za rok 2012. Ovšem údaje v kapitole *Finanční situace* již zkontrolovat musí, neboť mnohé jsou přebírány anebo vycházejí ze závěrky, kterou ověřil a která je součástí VZ.

- Protože součástí VZ bývá obvykle i ověřená účetní závěrka, musí se auditor ujistit, že výroční zpráva obsahuje závěrku přesně v té podobě, v jaké ji ověřil, a to včetně jeho zprávy auditora (pokud nevdá souhrnnou zprávu).
- Může se stát, že v účetní závěrce (zvláště v příloze) bude některá z povinných informací chybět. Účetní jednotka bude argumentovat tím, že zcela shodný údaj uvádí ve své výroční zprávě a že tudíž není žádný důvod, aby auditor vydal k ÚZ modifikovaný výrok. Na tuto argumentaci nelze přistoupit, neboť auditor nemá zaručeno, že účetní jednotka nepředá uživatelům pouze ÚZ s individuální zprávou auditora, avšak již bez výroční zprávy.
- Výroční zprávu často auditor ověří později, než vlastní účetní závěrku. Datum zprávy auditora o ověření VZ pak může být pozdější, než je datum na individuální zprávě auditora o ověření ÚZ. Poté lze vydat **souhrnnou zprávu auditora**, ze které však bude zřejmé, že zprávu auditora o ověření účetní závěrky auditor vydal dříve. Vzor souhrnné zprávy je v příloze k aplikační doložce ke standardu ISA 720.

Společnost s r.o. požaduje, aby zprávu auditora o ověření ÚZ auditor předal nejpozději 20. února. Návrh výroční zprávy však auditorovi předloží až 15. dubna. Souhrnná zpráva pak bude začínat takto: *Na základě provedeného auditu jsme dne 20. února vydali k účetní závěrce, která je součástí této výroční zprávy na stranách XX až XY (jako příloha X), zprávu následujícího znění: ...*

- Součástí VZ někdy také bývá Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami podle § 66a Obchodního zákoníku. Auditor je povinen ověřit věcnou správnost údajů v této zprávě, a to formou prověrky dle ISRE 2400 a podle auditorského standardu č. 56 – *Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami*. Důležitý je pak odstavec 16.6. aplikační doložky k ISA 720: *Není-li k VZ připojena zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, přestože auditor má k dispozici informace, že k ní být připojena má, je auditor povinen*

na tuto skutečnost reagovat ve zprávě o VZ tak, že za odstavec obsahující názor auditora připojí další odstavec informující o této skutečnosti. Příklad textu takového odstavce může být: „K této VZ není připojena zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, přestože k ní podle požadavků platných právních předpisů být připojena má.“

- Auditor by měl také dohlédnout na logické uspořádání (řazení) dokumentů a zpráv auditora ve výroční zprávě. Měl by, alespoň zběžně, zkontrolovat srozumitelnost textových informací vč. pravopisu, měl by doporučit vyřadit z návrhu VZ dokumenty, které jsou nadbytečné, zavádějící apod.

Je to obdobné, jako když kontrolujeme domácí úkol z matematiky svých dětí. Také se jako rodiče nechceme podepsat pod text s kačkami, mastnými skvrnami a pravopisnými chybami, byť konečný výsledek je správný. Dítěti řekneme: *Co by si o mně paní učitelka pomyslela, kdybych ti tohle podepsal?* A auditor by měl při ověřování VZ postupovat obdobně.

- Z předešlých odstavců vyplývá, že auditor by měl obdržet definitivní VZ (včetně zprávy auditora o jejím ověření, popř. včetně zprávy auditora o ověření zprávy o vztazích) ještě před jejím tiskem, resp. zveřejněním.

U menších ÚJ může být postup takový, že klient předá auditorovi text výroční zprávy, auditor ji ověří a poté účetní jednotce předá kompletní výroční zprávu s tím, že dokumenty setřídí a sváže sám. Pokud si ÚJ (popř. auditor) nevědí rady s tím, jak VZ sestavit a jak v ní jednotlivé dokumenty uspořádat, stačí vyhledat výroční zprávu známé účetní jednotky, kterou ověřil renomovaný auditor a tento dokument využít jako vzor. Někdy výroční zpráva začíná souhrnnou zprávou auditora, častější však bývá, že souhrnná zpráva auditora je vložena před účetní závěrku, která bývá připojena jako příloha výroční zprávy. Jindy se lze setkat s individuální zprávou k ÚZ a se souhrnnou zprávou k VZ a zprávě o vztazích.

- Může se také stát, že ÚJ již zveřejní svoji závěrku včetně zprávy auditora o jejím ověření a teprve při ověřování VZ auditor zjistí, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost. Auditor je pak povinen postupovat podle **ISA 560 – Události po datu ÚZ**.

Konkrétní postup viz **ISA 560.14. a násl.** Právě proto, že stahování původní, již zveřejněné ÚZ bývá komplikované, je vhodné, seznámí-li se auditor s návrhem VZ ještě před zveřejněním ÚZ.

Díky Vám,
máme **nekonečně**
našlápnuto!



faust
software jako výhoda.

Faust pokrývá celou auditorskou agendu (spis, testy, výběr vzorků).

Dejte na doporučení Vašich kolegů a vyzkoušejte systém Faust přímo při Vaší práci.



Začínáme další osmičku na trhu a míříme stále výš...

inzerce

- Výroční zprávu je třeba zveřejnit, a to buď uložením do sbírky listin (obchodní společnosti, družstva, státní podniky, fundace, o.p.s.) nebo do jiného registru (veřejné výzkumné instituce, politické strany a hnutí) nebo na internetové stránky dané ÚJ. Auditor by se měl vždy ujistit, zda ÚJ tak učinila a zda zveřejnila VZ v té podobě, v jaké ji auditor ověřil.

Domnívám se, že je vhodné, a to pro snazší orientaci, zveřejnit pouze jeden dokument (tj. kompletní VZ) a nikoli řadu samostatných dokumentů. VZ se rejstříkovému soudu předá k založení do SL v elektronické podobě, a to v PDF souboru (e-mail, nebo CD-R nosič). **Důležité právní normy:** § 38i obchodního zákoníku, § 21a ZoÚ, vyhl. ministerstva spravedlnosti č. 562/2006 Sb., o digitalizaci obchodního rejstříku.

A jak reagovat, když účetní jednotka výroční zprávu nesestaví?

S tímto nedostatkem se lze setkat zvláště u některých menších obchodních společností a družstev. Buď jejich vedení o povinnosti vyhotovit VZ vůbec neví a nebo její sestavení pokládá za zbytečné. Pak by auditor měl svého klienta upozornit, nejlépe v dopise vedení, že **nesestavení VZ je správním deliktem dle §§ 37-37ab ZoÚ** a že mu může být uložena pokuta až do výše **6 %** z brutto bilanční sumy. Zákon počítá i se **sankcemi za nezveřejnění výroční zprávy**, a to až do výše **3 %** z brutto bilanční sumy.

Pamatuji se na příklad ze své praxe na finančním úřadu. Při vytýkacím řízení k DPH u velké a známé nadnárodní společnosti jsem hlavní účetní upozornil, že ve sbírce listin není uložena jediná účetní závěrka, natož pak výroční zpráva. Když jsme za týden přišli doplnit protokol o ústním jednání, ve SL již bylo možné veškeré tyto dokumenty vyhledat. Zřejmě zapůsobila hrozba možné sankce.

Samotné nesestavení, resp. nezveřejnění VZ však není důvodem pro vydání modifikovaného výroku ve zprávě auditora o ověření ÚJ. Ten by přicházel v úvahu jen tehdy, je-li auditor přesvědčen, že existuje značná pravděpodobnost, že klientovi bude za nesestavení, resp. nezveřejnění VZ uložena významná sankce a že ÚJ na ni nevytvořila rezervu. Její závěrka by pak nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace ÚJ. (Poznámka redakce: Tímto se zabýval také článek Jiřího Peláka s názvem *Neuložení výroční zprávy do sbírky listin* v časopise Auditor č. 7/2011.)

Znám případ, kdy celorepublikově velmi známá ÚJ (s miliardovými obraty) výroční zprávu, i přes několikeré upozornění auditora, nesestavovala. V tomto případě bych, jako auditor, identifikoval tato rizika:

1. Důvěryhodnost ÚJ jako takové včetně rizika, že porušuje i jiné právní normy;
2. Nepochopení úlohy auditora a vztah k němu (auditor jeden rok v dopise vedení upozornil na povinnost sestavit a zveřejnit VZ a další rok se nedostatek opakuje);
3. Možnost pokuty dle ZoÚ.

Závěrem

Auditor by měl podle mého názoru působit i jako osvětový pracovník. Měl by účetní jednotce vysvětlit, že srozumitelná a čtivě, bez manažerských floskulí, sepsaná výroční zpráva zvýší důvěryhodnost ÚJ a že může přilákat nové zákazníky či dárce. Měl by si také uvědomit, že auditorská činnost je **činností ve veřejném zájmu** (proto také existuje Rada pro veřejný dohled nad auditem) a že výroční zpráva není prvoplánově určena pro účetní jednotku, resp. pro její management, ale že jejím hlavním smyslem je informovat veřejnost a rozptýlené vlastníky o tom, jak se účetní jednotce v daném období dařilo (či nedařilo), jak hospodařila a jaké plány má do budoucna.

A protože si myslím, že by závěr mého příspěvku, o kterém jsem sám netušil, že bude tak obsáhlý, měl být veselý, uvedu jeden skvost manažerské češtiny, který jsme si často v naší auditorské společnosti připomínali. Jeden klient – nezisková ÚJ – chtěl ve své výroční zprávě zdůraznit, že se i v dalším roce bude snažit o to, aby získal více peněz od dárců. A tak si již zmíněná babička z Vysokého Mýta mohla ve výroční zprávě přečíst toto: *Je třeba zvýšit fundraisingový apel na potenciální donory.* A také si vzpomínám na historku svého bývalého kolegy, který do mnohastránkového rozboru hospodaření (obdoba výroční zprávy v dobách minulých) vložil tuto větu: *Kdo to celé dočetl až sem, dostane flašku.* O odměnu se nikdy nikdo nepřihlásil. Důvod byl zřejmý! V oné době ještě žádný auditor výroční zprávy neověřoval.

Daniel Stirský

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

Pozn.: Všechny odkazy na právní předpis jsou na současné platné znění a na Mezinárodní auditorské standardy (ISA) vydané v roce 2010.



Zákon o veřejných zakázkách s komentářem a judikaturou

Veřejné zakázky jsou rozhodně tématem, které se těší v posledních několika letech značné pozornosti jak odborné, tak i laické veřejnosti. Důvodem je především značný objem finančních prostředků, které se v rámci tohoto institutu ročně vynakládají (cca 500 mld. Kč), jakož i jeho citlivost na korupční a ne hospodárné jednání.

Při vynakládání prostředků v rámci institutu veřejných zakázek je jak zadavatel, tak i dodavatel povinen respektovat ustanovení zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Tato norma je značně rozsáhlá a prochází často novelizací. Velmi významná byla tzv. Transparentní novela, která s účinností od 1. dubna 2012 přinesla celou řadu nových institutů a povinností. Řada ustanovení je v zákoně popsána obecně, přičemž jejich konkrétní význam se postupně precizuje rozhodovací praxí dozorového orgánu, jakož i rozsudky tuzemských soudů a Soudního dvora Evropské unie.

Osoba, která se chce v této oblasti dobře orientovat, je tak nucena se věnovat studiu poměrně širokého rozsahu informací. Podstatné ulehčení však přináší publikace Roberta Krče, která je zaměřena nejen na komentář jednotlivých ustanovení

zákona o veřejných zakázkách, ale téměř u každého ustanovení jsou také uvedena příslušná rozhodnutí dozorového orgánu a rozsudky jednotlivých relevantních soudů. Celkem je v knize přes 500 anotací důležitých rozhodnutí a rozsudků. Robert Krč patří mezi přední odborníky na právní úpravu veřejných zakázek v České republice. Disponuje rozsáhlým přehledem o dané problematice, což je umocněno jeho dlouholetým působením na Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS) a také jeho lektorskou činností zaměřenou právě na objasňování významu judikátů.

Předložená publikace představuje velmi kvalitní pomůcku zejména pro zadavatele veřejných zakázek. Využijí ji ale i dodavatelé, či osoby věnující se tématu veřejných zakázek na akademické půdě nebo například v rámci neziskových organizací typu „watchdog“. Hlavním přínosem publikace je nejen přehlednost a srozumitelnost výkladu jednotlivých ustanovení zákona, který je mimo jiné dobře „stravitelný“ i pro osoby bez vysokoškolského právního vzdělání, ale zejména již zmíněné spojení na rozhodovací praxi ÚOHS a související judikáty. To umožňuje do značné míry předvídat výsledky

přezkumného řízení či soudních sporů. V tomto ohledu považuji práci Roberta Krče za velmi zdařilé dílo, které by nemělo chybět v knihovně nikoho, kdo se věnuje ve své práci veřejným zakázkám nebo se o ně „pouze“ zajímá.

Jan Pavel

Vysoká škola ekonomická v Praze

Název: Zákon o veřejných zakázkách s komentářem a judikaturou

Autor: Robert Krč

Vydal: Linde, Praha 2013

Počet stran: 1272

ISBN 978-80-7201-888-8



lidé a firmy

Deloitte. Jörg Wiederhold se stal novým partnerem v oddělení auditu



Jörg Wiederhold

Jörg Wiederhold (47) se na konci července stal novým partnerem v auditním oddělení společnosti Deloitte. Věnovat se bude především německým, rakouským a švýcarským klientům působícím v České republice. Má rozsáhlé pracovní zkušenosti

z „velké čtyřky“; zaměřuje se na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), zlepšování a zefektivňování procesů a mezinárodní daně. Jörg Wiederhold je německý auditor (Wirtschaftsprüfer) a daňový poradce (Steuerberater) a od roku 1992 se zaměřuje především na audit. Je držitelem diplomu z Frankfurtské univerzity a absolvoval obor Mezinárodní ekonomická studia na pařížské

Sorbonně. Mluví plynně německy, anglicky a rumunsky a učí se také česky. Dále se dorozumí francouzsky, polsky či portugalsky. Je členem Německé komory auditorů (WPK), členem Komory daňových poradců Hesenska (StBK Hessen) a Německého institutu certifikovaných auditorů (IDW). Rád hraje na piano, je členem několika pěveckých sborů, a je také aktivním běžcem, cyklistou či plavcem.

Sorbonně. Mluví plynně německy, anglicky a rumunsky a učí se také česky. Dále se dorozumí francouzsky, polsky či portugalsky. Je členem Německé komory auditorů (WPK), členem Komory daňových poradců Hesenska (StBK Hessen) a Německého institutu certifikovaných auditorů (IDW). Rád hraje na piano, je členem několika pěveckých sborů, a je také aktivním běžcem, cyklistou či plavcem.



Mark Weinberger je novým globálním generálním ředitelem



Mark
Weinberger

Novým generálním ředitelem a předsedou globální výkonné rady mezinárodní auditorské a poradenské společnosti EY (původně Ernst & Young) se od 1. července stal Mark Weinberger. Ve funkci vystřídal Jima Turleyho. Společnost má také nové obchodní jméno a firemní logo s anglickým mottem

Building a better working world (Pomáháme vytvářet lepší podnikatelské prostředí).

Mark Weinberger má rozsáhlé zkušenosti ze svého působení nejen v EY, ale také v americké státní správě a v dalších organizacích. Do funkce předsedy globální výkonné rady nastoupil jakožto její několikaletý člen a ředitel globálního daňového poradenství EY. Stejnou funkci dříve zastával pro region Severní, Střední

a Jižní Ameriky. Působil rovněž ve výboru pro globální trhy a pro veřejný sektor. V předchozích letech pracoval také v americké administrativě. Za vlády prezidenta George W. Bushe byl náměstkem ministra financí pro daňovou politiku, prezident Clinton jej jmenoval do Poradního výboru pro sociální zabezpečení.

-jk-

Co najdete v e-příloze č. 7/2013

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.

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

Aktualita

- Návrh IAASB na rozšíření zprávy auditora: Potenciální dopady na audit nekótovaných účetních jednotek

Téma čísla – Nové technologie

Tři nejčastější potíže při správě identit

V mnoha organizacích zatím z různých důvodů nedošlo v oblasti efektivity správy identit k velkému pokroku – situace je tak u nich

stejná jako před mnoha lety. Přetištěný článek ze Security World se zaměřuje na tři opravdu palčivé problémy se správou identit. Jsou jimi složitost, nakládání se správou identit jako s projektem a autentizace uživatelů.

Sporný legislativní zásah do smluvních vztahů na trhu elektronických komunikací

Novela zákona o elektronických komunikacích nabyla účinnosti 8. srpna 2013. Cílem článku, který byl publikován na www.epravo.cz, je kritické zhodnocení té části předmětné novely, která se věnuje ochraně uživatelů, a to v kontextu práva soukromého jako celku.

Googlu hrozí soudy s uživateli za „odposlouchávání“ wi-fi sítí
Kalifornský soud rozhodl, že internetový gigant Google porušoval zákony proti odposlechu, když

v letech 2008 až 2010 získával data z nechráněných wi-fi sítí, uvedly Hospodářské noviny. Otevírají se tak dveře uživatelům, kteří nyní mohou po firmě žádat odškodné za narušení svého soukromí.

Právo

- Nový zákon o investičních společnostech a investičních fondech
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu k daňové uznatelnosti finančních nákladů vynaložených v rámci akviziční struktury
- Převoditelnost obchodního podílu

Zaznamenali jsme

- V účetní závěrce ministerstva práce jsou chyby za 11 miliard, zjistil NKÚ
- Česko si oblíbilo „krásné“ 23. místo v čerpání fondů EU

-VeL-