

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání výkonného výboru KA ČR.....	2
Volby do orgánů Komory auditorů ČR.....	3
Co obnáší práce v orgánech KA ČR.....	4
Co obnáší práce v dozorčí komisi.....	6
Zamyšlení člena kárné komise.....	6
Pohyblivý příspěvek pro rok 2014.....	7
Změny českých účetních standardů.....	8
Aktualizace vzoru přílohy v účetní závěrce pro rok 2013.....	8
V únoru složilo slib jedenáct nových auditorů...9	
Volby na Vysoké škole ekonomické v Praze.....	9

### TÉMA ČÍSLA – ZEMĚDĚLSTVÍ

Postavení zemědělství v rámci národního hospodářství a specifika zemědělské činnosti (Dana Dvořáková).....	10
Mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 41 – Zemědělství (Dana Dvořáková).....	13
Zásoby v zemědělství (Enikő Lőrinczová).....	16
Účetnictví v lesním hospodářství (Helena Čermáková).....	18
Několik postřehů v souvislosti s auditem zemědělských společností (Běla Kroupová).....	20
Vybrané problémy transformace zemědělských družstev (Bohumír Holeček).....	23
Pohled z praxe na implementaci IFRS v zemědělství Rozhovor s Markétou Jindřiškovou a Milanem Škvorem.....	26

### NA POMOC AUDITORŮM

Ověřování zprávy o vztazích po 1. 1. 2014 (Jiří Pelák).....	29
Příklad písemného prohlášení pro auditory provádějící přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (Martina Smetanová).....	32
Zpráva auditora s elektronickým podpisem ...	34

### ZE ZAHRANIČÍ

Zlepšení kontrol kvality v zemích střední a východní Evropy (Luboš Kašpárek).....	35
---	----

### e-příloha Auditor 2/2014

- Téma čísla – Zemědělství
- Právo a rekodifikace
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **13. 3. 2014**  
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **17. 3. 2014**

## Nahlédnutí do činnosti výboru pro vnější vztahy



Ladislav Mejzlík

Stalo se zvykem seznamovat na tomto místě auditory s činností jednotlivých odborných výborů komory a s aktuálními otázkami, kterými se zabývají. Těmto odborným výborům se tak trochu vymyká početně menší výbor pro vnější vztahy, s jehož pracovními výstupy se setkávají nejen auditoři, ale zejména širší neauditorská veřejnost.

Členové výboru jsou zároveň členy redakční rady časopisu Auditor. Činnost obou je úzce spjata vzhledem ke komunikaci s autory odborných článků, jimiž jsou většinou auditoři. Zatímco činnost redakční rady je zaměřena na vydávání časopisu Auditor určeného auditorům a asistentům auditora, tedy členům komory, výbor pro vnější vztahy se zaměřuje především na vhodnou prezentaci auditorské profese, úlohy a činnosti komory jakožto samosprávné profesní organizace směrem k odborné veřejnosti. Za tímto účelem připravuje publikace a články v denním a ekonomickém tisku, časopis Auditor speciál, přílohu Hospodářských novin a propagační brožuru o Komoře auditorů v ČR v češtině a v angličtině.

Výbor komunikuje s novináři ekonomického tisku a s redaktory televizí a rádií. Poskytuje také informační podporu Národní účetní radě a spolupracuje s ostatními profesními komorami. Předseda výboru je současně tiskovým mluvčím komory.

Loni, kdy komora slavila 20 let od svého vzniku, byla pro veřejnost vydána publikace Auditorská profese v ČR.

Publikace obsahovala kromě článků osvětlujících činnost komory, auditorů a auditorských společností také rekapitulaci uplynulých 20 let auditorské profese. Je zajímavé a jistě i užitečné ukázat nejen mladším auditorům, kteří její začátky nepamatují, ale i odborné veřejnosti, kam se za dobu své existence profese posunula a kolik práce pro to komora vykonala.

V současné době připravujeme vydání mimořádného čísla časopisu Auditor speciál. Ten je určen širší odborné veřejnosti a je adresně rozepisován vybraným osobám či institucím, a to uživatelům auditorských služeb, zákonodárcům, státní správě, hejtmanům, větším obcím, soudům, finančním úřadům, podnikatelským asociacím, významným podnikatelským subjektům (Top 100), účetním jednotkám zvýšeného veřejného zájmu apod. Používá se také jako propagační materiál komory. V listopadu plánujeme vydat jako každý rok komerční přílohu Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny. Tato příloha má za sebou pěknou řádku let, poprvé vyšla v roce 2000. Na jejím vydání se finančně spolupodílejí auditorské společnosti.

Výbor má také na starosti průběžné vedení kroniky komory. Společně s časopisem Auditor č. 5/2013 čtenáři obdrželi na CD její elektronickou podobu mapující události související s komorou, resp. s auditorskou profesí, a to od prvních počátků vzniku profese do konce roku 2012.

Mnozí z vás, členů komory, si nejen všimli změn na webových stránkách komory, ale také začali využívat nové funkce a on-line aplikace, jako jsou například on-line nahlížení do evidence auditorů a vkládání vybraných údajů do ní či elektronický obchod a platební

styk v něm. Modernizace informačního a komunikačního systému, prováděná po etapách během posledních dvou let, je výsledkem práce týmu lidí, na němž se významně podíleli právě členové výboru pro vnější vztahy. Věřím, že auditori některou

z uvedených aktivit výboru zaznamenali a chápou význam propagace auditorské profese před veřejností. Snahou výboru je postupnými kroky tyto činnosti rozšiřovat a vylepšovat. V této souvislosti uvítáme jakékoliv

návrhy auditorů, které by tomu mohly napomoci.

**Ladislav Mejzlík**  
předseda Výboru  
pro vnější vztahy KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

### Lednové zasedání

Výkonný výbor se na svém prvním letošním zasedání, které se uskutečnilo 20. ledna, zabýval jak standardní agendou, tak i aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Významným bodem jednání bylo schválení postupu přípravy a pravidel úprav vnitřních předpisů pro předložení na listopadovém sněmu KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- podklady Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh na započtení účasti zaměstnanců „velkých“ auditorských společností na interních školeních splňujících tematické okruhy pro prioritní téma KPV vyhlášené komorou na rok 2014,
- honorář pro lektora na školení rekodifikace občanského a obchodního práva,
- žádosti auditorů o dočasný zákaz auditorské činnosti na vlastní žádost,
- plány činnosti Výboru pro metodu auditu a Redakční rady pro překlady,
- navržený postup ohledně zprávy o vztazích mezi propojenými osobami,
- návrh úpravy Jednacího řádu sněmu KA ČR,
- přípravu dokumentu obsahujícího obecná pravidla pro uzavírání smlouvy o ověření roční účetní závěrky,
- postup úpravy vnitřních předpisů v roce 2014.

Výkonný výbor dále projednal:

- a vyhověl žádosti auditorů o snížení fixní části příspěvku na rok 2014,
- právní rozbor na téma zbavení mlčenlivosti a jeho rozsahu a vzal na vědomí:
- návrh na úpravu platebních a organizačních podmínek u e-learningových kurzů pro členy KA ČR,
- návrh na započtení účasti na přípravných kurzech organizovaných KA ČR do KPV pro nově zapsané auditory,
- možnost převodu hodin KPV u asistenta auditora,
- novinky z FEE o projednávání evropské směrnice o auditu,
- přehled a vyjádření odborných výborů KA ČR k připomínkovým řízením,
- odpověď FEE ohledně EPSAS,
- informaci o přípravě metodické příručky pro ověřování dotací,
- plnění rozpočtu KA ČR za rok 2013,
- vypracovaný interní dokument k novému občanskému zákoníku ve vazbě na škodu způsobenou informací či radou,
- upravenou Směrnicí o postupu při vyřizování žádostí o stanovisko adresovaných KA ČR,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

### Únorové zasedání

Výkonný výbor se na zasedání 17. února kromě standardní agendy zabýval aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Významným bodem jednání bylo projednání řešení žádosti Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) týkající

se mimořádných kontrol u auditorů a zajištění nezávislých expertů.

Výkonný výbor schválil:

- žádosti auditora a auditorské společnosti o dočasný zákaz auditorské činnosti na vlastní žádost,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- podklady Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- žádost tří auditorů o udělení výjimky z výše fixní části příspěvku,
- plán činnosti Výboru pro regulaci a rozvoj profese,
- navržený postup ohledně ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014 (viz článek na str. 29),
- žádost Policie ČR o zproštění mlčenlivosti auditora,
- novelu směrnice B15 – Zásady postupu při organizování vzdělávacích akcí,
- upravený akční plán KA ČR na rok 2014 pro IFAC,
- postup přípravy návrhu možné národní úpravy v návaznosti na nařízení EU o auditu subjektů veřejného zájmu.

Výkonný výbor dále projednal:

- odstoupení člena Výkonného výboru Jiřího Ficbauera a rozhodl o doplnění Výkonného výboru o náhradníka v souladu s výsledky voleb na sněmu v roce 2012,
- žádost společníků AMATI-Denak o zproštění mlčenlivosti auditora a nedoporučil jí vyhovět,
- a postoupil Dozorčí komisi řešení žádosti RVDA o ověření možného propojení auditorské společnosti s auditovaným subjektem

a vzal na vědomí:

- informace z RVDA,
- materiál z Výboru pro metodiku auditu na téma „Ověřování zpráv o vztazích“,
- informace z Výboru pro veřejný sektor,
- novinky z FEE o možnosti nominace do její komise pro interpretace IFRS,

- odpovědi na metodické dotazy,
- informace Výboru pro vnější vztahy o osnově mimořádného čísla časopisu Auditor speciál 2014,
- žádost z RVDA o poskytnutí seznamu kontrolorů kvality,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- dotaz redaktora Hospodářských novin k auditorské společnosti,

- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Volby do orgánů Komory auditorů ČR

Na letošním XXIII. sněmu Komory auditorů ČR, který se bude konat 24. listopadu v Praze, proběhnou (v souladu s ustanovením § 55 odst. 6 zákona o auditorech č. 93/2009 Sb.) volby do Výkonného výboru (VV), Dozorčí komise (DK), Kárné komise (KK), Volební komise (VK) a volba auditora účetní závěrky komory.

V tomto čísle časopisu jsou auditorům k dispozici formuláře pro návrhy kandidátů do orgánů KA ČR. Formuláře jsou také ke stažení na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v aktualitách. Upozorňujeme, že kandidáty do orgánů komory mohou navrhnout pouze auditori zapsaní v seznamu Komory auditorů ČR.

Volební komise na svém prvním zasedání v prosinci 2013 v souladu s usnesením XXII. mimořádného a náhradního sněmu stanovila **termín pro přijímání návrhů na kandidáty do úterý 15. dubna**. Návrhy na kandidáty musí být zaslány volební komisi do tohoto termínu na adresu Komory auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00, Praha 1, nebo elektronicky na adresu [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz). Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně nebo elektronicky doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí úřadem komory.

Součástí návrhu kandidáta je i jeho stručná charakteristika, kterou volební komise stanovila následovně:

- odborná praxe,
- způsob poskytování auditorských služeb (§ 12 odst. 1 c, zák. č. 93/2009 Sb.),
- znalost anglického jazyka u kandidátů do Výkonného výboru,
- jiná odborná činnost (vědecká, pedagogická či publikační).

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou do příslušného orgánu. Aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, musí na kandidátním lístku být i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu. Tyto údaje budou uveřejněny v seznamu kandidátů do orgánů KA ČR a rozeslány všem auditorům.

Vyplňte, prosíme, všechny požadované údaje tak, aby byla kandidátka platná a vámi navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu. V souvislosti s navrhováním kandidátů do orgánů komory odkazujeme na Volební řád sněmu Komory auditorů ČR, § 3, odst. 3, písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovateli do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je navrhován kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční období a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období, nebo návrh neobsahuje všechny požadované údaje, především podpis navrhovatele a kandidáta.

### Volební pravidla

Funkční období členů volených orgánů (VV, DK, KK) je maximálně čtyři roky. Funkční období náhradníků je do dalších voleb, maximálně čtyři roky. Funkční období členů volební komise je šest let. Auditor účetní závěrky a jeho náhradník bude volen na účetní období roku 2014 a 2015. Záměrem zákona o auditorech č. 93/2009 Sb., bylo mj. zajištění kontinuity v řízení komory tím, že sněm bude volit vždy pouze polovinu

*Navrhování  
kandidátů  
do 15. dubna*



členů Výkonného výboru a polovina zůstane. Na letošním sněmu opět dojde k výměně sedmi členů VV, kteří byli zvoleni v roce 2010 na 4 roky. Do Dozorčí komise a Kárné komise se bude volit plný počet členů a náhradníků.

Podle zákona o auditorech č. 93/2009 Sb., § 55 odst. 6 bude tedy sněm komory volit 7 členů do Výkonného výboru a 6 náhradníků, 11 členů Dozorčí komise a 4 náhradníky, 7 členů Kárné komise a 3 náhradníky, 5 členů Volební komise a 2 náhradníky a auditora účetní závěrky a jeho náhradníka.

Podle § 32 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb. může být do orgánu komory zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb dočasně či trvale zakázán výkon auditorské profese. Funkční období člena orgánu nesmí přesáhnout dobu čtyř let. Opětovná volba je možná, přičemž člen orgánu může setrvat v jedné a téže funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období.

**Miroslav Kodada**

předseda Volební komise KA ČR

**Jana Kolouchová**

úřad KA ČR

## Co obnáší práce v orgánech Komory auditorů ČR

Letošním listopadovým volbám členů a náhradníků orgánů komory předchází neméně důležité stadium, v němž se budou v úřadu komory do poloviny dubna shromažďovat návrhy na kandidáty. Je dost pravděpodobné, že kandidáti, resp. nově zvolení členové budou ve větší míře nováčky, neboť dojde k obměně členů, a to zejména těch, kterým uplynula dvě po sobě jdoucí funkční období v orgánu komory a po třetí již podle zákona o auditorech kandidovat nemůžou. Z uvedeného důvodu je namístě přiblížit ve stručnosti rozsah a povahu činností, které se na členy orgánů komory vztahují. Ti, kdo uvažují o kandidatuře, tak budou mít konkrétnější představu o tom, co se od nich po zvolení očekává.

Každý výbor, komise a redakční rada mají na podporu své činnosti v úřadu komory příslušného zaměstnance, který agendu připravuje a odborně spolupracuje. Práce ve výborech je čestná, členové výkonného výboru obdrží paušální náhradu za ztrátu času vynaloženého v souvislosti s plněním povinností.

### Výkonný výbor

- Zvolit na prvním zasedání po skončení volebního sněmu ze svých řad prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta komory,
- účastnit se zasedání výkonného výboru (VV), které se koná zpravidla jednou měsíčně (s výjimkou letních prázdnin),
- rozhodovat podle správního řádu o věcech svěřených komoře zákonem o auditorech, obvykle na návrh příslušného výboru, a to zejména výboru pro správu profese a výboru pro auditorské zkoušky,
- stát se předsedou nebo místopředsedou jednoho z pomocných orgánů komory, tj. výborů, podvýborů nebo redakční rady, a informovat průběžně VV o činnosti tohoto orgánu,
- svolávat a řídit jednání příslušného výboru nebo redakční rady, které se koná zpravidla jednou měsíčně, a schvalovat program jednání,

- zvládat práci s odborným textem v angličtině, který vydává FEE nebo IFAC ve funkci člena nebo předsedy odborného výboru (metodika auditu, regulace a rozvoj profese, vzdělávání atp.),
- sledovat vývoj odborné problematiky, kterou se daný výbor zabývá,
- připravovat stanoviska nebo připomínky k návrhům, podílet se na zprávách pro FEE a IFAC, které jsou zpravidla dodávány formou dotazníků v angličtině,
- sledovat novely zákona o auditorech a aktualizace správního řádu, podle kterého VV, resp. komora ze zákona rozhoduje,
- podílet se na projednávání uvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory, které se předkládají sněmu ke schválení (např. statut, volební řád sněmu, zkušební řád a další),
- podílet se na přípravě a projednávání směrnic, které se nepředkládají sněmu a které schvaluje prezident komory (zásady hospodaření komory, pracovní řád, mzdový předpis, směrnice pro poskytování cestovních náhrad, oběh účetních dokladů, zásady pro vyřizování korespondence atd.),
- podílet se na přípravě sněmu, na jednání se zahraničními organizacemi a na organizování konferencí a dalších aktivit komory,
- připravovat zásadní strategii činnosti komory na následující období a vyhodnocovat předchozí období,
- připravovat návrh rozpočtu komory na následující období, obvykle dílčí části pro konkrétní výbor či střediska,
- svolávat sněm a podílet se na přípravě zprávy o činnosti VV pro sněm,
- účastnit se odborných školení, zejména ke správnímu řádu a k zákonu o auditorech.

### Dozorčí komise

- Aktivně se účastnit zasedání dozorčí komise (DK), které se koná zpravidla jednou měsíčně, a podílet se na jejím rozhodování,



- schopnost orientace v zákoně o auditorech, Mezinárodních auditorských standardech, auditorských standardech vydávaných komorou a etickém kodexu,
- pokročilá schopnost orientace v procesních předpisech (správní řád, kontrolní řád, dozorčí a kárný řád komory),
- účastnit se zpravidla jednou měsíčně kontroly u auditora většinou v místě jeho podnikání,
- aplikovat v průběhu kontroly zavedené kontrolní postupy dle schválené metodiky a v souladu s dozorčím řádem,
- podílet se s osobami provádějícími kontrolní činnost z oddělení kontroly kvality (OKK) na vedení podrobné dokumentace o průběhu kontroly,
- spolupracovat na zpracování zprávy o kontrole s pracovníky OKK; na zasedání DK předkládat návrhy termínu pro příští kontrolu,
- zpracovat kvalifikovaný podnět pro kárnou komisi, který bude podkladem k případnému zahájení kárného řízení,
- účastnit se kárného řízení jako svědek v případě, že podaný podnět byl vyvolán závěrem z kontroly, které se člen DK zúčastnil,
- iniciovat případné zahájení šetření podnětů na činnost auditora na základě informací v hromadných sdělovacích prostředcích,
- podílet se na přípravě případných změn a úprav vnitřních předpisů komory vztahujících se zejména ke kontrolní činnosti,
- účastnit se odborných školení pro členy DK.

### Kárná komise

- Účastnit se zpravidla jednou měsíčně zasedání kárné komise (KK),
- schopnost orientace v zákoně o auditorech a Mezinárodních auditorských standardech,
- pokročilá schopnost orientace v procesních předpisech souvisejících s kárným řízením (správní řád, kontrolní řád, kárný a dozorčí řád komory) a sledování jejich případných novel,
- podílet se na rozhodování kárné komise jako správního orgánu 1. stupně, a to hlasováním



- uskutečněným na neveřejné poradě po skončení důkazního řízení ve věci samé,
- podrobně se orientovat v těch kárných případech, v nichž byl dotčený člen KK určen jako tzv. zpravodaj, a schopnost vést ústní jednání za účasti kárně obviněného,
- podílet se na postupech kárné komise uplatňovaných k posouzení věcné správnosti skutečností uváděných v externích podnětech na auditory, resp. auditorské společnosti,
- respektovat význam a smysl správních lhůt tak, aby v řízení nedocházelo k neodůvodněným průtahům,
- v přidělených případech komunikovat s tajemníkem KK tak, aby nedocházelo k odkladům při jejich vyřizování,
- přiměřená časová flexibilita a ochota komunikovat i mimo zasedání KK,
- účastnit se odborných školení pro členy KK,
- účastnit se projednávání uvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory vztahujících se zejména ke kárnému řízení,
- podílet se na plnění dalších úkolů KK, které vyplývají z plánu práce a netýkají se vedení kárného řízení (např. publikační činnost v časopise Auditor).

### Auditor účetní závěrky

- Ověřit účetní závěrku komory,
- kontrolovat v průběhu roku hospodaření komory,
- připravovat zprávu o ověření účetní závěrky komory.

### Volební komise

- Zvolit na prvním zasedání po skončení volebního sněmu, na kterém byli členové Volební komise zvoleni, ze svých řad předsedu a místopředsedu,
- účastnit se zasedání komise, které se koná ve volebním roce zpravidla jednou za 2 měsíce (s výjimkou letních prázdnin),
- řídit a organizovat přípravy voleb a zajišťovat průběh voleb:
  - a) připravit harmonogram příprav voleb,
  - b) shromažďovat návrhy na kandidáty a rozhodovat o případném vrácení návrhů dle Volebního řádu sněmu,
  - c) zajistit sestavení volebních lístků pro volby,
  - d) zajistit vydávání volebních lístků účastníkům sněmu s hlasovacím právem,
  - e) vyhodnotit a vyhlásit výsledky voleb,
  - f) zpracovat protokol o výsledku voleb.

Práci komise organizačně a administrativně zajišťuje úřad komory.

Podrobně jsou povinnosti uloženy voleným orgánům popsány v zákoně o auditorech, ve statutu komory a volebním řádu sněmu.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Co obnáší práce v dozorčí komisi

Když jsem před čtyřmi lety psal podobný článek do Auditora č. 2/2010, měl jsem za sebou tříleté funkční období v pozici člena Dozorčí komise Komory auditorů České republiky a zamýšlel jsem se v něm, co mi práce v této komisi dala a co vzala.

Co se za poslední čtyři roky v mojí práci v dozorčí komisi významného událo? První velkou změnou pro mě bylo, že jsem dostal důvěru ostatních členů komise a byl jsem zvolen místopředsedou. Tato funkce mně přinesla další neocenitelné zkušenosti při jednání s ostatními kolegy funkcionáři, naučila mě umění kompromisu a získal jsem také povědomí o tom, že ne vše, o čem si myslím, že je správné, se musí stát. Další, ne nepodstatnou změnou byla výměna ředitele úřadu Komory auditorů a na ni navazující změna vedoucí oddělení kontroly kvality a i části jeho pracovníků.

Jestliže se ohlédnu zpět za léta mého působení v dozorčí komisi a začnu bilancovat, co mně práce dala a vzala, tak si to dovolím shrnout v několika bodech.

Přínosem určitě byla práce s lidmi. Nejen s auditory, asistenty auditorů, ale i se zaměstnanci komory. Za roky práce jsem se osobně setkal přibližně se 150 auditory a asistenty auditorů. A jak to tak bývá, ne se všemi jsme si ihned porozuměli. Někteří auditori ke kontrolorům kvality přistupují s odstupem, s myšlenkou na to, že je kontroloři kvality chtějí při něčem přistihnout a potažmo navrhnout na kárné řízení. Naštěstí takových je menšina, většina auditorů si uvědomuje, že kontrolou kvality musí projít, protože je to neoddelitelná část naší profese, a snaží se vytvořit příjemné prostředí při kontrole.

Dalším přínosem pro mě bylo, ač se to někomu třeba nebude zdát, cestování po celé České republice. Poznávání

jiných měst a regionů a problémy auditorů v jednotlivých oblastech. Určitě mám nějaké zprostředkované informace typu „jedna paní povídala“, ale vlastní zkušenost je v tomto případě k nezaplacení.

V dozorčí komisi v současné době pracují auditori jak z velkých tak i malých auditorských firem a rovněž auditori OSVČ. Naše debaty, výměna názorů a myšlenek a pohled z různých úhlů na problematiku kontroly kvality je neocenitelnou zkušeností, z které určitě budu vycházet i v dalších letech mé auditorské praxe.

Co mně práce v dozorčí komisi vzala? Asi nejvíc mého času. Skoro každý měsíc je celodenní zasedání dozorčí komise. V minulém roce jsem se zúčastnil přibližně dvaceti jedno- až dvoudenních kontrol kvality. Dále pak společná zasedání s kárnou komisí a s prezidiem a v neposlední řadě společná jednání s Radou pro veřejný dohled nad auditem. Každý si jistě dovede spočítat, kolik jsem tedy práci v dozorčí komisi věnoval času.

A co do budoucnosti? Přál bych všem kolegům auditorům, aby pro ně kontrola nebyla jen tím nutným zlem, kterým si musí projít, ale aby si z ní vzali i poučení do budoucnosti.



**Michal Hora**

místopředseda Dozorčí komise KA ČR

## Zamyšlení člena kárné komise

Vedením úřadu komory jsem byl vyzván k napsání stručného příspěvku na téma činnosti kárné komise. O kárné komisi toho bylo napsáno již mnoho a řadou autorů. Nejčastěji šlo o rekapitulaci negativních zjištění vyplývajících z konkrétních pochybení auditorů a o příslušné postihy, což není zrovna populární četba. Přestože byly i v minulých příspěvcích na toto téma zmíněny i prvky prevence – tedy návod, jak se před kárnou komisí dostat – máme bohužel stále co řešit.

Pokusím se tedy tentokrát o shrnutí pozitivních aspektů a toho, co se povedlo. Jde pochopitelně o můj subjektivní názor, se kterým nemusí všichni souhlasit. Zde jsou shrnuty výstupy z mého zhruba sedmiletého působení v kárné komisi.

Svoje pozitivní pocity bych mohl krátce seřadit do dále rozvedených 10 bodů:

- 1) Auditori v zásadě již pochopili, že je nutno dodržovat profesní předpisy (zákon, mezinárodní auditorské standardy, aplikační doložky KA ČR a etický kodex).
- 2) Výše uvedené se týká i neplnění KPV – dříve poměrně rozsáhlého souboru vedených kárných řízení, kde se po intenzivním několikaletém snažení kárné komise situace v této oblasti výrazně zlepšila.
- 3) Řadě auditorů jsme se v průběhu kárného řízení snažili vysvětlovat, co je hlavním důvodem našeho setkání, v čem chybovali a jak se tomuto řízení v budoucnu vyhnout. Není třeba podotýkat, že

u těch, kteří pochopili a účinně spolupracovali, a již samotný průběh kárného řízení byl pro ně dostatečným morálním pokáráním, nebylo nutné udělit žádnou finanční pokutu, popř. byl celý případ ukončen pouze „napomenutím“. Tento závěr patří pochopitelně jen k těm případům, kde to bylo vzhledem ke stupni závažnosti provinění možné. Věřím, že se v tomto bodu řada auditorů pozná, zejména se to týkalo porušení vybraných ustanovení etického kodexu.

- 4) Výše uvedené se týká ve významném rozsahu i řešení externích podnětů, z nichž řada byla jen částečně oprávněná. I zde byla v řadě konkrétních kauz v rámci možností využita nejnižší forma postihu, popř. se od něj, po důkladném vyšetření podstaty celého problému, zcela upustilo.
- 5) Obdobně jsme zastavili kárné řízení v případech, kdy se nepodařilo dostatečně prokázat konkrétní zavinění auditora.
- 6) Ti auditori, kteří nepochopili, tak citelně pocítili následky postihů v celém rozsahu možných kárných opatření, jak ukládá zákon o auditorech.
- 7) Samostatný bod přísluší i těm auditorům, kteří se pokoušeli opakovaně vyhýbat povinností dohledu, i tito se přesvědčili, že pádný postih je nemine, možná neočekávali, že konkrétní postih bude natolik citelný.
- 8) Ve spolupráci s dozorčí komisí byly zkoordinovány některé formálně-věcné náležitosti průběhu kontroly kvality a doporučení závěrů zpráv, včetně způsobu jejich projednání a procesních úprav návrhů na zahájení kárného řízení.
- 9) Ve spolupráci s Radou pro veřejný dohled nad auditem byly rovněž sladěny některé zásadní procesní a věcné náležitosti konkrétních rozhodnutí

o uložení kárného opatření tak, aby byly minimalizovány případy, kdy odvolací orgán naše rozhodnutí prvního stupně zrušil a vrátil k novému projednání.

- 10) Přes řadu vysvětlování a mnohdy složitého vyjednávání byla v rámci komory konečně pochopena nezávislost postavení kárné komise jako správního orgánu v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o auditorech a správního řádu.



### Co dodat na závěr?

Jsem přesvědčen, že kárná komise si vybudovala za celou historii svého působení v rámci samosprávné funkce komory svoji autoritu, a upevnila tak postavení, které se od ní právem očekává. Hájení veřejného zájmu na poskytování kvalitních služeb auditory je určitě jednoznačně prioritní, a k tomuto směřovalo i naše hlavní úsilí. Na druhé straně jsme spravedlivě řešili, resp. nezahájili kárné řízení u těch z našich řad, kteří byli uvedeni do postavení viníka, aniž by k tomu existovaly potřebné důkazy.

Věřím, že naši nástupci, kteří budou zvoleni na letošním listopadovém sněmu, kdy dojde k výrazné obměně ve všech volených orgánech komory, budou v této práci v zájmu prestiže naší profese kontinuálně pokračovat.

**Jiří Vrba**  
předseda Kárné komise KA ČR

## Pohyblivý příspěvek pro rok 2014

Jako každoročně se dle § 3 Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, podává **vyúčtování příspěvků, termín podání je do 31. března**. Vyúčtování příspěvků podávají na KA ČR všichni auditori a auditorské společnosti.

Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a návazně z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2014 je pak dle § 4 odst. 2 příspěvkového řádu do 30. června 2014. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2013, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

**Nově můžete vyplnit formulář vyúčtování příspěvků** jak za auditora, tak za auditorskou společnost **prostřednictvím on-line aplikací na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)**. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem Vaší auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost.

**Termín  
podání do  
31. března**

Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČ auditorské společnosti včetně čísla oprávnění.

**Další možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v oddělení Pro členy, sekci Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat** Komoře emailem na adresu [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz) nebo na [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz).

Také je možné použít tradiční tištěný formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“, jenž byl přílohou minulého čísla časopisu Auditor. Auditorským společenstvem byl formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou v průběhu února.

**Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění**

**a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo oprávnění.** Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze tří uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdní úhrady příspěvku bude vystavena faktura na úhradu úroku z prodlení.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Změny českých účetních standardů

Dne 23. ledna 2014 byly zveřejněny změny českých účetních standardů pro následující typy účetních jednotek:

- některé vybrané účetní jednotky vedoucí účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „některé vybrané účetní jednotky“),
- podnikatele,
- banky a finanční instituce,
- pojišťovny,
- zdravotní pojišťovny a
- účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Změny českých účetních standardů navazují na novelu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a příslušných prováděcích vyhlášek v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, zejména v oblasti používané terminologie a doplnění účetních postupů pro některé nové soukromoprávní instituty (např. právo stavby). Účinnost změny českých účetních standardů je dnem 1. ledna 2014 s výjimkou vybraných změn u některých vybraných účetních jednotek, kde je účinnost posunuta na 1. leden 2015.

Všechny zmíněné novely jsou k dispozici na webových stránkách KA ČR v části Předpisy a metodika.

**Lenka Růckerová**  
oddělení metodiky KA ČR

## Aktualizace vzoru přílohy v účetní závěrce pro rok 2013

Na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) je auditorům v části Předpisy a metodika / Metodická podpora k dispozici aktualizovaný vzor přílohy v účetní závěrce pro rok 2013.

Tento vzor přílohy je určený pouze pro nekonsolidovanou účetní závěrku obchodní společnosti sestavenou v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Pro snazší práci s tímto vzorem je soubor k dispozici jako dokument MS Office Word, ve kterém lze dělat další potřebné úpravy.

-ru-





## V únoru složilo slib jedenáct nových auditorů

Dne 6. února se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Jiří Ficbauer.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, v níž měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR



Příjmení a jméno	č. o.	Datum zápisu	Zaměstnavatel
Ing. ČADÍLEK Jan	2321	06.02.2014	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. ŠVEC Milan	2322	06.02.2014	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. ŠTĚPAŘOVÁ Jana	2323	06.02.2014	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. BARANČICOVÁ Marie	2324	06.02.2014	D.R.M. Europe Partner s.r.o.
Mgr. BUCHALOVÁ Sylva	2325	06.02.2014	ŠKAMPA a spol., s.r.o.
Ing. PEKÁR Martin	2326	06.02.2014	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. PROCHÁZKOVÁ Jana	2327	06.02.2014	NEXIA AP a.s.
Ing. SOBOLOVÁ Iveta	2328	06.02.2014	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. VYSLOUŽIL Radovan	2329	06.02.2014	BDO Audit s.r.o.
Ing. MOŠA Vratislav	2330	06.02.2014	Deloitte Audit s.r.o.
Mgr. BÍZOVÁ Lenka	2331	17.02.2014	Ernst & Young Audit, s.r.o.

## Volby na Vysoké škole ekonomické v Praze

### První viceprezident KA ČR zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví

První viceprezident Komory auditorů ČR doc. Ing. **Ladislav Mejzlík**, Ph.D. byl 17. února 2014 v prvním kole tajného hlasování Akademického senátu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze zvolen děkanem fakulty, a to na čtyřleté funkční období.

Ladislav Mejzlík absolvoval v roce 1984 obor ekonomické informace a kontrola na Fakultě řízení VŠE v Praze, v roce 2003 získal doktorský titul na Fakultě financí a účetnictví (FFÚ) v oboru Účetnictví a finanční řízení podniku a na stejné fakultě se v roce 2006 habilitoval. Od roku 2006 byl vedoucím katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ a od roku 2007 členem vědecké rady FFÚ. Zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě.

### Zvolena rektorka Vysoké školy ekonomické v Praze

Dne 24. února byla prof. Ing. **Hana Machková**, CSc. zvolena rektorkou Vysoké školy ekonomické v Praze, a to ve třetím kole tajného hlasování Akademického senátu VŠE. Čtyřleté funkční období nové rektorky začne v okamžiku jejího jmenování prezidentem ČR.

Profesorka Machková absolvovala v roce 1981 obor ekonomika zahraničního obchodu na Fakultě obchodní VŠE v Praze, kde získala také doktorát, habilitovala se a byla jmenována profesorkou v oboru mezinárodní obchod. Od roku 2002 byla vedoucí katedry mezinárodního obchodu a od roku 2006 prorektorkou pro zahraniční vztahy a PR. Je známa přednášením na francouzských univerzitách ve Štrasburku, Nice, Lyonu a Paříži a spoluprací s nimi, za což byla, mimo jiné, jmenována předsedou Francouzské republiky v roce 1996 Rytířem řádu Akademických Palem.

-MeL-

# Postavení zemědělství v rámci národního hospodářství a specifika zemědělské činnosti



Dana Dvořáková

## Postavení zemědělství v rámci národního hospodářství

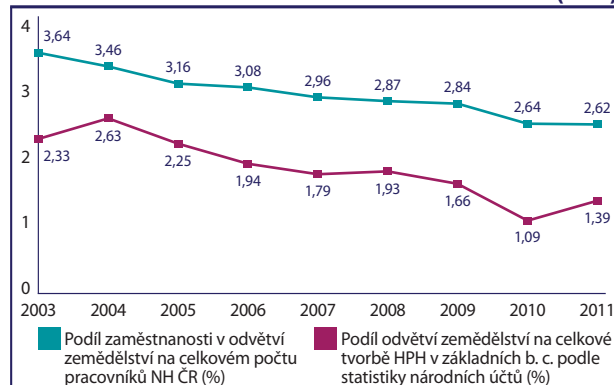
Východiskem k porozumění účetního zobrazení je pochopení podstaty ekonomické činnosti účetní jednotky, jejích specifík, a to nejen v mikroekonomických souvislostech, ale i v makroekonomickém kontextu. Postavení zemědělství v rámci národního hospodářství rozvinutých zemí se v průběhu dvacátého století významně změnilo. Prakticky až do druhé světové války byla v zemědělství zaměstnána většina populace a zemědělství patřilo k významným odvětvím národního hospodářství (NH), tato situace se v období následujícím v rozvinutých zemích prakticky obrátila. Klesající podíl zemědělství na hrubém domácím produktu ve vyspělých zemích však neznamená snižování významu zemědělství v rámci národního hospodářství. Zemědělství má nezastupitelnou funkci při produkci potravin, stále vzrůstá i význam zemědělských produktů jako vstupních surovin v nepotravinářské výrobě. Zemědělství má však i další, celospolečensky důležité mimoprodukční funkce – ekologické, krajinnotvorné, sociálně-kulturní.

Zemědělství v České republice je zaměřeno především na produkci obilovin, okopanin, olejnin a chov skotu a prasat. Produkce mimopotravinářských surovin se významněji rozvíjí od roku 1989.

Z makroekonomického hlediska jsou považovány za důležité ukazatele podílu odvětví na hrubém domácím produktu, na hrubé přidané hodnotě (HPH) a podíl práceschopného obyvatelstva zaměstnaného v daném odvětví. Podíl zemědělství na tvorbě hrubého domácího produktu je relativně nízký, činí kolem 0,5 %. Pokud srovnáme podíl zemědělství na HDP v rámci EU před rozšířením k 1. 5. 2004, dá se říci, že pouze podíl v ČR, ve Slovinsku a na Slovensku je srovnatelný s průměrem EU. Je ovšem nutno konstatovat, že i rozptyl tohoto ukazatele mezi členskými zeměmi EU před rozšířením byl poměrně široký – pohyboval se v pásmu od 0,9 % do 4,3 %. Vyšší podíl zemědělství je tradičně zaznamenáván v zemích tvořících jižní oblast EU. V zemědělství je u nás zaměstnáno okolo 120 tisíc lidí, což představuje přibližně 3 % práceschopného obyvatelstva. Podíl zemědělství na tvorbě hrubé přidané hodnoty dle údajů z roku 2011 činil 1,39 %.

Dalším významným makroekonomickým ukazatelem je velikost hrubé zemědělské produkce, tento údaj je každoročně zveřejňován Českým statistickým úřadem. K výraznému poklesu hodnoty ukazatele došlo po roce 1990 v důsledku dramatického snížení rostlinné a především živočišné výroby. V dalších

## Pozice odvětví zemědělství v rámci NH ČR (v %)



Pramen: ČSÚ, MF

letech (po roce 2000) nastává postupný nárůst zemědělské produkce. Bohužel, právě období propadu zemědělské produkce po roce 1990 bylo zvoleno za referenční období pro určení výrobních kvót jednotlivých zemědělských komodit pro ČR v rámci EU.

Při hodnocení významu zemědělství je třeba brát v úvahu rovněž mohutnost výdajů na potraviny, včetně nápojů, které jsou vynakládány domácnostmi. České domácnosti vynakládají za potraviny v průměru 26 % svých výdajů. Tyto výdaje nebudou mít pravděpodobně nikdy v absolutním měřítku klesající tendenci. Národohospodářský význam zemědělství je třeba hodnotit rovněž v souvislosti s velikostí celého agrárního sektoru, který je závislý na výstupech ze zemědělské prvovýroby (tedy včetně zpracovatelského průmyslu – potravinářského i nepotravinářského a obchodu). Podíl celého agrárního sektoru představuje přibližně 20 % HDP, což dodává odvětví zemědělské prvovýroby strategický význam. Významnou a perspektivní oblast představuje nepotravinářské zpracování zemědělské produkce. Na problematiku zemědělské výroby nemůže být nazíráno, jak je z již uvedených skutečností patrné, pouze na základě úzce ekonomických aspektů, které by v řadě případů mohly vést, velice krátkozrace, k dalšímu útlumu zemědělské činnosti. Zemědělství je proto oblastí, která je usměrňována prostřednictvím státních zásahů, kvót, dotační politiky apod. tak, aby byl umožněn jeho další rozvoj a udržena konkurenceschopnost zemědělských výrobců v mezinárodním prostředí. Státní zásahy v této oblasti modifikují fungování trhu a ovlivňují, pochopitelně, tvorbu cen, což se přímo dotýká účetnictví zemědělských závodů. Celá situace je dále komplikována v rámci Evropské unie, kde patří problém zemědělství ke klíčovým. Zemědělství – respektive společná zemědělská politika zemí Evropské unie – je sporným a stále nedořešeným problémem.

Shrneme-li makro- a mikroekonomické souvislosti ve vazbě na účetnictví, lze konstatovat následující. Díky specifické funkci a významu zemědělství v rámci národního hospodářství se stává toto odvětví předmětem státní regulace, která deformuje trh a tržní ceny, které se stávají vstupem do účetních systémů zemědělských závodů a zásadním způsobem ovlivňují zjištěný výsledek hospodaření a hodnocení efektivnosti. Poskytování státních podpor a státních dotací, stejně jako poskytování dotací a regulace zemědělství v rámci Evropské unie vyžaduje, aby zemědělské závody poskytovaly adekvátní informace pro rozhodnutí a poskytnutí dotací a pro kontrolu jejich efektivního užití. Usměrnování tohoto odvětví v rámci Evropské unie vede k potřebě dalších ekonomických informací, které jsou zčásti získávány v rámci účetnictví a zčásti mimo něj.

### Vybraná specifika zemědělské činnosti ovlivňující ekonomiku a účetnictví zemědělského závodu

Zemědělská výroba má oproti průmyslové výrobě řadu specifík, která významným způsobem ovlivňují účetní zobrazení, zejména pak oceňování.

**Biologický charakter** výroby je nejdůležitějším specifikem zemědělské činnosti, a většina dalších specifických rysů je od něj odvozená. V průmyslové výrobě i v obchodě je hlavním činitelem, který přináší ekonomický prospěch, využití lidských schopností, které umožňují využívat aktiv podniku, vyrábět, prodávat a vytvářet zisk. Hodnototvornou podstatou zemědělského výrobního procesu jsou však přirozené biologické pochody, které se odehrávají v živých organismech – v rostlinách a živočiších. Vlastností živé hmoty je *schopnost růst, plodit, rozmnožovat se*, a tím přinášet ekonomický prospěch. Člověk biologických procesů využívá a uvědoměle je usměrňuje. V zemědělské výrobě hraje rozhodující roli vedle lidské činnosti, která umožní využití aktiv, zejména přirozená vlastnost rostlin a živočichů prostřednictvím přirozených biologických procesů zvyšovat svou účetní hodnotu a přinášet užitek. Ekonomická reprodukce zde úzce souvisí s procesem reprodukce biologické. Ve srovnání s průmyslovou výrobou může zemědělský podnik daleko méně ovlivňovat výrobní proces (proces biologické reprodukce).

**Délka výrobního cyklu** je determinována délkou přirozeného reprodukčního cyklu. Pěstitel může délku produkčního cyklu například u rostlin ovlivnit šlechtěním a optimalizací podmínek pěstování. Tyto zásahy, které modifikují délku přirozeného vegetačního období, však mají své hranice. Každé urychlení přírodních procesů s sebou nese riziko ztráty kvality produkce. Dlouhodobost výrobního cyklu vyvolává výrazně sezónní charakter zejména rostlinné výroby. Sezónnost přináší z ekonomického hlediska problém s nerovnoměrným průběhem peněžních toků a nároky

na finanční zdroje, které překlenou období, v nichž nedochází k prodeji produkce, ale pouze k výdajům. S délkou výrobního cyklu souvisí rovněž **časový nesoulad mezi průběhem výrobního a pracovního procesu**, typický zejména pro rostlinnou výrobu. Průběh biologických procesů je daleko delší než pracovní proces, který připravuje vhodné podmínky pro průběh biologické transformace. V průběhu výrobního cyklu nastávají relativně krátkodobé pracovní špičky, kdy je třeba zajistit dostatek pracovních sil. V dalších obdobích cyklu je práce nedostatek. Například vypěstování pšenice je zhruba desetiměsíční proces, avšak obdělání jednoho hektaru trvá přibližně sedmdesát hodin.

S dlouhou dobou reprodukčního cyklu a nemožností a neefektivností jeho přerušení v mnoha odvětvích zemědělské výroby je spojena **menší schopnost zemědělského podniku reagovat na potřeby trhu změnamí sortimentu** v krátkém časovém období.

Zemědělská výroba je silně **závislá na přírodních podmínkách**. Limitujícími faktory jsou zejména *klimatické podmínky*, které závisí na zeměpisné poloze, nadmořské výšce apod., a *kvalita půdy*, na níž podnik hospodáří. Na kvalitě půdy je závislá zejména rostlinná výroba. Živočišná výroba je na kvalitě půdy závislá zprostředkovaně prostřednictvím rostlinných krmiv, které si může podnik pěstovat pro vlastní potřebu.

Zemědělská výroba je **vysoce riziková**. Vyskytují se zde rizikové faktory specifické pouze pro zemědělskou výrobu, které mohou snižovat či zcela ohrožovat výsledek zemědělské výroby. Rizika lze rozčlenit na *rizika klimatická, nákazová a genetická*.

Zemědělská výroba je velmi často **výrobou sdruženou**, to znamená, že v jejím průběhu vzniká nuceně více výrobků najednou. Někdy lze rozlišit výrobek, který je hlavním cílem tržní produkce – bývá označován jako výrobek hlavní. Další výrobek či výrobky, které nelze považovat za odpad, ale mají menší ekonomický význam,







jsou označovány jako vedlejší. Příkladem může být produkce obilí, kde hlavním výrobkem je zrno a vedlejším výrobkem je sláma. Mnohdy je ovšem velice relativní, který výrobek (nebo které výrobky) je hlavní a který lze považovat za vedlejší, rozlišení závisí i na vývoji tržní poptávky apod. Tato vlastnost typická pro zemědělskou výrobu komplikuje zejména oceňování jednotlivých produktů na bázi vlastních výrobních nákladů.

Shrneme-li dopad specifík zemědělské výroby na účetnictví, lze zmínit zejména následující problémy:

- oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce,
- problém zajištění informací o výkonnosti účetní jednotky v podmínkách dlouhodobého produkčního cyklu,
- klasifikace biologických aktiv v účetnictví,
- zachycení škodních událostí v účetnictví.

**Ocenění na úrovni pořizovacích cen či nákladů** (tedy „historických“ cen) není schopno odrazit biologickou přeměnu živých organismů, která je základním hodnototvorným faktorem v zemědělské výrobě. Vynaložené náklady odrážejí spíše míru optimalizace průběhu biologické přeměny živých organismů a nikoliv hodnotu biologických aktiv (zvířat a rostlin), čím je výrobní cyklus dlouhodobější, tím je zkreslení větší. Tato skutečnost byla hlavním důvodem vzniku IAS 41 – *Zemědělství* v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), jehož tvůrci se rozhodli koncepci historických cen v účetnictví úplně opustit a veškeré oceňování založit na fair value (reálné hodnotě). Šíří využití reálné hodnoty lze tento standard přirovnat pouze ke standardům upravujícím finanční nástroje. V České republice je užíván model ocenění v pořizovacích (historických) nákladech (cenách), který ovšem kromě toho, že neodráží hodnotu biologických aktiv, přináší ještě další problémy, zejména v oblasti oceňovací ve sdružené výrobě. Relativní přesnost kalkulace vlastních nákladů v tomto případě končí na úrovni kalkulací nákladů na sdružený produkt, následná kalkulace nákladů na jednotlivé produkty může být značně nepřesná.

Často **dlouhodobý reprodukční cyklus** v zemědělství vede k problémům s průběžným vykazováním a hodnocením výkonnosti účetní jednotky obdobně jako například ve stavebnictví. Celá situace je opět

komplikována problematikou oceňování, naznačenou v předchozím textu, a navíc vysokou rizikovostí zemědělské výroby, která vede k tomu, že se dá jen velmi obtížně odhadnout finální ziskovost výroby v jejím průběhu.

Specifické **problémy klasifikace biologických aktiv** pro potřeby účetnictví plynou ze dvou skutečností. V některých typech výrob, například v lesnictví, není jednoznačně určitelný okamžik dokončení „výroby“. Dalším problémem, který nastává specificky v živočišné výrobě, je určení budoucího užití mladých zvířat, zda se stanou v budoucnu součástí dlouhodobých aktiv či zda budou po dokrmení prodána.

Specifickým problémem je rovněž účetní zachycení škodních událostí v zemědělské výrobě. Zemědělská činnost je úzce vázána na klimatické podmínky v průběhu účetního období a v některých případech není možné určit, jaký průběh počasí už je škodní událostí a kdy se ještě jedná o „běžné klimatické výkyvy“, které snižují výnosy zemědělské (zejména rostlinné) výroby. Proto se v zemědělské výrobě škodní události rozdělují na škody úplné (vedoucí ke zničení porostu) a na škody částečné. Z tohoto pohledu se v účetnictví účtuje pouze o škodách úplných, škody částečné jsou eventuálně zachycovány pouze do výše pojistné náhrady.

Závěrem lze říci, že zemědělská výroba má řadu specifík, která se odrážejí nebo by se měla odrážet v jejím účetním zobrazení. V české právní úpravě účetnictví nejsou tato specifika v řadě případů uspokojivým způsobem zohledněna, což mnohdy přináší obtíže v procesu běžného účtování, následného sestavení účetní závěrky, ale také při jejím auditu.

Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

**Dana Dvořáková**

**Doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D.** v roce 2005 obhájila doktorskou disertační práci a v roce 2008 završila úspěšně habilitační řízení obhajobou práce „Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS“. Od roku 1988 je zaměstnancem katedry účetnictví, nyní katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. Odborně se zaměřuje na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), finanční analýzy, specifika účetnictví a kalkulace v zemědělském podniku. Je autorkou či spoluautorkou řady knižních publikací, článků a skript, přednáší pro odbornou veřejnost, v rámci VŠE v Praze je organizátorkou kursu celoživotního vzdělávání „Finanční účetnictví pro pokročilé“ určeného odborné veřejnosti. Její spolupráce s praxí je zaměřena především na aplikaci IFRS. Od roku 2004 je členkou Evropské účetní asociace (EAA – European Accounting Association).



# Mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 41 – Zemědělství

## Předmět standardu IAS 41

Předmětem úpravy standardu jsou biologická aktiva – pokud souvisejí se zemědělskou činností, zemědělská produkce v okamžiku sklizně a státní dotace. Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina. Předmětem IAS 41 jsou však pouze biologická aktiva, která jsou předmětem zemědělské činnosti. Zemědělská činnost je definována jako závodem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji, pro zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní a kvantitativní změny v biologickém aktivu. Důsledkem biologické přeměny jsou změny aktiv, které se odehrávají v procesech růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat a rostlin), rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin), ale i degenerace (úbytek množství, nebo zhoršení kvality zvířat a rostlin) a získání zemědělských produktů, jako je například ovoce, vlna, maso a mléko. Biologická přeměna je základním nositelem užitku v zemědělské výrobě. Změna v kvalitě (například genetické vlastnosti, hustota, zralost, obsah cukru, tuková vrstva, obsah bílkovin a síla vlákna) nebo v kvantitě (například potomstvo, váha, metry krychlové, délka vlákna nebo průměr a množství poupatek) způsobená biologickou přeměnou je měřena a běžně sledována. Předmětem IAS 41 tedy nejsou biologická aktiva, která jsou v průběhu podnikatelské činnosti „vytěžována“ z volné přírody – například ryby v mořích těžené v rámci mořského rybolovu (právo na těžbu je nehmotným aktivem spadajícím pod IAS 38), nebo vytěžované pralesy, které nebyly předmětem pěstební činnosti.

## Oceňování

Standard vyžaduje oceňování biologických aktiv ve fair value snížené o náklady na dopravu aktiva na trh, a to již od okamžiku prvotního rozpoznání (nabytí a prvotního účetního zachycení) biologického aktiva. Další přecenění na fair value probíhá dle standardu u biologických aktiv vždy k datu sestavení účetní závěrky. Rovněž zemědělská produkce, která je sklizena z biologických aktiv závodu, je v okamžiku sklizně oceněna ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění je k datu sklizně pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2 – *Zásoby*. Tvůrci standardu se zcela odchýlili od užití historických cen, a to již od prvotního zaúčtování biologického aktiva, což je v oblasti nefinančních aktiv naprosto ojedinělý jev.

Při prvotním ocenění biologického aktiva ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje může

vzniknout zisk (gain), nebo ztráta (loss). Ztráta může vzniknout při výchozím ocenění biologického aktiva v důsledku toho, že odhadnuté náklady doprava aktiva na trh jsou při určení fair value odečítány a mohou převýšit v momentě rozpoznání aktiva jeho fair value. Zisk i ztráta z výchozího ocenění ve fair value je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla. Rovněž výsledek vzniklý při výchozím ocenění zemědělské produkce v okamžiku sklizně ve fair value snížené o náklady na dopravu produkce na trh je zahrnut do čistého zisku nebo ztráty v období.

Obdobně zisk nebo ztráta ze změn ocenění biologických aktiv ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje ke dni sestavení účetních výkazů je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

Vzhledem k tomu, že požadavky standardu na ocenění vyráběných aktiv ve fair value představují průlom do „účetních tabu“, zejména z pohledu zásady opatrnosti, v dalším výkladu se pokusím shrnout výhody a nevýhody tohoto přístupu. Účinky změn, které přináší biologická přeměna, se odrážejí ve změnách fair value biologických aktiv. Na rozdíl od toho náklady vynaložené na řízení biologické přeměny mají často pouze volnou souvislost se samotnou biologickou přeměnou a tudíž vzdálenější vztah k očekávaným budoucím ekonomickým užitekům. Například mezi velikostí vynaložených nákladů na pěstování stromů a růstem stromů v pěstěném lese je malá závislost, ocenění na bázi vynaložených nákladů neodráží hodnotu vzrostlého lesa. Navíc podniky využívající pro oceňování pěstovaného lesa účetní model založený na ocenění jednotlivých transakcí v historických nákladech nemohou vykázat výnos až do okamžiku sklizně a prodeje. Často užívaným argumentem pro využití



*Nerušte mě při sledování pohybu reálné hodnoty vaší zemědělské produkce.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

fair value je rovněž skutečnost, že zjištění historických nákladů je v podmínkách sdružené výroby nepřesné. Ocenění ve fair value má rovněž svá úskalí. Ústřední otázkou je existence trhu s daným aktivem. Historické náklady jsou výsledkem uskutečněných transakcí a podávají důkaz o ceně ověřené v okamžiku nákupu trhem, jsou nezávisle prověřitelné. Tržní ceny jsou často nestabilní, mají sezónní charakter – i pouhá zpráva o očekávané úrodě podstatným způsobem ovlivní tržní ceny zemědělských produktů. Podmínky formování tržních cen mohou být v zemědělství také silně narušeny dotacemi. Rizikem oceňování ve fair value zároveň je, že vyúsťuje do vykázání nerealizovaných zisků a ztrát. Tržní cena k rozvahovému dni nemusí těsně souviset s cenou, za kterou bude aktivum prodáno, a mnoho biologických aktiv ani není k prodeji určeno.

### Stanovení fair value

Základnou pro určení fair value daného aktiva je kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje. Jestliže aktivní trh neexistuje, účetní jednotka využije pro určení fair value možnosti tržního určení ceny nebo hodnoty v souladu s postupem (hierarchií), který je definován ve standardu *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*.

Pro část biologických aktiv nelze na trhu zjistit jejich fair value samostatně, protože jsou pevně spojena s pozemkem. Jedná se především o trvalé porosty – sady a lesy, může se však jednat i o rostlinnou výrobu jiného typu. Tato biologická aktiva, fyzicky spojená s pozemkem, jsou označována jako kombinovaná aktiva. Účetní jednotka může pro zjištění fair value biologického aktiva využít v tomto případě informace týkající se ceny kombinovaných aktiv – od ceny kombinovaného aktiva je pak odečtena fair value samotného pozemku a hodnota zlepšení půdy. Je zřejmé, že zatímco hodnota nezalesněného pozemku v dané oblasti může být dostupnou informací, odhad hodnoty lesní půdy bude komplikovaný. Určení fair value biologického aktiva nebo zemědělské produkce může být také usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností; například podle stáří nebo kvality. Účetní jednotka vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jsou využívány trhem jako základ pro stanovení ceny.

Pokud není fair value spolehlivě zjištělná, akceptuje IAS 41 použití pořizovacích nákladů, ale pouze v případě, kdy se od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na aktivum odehrála pouze malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu vysazená těsně před rozvahovým dnem). Vždy je nutné ocenit ve fair value sklizenou zemědělskou produkci v okamžiku sklizně. Standard nepřipouští jiné ocenění a vychází z toho, že tržní ceny zemědělské

produkce jsou vždy zjištělné. Tento předpoklad je však v řadě případů mylný. Pokud není známá jakost produkce, například z důvodu dalšího testování, není možno stanovit budoucí tržní hodnotu produkce, dokud není testování dokončeno.

Standard IAS 41 podrobně neupravuje problematiku ocenění biologických aktiv v historických nákladech.

Pokud účetní jednotka oceňuje biologické aktivum na bázi historických nákladů, je při ocenění třeba dbát požadavků jiných standardů zejména v těchto případech:

- při ocenění aktiva v pořizovacích nákladech je třeba, aby účetní jednotka postupovala v souladu s *IAS 2 – Zásoby*, který se zabývá touto problematikou poměrně podrobně, včetně uvedení metod pro kalkulace ve sdružené výrobě;
- při stanovení odpisů u dlouhodobých biologických aktiv, kde je nutno určit dobu použitelnosti a zahájit odepisování, lze vycházet z *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*;
- pokud došlo ke snížení hodnoty aktiva, je třeba v souladu se zásadou opatrnosti snížit účetní hodnotu aktiva. Testování snížení hodnoty je třeba provádět v souladu s požadavky *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*.

### Státní dotace

IAS 41 upravuje státní dotace, které souvisí s biologickým aktivem oceňovaným ve fair value a případy, kdy státní dotace vyžaduje, aby závod nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost. Tento standard vyžaduje jiný přístup k účetnímu zachycení a vykázání státních dotací než *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*. IAS 20 je proto aplikován pouze na státní dotace související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech.

Státní dotace na pořízení biologických aktiv oceňovaných ve fair value a dotace, které nahrazují závod ušlé zisky za to, že nevykonává určitou činnost (například neobdělá určitou výměru ploch a nechá je pouze jako pastviny), jsou dle standardu rozlišeny na dotace podmíněné a nepodmíněné. Nepodmíněné dotace nevyžadují od účetní jednotky splnění žádných podmínek v budoucnosti, na rozdíl od dotací podmíněných.

**Nepodmíněná státní dotace** na pořízení biologického aktiva oceňovaného ve fair value je rozpoznána jako výnos v okamžiku, kdy je účetní jednotce přiznána. Nelze tedy snížit hodnotu aktiva o přijatou dotaci, tento přístup by nebyl kompatibilní s oceněním aktiva ve fair value, a proto standard tuto oblast upravil odlišně od obecného přístupu.

Jestliže je **státní dotace podmíněná**, účetní jednotka rozpozná státní dotaci jako výnos až tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené. To se týká i případu, kdy podmínkou obdržení státní dotace je, aby závod nevykonával přesně stanovenou

zemědělskou činnost. Jestliže podmínky státní dotace připouštějí, aby část státní dotace byla přiznána po uplynutí určitého časového úseku, účetní jednotka uzná státní dotaci jako výnos ve výši úměrné časovému úseku (časově rozlišený).

## Vykazování a zveřejnění

### Požadavky IAS 41 na klasifikace biologických aktiv

Účetní jednotka v souladu s IAS 41 rozčlení v účetní závěrce biologická aktiva na:

- aktiva určená ke konzumaci – **konzumovatelná biologická aktiva** dále rozčleněná do jednotlivých skupin (podle plodin, druhů zvířat apod.);
- **plodící biologická aktiva** dále rozčleněná po skupinách (opět podle plodin, druhů zvířat apod.).

Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce, nebo prodávána jako biologická aktiva. Například dobytek určený pro výrobu masa, chovaný na prodej, ryby v sádkách, obilniny, zelenina.

Efekt z plodících biologických aktiv je získáván dlouhodobě a je založen na biologické schopnosti reprodukce a obnovy živých organismů – například dobytek, který produkuje mléko, vinná réva, ovocné stromy apod.

V rámci obou skupin výše uvedených kategorií rozliší dále aktiva na:

- zralá (dospělá);
- nezralá.

Zralá biologická aktiva jsou ve stádiu vhodném k jejich zamýšlenému užití (například v případě ovocného stromu je okamžik zralosti dosažen tím, že strom vstoupí do fáze plné plodnosti, v případě obilí je to okamžik, od kterého je možno obilí sklídit). V rámci účetní závěrky je nutno popsat, na jakém základě byla tato klasifikace provedena.

Účetní jednotka popíše v účetní závěrce:

- druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv;
- nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:
  - každé skupiny biologických aktiv účetní jednotky na konci období,
  - zemědělské produkce sklizené v průběhu období;
- účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo, a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků;
- částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv;
- strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

### Údaje týkající se oceňování ve fair value

Účetní jednotka dle standardu povinně zveřejní metody a významné předpoklady aplikované při určení

fair value u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně, u každé skupiny biologických aktiv a fair value zemědělské produkce sklizené v průběhu období určenou v okamžiku sklizně.

Dále má účetní jednotka dle standardu vykázat příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období v členění na:

- zisk nebo ztrátu pocházející ze změn fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje;
- zvýšení a snížení způsobená nákupem, prodejem, sklizní;
- zvýšení v důsledku podnikové kombinace;
- čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky zahraniční entity;
- náklady a výnosy související s nepříznivými klimatickými podmínkami, nakažovými stavy a ostatním přírodními faktory, pokud jsou rozsahem, podstatou nebo dopadem významné pro posouzení výkonnosti účetní jednotky za dané období;
- ostatní.



Fair value biologických aktiv se může změnit v důsledku fyzických změn (růstu, zlepšování kvalitativních vlastností, degenerace) a změn cen na trhu. Standard navrhuje oddělené zveřejnění obou vlivů. Tato informace je užitečná pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý produkční cyklus.

Požadavky na zveřejnění příčin ve změně účetní hodnoty biologických aktiv, která jsou oceňována ve fair value, jsou velice důležité, neboť umožní oddělit jednotlivé vlivy, které působily na výsledek hospodaření. Jak již bylo uvedeno, představuje zachycení změn fair value s dopadem do výsledku hospodaření riziko, neboť se jedná o vykázání dosud nerealizovaného, anticipovaného zisku. Je-li však tato částka kvantifikována a vykázána a je-li navíc provedeno doporučené oddělení vlivu změn cen a fyzických vlivů, jsou rizika spojená s vykázáním a eventuálním následným rozdělením fiktivního zisku významně omezena.

V případě, že jsou biologická aktiva oceňována na bázi historických nákladů (pořizovacích cen), musí být u těchto aktiv navíc zveřejněn popis biologických aktiv,

vysvětlení, proč není fair value spolehlivě měřitelná, pásmo odhadu, uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží fair value; popis použitých metod odpisování, hrubou účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období. V rámci zveřejnění příčin změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období se uvede navíc (oproti uvedeným požadavkům) tvorba a rozpouštění opravných položek (ztráty ze snížení hodnoty) a odpisy. Zveřejněním uvedených informací účetní jednotka v podstatě vysvětlí důvody, proč neocenila některá biologická aktiva ve fair value, a zároveň kvantifikuje vliv takto oceněných aktiv na výsledek hospodaření prostřednictvím odděleného vykázání odpisů a snížení hodnoty.

Závěrem lze říci, že požadavky standardu IAS 41 jsou diametrálně odlišné od české právní úpravy účetnictví biologických aktiv především v oblasti oceňování, kdy české předpisy důsledně setrvávají na ocenění na bázi historických (pořizovacích) cen. Ani požadavky na klasifikaci biologických aktiv nejsou v ČR uplatněny, v této oblasti je ovšem větší kompatibilita a zabezpečení požadavků IAS 41 by v této oblasti nepřineslo významnější obtíže.

Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

Dana Dvořáková

## Zásoby v zemědělství



Enikő  
Lőrinczová

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou produkovány v zemědělské prvovýrobě v rámci živočišné a rostlinné výroby. Jedná se o chov hospodářských zvířat na výkrm, výrobu mléka, produkci vajec, rybolov a pěstování plodin. Zásoby v zemědělství dále zahrnují nakupované zásoby za účelem spotřeby v živočišné a rostlinné výrobě

a zásoby nakoupené za účelem prodeje. Vykazování zásob v rozvaze a jejich vymezení upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb.

Evidence a oceňování zemědělských zásob je ovlivněna jejich biologickým charakterem a sdružeností výroby, která se projevuje vznikem vedlejších produktů.

### Obsahová náplň zásob v zemědělství

Materiál v zemědělství zahrnuje zejména nakoupená osiva, sadbu, krmiva, hnojiva, chemické ochranné prostředky a léčiva. Zboží obsahuje movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, ale i výrobky vlastní výroby, které jsou předány do vlastních prodejen.

Nedokončená výroba v zemědělství představuje nedokončenou rostlinnou výrobu do doby sklizně a nedokončené líhnutí drůbeže (asi 21 dní u kuřat, 28 dní u krůt a 29 dní u hus) k rozvahovému dni.

Výrobky v zemědělství představují výstupy rostlinné a živočišné výroby (např. zrno, sláma, ovoce, maso, mléko, statková hnojiva).

Zvířata v zásobách zahrnují zejména mláďata chovných zvířat jako telata, selata, jehňata, kůzlata, dále kožešinová zvířata, drůbež, králíci, ryby a jačtečná zvířata. Informace o druzích zvířat zařazených

do dlouhodobého majetku a zásob se musí uvést v příloze k účetní závěrce.

### Oceňování zásob v zemědělství

Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou a zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu a zpravidla i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě.

V případě zvířat vlastního odchovu (příchovky) je možné použít i reprodukční pořizovací cenu, pokud vlastní náklady nelze zjistit. Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle předběžné kalkulace výroby.

V zemědělství se za přímé náklady považují např. spotřeba nakoupených i vlastních osiv, sadby a hnojiv, krmiv a steliv, léčiv, dále agrochemických služeb, veterinárních výkonů, pojištění plodin i chovů, pachtovné, odpisy jednoúčelových strojů, mzdové náklady. Za nepřímé náklady jsou považovány mzdové náklady agromoma a zootechnika, odpisy víceúčelových strojů a budov, režijní materiál, které jsou součástí výrobní režie.

Pokud jsou vlastní zásoby spotřebovány v rámci podniku, představují v případě dodávajícího úseku (rostlinné výroby) interní výnos a v případě odebírajícího úseku (živočišná výroba) interní náklad.

V případě ocenění produkce vlastní výroby ve výši skutečných nákladů může být zúčtování provedeno až následně, kdy jsou všechny náklady vynaložené v konkrétním období zachyceny v účetnictví. Ocenění na úrovni předem stanovených nákladů na základě plánové nebo operativní kalkulace umožňuje účetní zobrazení průběžně, ihned po uskutečnění výkonu.



Problémem může být nedostatečná aktualizace těchto vnitropodnikových cen, protože často dochází ke zvýšení cen vstupů, zejména cen energie, krmiv, vody.

Úroveň oceňování vlastních zásob závisí i na tom, zda příslušné výkony zemědělského podniku vznikají ve sdružené výrobě (obiloviny) nebo v nesdružené výrobě (krmné okopaniny) a na zvoleném způsobu kalkulace (kalkulace odečítací, rozčítací, kombinace a dělením).

Závisí také na rozvrhování režijních nákladů na jednotlivé výkony (např. dělením nebo přírážkovou metodou).

V nesdružené výrobě se používá metoda kalkulace dělením. Ve sdružené výrobě se používá kalkulační metoda odečítací, kdy se sdružené výkony dělí na hlavní a vedlejší výrobek (zrno – sláma). Tato metoda se používá z důvodu její jednoduchosti. Nevýhodou však je, že zkrlesluje ocenění hlavních výrobků, které jsou často spotřebovány jako meziprodukt.

Rozčítací metoda kalkulace ve sdružené výrobě rozvrhuje vlastní náklady sdružených výkonů na jednotlivé výkony pomocí rozčítacích základů, které vyjadřují vzájemný vztah různých naturálních nebo peněžních ukazatelů.

Kombinace těchto metod se používá např. u dojnic, kde vlastní náklady na dojnici zahrnují náklady na mléko, tele a statková hnojiva.

Kalkulační jednicí hlavního výrobku v rostlinné výrobě je 1 tuna nebo kilogram, v živočišné výrobě mohou být v závislosti na druhu zvířat např. 1 kg přírůstku, 1 litr vyrobeného mléka, 1 vejce, 1 krmný den (například u vysokobřezích jalovic nebo kožešinových zvířat).

Ocenění vedlejších produktů (sláma, hnůj, kejda, močůvka) je problematické. Existují doporučené postupy pro výpočet jejich ocenění, které berou za základ jejich vlastností, např. obsah minerálních a organických živin. Ocenění podle těchto postupů je ale pracné a mění se například v závislosti na ceně průmyslových hnojiv. Pro objem statkových hnojiv v případě, že nejsou k dispozici údaje získané vážením, měřením objemu, výpočtem produkce statkových hnojiv podle druhu a kategorie zvířat, lze použít průměrné hodnoty produkce statkových hnojiv podle vyhlášky č. 377/2013 Sb. Zemědělské podniky většinou oceňují vedlejší výrobky podle svých zkušeností a účelu použití (například pro bioplynovou stanici nebo kompostaci).

Pro kalkulaci vlastních nákladů v živočišné výrobě je důležité sledovat změnu stavu zvířat v naturálních i peněžních jednotkách.

Změna stavu zvířat představuje příchovky, hmotnostní a vzrůstové přírůstky, převod z jiných kategorií, nákup a prodej, úhyn apod. V případě skupinového sledování zvířat se obvykle pracuje s průměrnou živou hmotností zvířete, která se vypočte jako podíl celkové živé hmotnosti zvířat a počtu zvířat. Hmotnostní přírůstek zvířat se zjišťuje nejčastěji vážením náhodného vzorku ze skupiny.

U vykrmované drůbeže v užitkových chovech se hmotnost zjišťuje jednou za 7–14 dní vážením přibližně 1 % zvířat ze skupiny získané náhodným výběrem, a výsledky vážení se porovnají s růstovými standardy. U ryb přirozený přírůstek meziročně kolísá, při výpočtu se vychází obvykle z průměru za 5–10 let z produkční karty rybníka.

### Inventarizace zásob v zemědělství

U podzimní inventarizace nedokončené výroby, prováděné obvykle v listopadu, se posuzuje kvalita osiva, namoření, podmítka, podzimní orba, hnojení půdy a jiné podzimní práce provedené pro sklizeň příštího roku. V lednu či v únoru je nutné také zjišťovat případné škody na nedokončené výrobě způsobené např. záplavami nebo zvěří.

Fyzická inventura výrobků je založena na vážení nebo na technických propočtech. V případě skladovaného zrna ze sklizně se z několika náhodných míst odebere vzorek a zjistí se jeho hmotnost a vlhkost a při známé velikosti skladovacích prostor se provede výpočet hmotnosti.

Fyzická inventura u zvířat je uskutečňována kontrolou označení zvířat (inventurní číslo, barva, případně jméno) nebo jinou metodou.

Trvale se označují telata do 20 dnů po narození dvěma plastovými ušními značkami, selata před odstavením (přibližně 28. den) ušní značkou nebo tetováním, ovce nebo kozy do 6 měsíců od narození elektronickým identifikátorem nebo ušní značkou nebo značkou na spěnce. Pštrosi a emu se označují plastovou značkou do 6 týdnů po vylíhnutí.

V případě monitorování početnosti ryb v rybníku se zjistí početnost ryb na reprezentativních plochách, např. pomocí hydroakustického průzkumu či prolovením talem nebo zátahovou sítí o známé účinnosti. Rybí společenstva lze srovnávat i na základě úlovku na jednotku úsilí. Generační ryby se mohou označovat mikročipovými značkami, které jsou umístěny ve svalovině ryby.

Přirozené úbytky u výrobků vznikají např. vyschnutím, vypařením či rozprášením, u zvířat nezaviněným



úhynem a nucenou porážkou. Předpokládané ztráty u zvířat představují asi 2–10 % ztrát v chovu telat, 5–8 % v chovu jehňat do odstavu, u selat do odstavu 10–12 % a po odstavu 3–5 %, u prasat ve výkrmu úhyn 1–2 % a nucená porážka asi 3–5 %, v užitkovém chovu nosnic asi 6 %.

V případě škody způsobené živelní pohromou je daňově uznatelným nákladem výše škody doložená posudkem pojišťovny (a to i v případě, že poplatník není pojištěn) nebo posudkem soudního znalce.

### Závěr

Podrobná analytická evidence vynaložených nákladů na jednotlivé plodiny a chovy a sledování spotřeby a výkonů v naturálních jednotkách je základním předpokladem pro účely stanovení kalkulací pro ocenění

zásob vytvořených vlastní činností. Řádná evidence zásob je důležitá nejenom pro potřeby stanovení kalkulací a finančního účetnictví, ale slouží i jako podklad pro splnění dalších požadavků v oblasti zemědělství, jako je např. hlášení zvířat do ústřední evidence nebo dodržení nitrátové směrnice.

**Enikő Lőrinczová**

*Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D. je absolventkou České zemědělské univerzity v Praze, Provozně ekonomické fakulty. Od roku 1996 pracuje na pozici odborného asistenta na katedře obchodu a financí. Odborně se zaměřuje na environmentální účetnictví v zemědělství a na vnitropodnikové účetnictví.*

## Účetnictví v lesním hospodářství



Helena  
Čermáková

### Charakteristika odvětví

Česká republika patří k zemím s vysokou lesnatostí. Lesy zauímají podle stavu k roku 2012 rozlohu 2 597 186 ha, což představuje přibližně 34 % z celkové rozlohy ČR (Zelená zpráva, 2012). Největším podnikem jsou Lesy ČR s. p., který obhospodařuje 50 % veškerých lesních pozemků.

Fyzické osoby vlastní okolo 20 % lesních pozemků a dále následují obecní a městské lesy, které se 17 % zauímají 3. místo ve vlastnické struktuře lesů.

Právním předpisem, který definuje předpoklady pro zachování lesa, péči o les a obnovu lesa jako národního bohatství, je zákon č. 289/1995 Sb., o lesích (lesní zákon).

### Zvláštnosti lesního hospodářství

Zvláštnosti lesního hospodářství spočívají v biologické povaze procesu výroby dřeva, které je hlavním produktem lesní výroby. Současně se lesní výroba vyznačuje extrémně dlouhou výrobní dobou, pro kterou je charakteristické, že výsledky výrobní činnosti budou nést prospěch až budoucímu hospodáři.

S produkční dobou lesního výrobního cyklu souvisí také vznik nákladů. Zalesňování lesních pozemků s následnou výchovou mladého lesního porostu je spojeno se vznikem provozních nákladů. Ve fázi růstu lesního porostu není již objem vynaložených provozních nákladů tak významný. Ke zvýšení nákladů v lesním hospodářství dochází opět ve fázi těžby dříví, které již dosáhlo mytní zralosti a je těženo. Náklady, které vznikají ve fázi těžby dříví, jsou bezprostředně spojené s náklady vynaloženými na těžbu.

Dlouhá výrobní doba zapřičiňuje také omezení reálného posuzování efektivnosti vynaložených výrobních prostředků lesních podniků při hodnocení finanční výkonnosti lesního podniku.

Lesní podnik či lesní hospodář se při své činnosti řídí lesním hospodářským plánem či lesní hospodářskou osnovou (lesní zákon).

### Klasifikace aktiv spojených s lesním produkčním cyklem

Les a jeho produkční funkce, které se týkají výroby dříví, jsou zobrazeny podle konkrétní situace buď v dlouhodobém hmotném majetku, nebo v zásobách.

### Vykazování lesních aktiv v kategorii dlouhodobého hmotného majetku

V dlouhodobém hmotném majetku je zahrnuta položka Pozemky, která obsahuje všechny druhy pozemků bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Zobrazování lesa vychází z podstaty definice lesa podle lesního zákona. Les je definován lesními porosty s jejich prostředím a pozemky určenými k plnění funkcí lesa. Při této klasifikaci je pohlíženo na příčinnou souvislost mezi lesem jako celkem na jedné straně a lesní půdou a lesním porostem na straně druhé. Les může plnit funkci lesa jen v případě současné existence lesních porostů a pozemků, a proto je na tento druh majetku pohlíženo jako na nedělitelný objekt. Tento pohled na les s lesním porostem je rovněž užit v ustanovení § 507 nového občanského zákoníku, ve kterém je řečeno, že součástí pozemku je rostlinstvo na něm vzešlé. Přebírání tohoto pohledu do účetnictví je však nevhodné.

Účetní jednotky hospodařící na více než 10 ha lesních pozemků s lesním porostem mají podle § 39

vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinnost uvádět v příloze k účetní závěrce ocenění zjištěné součinem celkové výměry lesních pozemků v m<sup>2</sup> a průměrné hodnoty zásoby surového dřeva na m<sup>2</sup>, která činí 57 Kč.

### Vykazování lesních aktiv v kategorii zásob

Produkce dříví je v účetnictví zachycena v oběžných aktivech na rozvahové položce Výrobky. Do položky Výrobky je zařazováno vytěžené dříví v různém stavu rozpracovanosti, vlastní vypěstované sazenice v lesních školkách a vánoční stromky.

Součástí rozvahové položky Zvířata jsou bažanti v bažantnicích a lovná zvěř v oborních chovech (muflon, jelen sika, daněk obecný).



### Oceňování lesních aktiv podle české právní úpravy

V České republice se oceňování pro účely účetnictví řídí zákonem o účetnictví. Zákon o účetnictví vychází z principu historických cen, oceňovací bázi lesních aktiv reprezentují následující způsoby ocenění.

*Pořizovací cenou* se ocení lesní aktiva, která jsou pořízena za úplaty od externího dodavatele. Uvedená cena majetku je složena z ceny pořízení konkrétní majetkové složky a souvisejících nákladů s pořízením.

*Reprodukční pořizovací cena* je stanovena buď na základě zvláštních předpisů (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, a vyhláška MF č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení tohoto zákona), anebo znalcem.

*Vlastní náklady*, které jsou spojené s pěstební činnostmi na lesních pozemcích, nenavýšují podle platných právních předpisů ČR hodnotu lesních pozemků v rámci dlouhodobého majetku. V průběhu jejich vynakládání jsou v plné výši zahrnovány do provozních nákladů běžného účetního období účetních jednotek.

Oceňování lesního porostu během doby růstu není prováděno a v účetním systému není hodnota rostoucí zásoby lesního porostu zobrazována.

V souvislosti s oceňováním vytěženého dříví vlastními náklady se používají kalkulační ceny, které jsou účetní jednotkou stanoveny pro jednotlivé fáze výroby dříví při těžbě. Kalkulační ceny jsou stanoveny na základě tzv. fázové kalkulace. Cena surového dříví je vypočtena součinem množství dříví v m<sup>3</sup> na příslušné

lokality (bez ohledu na konkrétní sortimentní skladbu dříví) a vlastních nákladů podle výkonu. Oceňování dříví má vzestupný charakter podle technologického postupu těžby, přibližování a odvozu dříví a dispozic evidovaných zásob dříví. Fázová kalkulace obsahuje výpočty ocenění pro lokalitu *pařez*, *odvozní místo* a *expediční sklad*.

### Postup účtování a vykazování lesních aktiv v účetním systému

Specifika účtování a vykazování lesních aktiv se týkají účetního zobrazení pozemků, založení a pěstování lesního porostu, těžby lesního porostu, tvorby a čerpání zákonných rezerv na pěstební činnost.

Při účtování pozemků mohou nastat případy, kdy je nakoupen lesní pozemek, jehož ocenění se skládá z hodnoty pozemku a hodnoty lesního porostu. Pořizovací cena pozemku s lesním porostem je v celkové hodnotě vykázána na položce Pozemky. Případně může účetní jednotka mít pořizovací cenu rozdělenou ve své analytické evidenci na hodnotu lesního pozemku a hodnotu lesního porostu. Na tomto místě je vhodné poznamenat, že v případě vytěžení lesního porostu na lesním pozemku se dle platných právních předpisů ČR hodnota pozemku o vytěžené dříví nesnižuje a v rozvaze je vykázána zkrácená hodnota lesního pozemku.

Může též nastat situace, kdy je nakoupena orná půda za účelem zalesnění, např. založení plantáže pro rychle rostoucí dřeviny (topoly). Zalesnění tohoto pozemku ani pozdější těžba se v účetní hodnotě pozemku také nijak neprojeví.

Výdaje na založení a pěstování lesního porostu jsou účtovány v průběhu jejich vynakládání do nákladů běžného období a nejsou aktivovány do hodnoty pozemku ani do zásob. Hodnota pozemku se v průběhu růstu lesního porostu ani dále nemění.

Ve fázích růstu lesního porostu jsou při prořezávkách získávány různé sortimenty dříví, které jsou oceňovány na základě přímých vynaložených nákladů na tyto práce. V účetnictví je uvedená situace zachycena jako produkce výrobků s jejich následným prodejem. Stejným způsobem by bylo postupováno i v otázce vánočních stromků nebo choví.

Těžba dříví výběrným způsobem nebo holosečným způsobem musí být dle lesního zákona uskutečňována v mýtní zralosti porostu. Hodnota vytěženého dříví je stanovena dle kalkulačního vzorce.

Vytěžená produkce dříví není oceňována dle skutečné hodnoty dříví, ale na základě nákladů spojených s těžbou. Hodnota je následně zaúčtována jako přírůstek účtu Výrobků a Změny stavu výrobků. Následný prodej dříví za tržní cenu způsobí nesoulad mezi náklady a výnosy, protože do nákladů jsou zahrnuty jen náklady spojené s těžbou (tj. chybí hodnota vyprodukovaného dříví). Metodicky je situace částečně řešena zněním zákona o rezervách, který umožňuje zákonným způsobem zatížit provozní náklady vytvořením



rezervy na pěstební činnost, která je z daňového pohledu nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Význam informací o těžbě lesního porostu pro stanovení výše zákonné rezervy na pěstební činnost spočívá v údajích o vytěženém objemu dřevní hmoty v m<sup>3</sup> v účetním období. Z objemu vytěžené dřevní hmoty se následně odvozuje i velikost vytvořené zákonné rezervy. Výše zákonné rezervy je stanovena podle konkrétních podmínek, a to na základě rozpočtování vlastních nákladů na pěstební činnost. Nicméně je třeba podotknout, že tyto náklady, jak jsou definovány v zákoně o rezervách, nezahrnují veškeré budoucí pěstební náklady až do dalšího vytěžení.

### Závěr

Specifika účetnictví lesního hospodářství spočívají ve vykazování lesního porostu jako nedělitelné součásti pozemku. Hodnota pozemku se v čase nemění v závislosti na růstové fázi lesního porostu a jeho zvyšující se hodnotě. V okamžiku těžby je dříví oceněno ve výši

nákladů vynaložených na těžbu. Z předchozího textu vyplývá, že dvě aktivní rozvahové položky neposkytují věrný a poctivý obraz skutečnosti. Při prodeji dříví dochází k situaci, kdy k výnosu z prodeje dříví nelze přiřadit náklad, který by byl nositelem hodnoty prodávajícího dříví. Nesoulad mezi náklady a výnosy je řešen tvorbou rezerv na pěstební činnost. Z uvedených poznámek vyplývá netransparentnost vykazovaných údajů v účetnictví, která by měla vést k zamyšlení nad možnostmi metodických změn ve vedení účetnictví ve vztahu k lesní výrobě.

**Helena Čermáková**

*Ing. Helena Čermáková, Ph.D. je absolventkou České zemědělské univerzity v Praze, Provozně ekonomické fakulty. Od roku 1998 pracovala jako odborná asistentka na katedře obchodu a financí České zemědělské univerzity. V současné době tuto katedru vede. Odborně se zaměřuje na vedení účetnictví v lesním hospodářství.*

## Několik postřehů v souvislosti s auditem zemědělských společností



*Běla Kroupová*

Specifika auditu zemědělských společností jsou pevně spojena se specifickým postavením zemědělství v kontextu národního hospodářství. Pro činnosti zemědělské prvovýroby je typické, že neplní pouze ekonomickou funkci. Mají řadu jiných funkcí ve vazbě na životní prostředí, regionální rozvoj atd. a agrární sektor tvoří nepřehlédnutelnou část HDP. I proto je zemědělství a navazující zpracování zemědělských produktů, často více než jiné oblasti, regulatorně usměrňováno prostřednictvím dotací, kvót či jiných zásahů. To může být v rámci nepřiliš průzračného řešení společné zemědělské politiky v EU zdrojem specifických problémů nejen pro podniky, ale i pro auditora. K těmto specifickým je dále třeba připočítat, že zemědělská produkce může být rozmanitá, s řadou nevyhnutelných meziproductů a konečný výsledek mohou zásadně ovlivnit faktory mimo kontrolu podnikatelských subjektů (nákazy, počasí, globální ceny či lokální intervence) i to, že biologické zákonitosti v podstatě neumožňují zásadní změny v produktivitě či flexibilitu výrobního cyklu a reakci na změny tržních podmínek. Samostatnou oblast tvoří lesnictví. Les je v podstatě pole na dřevo, ale dlouhodobost produkčního cyklu, velmi skrovná úprava v účetních předpisech i velice

specifická organizace tohoto odvětví bez přímé návaznosti na jiné oblasti zemědělství dělají z lesnictví specializovanou oblast auditu a nejsou v tomto příspěvku podchyceny.

V českém zemědělství působí řada samostatně podnikajících fyzických osob, ale odhadem cca 2/3 zemědělské plochy jsou obhospodařovány obchodními společnostmi a družstvy, které jsou potenciálními klienty auditora. V této souvislosti je také třeba pojem zemědělství zasadit do širších souvislostí. Společnosti zabývající se zemědělskou prvovýrobou jsou velmi často dobrovolnou či nedobrovolnou součástí jiných podnikatelských uskupení. Mezi tyto situace patří úzká provázanost prvovýroby, výkupu a skladování (mnohdy včetně financování) a navazujících zpracovatelských odvětví v rámci vertikálně integrovaných struktur nebo kapitálová uskupení pod celkovou kontrolou jednoho či několika vlastníků. I když na straně nabídky zemědělských výrobců lze hovořit o trhu volné konkurence, v praxi toto zpravidla neplatí, neboť na straně poptávky působí odběratelé s mnohdy monopolním postavením a omezená trvanlivost výrobků, vysoké skladovací i přepravní náklady či potřeba specializovaného vybavení společně s poměrně zásadními výkyvy v cenách zemědělských produktů výrazně zmenšují manévrovací prostor dodavatelů.



## Interní a externí zdroje informací auditora, plánování auditu

Jsem přesvědčena, že auditor nemůže být auditorem pouze zemědělské prvovýroby. Musí být především dobrým znalcem souvisejícího komplexního podnikatelského prostředí a pečlivým pozorovatelem a vyhodnocovatelem externích i interních událostí a faktorů, které mohou mít vliv na účetní závěrku. Ty pak musí být průběžně zohledňovány až do konce auditu v plánování a postupech auditora. Mezi takové faktory je třeba řadit vývoj cen na straně vstupů i výstupů, způsoby financování, jednorázové vlivy ve formě např. kurzových intervencí, dumpingových dovozů či lokálních klimatických událostí a dále pak vývoj spolupráce a smluvních nastavení s klíčovými dodavateli a odběrateli, regulatorní požadavky nebo připravenost



klienta na sezónní charakter výroby a výkyvy v potřebě pracovních sil i technického vybavení. Příkladem možných nezávislých zdrojů informací pro auditory mohou být např. resortní portál MZ eAGRI, informace komoditních burz a ceny MATIF, makroekonomické údaje ČNB, ČSÚ atd. Interními zdroji informací by pak měly být především smlouvy a účetnictví, kalkulace i analýzy nákladů a rozpočtů, manažerské zprávy, nastavení transferových cen apod. Tyto interní agendy bývají mnohdy dosti nepřehledné či neúplné, především v případech kdy je společnost součástí nějaké kapitálové struktury nebo vertikálně integrovaného celku, závislá na hlavním odběrateli apod. Ambice auditora by měly v této souvislosti především směřovat k tomu, aby získal přiměřené pochopení toho, co je hlavním výrobkem, na čem vlastně společnost vydělává (nebo prodělává) a proč, co vlastní a co nájímá, kdo a jak ji financuje (včetně charakteru dotací) a kdo je hlavním uživatelem výkazů a výsledků společnosti. Auditor by se také měl zaměřit na získání odpovídajících auditních důkazů, kterými by podpořil své závěry ohledně efektivity interního kontrolního prostředí společnosti, integrity managementu a schopnosti

společnosti pokračovat v další činnosti. Pokud se jedná o skupinu podniků pod společným vedením či majitelem, považuji za zásadní nastavení spolupráce s ostatními auditory a klientem takovým způsobem, aby se auditor nemohl dostat do situace omezení rozsahu práce v důsledku omezeného přístupu k relevantním informacím ohledně činnosti celé skupiny. I když tyto požadavky působí jako rutina, je třeba si uvědomit právě pro zemědělství typické oblasti – časovou závislost subjektů v odběratelsko-dodavatelských vztazích nebo problematické postavení řady podniků v důsledku tzv. zelených úvěrů, charakter pronájmu pozemků, na kterých hospodaří, a vazeb na dotace, sdružený charakter výroby, historické velkokapacitní produkční prostory bez dalšího využití ale s nároky na zdroje, strukturu minoritních a hlavních akcionářům i jiných zájmových skupin v důsledku transformací a restitucí a vše dobré i špatné, co s tím souvisí.

## Účetnictví a výkaznictví; regulatorní požadavky

Zemědělství je komplexní a české účetní předpisy se mu specificky téměř nevěnují, neboť nevymezují zemědělskou činnost jako celek. Vyhláškou není nijak konkrétně podchyceno oceňování biologických aktiv, které v ČR vychází z historických cen a vlastních nákladů (na rozdíl např. od IFRS, kde je zemědělská činnost vymezena ve standardu IAS 41 a pro oceňování uplatněn požadavek na použití fair value). Stávající stav, aniž bych zacházela do detailu účtování, umožňuje např. u zásob oceňování na bázi skutečně vynaložených nákladů nebo na základě předběžných kalkulací, a tím de facto otevírá prostor pro poměrně širokou lidovou tvořivost co do kalkulačního systému, který se dále znepřehledňuje kalkulacemi ve sdružené výrobě a alternativami používaných metod (odčítací, rozčítací, kombinované, ocenění přírůstků a příchovků...) a mnohdy dramatickým vývojem reálně dosahovaných cen. Následují komplikace s podchycením klasifikace aktiv, tj. a) dlouhodobá – trvalé porosty či základní stádo a b) krátkodobá – zvířata nezařazená do dlouhodobých aktiv nebo rostlinná výroba.

Auditor se v zemědělském výkaznictví může setkat s případy, kdy „pro stromy není vidět les“ a složitě nastavený systém oceňování není podpořen odpovídajícím controllingem. Pokud je auditorem subjektu, kde zemědělci v podstatě jen čekají na konečný výsledek (tj. zda sklídí to, co zaseli, a nebo zaorají uschlé rostliny, zda kráva bude časem mléčná nebo jateční, jak se budou vyvíjet ceny výkupu nebo jak se pak nastaví transferové ceny), je v jiné situaci než u podniku, který pravidelně vyhodnocuje průběh hospodaření. Z pohledu auditora ale také platí, že čím složitější je systém, tím je náchylnější ke vzniku chyb a zkresení i náročnější na údržbu dat. Oblastmi problémů mohou být také dotace, ať nárokové, rozvojové či jiné, nebo schopnost společnosti vyhovět rozmanitým programům statistických zjišťování, kvót apod. Bez ohledu

na konkrétní situaci lze za klíčové jistě považovat některé základní auditorské postupy:

- prověření konzistence uplatňovaných účetních metod a konstrukce kalkulací (plánových i skutečných) mezi obdobími, jasné objasnění případných odchylek;
- účast auditora na kvalitně a nezávisle provedené plné inventarizaci dlouhodobých aktiv a zásob a ověření jejího vyhodnocení (vyžaduje znalost specifik odvětví – např. inventarizace chovných rybníků či drůbeže, skladování zásob u třetích stran, nedokončená výroba);
- získání nezávislých informací o vývoji tržních cen či jejich ekvivalentu a možnostech skutečné realizace produkce klientem; vyhodnocení potřeby opravných položek a rezerv, zhodnocení kvality odhadů použitých managementem v minulém období i zohlednění zásadních rozhodnutí vedení společnosti ve výkazech;
- kritické zhodnocení nastavení převodních cen mezi spřízněnými podniky;
- podchyzení nestandardních, barterových či hoto-  
vostních transakcí a souvisejících kontrol;
- analýza využití dlouhodobých aktiv a přiměřenost nastavení odpisových sazeb i opravných položek; zhodnocení nákladů na dlouhodobá aktiva v kalkulacích s ohledem na jejich skutečné kapacitní využití;
- posouzení souladu s požadavky orgánů státní správy a s požadavky dotačních programů; zhodnocení okamžiku vykazání dotací v účetní závěrce.

### Neomezené trvání společnosti

Bez ohledu na obecnou lukrativnost podnikání v zemědělství, existuje řada rizik, která mohou vést k poměrně rychlému ukončení činnosti či změně majitele. Auditor by si těchto rizik měl být vědom a posoudit schopnost řízení rizik na úrovni vedení společnosti a nebát se případného „zdůraznění skutečnosti“. Menší firmy s málo diverzifikovanou činností, společnosti se závislostí na klíčovém dodavateli či odběrateli a společnosti s vyšší mírou zadlužení nebo dlouhodobým produkčním cyklem mohou být méně „odolné“ a potenciální konec může být otázkou i jedné sezony. Některá zásadní rozhodnutí může management činit poměrně operativně a mají relativně krátkodobý dopad (např. spekulovat na navýšení prodejní ceny a produkci neprodat, ale profinancovat a pouze uskladnit, snížit produkci jateční drůbeže v období snížení cen), jiná rozhodnutí nebo události mohou být zásadního a dlouhodobého rázu (např. likvidace dlouho budovaného mléčného stáda, využití zeleného úvěru, ztráta pronajímatele velké části pozemků nebo změny nájemních podmínek, velkorysé investice).

### Vertikální integrace, konsolidace, skupiny podniků

Podnikatelé v zemědělství projevují snahu kontrolovat realizaci své produkce až ke konečnému zákazníkovi.

I když plná vertikální integrace ve smyslu „od vidlí až po vidličku“ zůstává spíše doménou větších podnikatelských celků, existuje řada zemědělských podniků, které se snaží dosáhnout větší flexibility a nezávislosti např. s využitím vlastních skladovacích kapacit, vlastních jatek, přidružených obchodů a zpracovatelských provozů. V praxi pak může docházet k určitým účetním pikantnostem i při zpracování konsolidací, například s ohledem na nutnost eliminace nerealizovaných zisků v zásobách.

Transformace bývalých JZD a restituce s sebou přinesly mnoho specifik. K těm stále ještě patří vlastnické struktury navázané na majitele pozemků, na nichž podnik hospodaří. Auditor by se vždy měl ujistit, že rozumí vlastnické struktuře společnosti či skupiny, jedná s kompetentními členy managementu a společnost má nastaveny transparentní vztahy s minoritami, kdy nedochází k jejich poškozování (např. v důsledku nevýhodně nastavených nájemních smluv, převodních cen či podvodného jednání zástupců nejsilnějších z vlastníků).

### Shrnutí

Audit zemědělských podniků není téma na pár stránek, stejně jako související účetnictví a výkaznictví. Nicméně, pokud bych měla jmenovat tři oblasti auditu, které považuji za zásadní pro audit v zemědělství, určitě by k nim patřilo:

- Být stále v obraze, pracovat s externími daty a informacemi i tržními cenami, a tím si udržovat přiměřený odstup od účetní evidence a interních informací. Zároveň dobře pochopit, co je hlavní výrobek a činnost podniku, co jsou zájmy majitelů a jak funguje vnitřní kontrolní systém.
- Nepodcenit inventarizaci majetku a závazků a její vyhodnocení včetně kvality podkladů pro stanovení opravných položek a rezerv, neopomenout obchodní a nájemní smlouvy platné k datu sestavení rozvahy či následně uzavřené.
- Správně vyhodnotit „zdraví“ a „nezávislost“ podniku co do rozhodování, řízení rizik, prevence podvodného jednání, charakteru a rozsahu financování, cenotvorby, alternativ odběratelů a dodavatelů, rozsahu investic atd.

**Běla Kroupová**

*Ing. Běla Kroupová, FCCA je absolventkou Fakulty elektrotechnické při ČVUT, ale již více než 20 let působí v oblasti účetnictví a auditu. Je dlouholetou členkou Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR, pracovala také jako členka Výkonného výboru a předsedkyně výboru pro IFRS KA ČR. Do roku 2013 působila jako auditní partner a regionální vedoucí účetně-poradenského oddělení Ernst & Young.*

## Vybrané problémy transformace zemědělských družstev



Bohumír  
Holeček

### Dobíhání důsledků transformace zemědělských družstev podle zákona č. 42/1992 Sb.

Za největší specifikum daňových problémů zemědělských podniků lze považovat problematiku nakládání s majetkovými podíly pocházejícími z transformace zemědělských družstev, která proběhla podle zákona č. 42/1992 Sb. Do řady současných korporací byly tyto majetkové podíly vloženy a vytvořily jejich základní kapitál (ať již jde o právní formu družstva, akciové společnosti či společnosti s ručením omezeným). Případně byly tyto majetkové podíly novými korporacemi odkupovány a my se s nimi můžeme dodnes setkat jako s pozůstatky nevypořádaných dluhů z titulu tohoto nákupu. Připomeňme si proto stručně podstatu této transformace, jež proběhla před více než 20 lety.

### Podstata transformace družstev

Zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech (zákon o transformaci družstev), je právní normou, podle níž probíhala v roce 1992 transformace družstev. Tou se původní bytová a jiná družstva, především však jednotná zemědělská družstva, fungující podle pravidel jednotné socialistické kolektivizace, přeměnila na nové, nezávislé podnikatelské subjekty, hospodařící v souladu s obecným právním řádem (především obchodním zákoníkem). V procesu transformace družstev byly nejprve vyčísleny restituční nároky oprávněných osob (především ve výši náhrad za původně odňatý či vnesený majetek), a ty byly převedeny z vlastního kapitálu (jmění) družstva do jeho závazků jako **základní majetkové podíly** oprávněných osob. Následně pak bylo vyčísleno tzv. čisté jmění družstva vstupující do transformace. Toto čisté jmění bylo (po vyčlenění rezervy na možné další vznesené restituční nároky) v transformaci rozděleno na **další majetkové podíly** oprávněných osob (podle § 17 zákona č. 42/1992 Sb.). Jejich výše byla každé oprávněné osobě jednotlivě vypočtena podle tří kritérií: výměry půdy, hodnoty ostatního majetku užívaného družstvem a podle odpracovaných let v družstvu. Jsou to vlastně podíly na výsledcích hospodaření družstva vytvořených za období nucené kolektivizace. Z účetního hlediska se jednalo o převod určené části vlastního jmění (kapitálu) družstva do cizích pasiv – závazků (dluhů) vůči oprávněným osobám.

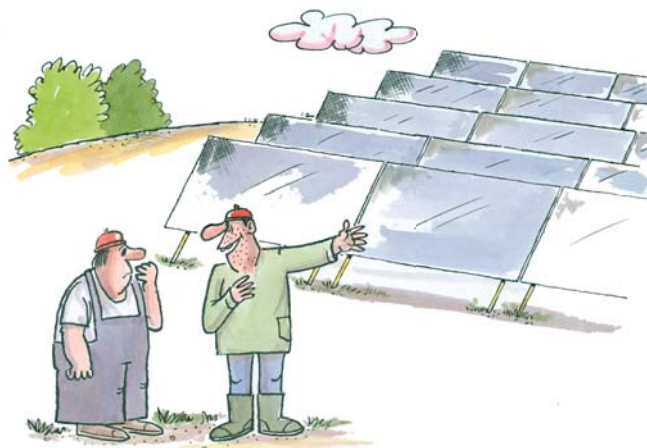
### Nakládání s majetkovými podíly

Postup dalšího nakládání s majetkovými podíly pak definoval § 13 zákona č. 42/1992 Sb., podle něhož probíhalo jejich vypořádání oprávněným osobám. Majetkové podíly byly přednostně vydávány v naturální podobě osobám, které chtěly začít samostatně hospodařit na zemědělské půdě, případně se sdružit ke společnému hospodaření v nových právnických subjektech. Pro osoby nehospodařící v zemědělské výrobě byla určena odkládací sedmiletá lhůta pro vydání majetkových podílů – ta měla umožnit nadále zachovat i kontinuitu původního, transformovaného družstva.

Ustanovení § 13 transformačního zákona určilo i lhůtu promlčení nároků z majetkových podílů, a to na 10 let po uplynutí sedmileté odkládací lhůty (celkem tedy na 17 let ode dne transformace). K dnešním dnům situace promlčení určité zbytkové části majetkových podílů nastala u většiny subjektů vzniklých z transformace již v roce 2009 vzhledem k tomu, že ke schválení transformačního projektu druhou valnou hromadou oprávněných osob docházelo do konce roku 1992. Jedná se o nároky z titulu majetkových podílů, o jejichž vypořádání oprávněné osoby ani jejich nástupci v průběhu zákonné lhůty nepožádali.

### Účetní řešení operací s majetkovými podíly

České účetní předpisy nijak neřešily a neřeší způsob účtování o majetkových podílech z transformace u transformovaných subjektů. Specifika některých účetních a daňových aspektů nakládání s majetkovými podíly jako se speciálními typy závazků (převedenými do závazků z vlastního kapitálu družstva) byla řešena pokynem MF ČR č. D-108, který byl zveřejněn



*Tato úrodná černozem, milý synu, bude jednou patřit tobě.*

*Kresba: Ivan Svoboda*





ve Finančním zpravodaji č. 1/1995 a jehož platnost byla ukončena oznámením MF ČR v závěru roku 2009. Podle tohoto pokynu (jeho bodů 3 a 6) se rozdíl vznikající v účetnictví povinné osoby mezi jmenovitou hodnotou majetkového podílu a účetní hodnotou majetku, použitou na jeho vypořádání, účtovaly proti samostatně vymezeným složkám vlastního kapitálu (tedy nikoliv nákladově a výnosově) – vznikal tak u povinné osoby Fond oceňovacích rozdílů z vypořádání majetkových podílů (doporučeno bylo jej zachytit na účtu skupiny 42x). Od roku 2010 je však nutno tyto rozdíl z vypořádání účtovat výsledkově (obvykle ve prospěch výnosů ostatních provozních nebo finančních).

### Režim zdanění majetkových podílů z transformace družstev při jejich vydávání

Režim zdanění majetkových podílů (MP) byl a zůstává poněkud komplikovaný. Přednostně se zde uplatňuje princip zdanění srážkovou daní u zdroje (tzn. u povinné osoby) tak, aby oprávněná osoba inkasovala již čistý, zdaněný příjem. Tento daňový režim má však řadu výjimek, vyplývajících z vybraných ustanovení zákona o daních z příjmů (ZDP).

### Vypořádání oprávněné osoby (nebo jejího nástupce) povinnou osobou

Restituční část majetkového podílu (základní majetkový podíl) je od zdanění osvobozena (pro fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. g, pro právnické osoby podle § 18 odst. 2 písm. b).

Povinná osoba má obecně povinnost srazit případně daň ve výši 15 % z dalšího majetkového podílu podle § 36 odst. 2 písm. o) ZDP, přičemž mohou nastat různé režimy:

Předání majetkového podílu v naturální podobě povinnou osobou – probíhá bez zdanění ZDP (pro FO: viz § 4 odst. 1g, pro PO: viz § 18 odst. 2b), a také bez odvodu DPH (nejde o zdanitelné plnění z hlediska DPH: viz zákon o DPH § 13 odst. 8 písm. b) pro vydání majetku, § 14 odst. 5 písm. b) pro služby či nehmotný majetek).

Peněžní vyplacení MP povinnou osobou – pouze částka dalšího podílu se zdaňuje srážkou 15 % (vyplácí se bez odvodu DPH – nejedná se o zdanitelné plnění z hlediska DPH).

Avšak pokud nárok vyplývající z dalšího majetkového podílu přešel na další osobu a byl předmětem daně dědické či darovací (viz dále), odečítá se od základu daně prokázaná nabývací hodnota dalšího majetkového podílu jako hodnota zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací (vyplývá pro FO ze znění § 10 odst. 6 ZDP, pro PO pak z § 24 odst. 7 písm. c ZDP). Tento režim platí i pro vyplacení vypořádacích podílů členů při zániku účasti v družstvech, které vznikly podle transformačního projektu (§ 36 odst. 2 písm. o ZDP).

### Oprávněné osoby a jejich nástupci – případy darování a dědění MP

První bezúplatné převedení majetkového podílu z transformace družstev mezi osobami blízkými bylo u nabyvatele osvobozeno od daně dědické a darovací (§ 20 odst. 12 zákona o dani dědické darovací a z převodu nemovitostí, platného do konce roku 2013).

Od roku 2014 bylo zdanění bezúplatného nabytí majetku inkorporováno do ZDP, převod mezi osobami blízkými je zde osvobozen podle § 10 odst. 3 písm. d) ZDP.

### Vypořádání oprávněné osoby (nebo jejího nástupce) jinou osobou, na niž byl majetkový podíl smluvně postoupen (nikoliv povinnou osobou)

V tomto případě se neuplatňuje princip zdanění srážkovou daní u zdroje, neboť ten se týká pouze případů, kdy majetkové podíly vyrovnává původní povinná osoba. Příjmy dosažené z úplatného převodu dalšího majetkového podílu jsou u příjemce – původní fyzické oprávněné osoby příjmem podle § 10 odst. 1 písm. g) v tom období, kdy je obdržela (např. i ve splátkách). Převod učiněný po 5 letech od nabytí je vždy osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Jako výdaj při zdaňování těchto příjmů z převodu podílu je přitom možno uplatnit nabývací cenu majetkového podílu (§ 10 odst. 6 ZDP). V případě získání dalšího majetkového podílu bezúplatně (dědictvím či darováním) je výdajem při jeho postoupení cena určená podle zvláštního předpisu o oceňování ke dni nabytí (§ 10 odst. 5 ZDP).

### Daň z příjmů u povinných osob v souvislosti s majetkovými podíly z transformace

Rozdíl, vznikající při peněžitém vyplacení majetkového podílu v nižší hodnotě, než je jeho nominální hodnota, se u povinné osoby nezdaňuje daní z příjmů, přestože se účtuje do výnosů (viz ZDP ustanovení § 23 odst. 4 písm. m – uplatňuje se výjimečné osvobození výnosů). Toto opatření by mělo v praxi přispět



k snazšímu uzavírání dohod o peněžním vypořádání majetkových podílů oprávněným osobám, které nemají zájem o naturální podobu vypořádání a upřednostní peněžní vyplacení, byť v nižší hodnotě. Rozdíl vznikající z účetního pohledu z **naturálního plnění majetkového podílu** však patří rovněž do výnosů a je i součástí základu daně z příjmů u povinné osoby.

**Poznámka:** Ustanovení § 34 odst. 9 a 10 ZDP týkající se daňového zvýhodnění povinných osob, které majetkové podíly řádně vypořádávají, totiž možnosti odečtu od základu daně z příjmů ve výši 50 % částek vypořádaných v peněžní či nepeněžní formě oprávněným osobám za jejich majetkový podíl, byly uvedeny v ZDP až do konce roku 2013, avšak již pouze z titulu jejich doběhu. Naposledy bylo podle nich možno uplatnit hodnotu majetkových podílů vypořádaných do konce roku 2009.

### Dluhy za majetkové podíly z transformace družstev, které není možné vypořádat

V účetním obraze zemědělských podniků přetrvávají často dluhy za nevyrované majetkové podíly z transformace. Část z nich se týká případů, kdy oprávněné osoby nepožádaly o vypořádání svých majetkových podílů. Často i proto, když původní oprávněná osoba zemřela a nároky z majetkových podílů nebyly projednány v dědickém řízení. Povinná osoba pak nemá svůj dluh komu plnit, nelze jej vypořádat a ponechání takových dluhů v cizích pasivech narušuje a zkresluje účetní obraz. V praxi se vyskytovala otázka, jak zúčtovat takové dluhy v případě, kdy je vyřazujeme z cizích pasiv z jiných důvodů než z titulu jejich právního zániku. Podle ČÚS č. 019, bodu 4.1.3 se právně zaniklé dluhy (v těch případech, kdy zaniknou jinak než splněním, započtením apod.) vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů. V tomto případě se však neuvažuje případ právního zániku dluhů (dotyčné dluhy právně nezanikají), ale jiný závažný důvod vyřazení těchto dluhů z cizích pasiv. České účetní předpisy tuto situaci neřeší a ze strany odborné veřejnosti se objevovaly dotazy, jak vzniklou situaci řešit. Proto se NÚR rozhodla zpracovat interpretaci na toto téma, a to po zobecnění celého problému.

Situace těchto dluhů se velmi podobá dluhům z nevyplacených dividend (viz Interpretace NÚR I-15). Zde se však vyskytly navíc některé další problémy, které bylo nutné vzít v úvahu a o kterých se na jednáních NÚR velmi živě diskutovalo. Navrhované řešení pro zobecňující interpretaci bylo proto následující: je nutno řešit tento problém v obecném kontextu pro všechny dluhy vzniklé z rozdělení vlastního kapitálu. Interpretace navrhne řešení účetní, vyhodnocení případných daňových dopadů nebude obsahem interpretace, neboť daňový dopad zúčtování vyplýne ze znění daňových zákonů (zejména z aktuálního znění zákona o daních z příjmů).

Tato problematika je řešena *Interpretací NÚR I-19 – Zúčtování závazků (dluhů) vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu*. Interpretace NÚR I-19 ve své podstatě navazuje na interpretaci I-15 *Zúčtování nevyplacených příznaných podílů na zisku (dividend)* tím, že se snaží vyřešit širší problém, a to zúčtování i jiných závazků, které mohou vzniknout nejen z rozdělení zisku, ale obecněji z rozdělení vlastního kapitálu účetní jednotky.

**Dluhy z majetkových podílů z transformace**, jež se vši pravděpodobností nebudou plněny, lze podle účetní interpretace I-19 NÚR převést do složky vlastního kapitálu (rezervního fondu, jež má zajišťovací charakter). Jejich hodnota při odúčtování z cizích pasiv tedy neovlivní hospodářský výsledek.

**K ovlivnění základu daně z příjmů:** Do konce roku 2013 ZDP neobsahoval žádná ustanovení, podle nichž by tato účetní transakce zvyšovala základ daně z příjmů. Od roku 2014 však ZDP zahrnuje i zdanění bezúplatného nabytí majetku. To se projevuje mimo jiné i v rozšíření ustanovení § 23 odst. 3 ZDP o další body, podle kterých se zvyšuje základ daně (body 15 až 18). Může tak vznikat diskuze o tom, zda některá z těchto nových ustanovení nepostihnou i transakce zúčtované podle interpretací I-15 a I-19 ve prospěch vlastního kapitálu.

### Závěr

Současný nástup rekonstrukce civilního i korporálního práva, především nový pohled na nepovinné vedení rezervních fondů v rámci vlastních zdrojů účetní jednotky, přinese zřejmě i určité změny do účetního obrazu subjektů, vzešlých původně z transformace družstev. Například dosavadní Fond oceňovacích rozdílů z vydávání majetkových podílů se zřejmě stane složkou Rezervního fondu (byť podle zákona o korporacích nepovinného) jako základního zajišťovacího fondu účetní jednotky (nejlépe s účetní evidencí formou samostatné analytické složky). Obdobná úvaha se může týkat i zbytku Fondu restituční rezervy z transformace družstev. Rozhodně nelze nový, volnější přístup zákona o korporacích chápat tak, že by bylo možné tyto složky



vlastního kapitálu použit k výplatě současným členům korporací: z podstaty těchto fondů, pocházejících z transformace, vyplývá i nadále jejich výhradní zajišťovací funkce.

**Bohumír Holeček**

**Ing. Bohumír Holeček** pracuje jako auditor a daňový poradce v rámci společnosti auditorů Organizační kanceláře Praha. Zaměřuje se především na zemědělský sektor, má dlouholeté zkušenosti z realizace projektů

transformace zemědělských družstev a z řešení daňové a účetní problematiky zemědělských podniků. Je lektorem Institutu pro vzdělávání v zemědělství, členem Komory auditorů ČR a Komory daňových poradců ČR.

## Rozhovor s Markétou Jindřiškovou, IFRS manažerkou, a Milanem Škvorem, ekonomem zemědělské divize ve společnosti Agrofert, a.s.

### Pohled z praxe na implementaci IFRS v zemědělství

**Po kariéře v mezinárodní auditorské firmě a pozici vedoucí metodického oddělení Komory auditorů jste nastoupila na významnou pozici v Agrofertu. Co Vás pro tento krok nejvíce přesvědčilo?**

**Markéta Jindřišková:** Pracovní nabídka přišla v okamžiku, kdy jsem si začala klást otázku, zda po práci v konzultantské společnosti a v profesní organizaci nenastal čas načerpat zkušenosti ze „skutečné“ společnosti. Navíc se jednalo o nabídku v oblasti IFRS, které mě vždy velmi zajímaly a kterým jsem se věnovala jak při provozování auditorské praxe, tak při práci pro Komoru auditorů.

**Co patří ve Vaší nynější funkci do Vaší pracovní náplně, pravomocí a odpovědnosti?**

**Markéta Jindřišková:** Jsem členem týmu, jehož cílem a odpovědností je připravit společnosti ve skupině na vykazování v souladu s IFRS, upravit účetní systémy tak, aby „dodávaly“ nutné informace v dostatečné kvalitě a včas, a sestavit za skupinu Agrofert konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Moje práce je zejména v oblasti metodické. Pomáhám společností identifikovat rozdíly mezi lokálním standardem a IFRS, vedu semináře na téma IFRS, pomáhám společností vyčíslit nutné úpravy. To vše je podpořené skupinovými účetními IFRS politikami, které jsme pro tyto účely připravili.

**Milan Škvor:** Tvorba metodických nařízení v oblasti účetnictví pro prvovýroby Agrofertu. Periodické výkaznictví, kalkulace, analýzy návratností investic do segmentu a agregace manažerských výstupů podle



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



**Ing. Milan Škvor** pracuje jako ekonom zemědělské divize ve společnosti Agrofert, a.s. Je absolventem Provozně ekonomické fakulty ČZU v Praze. V oblasti zemědělství pracuje od roku 2006, působil jako ekonom a později ředitel společnosti SPZV Ostředeck, a.s. Ve společnosti Agrofert, a.s. působí od roku 2011.

jednotlivých výroby v rámci zemědělského segmentu Agrofertu (chovy prasat, skotu, rostlinná výroba a mechanizace); analýzy návratností investic v zemědělství. Garant pro zavádění IFRS pro podniky prvovýroby AGF. Spolupráce při tvorbě softwarových nástrojů jak pro oblast účetnictví, tak pro moduly sloužící v zemědělské výrobě.

### Co bylo pro Vás po letech práce na úřadu Komory auditorů největší změnou v novém zaměstnání?

**Markéta Jindřišková:** Asi nikoho nepřekvapí, že rozdíl mezi prací pro profesní organizaci a pro ohromný koncern čítající cca 300 společností je poměrně zásadní. Pracuji nyní výrazně rychlejším tempem, velkým rozdílem proti práci pro Komoru auditorů je moje poměrně velká samostatnost v rozhodování.

### Jak velkou část Vaší odborné práce zabírá účetní výkaznictví podle IFRS a používání IFRS obecně?

**Milan Škvor:** Účetní výkaznictví podle IFRS je zatím ve stadiu příprav. Práce spojená s ním je tedy spíše nárazová, ale do budoucna lze očekávat, že její podíl na mém celkovém úvazku poroste.

**Markéta Jindřišková:** 100 procent.

### Toto číslo časopisu Auditor je tematicky věnováno zemědělství. Do jaké míry je Agrofert „zemědělskou“ firmou a jak rozsáhle se v něm tedy používá IAS 41 pro zemědělství?

**Markéta Jindřišková:** Už z názvu společnosti vyplývá, že je velmi zemědělská. Zemědělská část koncernu Agrofert je tvořena sítí servisních a distribučních podniků, které obchodují veškeré vstupy a výstupy potřebné pro zemědělskou prvovýrobu. Dalším článkem tohoto segmentu jsou společnosti vyrábějící osiva, společnosti prvovýroby, a to jak rostlinné tak i živočišné, a společnosti, které se zabývají výrobou krmných směsí.

Firmy zemědělské části koncernu Agrofert jsou úzce spjaty s potravinářskou částí a vytváří stabilní synergicky propojený zemědělsko-potravinářský komplex. Agrofert je v České republice největším chovatelem drůbeže a prasat, významným chovatelem skotu a producentem rostlinné produkce.

Konkrétní čísla nechci uvádět, není jednoduché určit, kde končí „zemědělství“ a začíná „potravinářství“. Při pohledu na strukturu skupiny je však zřejmé, že nejpočetněji zastoupené jsou právě společnosti podnikající v oblasti zemědělské prvovýroby a v oblasti servisu a distribuce jejich produktů.

### IAS 41 bývá kritizován z často protichůdných stanovisek zejména v oblasti používání reálné hodnoty pro oceňování zemědělské produkce. Jaký je Váš názor na „reálné hodnoty“ v zemědělství?

**Milan Škvor:** V tomto případě musím souhlasit s kritikou, neboť není dosaženo kvalitativní charakteristiky srovnání – u biologických aktiv asi nelze mluvit o stanovení reálné hodnoty, a to vzhledem dlouhému a nejistému vývojovému cyklu aktiv. Náklady na vykazování mnohdy převyšují prospěch a především

ocenění, které nepředstavuje jistotu spojenou s biologickými aktivy.

**Markéta Jindřišková:** Pokud jde o stanovení reálné hodnoty u aktiv s dlouhým cyklem (což je třeba kráva), nezbyvá mi než souhlasit s panem Škvorem. Pevně doufám, že IFRS doznají u tohoto typu aktiv změn a bude možné je oceňovat na úrovni vlastních nákladů.

Pokud jde o aktiva s krátkým cyklem, upřímně přiznávám, že stanovení reálných hodnot snížených o náklady na prodej je jedním z problémů (možná by bylo lepší použít výraz challenge) projektu. Vzhledem k tomu, že pole řepky či pšenice nebo kuře, které je vykrmováno teprve několik dní, nejsou obchodovány na trzích, je třeba reálnou hodnotu stanovit za použití výnosové metody. Není tedy vždy jednoduché model připravit a poté do něj získat relevantní informace. Do modelu pak vstupuje celá řada předpokladů, které se mohou, ale nemusí potvrdit, což může do značné míry ovlivnit prezentované informace.

### Pro spolehlivé určení reálné hodnoty je podmínkou existence aktivního a likvidního trhu. Není trh se zemědělskými produkty ovlivněn regulací států nebo EU, intervencemi a dotacemi? Lze v takových podmínkách vůbec hovořit o reálné hodnotě?

**Milan Škvor:** Ano, trh se zemědělskými produkty je ovlivněn regulací států a EU, intervencemi a dotacemi. Přitom na trhu se zemědělskými produkty v rámci EU nejsou rovné podmínky pro všechny členské státy, a to i z důvodu nestejných přístupů k dotacím na národní úrovni.

**Markéta Jindřišková:** Pokud jde o stanovení reálné hodnoty, kdykoli je to možné, používáme informace z komoditních burz. Nakolik jsou tyto ceny



Děti, a teď si povíme, které zvíře patří do majetku a které do zásob.  
Kresba: Ivan Svoboda



ovlivněny intervencemi a dotacemi, nedokážu posoudit, nicméně lepší zdroj informací v současné době nemáme k dispozici.

**Předpokládám, že frekventovaným standardem, který se v účetním výkaznictví Agrofertu podle IFRS vyskytuje je kromě IAS 41 také IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Co považujete v této oblasti účetního výkaznictví za problematické?**

**Markéta Jindřišková:** Jedním z problémů při vykazování státních dotací, a to jak v českém účetnictví, tak v IFRS je okamžik, kdy má být dotace vykázána. U dotací na biologická aktiva navíc IFRS stanovuje přísnější podmínky pro okamžik vykázání této dotace, než jsou u dotací na „běžná aktiva“. Jak už jsme zmiňovali, dotace představují poměrně zásadní faktor v oblasti zemědělství, existuje jich celá řada a je vždy třeba pečlivě zvažovat, jak se ke které dotaci postavit z pohledu českých účetních standardů (ČÚS) i IFRS.

**S problematikou IFRS se nesetkááte až v nynějším zaměstnání, ale již dříve v auditorské praxi a při práci v metodice KA ČR. Jaký je Váš celkový názor na problematiku IFRS a jejich implementaci v ČR. Co považujete za hlavní problémy používání IFRS v ČR?**

**Markéta Jindřišková:** Velkým krokem kupředu bylo umožnění vykazování v souladu s IFRS nejenom

společnostem, jejichž cenné papíry jsou kótované na burzách cenných papírů, ale například i dalším společnostem ve skupině. Mnoho společností však od jejich použití odrazují náklady na změnu systému, praktická nutnost vést dvojí účetnictví z důvodu vyčíslení základu pro daň z příjmů „bez vlivu IFRS“ a dále absence předpisu, který by stanovoval postup při přechodu z IFRS na ČÚS, kdyby došlo ke změně podmínek. Pro některé společnosti mohou být velkým „strašákem“ požadavky na zveřejňování informací v příloze účetní závěrky, které jsou podle IFRS o mnoho rozsáhlejší než podle ČÚS. A nezbyvá než zmínit nedostatečnou kvalifikaci řady účetních v této oblasti.

**Jaké je být jako bývalý auditor nyní „na druhé straně“ a je pro Vás bývalá praxe auditora a práce na KA ČR výhodou v nynější pracovní pozici?**

**Markéta Jindřišková:** Nechtěla bych to brát jako práci „na druhé straně“, vždycky jsem se i jako auditor snažila klientům spíše pomáhat než dělat jen formální kontrolu účetní závěrky. Auditorská praxe se mi velmi hodí, naučila mě pracovat s většími objemy dat (i když soubor, který obsahuje cca 300 společností, z nichž většina jsou „ty moje“, jsem u žádného klienta neměla). A také není na škodu vědět, na co se auditor při své práci zaměřuje, co podle něho mohou být hlavní rizika, a tedy být připraven na jeho zvědavé dotazy.

*Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík*





## Ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014

*Obsah tohoto článku byl projednán Výborem pro metodiku auditu a schválen Výkonným výborem Komory auditorů ČR.*

Dne 1. ledna 2014 nabyl účinnosti zákon o obchodních korporacích (č. 90/2012 Sb.), který mění požadavky na vyhotovování, obsah i ověřování zprávy o vztazích.<sup>1</sup> Protože uvedený zákon neobsahuje žádná konkrétní přechodná ustanovení zaměřená na tuto problematiku, panuje nejistota, jak přistupovat ke zprávám o vztazích vyhotoveným sice v roce 2014, ale popisující transakce roku předchozího.

Na úvod je potřeba především uvést, že vyhotovení zprávy o vztazích je odpovědností statutárního orgánu účetní jednotky. Součástí této odpovědnosti je také určení, podle jakých právních předpisů tato zpráva bude sestavena. Je to tedy primárně klient, kdo musí analyzovat přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích (ZOK) a kdo musí zaujmout v této věci právní názor.

Naproti tomu, úkolem a odpovědností auditora je provedení takového ověření, kterým byl pověřen. To znamená, že pokud je auditor klientem požádán, aby ověřil zprávu o vztazích, kterou klient sestavil v souladu s obchodním zákoníkem (ObZ), auditor se bude zabývat tím, zda tato zpráva naplňuje požadavky obchodního zákoníku. Obdobně tomu bude v případě, kdy se klient rozhodne vyhotovit zprávu o vztazích podle ustanovení zákona o obchodních korporacích. Pokud auditor bude požádán o ověření takové zprávy, za kritéria, podle nichž bude obsah zprávy ověřovat, vezme příslušná ustanovení zákona o obchodních korporacích.

Auditorovi tedy nic nebrání v tom, aby provedl ověření zpráv o vztazích za účetní období roku 2013, ať jsou sestaveny v režimu obchodního zákoníku, nebo v režimu zákona o obchodních korporacích.

Bez ohledu na zvolený režim je však třeba zdůraznit, že ve zprávě o vztazích musí být uvedeno, podle jakého předpisu (ObZ nebo ZOK) je zpráva vyhotovena, a to i přesto, že takovou náležitost zprávy ObZ ani ZOK nepředepisují. Pokud tato informace ve zprávě o vztazích uvedena nebude, nebude to mít sice vliv na její platnost, nicméně taková zpráva bude auditorem pro neurčitelnost kritérií těžko ověřitelná.

Pokud se právní názor auditora na režim sestavení zprávy o vztazích liší od názoru klienta, resp. auditor vnímá nejistotu ohledně správného právního výkladu, může auditor do své zprávy uvést odstavec obsahující „jiné skutečnosti“, ve kterém uvede, že s ohledem

na neustálený výklad přechodných ustanovení zákona o obchodních korporacích je možné, že zpráva o vztazích měla být vyhotovena dle jiného právního předpisu, než podle kterého ji statutární orgán vyhotovil.

### Vyhotovení a ověření zprávy o vztazích dle obchodního zákoníku

Většina stanovisek a právních názorů, které Komora auditorů ČR do současné doby obdržela, se přiklání k názoru, že vyhotovení a ověřování zprávy o vztazích za rok 2013 se řídí právní úpravou platnou do konce roku 2013, tj. obchodním zákoníkem.

Tento názor je v souladu s přechodným ustanovením ZOK obsaženým v § 775 ZOK, podle kterého se ustanovení ZOK vztahují pouze na povinnosti vzniklé po 1. lednu 2014, přičemž se vychází z toho, že povinnost vyhotovit zprávu o vztazích vznikla již v roce 2013.

Tento závěr vyplývá z úvahy, že rozhodující je to, zda účetní jednotka již v roce 2013 naplnila definiční znaky obchodní společnosti, jejíž statutární orgán je zprávu o vztazích povinen vyhotovit. Zjednodušeně řečeno, jde o to, zda účetní jednotka byla již v roce 2013 ovládanou společností (další definiční znaky viz § 66a odst. 9 ObZ). Tato povinnost naopak nevzniká až 1. lednem 2014, a to z toho důvodu, že by bylo absurdní a ve zjevném rozporu s účelem tohoto ustanovení tvrdit, že (pokračující) společnost, která tyto znaky přestala mít k 31. prosinci 2013, by žádnou zprávu o vztazích sestavovat nemusela, protože v roce 2014 (tj. domnělém vzniku povinnosti) už nesplňovala znaky společnosti, jejíž statutární orgán má tuto povinnost.



<sup>1</sup> To, co zákon o obchodních korporacích nazývá „zprávou o vztazích“, obchodní zákoník nazýval „zprávou o vztazích mezi ovládací a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládací osobou“ nebo zkráceně „zprávou o vztazích mezi propojenými osobami“. Dále se tyto zprávy nazývají společně jako „zpráva o vztazích“.

Ustanovení o tom, že zprávu o vztazích musí statutární orgán vyhotovit do 3 měsíců od konce účetního období (§ 66a odst. 9, první věta ObZ), je ustanovením o lhůtě, do jejíhož konce musí být zpráva vyhotovena, nikoli ustanovením definujícím okamžik vzniku této povinnosti. Toto ustanovení nelze vykládat odtrženě od zbývající části ustanovení § 66a ObZ. Takový výklad by odhlížel jak od systematiky, tak od účelu těchto ustanovení.

Pro tento názor svědčí i to, že podle obecného zákazu retroaktivity lze na transakce uskutečněné v roce 2013 klást výhradně požadavky platné v roce 2013, a to včetně reportingových požadavků, pokud by zákon výslovně nestanovil jinak, což se nestalo (jiné relevantní přechodné ustanovení než citovaný § 775 ZOK neobsahuje).

Z obsahového vymezení zprávy o vztazích v ZOK je dále patrné, že úmyslem zákonodárce bylo vztáhnout (nové) požadavky na obsah zprávy až k transakcím, které se uskutečnily v roce 2014. Například jednou z náležitostí zprávy je posouzení vyrovnaní podle ustanovení § 71 a § 72 ZOK. Povinnosti stanovené těmito ustanoveními v roce 2013 neexistovaly. Ze vzájemných souvislostí ustanovení ZOK týkajících se vyhotovování zprávy o vztazích je tedy patrné, že předmětem zprávy sestavené dle ZOK mohou být transakce uskutečněné až v roce 2014.

Uvedený závěr je taktéž v souladu se stanoviskem Ministerstva spravedlnosti (gestorem zákona o obchodních korporacích), které ve svém vyjádření adresovaném KA ČR uvedlo, že „...se domnívá, že není možné požadovat po podnikatelích, aby zpráva o vztazích za rok 2013 byla zpracována podle nové právní úpravy, pokud se v ní osvědčují skutečnosti vzniklé za účinnosti dosavadního obchodního zákoníku...“.

ČNB se ve své kompetenci regulátora kapitálového trhu také přiklonila k závěru, že zpráva o vztazích za rok 2013 by měla být vyhotovena v režimu obchodního zákoníku. Tuto informaci lze nalézt na webových stránkách ČNB<sup>2</sup> v dokumentu s požadavky na výroční zprávy emitentů kótovaných cenných papírů. V části 2.3. tohoto dokumentu se uvádí požadavky na obsah zprávy o vztazích za rok 2013, které zcela vycházejí z požadavků obchodního zákoníku. Pro úplnost je však třeba dodat, že původní názor, který ČNB zastávala počátkem roku 2014, byl zcela opačný. Teprve na přelomu ledna a února se ČNB přiklonila k názoru zastávanému ministerstvem spravedlnosti.

Uvedená argumentace neumožňuje, aby se režim obchodního zákoníku na zprávu o vztazích vztahoval pouze částečně. To znamená, že ustanovení obchodního zákoníku se použijí nejenom na povinnost

vyhotovení zprávy o vztazích a vymezení jejího obsahu, ale taktéž na povinnost ověření této zprávy auditorem dle ustanovení § 66a odst. 11 ObZ.

Z pohledu auditora se tedy ověření zprávy o vztazích za rok 2013 v zásadě nebude lišit od ověření obdobné zprávy za rok 2012. Stejně jako v předchozích letech auditor bude postupovat dle auditorského standardu AS 56. Navíc však ve zprávě auditora o ověření zprávy o vztazích musí být uvedeno, že rozhodnutí o tom, podle jakých předpisů je zpráva o vztazích vyhotovena, je odpovědností statutárního orgánu účetní jednotky (viz ustanovení ISRE 2400.86.e.ii., které se použije podřídně) a podle jakých kritérií (zda ustanovení ObZ nebo ZOK) auditor zprávu o vztazích ověřil.

### **Vyhotovení a ověření zprávy o vztazích dle zákona o obchodních korporacích**

Účetní jednotka sestavující zprávu o vztazích nemusí nutně akceptovat uvedenou argumentaci a může se naopak přiklonit k právnímu názoru, že zpráva o vztazích podléhá režimu zákona o obchodních korporacích.

Ministerstvo spravedlnosti, jak je patrné z jeho stanoviska, takovou možnost explicitně nevylučuje. KA ČR má také k dispozici vyjádření ČNB zaslané emitentům kótovaných cenných papírů, ve kterém je informuje, že vyhotovení zprávy o vztazích za rok 2013 v režimu zákona o obchodních korporacích bude z její strany akceptováno.

Co se týká povinnosti ověření zprávy o vztazích auditorem, tu zákon o obchodních korporacích z obchodního zákoníku nepřevzal. Přesto však nelze v roce 2014 (a případně následujících) zcela opustit ustanovení obchodního zákoníku, která toto ověření auditorem vyžadovala.

Podle přechodného ustanovení ZOK uvedeného v § 777 odst. 4 se totiž součástí společenských smluv od 1. ledna 2014 stávají veškerá ustanovení o právech a povinnostech, které společníkům přiznával, resp. ukládal obchodní zákoník, o nichž tyto smlouvy mlčely a které neodporují kogentním ustanovením ZOK. Zároveň, podle ustanovení § 66a odst. 12 a 13 ObZ, má každý společník právo požádat soud, aby jmenoval znalce pro přezkoumání zprávy o vztazích. Uplatnění tohoto práva je však podmíněné, a jednou z podmínek, na jejíž splnění může být toto právo společníka vázáno, je výhrada auditora ke zprávě o vztazích. Obchodní zákoník tak fakticky přiznává společníkovi právo na obdržení zprávy auditora.

Má-li tedy být toto právo společníka zachováno podle ustanovení § 777 odst. 4 ZOK, je ověření zprávy o vztazích auditorem nezbytné. Pokud by společnost tuto zprávu nenechala ověřit auditorem, upřela

<sup>2</sup> Viz odkazy na [www.cnb.cz](http://www.cnb.cz): Dohled a regulace > Výkon dohledu > Informační povinnosti > Emitenti kótovaných cenných papírů a další osoby > Náležitosti výroční zprávy emitenta kótovaného cenného papíru za rok 2013. V archivním souboru, na který je odkazováno, se jedná o dokument „Obsah\_VZ\_2013.pdf“.

by svému (nekvalifikovanému) společníkovi právo, které mu přiznává zákon. Tato situace dokonce nena- stává pouze v roce 2014, ale ve všech následujících letech, dokud společnost neprovede tzv. opt-in dle ustanovení § 777 odst. 5.

Pokud tedy společnost neprovede „opt-in“, nebo ho společnost provede, ale přesto o ověření zprávy o vztazích požádá (např. již byla uzavřena smlouva, ve které se auditor k ověření zprávy o vztazích za- vázal), bude auditor při prověře zprávy o vztazích postupovat shodně jako v minulosti, tedy za použití AS 56 (viz předchozí text), který se vztahuje jak na povinné tak na dobrovolné ověření zprávy o vztazích. Samozřejmě z hlediska obsahového bude auditor posuzovat soulad zprávy o vztazích s požadavky ZOK, nikoliv ObZ, avšak auditorské postupy budou shodné.

Směrem do budoucna však lze očekávat, že účetní jednotky, které provedou „opt-in“, takové ověření již nebudou požadovat. Důsledkem této změny je to, že auditoři již nebudou poskytovat (ani uzavírat smlouvy na) „trojitě“ zakázky spočívající v ověření účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích. Nově tato kumulovaná zakázka bude pouze „dvojitá“, tj. spočívající v ověření účetní závěrky a výroční zprávy.

To však neznamená, že auditor se již nebude zabývat zprávou o vztazích. Klíčovým ustanovením je § 84 odst. 2 ZOK, ve kterém se uvádí, že zpráva o vztazích se (stejně jako v minulosti) připojuje k výroční zprávě. Tím pádem musí auditor v rámci zakázky spočívající v ověření výroční zprávy v souladu s ISA 720 a související aplikační doložkou informace ve zprávě o vztazích podrobit stejnému ověření jako „jádro“ výroční zprávy, čili musí posoudit soulad zprávy o vztazích s účetní závěrkou (a posoudit případná významná zkresení skutečnosti). Vzory zpráv obsažené v Aplikační doložce k ISA 720 lze v zásadě i nadále použít, pouze s tím rozdílem, že v případě vydávání kombinované zprávy se namísto „trojitě“ vydá pouze zpráva „dvojitá“ (tj. bez auditorské zprávy o prověře zprávy o vztazích).

### **Zpráva o vztazích za účetní období počínající v roce 2013 a končící v roce 2014**

Pokud je právním oříškem vyhodnocení, jaké právní úpravě by měla podléhat zpráva o vztazích za rok 2013, pak doslova právním ořechem je otázka, jak přistoupit ke zprávě o vztazích sestavené za účetní období počínající v roce 2013 a končící v roce 2014.

Vyjdeme-li z argumentace obhajující aplikaci režimu obchodního zákoníku na zprávy o vztazích vyhotovené za rok 2013, bylo by v zásadě nutné zprávu za hospodářský rok zahrnující přelom let 2013 a 2014 rozdělit na dvě části: část za rok 2013 a část připadající na transakce uskutečněné v roce 2014. Každá z částí by potom podléhala jinému právnímu režimu. Ač je to poměrně zvláštní konstrukce, není to nic neřešitelného. Nezapomeňme například na to, že i statutární

orgán má jinou odpovědnost za transakce uskutečněné v roce 2013 (a sice dle ObZ) a v roce 2014 (dle ZOK). Jejich oddělené reportování tedy dává nepo- chybně nějaký smysl.

Pokud by klient takto rozdělenou zprávu o vztazích připravil, postupoval by auditor ke každé z obou částí samostatně (v souladu s předchozím textem). Pokud by prováděl prověru zprávy o vztazích pouze vůči první části (což není pravděpodobné s ohledem na to, že „opt-in“ je možné provést nejdříve v průběhu roku 2014), je nutné, aby tento fakt byl z jeho auditorské zprávy dostatečně zřejmý. Stejně tak musí být ze zprávy auditora patrné, že správnost části zprávy byla ověřena proti ustanovením ObZ a část proti ustanove- ním ZOK, pokud k tomu dojde.

Vyjde-li se z právního názoru, že zpráva o vztazích za rok 2013 má být již celá sestavena dle ZOK, k dě- lení zprávy na části nedojde.

### **Závěrečná poznámka**

Konečný a rozhodující výklad zákona náleží výhradně soudu. Jak již bylo uvedeno v úvodu, úlohou auditora není rozhodovat o tom, podle jakého právního předpi- su měla být zpráva o vztazích vyhotovena.

**Jiří Pelák**

oddělení metodiky auditu a účetnictví KA ČR





## Příklad písemného prohlášení pro auditory provádějící přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí

Mezinárodní auditorský standard *ISA 580 – Písemná prohlášení* obsahuje příklad písemného prohlášení pro auditory účetních závěrek. Kromě ověřování účetních závěrek však auditory provádějí u některých vybraných účetních jednotek i přezkoumání hospodaření, které je jinou auditorskou službou vyžadující jiné písemné prohlášení. Výbor pro veřejný sektor KA ČR proto připravil příklad písemného prohlášení pro auditory vykonávající přezkoumání hospodaření.

### Legislativa

K základním dokumentům, které poskytují auditorovi provádějícímu přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí („územní celek“) vodítka a upravují povinnost získat při provádění přezkoumání hospodaření písemné prohlášení vedení / odpovědné strany („písemné prohlášení“), patří zejména:

- a) auditorský standard KA ČR č. 52 – přezkoumání hospodaření územních celků (AS č. 52),
- b) mezinárodní auditorský standard ISA 580 – Písemná prohlášení (ISA 580).

### Auditorský standard č. 52

Bod 35. standardu uvádí, že auditor je povinen získat písemné prohlášení osoby nebo osob odpovědných („odpovědná osoba“) za údaje, které jsou předmětem přezkoumání a tvoří součást závěrečného účtu.

Prohlášení vedení musí obsahovat uznání odpovědnosti odpovědné osoby za údaje o hospodaření územního celku, potvrzení, že auditorovi byly poskytnuty veškeré relevantní informace a přístup k nim, potvrzení o tom, že předkládané informace o hospodaření

účetní jednotky jsou úplné a správné, a další potvrzení o jiných skutečnostech nebo k podpoře jiných důkazních informací, které podle svého odborného úsudku považuje auditor za nezbytné.

V případě, kdy auditor nezíská písemné prohlášení, je povinen zvážit dopad této skutečnosti na závěr své zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Písemné prohlášení nemůže nahrazovat ostatní důkazní informace, o kterých může auditor předpokládat, že budou k dispozici.

### Standard ISA 580

Pojmem „vedení“ se podle tohoto standardu rozumí „vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky“. Dále pak v případě rámce věrného zobrazení, osoba/osoby odpovědné za:

- a) sestavení účetní závěrky, která vede k věrnému zobrazení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nebo
- b) za sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Auditor musí požadovat písemné prohlášení od vedení s příslušnou odpovědností za účetní závěrku a se znalostmi předmětných skutečností. Kromě tohoto požadavku musí vyžadovat od vedení účetní jednotky i poskytnutí písemného prohlášení o tom, že byla splněna jeho povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví včetně toho, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení skutečností.

Písemné Prohlášení vedení musí obsahovat informace o tom, že auditorovi byly poskytnuty veškeré relevantní informace, přístup k informacím, jak bylo dohodnuto ve smlouvě, a všechny transakce byly začteny a jsou zohledněny v účetní závěrce.

Datum Prohlášení vedení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější. Písemné Prohlášení vedení musí být pro všechny účetní závěrky a období uvedené ve zprávě auditora.

Prohlášení vedení musí mít podobu dopisu, který je adresován auditorovi. Pokud příslušné právní předpisy vyžadují od vedení účetní jednotky, aby vyhotovilo veřejná písemná prohlášení o svých odpovědnostech, a auditor rozhodne, že taková veřejná prohlášení poskytují některá nebo všechna prohlášení požadovaná ISA 580 nebo AS č. 52, nemusí být předmětné oblasti veřejného prohlášení součástí dopisu.





Pokud má auditor pochybnosti např. o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči vedení nebo o přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání, je povinen zhodnotit dopady takových případů na spolehlivost Prohlášení vedení.

Pokud je Prohlášení vedení v rozporu s jinými důkazními informacemi, je auditor povinen provést auditorské postupy, aby se pokusil rozpor vyřešit. Pokud zůstane rozpor nevyřešen, je auditor povinen znovu zvážit hodnocení odborné způsobilosti, integrity, etických hodnot nebo řádné péče vedení nebo přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání a zhodnotit dopad na spolehlivost Prohlášení vedení a na důkazní informace obecně.

Pokud vedení účetní jednotky neposkytne auditorovi písemné Prohlášení vedení, musí auditor tuto záležitost s vedením projednat, znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který toto může mít na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně, a podniknout vhodné kroky včetně určení možného dopadu na jeho zprávu.

### Shrnutí základních informací z citovaných standardů

Výše uvedená ustanovení vycházející z ISA 580 jsou primárně formulována ve vztahu k účetní závěrce a jejímu ověření. Nicméně v případě přezkoumání hospodaření by tyto principy měly být přiměřeně aplikovány i na ostatní informace, které jsou předmětem přezkoumání.

Prohlášení vedení je písemná confirmace ústních prohlášení, která omezuje možnost vzniku nedorozumění mezi auditorem a přezkoumávaným celkem. V průběhu přezkoumání poskytuje nejenom vedení, ale i zaměstnanci dané účetní jednotky auditorovi různé informace a odpovědi na kladené otázky. Pokud jsou získané informace např. významné, specifické pro danou účetní jednotku apod., vyžádá si auditor jejich písemné potvrzení. Auditor tímto písemným potvrzením získává důkaz,

že vedení účetní jednotky uznává svoji odpovědnost za údaje, které jsou předmětem přezkoumání a tvoří součást závěrečného účtu.

Prohlášení vedení má formu dopisu (ten je uveden na hlavičkovém papíru přezkoumávané účetní jednotky) od odpovědné osoby či osob adresovaného auditorovi.

### Základní struktura

Prohlášení vedení je poskytnuto auditorovi formou dopisu, který může mít např. základní strukturu uvedenou dole v tabulce.

Příklad písemného prohlášení ve Wordu najdete na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Metodické pomůcky a další materiály. Příklad je pouze ilustrativní a je třeba ho upravit tak, aby odpovídal daným podmínkám a skutečnostem.

### Závěr

Vzhledem k tomu, že tento příspěvek neobsahuje všechny relevantní informace ze jmenovaných standardů (AS č. 52 a ISA 580), ale pouze některá vybraná ustanovení, nelze jej považovat za konkrétní a přesný návod na přípravu Prohlášení vedení pro přezkoumání hospodaření.

Z tohoto důvodu proto doporučujeme všem auditorům, kteří budou provádět přezkoumání hospodaření územních celků za rok 2013 a roky následující, a následně budou připravovat i Prohlášení vedení pro danou účetní jednotku, aby se s oběma standardy důkladně seznámili. Podepsané Prohlášení vedení (na hlavičkovém papíru účetní jednotky, pokud jej má) si auditor založí do svého spisu.

Z dosavadní praxe vyplývá, že oprávněný požadavek auditora na poskytnutí písemného Prohlášení vedení je vhodné uvést do smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření, kterou auditor se zadavatelem přezkoumání, tj. s územním celkem, podepisuje.

Struktura	Vymezení
Hlavičkový papír	• hlavičkový papír územního celku, pokud jej územní celek má,
Název/jméno	• název auditorské společnosti nebo jméno auditora, kterému je Prohlášení vedení určeno (zpravidla je adresátem auditor, který podepisuje zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření),
Adresa	• adresa auditorské společnosti nebo auditora, který podepisuje zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření,
Obsah	• informace významné, specifické pro územní celek apod.,
Chyby a nedostatky	• vedení územního celku prohlašuje, že se seznámilo se závěrem zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a zjištěnými chybami a nedostatky, které jsou ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvedené,
Podpis/podpisy	• prohlášení vedení musí být podepsáno členy vedení, kteří jsou odpovědní za účetní jednotku, její finanční činnost a za údaje, které jsou předmětem přezkoumání a tvoří součást závěrečného účtu. Zpravidla jde o statutární orgán, kterým je starosta nebo primátor, u dobrovolného svazku obcí je to orgán, který je určen stanovami svazku, a o tajemníka či ředitele daného úřadu; • za určitých okolností si auditor může vyžádat podpisy i od jiných členů vedení,
Datum	• datum zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření nemůže být dřívější než datum uvedené na písemném Prohlášení vedení. V praxi se datum Prohlášení shoduje s datem vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření územního celku.

**Martina Smetanová**

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

## 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 v tomto 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 splňovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty a jejichž pravdivost neověřuje.*

*Stanovisko bylo projednáno v relevantním odborném výboru.*

*Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu 2014.*

### Zpráva auditora s elektronickým podpisem

#### Dotaz

Je možné vydat zprávu auditora v elektronické podobě opatřenou elektronickým podpisem?

#### Stanovisko KA ČR

Domníváme se, že ano.

Ustanovení § 20 odst. 1 a 3 zákona o auditorech vyžaduje, aby zpráva o povinném auditu byla vyhotovena písemně a byla podepsána. Totéž vyžaduje ISA 700 v odst. 20 a 40.

Podle ustanovení § 562 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb. (nový občanský zákoník) je písemná forma zachována i při právním jednání učiněném elektronickými nebo

jinými technickými prostředky umožňujícími zachycení jeho obsahu a určení jednatelů. Také dle ISA 700 odst. A13 se pod písemnou zprávou rozumí zpráva vydaná s využitím elektronického média.

Aby byly splněny požadavky na podepsání zprávy auditora, musí být elektronický podpis, kterým bude zpráva podepsána, uznán právním řádem, tj. jeho vlastnosti a způsob připojení ke zprávě auditora musí splňovat požadavky zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu.

Zároveň si dovolujeme upozornit, že takto vyhotovená zpráva auditora nemusí být akceptována v jurisdikcích, které elektronický podpis dle výše uvedeného zákona nepovažují za důvěryhodný.

*oddělení metodiky KA ČR*



## Zlepšení kontrol kvality v zemích střední a východní Evropy

Ve dnech 9.–10. prosince 2013 jsme měli možnost zúčastnit se ve Vídni workshopu na téma „Zlepšení kvality dohledu nad auditorskou činností“. Workshop organizovala Světová banka v rámci projektu Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví (Financial Reporting Technical Assistance Program, FRTAP) financovaného z grantu Programu švýcarsko-české spolupráce. Cílem workshopu bylo vyhodnotit a předat si navzájem poznatky a zkušenosti z kontrol kvality auditorské činnosti mezi účastníky. Přítomni byli zástupci příslušných organizací ze Skotska, Německa, Polska, Litvy, Turecka a zástupci Světové banky. Za Komoru auditorů ČR se setkání zúčastnili členka Dozorčí komise Monika Vítová, vedoucí oddělení kontroly kvality auditorské činnosti (OKK) Veronika Kurtanská a Petra Fridrichová a Luboš Kašpárek z OKK.

Workshop byl organizován formou bloků, během nichž účastníci představili systémy kontroly kvality ve svých zemích. Vzhledem k tomu, že cílem workshopu bylo sdělení praktických zkušeností a postupů v oblasti kontroly kvality auditorské činnosti, byl dán velký prostor zejména účastníkům z Velké Británie, kteří prezentovali své zkušenosti a postupy v oblasti kontroly na konkrétních případových studiích.

Ze všech vystoupení účastníků bylo zřejmé, že institucionální uspořádání kontroly a dohledu nad auditem je podobné, i když zohledňuje konkrétní specifika a regulace daných zemí. Organizováním auditorské profese se zabývají příslušné profesní organizace (komory), nad kterými dohlíží nezávislý dozorový orgán.

Činnost těchto organizací je financována především z příspěvků auditorů, někdy se na financování podílí i státní rozpočet. Např. činnost komory certifikovaných účetních ve Skotsku (The Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS) je financována z příspěvků, přičemž je zohledňována nejen výše dosažených tržeb auditorské společnosti, ale také počet statutárních auditorů (partnerů) ve společnosti, počet poboček, počet auditovaných subjektů veřejného zájmu atd.

Ve vystoupení zástupců ISAC a britského regulatorního orgánu (Financial Reporting Council, FRC) byla zdůrazněna nezávislost kontrolorů, kteří jsou zaměstnanci příslušných organizací a nejsou aktivními auditory. Současný trend je minimalizovat tzv. peer review (dohled aktivních auditorů nad auditory), a to zejména z důvodu zajištění maximální nezávislosti.

Velký důraz je kladen na plánovací fázi kontroly. Cílem je porozumět kontrolovanému subjektu (tj. auditorovi) a riziku vyplývajcímu z portfolia klientů. V rámci plánovací fáze musí kontrolovaný subjekt

poskytnout řadu detailních informací o sobě i svých klientech, tyto informace jsou pak vyhodnoceny a zohledněny při výběru a plánování kontroly. Zástupce FRC prezentoval účastníkům postup vyhodnocení rizik (Audit quality review risk model). Ve Velké Británii je uplatňován ke kontrolám „rizikově orientovaný přístup“ s důrazem na kontrolu těch auditorských společností, jejichž portfolio klientů se jeví jako rizikové. Především jde o subjekty veřejného zájmu, přičemž tyto kontroly provádí společně pracovníci ISAC a FRC, nebo o klienty z rizikových odvětví jako např. energetika, cestovní kanceláře či finanční instituce.

Vlastní kontrola na místě je zaměřena na kvalitu provedené práce auditora. Cílem je ověřit, zda se auditor zabýval všemi klíčovými oblastmi (použitými účetními metodami a odhady, výnosy, podvody, kontrolním systémem atd.) tak, aby byl jeho výrok dostatečně podložený. Ověřuje se také, zda auditor má dostatečné a vhodné personální kapacity, aby mohl audit provést. Kontrola může být provedena i jako tzv. hot review, což je kontrola auditorského spisu, který doposud nebyl uzavřen, kontrola tak probíhá souběžně s auditem klienta.

Před uzavřením kontroly jsou zjištění projednána s kontrolovaným subjektem během závěrečné schůzky, kde mu jsou sděleny zjištěné nedostatky, ale i pozitivní skutečnosti. O provedené kontrole se sepíše zpráva, jejíž obsah a rozsah se liší dle typu kontroly, kontrolovaných spisů a zjištěných nedostatků.





## ze zahraničí

Závěry z kontrol projednává zvláštní komise ISAC, která zasedá každé dva měsíce. Tato komise (Audit Registration Committee) také rozhoduje o případném uložení sankcí. Sankce mohou být finančního (např. uložení finanční pokuty, nařízení dodatečné kontroly za úplaty) i nefinančního charakteru (např. povinnost absolvovat dodatečná školení nebo zákaz přijímat nové klienty), v krajním případě může rozhodnout o odebrání auditorského oprávnění.

Na závěr lze říci, že workshop dosáhl svého cíle, a to seznámit účastníky s klíčovými rysy dohledu nad auditem v porovnání v různých zemích. Získané informace a materiály budeme moci využít při organizování a výkonu kontrol kvality prováděných v České republice.

**Luboš Kašpárek**

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR



## Co najdete v e-příloze č. 2/2014

### 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](http://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](mailto:kolouchova@kacr.cz).

Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

### Téma čísla – Zemědělství

- Ocenění hmotných aktiv na reálnou hodnotu se zaměřením na zemědělské společnosti a družstva v případě jejich konverze na IFRS  
(Matěj Maršala, Marek Jindra)

- Prudký vzestup ekofarem loni skončil

### Právo a rekodifikace

- Povinná úprava zakladatelských dokumentů
- Nová rizika pro členy orgánů obchodních korporací
- Dopad NOZ na zadávání veřejných zakázek – změny uzavřených smluv a rámcové smlouvy
- Pravidla veřejných zakázek dnes nahrávají vypalovačským firmám
- Nový zákon o veřejných rejstřících
- Návrhy na zápisy do veřejných rejstřníků
- K některým změnám v insolvenčním zákoně účinným od 1. ledna 2014

### Zaznamenali jsme

- ANO zahájilo na svých ministerstvech hloubkové audit
- Kudy tečou miliony: právníci, poradci, reklama
- Láskův „audit“ ztrácí sílu
- Audit v městské firmě. Od Ernst & Young za 800 tisíc
- Dohledové orgány nad auditem v Evropě mají databázi kontrol
- Unie uvolní tendry na právníky
- Šéfredaktor LN přivítal evropskou směrnici. I Brusel občas projeví selský rozum
- V České republice se uplácí především při zadávání veřejných zakázek

-VeL-