

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Novely vyhlášek vztahujících se k účetnictví	2
Setkání auditorů a asistentů auditora v Písku ...	3
Valná hromada zvolila nové vedení Komory daňových poradců ČR	4
Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2014 – doplněné údaje.....	5

TÉMA ČÍSLA – NEMOVITOSTI – ČÁST I

Editorial	6
Trh nemovitostí v České republice (Jana Skálová)	7
Vymezení nemovité věci v občanském právu (Radek Bartů)	11
Oceňování v oblasti nemovitostí (Oxana Šnajberg).....	13
Nemovité věci v účetnictví (Libuše Müllerová, Radek Bartů).....	15
Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených dle IFRS (Libor Vašek)	22
Rozhovor s Josefem Kamerou Jaké změny v katastru přinesl nový občanský zákoník	27
Rozhovor s Michalem Klimešem Krise na trhu nemovitostí je již rozhodně pryč.....	29

NA POMOC AUDITORŮM

Stanovení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem od 1. ledna 2016.....	31
Výrok auditora – zdůraznění skutečnosti (Petr Šobotník)	32
Zveřejňování návrhu územního rozpočtu (Martina Smetanová)	35

e-příloha Auditor 9/2015

- [Téma čísla](#)
- [Zaznamenali jsme](#)

Toto číslo vyšlo **27. 11. 2015**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **30. 11. 2015**

O činnosti výboru pro správu profese



Tomáš
Brumovský

Výbor pro správu profese (VSP) Komory auditorů je zřízen nejen pro vedení rejstříku auditorů dle platné legislativy a sledování plnění povinností auditorů zejména v příspěvkové kázní, ale jeho náplní je také pomoc či podpora auditorům, auditorským společnostem a asistentům auditora při jejich praktické činnosti.

Pomoc se týká oblastí, které souvisejí se samotnou auditorskou činností. Jedná se zejména o pomoc při řešení jejich správně profesních a etických záležitostí, řešení písemných i ústních dotazů, podnětů a stížností laické i odborné veřejnosti v souladu se zákonem o auditorech a vnitřními předpisy KA ČR. Dále o konzultace aplikace etického kodexu na konkrétní situace v praxi (týkající se zejména nezávislosti auditorů), vyřizování záležitostí ohledně zbavování mlčenlivosti auditorů ať už na žádost orgánů činných v trestním řízení, soudů nebo samotných auditorů či auditorských společností.

Podpora výboru dále zahrnuje pomoc s profesním pojištěním odpovědnosti, v jejímž rámci byla díky aktivitě výboru uzavřena rámcová smlouva o pojištění odpovědností auditorů a auditorských společností s makléřskou společností Respect, a.s. Se zástupci makléřské společnosti jsou organizovány pravidelné schůzky s cílem zlepšit podmínky pro auditory a předcházet problémovým situacím. Hodnocení tohoto pojištění v průběhu let prokazuje jeho výhodnost pro auditory.

Dalším okruhem činnosti je kontakt s příslušnými ministerstvy v otázkách registrace auditorů ze zemí EU a ostatních zemí, spolupráce se správcem příslušných registrů (MVČR, MŠMT, MPO aj.) a zabezpečení přístupu do těchto registrů (registr obyvatel, agendové informační systémy, IMI systém).

Výbor organizuje třikrát ročně slavnostní slib nových auditorů, dvakrát ročně organizuje regionální setkání s auditory a asistenty auditora. Tato setkání jsou organizována formou besed o aktuálních a často problémových otázkách. Výbor na těchto akcích sbírá náměty auditorů a asistentů, které by podle jejich názoru pomohly zlepšit jejich práci. V případě, že se připomínky či náměty týkají oblastí, které spadají do agendy jiného výboru KA ČR a nepřísluší výboru pro správu profese, jsou dále předávány členům výkonného výboru, kteří mají konkrétní oblast na starosti.

Zabýváme se také způsobem udržení kontaktu s bývalými členy a funkcionáři komory, kteří již neprovádějí auditorskou činnost z důvodu vysokého věku. V současné době připravujeme návrh směrnice KA ČR na čestné členství.

Náplň VSP se do budoucna zřejmě měnit nebude ani po očekávaných zákonných úpravách. Výbor bude i nadále zajišťovat jednak plnění povinností, které jsou dané zákonem o auditorech a jinými právními předpisy, a bude se věnovat aktivitám, které budou napomáhat auditorům v jejich činnosti.

Tomáš Brumovský
předseda Výboru
pro správu profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 9. listopadu, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu bylo především projednání připomínek k materiálům pro mimořádný sněm, který se uskuteční 23. listopadu 2015 v hotelu Olšanka v Praze 3.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech (ZoA),
- návrh výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatele od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 ZoA,
- vzdělávací akce (školení) pro první polovinu roku 2016,
- návrh textu usnesení mimořádného sněmu.

Výkonný výbor dále projednal:

- a doporučil upravit návrh směrnice týkající se udělování čestného členství,

- a schválil zajištění překladu standardu IES 8 z IFAC,
- a schválil stávající postup pro možnost částečného zapojení KA ČR do projektu ICAEW v oblasti kontroly kvality,
- a neschválil žádost auditora o prominutí pokuty,
- a schválil oslovení prvního náhradníka za člena Výkonného výboru po rezignaci Michaely Kubýové,
- a schválil přípravu odpovědí k doručeným připomínkám auditorů k dokumentům schváleným sněmem,
- a neschválil, aby KA ČR byla mediálním partnerem soutěže Daňář & Daňová firma roku 2016

a vzal na vědomí:

- informaci o připomínkách KA ČR k připravovaným novelám prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví a dalších předpisů a k návrhu zákona o neziskových zdravotnických organizacích,

- informace o postupu vůči auditorům, kteří dlouhodobě neplní povinnost v oblasti KPV,
- zprávu o setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci KA ČR v Písku,
- informace k návrhu zákona o auditorech, který byl předložen legislativní radě vlády,
- údaje o počtu auditorů přihlášených na mimořádný sněm,
- informace o připravované kontrole úřadu KA ČR Dozorčí komisí,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden – září 2015,
- možnost nominace zástupce KA ČR do Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB),
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách a zprávy ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Novely vyhlášek vztahujících se k účetnictví

Ve sbírce zákonů v částce č. 102 byla 2. října 2015 zveřejněna vyhláška č. 250/2015 Sb., novelizující vyhlášku 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 podvojněho účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška reaguje na novelu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, účinnou od 1. ledna 2016, kterou se implementuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. se týká zejména:

- a) rozsahu a struktury účetních výkazů pro jednotlivé skupiny účetních jednotek členěných do skupin podle velikosti,

- b) obsahového vymezení některých položek účetních výkazů,
- c) náležitostí přílohy účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek členěných do skupin podle velikosti včetně přílohy v konsolidované účetní závěrce.

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016 a použije se poprvé pro účetní období započaté dnem 1. ledna 2016 a později.

Pro potřeby vykazování srovnatelných údajů se připravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Ve stejné částce sbírky zákonů byly zveřejněny novely dalších vyhlášek provádějící zákon o účetnictví:

- 1) Vyhláška č. 251/2002 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky,



kteře jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, jež reaguje na novelu zákona o účetnictví zejména v oblasti náležitostí přílohy v účetní závěrce včetně přílohy v konsolidované účetní závěrce a dále zapracovává změny legislativně technického charakteru.

Novela vyhlášky č. 501/2002 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016 a použije se poprvé pro účetní období započaté dnem 1. ledna 2016 a později.

2) Vyhláška č. 252/2002 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnamy, ve znění pozdějších předpisů, která reaguje na novelu zákona o účetnictví zejména v oblasti obsahového vymezení některých položek účetních výkazů. Dále pak reflektuje změny vyplývající z novely zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů, kterou byla dokončena transpozice směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II) a změny legislativně technického charakteru.

Novela vyhlášky č. 502/2002 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016 a použije se poprvé pro účetní období započaté dnem 1. ledna 2016 a později.

V současné době jsou připravovány novely následujících vyhlášek, které přímo souvisejí s účetnictvím:

- a) vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- b) vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- c) vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- d) vyhláška 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,
- e) vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů,
- f) vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidáční vyhláška státu).

Připravuje se rovněž zcela nová vyhláška, která bude provádět některá ustanovení zákona o účetnictví v souvislosti se znovuzavedením jednoduchého účetnictví s účinností od 1. ledna 2016.

-ru-

Setkání auditorů a asistentů auditora v Písku

Výbor pro správu profese uspořádal 15. října v Písku setkání auditorů a asistentů auditorů se zástupci Komory auditorů ČR. Za volené orgány komory se setkání zúčastnila prezidentka Irena Liškařová a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský. Za úřad byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Tomáš Brumovský přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byly povinnosti auditorů vyplývající z novely zákona o auditorech účinné od 13. ledna 2015, dále kvalita práce a nezávislost auditora, evropská legislativa a novela zákona o účetnictví s dopady na auditorskou činnost. Velký prostor byl ponechán diskusi.

Nejprve se slova ujala prezidentka Irena Liškařová. Hovořila zejména o připravované velké novele zákona



o auditorech. Novela by se měla týkat hlavně subjektů veřejného zájmu (SVZ) a jejich auditu, rotace auditorů u těchto klientů a posílení pozice Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) při kontrolování auditorů a auditorských společností, jejichž klienty jsou právě SVZ. Dále by ve velké novele měla být nově

upravena nezávislost, a to např. v omezení poskytování daňových služeb. Novela se v některých částech bude nově odkazovat na nařízení evropského parlamentu. Prezidentka také informovala o snaze orgánu veřejného dohledu nad auditem v USA spolupracovat s českým protějškem, a to zejména pro případy dceřiných společností matek sídlících v USA.

Tomáš Brumovský se široce věnoval změnám v zákonech o účetnictví, o auditorech a o DPH od 1. ledna 2016. Zdůraznil, že k termínu, kdy bude zpracována zpráva auditora, musí být zpracována klientem jak účetní závěrka, tak výroční zpráva. Při zpracovávání zprávy auditora může nastat mnoho možností, proto komora připravuje novelu aplikační doložky k mezinárodnímu standardu ISA 720, v níž bude zpracován postup auditora při různých možných „variantách“, které mohou nastat (forma zprávy při nepředložení výroční zprávy, reakce na dodatečné předložení výroční zprávy apod.). Tato novela bude předložena ke schválení mimořádnému sněmu v listopadu. K tomuto tématu byla vedena dlouhá diskuse. Auditóři vítali informaci o škále připravovaných školení k uvedené problematice.

Dále se vedla diskuse k povinnosti podávat kontrolní hlášení a k oceňování zásob přímými náklady, kdy ze strany auditorů zazněl požadavek, aby k těmto oblastem komora uspořádala školení.

Tomáš Brumovský auditory informoval také o systematické práci oddělení kontroly kvality, o tom, že komora dostává velké množství externích podnětů na auditory, a to jak od bank, orgánů činných v trestním řízení, tak ze soukromé sféry. Tyto podněty řeší kárná komise. Diskutovalo se rovněž o povinnosti profesního pojištění odpovědnosti za škodu, a to i po ukončení auditorské činnosti. Auditorům bylo připomenuto, že komora uzavřela rámcovou pojistnou smlouvu s pojišťovací makléřskou společností RESPECT, a.s. Smlouva včetně příslušných kontaktů a formulářů je zveřejněna na internetových stránkách v části pro členy.

Setkání v Písku proběhlo ve velmi příjemné atmosféře, přítomní auditóři vyjádřili přání, aby se tato akce v jejich regionu brzy opakovala.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Valná hromada zvolila nové vedení Komory daňových poradců ČR

Prezidentkou Komory daňových poradců ČR se stala Petra Pospíšilová a viceprezidentem Martin Tuček. Nové prezidium komory bylo zvoleno 6. listopadu 2015 na 23. valné hromadě, která se konala v Top hotelu Praha, v následujícím složení:

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal,
Ing. Petra Pospíšilová,
Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.,
Ing. Lucie Rytířová,
Ing. Jana Skálová, Ph.D.,
Mgr. Edita Ševcovicová,
Mgr. Ing. Petr Toman,
Ing. Martin Tuček,
Ing. Zdeněk Urban.

Náhradníky byli zvoleni Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M. a JUDr. Ing. Martin Kopecký.

Valné hromady se zúčastnila také Simona Hornochová, náměstkyně ministra financí pro daně a cla, která v rámci svého vystoupení vyzdvihla zejména otevřenou

komunikaci zástupců MF se zástupci Komory daňových poradců při přípravě legislativy. Na valné hromadě vystoupila za Komoru auditorů ČR prof. Libuše Müllerová, za Českou advokátní komoru Jiří

Všetečka a také Milan Vargan, prezident Slovenské komory daňových poradců.

Novému prezidiu přejeme mnoho úspěchů v nadcházející práci.

-MVa-



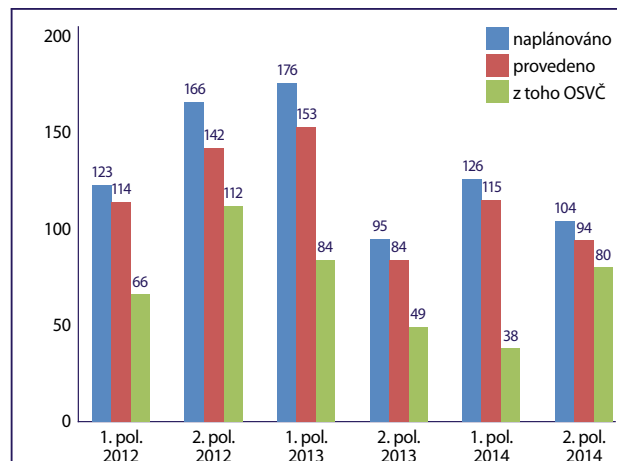
Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2014 – doplněné údaje

Na základě dotazu k článku „Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2014“, zveřejněném v časopise Auditor č. 5/2015, doplňujeme dříve publikované údaje o hodnoty vztahující se k auditorům-OSVČ.

Naplánované a realizované kontroly ve II. pol. 2014

Časový vývoj v období 2011–2014 co do počtu naplánovaných a provedených kontrol kvality s vyčíslením kolik kontrol bylo provedeno u OSVČ, je zobrazen v grafu.

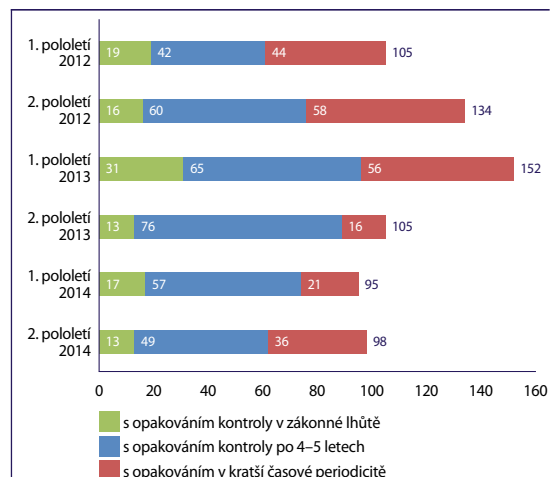
Počet plánovaných a provedených kontrol kvality od 1. pol. 2012–2. pol. 2014



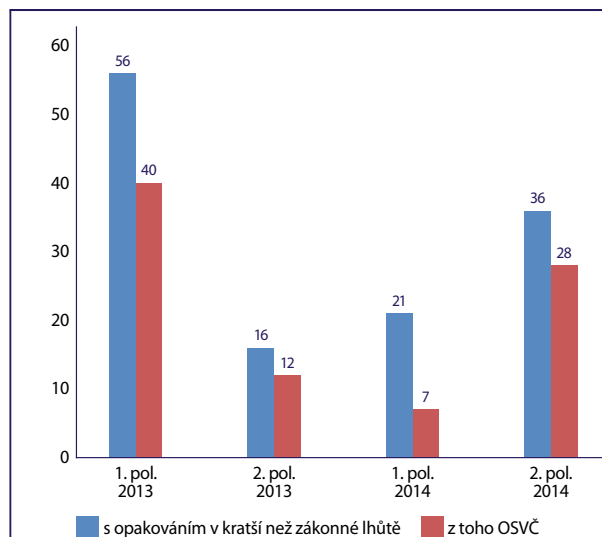
Ukončení řízení spojených s kontrolní činností

Uzavřené kontroly kvality a jejich začlenění do jednotlivých kategorií, jsou zobrazeny v grafu.

Počet ukončených kontrol kvality v období 1. pol. 2012–2. pol. 2014



Ukončené kontroly provedené v kratší než zákonné lhůtě



Kontroly auditorů, kteří ověřují subjekty veřejného zájmu

Rok	Počet provedených kontrol SVZ	z toho OSVČ
2011	42	13
2012	34	10
2013	32	8
2014	21	6

Petra Fidrichová
oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR



Editorial

Tématem tohoto čísla jsou nemovitosti. Když jsme oslovovali autory, kteří by do časopisu přispěli, netušili jsme, že se nám k tomuto tématu sejde tolik kvalitních článků a nevejdou se ani do jednoho čísla, které má omezený počet stran. Navíc se nám sešlo i více příspěvků do rubriky Na pomoc auditorům. V podobných případech přesouváme některé články do elektronické přílohy (tzv. e-přílohy Auditor), avšak v tomto případě redakční rada rozhodla články rozdělit do dvou částí a druhou část příspěvků zveřejnit v příštím čísle tištěného časopisu. V něm budou články zaměřené zejména na daňovou problematiku. Struktura obsahu čísla jinak zůstává beze změn.

Úvodní článek k tématu čísla mapuje trh nemovitostí v České republice, který byl zasažen krizí, z níž se v posledních letech začíná vymaňovat. Článek sleduje vývoj jak v oblasti bytové výstavby, tak v oblasti komerčních projektů. Přehled největších společností působících v realitním sektoru a jejich auditorů najdete v druhé části rubriky věnované nemovitostem v příštím čísle časopisu.

Další příspěvek k tématu tohoto čísla vymezuje nemovité věci podle občanského práva. Rekodifikace soukromého práva totiž přinesla řadu změn jak terminologických, tak obsahových a zavedla nové pojmy. S nemovitostmi úzce souvisí problematika oceňování.

Cílem článku „Oceňování v oblasti nemovitostí“ je ve stručnosti informovat o principech oceňování nemovitého majetku, jsou v něm uváděny různé přístupy a metody při stanovení jejich trž-

ní ceny a vše, co je přitom třeba vzít v úvahu.

V článku „Nemovité věci v účetnictví“ uvádějí autoři způsob účtování, odpisování a vykazování nemovitých věcí podle českých účetních předpisů. Článek také uvádí účetní řešení vybraných situací, jako jsou vyvolané investice, pořízení nemovitostí směnou, nájem nemovité věci nebo technické zhodnocení.

Následuje příspěvek, který se zabývá účetním řešením nemovitostí v mezinárodních standardech účetního výkaznictví a který uvádí konkrétní příklady řešení vykazování nemovitostí podle těchto standardů.

Téma čísla už jako tradičně uzavírá rozhovor, tentokrát jsou to rozhovory dva. V prvním nahlídneme pod pokličku katastrof nemovitostí, zjistíme, k jakým změnám zde došlo v souvislosti s novým občanským zákoníkem a na co by se měl každý připravit, než zamíří se svojí žádostí na katastrální úřad. Druhý rozhovor je se zástupcem jedné z největších developerských

společností, kde se mimo jiné dozvíme i o jejich zkušenostech s auditorem.

V rubrice Na pomoc auditorům je odpověď na dotazy týkající se nových účetních předpisů zpracovaná oddělením metodiky KA ČR a příspěvek člena dozorčí komise, jehož cílem je podělit se o zkušenosti z práce v této komisi. Článek se zabývá výrokem auditora a tím, jak se ve výroku auditora postavit ke zdůraznění skutečností. V závěru rubriky je pak uvedena informace týkající se rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

V příštím čísle časopisu se pak můžeme těšit na související daňovou problematiku, specifika auditu u developerských společností a stranou nezůstane ani podrobná informace týkající se práva stavby.

Věříme, že vám toto číslo přinese řadu zajímavých a užitečných informací a za celou redakční radu vám přejeme pohodový předvánoční čas adventu.

Libuše Müllerová



Trh nemovitostí v České republice



Jana Skálová

V dnešní době je nemovitostem přikládán význam nejen pro jejich mnohostranné využití, ale i pro jejich neklesající ekonomickou hodnotu. Kromě klasického uspokojování bytových potřeb jsou nemovitosti stále oblíbenější i mezi investory jako způsob zhodnocování volných peněžních prostředků. Přes určité narušení důvěry investic do realitního sektoru, které bylo způsobeno splasknutím realitních bublin na americkém či španělském trhu před několika lety, jsou nemovitosti stále považovány za stabilní a důvěryhodnou investici. Mezi jejich přednosti patří především odolnost vůči hospodářským a politickým rizikům či relativně nízká míra volatility.

Existuje řada způsobů, jak zhodnocovat prostředky na realitním trhu. Určité subjekty se zaměřují na realitní trh ze spekulativních důvodů, tj. nakoupit levně a následně prodat draze. Další firmy preferují příjem z dlouhodobého pronájmu či provozování objektů. Dále na trhu působí podniky, které zajišťují výstavbu nových projektů a tyto projekty následně rozprodají. Důležitou roli hrají i realitní kanceláře, které za odměnu zprostředkovávají nabídku a poptávku. Většina subjektů se zároveň spoléhá na bankovní sektor, který zajišťuje financování a transakce na trhu.

Z hlediska užití nemovitostí můžeme realitní trh rozdělit na trh s rezidenčními nemovitostmi a trh s komerčními nemovitostmi. Zatímco rezidenční nemovitosti jsou určeny převážně pro bydlení osob, komerční nemovitosti slouží k obchodním a podnikatelským účelům (maloobchodní jednotky, obchodní centra, kancelářské prostory, skladovací prostory apod.)

Rezidenční trh

Rezidenční trh byl, a stále z části je, silně ovlivněn krizí, která zasáhla Českou republiku před několika lety. Ceny bytů vykazovaly podle dat Českého statistického úřadu v období před rokem 2008 značný růst (graf 1). Následně došlo k poklesu, který realitní trh na několik



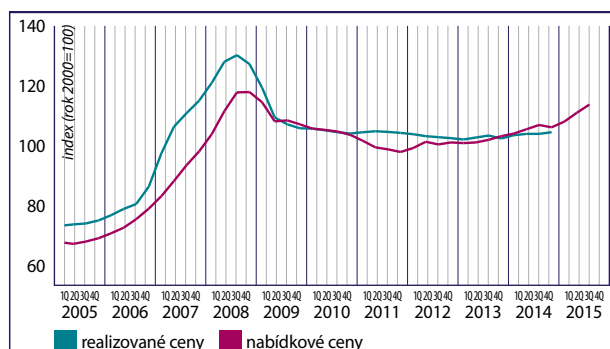
let znejistil. Poslední data však již mají opět vzestupnou tendenci, což ukazuje na rostoucí míru optimismu na trhu. Tu potvrzuje i statistika zahájených a dokončených bytů na území České republiky (viz tabulka). V předkrizovém období byly zahajovány a dokončovány byty v desítkách tisíc ročně. V roce 2007 bylo dokončeno více než 40 tisíc bytů. Po úderu krize a splasknutí bublin na realitních trzích se počty začaly postupně snižovat až na současnou přibližně polovinu z počtu v roce 2007. Statistika za rok 2014 však ukazuje opětovný nárůst počtu zahájených bytů.

Počty zahájených a dokončených bytů

Rok	Zahájené byty	Dokončené byty
2003	36 496	27 127
2004	39 037	32 268
2005	40 381	32 863
2006	43 747	30 190
2007	43 796	41 649
2008	43 531	38 380
2009	37 319	38 473
2010	28 135	36 442
2011	27 535	28 630
2012	23 853	29 467
2013	22 108	25 238
2014	24 351	23 954

Zdroj: ČSÚ

Graf 1: Vývoj cen bytů v ČR



Zdroj: ČSÚ

Výstavbě na trhu s rezidenčními nemovitostmi vévodí Praha a také její okolí. Na území Prahy se nachází stále větší procento zahájených bytů v bytových domech (viz graf 4 na následující straně) a tento podíl se neustále zvětšuje. Zatímco v roce 2012 to bylo okolo 40 %, v prvních osmi měsících tohoto roku to bylo již přes 60 %. V České republice je tak v letošním roce 4778 zahájených bytů v bytových domech, z toho v hlavním městě to bylo 2915 jednotek. Ostatní kraje za Prahou značně zaostávají, například v Karlovarském kraji byla během letošního roku zahájena výstavba pouze 8 bytů v bytových domech.

Od 70. a 80. let, kdy kulminovala stavba velkých sídlišť v bývalém Československu (Jižní město v Praze či Petržalka v Bratislavě), se podíl výstavby bytových domů snižuje na úkor rodinných domků.

Život v rodinném domě v současnosti láká české rodiny více než život v obytných domech. Developeři si tohoto trendu všímají a na každý zahájený byt v bytovém domě připadají přibližně tři zahájené byty v rodinných domech (graf 2). Velmi populární je pro tento typ výstavby Středočeský kraj, především oblast aglomerace Prahy. V tomto kraji se zahájí každoročně čtvrtina celorepublikové výstavby rodinných domků.

Ukazuje se, že kupující při koupi bytu preferují menší počet místností. Podle údajů společnosti Trigema volili ve třetím kvartálu letošního roku zájemci nejčastěji dispozice se dvěma až třemi místnostmi (graf 3). Největší oblibě se těšily byty v dispozicích 2 + kk a následovaly 3 + kk.

Zajímavé jsou výsledky českého realitního trhu v celoevropském porovnání. Ze studie společnosti Deloitte vyplývá, že pokud si chce obyvatel České republiky pořídit byt o výměře 70 m², musí na něj vydat více

než sedm svých ročních platů. Stejnou dobu musí přibližně šetřit i obyvatelé dalších střeoevropských států. Pouze tři roky musí na vlastní byt šetřit obyvatel Německa. Na druhé straně Britové musí na vlastní byt šetřit celých 10 let.

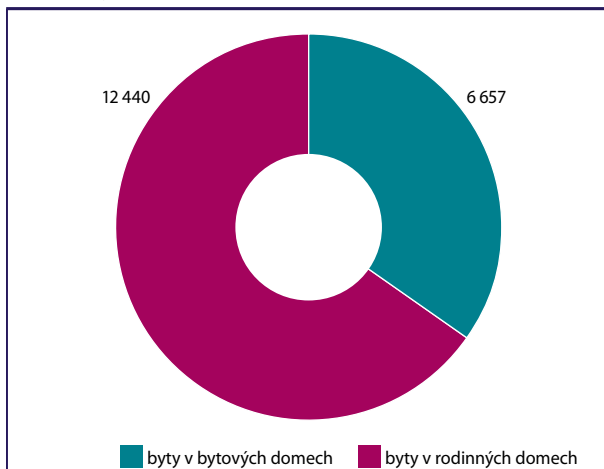
Zatímco však obyvatelé České republiky při koupi nemovitosti zaplatí daň z nabytí nemovitosti pouze 4 %, obyvatelé Německa musí počítat s vyšší sazbou daně, a to 6 %. Ještě méně než Češi zaplatí za převod nemovitosti v Rakousku (3,5 %) a v Polsku (2 %). A vůbec nic na dani z nemovitosti nezaplatí obyvatelé Rumunska nebo Slovenska.

Komerční trh

Do trhu komerčních nemovitostí zahrnujeme všechny nemovitosti, které nemají rezidenční povahu. Můžeme jej členit na trh

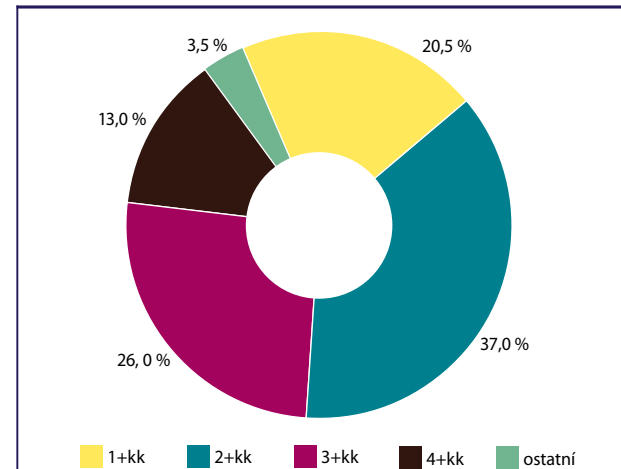
- hotelový,
- retailový,
- logistických a výrobních prostor,
- kancelářských prostor,
- sportovních a zábavných center.

Graf 2: Počty zahájených bytů v bytových domech a rodinných domech v roce 2014



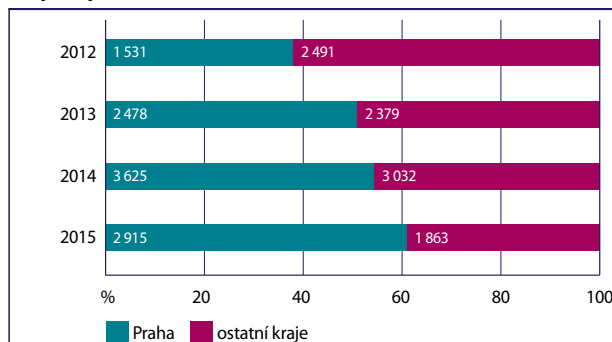
Zdroj: ČSÚ

Graf 3: Podíl prodaných bytů ve 3. čtvrtletí 2015 podle dispozic



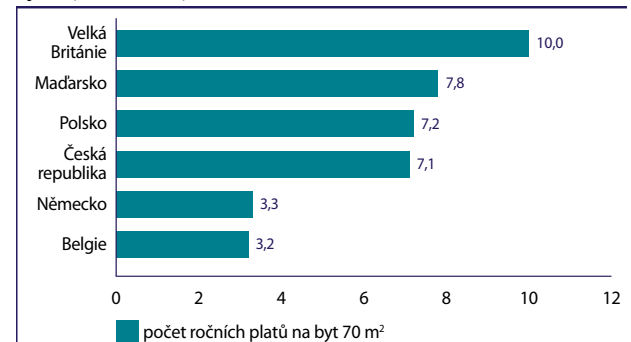
Zdroj: ČSÚ

Graf 4: Podíl města Praha na zahájených bytech v bytových domech



Zdroj: ČSÚ

Graf 5: Počet průměrných ročních platů k pořízení bytu (rok 2014)



Zdroj: ČSÚ

Rozhodujícími faktory na tomto trhu jsou stupně rozvinutosti infrastruktury a průmyslu. Podstatná je i dobrá kvalita dopravní infrastruktury a životního prostředí a také nabídka kvalifikované pracovní síly. Společně tyto faktory určují atraktivitu konkrétních oblastí pro výstavbu nových komerčních nemovitostí.

Podobně jako trh s rezidenčními nemovitostmi byl i komerční trh zasažen krizí a v posledních letech se pomalu vrací do kondice, kterou měl před 10 lety. Praha hraje dominantní roli i na trhu komerčních nemovitostí. Kromě Prahy, kde se nachází největší část kancelářských a skladovacích prostor, dochází k nové administrativní výstavbě i v jiných, většinou krajských, městech. Neatraktivnější oblasti pro skladovací prostory jsou v okolí Brna, Plzně a Ostravy. Nabídka na tomto trhu je ovlivněna silnou poptávkou ze strany distribučních společností a on-line obchodníků. Především příchod amerického Amazonu na český trh upoutal značnou pozornost médií.

Cena pozemků pro výstavbu kancelářských budov v Praze

Lokalita	Rok 2010 Kč/m ²	Rok 2015 Kč/m ²
Praha 5 – Nové Butovice, Stodůlky	5 000	6 000–8 000
Praha 5 – Smíchov	6 000–8 000	10 000–14 000
Praha 4 – Budějovická, Pankrác	8 000–10 000	12 000–14 000
Praha 9 – Vysočany	5 000	6 000–7 000
Praha 8 – Karlín, Libeň	6 000–8 000	8 000–13 000
Praha 2 a 3 – Vinohrady, Žižkov	6 000–7 000	8 000–10 000

Zdroj: Cushman & Wakefield

Nejvíce kancelářských budov se staví v Praze. V letošním roce se rozrostla například administrativní plocha BB Centra v Michli o budovu Delta. Dostavěna byla i budova Metronom v Nových Butovicích. Mezi další developerské projekty v oblasti kancelářských prostor patří projekt Aviatica v areálu bývalé Waltrovky či objekt Enterprise na Pankráci.

Nejatraktivnější a zároveň nejdražší stavební pozemky pro kanceláře se nacházejí na Praze 4 a na Smíchově. Zde se ceny pohybují na úrovni více než 10 tisíc Kč za m². Levněji nakoupí developeři pozemky v okolí Nových Butovic a na Praze 9 (okolí Vysočan).

Mimo území hlavního města byla dokončena stavba AZ Tower v Brně, nejvyšší budovy v České republice. Tato stavba, která se umístila v první desítce ankety Emporis Award, nabízí několik pater kancelářských prostor. V Ostravě se rozrůstá areál Vědeckotechnologického parku, kde vznikají zároveň další administrativní prostory.

V středoevropském kontextu patří nájemné v kancelářských prostorech v Praze mezi průměr.

Levnější je pronájem kanceláří v Bratislavě, což je dáno relativně nevýhodnou polohou v blízkosti Vídně, a v Bukurešti. Nejdražší nájemné se platí v Budapešti a Varšavě. Podle studie společnosti Cushman & Wakefield bude míra nepronajatosti v Praze klesat a nájemné růst v důsledku vysoké poptávky. Naopak trh ve Varšavě je již nasycen a z důvodu přesycenosti bude nájemné zlevňovat a míra nepronajatosti bude růst.

Ceny nájemného a míra nepronajatosti kancelářských prostor

Město	Měsíční nájemné v EUR/m ²	Míra nepronajatosti v %
Bratislava	15,00	12,50
Bukurešť	19,00	12,50
Budapešť	21,00	14,30
Praha	19,50	16,80
Varšava	25,00	14,60

Zdroj: Cushman & Wakefield

Objem investic do komerčních nemovitostí se v České republice v prvních třech čtvrtletích tohoto roku více než zdvojnásobil oproti stejnému období před rokem. Zásahu na tom nese především prodej obchodního centra Palladium v centru Prahy. Společnost Union Investment jej za téměř 16 miliard korun koupila od společnosti Hannover Leasing. Mezi další významné transakce patří kontroverzní změna vlastníka firmy RPG Byty, pod kterou spadají bývalé byty OKD. Atraktivitu České republiky dokazuje i fakt, že od roku 2010 vstoupilo na trh několik předních luxusních značek, jako je například Bulgari, Tiffany & Co., Dolce Gabbana či Tomlini.

Většina těchto značek otevřela své prostory v Praze, odkud následně expandují do dalších měst. Cena za pronájem v centru Prahy v ulici Na Příkopěch a na Václavském náměstí dosahuje hranice téměř 200 EUR/m² měsíčně. V centru Brna v okolí náměstí Svobody zaplatí obchodníci přibližně třetinu, tj. téměř 70 EUR/m².

Objem investic do nemovitostí a meziroční změna

Trh nemovitostí dle země	1.–3. čtvrtletí 2014 v mil. EUR	1.–3. čtvrtletí 2015 v mil. EUR	Meziroční změna v %
Bulharsko	20	14	-29
Česká republika	1023	2358	130
Chorvatsko	146	58	-60
Maďarsko	407	452	11
Polsko	1883	1602	-15
Rumunsko	799	296	-63
Rusko	2077	1816	-13
Slovenská republika	417	71,5	-83

Zdroj: CBRE

Zasažena krizí byla i velká nákupní centra, ta se už nestavějí v hojném počtu. Důvodem je i určitá přesycenost tohoto druhu výstavby. V předkrizových letech 2007 a 2008 bylo u nás dokončeno celkem 15 nákupních center. V roce 2014 bylo dokončeno pouze pět nákupních center. Jednalo se o projekty ve Frýdku-Místku, Teplicích, Děčíně a o projekty Quatrio a OC Letňany v Praze.

Nemovitosti významným způsobem ovlivňují náš život i život společnosti jako celku. Proto každoročně oceňuje porota složená z předních odborníků realitní projekty, které prokázaly přínos svým urbanistickým a architektonickým řešením, výběrem lokality či kvalitou výsledné realizace. Vítěze v jednotlivých kategoriích uvádí tabulka.

Vítězné reality a jejich developeři oceněné v „Best of Realty“ 2014

Kategorie	Objekt	Město	Developer
Rezidenční projekty	Vila Na Výsluní	Praha	JRD s.r.o
Obchodní centra	Centrum Pivovar Děčín	Děčín	SETTIMO Management a.s.
Nová administrativní centra	Multifunkční komplex Quadrio	Praha	CPI Property Group/CPI Národní s.r.o.
Hotely	Horský hotel Čeladenka	Čeladná	Kovotour Plus s.r.o.
Skladové a průmyslové areály	D2.1 - FEI, CTPark Brno	Brno	CTP
Rekonstruované kancelářské budovy	Na Příkopě 14	Praha	NP Investments a.s. (LORDSHIP/IMMOFINANZ), DaM spol. s r.o.
Zvláštní cena poroty	Forum Karlín	Praha	North Line, a.s.

Jana Skálová

Ing. Jana Skálová, Ph.D., auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením

na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle českých předpisů. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.



Vymezení nemovité věci v občanském právu



Radek Bartů

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva došlo v novém občanském zákoníku k zásadním změnám v pojetí nemovitých věcí. Změnil se nejen obsah, ale také terminologie, byla zavedena řada nových pojmů. Ačkoliv od účinnosti těchto změn uběhly již téměř dva roky, současná praxe si na ně stále ještě zvyká.

Nemovitosti dle „starého“ občanského zákoníku

Do konce roku 2013 byla nemovitá věc (tehdy ještě nemovitost) definována v § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník („starý“ občanský zákoník, dále jen SOZ) jako pozemek nebo stavba spojená se zemí pevným základem. SOZ pojem pozemek, jakožto jednu z možných podob nemovitosti, nikterak nespécifikoval. Při jeho výkladu bylo nutné použít jiné právní normy, konkrétně zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon). Ten v § 27 písm. a) pozemek definuje takto:

„...část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.“

Konkretizaci pojmu stavba nabízel a stále nabízí zákon (zákon je platný i po 1. lednu 2014) č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen stavební zákon). V jeho § 2 odst. 3 nalezneme následující popis:

„Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání...“

Z uvedeného vyplývá, že ne každá stavba dle stavebního zákona byla zároveň považována za nemovitost podle SOZ. Příčinou byl požadavek SOZ, aby stavba měla „pevné spojení se zemí“. To, co se tímto pevným spojením se zemí rozumí, ale žádné zákonné normy neobsahovaly. Jako vodítko může sloužit vydaná judikatura zabývající se tímto problémem. Jedná se například o Nález Ústavního soudu I. ÚS 483/01 ze dne 6. 5. 2003, z kterého mimo jiné vyplývá následující charakteristika pevného spojení se zemí:

„...jedná se o pevný základ vytvářející základovou prostorovou konstrukci, geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou pro konkrétní

případ, konstrukční vrstva představovaná zděnými, betonovými, nebo jinak do země pevně zapuštěnými základy; typicky podezdívka..., věc nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k porušení věci.“¹

Byty a nebytové prostory nepovažoval SOZ za věc, a tudíž nemohly být ani jejich podkategorií, tj. věcí nemovitou. Navzdory této skutečnosti, ale ne překvapivě, byly tyto objekty předmětem daně z nemovitosti nebo daně z převodu nemovitostí. Vymezení pojmu byt a nebytový prostor obsahoval další z již neplatných předpisů – zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Ten je v § 2 definoval takto:

„...bytem místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, nebytovým prostorem místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení.“

Nemovité věci dle „nového“ občanského zákoníku

Nástupem zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („nový“ občanský zákoník, dále jen NOZ) došlo v popisované oblasti k celé řadě změn. NOZ již nepoužívá pojem nemovitost, ale výhradně nemovitá věc. Pojetí pozemku jako takového se v NOZ zásadně mění. Definice uvedená v § 2 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, se od starého vymezení téměř neliší, avšak koncepce pozemku jako takového se mění. Od 1. ledna 2014 se Česká republika díky NOZ vrací k zásadě „superficies solo cedit“ neboli „povrch ustupuje půdě“. V praxi to znamená že, součástí pozemku je stavba na něm umístěná. Jinými slovy, stavby již nejsou samostatnou nemovitou věcí, ale pouze součástí pozemku. Z tohoto důvodu nejsou nadzemní stavby v § 498 NOZ, který nemovité věci definuje, uvedeny:

„Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc



¹ Nález Ústavního soudu ze dne 6. května 2003, sp. zn. I. ÚS 483/01, [online]. 2003, [cit. 15. 3. 2015]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/I.US483/01>

není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.“

Na první pohled je patrné, že definice nemovité věci byla oproti SOZ rozšířena. V NOZ nemovitou věcí rozumíme pozemek, tentokrát však včetně stavby, kterou vnímáme jako jeho součást. Jak uvádí § 506 NOZ, součástí pozemku je i

„...prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.“

Součástí pozemku je tedy nově i jeho oplocení. To bylo dříve samostatnou nemovitou věcí, avšak jako drobná stavba se nezapisovalo do katastru nemovitostí. NOZ dále jmenuje podzemní stavbu se samostatným účelovým určením. Jak uvádí důvodová zpráva k NOZ², jedná se například o metro nebo vinný sklep pod cizím pozemkem, kdy snahou je, aby do definice nemovité věci byly zařazeny i stavby vybudované v podzemí, které z logiky věci nemohou být součástí pozemku. V praxi se tak můžeme setkat se situací, kdy např. vinný sklep je součástí pozemku, na kterém se nachází vstup do něj, ale to pouze za předpokladu, že vlastník pozemku i vinného sklepu je totožný. Dle § 506 odst. 2 NOZ tato podzemní stavba není samostatnou nemovitou věcí, ale je součástí pozemku, a to i když zasahuje pod jiný pozemek. Jestliže je vlastník vinného sklepu osoba odlišná od vlastníka pozemku, jedná se naopak o samostatnou nemovitou věc. Další kategorií jsou nehmotné nemovitosti. Jedná se například o věcné břemeno, zástavní právo či novinku NOZ „právo stavby“, a to pouze v případě, že se vztahují k nemovité věci hmotné, tj. pozemku či podzemní stavbě se samostatným účelovým určením.

Znění další části § 489 NOZ poukazuje na určitou právní nedokonalost tohoto předpisu. Nadbytečně je zde jmenována kategorie „*práva, která za nemovité věci prohlásí zákon*“. Takovýmto právem je pouze právo stavby, které je bezpochyby možné zahrnout mezi již zmíněná věcná práva k nemovité věci. Naopak zde chybí zmínka o hmotných věcech, které zákon za věci nemovité také prohlašuje. Jedná se o jednotku definovanou v § 1159 NOZ. Jednotkou se rozumí prostorově oddělená část domu a podíl na společných částech nemovité věci. Jednotku může tvořit byt i nebytový prostor. Nově je tedy byt i nebytový prostor považován také za nemovitou věc.

NOZ obsahuje část přechodných ustanovení, které mají umožnit plynulý přechod na novou právní úpravu. V případě nemovitých věcí se jedná o § 3055 až 3061, které konstatují, že:

„...stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí

pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nestává součástí pozemku a je nemovitou věcí.“

Tento postup se aplikuje také pro stavbu, která má být zřízena na základě věcného práva vzniklého před dnem účinnosti NOZ. Jelikož je snaha, aby se časem veškeré stavby staly součástí pozemku a zásada superficies solo cedit platila bez výjimky, stanovuje dále NOZ, že vlastník pozemku má předkupní právo ke stavbě, a naopak vlastník stavby má předkupní právo k pozemku. Na poslední kategorii nemovitých věcí odkazuje § 489 zněním:

„Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.“

Lze tedy dovodit, že např. některé inženýrské sítě nebo dočasné stavby, které podle § 509 nejsou součástí pozemku, musíme také považovat za nemovité věci. V případě inženýrských sítí (vodovody, kanalizace, plynovody či elektrické vedení a jejich přípojky) se právní vztahy řídí zákonem č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích, a zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon). Tyto sítě tedy nejsou součástí pozemku a představují samostatnou věc. Mohou existovat jako věci movité i nemovité, to záleží na způsobu jejich instalace. Opět tedy řešíme, zda jsou spojeny se zemí pevným základem, resp. slovy NOZ, zda je možné je přenést z místa na místo bez porušení jejich podstaty. V případě, že je kanalizace upevněna v betonových základech, přenesení možné není a jde tedy o nemovitou věc. Vlastnické vztahy k inženýrským sítím se do katastru nemovitostí nezapisují. Zpravidla platí, že majitel nemovité věci vlastní pouze přípojku k inženýrské síti. Ta má ve většině případů podobu potrubí položeného v zemi, je tedy možné ji přemístit, a tudíž se jedná o věc movitou.

Podle NOZ je tedy nemovitou věcí pozemek. Stavba je zpravidla jeho součástí a není tak samostatnou nemovitou věcí. Stavby dočasné nelze pokládat za součást pozemku, a tudíž ony naopak statut samostatné nemovité věci mají. To platí i pro některé inženýrské sítě. Stavby „dožívající“ podle právní úpravy SOZ považujeme také za samostatné nemovité věci a otázka pevného spojení se zemí je u nich i nadále relevantní.

Vlastnické právo k nemovité věci

Právní vztah účetní jednotky k nemovité věci (aktivu) se odráží ve způsobu jeho zachycení v účetnictví. Ne vždy platí, že ten, kdo majetek užívá (ekonomický vlastník), je zároveň jeho právním vlastníkem.

² Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 89/2012, [online]. 2011, [cit. 15. 3. 2015].

Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>

Kapitálová náročnost spojená s pořízením nemovitých věcí způsobuje, že tato situace je v praxi velice častá.

Vlastnické právo, tj. právo libovolně nakládat s majetkem, přísluší výhradně jeho vlastníkov. Toto právo je jedno ze základních práv, které naše společnost uznává, a je ukotveno v samotné Listině základních práv a svobod. K nabytí vlastnického práva může dojít několika způsoby, které lze rozdělit na dva typy. Prvním je přechod vlastnického práva, např. v případech dědění, druhým a zpravidla častějším je převod vlastnického práva, k němuž dochází např. při koupi, směně či darování.

Vlastnictví nemovitých věcí je spojeno se zápisem vlastnického práva do veřejného seznamu. Pro účely evidence majetkových práv a práv k nemovitým věcem je tímto veřejným seznamem katastr nemovitostí. V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci se za okamžik nabytí práva považuje až okamžik zápisu

do veřejného seznamu³, tj. vkladu do katastru nemovitostí. Do katastru nemovitostí se zapisují také věcná práva k nemovité věci (např. právo stavby, věcné břemeno). Ve vztahu ke konkrétní nemovité věci může vlastnictví nabývat více osob. To má potom podobu podílového nebo bezpodílového spoluvlastnictví.

Radek Bartů

Ing. Radek Bartů vystudoval Fakultu financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze. Problematikou nemovitých věcí v daních a účetnictví se zabývá již od svého studia, kdy na toto téma zpracoval diplomovou práci. V současnosti působí v daňovém oddělení poradenské společnosti APOGEO, s.r.o. jako daňový poradce a specializuje se především na oblast DPH.

³ Ne všechny nemovité věci jsou předmětem zápisu do veřejného seznamu (např. inženýrské sítě).

Oceňování v oblasti nemovitostí



Oxana Šnajberg

Oceňování nemovitostí je složitý proces, při kterém musí být zohledněny všechny vlastnosti konkrétní nemovitosti. Cílem tohoto článku je podat základní informace o principech oceňování nemovitého majetku, jeho základních způsobech a možných úskalích.

V České republice v současné době existují dvě možnosti ocenění nemovitosti, a to ocenění dle tržních principů a ocenění dle cenových předpisů. Oceňování dle cenových předpisů se v zásadě používá pro daňové účely. Samotné ocenění vychází z předem definovaných postupů, tabulek a hodnot. Administrativní cena, která je výsledkem ocenění dle cenových předpisů, zatím stále neodráží tržní hodnotu nemovitosti, byť se o to autoři tohoto zákona již řadu let snaží. V tomto příspěvku bych se chtěla věnovat zejména tržnímu oceňování nemovitostí.

Objektivní stanovení tržní hodnoty nemovitostí vyžaduje zohlednění všech jejích technických, ekonomických a právních vlastností. Ve srovnání s disciplínou oceňování podniku působí oceňování nemovitostí jako jednodušší obor, kde na rozdíl od prvního není potřeba zohledňovat při ocenění příliš velký počet vlastností a vlivů. Ovšem opak je pravdou. Zdánlivá jednoduchost oboru často způsobuje to, že ocenění samotných nemovitostí je nedoceněno, a při zpracování odhadů či znaleckých posudků není důležitým detailům věnována dostatečná pozornost.

Při stanovení tržní hodnoty se zvažují všechny okolnosti a cenotvorné faktory, které mají na předmětnou nemovitost vliv. Do její výše se však nepromítají

vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího, ani vliv zvláštní obliby. Při tržním ocenění nemovitosti musíme vždy přistupovat ke každé nemovitosti individuálně. Každé ocenění na tržních principech vyžaduje, aby v jeho rámci byl znalce proveden odpovídající průzkum relevantního trhu. Zároveň všechny použité postupy musí simulovat pravděpodobné chování a uvažování účastníků v příslušném tržním segmentu.

Pro ocenění nemovitostí na tržních principech, stejně jako jiných druhů aktiv, lze použít tři základní přístupy – nákladový (Cost Approach), porovnávací neboli komparativní (Sales Comparison Approach) a výnosový (Income Approach), příp. jejich kombinace.

Základním principem nákladového přístupu ve smyslu hledání hodnoty je indikace nákladů vynaložených



na nákup nemovité věci, její údržbu a případné zhodnocení. Výsledkem ocenění na základě nákladových přístupů (substanční hodnota, věcná hodnota) je v zásadě reprodukční cena nemovitosti snížená o opotřebení. Reprodukční cena odpovídá ceně nákladů, které by bylo potřeba vynaložit na pořízení stejné či srovnatelné nemovitosti. V České republice je tato metoda používána znalci ke zjištění tržní hodnoty nemovitosti, nicméně je nutné podotknout, že Evropské oceňovací standardy nepovažují nákladovou metodu za metodu tržní. Nákladový způsob totiž udává, za jakou cenu by v daném čase a místě bylo možné nemovitost pořídit, ale neudává skutečnou cenu nemovitosti na místním trhu.

Porovnávací (komparativní) přístup indikuje hledanou hodnotu cenami obdobných nemovitostí, dosažovanými na současném trhu. Porovnání neboli komparace je analytický proces, při němž se hledané parametry posuzují na základě známých parametrů objektů, které jsou si svými vlastnostmi podobné. Samotné porovnání pak spočívá ve srovnání většího počtu obdobných nemovitostí, resp. jejich realizovaných cen, včetně zohlednění kvalitativních rozdílů srovnávaných nemovitostí. Z hlediska věrohodnosti výsledku zjištěného na základě porovnávací metody je třeba, aby byla použita statisticky relevantní data (statisticky vyhodnotitelný počet vzorků obdobného majetku) a srovnávací nemovitosti by se neměly od nemovitosti srovnávané příliš lišit (použití vysokých koeficientů pro zohlednění odlišností svědčí o nevhodně vybraném srovnávacím vzorku). Je třeba rovněž podotknout, že v rámci komparace musí být cenové informace konzistentní a musí být použity srovnatelné cenové báze.

Třetím možným způsobem propočtu hodnoty nemovitosti je výnosový způsob, jehož hledanou hodnotou je prospěch nebo užitek plynoucí z vlastnictví konkrétní nemovitosti, např. ve formě nájemného inkasovaného vlastníkem nemovitosti. Výnosové metody ocenění jsou z pohledu teorie oceňování základním způsobem oceňování majetku, který slouží k podnikatelské činnosti. U výnosových přístupů je nejdůležitější prognóza budoucího užitku nemovitosti. Budoucí užitek je vyjádřen velikostí předpokládaného budoucího výnosu, jeho spolehlivostí a stabilitou. Výnosová hodnota reprezentuje čistě ekonomicky pojatý názor na tvorbu hodnoty nemovité věci.

Pokud je oceňovaná nemovitost v nájemním vztahu, pak bychom při ocenění měli podrobit nájemní vztah analýze, zda se jedná o obvyklé nájemné, a zároveň je potřeba prozkoumat podmínky konkrétní smlouvy včetně analýzy bonitní spolehlivosti nájemce. Smluvní nájemné pro výpočet výnosové hodnoty by měl znalec či odhadce použít všude tam, kde změna vlastníka k datu odhadu neumožňuje změnu nájemného na nájemné tržní, a po dobu, po níž je výše nájemného ve smyslu platné nájemní smlouvy fixována, přičemž vliv délky fixace je nutno posoudit v souvislosti s účelem ocenění.

Důležitou součástí výnosového ocenění nemovitostí je rovněž volba diskontní míry (příp. kapitalizační míry). Tato míra vyjadřuje míru nejistoty spojenou s ne-realizováním budoucích výnosů. Při výpočtu výnosových hodnot je to jeden z nejdůležitějších parametrů, který bude výslednou hodnotu významným způsobem ovlivňovat. Pokud stanovujeme hodnotu nemovitosti na tržních principech, pak i diskontní míra musí vycházet z trhu. O možných způsobech stanovení diskontní míry viz Stanovení diskontní míry při výnosovém oceňování nemovitostí, časopis *Oceňování*, roč. 6, č. 4, 2013.

Pro odhad výsledné hodnoty nemovitosti se doporučuje použití více metod, které slouží zejména pro kontrolní a testovací účely. Dílčí výsledky zjištěné pomocí tržních postupů naznačují úroveň tržní hodnoty z různých pohledů a na jejich základě se hodnotitel snaží o jejich sjednocení do hodnoty finální. Účel ocenění má přímý vliv na obsah pojmu hodnoty nemovitosti, kterému musí odpovídat i použitá metodika ocenění. Ocenění nemovitostí zpracovaná pro různé účely proto nejsou vzájemně zaměnitelná. Dosažené výsledky dílčích metod jsou pouze pomocné a slouží znalci k jeho závěrečnému zdůvodněnému výroku o tržní hodnotě nemovitosti.

Pro návrh tržní hodnoty nemovitosti se nedoporučuje použití žádného ani váhového průměrování výsledků jednotlivých metod. Návrh tržní hodnoty nemovitosti by měl znalec či odhadce provést na základě závěrečné analýzy, při níž se volí výsledná metoda ocenění, resp. její výsledek, uvedou se důvody volby konkrétních metod ocenění a zároveň se vyhodnotí výhody a nevýhody jednotlivých postupů.

Na závěr bych chtěla citovat prof. Ing. Miloše Mařku, CSc., který vysvětluje, že „...oceňování je jen z části disciplína vědecká a musí být doplněna praktickou zkušeností, citem pro trh a schopností vžít se do uvažovaného typického kupujícího, jak jej definují Mezinárodní oceňovací standardy“.

Oxana Šnajberg

Ing. Oxana Šnajberg je jednatelkou znaleckého ústavu *Equity Solutions Appraisals s.r.o.*, kde působí od roku 2011 a věnuje se odborné činnosti v rámci oborů oceňování podniků a nemovitostí. Je absolventkou magisterského studia se specializací na *Oceňování podniku a jeho majetku na Vysoké škole ekonomické v Praze* a je absolventkou postgraduálního kurzu *Oceňování nemovitostí na Institutu oceňování majetku při VŠE v Praze*. Od roku 2012 působí na katedře financí a oceňování podniku *Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze*, kde se podílí na publikační činnosti, výuce a dalších interních projektech katedry ve spojení s *Institutem oceňování majetku*. Ve své disertační práci se zabývá návrhem metodiky oceňování právních vad nemovitostí.

Nemovitě věci v účetnictví



Radek Bartů

Vykazování nemovitých věcí v rozvaze

Na úvod je třeba zdůraznit, že se problematikou nemovitých věcí v účetnictví zabýváme z pohledu českých účetních předpisů (dále jen ČÚP).

Pohled Mezinárodních účetních standardů (IFRS) je obsahem jiného článku v tomto čísle časopisu. ČÚP s pojmem nemovitě věci nepracují.

Účetnictví jako model, který zaznamenává stav a pohyb majetku a závazků, nemovitě věci neopomíjí, pouze tato aktiva rozeznává rovnou v jejich konkrétních podobách.

Stěžejními normami upravujícími účetnictví jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ) a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1990 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli (dále jen vyhláška)¹.

Dle § 18 ZoÚ mají účetní jednotky povinnost k rozvahovému dni sestavovat účetní závěrku v náležitě strukturované podobě. Položky nemovitých věcí, které by měla obsahovat rozvaha, specifikuje vyhláška v § 7. Podle něj mají účetní jednotky povinnost v rámci svého dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) vykazovat mimo jiné pozemky, stavby a pěstitelské celky trvalých porostů. Záměrně jsou zde uvedeny pouze ty kategorie DHM, které nemovitě věci mohou zahrnovat. O pozemku a stavbě je třeba účtovat jako o DHM vždy, a to bez ohledu na výši jeho ocenění. Pozemky se vykazují v rozvahové položce B.II.1.1. Pozemky. Položka B.II.1.2. Stavby obsahuje podle § 7 vyhlášky více kategorií. Jedná se o:

- stavby včetně budov, důlní a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů (např. zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu),
- právo stavby, pokud není zbožím,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.

Stavbou se zde rozumí stavba, jak ji definuje stavební zákon, tj. bez podmínky pevného spojení se zemí. Zahrnutím práva stavby do položky B.II.1.2. Stavby reaguje vyhláška na nový občanský zákoník (dále jen

NOZ). Právo stavby je nezbytné rozlišovat na „nehmotné“ a „zhmotnělé“², a to nejen pro účely účetní, ale i daňové. V případě nehmotného práva stavby, tj. situace, kdy účetní jednotka vlastní právo stavby k pozemku, na kterém zatím žádná stavba není a účetní jednotka výstavbu ani nezamýšlí, bude právo stavby vykazováno samostatně. U zhmotnělého práva stavby, tj. v situaci, kdy účetní jednotka stavbu již postavila či má v úmyslu tak učinit, vstoupí právo stavby do ocenění dané stavby. Na tuto situaci je možné pohlížet stejně jako na jakousi licenci nezbytnou k realizaci stavby. Ta by také vstupovala jako vedlejší pořizovací náklad do ocenění stavby. Je nutné upozornit, že samotné vykazování staveb a pozemků je závislé na jejich postavení v rámci ekonomické činnosti účetní jednotky. Developeři a jiné stavební firmy nebudou budovy a pozemky nakoupené a zamýšlené k prodeji vykazovat v rámci DHM, ale v položce C.I. Zásoby v rámci svého oběžného majetku.

Sporné může být rozhodování o tom, co vše je součástí stavby a co již je samostatná movitá věc vykazovaná v položce rozvahy B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory. Pro účely účetnictví nelze využívat ustanovení zákona o dani z příjmů ani pokynů vydaných Generálním finančním ředitelstvím. Zřejmě jediným relevantním předpisem, který lze uplatnit pro potřeby účetnictví, je NOZ. Ten v § 505 a § 508 uvádí:

„Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.“



¹ V následujícím textu budeme používat terminologii a číslování rozvahových položek v souladu s novelizovanou vyhláškou s účinností od 1. 1. 2016.

² Generální finanční ředitelství. *Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014.* [on-line]. Praha, ©2013, [cit. 1.4.2015].

Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf

„Stroj nebo jiné upevněné zařízení (dále jen „stroj“) není součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není.“

Z ustanovení můžeme dovodit, že veškerá zařízení, konstrukce a stroje upevněné na nemovitosti jsou v případě shodného vlastnictví považovány za její součást a v účetnictví tedy pouze navýší ocenění vykazovaných staveb či pozemků. Odlišnou dobu použitelnosti stavby a její součásti lze řešit pomocí komponentního odepisování (viz dále). Byty a nebytové prostory, které splňují definici jednotky podle NOZ, jsou také vykazovány v rozvahové položce B.II.1.2. Stavby.

V souvislosti s aplikací NOZ vyvstává otázka, zda nový přístup k pozemku, resp. stavbě ovlivní jeho zobrazení v účetnictví. Podle NOZ totiž nyní představují jednu nemovitou věc. Odpověď je zcela jistě negativní. Cílem finančního účetnictví je poskytovat informace o hodnotě a struktuře majetku (aktiv). Struktura, v jaké je majetek evidován, je částečně ponechána na účetní jednotce (analytické účty), ovšem s tím, že je při vykazování nutno dodržet alespoň předepsanou úroveň jeho členění. České účetní předpisy stanovují požadavek na způsob členění aktiv v již zmíněném § 7 vyhlášky, sloučení do jedné položky proto není možné. Navíc by tento způsob vykazování odporoval účetní zásadě přednosti obsahu před formou. Novým pohledem na stavbu jakožto součást pozemku (resp. péstitelského celku) se totiž skutečná hodnota ani struktura majetku nemění, mění se pouze právní rámec, jenž tento majetek upravuje. Odlišný postup při odepisování by zároveň způsobil komplikace při sloučení pozemku a stavby. Pozemky se na rozdíl od staveb neodepisují.

Vybrané oblasti účetnictví

Význam vlastnictví pro vykazování v účetnictví

V předchozím textu bylo uvedeno, jaké typy nemovitých věcí je nutné rozeznávat a v jakých položkách rozvahy je nutné je vykazovat. Aby účetní jednotka mohla o tomto majetku účtovat a vykazovat ho ve své bilanci, musí být splněna podmínka vlastnického vztahu k danému majetku. Účetní jednotka může tedy až na výjimky ve svých aktivech vykázat pouze ten majetek, ke kterému má vlastnické právo. V souvislosti s nemovitými věcmi patří mezi tyto výjimky následující případy. Podle § 28 odst. 5 ZoÚ účetní jednotka, která provede na najatém či vypůjčeném majetku technické zhodnocení, o tomto technickém zhodnocení účtuje a odpisuje ho. Další výjimkou je tzv. zajišťovací převod práva. Jedná se o způsob zajištění věřitele, na kterého se dočasně převádí vlastnické právo k majetku, v našem případě nemovité věci, která slouží jako zajištění. Původní vlastník (v tomto vztahu

dlužník) ale danou nemovitou věc dál používá, a to na základě smlouvy o výpůjčce, a jako ekonomický vlastník ji také nadále odpisuje a vykazuje ve svých aktivech. Od roku 2014 patří mezi výjimky i majetek vyčleněný do svěřenského fondu. Svěřenský fond není vlastníkem majetku, je ale účetní jednotkou, která s ním disponuje a spravuje ho, a tudíž ho i vykazuje ve své bilanci. Naopak účetní jednotka, která jako uživatel nemovité věci v rámci finančního leasingu ekonomickým vlastníkem bezesporu je, tento majetek ve své bilanci uvádět nebude. Vzorem v tomto případě mohou být IFRS, které tuto situaci řeší na základě jejího obsahu a nikoliv právní formy, jak je tomu v ČR. Kromě výhradního vlastnického práva existuje i podílové a bezpodílové spoluvlastnictví. V případě podílového spoluvlastnictví každý spoluvlastník účtuje pouze o svém podílu a ten také odpisuje. U bezpodílového spoluvlastnictví, např. společného jmění manželů, zahrne nemovitou věc do svého účetnictví ten z manželů, který ji jako aktivum využívá k podnikání.

Ocenění nemovitých věcí v účetnictví

Účetní jednotka může nabýt vlastnictví k majetku různými způsoby. Nejčastěji se tak děje na základě kupní smlouvy, existují ale i další možnosti úplatného nabytí, např. v rámci finančního leasingu nebo směnou. Vlastnické právo lze získat i bezúplatně, např. darováním, vkladem, děděním či rozhodnutím státního orgánu. Účetní jednotka může nabýt majetek i tak, že si jej sama vyrobí tzv. ve vlastní režii. Specifickým způsobem nabytí je vyčlenění majetku z nebo do svěřenského fondu. Způsob pořízení majetku se samozřejmě odrazí ve způsobu jeho účtování a ocenění.

Pro správné účetní ocenění nemovité věci je nezbytné vědět, co vše k dané nemovité věci patří, tj. co vše je její součástí. Dále je nezbytné zvolit vhodný způsob ocenění. Zatímco způsob ocenění určíme podle § 25 ZoÚ, otázka součástí nemovité věci je komplikovanější. Účetní řešení se v této oblasti s daňovým ne vždy shoduje a předpisy relevantní pro daň z příjmu zde nelze použít. Pro správné účetní řešení lze tedy vycházet pouze z NOZ a již citovaných ustanovení § 505 a § 508. Podle nich je nutné v případě, že oddělením části věci dojde k jejímu znehodnocení (hospodářskému, estetickému nebo funkčnímu), považovat tuto část za součást věci. Dále se za součást věci považuje stroj či jiné zařízení upevněné na nemovité věci, pokud nemovitá věc i stroj sdílí stejného vlastníka. Jinými slovy, účetnictví se v tomto případě bude řídit právním posouzením daného stavu. Např. klimatizace umístěná v administrativní budově bude z pohledu NOZ a tedy i účetního pohledu zcela jistě její součástí a vstoupí do jejího ocenění. Pro účely daně z příjmu však tomu tak být nemusí.

Z § 24 ZoÚ vyplývá, že ocenění majetku provádí účetní jednotka k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne (tj. ke dni,

ke kterému sestavuje účetní závěrku). Při prvním ocenění bude dle § 25 ZoÚ v závislosti na způsobu pořízení použita pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena. Speciální postup je nutné aplikovat u kulturních památek nebo církevních staveb, pokud není známa jejich pořizovací cena. Ty se v takovém případě ocení „symbolicky“ ve výši jedné koruny.

V případě ocenění pořizovací cenou nesmí účetní jednotka zapomenout, že ta se skládá ze dvou částí. Jednak je v ní obsažena cena pořízení, tj. cena zaplacená za samotný nakoupený majetek, a dále vedlejší pořizovací náklady, tj. náklady související s jeho pořízením či uvedením do stavu způsobilého k jeho užívání. Touto problematikou se zabývá § 47 vyhlášky, který uvedené náklady uvádí v demonstrativním výčtu. V případě, že stará výstavba ustupuje nové, je účetní jednotka povinná do ocenění nové budovy zahrnout zůstatkovou cenu budovy staré a dále náklady spojené s její demolicí či stržením. Podle § 47 odst. 12 vyhlášky je součástí ocenění pozemku také cena lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud nejsou vykazovány samostatně jako pěstitelský celek trvalých porostů. V téže paragrafu vyhlášky se rovněž uvádí i příklady nákladů, které se do ocenění nezahrnují.

Ve spojitosti s aplikací NOZ můžeme očekávat situaci, že pozemek bude pořízen včetně stavby na základě jedné kupní smlouvy, a bude stanovena pouze jedna celková kupní cena. I tuto situaci ČÚP řeší. V § 24 odst. 3 ZoÚ se uvádí, že v případě nabytí více složek majetku převodem či přechodem, pokud nelze tyto složky samostatně ocenit (tj. nejsou stanoveny ceny jednotlivých složek), ocení účetní jednotka jednotlivé složky majetku pomocí poměrného rozúčtování celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny. Dle § 61a vyhlášky se toto poměrné rozúčtování provede na základě rozvrhové základny, kterou tvoří znalecké ocenění jednotlivých nabývaných složek majetku, případně ocenění dle kvalifikovaného odhadu. Toto řešení se použije i v případě pořízení jednotky, která zahrnuje pozemek.

V případě, že účetní jednotka vybuduje stavbu sama, tj. ve vlastní režii, ocení ji ve výši vlastních nákladů vynaložených na její výstavbu. Účetní jednotka by měla do tohoto ocenění zahrnout veškeré přímé náklady, zejména výrobní (materiál na výstavbu, mzdy dělníků, spotřebovanou energii při výstavbě) a další přímé náklady (služby architekta, poplatky stavebnímu úřadu atd.), dále také náklady nepřímé, bez nichž by výstavba nebyla možná. Schopnost účetní jednotky alokovat správně nepřímé náklady závisí na kvalitě a detailnosti jejího informačního systému, konkrétně se jedná o oblast nákladového účetnictví. Dle § 49 odst. 5 vyhlášky se vlastními náklady rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů dle způsobu kalkulace výroby. V případě, že se jedná o kusovou

výrobu, což výstavba nemovité věci zpravidla je, ocenění se provede na bázi veškerých přímých nákladů, výrobní režie a v případě, že výrobní cyklus přesahuje 12 měsíců, i správní režie.

Poslední způsob ocenění se provádí pomocí reprodukční pořizovací ceny. Ta se použije v případě, že účetní jednotka získala nemovitou věc bezúplatně (darováním, děděním, vkladem nebo z rozhodnutí státního orgánu). Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. V praxi se za ni považuje cena určená znaleckým posudkem. Při vzniku obchodní korporace nebo při následném zvyšování základního kapitálu vkladem společníků se podle § 251 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen ZOK), nepeněžní vklad ocení také na základě posudku znalce. Dle ZOK již neurčuje tohoto znalce soud, ale sama obchodní korporace, resp. její zakladatelé. Na rozdíl od postupu pro daňové účely v účetnictví nehraje roli, zda měl předchozí vlastník (vkladatel) vkládaný majetek ve svém obchodním majetku, majetek bude vždy oceněn dle posudku znalce a z této ceny také účetně odpisován.

Vyvolané investice

S výstavbou či nákupem nemovitých věcí se zpravidla setkáme také v rámci výstavby větších investičních celků. Jde o situace, kdy podnikatelský subjekt (investor) staví nové nebo rozšiřuje stávající výrobní, prodejní či technické kapacity. Jelikož se zpravidla jedná o rozsáhlé komplexy (sklady, továrny, obchodní centra, zábavní parky), je pro jejich fungování nezbytné, aby byly napojeny na potřebnou infrastrukturu. Jedná se především o příjezdové komunikace (chodníky, křižovatky, kruhové objezdy) a připojení k inženýrským sítím (rozvody elektřiny, plynu a vody). Často jde o investice na „zelené louce“, kde se potřebná infrastruktura v místě výstavby nenachází a je proto nutné ji zde vybudovat. V rámci územního řízení tak dochází k tomu, že povolení k výstavbě nového komplexu je podmíněno vybudováním této infrastruktury



TO MÁ NEVYKLÁDEJTE, PŮŮTELI - VÁS VE ŠKOLE NEUČILI INVESTOVAT DO NEMOVITOSTÍ?!



investorem. Investorovi tak vznikají určité vícenákklady, pro které se v praxi vžil název vyvolané nebo vynucené investice. Často se stane, že investorem vybudovaná infrastruktura (příjezdová komunikace, sjezd z dálnice) nesplní podmínky zařazení mezi tzv. účelové komunikace podle § 7 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, a investor se tak jejich trvalým vlastníkem ani stát nemůže. Po dokončení těchto „doprovodných staveb“ zpravidla následuje jejich darování nebo prodej za symbolickou cenu. Jejich nabyvatelem se stává ve většině případů obec či stát.

České účetní předpisy (ZoÚ, vyhláška a ČÚS) problematiku vyvolaných investic speciálně neřeší. Účetní jednotka (investor) pro jejich správné zachycení a ocenění musí tedy postupovat podle obecných účetních metod a postupů.

Může k vyvolané investici přistoupit jako k dlouhodobému hmotnému majetku nebo jako k zásobě vlastní výroby. U developerů, kteří postavené nemovité věci po dokončení prodávají jiným subjektům, je účetně správné tato aktiva evidovat jako zásoby, resp. nedokončenou výrobu a výrobky. Náklady spojené s výstavbou vyvolané investice (např. silnice) účetní jednotka soustředí na účtu *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*, případně na účtu *Nedokončená výroba*. V okamžiku dokončení bude zůstatek tohoto účtů přeúčtován na účet *Stavba*, případně na účet *Výrobky*. Vyvolaná investice bude evidována a vykazována jako samostatný majetek. O převodu dokončené vyvolané investice na obec nebo na stát se bude účtovat na nákladových účtech (*Ostatní provozní náklady* nebo *Poskytnuté dary*).

Jiný pohled na vyvolané investice představila interpretace Národní účetní rady I-20 *Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů*³, schválená a publikovaná v prosinci roku 2010. Tato interpretace pracuje s pojmem „podmíněné investiční výdaje“, které

lze chápat jako výdaje, jež je účetní jednotka povinna vynaložit, aby mohla uskutečnit svůj primární investiční záměr. Jinými slovy se jedná o výdaje spojené s pořízením vyvolané investice. Pojmem „hlavní aktivum“ je v interpretaci nazýváno aktivum, jehož pořízení je primárním cílem investičního záměru.

„Podmíněné investiční výdaje jsou součástí pořizovací ceny hlavního aktiva za splnění všech následujících podmínek:

- podmíněné investiční výdaje nejsou refundovány či jsou refundovány pouze částečně (např. budova vlastněná účetní jednotkou je na třetí stranu převedena bezplatně nebo za symbolickou cenu),
- podmíněné investiční výdaje nejsou vynaloženy v důsledku darovací smlouvy,
- účetní jednotka po vynaložení podmíněných investičních výdajů nad jejich dalším užitím (pokud je možné) nemá žádnou kontrolu a sama jich dále nevyužívá (např. neprovozuje předanou budovu),
- účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po schválení investičního záměru pořídit hlavní aktivum, který zohledňuje dané podmíněné investiční výdaje a
- účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po vzniku povinnosti účetní jednotky podmíněné investiční výdaje vynaložit.⁴

Z uvedeného vyplývá, že Interpretace I-20 vychází z ekonomické podstaty celé transakce a podmíněné investiční výdaje vnímá jako nezbytně nutné výdaje, bez nichž by k pořízení hlavního aktiva nemohlo dojít. Při splnění výše vyjmenovaných podmínek je tedy možné podmíněné investiční výdaje chápat jako vedlejší pořizovací náklady, které navýší ocenění hlavního aktiva. Interpretaci I-20 lze použít pro hlavní aktivum, které je dlouhodobým majetkem i zásobou. Převod vlastnického práva k vyvolané investici po jejím dokončení představuje pouze právní úkon a v účetnictví nebude nijak zobrazen. Pokud bude převod uskutečněn za úplatu, kterou uhradí třetí osoba (obec nebo stát), výše podmíněných investičních výdajů se o tuto úplatu sníží.

Pořízení, zařazení a evidence nemovité věci v účetnictví

Ať dojde k pořízení nemovité věci jakýmkoliv z výše uvedených způsobů, účtuje se o této skutečnosti v souladu s ČÚS č. 013 – *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* na vrub účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*, někdy také nazývaný *Nedokončený DHM*. Na vrub tohoto účtu se soustřeďují po celou dobu výstavby i veškeré vedlejší náklady spojené s jeho pořízením. Na účtu 042 je tedy vidět průběžné ocenění nedokončené investice.

³ NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA: *Interpretace I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů*. [on-line]. 2010, [cit. 1.5.2015]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/I_20.pdf

⁴ NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA: *Interpretace I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů*. [on-line]. 2010, [cit. 1.5.2015]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/I_20.pdf

Na rozdíl od movitého majetku, kdy se za okamžik jeho pořízení považuje dodání nebo převzetí, se při pořízení nemovitých věcí zapisovaných do veřejného seznamu považuje za okamžik pořízení den doručení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Jedná se o tzv. podmíněné pořízení, jelikož k převodu vlastnického práva dojde pouze v případě jeho skutečného zápisu. Dle § 56 odst. 9 vyhlášky je nutné tyto nemovité věci v „podmíněném režimu“ zachytit na zvláštních analytických účtech, případně uvést zvlášť v inventurních soupisech. Tato informace se uvádí také do přílohy k účetní závěrce.

Poté, co je majetek dokončen a může plnit účel, k němuž byl určen, tzn., nachází se ve stavu způsobilém k užívání, může ho účetní jednotka zařadit do aktiv. Tento okamžik popisuje § 7 odst. 11 vyhlášky jako „*dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními předpisy pro užívání.*“ V kontextu nemovitých věcí se těmito předpisy rozumí např. stavební zákon nebo zákon č. 133/1985 Sb., o požární ochraně. V praxi je při výstavbě nové nemovité věci rozhodující kolaudační rozhodnutí. Jeho vydání se považuje za důkaz, že všechny předepsané požadavky byly splněny a nemovitá věc je ve stavu způsobilém k užívání. Poté co takový okamžik nastal, může účetní jednotka zařadit majetek na konkrétní syntetický účet. V účetní jednotce je zpravidla postup pořizování, oceňování a zařazování DHM upraven příslušnou interní směrnicí. V účetních jednotkách je DHM evidován na majetkových (inventurních) kartách, které obsahují všechny potřebné informace o daném majetku.

Pořízení nemovité věci směnou

Další z možností, jak nemovitou věc pořídit, je směna, i když se v praxi jedná spíše o okrajový případ. Jde v podstatě o nákup nemovité věci s tím, že odměna za nakoupenou nemovitou věc není uhrazena v penězích, ale jiným majetkem. Tato transakce bývá upravena směnnou smlouvou, kterou NOZ definuje v § 2184. V účetnictví se dle § 47 odst. 8 vyhlášky majetek pořízený směnnou smlouvou ocení pořizovací cenou, je-li tato ve smlouvě uvedena, nebo reprodukční pořizovací cenou, není-li uvedena. Problematice se věnuje také ČÚS č. 013 v bodě 5.1.4. Zde se uvádí, že majetek předaný do směny je pro účetní jednotku nákladem ve výši zůstatkové ceny tohoto majetku. Majetek nabytý směnou je považován za výnos, a to ve výši jeho pořizovací, resp. reprodukční pořizovací ceny. Stává se, že hodnoty majetků vkládaných do směny nejsou stejné a strana, která vložila majetek s menší hodnotou, doplácí určitou částku v penězích. Dle ČÚS si účetní jednotka, která tento „doplatek“ hradí, o něj sníží svůj výnos. Účetní jednotka, která doplatek obdrží, si o něj výnos realizovaný směnou naopak zvýší.

V praxi může dojít k tomu, že se smluvní strany dohodnou a celou transakci rozdělí tak, aby jednotlivé převody majetku působily jako dary a ne směna. Tomu, že se jedná o dar, budou nasvědčovat i vzájemně uzavřené darovací smlouvy. Otázkou je zda se na tento případ bude vztahovat výše uvedený postup. Vyhláška totiž výslovně uvádí, že k jeho aplikaci se musí jednat o nabytí majetku na základě směnné smlouvy.

Účetní odpisování

Poté co je nemovitá věc dokončena a aktivována, tj. zařazena do užívání, začíná období, ve kterém ji bude účetní jednotka využívat v rámci svých ekonomických aktivit. Jako od jakéhokoliv jiného aktiva se očekává, že bude přispívat k tvorbě výnosů. Protože se účetnictví vždy snaží přiřazovat náklady k výnosům (matching princip), rozpouští se cena aktiva do nákladů postupně, protože i postupně (u nemovitých věcí po dobu desítek let) přispívá k tvorbě výnosů. Postupné zahrnování pořizovací ceny majetku do nákladů se děje formou odpisování. Jak bude DHM přispívat k tvorbě výnosů lze jen těžko určit, proto se metoda odepisování řadí mezi účetní odhady. Přestože nemovité věci řadíme do DHM, ne všechny se budou odpisovat. Výjimkou jsou pozemky. I pozemek je aktivum, které účetní jednotce umožňuje dosáhnout výnosů, proč se tedy neodepisuje? Odpověď, která je v souladu s uvedeným pojetím odpisů, se opírá o předpoklad, že pozemek má neomezenou dobu existence. Účetní jednotce tak může zajišťovat výnosy po neomezený čas. Alokace jeho pořizovací ceny na jeden rok či měsíc je tedy těžko kvantifikovatelná, případně se blíží nule. Proti odpisování pozemku stojí i skutečnost, že pozemek zpravidla nelze opotřebovat a jeho hodnota se ekonomickým používáním nesnižuje⁵. V případě pozemků tak nelze aplikovat ani přístup, který pohlíží na odpisy jako na způsob zobrazení fyzického a morálního opotřebování majetku.

Povinnost odpisovat vychází z § 25 odst. 3 ZoÚ, ve kterém je stanoveno, že účetní jednotka při ocenění (majetku) ke konci rozvahového dne bere v úvahu mimo jiné i všechna snížení hodnoty. Dle § 26 odst. 3 ZoÚ odpis majetku vyjadřuje trvalé snížení hodnoty. Pro odpisované nemovité věci má účetní jednotka povinnost podle § 28 odst. 6 ZoÚ sestavit odpisový plán, na jehož základě se bude v jednotlivých letech používané aktivum odpisovat. Pro jeho správné sestavení je nezbytné znát účetní ocenění majetku a předpokládaný průběh jeho ekonomického využití. Ten musí účetní jednotka kvalifikovaně odhadnout a odpisový plán nastavit tak, aby co nejlépe odpovídal skutečnému využití daného majetku. Od roku 2009 připouští vyhláška možnost kalkulovat s předpokládanou zbytkovou hodnotou majetku, tj. s předpokladem, že majetek bude vyřazen a prodán ještě před koncem

⁵ Výjimkou může být zemědělská půda, která v některých oblastech ztratí během několika let své úrodné vlastnosti a pro zemědělské účely je dále nepoužitelná.

své životnosti. Část ceny připadající na zbytkovou hodnotu tedy nepodléhá odpisování.

ČÚP nestanovují dobu odpisování jednotlivých druhů majetku a ani neurčují, zda má být odpis určen s přesností na roky, měsíce či dny. Pro stanovení odpisového plánu si musí účetní jednotka tyto parametry určit sama. V případě potřeby musí být ale schopná jejich podobu náležitě odůvodnit. Kromě doby odpisování musí účetní jednotka určit algoritmus výpočtu odpisů, tj. metodu odpisování. Jak dobu, tak metodu odpisování si účetní jednotky zpravidla definují ve svých interních směrnících. V praxi si účetní jednotky často chybně zjednodušují stanovení účetních odpisů tak, že přebírají doby odpisování relevantní pro daňové účely, stanovené v ZDP. Tento postup však může být na úkor věrného zobrazení skutečnosti. Obecně platí, že odpisované nemovité věci, tj. stavby (budovy, haly, inženýrské sítě, oplocení atd.) a jednotky (byty a nebytové prostory) se odpisují v řádu desítek let. Obvykle se účetní odpisy stanovují s přesností na měsíc a zpravidla bývá první odpis zaúčtován v měsíci následujícím po zařazení do užívání. Dle § 56 odst. 1 vyhlášky nemusí být odpis vázán pouze na běh času, ale např. na výkony. V praxi se můžeme setkat především s metodou rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. Rovnoměrné (lineární odpisy) se vyznačují tím, že se jejich výše v čase nemění. Zrychlené odpisy se v čase snižují. V praxi nabývá algoritmus jejich výpočtu dvou podob. Může se jednat o metodu DDB (double-declining-balance method) nebo SYD (sum-of-years'-digits method). Dle ČÚS se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Účetní jednotka má podle § 56a vyhlášky možnost pro věrnější zobrazení trvalého snížení hodnoty majetku využít metodu tzv. komponentního odpisování, která je vyloženě vhodná pro stavby, byty a nebytové prostory. Metoda komponentního odpisování je založena na individuálním přístupu k jednotlivým částem aktiva, a to podle toho, jakou mají předpokládanou dobu použitelnosti. Ty části aktiva, které se svou dobou použitelnosti významně odlišují od zbytkové části aktiva, se nazývají komponentou. Pro její identifikaci je dále nutné, aby výše jejího ocenění byla ve vztahu ke zbytkové části významná. U aktiva, pro které je použita metoda komponentního odpisování, se jeho pořizovací cena rozdělí na jednotlivé komponenty a ty se poté samostatně odpisují. Přestože je majetek rozdělen na komponenty, které se odpisují samostatně různou dobu, vykazuje se majetek jako jeden celek. Při výměně komponenty se ocenění aktiva jako celku sníží o ocenění vyřazované komponenty k datu její výměny a následně navýší o ocenění komponenty nově instalované. Přestože je metodu komponentního odpisování možné používat již od 1. ledna 2010, její

aplikace v praxi je stále velice ojedinělá. V situacích vhodných pro aplikaci metody komponentního odpisování si účetní jednotky pomáhají jinými účetními nástroji, zejména tvorbou rezervy na opravy.

Nájem nemovité věci

Účetní jednotka může využívat nemovitou věc v případě, kdy jde o dlouhodobé aktivum, dvěma způsoby. Může ji využívat v rámci uskutečňování své vlastní výdělečné činnosti, např. jako výrobní, skladovací nebo administrativní prostory. Vlastník i uživatel je jedním subjektem. Druhou možností je nájem nemovité věci, kdy vlastník (*pronajímatel*) přenechá za úplatu nemovitou věc jinému subjektu (*nájemci*), který ji využije ke svým potřebám. Pro účely tohoto článku se budeme zabývat pouze operativním (nikoliv finančním) pronájmem (leasingem).

Pro správné účetní zobrazení nájemního vztahu je nezbytné postupovat v souladu se *zásadou časové a věcné souvislosti*. To platí pro pronajímatele i nájemce. Pronajímatel vykazuje nemovitou věc ve svých dlouhodobých aktivech a účtuje o odpisech. Výnos pronajímateli vzniká až v okamžiku, kdy si ho „zaslouží“, bez ohledu na okamžik úhrady nájemného. Platební harmonogram může být v nájemní smlouvě stanoven různě. Nájemné se hradí zpravidla měsíčně, u větších objektů čtvrtletně. Platby mohou ve vztahu k období, za které se nájemné hradí, probíhat předem, v průběhu či pozadu. Účetnictví má však na zřeteli pouze časovou souvislost s obdobím, ve kterém je služba (pronájem) poskytnuta. Dodržení akruálního principu v zobrazení nájemního vztahu je zásadní. Pronajímatel pro dosažení správné časové souvislosti využívá položky časového rozlišení, především pak výnosy příštího období (předem přijaté nájemné) nebo příjmy příštího období (úhrada po uplynutí příslušného období).

Nájemce účtuje o nákladech taktéž v časové souvislosti s obdobím, ve kterém byla služba (pronájem) využívána. Z ČÚS 013 – *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* vyplývá povinnost nájemce evidovat najatý majetek na podrozvahových účtech, včetně případných závazků vyplývajících z uzavřených nájemních smluv. Nájemce dosahuje zajištění časové souvislosti pomocí položek časového rozlišení, především pak nákladů příštího období (nájemné placené předem) a výdajů příštího období (nájemné placené pozadu).

Určitou zvláštností, se kterou se můžeme při nájmu nemovitých věcí setkat, jsou tzv. nájemní pobídky. K jejich využívání dochází především v posledních letech a jsou typické hlavně na trhu kancelářských a administrativních prostor. Existence nájemních pobídek úzce souvisí se situací na trhu. Již několik let je možné identifikovat relativně velký převis nabídky volných kancelářských prostor, typický především pro větší města.⁶

⁶ BÁRTA J. – KRKOŠKA O.: Trh kancelářských prostor: z konkurence těží nájemci. *Komerční nemovitosti*. [on-line]. 2012, č. 12, 34-35 [cit. 1.11.2015]
Dostupné z: http://www.bpv-bp.com/download/publications/jba_okr_trh_kancelarskych_prostor_realit_12_2012.pdf

Pronajímatelé jsou si této situace vědomi a ve snaze pronajmout svou nemovitost nabízejí nájemcům určité bonusy, tj. nájemní pobídky. Podoba těchto nájemních pobídek může být různá. Nejčastěji se jedná o tzv. rent free period, tedy bonus v podobě odpuštění nájemného v prvních několika měsících nájemního vztahu. Jinou podobou je tzv. cash contribution, kdy pronajímatel zcela nebo zčásti uhradí nájemci výdaje spojené se změnou jeho sídla. Konkrétně může jít o úhradu výdajů na adaptaci pronajatých prostor nebo úhradu výdajů spojených se stěhováním do nových prostor.

Zobrazením nájemních pobídek v účetnictví se zabývá Národní účetní rada ve své interpretaci I-17 *Pobídky v nájemních vztazích*⁷. Z jejího znění vyplývá, že pokud lze bonus poskytnutý pronajímatelem chápat jako prostředek k získání nového či udržení stávajícího nájemce, je nutné tuto nájemní pobídku časově rozlišit po dobu trvání smluvního vztahu. Za dobu trvání smluvního vztahu se v tomto případě považuje období, kdy bude sjednaný nájem poskytován. U nájemních smluv uzavřených na dobu určitou bez možnosti smlouvu vypovědět v jejím průběhu se nájemní pobídka časově rozliší po dobu trvání této smlouvy. U nájemních smluv uzavřených na dobu neurčitou a nájemních smluv uzavřených na dobu určitou s možností výpovědi se za dobu trvání smlouvy považuje právě tato výpovědní lhůta. Vychází se tak z předpokladu, že racionální nájemce ukončí vztah tak rychle, jak jen to bude možné, a to proto, aby mohl požadovat další bonus (pobídku). Pokud je bonus poskytnut z jiných důvodů, než bylo uvedeno, nejedná se o nájemní pobídku. Jde například o situaci, kdy pronajímatel dává nájemci dočasnou slevu z důvodů omezení užívání najatých prostor.

Účetní zobrazení nájemních pobídek je založeno na ekonomické podstatě těchto „bonusů“. Ve skutečnosti totiž nájemce nedostává nic zadarmo, nešetří žádné nájemné. Nájemné za „rent free period“ je pouze odloženo a stává se součástí nájemného, které nájemce platí v pozdějších obdobích. Na nájemní pobídky se tak můžeme dívat jako na pouhou úpravu platebního harmonogramu, který byl nastaven tak, aby nalákal nájemce. Účetní postup popsáný v Interpretaci I-17 tuto ekonomickou podstatu transakce respektuje a je v souladu s účetní zásadou přednosti obsahu před formou.

Snížení hodnoty

Jak vyplývá z § 25 odst. 3 ZoÚ, je při ocenění nemovité věci k rozvahovému dni nezbytné vzít v úvahu všechna předvídatelná rizika, možné ztráty a snížení hodnoty. Odpisy jakožto trvalé snížení hodnoty a rezerva na opravu majetku byly již popsány. Pro zobrazení přechodného snížení hodnoty se v účetnictví použijí opravné položky. Tvorba opravných položek se



stanoví na základě inventarizace majetku prováděné zpravidla k okamžiku sestavení účetní závěrky.

ČÚS č. 005 – Opravné položky uvádí:

„Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení opravek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).“

Pojem „užitná hodnota“ ale není nikde definován. Můžeme pouze dovozovat, že se jedná o cenu, kterou je možné dosáhnout prodejem daného aktiva, tj. cenu tržní. V případě, že je v rámci inventarizace zjištěno, že ocenění nemovité věci v účetnictví je vyšší než její tržní ocenění, je nutné provést korekci za použití opravné položky (v případě dočasného snížení hodnoty) nebo za použití odpisu (v případě trvalého snížení hodnoty). Z principu opatrnosti neumožňují účetní předpisy provést přecenění na vyšší hodnotu. V tomto případě uvede účetní jednotka vyšší hodnotu nemovité věci, než která je vykazována v rozvaze, v příloze.

Technické zhodnocení v účetnictví

Až do konce roku 2013 byla daňová úprava technického zhodnocení závazná i pro účetní postupy. Vyhláška v § 47 odst. 3 odkazovala na znění § 33 ZDP. Od 1. ledna 2014 nabízí vyhláška v § 47 odst. 3 vlastní definici technického zhodnocení. V účetnictví je tedy od roku 2014 rozhodná pro uznání technického zhodnocení interně stanovená hranice, specifikovaná ve vnitropodnikové účetní směrnici. Pokud hodnota provedených úprav na majetku tuto hranici přesáhne, bude účetní jednotka účtovat o technickém zhodnocení. Pokud ocenění provedených úprav na majetku tuto hranici nepřekročí, bude účetní jednotka dané práce účtovat přímo do nákladů. Jedná se tedy o stejné pravidlo, které účetní jednotky využívají při určování dlouhodobého hmotného majetku.

Zásah do nemovité věci v podobě technického zhodnocení nemusí být vždy proveden pouze

⁷ NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA: *Interpretace I-17 Pobídky v nájemních vztazích*. [on-line]. 2010, [cit. 1.5.2015]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/I_17.pdf

vlastníkem dané nemovité věci, ale může ho provést i nájemce, který danou nemovitou věc na základě nájemní smlouvy (operativního leasingu) využívá. Podle § 28 odst. 3 ZDP může nájemce odpisovat technické zhodnocení provedené na najatém majetku, pokud jej sám uhradil a pokud k tomu má písemné povolení od vlastníka majetku. Vlastník se tím automaticky zavazuje, že sám o toto technické zhodnocení nenavýší vstupní cenu pronajatého majetku.

Pokud je nájemce, který provedl technické zhodnocení na najatém majetku, účetní jednotkou, účtuje podle § 28 odst. 5 ZoÚ o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami. Podle § 7 odst. 7 vyhlášky toto technické zhodnocení (v případě nemovité věci) vykáže nájemce v rozvahové položce „B.II.1.2. Stavby“. Po ukončení nájemního vztahu je způsob vypořádání tohoto technického zhodnocení zpravidla ošetřen již v nájemní smlouvě, kde se nájemce může zavázat k uvedení pronajaté věci do původního stavu, tj. technické zhodnocení odstranit, převést technické zhodnocení na pronajímatele za úplaty nebo bezúplatně.

Radek Bartů
Libuše Müllerová

Ing. Radek Bartů vystudoval Fakultu financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze. Problematikou nemovitých věcí v daních a účetnictví se zabývá již od svého studia, kdy na toto téma zpracoval diplomovou práci. V současnosti působí v daňovém oddělení poradenské společnosti APOGEO, s.r.o. jako Tax Consultant a specializuje se především na oblast DPH.

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 jako vedoucí katedry. Od roku 1990 je auditorkou a patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR. Od počátku existence KA ČR do roku 2000 a v letech 2005–2010 byla členkou Rady KA ČR (nyní Výkonný výbor). Členkou Výkonného výboru se opět stala od roku 2012 s odpovědností za zkušební systém při vstupu do profese, je místopředsdkyní zkušebního výboru KA ČR. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem s odpovědností za zkoušky a vzdělávání a nadále je členkou tohoto výboru. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady.

Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených dle IFRS



Libor Vašek

Nemovitosti v účetní závěrce sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) se vykazují a oceňují velmi rozmanitě. Jejich zachycení a ocenění může představovat i významný rozdíl oproti prezentaci použité pro danou nemovitost a její využití v účetní závěrce sestavené dle českých účetních předpisů.

Příklady různého vykazování nemovitostí v IFRS

V následujících příkladech jsou uvedeny různé konkrétní situace a důvody, které vedou k různému způsobu vykazování a ocenění nemovitostí v IFRS:

• Pozemky, budovy a zařízení (PPE) dle ISA 16.

Příkladem může být administrativní budova, v níž je umístěno vedení společnosti, ekonomické oddělení, kontaktní místo se zákazníky apod. Typickým rysem je to, že budova je využívána účetní jednotkou. Tato aktiva se oceňují v pořizovacích nákladech snížených o případné oprávků a znehodnocení (tzv. *cost model*) nebo se vykazují v přeceněné částce snížené o případné oprávků a znehodnocení (tzv. *revaluation model*). Zvýšení hodnoty nad úroveň historicky odpisovaných pořizovacích nákladů je zachyceno v ostatním

úplném výsledku, naopak snížení hodnoty pod úroveň odpisovaných historických pořizovacích nákladů je zachyceno ve výsledku hospodaření.

• **Zásoby dle IAS 2.** Typickým příkladem může být v nedávné minulosti nakoupená administrativní budova za účelem jejího dalšího prodeje v brzké budoucnosti. Znakem takto zatříděných nemovitostí je jejich určení k prodeji v rámci běžné činnosti společnosti. Tato aktiva se oceňují v hodnotě nižší z (a) pořizovacích nákladů a (b) čisté realizovatelné ceny, tj. očekávané prodejní ceny snížené o náklady na uskutečnění prodeje (*lower of cost or net realizable value*). Snížení hodnoty pod výši pořizovacích nákladů je zachyceno ve výsledku hospodaření.

• Dlouhodobá aktiva držená k prodeji dle IFRS 5.

Alternativně k předchozímu případu – pokud by realitní činnost nebyla hlavní výdělečnou činností účetní jednotky, ale nákup a prodej nemovitosti by byl nahodilou, neopakovanou událostí – lze uvážit zachycení nemovitosti v kategorii „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji“. Musí však být naplněny podmínky IFRS 5, tj. záměr prodat do 12 měsíců (k okamžiku nákupu), zahájeno aktivní nabízení a vyjednávání, stanovena reálná prodejní cena (do tří měsíců od okamžiku nákupu). Ocenění takové nemovitosti bude v hodnotě nižší z (a) pořizovacích nákladů a (b) reálné hodnoty snížené o náklady

na uskutečnění prodeje, přičemž se nemovitost po dobu držby neodpisuje. Snížení hodnoty pod výši pořizovacích nákladů je zachyceno ve výsledku hospodaření.

- **Zhotovované aktivum dle IAS 11.** Příkladem může být komplex nemovitostí ve výstavbě, které formují budoucí obchodní centrum a jehož realizace vychází ze specifického kontraktu s investorem, jenž podstatně ovlivňuje podobu a průběh realizace. Takové nemovitosti budou zachyceny v rámci krátkodobých aktiv nebo závazků jako specifická pohledávka nebo závazek vyplývající z uzavřeného obchodního vztahu. Rozvahový zůstatek, stejně tak dopad do výsledku hospodaření vychází většinou z použití metody stupně (procenta) dokončení projektu.

- **Nemovitost využívaná na základě operativního leasingu dle IAS 17.** Příkladem může být budova využívaná na základě smlouvy o nájmu na dobu 5 let, v níž jsou umístěny prodejní prostory. Taková budova nebude prezentována v aktivech společnosti, pokud půjde o „operativní leasing“ dle IAS 17. Společnost musí zachytit do výsledku hospodaření rovnoměrně náklady vyplývající z leasingové smlouvy a v aktivech (krátkodobých i dlouhodobých) lze uvážit časově rozlišené předplacené nájemné.

Pro doplnění lze avizovat změnu do budoucna, neboť s novým standardem pro leasingy, jehož vydání se očekává do konce roku 2015, přijde povinnost nájemce prezentovat v rozvaze většinu majetků využívaných na leasing (výjimkou budou krátkodobé leasingy do 12 měsíců). Zde uvažovaná budova by rozsah nových pravidel naplňovala. Počátek účinnosti je předběžně avizován od 1. ledna 2019.

- **Nemovitost využívaná na základě finančního leasingu dle IAS 17.** Jako příklad může být uvedena budova, využívaná na základě smlouvy o nájmu na dobu 10 let s následným převodem vlastnictví. Je-li taková budova využívána pro vlastní účely, bude v rámci dlouhodobých aktiv zahrnuta do kategorie „pozemky, budovy a zařízení.“ Pokud by nebyla využívána přímo společností, ale byla pronajímána jiným subjektům, půjde o kategorii „investice do nemovitostí“ dle IAS 40 (viz dále).

- **Nemovitost pronajímána na základě finančního leasingu dle IAS 17.** Příkladem může být vlastněná budova pronajatá dalšímu subjektu formou smlouvy o pronájmu s následným převodem vlastnictví. Vzhledem k převodu vlastnictví bude smlouva naplňovat charakteristiky „finančního leasingu“ dle IAS 17. Účetní jednotka ve svých aktivech bude prezentovat pohledávku z finančního leasingu jakožto finanční nástroj, poskytnutý úvěr s následným výnosovým úročením vykazovaným ve výsledku hospodaření.

- **Investice do nemovitostí dle IAS 40 (nejasný záměr).** Jako příklad lze uvést nedávno nakoupený pozemek, jehož další využití (prodej, pronájem, použití k výstavbě apod.) je prozatím nejasné a společnost při jeho nákupu využila zajímavou nabídku, která

ji byla předložena. Klíčovým rysem této transakce je to, že záměr využití je nejasný, a proto se předpokládá, že pozemek má charakter investice. Ocenění bude v reálné hodnotě s přeceněním do výsledku hospodaření a bez odpisování (tzv. *fair value model*), případně v pořizovacích nákladech snížených o případné oprávký a znehodnocení (tzv. *cost model*), což však musí být určeno při prvotním zachycení pozemku.

- **Investice do nemovitostí dle IAS 40 (pronajímáná nemovitost).** Příkladem může být vlastní administrativní budova pronajímáná několika subjektům na různě dlouhá období bez následného převodu vlastnictví. Naplňují-li smlouvy o pronájmu operativní leasing dle IAS 17, bude budova zachycena jako dlouhodobé aktivum v kategorii „investice do nemovitostí“ dle IAS 40, neboť je pronajímána. Ocenění viz předchozí případ.

- **Dlouhodobá aktiva držena k prodeji dle IFRS 5 (dříve PPE).** Příkladem může být nemovitost využívaná po několik let účetní jednotkou, o jejímž prodeji bylo rozhodnuto v aktuálním období. Nemovitost byla po několik let vykazována dle IAS 16 jako dlouhodobé aktivum v kategorii „Pozemky, budovy a zařízení“. V návaznosti na rozhodnutí lze uvážit prezentaci nemovitosti jako krátkodobého aktiva v kategorii „dlouhodobá aktiva držena k prodeji“ dle IFRS 5, pokud budou naplněny podmínky IFRS 5, tj. záměr prodat do 12 měsíců, připravenost nemovitosti k prodeji, aktivní nabízení a vyjednávání a stanovená reálná prodejní cena. Nemovitost se ocenění v hodnotě nižší ze (a) zůstatkové hodnoty a (b) reálné hodnoty snížené o náklady na uskutečnění prodeje, přičemž se nemovitost po dobu držby neodpisuje.

- **Dlouhodobá aktiva držena k prodeji dle IFRS 5 (dříve investice dle IAS 40).** Stejný přístup jako v předchozím případě by byl i pro situaci, kdy byla nemovitost v minulých obdobích pronajímána a byla prezentována jako „investice do nemovitostí“ dle IAS 40. Jedinou výjimkou by bylo pokračování v modelu oceňování na bázi reálné hodnoty s přeceněním do výsledovky, pokud tímto modelem byla investice oceňována již dříve.



- **Posouzení dílčích částí nemovitosti.** Pokud by např. vlastní administrativní budova byla částečně pronajímána jiným subjektům a částečně využívána společností, jednalo by se o kombinované využití nemovitosti, a je třeba úsudku, zda lze nemovitost pro účely účetního zachycení „rozdělit“, tj. pronajímanou část vykázat jako „investici do nemovitostí“ dle IAS 40 a využívanou část vykázat jako „pozemky, budovy a zařízení“ dle IAS 16. Pokud lze části nemovitosti samostatně prodat, musí být také samostatně klasifikovány, oceněny a odlišně prezentovány v účetní závěrce. Pokud je nelze prodat samostatně, je nemovitost jako celek klasifikována jako „investice do nemovitostí“ pouze v případě, že je pro vlastní využití používána nevýznamná část (*insignificant portion*) nemovitosti, např. 75 % plochy nemovitosti je pronajímáno a 25 % plochy je využíváno společností.

- **Podnájem najaté nemovitosti (dle IAS 40 a IAS 17).** Příkladem může být budova najatá na operativní leasing na dobu 10 let, kterou dále účetní jednotka pronajímá několika dalším subjektům na různé dlouhé období (podnájem). V takovém případě všechny leasingové smlouvy budou klasifikovány jako „operativní leasing“ dle IAS 17, přičemž účetní jednotka má možnost ve svých dlouhodobých aktivech zachytit právo k nemovitosti poskytnuté smlouvou o operativním leasingu (na celou nemovitost) jako „investici do nemovitostí“ dle IAS 40. Tato účetní metoda je dobrovolnou volbou účetní jednotky, lze ji aplikovat individuálně na nemovitosti (resp. operativní leasingy) a následně musí být pro jejich oceňování využita reálná hodnota s přeceněním do výsledku hospodaření.

Investice do nemovitostí

Za bližší pozornost stojí zejména investice do nemovitostí, které jsou specifikem a které IFRS neodlišují jen od českého účetnictví, ale např. také od US GAAP. Investice do nemovitostí jsou vymezeny jako nemovitosti (pozemky a budovy, případně jejich části), které jsou drženy za účelem a) pronájmu (formou operativního leasingu) nebo b) kapitálového zhodnocení (držba a prodej v budoucnu za vyšší hodnotu než činí pořizovací náklady). Mezi investice do nemovitostí jsou zahrnovány i budovy ve fázi pořízení, resp. výstavby, pokud je cílem je dále využívat k pronájmu nebo kapitálovému zhodnocení (tj. naplňují definici investice do nemovitostí). Úprava takto držných a využívaných nemovitostí spadá v IFRS pod IAS 40 Investice do nemovitostí.

Při pořízení jsou nemovitosti oceňovány ve výši pořizovacích nákladů (tj. kupní cenou navýšenou o vedlejší pořizovací náklady nebo vlastními náklady na výstavbu). V období jejich držby nebo pronájmu účetní jednotky obecně používají jeden ze dvou možných modelů oceňování:

1. **Model reálné hodnoty (tzv. *fair value model*)** znamená, že všechny investice do nemovitosti jsou oceňovány v reálné hodnotě, která musí být určována vždy ke každému rozvahovému dni, aby odrážela

aktuální tržní podmínky, přičemž změna reálné hodnoty (zvýšení = zisk nebo snížení = ztráta) je uznána ve výsledku období. IAS 40 požaduje výsledkové přecenění bez odpisování. Reálná hodnota je určována dle IFRS 13 a stanovena bez uvážení transakčních nákladů spojených s prodejem nebo jiným vyřazením nemovitosti.

2. **Model pořizovacích nákladů (tzv. *cost model*)** znamená, že všechny investice do nemovitosti jsou oceňovány stejně jako nemovitosti v kategorii pozemky, budovy a zařízení dle IAS 16, tj. ve výši pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Ač není požadována prezentace nemovitostí v reálné hodnotě v účetních výkazech, účetní jednotka má i přesto povinnost reálnou hodnotu nemovitosti stanovit a zveřejnit ji v příloze.

Volbu oceňovacího modelu musí účetní jednotka učinit při prvotním zachycení první investice do nemovitostí, neboť změna modelu oceňování je možná pouze z modelu pořizovacích nákladů na model reálné hodnoty, nikoliv opačně. Jde o provázanost ustanovení IAS 40 s principy pro dobrovolnou změnu účetních pravidel v IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, kdy taková změna musí vést k poskytování spolehlivějších a významnějších informací o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky. Ve vztahu k investicím do nemovitostí je tím vhodnějším modelem oceňování na bázi reálné hodnoty.

Pro použití reálné hodnoty platí vyvratitelný předpoklad, že je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na pokračující bázi. Pokud však pro diskutované nemovitosti neexistují srovnatelné tržní transakce a z nich vyplývající reálná hodnota nemovitostí, resp. dochází k nim jen zřídka, a neexistují ani alternativní spolehlivé odhady reálné hodnoty, ocení účetní jednotka nemovitosti ve výši pořizovacích nákladů, přičemž jde o:

- dočasnou neschopnost stanovit reálnou hodnotu nemovitosti ve fázi pořízení, a účetní jednotka očekává bezproblémové oceňování v reálné hodnotě nejspíše od okamžiku dokončení pořízení. Nemovitost je tak vnímána v režimu oceňování reálnou hodnotou, i když je dočasně oceněna ve výši pořizovacích nákladů. První přecenění z historických pořizovacích nákladů na reálnou hodnotu je zachyceno do výsledku hospodaření.
- neschopnost stanovit reálnou hodnotu nemovitosti na pokračující bázi a nemovitost je tak oceňována v režimu pořizovacích nákladů podle pravidel IAS 16 až do svého vyřazení, případně do změny podmínek, které by umožnily její ocenění reálnou hodnotou. První přecenění z historických pořizovacích nákladů na reálnou hodnotu je zachyceno v ostatním úplném výsledku, neboť zde dochází ke změně oceňovacího modelu.

S určováním reálné hodnoty souvisí i vnímání nemovitosti včetně jejího případného vybavení, aby omylem nedocházelo k dvojímu účtování aktiv, případně i souvisejících závazků. Je-li předmětem pronájmu kancelářská budova včetně vybavení (nábytku) a nájemné hrazené nájemci v sobě obsahuje i část za toto vybavení, je reálná hodnota nemovitosti většinou určena včetně reálné hodnoty vybavení. Pokud ano, vybavení nebude prezentováno jako samostatné aktivum (kategorie „pozemky, budovy a zařízení“) v rozvaze pronajímatele. V účetní závěrce pronajímatele bude pouze investice do nemovitostí a její celkové přecenění.

Příklady převodů mezi kategoriemi aktiv

Vzhledem k rozmanitosti zachycení nemovitostí v účetních závěrkách sestavených dle IFRS je třeba vnímat pravidla upravující přesuny mezi jednotlivými účetními kategoriemi při změně užití nemovitosti:

Převod nemovitosti do kategorie „investice do nemovitostí“ s uvážením ocenění na bázi reálné hodnoty:

- Ukončení užívání nemovitosti vlastníkem, tj. převod z kategorie „pozemky, budovy a zařízení“ v rozsahu IAS 16

Ilustrace

Společnost Alfa vlastní budovu, kterou od počátku roku 20X1 využívá jako vlastní administrativní budovu. Původní pořizovací náklady činily 30 000 tis. Kč a společnost pořídila budovu výstavbou. Původní odhad doby použitelnosti budovy byl stanoven na 30 let bez zbytkové hodnoty a s očekáváním stejného každoročního využití. V roce 20X6 vedení společnosti rozhodlo přemístit své aktivity do pronajaté budovy v jiné lokalitě města a vlastní budovu připravilo k následnému pronájmu. Vše bylo připraveno ke konci roku 20X6. Od počátku roku 20X7 společnost Alfa budovu začíná postupně pronajímat. Reálná hodnota administrativní budovy je spolehlivě ocenitelná a k 31. 12. 20X6 byla vyčíslena na částku 33 000 tis. Kč, ke konci roku 20X7 uvažte reálnou hodnotu ve výši 35 000 tis. Kč.

Řešení:

Ke konci roku 20X6 činí zůstatková hodnota budovy 24 000 tis. Kč (30 000 tis. Kč – 6 000 tis. Kč) a dochází k reklasifikaci budovy z kategorie pozemky, budovy a zařízení (PPE) do kategorie investice do nemovitostí, přičemž reálná hodnota budovy je k okamžiku změny 33 000 tis. Kč. Navýšení hodnoty budovy o 9 000 tis. Kč (33 000 tis. Kč – 24 000 tis. Kč) společnost uzná v ostatním výsledku hospodaření jako přecenění PPE bez následné reklasifikace do výsledku hospodaření. Za rok 20X6 je ve výsledku hospodaření uznán odpis ve výši 1 000 tis. Kč. Budova není od roku 20X7 odpisována. Za rok 20X7 je zachycen ve výsledku hospodaření zisk z přecenění 2 000 tis. Kč plynoucí z navýšení reálné hodnoty na 35 000 tis. Kč.

- Zahájení operativního leasingu poskytovaného jiné straně u nemovitosti běžně nabízené k prodeji v rámci běžné činnosti podniku, tj. převod z kategorie „zásoby“ v rozsahu IAS 2.

Ilustrace

Dne 20. října 20X1 vedení společnosti rozhodlo o změně využití administrativní budovy, kterou poslední dva roky společnost stavěla a dokončení bylo plánováno na první kvartál roku 20X2. Původní záměr administrativní budovu prodat byl pozměněn na záměr budovu pronajímat a byly zadány úkoly připravit reklamní kampaň a začít vyjednávat s možnými nájemci. Pořizovací náklady budovy činí 25 500 tis. Kč a reálná hodnota budovy byla odhadnuta na částku 30 000 tis. Kč.

Řešení:

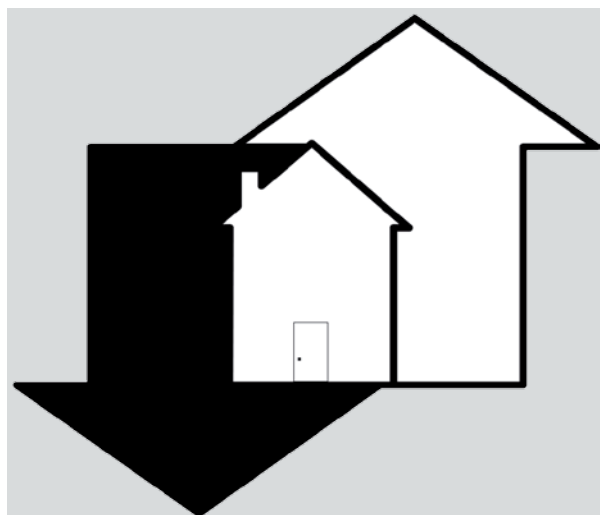
Změna v užívání nemovitosti vede k reklasifikaci budovy z kategorie zásoby do kategorie investice do nemovitostí, tj. z krátkodobých aktiv do dlouhodobých aktiv. IAS 40 k tomuto převodu stanoví požadavek na zachycení jako prodej zásob a více jej nerozebírá. Proto lze uvážit zachycení nákladů na prodaný výrobek ve výši 25 500 tis. Kč (a relevantní úbytek zásob) a současně výnosu z prodeje výrobku 30 000 tis. Kč (a relevantní přírůstek investice do nemovitosti).

Převod nemovitosti z kategorie „investice do nemovitostí“:

- Zahájení užívání nemovitosti vlastníkem, tj. převod do kategorie „pozemky, budovy a zařízení“ v rozsahu IAS 16

Ilustrace

Podnik pořídil v roce 20X1 nemovitost za 1 000 tis. Kč a k 31. 12. 20X2 ji prezentoval v rozvaze v reálné hodnotě 1 200 tis. Kč. Během 4. čtvrtletí 20X3 vedení podniku přijalo rozhodnutí, že ukončí vztah s nájemníky budovy a od počátku roku 20X4 budovu bude využívat pro vlastní administrativní účely. Reálná hodnota k 31. 12. 20X3 byla odhadnuta ve výši 1 250 tis. Kč a hodnota



z užívání založená na bázi současné hodnoty budoucích peněžních toků generovaných z využití aktiva byla vyčíslena ve výši 1 500 tis. Kč. Zbývající odhadovaná doba použitelnosti je 25 let a zbytková hodnota není uvažována, resp. je zanedbatelná.

Řešení:

Za rok 20X3 podnik uzná ve výsledku hospodaření zisk z přecenění reálné hodnoty ve výši 50 tis. Kč. K 31. 12. 20X3 poté podnik převede nemovitost z kategorie investice do nemovitostí do kategorie pozemky, budovy a zařízení (PPE), přičemž její prvotní ocenění je v podobě tzv. domnělé pořizovací ceny a ta je stanovena ve výši reálné hodnoty k datu převodu, tj. 1 250 tis. Kč. Zpětně ziskatelná částka je na úrovni hodnoty z užívání a neboť je vyšší, bude budova od 1. 1. 20X4 odpisována rovnoměrně po dobu 25 let. Odhad ročního odpisu je 50 tis. Kč.

- Zahájení kroků směřujících k prodeji nemovitosti v rámci běžné výdělečné činnosti, tj. převod do kategorie „zásoby“ v rozsahu IAS 2. K převodu dochází pouze za situace, kdy podnik změnu v užívání prokáže zahájením kroků směřujících k prodeji (tj. rekonstrukce). Pokud k rekonstrukci nedochází, vykazuje se nemovitost až do svého prodeje v souladu s IAS 40 (je-li oceňována v reálné hodnotě) a k převodu do kategorie „zásoby“ nedochází nebo se vykazuje dle IFRS 5 (viz předchozí bod).

Ilustrace

Dne 1. ledna 20X3 společnost začala rekonstruovat budovu, kterou do konce roku 20X2 pronajímala a evidovala ji jako investici do nemovitostí. Záměrem společnosti je nyní budovu zmodernizovat a prodat ji v rámci své běžné výdělečné činnosti (jedná se o developerskou společnost). Společnost oceňovala nemovitost modelem reálné hodnoty, přičemž k 1. 1. 20X3 činila reálná hodnota budovy 8 000 tis. Kč.

Řešení:

Změna v užívání nemovitosti vede k reklasifikaci budovy z kategorie investice do nemovitostí do kategorie zásoby, tj. z dlouhodobých aktiv mezi krátkodobá aktiva. Prvotním oceněním (tzv. domnělou pořizovací cenou) zásoby je reálná hodnota k datu reklasifikace, tj. 8 000 tis. Kč. Tato hodnota bude následně navyšována



o vlastní náklady modernizace a celkové ocenění zásoby (účetní hodnota) bude průběžně porovnáváno s čistou realizovatelnou hodnotou (viz pravidla IAS 2). Je-li ta nižší, společnost zachytí do výsledku hospodaření ztrátu ze znehodnocení zásob.

- Rozhodnutí o prodeji nemovitosti, tj. možný převod do kategorie „dlouhodobá aktiva držená k prodeji“ v rozsahu IFRS 5, pokud jsou naplněny podmínky IFRS 5 pro klasifikaci; pokud nemovitost byla oceňována modelem reálné hodnoty, její ocenění se nadále řídí IAS 40 (nikoliv IFRS 5), ač je vykazovaná jako aktivum držené k prodeji v rámci krátkodobých aktiv.

K prodeji nemovitosti může dojít i bez dřívějšího přesunu do kategorie dlouhodobých aktiv držených k prodeji v rozsahu IFRS 5, pokud nebyly dříve naplněny podmínky IFRS 5 a prodej byl uskutečněn rychle a v krátkém časovém období. Při prodeji účetní jednotka musí vyčíslit zisk (*gain*) nebo ztrátu (*loss*) z vyřazení (prodeje), která je dána rozdílem mezi čistým výtěžkem z prodeje (*net proceeds*) – prodejní cena snížená o náklady vynaložené na realizaci prodeje – a účetní hodnotou nemovitosti.

Závěrem

Jak vyplývá z uvedených příkladů, způsob vykazování a ocenění nemovitostí podle IFRS se může zásadně odlišovat od českých účetních předpisů, na což je třeba se soustředit zejména při konverzích účetních závěrek z českých účetních předpisů do IFRS.

Libor Vašek

Ing. Libor Vašek, Ph.D. je od prosince 2013 předsedou Komory certifikovaných účetních a členem výboru Komory je již déle než čtyři roky. Má dlouholeté zkušenosti v oblasti účetnictví, specializuje se na použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a konsolidace podnikových skupin. Působil několik let jako zkušební komisař v systému certifikace účetních, nyní je recenzentem zkouškových zadání. Je členem Metodické rady Svazu účetních, zastupuje Komoru certifikovaných účetních v Národní účetní radě a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Již během inženýrského studia na VŠE v Praze působil jako asistent v tuzemské účetní a auditorské společnosti a od roku 2003 pracuje jako odborný lektor pro oblast IFRS a konsolidací. V roce 2004 získal dekret školitele IFRS a v roce 2010 stupeň účetní expert v systému certifikace účetních. Je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, na níž ukončil své magisterské studium a pokračoval dále v interním doktorském studiu na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je spoluautorem několika odborných publikací, učebnic a přispívá svými odbornými články do českých a slovenských časopisů.

Rozhovor s Josefem Kamerou, ředitelem Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj

Jaké změny v katastru přinesl nový občanský zákoník

Spolu s novým občanským zákoníkem nabyly účinnosti nové katastrální předpisy. Mohl byste našim čtenářům uvést, jaké změny přináší?

V oboru zeměměřictví a katastru nemovitostí pracuji více než 30 let a za tuto dobu si nepamatuji významnější změny v oblasti evidence právních vztahů k nemovitostem v České republice než ty, které přinesl nový občanský zákoník, snad jen s výjimkou dopadů společenských změn po roce 1989. Všechny tyto změny bylo nutné promítnout do obecně závazných katastrálních předpisů ke stejnému termínu nabytí účinnosti 1. ledna 2014, což bylo poměrně složité zejména v kombinaci s některými pozměňovacími návrhy poslanců v rámci legislativního procesu projednávání těchto zákonů. Nechci čtenáře unavovat výčtem všech nových či novelizovaných předpisů, ale určitě je třeba zmínit katastrální zákon č. 256/2013 Sb., který kromě změn, vyvolaných novým občanským zákoníkem, zkumuloval a nahradil dva dřívější zákony – č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, a č. 344/1992 S., o katastru nemovitostí ČR. Za důležité považuji také zmínit katastrální vyhlášku č. 357/2013 Sb., kterou se provádí katastrální zákon, a také vyhlášku o poskytování údajů z katastru nemovitostí č. 358/2013 Sb.

Co je obsahem a předmětem evidence katastru po přijetí nového občanského zákoníku a jaké druhy zápisů provádíte?

Obsah katastru nemovitostí a předmět evidence v něm je definován v § 3 a 4 zmíněného katastrálního zákona. Jak z názvu tohoto veřejného rejstříku vyplývá, předmětem evidence jsou především nemovitosti (parcely, budovy, jednotky), ale také věcná práva k těmto nemovitostem a některé další údaje, využitelné pro daňové účely, pro účely ochrany životního prostředí, ochrany památek apod. Oproti předchozí úpravě již nejsou v katastru nově evidovány rozestavěné stavby a naopak byly do katastru doplněny např. údaje o převodní ceně nemovitostí.

Vlastní zápis práv do katastru je realizován vkladem, záznamem nebo poznámkou. Omezím se jen na zásadní vysvětlení rozdílů mezi těmito typy zápisů. Vkladem se zapisují do katastru práva k nemovitostem – ke čtyřem typům práv, zapisovaných do katastru vkladem podle dřívější právní úpravy (vlastnictví, věcné břemeno, právo zástavní a předkupní právo), přibylo dalších 14 práv, mimo jiné



Ing. Josef Kamera

absolvoval v roce 1984 VUT Brno, Fakultu stavební, obor Geodézie a kartografie. V letech 1984–1990 pracoval v podniku Geodézie Brno, s.p., v letech 1991–1992 na Krajské geodetické a kartografické správě. V letech 1993

až 2003 působil na Katastrálním úřadu Brno-město, nejprve jako vedoucí oddělení technického rozvoje a posléze jako zástupce ředitele. Od roku 2004 je na Katastrálním úřadu pro Jihomoravský kraj, kde se po necelých dvou letech na pozici zástupce ředitele a vedoucího kanceláře úřadu stal v listopadu 2005 ředitelem.

i takové jako např. právo stavby, právo budoucího výměnku, právo zpětné koupě, nájem, pacht apod., jelikož byla prosazena zásada, že všechna práva se do katastru zapisují vkladem.

Záznamem se po nabytí účinnosti nové právní úpravy zapisují pouze práva odvozená od vlastnického práva v případech, kdy vlastníkem nemovitosti je stát nebo územní samosprávný celek, typicky např. příslušnost státní organizace hospodařit s majetkem státu.

Posledním typem zápisu je poznámka, kterou se zapisují významné informace týkající se evidovaných nemovitostí, vlastníků a jiných oprávněných. Častým případem takového zápisu poznámky jsou např. exekuční příkaz k prodeji nemovitosti, poznámka o zákazu nakládat s nemovitostí, poznámka o zahájení či schválení pozemkových úprav.

K jakým největším změnám došlo oproti původním předpisům a jak na ně reagují občané, s nimiž ve své práci přicházíte do styku?

Ty největší změny v katastru jsou vyvolány zejména novým pojetím nemovitých věcí, které přinesl nový občanský zákoník. Zmíním se pouze o těch, které mají přímý dopad na účastníky řízení před katastrálním úřadem.

Nový občanský zákoník po 65 letech obnovil tzv. superfiціальní zásadu, spočívající na principu, že

součástí pozemku jsou i stavby na tomto pozemku zřízené. Řada staveb, u nichž byl evidován právní stav v souladu s právním stavem na pozemku, se k 1. lednu 2014 stala součástí pozemku a již nejsou v katastru evidovány jako samostatné věci. Tato změna byla pro řadu klientů méně pochopitelná a katastrální úřady musely čelit dotazům, jak správně formulovat předmět koupě, zástavního práva atd.

S výše zmíněným principem, že stavba je součástí pozemku, souvisí i nový právní institut, nazvaný „právo stavby“, který umožňuje stavebníkovi na cizím pozemku postavit svoji stavbu, přičemž toto právo stavby má charakter nemovité věci a lze s ním tudíž disponovat jako s každou jinou nemovitostí – převést, zatížit apod.

Jedním z poslaneckých pozměňovacích návrhů se do katastrálního zákona dostalo ustanovení o tom, že katastrální úřad může povolit vklad nejdříve po uplynutí 20denní lhůty od odeslání informace o plombě neboli o tom, že právní poměry určité nemovitosti jsou dotčeny změnou. Tato určitě dobře míněná snaha o zvýšení ochrany práv vlastníků vytvořením dostatečné lhůty pro zpochybnění zápisu do katastru, přinesla nejen katastrálním úřadům, ale i jeho klientům nemalé komplikace – katastrální úřadům v podobě několikanásobného obesílání účastníků řízení o skutečnostech, že nemovitosti jsou dotčeny změnou či o tom, že vklad byl proveden, a vlastníkům v podobě delšího čekání na povolení vkladu, než byli zvyklí před rokem 2014.

Určitě zajímavým tématem jsou také zásady formální a materiální publicity, které lze shrnout do dvou vět: „*Je-li do veřejného seznamu zapsáno právo k věci, neomlouvá nikoho neznalost zapsaného údaje.*“ a „*Je-li právo k věci zapsáno do veřejného seznamu, má se za to, že bylo zapsáno v souladu se skutečným právním stavem.*“ Tyto novým občanským zákoníkem znovuobnovené principy „dobré víry“ v zápisy do veřejných rejstříků, které platily v dřívějších pozemkových evidencích po staletí, jsou však svými dopady a rozsahem tématu na samostatný seminář.

Jaké jsou Vaše dosavadní zkušenosti s novými předpisy a s jakými praktickými problémy se ve své práci potýkáte?

Některé zkušenosti a praktické problémy s aplikací nových právních předpisů do praxe katastrálních úřadů jsou zmíněny v předcházejících odpovědích na dotazy. V zájmu objektivitě však lze konstatovat, že s řadou problémů, řešených v první polovině roku 2014, se katastrální úřady i jejich klienti dokázali již vypořádat, a zavedení některých nových právních institutů nebo nového režimu zápisů v katastru nenarušuje realitní trh s nemovitostmi, ani jiné oblasti, pro které byl katastr zřízen. Lhůty pro povolení vkladu se v celé České republice pohybují v průměru na 25 dnech, a tyto lhůty ani nelze z důvodu již vysvětlené dvacetidenní blokační lhůty výrazněji zkrátit.

Co musí běžný občan vědět a jak se má zachovat, než zamíří se svojí žádostí na katastrální úřad, aby jednání proběhlo hladce a nebylo časově náročné?

Úroveň informací a znalostí našich klientů, potřebných k realizaci změny v katastru, je různá podle typu žádosti, předkládané katastrálnímu úřadu. K žádosti o poskytnutí údajů z katastru (nejčastěji výpisu z listu vlastnictví) postačí identifikační údaje o katastrálním území, parcelním čísle pozemku nebo popisném čísle budovy. Údaje o vlastnictví lze dohledat i přes jméno vlastníka, případně jeho rodné nebo identifikační číslo. Některé změny, spojené pouze s ohlášením vlastníka, jako jsou např. změny druhu pozemku či způsobu jeho využití, zvládne občan bez hlubších znalostí katastrálních předpisů. V řadě případů postačí podívat se na internetové stránky www.cuzk.cz, kde se najdou nejen užitečné informace, ale i různé formuláře a návody, kterými je třeba se řídit. U zápisů do katastru spojených se změnou vlastnictví či jiných věcných práv bych našim klientům doporučoval obrátit se na osoby znalé dané problematiky, jako jsou advokáti, notáři, případně renomované realitní kanceláře. Někteří klienti ve snaze ušetřit předkládají katastrálnímu úřadu návrhy na zápis, které obsahují takové vady, že je katastrální úřad musí zamítnout, a účastníci řízení pak musí předložit návrh nový a znovu uhradit příslušný správní poplatek. Není také vůbec výjimkou, že se klienti obracejí na pracovníky katastrálních úřadů se žádostí o vyplnění návrhu na vklad nebo předběžnou kontrolu vlastní listiny, která je přílohou návrhu, což není v kompetenci ani v časových možnostech zaměstnanců našeho úřadu.

Co je obsahem smluv a jak probíhá podání na katastrální úřad?

S ohledem na počet práv zapisovaných v katastru je možné popsat obsah smluv a průběh řízení pouze v obecné rovině. Smlouva musí mít písemnou formu a kromě záležitostí ujednaných ve smlouvě je nejdůležitější jednoznačné vymezení smluvních stran a předmětu převodu (zástavy apod.) v souladu s údaji katastru. Podpisy smluvních stran musí být úředně ověřeny a příslušná listina se katastrálnímu úřadu předkládá pouze v jednom vyhotovení. Vlastní podání může být učiněno elektronicky, osobně na katastrálním pracovišti nebo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Katastrální úřad po obdržení návrhu nebo jiných listin pro zápis práv do katastru založí příslušné řízení, vyměří správní poplatek a vyznačí u dotčených nemovitostí nejpozději následující pracovní den, že práva jsou dotčena změnou („plomba“). V případě, že vklad je povolen, je účastníkům řízení zasláno vyrozumění o povolení vkladu ve formě změnového výpisu z katastru nemovitostí.

Problematika vlastnických a jiných věcných práv není zrovna jednoduchá, co v této oblasti dělá největší problémy?

Jak jsem již zmínil, zásadní problémy s výkladem a přístupem k některým pojmům a ustanovením nové úpravy se podařilo vyřešit v průběhu roku 2014. Aktuálně se katastrální úřady zabývají problematikou neznámých nebo nedostatečně identifikovaných vlastníků. V takovém případě jsou alespoň dílčí údaje z katastru předávány Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, který tyto údaje zveřejňuje na svých internetových stránkách a současně je předává příslušné obci.

Poměrně složitou problematikou jsou také požadavky klientů na výmazy starých zástavních práv a starých věcných břemen nebo tzv. duplicitní zápis vlastnictví, avšak srozumitelné vysvětlení těchto záležitostí přesahuje rámec tohoto rozhovoru.

Co byste vzkázal našim čtenářům, kterými jsou zejména auditoři, pokud se na ně jejich klienti obrátí o radu v souvislosti se zápisem nemovitosti do katastru?

Celý proces zápisu do katastru má standardní časový průběh, pokud jsou katastrálnímu úřadu předkládána bezvadná podání, která se v katastru provedou a nevyžadují různá přerušení pro účely doplnění podání nebo dokonce zamítnutí návrhu, kterému musí předcházet seznámení účastníků řízení s podklady pro toto zamítnutí a musí mít formu písemného rozhodnutí katastrálního úřadu. Proto se vrátím k doporučení, aby účastníci řízení převádějící nebo zatěžující nemovitost v hodnotě mnohdy několika milionů korun věnovali vyhotovení návrhu na změnu v katastru náležitou pozornost, a pokud se v této oblasti příliš neorientují, využili služeb odborně způsobilých osob.

Rozhovor vedla Libuše Müllerová

Rozhovor s Michalem Klimešem, finančním ředitelem akciové společnosti Skanska Reality

Krise na trhu nemovitostí je již rozhodně pryč

I když je společnost Skanska obecně známá a patří mezi největší developerské firmy v ČR, přece jen bychom Vás rádi požádali o její stručné představení našim čtenářům s uvedením základních údajů.

Společnost Skanska, původně švédskou firmu, založil v roce 1887 inženýr Rudolf Fredrik Berg jako firmu specializující se na výrobu betonových dekoračních prvků, které se používaly při stavbě švédských kostelů a veřejných budov. Brzy se společnost začala zabývat výrobou a produkcí surovin pro konstrukce různých staveb a posléze i samotnou výstavbou. První zahraniční zakázku společnost získala již v roce 1897 ve velké Británii a otevřela svou první zahraniční pobočku. Postupně expandovala nejen po starém kontinentu, ale i do USA a v současnosti patří mezi největší stavební a developerské skupiny na světě. Skanska dnes působí ve Skandinávii, střední a východní Evropě a v USA a globálně zaměstnává téměř 58 tisíc lidí. V roce 2000 vstoupila Skanska AB i na český trh a koupila kontrolní podíl ve společnosti IPS a.s. (Inženýrské a průmyslové stavby – původně Zemstav). V současné době patří mezi největší stavební a developerské uskupení v České republice. Skanska se zabývá třemi business streamy – výstavbou (pozemním a dopravním stavitelstvím), rezidenčním developmentem a komerčním



Ing. Michal Klimeš před pozicí finančního ředitele ve Skanska Reality zastával pozici finančního ředitele ve společnosti Legios Loco a. s., která se zabývá výrobou a opravami, modernizací a renovací železničních nákladních vozů. Ještě před touto pracovní zkušeností působil ve společnosti Cimex Invest s.r.o., nejprve na pozici finančního a projektového manažera, později manažera finančního odboru. Svou kariéru nastartoval na pozici auditora finančních institucí v KPMG Česká republika Audit s.r.o. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, jeho hlavní specializací je Podnikání a právo. Hovoří plynule anglicky a německy.

developmentem. Na našem trhu je společnost lídrem v etice, zeleném stavění a důrazu na bezpečnost. Co se týče rezidenční výstavby, v Praze jsme doposud postavili téměř sedm tisíc nových domovů, v nichž žije přes 16 tisíc lidí.

V jaké kondici se podle Vašeho názoru v současné době nachází trh nemovitostí, už skončila krize a nastalo oživení? Změnilo se něco v poslední době?

V oblasti prodeje vnímáme vývoj velmi pozitivně, protože poptávka s nabídkou je dnes de facto vyrovnaná, takže považujeme trh za zdravý a o krizi již rozhodně nemůžeme mluvit. Co se týče cenových relací, mohli jsme už letos aktivně pracovat s ceníky a všechny naše projekty jednou nebo opakovaně zdražovaly, což je dáno především stoupající poptávkou, motivovanou růstem spotřebitelské důvěry, a cenou a dostupností hypoték. Řada našich klientů dosáhne na hypotéku s úrokem pod dvě procenta a neočekáváme, že by v roce 2016 došlo k nějakému významnému zvýšení úrokových sazeb. Srovnáme-li aktuální průměrnou cenu pražského developerského trhu s rokem 2010, jsou dnes ceny na 95 %, a pokud půjde trh nahoru stejným tempem jako dosud, na úrovni cen před krizí budeme již v příštím roce. Jen letos vnímáme nárůst o zhruba 5 %.

Stavebnictví je specifické odvětví, které má ve srovnání s ostatními určité zvláštnosti. Existují nějaká omezení, na která ve své činnosti narazíte?

V oblasti developmentu pracujeme s vysokým rizikem především v oblasti legislativních procesů, a to ve specifickém odvětví s dlouhodobou návratností investovaného kapitálu.

S jakými problémy v oblasti finančního hospodaření se nejvíce potýkáte a jak se je snažíte řešit?

V současné době se nejvíce potýkáme se zvýšeným množstvím pohledávek zapříčiněným změnou procesu zápisu změn na katastrálním úřadu. Nyní se snažíme nastavit efektivní proces podávání změn na katastrální úřad. Dalším problémem je zdlouhavé předávání námi vybudované infrastruktury na obce.

Jaké účetní rámce používáte, české účetní standardy nebo mezinárodní standardy účetního výkaznictví, případně jaké jsou vaše názory na tyto koncepty?

Ve Skanska účtujeme podle mezinárodních standardů, avšak statutární výkazy sestavujeme podle českých účetních výkazů. Nejvíce starostí nám dělá IFRS 15 – rozpoznání výnosů – zejména v souvislosti se změnou procesu zápisu změn na katastrálním úřadě. Při letošním interim auditu bylo toto jedno z hlavních témat, které jsme s auditory diskutovali.

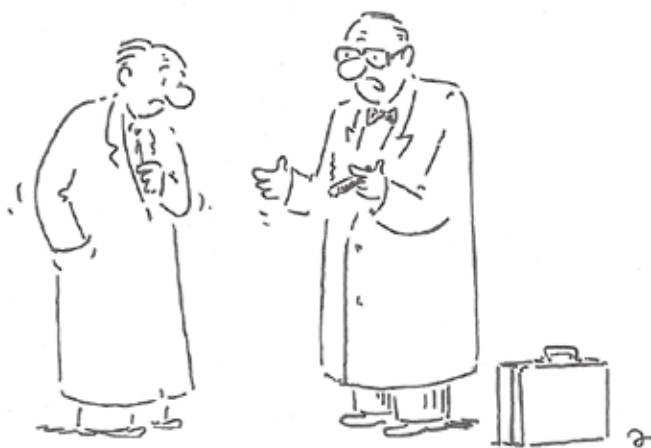
Jak funguje spolupráce s auditorem, jaké otázky s ním nejčastěji řešíte?

Spolupráce s KPMG je na vysoké úrovni a náš auditor je pro nás partnerem, se kterým můžeme diskutovat nejasnosti ve vykazování. Nejčastěji řešíme otázky týkající se výše rezerv, opodstatnění opravných položek k některým projektům a jak jsem již uvedl, IFRS 15 a rozpoznání výnosů.

Chtěl byste něco vzkázat našim čtenářům, kteří jsou především také auditory, i když ne všichni se pohybují v oblasti stavebnictví?

Jsem rád, že mohu pracovat ve společnosti, která má nastavené vysoké standardy v etice podnikání a hodnotami, které zastává, může inspirovat českou společnost k pozitivním změnám – ať se to týká udržitelnosti či důrazu na bezpečnost. Do budoucna bych si určitě přál, aby se tyto morální normy v podnikání staly přirozenou součástí podnikatelských i mezilidských vztahů a aby přibývalo společností, které přemýšlejí o tom, co bude zítra, a to nejen s ohledem na zisk, ale i společenskou odpovědnost.

Rozhovor vedla Libuše Müllerová



OPRAVDU NEMÁTE ŽÁDNOU NEMOVITOST, ČLOVĚČE?
PROHLÉDNĚTE SE POŘÁDNĚ!

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Stanovení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem od 1. ledna 2016

Dne 1. ledna 2016 nabývá účinnosti zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „ZoU“), kterým se implementují požadavky směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále jen „směrnice“).

- a) Vyplývá z nové dikce ZoU jiné obsahové vymezení pojmu aktiva celkem, na kterou je navázáno např. členění účetních jednotek podle velikosti, povinnost auditu i báze pro výpočet sankcí za správní delikty?
- b) Pokud dochází k posunu obsahového vymezení pojmu aktiva celkem od aktiv brutto k aktivům netto, jak bude účetní jednotka postupovat při určení splnění podmínek pro povinné ověření účetní závěrky auditorem za rok 2016, tj. při stanovení výše kritérií za předcházející účetní období (rok 2015)?

Stanovisko KA ČR

Ad a) Definice aktiv celkem

Domníváme se, že v souvislosti s implementací směrnice došlo v české účetní legislativě, tj. ZoU ke změně obsahového vymezení pojmu aktiva celkem. Dosavadní znění ZoU definovalo aktiva celkem jako úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, tj. brutto aktiva z výkazu rozvahy. Nové znění ZoU se však odkazuje pouze na aktiva celkem, což nelze vyložit jinak než jako aktiva netto, neboť pokud by bylo záměrem zákonodárce zachovat původní definici, pak by ze ZoU nebyla vypuštěna část týkající se úpravy aktiv o korekce, a to nejen v části týkající se povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, ale i v části týkající se postihování správních deliktů.

Rovněž se domníváme, že legislativní změnou obsahového vymezení pojmu aktiva celkem se sjednocují pojmy aktiva celkem a pasiva celkem běžně používané v účetní praxi, kde jsou chápány jako součást bilanční rovnice, a tato změna rovněž odpovídá struktuře i logické výstavbě výkazu rozvahy.

Obdobně je konstruován vzor výkazu rozvahy a výsledek v příloze směrnice.

Ad b) Podmínky pro povinné ověření účetní závěrky auditorem

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je u malých a ostatních účetních jednotek vázána podle nového znění ZoU na dosažení nebo překročení jednoho, resp. dvou z následujících kritérií (ustanovení § 20 odst. 1 písm. c), a to jak za účetní období, za něž se účetní závěrka ověřuje, tak za účetní období bezprostředně předcházející:

- a) aktiva celkem 40 mil. Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Domníváme se, že z důvodu absence přechodných ustanovení ZoU v této oblasti bude požadavek na splnění podmínky v písm. a), tj. aktiv celkem, za bezprostředně předcházející účetní období vázán na nově obsahově vymezenou definici aktiv celkem, která bude aplikována pro rok 2016. Bude tedy použit výkaz rozvahy za bezprostředně předcházející období, ale z něj bude využita pro potřeby posouzení dosažení či překročení hodnoty aktiv celkem nově hodnota aktiv celkem (netto).

Rovněž se domníváme, že obdobně bude třeba přistoupit k požadavku na splnění podmínky v písm. b), tj. roční úhrn čistého obratu. Na základě reklasifikace vykazování položek aktivace a změny stavu vlastní výroby z výnosů na náklady, k níž došlo novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., která reaguje na novelu ZoU, nebude položka ročního úhrnu čistého obratu za bezprostředně předcházející účetní období odpovídat obsahově položce ročního úhrnu čistého obratu za rok 2016. Bude tedy nutné provést pro potřeby stanovení povinnosti ověření roční účetní závěrky auditorem přepočítání hodnoty čistého obratu za bezprostředně předcházející období podle nové obsahové náplně položky ročního čistého obratu platné pro účetní období začínající dnem 1. ledna 2016.

Těmito postupy pro posouzení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem není nijak dotčena povinnost účetních jednotek týkající se vykazování srovnatelných údajů v účetním období započatém dnem 1. ledna 2016. K řešení této situace připravuje Ministerstvo financí nový Český účetní standard pro podnikatele č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Výrok auditora – zdůraznění skutečnosti

Cílem tohoto příspěvku je podělit se s vámi, kolegy, o některé zkušenosti z práce v dozorčí komisi Komory auditorů, v níž působím od listopadu 2014. Dozorčí komise při své kontrolní činnosti hodnotí řadu aspektů práce auditora (pod pojem auditor pro účely tohoto článku zahrnuji auditory-OSVČ i auditorské společnosti). Pro svůj příspěvek jsem si vybral pouze určitý segment, a to výrok auditora se zdůrazněním skutečnosti, zejména ve vazbě na princip nepřetržitého trvání účetní jednotky. Důvodem je moje čerstvě nabytá zkušenost z práce v dozorčí komisi, kde jsem si v rámci projednávaných kontrolních zpráv spíše ze zájmu v některých případech podrobněji prostudoval veřejně dostupné účetní závěrky včetně přílohy, ke kterým prověřování auditoři vydali výrok auditora se zdůrazněním skutečnosti. Ke svému překvapení jsem ale zjistil, že institut zdůraznění skutečnosti je auditory sice často používán v dobré víře, ale často v rozporu s příslušnými mezinárodními standardy auditu (ISA). Auditoři poměrně často používají zdůraznění skutečnosti ve snaze upozornit na rizika spojená s principem nepřetržitého trvání účetní jednotky. Velmi často však v tomto kontextu volí postup, který je v zásadním rozporu s požadavky ISA. Než se však budu věnovat zobecnění konkrétních případů, dovolte mi krátký úvod do problematiky s odkazem na platné mezinárodní standardy auditu.

Teoretická východiska

Považuji za velmi důležité, aby se auditoři podrobně seznámili s požadavky auditorského standardu 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“, zejména ve vazbě na možné modifikace výroku. Podrobně posouzení a zdokumentování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky je rozhodující pro další postup auditora při formulaci výroku, konkrétně pak zda auditorský výrok bude v souladu s ISA 700 „Formulace výroku a zprávy nezávislého auditora k účetní závěrce“, případně zda bude postupováno podle ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“ nebo podle ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

Cíl práce auditora je poměrně jasně definován v ISA 570, odst. 9:

„Cílem práce auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se toho, zda vedení při sestavování účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, na základě získaných důkazních informací rozhodnout, zda neexistuje významná (materiální) nejistota v souvislosti s událostmi nebo okolnostmi, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat a určit dopady na zprávu auditora.“

Při své práci musí auditor vyhodnotit rizika v souladu s ISA 315, především pak, zda existují události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky trvat nepřetržitě. Příklady takových událostí nebo okolností mohou být finančního a provozního rázu. Mezi finanční patří například tyto (viz ISA 570/A2):

- závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva,
- termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení či úhradu nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv,
- záporné peněžní toky,
- značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků,
- nepříznivé klíčové finanční ukazatele.

Ve své zprávě je pak auditor povinen na základě shromážděných důkazních informací rozhodnout, zda podle jeho názoru existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky trvat nepřetržitě.

Jestliže auditor dojde k závěru, že předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je v dané situaci uplatněn správně, ale existuje významná (materiální) nejistota, je povinen zjistit, zda účetní závěrka přiměřeně popisuje hlavní události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo okolností a zda je v účetní závěrce jasně zveřejněno, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Pokud jsou údaje zveřejněné v účetní závěrce přiměřené, je auditor povinen vydat nemodifikovaný výrok a svou zprávu doplnit o odstavec, který zdůrazní existenci významné (materiální) nejistoty, jež souvisí s událostí nebo okolností, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a odkáže na bod přílohy účetní závěrky, v němž jsou zveřejněny relevantní údaje.

Jestliže však údaje zveřejněné v účetní závěrce nejsou dostatečné, je auditor povinen vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok v souladu s ISA 705.

Praktické zkušenosti

Při své analýze jsem se zaměřil pouze na provázanost výroku auditora s účetní závěrkou a především pak na to, zda je zdůraznění skutečnosti vždy podepřeno relevantním popisem v příloze účetní závěrky. Zaměřil jsem se tedy na dodržení základní premisy:

- Existuje významná nejistota a její popis v příloze účetní závěrky je dostatečný – nemodifikovaný výrok.
- Existuje významná nejistota a její popis v příloze účetní závěrky není dostatečný – modifikovaný výrok dle ISA 705.

Ke svému překvapení jsem zjistil, že naprostá většina mnou analyzovaných výroků je věcně nesprávná. Ve velké většině případů používají auditoři institut zdůraznění skutečnosti v situacích, kdy tyto události a okolnosti vedoucí k významné nejistotě nejsou v příloze účetní závěrky dostatečně nebo vůbec popsány (o plánech vedení na jejich řešení ani nemluvě), přičemž z údajů v účetních výkazech lze jasně rizika finančního rázu odvodit.

V dalším textu je několik modelových situací, které všechny vycházejí z konkrétních zjištění. Z důvodu zachování důvěrnosti jsou pro potřeby tohoto článku formulace upraveny či zjednodušeny při zachování podstaty.

Příklad č. 1

- Skutečnosti zjištěné z účetních výkazů – podíl vlastních zdrojů na celkových pasivech – 7 %, oběžná aktiva ve výši 50 % krátkodobých závazků, významné závazky po lhůtě splatnosti, přidaná hodnota opakovaně na úrovni 1/3 mzdových nákladů, text

přílohy účetní závěrky neobsahuje žádnou informaci vedení, jakým způsobem hodlá řešit současný stav, který indikuje ohrožení principu nepřetržitého trvání účetní jednotky.

- Výrok auditora bez výhrad, doplněn odstavce obsahující jinou skutečnost: Při hodnocení finanční pozice účetní jednotky auditor konstatuje velmi nízký stav pohotových finančních zdrojů a citelnou podkapitalizaci. V zájmu zachování nepřetržitosti existence (going concern) je nutné tento nepříznivý stav eliminovat. Toto konstatování nemá vliv na výrok auditora.

Komentář autora článku: Pokud se auditor domnívá, že existuje významné riziko ohrožení principu nepřetržitého trvání účetní jednotky, a tato skutečnost není popsána v příloze účetní závěrky včetně popisu plánu vedení na řešení vzniklé situace, je povinen vydat modifikovaný výrok.

Příklad č. 2

- Společnost má záporný vlastní kapitál, přidaná hodnota je v běžném i předchozím roce významně pod úrovní mzdových nákladů, běžná aktiva na úrovni 50 % krátkodobých závazků.
- Výrok auditora bez výhrad, doplněn odstavce zdůrazňující skutečnost: Po skončení účetního období došlo dvakrát k navýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem.

Publikace Wolters Kluwer

ZÁKONÍK PRÁCE Komentář

5. aktualizované vydání

Bohuslav Kahle, Margerita Vysokajová, Petr Hůrka, Nataša Randlová, Jiří Doležilek

Komentář vychází z právního stavu účinného k 1. 10. 2015.

Páté vydání podrobného komentáře k zákoníku práce zpracovává nejaktuálnější změny, které novela – zákon č. 205/2015 Sb. – přináší.

Výklad zákona je obohacen o praktické příklady.



ZÁKON O SPOTŘEBNÍCH DANÍCH. Komentář

Bohumila Kotenová,
Petra Petrová, Milan Tomíček

Odborný průvodce pro aplikaci zákona o spotřebních daních přináší výklad změn souvisejících s implementací směrnice 2008/118/ES a mimo jiné vysvětluje změny zákona vyvolané notifikací Programu na podporu výroby a užití biopaliv. Autorský tým tvoří specialisté na spotřební daň s dlouholetou praxí v tomto oboru, a to jak z celní správy, tak ze strany daňových poradců.



ÚČETNÍ A DAŇOVÉ SOUVISLOSTI PŘEMĚN OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ 2. vydání

Jana Skálová

Kniha přináší jedinečně ucelený pohled na provázanost obchodněprávní úpravy s účetnictvím společností a daňovou stránkou přeměn obchodních společností. Výklad představuje přínosný odborný základ k oblasti přeměn společností, a to nejen pro odborníky, ale poskytuje i zajímavé informace pro vlastníky společností uvažující o některé z forem přeměny.



Využijte výhodný nákup na www.wolterskluwer.cz/obchod

 Wolters Kluwer

Komentář autora článku: Auditor se ve zdůraznění skutečnosti vůbec neodkazuje na text přílohy účetní závěrky, existence materiální nejistoty je zřejmá a není vůbec zřejmé, jak nepeněžní vklad (vklad duševního vlastnictví ve formě ochranné známky) může k odstranění této nejistoty přispět, v daném případě měl být výrok auditora modifikován.

Příklad č. 3

- Skutečnosti zjištěné z účetních výkazů – významné ztráty, záporný vlastní kapitál, významné závazky po lhůtě splatnosti, v příloze účetní závěrky je pouze uvedeno, že o řešení situace se jedná.
- Výrok auditora bez výhrad, pouze zdůraznění skutečnosti s odkazem na nesplacené významné závazky.

Komentář autora článku: Z celého textu účetní závěrky je naprosto zřejmé významné (materiální) ohrožení principu nepřetržité existence, přičemž nejsou uvedeny žádné konkrétní kroky, jak společnost hodlá vzniklou situaci řešit – měl být vydán modifikovaný výrok.

Příklad č. 4

- Skutečnosti zjištěné z účetních výkazů – záporný vlastní kapitál v běžném i minulém roce, v minulém roce dosažena ztráta, v běžném roce zisk.
- Výrok auditora: Podle mého názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření v souladu s českými účetními předpisy. Aniž bych vydával výrok s výhradou, dovoluji si upozornit, že vlastní kapitál obsahuje záporné hodnoty.

Komentář autora článku: Auditor neodkazuje na text přílohy účetní závěrky, která mimo jiné ani neobsahuje jakýkoliv komentář k tomu, jak bude situace se záporným vlastním kapitálem řešena. Pokud jde o pokus zdůraznit skutečnost, mělo toto zdůraznění být uvedeno v samostatném odstavci a v příloze účetní závěrky měl existovat odkaz na to, jakým způsobem hodlá vedení situaci řešit. Pokud tyto údaje nejsou v účetní závěrce obsaženy, pak by měl auditor použít výhradu.

Uvedené čtyři příklady se zabývaly zdůrazněním skutečnosti ve vazbě na going concern, následující příklad sice problematiku going concernu neřeší, ale jde opět o nesprávné použití zdůraznění skutečnosti.

Příklad č. 5

- Výrok auditora bez výhrad, doplněn odstavcem zdůrazňující skutečnost: Společnost má v zůstatku pohledávek pohledávku za společností, u které probíhá insolvenční řízení. Na tuto pohledávku nebyla vytvořena opravná položka v plné výši, neboť zbývající výše pohledávky je kryta dostatečnou výší vlastního kapitálu a bude tomu tak do doby, než budou vytvořeny 100% opravné položky k předmětné pohledávce.

Komentář autora článku: I když v tomto případě se nemusí nezbytně jednat o ohrožení going concern, výrok je naprosto nesprávný. Nevytvoření opravné položky s odkazem na dostatečnou výši vlastního kapitálu nelze akceptovat. V dané situaci, pokud výše chybějící opravné položky byla nad hranicí materiality, měl být vydán výrok s výhradou (nahodnocení aktiv a vlastních zdrojů/hospodářského výsledku).

Závěr

V předchozím textu bylo uvedeno pouze několik případů, zkoumaný vzorek byl podstatně větší a lze uvést, že naprostá většina zkoumaných výroků, obsahujících zdůraznění skutečnosti převážně ve vztahu ke going concern, byla formulována nesprávně. Chtěl bych znovu zdůraznit, že předmětem mého zkoumání nebyla proverka auditorského spisu a podpůrné dokumentace auditora k formulaci výroku. Domnívám se, že pokud existuje zásadní nesoulad mezi zdůrazněním skutečnosti a způsobem, jakým je toto zdůraznění skutečnosti popsáno či nepopsáno v příloze účetní závěrky, je velmi těžké, až nemožné auditorskou dokumentací tento zřejmý nesoulad zdůvodnit. Typ modifikace výroku se pak může lišit podle toho, zda jde pouze o zanedbání povinnosti zveřejnění povinných informací v účetní závěrce nebo zda takové údaje (a plány na řešení situace) k dispozici nejsou a pak je třeba v návaznosti na rozsah problému a výši nejistoty rozhodnout, zda bude vydán výrok s výhradou z důvodu nejistoty či se auditor rozhodne vydat záporný výrok. Případné zdokumentování plánů vedení na řešení problematiky going concern ve spise auditora by pak mohlo být určitě námětem na další samostatný článek.

Mým cílem rozhodně nebylo se kriticky vyjadřovat k práci kolegů auditorů, ale především velmi zjednodušeně a srozumitelně upozornit širokou auditorskou obec na úskalí, které institut „zdůraznění skutečnosti“ může přinášet. Zároveň jsem si vědom nelehkého postavení auditora v situacích, kdy by měl vydat modifikovaný výrok, a klient často argumentuje likvidačními dopady takového výroku na jeho podnikání. Řešení však existuje a tím je kvalitní popsání relevantních skutečností a okolností včetně navrhovaného řešení v příloze účetní závěrky. Pokud však klient takové řešení nemůže či nechce akceptovat, je povinností auditora na tuto skutečnost upozornit prostřednictvím modifikace auditorského výroku. Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností (znovu upozorňuji, že zdůraznění skutečností není modifikací auditorského výroku) v takovém případě podle mne nejen nelze považovat za postup, který je v souladu s mezinárodními standardy auditu, jimiž jsou všichni auditori povinni se řídit, ale ani za postup, který od auditora, pracujícího ve veřejném zájmu, očekávají uživatelé výstupů jeho práce.

Petr Šobotník

člen Dozorčí komise KA ČR

Zveřejňování návrhu územního rozpočtu

Územní samosprávné celky, tj. obce a kraje a dobrovolné svazky obcí jsou povinny dát si přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok. Přezkoumání hospodaření vykonává přezkoumávací orgán, tj. Ministerstvo financí, krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo auditor či auditorská společnost. Krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy vykonávají přezkoumání hospodaření v přenesené působnosti.

Ministerstvo financí obdrželo dotaz krajského úřadu týkající se ustanovení § 11 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Otázka

Rozpočet obce má být dle § 11 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb., zveřejněn 15 dnů před projednáním v zastupitelstvu obce na fyzické úřední desce ve zkráceném rozsahu (alespoň v nejvyšších jednotkách druhového třídění) a způsobem umožňujícím dálkový přístup, kde musí být zveřejněn v úplném znění.

Během dílčího přezkoumání se setkáváme s otázkou, co je úplné znění. Jedná se o zveřejnění rozpočtu na položky dle podrobné rozpočtové skladby? Obce totiž v dalším kroku po schválení rozpočtu musí dle § 14 provést rozpis neprodleně a při rozpisu rozpočtu se rozpočet člení podle podrobné rozpočtové skladby.

Není nikde uvedeno, co je myšleno „úplným zněním“, zdali se jedná o rozpis dle podrobné rozpočtové skladby či nikoli.

Odpověď

Podle § 12 zákona č. 250/2000 Sb. se rozpočet územního samosprávného celku zpracovává v třídění podle rozpočtové skladby. Orgány územního samosprávného celku projednávají rozpočet při jeho schvalování v třídění podle rozpočtové skladby tak, aby schválený rozpočet vyjadřoval závazné ukazatele, jimiž se mají povinně řídit

- výkonné orgány územního samosprávného celku a svazku obcí při hospodaření podle rozpočtu,
- právnické osoby zřízené nebo založené v působnosti územního samosprávného celku při svém hospodaření,
- právnické osoby zřízené v působnosti svazku obcí,
- další osoby, které mají být příjemci dotací nebo příspěvků z rozpočtu.

Zákon tedy pouze stanoví, že rozpočet se při schvalování v zastupitelstvu územního samosprávného celku projednává v třídění podle rozpočtové skladby tak, aby vyjadřoval závazné ukazatele, kterými se mají povinně řídit výše uvedené subjekty.

V zákoně tedy není stanoveno, jak podrobný by měl být návrh rozpočtu. Zákonodárce vycházel z předpokladu, že by se zastupitelstvo územního samosprávného celku nemělo při schvalování rozpočtu zabývat každou i tou nejpodrobnější číselnou hodnotou, do které se jinak zpracovává „podrobný rozpočet“ pro účely výkaznictví a při sledování výsledků hospodaření podle rozpočtu. To však nevylučuje možnost, aby si malá obec sestavila a schválila již návrh rozpočtu podle podrobné rozpočtové skladby. Následně by pak již rozpočet nerozepisovala. V případě velkých územních samosprávných celků však není technicky možné ani logické zpracovávat a předkládat zastupitelstvu územního samosprávného celku k projednání a schválení rozpočet podle podrobné rozpočtové skladby.

Územní samosprávný celek zpracuje návrh svého rozpočtu v intencích § 12 zákona č. 250/2000 Sb.

Před jeho předložením k projednání a schválení zastupitelstvem územního samosprávného celku má zákonem v § 11 odst. 3 stanovenou povinnost zveřejnit návrh svého rozpočtu po dobu nejméně 15 dnů přede dnem jeho projednávání na zasedání zastupitelstva územního samosprávného celku na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.



Na úřední desce může být návrh rozpočtu zveřejněn v užším rozsahu, který obsahuje alespoň údaje o příjmech a výdajích rozpočtu v třídění podle nejvyšších jednotek druhového třídění rozpočtové skladby. Způsobem umožňujícím dálkový přístup se zveřejňuje úplné znění návrhu rozpočtu.

Připomínky k návrhu rozpočtu mohou občané příslušného územního samosprávného celku uplatnit buď písemně ve lhůtě stanovené při jeho zveřejnění, nebo ústně při jeho projednávání na zasedání zastupitelstva.

Zákon tedy dává pouze možnost (nestanoví povinnost), s ohledem na kapacitu „klasické“ úřední desky, aby územní samosprávný celek za podmínek v něm

stanovených zveřejnil na „klasické“ úřední desce návrh rozpočtu v užším rozsahu, než je tento návrh předkládán zastupitelstvu územního samosprávného celku. Způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejňuje územní samosprávný celek úplné znění návrhu rozpočtu, tzn. návrh rozpočtu ve znění, v jakém je předkládán zastupitelstvu územního samosprávného celku k projednání a schválení.

Po schválení se rozpočet neprodleně rozepisuje podle podrobné rozpočtové skladby (viz § 14).

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Co najdete v e-příloze č. 9/2015

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditore také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Nemovitosti

• DPH u nemovitých věcí upřesněna

Generální finanční ředitelství (GFR) vydalo dlouho očekávanou informaci k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. lednu 2015. Velký důraz klade na koncept funkčního celku, resp. princip hlavního a vedlejšího plnění. Důležitou roli nyní bude hrát

i cíl sledovaný smluvními stranami. Nově vydanou informaci pozbývájí předchozí informace k DPH u nemovitých věcí platnost.

• DPH u nemovitostí – světlo na konci tunelu

Informace k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. lednu 2015 specifikuje také výklad sporných oblastí, resp. oblastí s novou úpravou, jako jsou stavby, stavby pro bydlení, podlahová plocha obytného prostoru (bytu) pro sociální bydlení, podlahová plocha rodinného domu pro sociální bydlení, funkční celek, zastavěný pozemek a stavební pozemek.

• Znalec vs. účetní, aneb jak se kdo dívá na hodnotu nemovitostí

Článek radí, jak na znalecké ocenění nemovitostního funkčního celku.

• Technické zhodnocení nebo oprava? Situace v roce 2014 ve světle judikatury

V praxi je těžké určit zejména, zda se jedná či nejedná o stavební úpravu nebo o modernizaci. Nástavby, přístavby a rekonstrukce jsou poměrně snadno rozpoznatelné. Poplatník může požádat správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda zásah do majetku představuje technické zhodnocení.

Zaznamenali jsme

- Na vypracování výroční zprávy bude méně času
- Dary politickým stranám asi nebudou moci převýšit tři miliony
- Nový zákon o zadávání veřejných zakázek – myšlenka dobrá, provedení zatím o dost horší
- Kvalita auditorské činnosti

-MVA-