

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 2/2023

**Téma: Nehmotná aktiva**



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Vyúčtování a pohyblivý příspěvek pro rok 2023.....	2
Zjištění Ministerstva financí ČR z každoročního dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb co by měli auditoři při přezkumech napravit.....	3
Informace ČNB ke zprávě auditora podle §12e zákona o podnikání na kapitálovém trhu.....	6
Očekávaná úloha auditora při dokládání výše příjmů/výnosů ze zemědělské činnosti pro doložení statutu aktivního zemědělce.....	8
Nová publikace k implementaci ISQM.....	8

### TÉMA ČÍSLA – NEHMOTNÁ AKTIVA

Editorial.....	9
Ocenitelná práva jako nehmotná aktiva (Martin Lukáš, Lenka Beránková).....	10
Účetní a daňové souvislosti nehmotného majetku: software (Kateřina Mikulková).....	14
Nehmotná aktiva v účetních závěrkách sestavených dle IFRS (Libor Vašek).....	20

### NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	
Nespolupracující předchozí auditor.....	26
Přijetí auditní zakázky.....	27
Změna názvu obchodní firmy.....	27
Výbory pro audit subjektů veřejného zájmu....	28
Setkání členů výborů pro audit.....	31
Hugo a Sally se baví o výhradě.....	12, 18, 22, 24

### LIDÉ A FIRMY

Daňář a daňová firma roku 2022.....	32
-------------------------------------	----

Toto číslo vyšlo **7. 3. 2023**

## Přispějte svojí připomínkou k zákonu o auditorech



Milan Bláha

Během celého loňského roku výbor pro regulaci a rozvoj profese (VRRP) sbíral náměty na změnu zákona o auditorech, reagoval na externí podněty z řad auditorů a jiných subjektů v oblasti regulace a aktivně se zapojil do diskuse nad návrhem nového zákona o účetnictví. Velkou novinkou je možnost účtovat v eurech. Jistě jsme všichni zvědaví, zdali tato zásadní změna povede k řízenému zavedení eura v České republice.

V roce 2023 bude VRRP pokračovat ve sběru námětů k novele zákona o auditorech. Tímto bych chtěl auditory vyzvat, aby se s naším výborem podělili o vlastní náměty. Komora je tu pro vás a váš názor nás samozřejmě zajímá. Podělím se s vámi o svůj námět. Znáte to, ověřujete zprávu o vztazích a lokální dokumentace k převodním cenám neexistuje. Přitom 20 členských zemí evropské sedmadvacítky lokální dokumentaci k převodním cenám připravuje povinně. Zbývajících sedm tvoří dva bývalé daňové ráje, jihovýchodní Evropa a my. Nenastal čas na změnu i u nás? Neutíkají nám tady ty tak intenzivně hledané daňové příjmy, nebo vše raději doženeme zvýšením daně z nemovitostí? Budeme rádi za další vaše podněty.

V minulém roce jsme také ve VRRP pracovali na úpravách vnitřních předpisů komory tak, abychom je mohli předložit ke schválení na našem listopadovém sněmu. Aktualizované

předpisy byly schváleny. Zde bych chtěl poděkovat všem členům VRRP, členům výkonného výboru a pracovníkům komory, kteří na předpisech intenzivně pracovali.

Podvýbor pro AML a etiku spolu s výborem pro kontinuální profesní vzdělávání uvedli v život on-line školení o AML, které je nyní všem auditorům k dispozici.

Koncem roku 2022 jsme založili podvýbor pro ESG, který se bude zabývat problematikou ověřování ESG zpráv, zprvu tedy ISAE 3000 a později metodikou auditu ESG. Důležité je i proškolení auditorů pro audit ESG zpráv, které během tohoto roku připravíme tak, aby v roce 2025 mohli první auditoři ověřit ESG reporty. Podvýbor pro AML a etiku se bude mimo svou standardní agendu zabývat přípravou on-line školení na etický kodex.

VRRP také zastupuje komoru v Accountancy Europe, jejímž je komora členem. V prosinci jsme se účastnili voleb orgánů Accountancy Europe. Jako členové máme přístup k informacím, které nám pomáhají při směřování regulace naší profese či v problematice veřejného sektoru v České republice. Accountancy Europe je také jednou z klíčových profesních organizací v Evropské unii zabývajících se problematikou ESG reportingu.

Držte nám palce, ať se vše podaří zrealizovat.

**Milan Bláha**

předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese a první viceprezident KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 23. ledna 2023, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem jednání byly plány činnosti a členského složení jednotlivých odborných výborů. Po skončení jednání se uskutečnil seminář pro členy volených orgánů komory na téma *Oznamovací povinnosti auditora a povinnost auditora poskytnout součinnost Policii ČR, případně jiným regulátorům*.

Výkonný výbor schválil:

- plán činnosti na rok 2023 a personální složení výboru pro metodiku auditu, výboru pro účetní výkaznictví, výboru pro rozvoj a regulaci profese, výboru pro veřejný sektor a výboru pro malé a střední auditorské praxe, výboru pro kontinuální profesní vzdělávání, výboru pro správu profese a výboru pro auditorské zkoušky,
- plán činnosti a personální složení na rok 2023 podvýboru pro

IFRS a finanční instituce, podvýboru pro AML a etiku a nového podvýboru pro ESG.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil postup přípravy příručky pro ISQM,
- a schválil jmenování odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky,
- a schválil obsazení zkoušek zkušebními komisaři do března 2023,
- návrh termínů a místa setkávání s auditory na rok 2023,
- a schválil postup odpovědi na žádost Policie ČR,
- a schválil žádost auditorky o stanovení splátkového kalendáře,
- a schválil odpověď na dotaz auditorů z USA ohledně registrace na Komoře auditorů ČR,
- a schválil Vladimíra Zelenku jako zástupce KA ČR na jednání s analytičkou volebních kampaní expertního týmu Organizace pro bezpečnost a spolupráci v Evropě / ODIHR, který byl

vyslán do ČR u příležitosti prezidentských voleb (projednávaným tématem bude audit výkazů politických stran),

- a schválil návrh aktualizace směrnice B17 – *k poskytování stravování zaměstnanců KA ČR*,
- a schválil návrh aktualizace směrnice B21 – *o pravidlech a zásadách pro pořizování, přidělování a používání prostředků informačních a komunikačních technologií a autorských právech*

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2022,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o slibu dvou nových auditorů v prosinci 2022,
- informace z legislativního monitoringu.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Vyúčtování a pohyblivý příspěvek pro rok 2023

Jako každý rok i letos je třeba do 31. března podat dle § 3 příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost komory jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené příspěvkovým řádem.

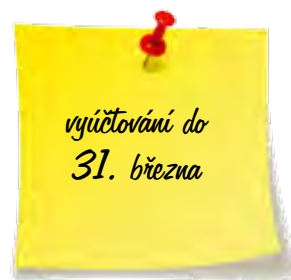
Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2023 je dle § 4 odst. 2 příspěvkového řádu do 30. června 2023. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předchozím roce, tedy v roce 2022, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). Elektronickou verzi

formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu [pagacova@kacr.cz](mailto:pagacova@kacr.cz) nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou.



Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění), a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně

vyúčtování je třeba provést některým z uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorické činnosti nebo provádí auditorickou činnost jménem auditorské společnosti.

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR

## Zjištění Ministerstva financí ČR z každoročního dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb co by měli auditori při přezkumech napravit

Komora auditorů ČR obdržela v druhé polovině roku 2022 zprávu Ministerstva financí ČR (dále jen „MF ČR“) o výsledcích dozoru nad přezkoumáním hospodaření územních samosprávních celků (dále jen „ÚSC“) za rok 2020 prováděným auditory (dále jen „Zpráva“). V rámci dozoru zkoumalo MF ČR 120 zpráv o přezkoumání hospodaření, které vydalo 46 auditorských společností a 17 auditorů OSVČ. Ve vzorku 120 zpráv bylo 31 zpráv zařazeno na základě podnětů ke kontrole, které MF ČR obdrželo v uplynulých letech. Další položky vzorku byly určeny například na základě upozornění krajských úřadů a Magistrátu hlavního města Prahy k auditorským zprávám. Dozor byl prováděn ve druhém pololetí roku 2021 a prvním pololetí roku 2022 a probíhal vzdáleně. Základním zdrojem informací pro dozorovou činnost MF ČR nad přezkoumáním hospodaření provedenými auditory byly údaje z veřejně dostupných zdrojů (zejména Monitoru MF ČR, registru smluv, webových stránek ÚSC, profilu zadavatele a informačních systémů Modulu plánování a přezkoumání). Závěry Zprávy jsou KA ČR také chápány jako podnět k zahájení kontroly činnosti auditora či auditorské společnosti.

Dozorem bylo zjištěno 295 dílčích nesprávností a nedostatků a 252 ostatních pochybení, která nejsou považována za zásadní a jsou spíše administrativního charakteru. Pouze osm kontrol bylo bez zásadního zjištění. Oproti předchozímu roku<sup>1</sup>, kdy bylo na vzorku 99 zpráv zjištěno 436 dílčích nesprávností a nedostatků, došlo k částečnému zlepšení. Věříme, že díky snaze KA ČR upozorňovat auditory na identifikované chyby a nedostatky bude tento pozitivní trend pokračovat. KA ČR také vede intenzivní jednání se zástupci MF ČR, která mají za cíl vyjasnit si požadavky MF ČR vůči auditorům v oblasti

přezkoumání, tak aby mohla být auditorům sdělena vhodná doporučení, a sladit vzájemný postup při aplikaci požadavků relevantní legislativy.

Oproti předchozím letům se MF ČR při dozoru intenzivněji věnovalo některým oblastem. U 15 kontrol detailně prověřovalo náležitosti smlouvy o přezkoumání a u 44 zpráv se dozor konkrétně zaměřil na věcné závěry auditora v oblasti rozpočtu, účetnictví, inventarizace a zadávání veřejných zakázek.

Z celkového počtu 295 dílčích nesprávností a nedostatků naprostá většina (konkrétně 259) představovala absenci povinných náležitostí zprávy auditora. Začneme ale zjištěními, která jsou svých charakterem nejzávažnější. U 26 zpráv ze 45 detailně kontrolovaných MF ČR uvádí, že auditor neidentifikoval chyby a nedostatky, které zcela jednoznačně vyplývaly z veřejně dostupných zdrojů (viz předchozí text).

### Auditorem neidentifikované nedostatky

- ÚSC provedl rozpočtově nezajištěné výdaje (chyba u čtyř zpráv ze 45).

Jedním z hledisek, které je nutné při přezkoumání vždy pozorně hodnotit, je právě naplňování rozpočtových pravidel. MF ČR jednoznačně upozorňuje, že provedení rozpočtově nezajištěných výdajů v jakémkoliv výši (porušení § 16 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů) musí být uvedeno ve zprávě jako nedostatek.

- ÚSC v příloze k účetní závěrce nevyplnil veškeré povinné údaje podle zákona o účetnictví (identifikováno při 22 kontrolách ze 45).

Již v minulém článku na toto téma jsme upozornili, že auditor by si měl nechat předložit účetní závěrku

<sup>1</sup> O výsledcích dozoru za rok 2019 jsme informovali v časopise Auditor č. 4/2022.

připravenou ÚSC a ujistit se, že formálně obsahuje povinné náležitosti (tj. postupovat obdobně jako při ověřování výroční zprávy – ověřit formální soulad účetní závěrky připravené ÚSC s požadavky legislativy a ověřit, zda informace v ní obsažené nejsou v rozporu se znalostmi/informacemi, které auditor při přezkoumání získal). Při jednání KA ČR s MF ČR bylo dosaženo shody na tom, že pokud seznam ověřené dokumentace ve zprávě auditora obsahuje jako jeden z dokumentů i účetní závěrku, neměla by pozornosti auditora uniknout skutečnost, že tato neobsahuje všechny povinné údaje. Pokud je k přezkoumání hospodaření využíván určitý formalizovaný vstup, pak první podmínkou pro jeho využití je ověření jeho validity a zákonnosti, což zahrnuje i základní prověřenou úplnost.

Ze stanoviska MF ČR jednoznačně vyplývá, že pokud soupis dokumentace obsahuje účetní závěrku a zároveň rozsah jejího prověřování není v tomto soupisu nijak limitován nebo zpřesněn, pak skutečnost, že vykazuje zcela zřejmé zákonné nedostatky, které nejsou ve zprávě popsány, snižuje důvěryhodnost provedení celého přezkoumání. Za zcela zřejmé nedostatky MF ČR považuje například neuvedení informací souvisejících s použitými účetními metodami v části A.3 účetní závěrky nebo vykázaní hodnoty dlouhodobého majetku v záporné výši.

- ÚSC neprovedl inventarizace některých rozvahových a podrozvahových účtů nebo zůstatky uvedené v inventarizaci neodpovídaly zůstatkům uvedeným v účetní závěrce (identifikováno při třech kontrolách ze 45).

Auditor by měl vždy zkontrolovat úplnost inventarizace (tj. zda obsahuje doklady ke všem rozvahovým a podrozvahovým účtům, zda její výsledky jsou zohledněny v účetnictví) a zkontrolovat také formální náležitosti inventarizačních protokolů (např. podpisy).

- Pochybení na úseku zadávání veřejných zakázek – zveřejnění na profilu zadavatele neodpovídalo požadavkům zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů (identifikováno při třech kontrolách ze 45).

Auditor by měl věnovat pozornost tomu, zda ÚSC naplňuje požadavky na zveřejňování na profilu zadavatele (zveřejnění včetně příloh a včasnost zveřejnění).

MF ČR ve své zprávě uvádí, že z prověřeného kontextu lze v určitých případech dovozovat, že identifikovaná chyba byla auditorem hodnocena jako zjevně nevýznamná, a ve zprávě proto neuvedena. Je třeba ale upozornit, že je nutné (dle ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC (420/2004 Sb.) ve zprávě auditora uvádět veškeré zjištěné chyby a nedostatky, a to bez ohledu na jejich vnímanou významnost (materialitu). Případná nižší míra významnosti identifikované chyby a nedostatku může být patřičně okomentována.

### **Pochybení při sestavení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření**

Dále uvedená pochybení se vztahují k povinným náležitostem zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření dle ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC (420/2004 Sb.).

KA ČR intenzivně diskutuje s MF ČR o problematice uvádění zjištěných nedostatků a chyb z dílčích přezkoumání, zejména v oblasti účetnictví, které byly do data přezkoumání (tj. do konce roku) napraveny. KA ČR zastává názor, že takováto zjištění, která neidentifikují existenci zvýšeného rizika a představují obvykle jednorázovou chybu v účtování, která byla opravena, není třeba ve zprávě uvádět. Auditor by tedy neměl ve zprávě ani uvádět, že byly nedostatky opraveny.

- Zpráva nesprávně označovala období. V osmi zprávách ze 120 bylo uvedeno, že přezkoumávaným obdobím je zbývající část roku s tím, že již byla provedena předchozí dílčí přezkoumání. Zpráva auditora však musí být vždy zpracována za celý rok.
- Ve 20 zprávách ze 120 nebylo u zjištěných chyb a nedostatků uvedeno, které ustanovení konkrétního právního předpisu bylo porušeno.
- Ve 14 zprávách ze 120 byl nesprávně proveden výpočet podílu pohledávek a závazků na rozpočtu ÚSC a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC.
- U osmi zpráv ze 120 chyběl nebo byl nesprávný výrok o tom, že dluh ÚSC nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky.

### **Formální nedostatky zprávy auditora:**

- Ve zprávě nebyl jednoznačně identifikován subjekt provádějící přezkoumání, tedy zda se jedná o auditora – fyzickou osobu, nebo o auditorskou společnost (identifikováno u čtyř ze 120).
- Nesprávné označení relevantní legislativy. Reference na § 2 písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, místo na § 2 písm. c) (identifikováno u 13 ze 120).
- Neoznačení kontrolního úkonu, jímž byla kontrola zahájena, nebo posledního kontrolního úkonu nebo data jejich provedení (více než polovina ze 120).
- Nesprávné označení kontrolního úkonu v 19 případech ze 120. Auditor nesprávně označil za kontrolní úkon, kterým byla kontrola zahájena, podpis smlouvy nebo úkony spojené s požadavky legislativy pro zamezení praní špinavých peněz. Jako poslední úkon bylo nesprávně označeno vydání nebo předání zprávy auditora.

Doporučení KA ČR: Prvním kontrolním úkonem je například zaslání požadavků na dokumenty k předložení při přezkoumání hospodaření. Posledním

kontrolním úkonem je například vrácení všech zapůjčených originálních dokumentů a podání předběžné informace o kontrolních zjištěních.

- Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření nebyly řádně uvedeny doklady, které při přezkoumání auditor použil (zcela chybělo nebo bylo jednoznačně neúplné v 17 zprávách ze 120) nebo doklady nebyly dostatečně označeny (identifikováno při 58 kontrolách ze 120).

Toto je opakující se zjištění. Vzhledem k tomu, že je legislativa v tomto bodě velmi obecná, bylo o této problematice diskutováno se zástupci MF ČR, zatím ale nebyla mezi KA ČR a MF ČR nalezena společná kritéria, která by definovala, do jaké podrobnosti je nutné použité dokumenty specifikovat. Nicméně došlo k dohodě, že z popisu by mělo být jednoznačně patrné, zda byly kontrolovány veškeré dokumenty nebo pouze jejich vzorek a z jakého hlediska byl dokument zkoumán. U vzorku je vhodné uvést rozsah. MF ČR se kloní k názoru, že nejvhodnější je uvádět jasný identifikátor (např. čísla faktur, bankovních výpisů, pojmenování smluv u veřejných zakázek) pro všechny zkoumané dokumenty.

- Vyjádření ohledně chyb a nedostatků bylo v závěru 19 zpráv formulováno v souladu s auditorským standardem č. 52 – *Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků* (dále jen „AS č. 52“). MF ČR zdůrazňuje, že účelem závěru je jednoduchým a srozumitelným způsobem shrnout typologii chyb a nedostatků, které jsou detailně rozepsány v těle zprávy. Není proto možné, aby byl závěr v rozporu s nedostatky a chybami, které jsou v těle zprávy popsány. V některých případech auditor chybně pracoval v závěru týkajícím se vyjádření ohledně chyb a nedostatků s významností (viz také bod VI. písm. B příkladu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření uvedeného v AS č. 52), tj.

uváděl, že nebyly zjištěny žádné významné nedostatky. To je ale v rozporu s požadavky na zprávu o přezkoumání, protože musí být uváděny veškeré zjištěné chyby a nedostatky.

Auditorům lze jen doporučit, aby při sestavování zprávy vycházeli z dostupného příkladu v příloze 2 AS č. 52 a vždy pečlivě kontrolovali reference na legislativu, aby neodkazovali na neplatný právní předpis nebo nesprávnou část právního předpisu.

### **Ostatní nedostatky spíše administrativního charakteru:**

- Zpráva auditora o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala výčet právních předpisů, se kterými auditor pracoval (11 zpráv).
- Odkazy na právní předpisy ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření byly neaktuální nebo nesprávné (58, resp. 22 zpráv), vyskytovaly se odkazy na zrušené části předpisů (34 zpráv).
- Ke zprávě auditora o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl přiložen dopis vedení, ačkoliv dle smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření měl být vydán. Pokud auditor vydává dopis vedení, pak musí být součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Ve smlouvě je vhodné uvádět formulaci, že dopis vedení bude vydán pouze, pokud bude mít auditor relevantní zjištění.
- Nebylo uvedeno datum projednání nebo předání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření ÚSC.
- Nesprávné uvedení následujících náležitostí ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření:
  - označení auditora nebylo v souladu s rejstříkem,
  - uvedené předměty přezkoumání nebyly úplné (zejména chyběl předmět podle § 2 odst. 2 písm. h a i zákona č. 420/2004 Sb. – 38 zpráv),
  - přílohy uvedené ve zprávě k ní nebyly přiloženy.



### Identifikované nedostatky ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření

Pracovníci MF ČR zkoumali i náležitosti smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření, a to na vzorku 15 smluv a odhalili následující nedostatky:

- ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření nebyly uvedeny veškeré náležitosti jako např. předmět, hlediska přezkoumání, obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření odpovídající ustanovením § 2, 3 a 10 zákona č. 420/2004 Sb.,
- smlouvy obsahovaly neaktuální nebo neplatné odkazy na relevantní právní předpisy.

### Závěr

Řada uvedených zjištění je shodná se zjištěními z předchozích let. Cílem tohoto informativního výčtu je, aby auditoři upravili své postupy kontroly kvality v oblasti zakázek na přezkoumání hospodaření tak, aby k obdobným zjištěním v budoucnu nedocházelo.

Jedním z nevhodnějších opatření je v maximální

možné míře využívat příkladů dokumentů (smlouva o vykonání přezkoumání hospodaření obce a zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření), které jsou uvedeny v přílohách AS č. 52, který je zveřejněn na webových stránkách KA ČR. Zároveň upozorňujeme, že dané příklady obsahují odkazy na právní předpisy platné v době zveřejnění daného příkladu, proto je povinností auditora, pokud se rozhodne příkladu využít, tyto odkazy aktualizovat. Další možností je využívat kontrolní dotazníky na úplnost provedených procedur či postupy popsané v metodické pomůcce pro provádění přezkoumání, která je také dostupná na webových stránkách KA ČR<sup>2</sup>.

Snížení počtů zjištění (ať již podstatných, nebo formálních) ze strany MF ČR je klíčové pro zajištění dobrého jména auditorské profese a vnímání kvality přezkoumání hospodaření prováděných auditory.

**Martina Křížová Chrámecká**  
oddělení metodiky KA ČR

<sup>2</sup> <https://www.kacr.cz/file/6620/mp-prezkoumani-hospodareni-priloha-a8-web.pdf>

## Informace ČNB ke zprávě auditora podle §12e zákona o podnikání na kapitálovém trhu

*Na základě žádosti ČNB zveřejňujeme její stanovisko ke zprávě auditora podle § 12e zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Stanovisko by mělo být aplikováno již na audity roku 2022.*

Česká národní banka jako orgán dohledu nad finančním trhem podle zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, a orgán dohledu nad kapitálovým trhem podle zákona č. 15/1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, vykonává mimo jiné bankovní dohled podle zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a dohled nad dodržováním práv a povinností stanovených zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPKT“), právními předpisy jej provádějícími a přímo použitelnými předpisy Evropské unie v oblasti činnosti na finančních trzích.

Podle § 12e ZPKT je obchodník s cennými papíry povinen při nakládání s investičními nástroji zákazníka zavést opatření k ochraně vlastnického práva zákazníka, zejména pro případ úpadku obchodníka s cennými papíry, a dále je povinen mít ověřenou přiměřenost opatření přijatých za účelem ochrany majetku zákazníka auditorem; o ověření přiměřenosti přijatých opatření vypracuje

auditor zprávu, kterou poskytne České národní bance. Auditor provádí ověření přiměřenosti přijatých opatření v rozsahu § 116a odst. 2 vyhlášky č. 163/2014 Sb. o výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 163/2014 Sb.“), a § 2 – 7 vyhlášky České národní banky č. 308/2017 Sb. o podrobnější úpravě některých pravidel při poskytování investičních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 308/2017 Sb.“).

V rámci výkonu dohledu podle výše uvedených právních předpisů Česká národní banka identifikovala pochybení obchodníků s cennými papíry v oblasti ukládání majetku zákazníků v evidencích třetí osoby odděleně od majetku obchodníka s cennými papíry spočívající ve volbě nesprávného typu majetkového účtu. Podle zjištění České národní banky auditor nesprávně vyhodnotil vhodnost typu majetkového účtu nebo se touto záležitostí vůbec nezabýval. Česká národní banka považuje za vhodné seznámit Komoru auditorů se svými názory týkajícími se této oblasti, jelikož

výběr vhodného typu majetkového účtu má významný vliv na určování vlastnictví zákaznického majetku v případě úpadku obchodníka s cennými papíry. Podle názoru České národní banky by proto měla být do postupů pro ověřování přijatých opatření auditorem zahrnuta také kontrola typů majetkových účtů používaných pro ukládání zákaznického majetku, neboť bez této kontroly nelze řádně splnit povinnost stanovenou v § 116a odst. 2 písm. f) vyhlášky č. 163/2014 Sb., a při této kontrole by měl auditor zohlednit dále uvedený přístup.

ZPKT v případě centrální evidence cenných papírů a na ni navazující evidence předpokládá pouze dvouступňovou evidenci majetkových účtů (u centrálního depozitáře cenných papírů mohou být zřízeny účty vlastníků i účty zákazníků, v na ni navazující evidenci mohou být vedeny pouze účty vlastníků – viz § 94 odst. 2 a 3 ZPKT). Samostatná evidence a na ni navazující evidence je obdobně strukturovaná s výjimkou možnosti zřízení účtu zákazníků v navazující evidenci, pokud evidence dále pokračuje do zahraničí (viz § 94 odst. 4 a 5 ZPKT). S účtem vlastníka je spojena vyvratitelná domněnka, že osoba, na jejímž účtu je investiční nástroj veden, je vlastníkem dotyčného investičního nástroje (§ 527 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, dále jen „OZ“). U účtu zákazníků platí, že osoba tam uvedená není vlastníkem investičních nástrojů a vede investiční nástroje pro druhé (§ 528 odst. 2 OZ). Podmínky pro ukládání investičních nástrojů zákazníků na účtu u třetí osoby upřesňuje § 3 vyhlášky 308/2017 Sb., který v odstavci 1 písm. c) požaduje zabezpečení oddělení investičních nástrojů zákazníka v evidencích třetí osoby od investičních nástrojů obchodníka s cennými papíry a osoby, u které jsou uloženy, pomocí jmenovitě určených účtů nebo jiným srovnatelným způsobem.

Z výše uvedeného vyplývá, že cenné papíry zákazníků je možné uložit na účtu vlastníka vedeného na jméno zákazníka (v centrální, navazující nebo samostatné evidenci) nebo na účtu zákazníků vedeného na jméno obchodníka s cennými papíry (v centrální nebo samostatné evidenci). Uložení cenných papírů zákazníků na účtu vlastníka vedeného na jméno obchodníka s cennými papíry v centrální, samostatné nebo navazující evidenci Česká národní banka nepovažuje za přijatelný postup pro ochranu majetku zákazníků, a to i přes existenci vyvratitelné domněnky vlastnictví podle § 527 odst. 2 OZ, neboť vyvracení domněnky vlastnictví významně komplikuje a zpomaluje proces vydávání majetku zákazníků stanovený v § 132 ZPKT a je spojeno s rizikem nepříznivého výsledku pro zákazníky.

Česká národní banka dále uvádí, že prozatím neexistuje rozhodnutí soudu, ze kterého by vyplývalo, že evidence majetku zákazníků na účtu vlastníka vedeném na jméno obchodníka s cennými papíry ve spojení s jednoznačným určením konkrétního účtu vlastníka, na němž mají být evidovány investiční nástroje zákazníků, ve smlouvě o úschově a správě investičních nástrojů uzavřené mezi obchodníkem s cennými papíry a třetí osobou a s navazující interní evidencí obchodníka s cennými papíry může vyhovět požadavkům na zabezpečení oddělení investičních nástrojů zákazníka „jiným srovnatelným způsobem“ jak je uvedeno v § 3 odst. 1 písm. c) vyhlášky 308/2017 Sb. Podle názoru České národní banky lze zabezpečení oddělení investičních nástrojů výše popsaným „jiným srovnatelným způsobem“ uplatnit pouze v případě investičních nástrojů vedených v evidenci u zahraničních subjektů, a to výjimečně tam, kde podmínky vedení evidence neumožňují použití jmenovitě určených účtů.





## Očekávaná úloha auditora při dokládání výše příjmů/výnosů ze zemědělské činnosti pro doložení statutu aktivního zemědělce

Komora auditorů ČR již v roce 2022 jednala se zástupci Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF) o úloze auditora při dokládání výše příjmů/výnosů ze zemědělské činnosti pro doložení statutu aktivního zemědělce, o druhu zakázky a o formátu zprávy auditora.

Podle informací, které měla komora v únoru 2023 k dispozici, se povinnost prokázat výši příjmů/výnosů ze zemědělské činnosti pro doložení statutu aktivního zemědělce bude týkat zhruba tří a půl tisíc subjektů, a to jak právnických, tak i fyzických osob. Očekávaný termín podávání žádostí je duben – květen 2023.

Vše nasvědčuje tomu, že nařízení vlády bude požadovat, aby se auditor vyjádřil k tomu, zda jsou příjmy či výnosy uvedené na formuláři *Stanovení celkových a zemědělských výnosů/příjmů pro účely prokázání statutu aktivního zemědělce* (dále jen „Formulář“) evidovány žadatelem v jeho účetnictví či daňové evidenci. Úlohou auditora naopak nebude, aby jakkoliv ověřoval správnost rozdělení výnosů/příjmů na zemědělskou a ostatní činnost. KA ČR předpokládá, že obdobně jako v minulosti bude tato zakázka zakázkou o dohodnutých postupech dle ISRS 4400 (revidovaná znění) *Dohodnuté postupy*.

Zakázka tak nebude ověřovací zakázkou, ale zakázkou založenou na dohodnutých postupech, a tudíž

auditor nebude ve své zprávě uvádět výrok nebo vyjádřovat závěr poskytující ujištění, nýbrž uvede zjištění, ke kterým dospěl při provádění dohodnutých postupů. KA ČR komunikuje se SZIF o návrhu těchto dohodnutých postupů. Příklad zprávy auditora o dohodnutých postupech by tak měl být součástí metodického pokynu, který SZIF vydá.

Vzhledem k navrženému typu zakázky (dohodnuté postupy) nebude auditor vystaven riziku v případě, že žadatel nesprávně rozdělí výnosy/příjmy na zemědělskou činnost, protože úlohou auditora by mělo být pouze popsat obecný mechanismus, jak žadatel celkové výnosy/příjmy rozděljuje (např. pomocí analytické evidence, příznaku na dokladu), a uvést, zda celkové výnosy/příjmy uvedené ve Formuláři souhlasí s výnosy/příjmy uvedenými v účetní závěrce či daňovém přiznání.

Očekáváme, že v březnu budeme moci zveřejnit metodický pokyn k vyhotovení Zprávy auditora o dohodnutých postupech po účely doložení statutu aktivního zemědělce. O dalších krocích Vás budeme informovat.

**Martina Křížová Chrámecá**  
oddělení metodiky KA ČR



## Nová publikace k implementaci ISQM

Komora auditorů v únoru zveřejnila na svých webových stránkách překlad publikace IFAC *Je čas připravit se na nové standardy pro řízení kvality*. Jde o první díl třídílné série na téma implementace ISQM 1 v malých auditorských firmách (samostatný auditor bez zaměstnanců, samostatný auditor se zaměstnanci, auditorská firma se 2–5 partnery a se zaměstnanci), která bude obsahovat tipy a návody, jak v praxi přejít z ISQC 1 na ISQM 1. První díl je spíše

teoretickouází pro celý proces. Další dva díly by měly obsahovat ilustrativní příklady. V příloze A prvního dílu je shrnut obsah následujících dílů. IFAC plánuje vydat druhý díl pravděpodobně v březnu 2023 a třetí díl do konce druhého čtvrtletí 2023. Komora zajistí překlad obou publikací a zveřejní ho na svých webových stránkách.

oddělení metodiky KA ČR

## Editorial

Tématem tohoto čísla jsou nehmotná aktiva. Jedna z oblastí, která je v českých účetních předpisech upravena nedostatečně a postavena z větší části na formálním přístupu představovaným zejména nesourodým výčtem toho, co je a co není nehmotný majetek, který se opírá o právní, nikoli ekonomické kategorie.

Je tak upozaděna vlastnost aktiva přinášet pravděpodobné ekonomické užítky, které má účetní jednotka pod svou kontrolou, a naopak vyzdvíženo, zda se (často) jedná o právně upravené nehmotné majetky, jako jsou ochranné známky, patenty nebo autorská díla. V praxi pak vznikají absurdní situace, kdy je vykazována PR prezentace či reklama v aktivech, protože se jedná o autorské dílo. Právě reklama je však učebnicovým příkladem toho, co nelze vykázat v aktivech, a to pro její nekontrolovatelné přínosy v budoucnosti (jinými slovy její věcná souvislost s budoucími výnosy je slabá až nijaká).

Příkladem ekonomického přístupu je např. interpretace Národní účetní rady č. 40, která se zabývá nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje, přičemž výzkum a vývoj je definován dle jeho ekonomických vlastností, nikoli formálních. České účetní předpisy (konkrétně prováděcí vyhláška pro podnikatele k zákonu o účetnictví) sice také rozlišují výzkum a vývoj (přičemž není možné výzkum, resp. jeho výsledky, uznat za aktivum), ale tyto pojmy nedefinují. To zanechává uživatele předpisu v nejistotě, zda mají jejich vymezení čerpat např. z předpisů upravujících financování výzkumu a vývoje státem, které jsou nevhodné, protože slouží zjevně jinému účelu.

Protože jsou IFRS postaveny zásadně na přednosti ekonomické

podstaty před formálně-právním pojetím skutečnosti, často v nich hledáme vodítka, když si nevíme rady. Naše předpisy vymezují spíše nehmotný majetek než aktiva, inspirace IFRS je tedy často relevantní, zejména pokud jde o zkoumání kontroly nad aktivem. Vlastností majetku je totiž také jeho „kontrolovatelnost“. Zásadními vlastnostmi majetku jsou (vedle jiných práv) právo ho držet a užívat ho, což je jen jinak řečeno, že majetek je pod kontrolou svého vlastníka.

Články v tomto čísle tak trochu postupují dle uvedené logiky.

V prvním článku, jehož autory jsou Martin Lukáš a Lenka Beránková, se dočtete více o právní charakteristice jednotlivých titulů průmyslového a duševního vlastnictví. Nezapomeňme, že i právní vady mohou způsobit, že daná položka nebude nakonec uznána za nehmotné aktivum, protože nebude požívat příslušné ochrany (a tak může být mj. dostupná i jiným osobám mimo účetní jednotku). Podcenění právních aspektů může mít fatální dopady jak na bu-

doucí hospodaření, tak například i na rizika soudních sporů.

Ve druhém článku se Kateřina Mikulková zabývá obtížným tématem vývoje software, a to jak z účetního, tak i daňového pohledu. Zde se o právo nelze opírat prakticky vůbec (mimo důležitou oblast práv k danému software). V článku se dozvíte, jak je užitečné znát některá oficiální stanoviska z oblasti interpretace IFRS, která mohou posloužit jako vodítka využitelná i v českém účetnictví.

Přístupu IFRS se věnuje Libor Vašek ve svém článku, který stručným, ale velmi srozumitelným způsobem přibližuje komplikovanou úpravu nehmotných aktiv v IFRS.

Vzhledem k tomu, že očekávaný nový zákon o účetnictví má respektovat účetní princip přednosti ekonomické podstaty nad formou, který již dnes rezonuje v řadě rozsudků Nejvyššího správního soudu, dočkáme se snad již brzy moderní účetní úpravy v této oblasti.

**Jiří Pelák**

editor tohoto čísla



## Ocenitelná práva jako nehmotná aktiva



Martin Lukáš



Lenka Beránková

S pojmem nehmotné aktivum (*intangible asset*) se advokáti ve své praxi běžně nesetkávají. Jde o pojem, který upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a české účetní standardy. Ovšem pro správné zařazení nehmotného majetku je potřeba porozumět jednotlivým právním pojmům – institutům, které účetní předpisy používají.

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou z účetního pohledu nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a povolenky na emise a preferenční limity.

Neboť rozsah článku není dostatečný pro popsání celé oblasti, zaměříme se zde jen na některá ocenitelná práva. Ocenitelná práva jsou zejména předměty průmyslového vlastnictví a další výsledky duševní tvořivé činnosti, licence a know-how. Z ocenitelných práv se pak zaměříme na vybraná průmyslová práva, se kterými se lze v praxi setkat nejčastěji.

Pro začátek musíme definovat, co to vlastně průmyslová práva jsou. Průmyslová práva jsou širokou oblastí, jejíž právní úprava je rozprostřená do mnoha dílčích zákonů. Mezi průmyslová práva patří ochranné známky, vynálezy a užité vzory, průmyslové vzory, zeměpisná označení a označení původu a v neposlední řadě topografie polovodičových výrobků.

### Ochranné známky

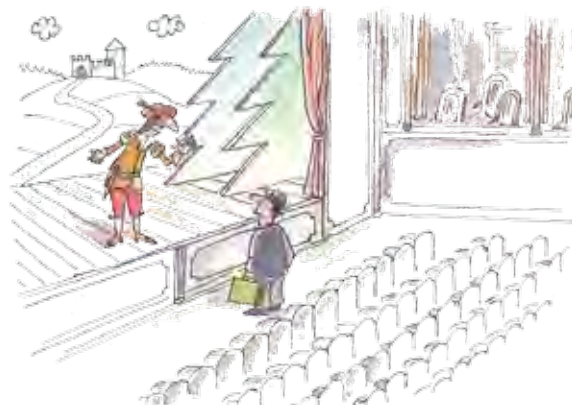
Ochranné známky jsou upraveny zákonem č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách a o změně zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ochranných známkách“).

Podle § 1a tohoto zákona je ochrannou známkou jakékoliv označení, zejména slova, včetně osobních jmen, barvy, kresby, písmena, číslice, tvar výrobku, jeho obal nebo zvuky, pokud je toto označení způsobilé odlišit výrobky nebo služby jedné osoby od výrobků nebo služeb jiné osoby a být vyjádřeno v rejstříku ochranných známek způsobem, který příslušným orgánům a veřejnosti umožňuje jasně a přesně určit předmět ochrany poskytnuté vlastníkově ochranné známky.

Na rozdíl od vynálezu či užitého vzoru nebývá ochranná známka často výtvořem přihlašovatele ochranné známky, ale profesionála. Přihlašovatel ochranné známky je pak většinou nejdříve objednatel na základě smlouvy o dílo, kterou dochází k vytvoření podoby ochranné známky. Ochranná známka musí mít jednu z možných podob dle přílohy č. 1 zákona o ochranných známkách. Těmito druhy jsou slovní, obrazová, prostorová, poziční, se vzorem, barevná, zvuková, pohybová, multimediální, holografická a zbytková kategorie pro jiné druhy ochranných známek nespádajících do žádné z předchozích kategorií. Ochranná známka vzniklá takto na objednávku je většinou i autorským dílem a na základě licence přechází na objednatele pouze majetková práva, osobnostní práva zůstávají spjata s osobou autora.

Ochrannou známkou je potřeba přihlásit do rejstříku ochranných známek. Přihláška podléhá přezkoumání Úřadem průmyslového vlastnictví. Ten přezkoumává v první řadě splnění formálních náležitostí přihlášky, přičemž přihláška musí obsahovat totožnost přihlašovatele, seznam výrobků anebo služeb, pro něž se požaduje zápis ochranné známky, a znění, plošné vyobrazení nebo jiné vyjádření přihlašovaného označení a další náležitosti dle § 19 a § 19a zákona o ochranných známkách. Již v přihlášce může přihlašovatel uplatnit tzv. právo přednosti, to poskytuje ochranu před každým, kdo podá přihlášku později pro shodnou nebo obdobnou známku. Na žádost může přihlašovatel Úřad průmyslového vlastnictví vystavit i prioritní doklad o přiznání práva přednosti.

Po splnění formálních kritérií přejde Úřad průmyslového vlastnictví k věcnému přezkoumání. Zde zákon používá negativní definici, když v § 4 zákona o ochranných



*Pokud jste přišel ocenit naše autorská práva, pak Vás ujišťuji, že jsou neocenitelná!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

známkách vymezuje, v jakých případech nedojde k zapsání ochranné známky. Jedná se o tzv. absolutní důvody zápisné nezpůsobilosti. Jde například o situace, kdy označení nemá rozlišovací způsobilost, kdy nemůže tvořit ochrannou známku, kdy je v rozporu s dobrými mravy a veřejným pořádkem, kdy by mohlo klamat veřejnost.

Vedle absolutních důvodů může k zamítnutí přihlášky vést i naplnění některého z tzv. relativních důvodů zápisné nezpůsobilosti, které reflektují starší práva třetích osob. Ty se zkoumají pouze na základě námitek proti zápisu ochranné známky. Úspěch námitek znamená zamítnutí přihlášky ochranné známky. Také relativní důvody mohou být přezkoumávány i po registraci ochranné známky v rámci řízení o návrhu na její zneplatnění.

Přihlašovatel musí také zaplatit poplatek při přijetí přihlášky, aktuálně jde o 5 tisíc Kč pro individuální ochrannou známku do tří tříd<sup>1</sup> výrobků nebo služeb, přičemž za každou další třídu je poplatek zvýšen o 500 Kč.

Důvodem, proč využívat ochranné známky, je skutečnost, že jejich vlastník má výlučné právo ochrannou známkou užívat ve spojení s danou službou nebo výrobkem, pro které byla známka zapsána. Ochranná známka tak chrání vlastníka před zneužitím jeho chráněného označení jinou osobou nebo před hrozící záměnou z důvodu podobnosti. Vlastník si ovšem musí dát pozor na platnost ochranné známky, která je jen deset let. Ta jde ovšem za poplatek opakovaně prodlužovat vždy o dalších deset let.

Ochranné známky podle jejich působnosti dělíme na národní, nadnárodní a ochranné známky EU. Přihlašovatel volbu provádí podle toho, kde chce ochranu užívat, většinou tedy kde budou jeho služby a výrobky používány. Od rozsahu územní ochrany se pak odvíjejí i náklady na registraci ochranné známky a platí, že čím širší územní ochrana, tím je registrace v souhrnu dražší.

Po zápisu ochranné známky do rejstříku ochranných známek je třeba provádět tzv. monitoring. Tím se rozumí sledování rejstříků ochranných známek v ČR, EU anebo i ve vybraných státech mimo EU, jehož cílem sledování je nalézt přihlášky ochranných známek, které jsou podobné nebo shodné se zapsanou ochrannou známkou, a to nejlépe v době před zápisem určené pro námítky majitelů starších ochranných známek. K monitoringu se již dnes používají různé automatizované sledovací aplikace, které za mírný poplatek informují uživatele o výskytu konfliktních přihlášek.

Právo užívat ochrannou známku může majitel udělit



i třetí osobě, a to na základě licenční smlouvy. Licence se zapisuje do rejstříku ochranných známek.

Výhodou ochranné známky je tedy její poměrně jednoduchá administrace poté, co je jednou přihlášená v rejstříku ochranných známek, a poměrně silná ochrana práva na označení výrobků a služeb, kterou poskytuje.

### Vynálezy a patenty

Úpravu nalezneme především v zákoně č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích. Název zákona by mohl někoho překvapit, neboť neobsahuje slovo patent. Je to proto, že za vynálezy splňující zákonné podmínky jsou Úřadem průmyslového vlastnictví udělovány patenty, patent je tedy způsob ochrany vynálezu. Vynálezy musí být nové, být výsledkem vynálezecké činnosti<sup>2</sup> a průmyslově využitelné. Nelze patentovat plemena zvířat a odrůdy rostlin a vynálezy odporující veřejnému pořádku a dobrým mravům.

Pro získání patentu na vynález podá původce<sup>3</sup> patentovou přihlášku k Úřadu průmyslového vlastnictví. Každý vynález musí mít vlastní přihlášku. Výjimkou je situace, kdy by vynálezy byly technicky propojené. Podobně jako u ochranné známky prochází přihláška nejdřív přezkumem formálních náležitostí, následně dochází k věcnému přezkumu. To trvá řadu měsíců, často i několik let, neboť vždy záleží na složitosti přezkumu. Patent musí být dostatečně jasně a úplně popsán, proto je součástí přihlášky popis vynálezu a patentové nároky. Úřad průmyslového vlastnictví může dokonce přihlašovatele vyzvat, aby prokázal využitelnost předmětu. Patent je účinný ode dne, kdy je oznámen ve Věstníku Úřadu průmyslového

<sup>1</sup> Třídy ochranných známek, resp. třídíky k jejich určení jsou dostupné z webových stránek Úřadu průmyslového vlastnictví na odkaze: <https://upv.gov.cz/informacni-zdroje/tridniky/tridnik-ochranne-znamky>.

<sup>2</sup> Podstatné je dle § 6 zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, že výsledek vynálezecké činnosti není zřejmým způsobem ze stavu techniky. Vynálezecká činnost se hodnotí podle faktického stavu vynálezu, nikoliv podle obsahu přihlášky.

<sup>3</sup> Samozřejmě má toto právo i osoba, na kterou původce právo převedl.

vlastnictví<sup>4</sup>. Základní poplatek za přijetí přihlášky je 600 Kč, to se týká případů, kdy přihlašovatelem je původce vynálezu. V ostatních případech je poplatek 1200 Kč.

Zákon pamatuje i na zaměstnanecké vynálezy. Zatímco u autorského zaměstnaneckého díla<sup>5</sup>, kde dochází ze zákona k výkonu majetkových práv zaměstnavatelem, avšak osobnostní práva zůstávají zaměstnanci,

u práva na patent přechází právo na patent na zaměstnavatele. Zaměstnanci pak náleží vůči zaměstnavateli právo na přiměřenou odměnu. Pro zaměstnavatele je v tomto případě důležitá zákonná lhůta tří měsíců po notifikaci zaměstnancem, ve které může právo na patent uplatnit.

Doba platnosti patentu je maximálně 20 let a nelze ji prodlužovat.

## Hugo a Sally se baví o výhradě

### 1. Zjištění materiální nesprávnosti



Ahoj Sally, řeším problém u klienta. Jde o ocenění jeho výrobní linky, kterou museli zastavit po ztrátě zákazníka krátce před koncem roku. Nejdříve slíbili, že posouzení jejího znehodnocení připraví, ale teď tvrdí, že na to neměli a nebudou mít kapacitu.

To je tedy změna. A jsou si vědomi, co to znamená?



Uznávají, že účetní hodnota linky přesahuje zpětně získatelnou částku. Technické a obchodní oddělení připravilo podklad pro rozhodnutí vedení, podle kterého je linka dále obchodně nevyužitelná a jsou pochybnosti, zda má větší hodnotu než šrot.

Aha, takže byla sestavena pro potřeby toho jednoho zákazníka a nic jiného na ní nevyrobí. Proč ji tedy neodepsali nebo k ní nevytvořili opravnou položku?

Dle finančního ředitele definitivní rozhodnutí ještě nepadlo a linka přece jen může mít vyšší hodnotu než šrot. Vyšší znehodnocení tak nelze spolehlivě určit. Říká, že je lepší neúčtovat nic, nanejvýš situaci popsat do přílohy. Já si myslím, že se jim do tvorby opravné položky nechce.

S jejich argumentací nemůžeme souhlasit. Není obtížné dojít k závěru, že vzhledem k vyšší zůstatkové hodnoty linky je prakticky jisté, že by měla být ke konci roku tvořena opravná položka, jejíž hodnota by podstatně převýšila naši materialitu.

A materiální nesprávnost nelze napravit popisem v příloze. Chápu správně, že když tím nic neudělají, tak jim hrozí výhrada?

Ano. Třeba je to motivuje na výpočtu zapracovat a opravnou položku zaúčtovat. Jdu znovu promluvit s finančním ředitelem.

-ChaK-

<sup>4</sup> § 11 odst. 2 zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích.

<sup>5</sup> Srovnej § 58 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon).

Vynálezy často neslouží jen samotnému původci či přihlašovatel, ale ti jeho využití poskytují na základě licenční smlouvy i dalším osobám.

### Užitné vzory

Určitou výhodu oproti vynálezům poskytují užitné vzory, které jsou postaveny na registračním principu. Úřad průmyslového vlastnictví tedy nepřezkoumává technickou stránku užitného vzoru. V tom spočívá výhoda i nevýhoda užitného vzoru, kdy je proces zápisu rychlejší, jednodušší a méně nákladný, ale zároveň oslabuje pozici přihlašovatele ve srovnání s patentovou ochranou.

Užitné vzory upravuje zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech. Z jeho znění je zřejmé, že jsou užitné vzory svou specifikací velice podobné patentům. U užitných vzorů jde o technická řešení, která jsou nová, přesahují rámec pouhé odborné dovednosti a jsou průmyslově využitelná<sup>6</sup>.

Doba platnosti užitného vzoru je čtyři roky ode dne podání přihlášky. Prodloužit jeho platnost lze maximálně dvakrát, a to vždy o tři roky. Maximální doba platnosti je tak deset let. Poplatek za přijetí přihlášky užitného vzoru je 500 Kč a v případě, že je přihláška podávána osobou odlišnou od původce, 1 tisíc Kč.

Stejně jako u patentu je u užitných vzorů možné, aby vlastník poskytl třetí osobě licenci k využívání.

### Průmyslové vzory

Průmyslové vzory jsou upraveny zákonem č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů.

Přestože vynálezem dle zákona<sup>7</sup> není estetický výrobek sám o sobě, umožňuje zákonodárce chránit i design samotný, a to právě pomocí průmyslových vzorů. Nejedná se tedy o ochranu konstrukce či technického provedení. Způsobit ochranu je průmyslový vzor, který má individuální povahu, vyznačuje se novostí (nejedná se o nový vzor, pokud se od starého liší pouze nepodstatně).

Poplatek za přijetí přihlášky průmyslového vzoru je stejný jako u užitného vzoru. Tedy 500 Kč, resp. 1 tisíc Kč, pokud je přihláška podávána osobou odlišnou od původce.

### Závěr

Práva průmyslového vlastnictví poskytují ochranu zapsaných práv, která je možné soudně vymáhat pomocí zákona č. 221/2006 Sb., o vymáhání práv z průmyslového vlastnictví a ochraně obchodního tajemství. Podle tohoto zákona se může oprávněná osoba (zejména vlastník či osoba oprávněná užívat práva z nabyté licence) domáhat vybraných informací na třetí osobě,

která užívala zboží či služby porušující právo oprávněné osoby. Dále může oprávněná osoba u soudu požadovat opatření k nápravě jakož i stažení výrobků nebo jejich trvalé odstranění. Nadto může oprávněná osoba požadovat náhradu škody, přiměřené zadostiučinění či vydání bezdůvodného obohacení.

**Martin Lukáš,  
Lenka Beránková**

*Mgr. Ing. Martin Lukáš je partnerem advokátní kanceláře Weinhold Legal a vede oddělení práva informačních technologií a duševního vlastnictví (TMT). Specializuje se na oblasti práva obchodních společností, fúzí a akvizic, soudního a rozhodčího řízení, duševního vlastnictví, informačních technologií, hospodářské soutěže a veřejných zakázek.*

*Lenka Beránková je studentkou v advokátní kanceláři Weinhold Legal.*

inzerát

## Weinhold Legal

- Bankovníctví, finanční služby a pojišťovnictví
- ESG - Firemní udržitelnost
- Fúze a akvizice
- Hospodářská soutěž
- Insolvence a restrukturalizace
- IT, média a telekomunikace
- Korporátní právo
- Nemovitosti
- Ochrana osobních údajů
- Pracovní právo
- Regulatorní záležitosti
- Slovenské právo
- Soudní a rozhodčí řízení
- Správa rodinného majetku
- Start-upy a venture kapitál
- Trestní právo a compliance
- Veřejné zakázky a veřejný sektor

PRAHA ■ BRNO  
[www.weinholdlegal.com](http://www.weinholdlegal.com)

<sup>6</sup> § 1 zákona č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech.

<sup>7</sup> § 3 odst. 2 písm. b) zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích.

# Účetní a daňové souvislosti nehmotného majetku: software



Kateřina  
Mikulková

Žijeme ve světě online aplikací, software, cloudových a jiných IT technologií. S neustálým vývojem tohoto nehmotného pole dovedností se takřikajíc snaží držet krok česká i mezinárodní účetní a daňová legislativa. Opravdu se jí to daří? Pojďme si nastínit některé hlavní oblasti.

## Účetní souvislosti software

Položky dlouhodobého nehmotného majetku vymezuje v účetních předpisech Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“) jako nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. Vyhláška nám také říká, že nehmotné aktivum musí mít dobu použitelnosti delší než jeden rok. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je aktivum využitelné pro současnou činnost nebo nakolik je uchovatelné pro činnost další.

Vezmeme-li v úvahu, že software má charakter programu, který vyžaduje stálou údržbu, aktualizace a vývoj s ohledem na nové technologické parametry, bývá doba použitelnosti častým tématem diskuse účetních jednotek. Pokud jde o druhou část věty o uchovatelnosti pro další činnost, její aplikace je také obtížná, zejména ve stále běžnějších případech, kdy si účetní jednotka namísto pronájmu software formou licenčního ujednání na omezenou dobu sjedná přístup k software prostřednictvím poskytování služeb (této problematice se budeme věnovat v textu později). Aktuální znění účetních předpisů tedy příliš nereflektuje vývoj softwarových ujednání účetních jednotek s jejich obchodními partnery.

Dalším bodem k řešení pro účetní jednotky je stanovení hodnotové hranice dlouhodobého nehmotného majetku, která musí rovněž korespondovat s principem významnosti s ohledem na dopad do běžného výsledku hospodaření a do rozvahy. Pokud se bavíme o vývoji software, může se jednat o vysoké částky, mnohdy šplhající k milionovým částkám. Účetní jednotka by měla mít pro tyto případy připravenou vnitropodnikovou směrnici. Kromě již zmíněných pravidel by směrnice měla obsahovat hodnotovou hranici, která bude stanovovat limit – software pořízený pod limitem bude účtován přímo do nákladů a software pořízený nad limitem bude aktivován do majetku.

Ve Vyhlášce je dále stanoveno, že dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořízený majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí

dokončení pořízovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Stejný postup se uplatní v případě jeho technického zhodnocení.

Pokud je účetní jednotka takzvaným vývojářem software, tedy vyvíjí software, který je určen k opakovanému prodeji, nahlíží se na tento software jako na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. V souvislosti s tím ale účetní jednotka stojí mnohdy před nelehkým úkolem, kterým je právě určení okamžiku dokončení software a jeho zařazení do užívání.

Vývoj software ve vývojářských a technologických společnostech obvykle realizují týmy programátorů. Proto je pro účetní jednotky – vývojáře software – rozhodující správné uzavření smluvní dokumentace s programátory v roli zaměstnanců či spolupracujících fyzických osob (OSVČ). Jedná se o specifickou oblast, kterou zastřešuje autorské právo. Účetní jednotka na základě takového kontraktu získá potřebná práva k vyvinutému software ať už v původní, nebo změněné podobě, i přestože toto dílo vytvořil její zaměstnanec či spolupracující fyzická osoba. Výsledkem vývoje je pak provozuschopný software, který může účetní jednotka distribuovat svým zákazníkům. Takto vzniklý dlouhodobý nehmotný majetek se oceňuje s využitím ustanovení § 47 Vyhlášky, který vymezuje složky pořizovací ceny.

Jako inspiraci můžeme použít i interpretace Národní účetní rady, přestože se nezaměřují výhradně na úzkou problematiku nehmotného majetku, konkrétně tyto:

- I-5 *Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku,*
- I-33 *Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání,*
- I-40 *Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje,*
- I-45 *Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování.*

Pro správné ocenění nehmotného majetku – software je také nezbytné zvolit správný alokační klíč, který přesně vymezení, které náklady představují běžnou údržbu software a které by měly být aktivovány. Jeho absence může přinést nejen účetní, ale i daňové konsekvence.

Výjimkou, kdy software nebude klasifikován dle Vyhlášky jako dlouhodobý nehmotný majetek, je software sloužící pro řízení technologií nebo pro zařízení, které bez tohoto software nemohou fungovat. Tento software, tedy jeho pořizovací cena, se stává složkou pořizovací ceny hmotného majetku.

## Software nebo služba?

Zakoupení licence ke konkrétní verzi software přestalo být v posledních letech používanou praxí, ba naopak: účetní jednotky postupně ve větší míře využívají tzv. cloud computing. Na tento vývoj reagují IFRS, ač ne přímo vydáním zvláštní interpretace nebo novelizací existujícího standardu (IAS 38). Výbor pro interpretace IFRS (dále jen „IFRIC“) se tzv. SaaS ujednáním neboli „Software as a Service“, resp. „software jako služba“, v minulých letech věnoval a vydal v roce 2019, resp. 2021 dvě rozhodnutí, z nichž plynou výkladové závěry existujících účetních pravidel pro účetní jednotky v postavení kupujícího (zákazníka). Další související oblastí, a to problematikou nákladů na tvorbu webových stránek, se samostatně zabývá interpretace SIC 32 *Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky*, která je blíže popsána v následujícím článku.

První rozhodnutí z března 2019 se vyjadřuje k výdajům, které účetní jednotky hradí v souvislosti s hostingem využívaného software, neboť praxe SaaS ujednání spočívá v získání práva přístupu k software, resp. aplikaci dodavatele po určité období za stanovený poplatek, nikoliv v získání software jako aktiva k určitému okamžiku. IFRIC tak ve svém rozhodnutí konstatuje, že SaaS ujednání představují smlouvy o poskytování služeb, nikoliv nehmotné aktivum. Hlavní argumentace spočívá právě v získání přístupu k software, resp. aplikaci, která je provozována přímo na cloudovém úložišti dodavatele, nikoliv na vlastním hardware účetní jednotky, a proto samotné duševní vlastnictví (IP práva) a s tím spojené i ovládnutí zůstává u dodavatele (prodejce), tj. není naplněna jedna podstatná charakteristika definice nehmotného aktiva.

Pokud by však bylo možné provozovat již od počátku ujednání software účetní jednotkou na svém hardware, namísto cloudového rozhraní dodavatele, a smluvní ujednání by poskytovalo účetní jednotce právo převzít software pod svou kontrolu v průběhu hostingu bez zásadních poplatků, přichází v úvahu i uznání nehmotného aktiva v podobě softwarové licence. Obdobně by tomu bylo v situaci, kdy hosting poskytuje jiný dodavatel, který není spřízněnou stranou dodavatele software, resp. aplikace.

Druhé rozhodnutí z dubna 2021 se vyjadřuje k výdajům, které účetní jednotky vynakládají v souvislosti s konfigurací a přizpůsobením (customizací) software dodávaného jako služba (v rámci SaaS ujednání). Konfigurace zahrnuje nastavení různých „příznaků“ nebo „přepínačů“ v aplikačním software nebo definování hodnot nebo parametrů, aby se stávající kód software nastavil tak, aby fungoval stanoveným způsobem pro účely konkrétní účetní jednotky. Přizpůsobení zahrnuje úpravu softwarového kódu v aplikaci nebo vytvoření nového kódu pro účely konkrétní účetní jednotky. IFRIC posouzení v této věci uzavřel poměrně jednoznačně tím, že výdaje vynaložené na konfiguraci a přizpůsobení SaaS jsou obecně nákladem

období v okamžiku jejich vynaložení, resp. v okamžiku provedení dané konfigurační aktivity od dodavatele, ledaže dochází k naplnění definice nehmotného aktiva obsažené v IAS 38.

IFRIC tak ve svém rozhodnutí připouští, že za ojedinělých okolností mohou být výdaje spojené s konfigurací a přizpůsobením SaaS uznány jako nehmotné aktivum a že rozhodnutí je závislé na podstatě a využití uskutečněné konfigurace, resp. přizpůsobení. Příkladem může být situace, kdy SaaS zahrnuje implementaci identifikovatelného dodatečného kódu, jehož prostřednictvím může zákazník generovat budoucí ekonomické užítky a současně existuje omezený přístup pro zbývající zákazníky stejného SaaS k totožným ekonomickým užítkům. Další situací může být propojení vlastního software s novým cloudovým SaaS přes individuálně vytvořené funkcionality (např. API rozhraní), které jsou vytvořeny pro danou účetní jednotku. V těchto případech mohou být naplněny obecně platné podmínky IAS 38 pro uznání nehmotného aktiva (ovladatelství, budoucí ekonomický prospěch).

Závěry z těchto rozhodnutí mohou ovlivnit účetní závěrky účetních jednotek bez ohledu na jejich velikost či odvětví, ve kterém vykonávají svoji ekonomickou činnost. Rozhodne-li se účetní jednotka pro aplikaci rozhodnutí, změny účetních pravidel zaúčtuje podle *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Byť se jedná o rozhodnutí IFRIC pro účely aplikace IFRS, mohou se těmito postupy inspirovat i české účetní jednotky, které vstupují do stejných obchodních modelů. Tedy částky za pořízení „licence“ na užívání software systémem SaaS je vhodné účtovat do nákladů, a to příslušně časově rozlišené.

O časovém rozlišení je možné uvažovat, jestliže tzv. předplatné přesahuje jedno účetní období. Nicméně ve vnitropodnikové směrnici lze upravit, že se časové rozlišení nepoužije, pokud se jedná o nevýznamné částky pravidelně se opakujících výdajů. Z pohledu dodavatele pak SaaS výnosy vstupují do běžného výsledku hospodaření.



*S inventurou nehmotných aktiv budeme rychle hotoví, protože je mám všechny tady.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



Druhou alternativou (vedle SaaS) je pořízení klasické softwarové licence, což povede k vykázání dlouhodobého nehmotného majetku, pokud její pořizovací cena přesáhne limit stanovený účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici. Pak je toto dlouhodobé aktivum odpisováno dle odpisového plánu. Účetní odpisy jsou považovány za daňově uznatelné výdaje dle § 24, odst. 2, písm. v) zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Vedle odpisů jsou pak nákladem běžného období také platby poskytovatelů software za průběžnou údržbu a servis.

Rozdělení zmiňovaných dvou alternativ plateb za software ukazuje obrázek.

### Daňové souvislosti software

Pokud vezmeme v úvahu historický vývoj úpravy nehmotného majetku v ZDP, dalo by se říci, že nehmotný majetek je střídavě brán na milost a opomíjen. K prvnímu zrušení nehmotného majetku došlo v letech 2000–2003, následně byla úprava novelizována a až do 31. prosince 2020 byl nehmotný majetek součástí ZDP. Od 1. ledna 2021 došlo k opětovnému zrušení nehmotného majetku jako zvláštní daňové kategorie.

Pro software zařazený do užívání do 31. prosince 2020 platí ustanovení ve znění před novelou ZDP, kde byla doba odpisování stanovena na 36 měsíců. Daňové odpisy se stanovily s přesností na celé měsíce, odpisování započalo od následujícího měsíce po zařazení software do užívání. Účetní a daňové odpisy byly tedy zpravidla rozdílné. Původní ustanovení se použije i na jejich technická zhodnocení zařazená od 1. ledna

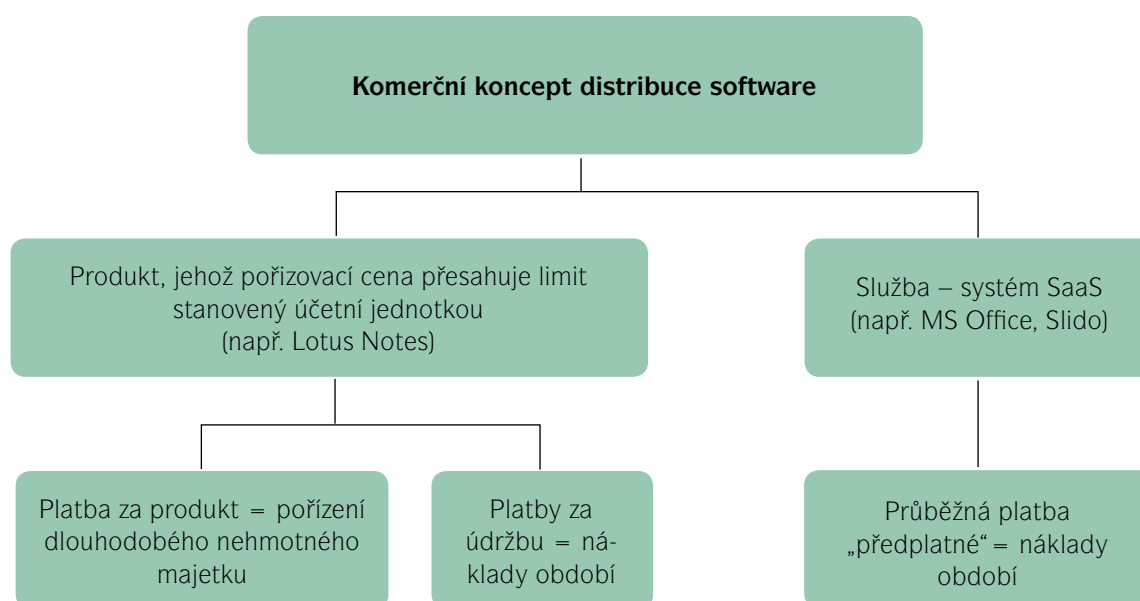
2021. Což mimo jiné znamená, že pro ně i nadále platí původní limit 40 tisíc Kč a povinná minimální doba odpisování.

U software pořízeného po tomto datu, tedy od 1. ledna 2021, se daňové dopady odvíjí od účetních pravidel, účetní odpisy tedy představují daňový výdaj. Přejícná ustanovení umožnila fakultativně uplatnit metodu, podle které účetní odpis představuje daňový výdaj i pro software pořízený od 1. ledna 2020.

### Software v kontextu mezinárodního zdanění

Nejenom technologický pokrok, ale i globalizace a rostoucí zájem účetních jednotek zaujmout významnou roli v mezinárodním ekonomickém prostředí mělo za následek vznik celé řady mezinárodních ujednání a smluv. V praxi se často setkáváme s tím, že je účetní jednotka součástí nadnárodní skupiny či obchoduje napříč EU a s ostatními státy světa. Výjimku netvoří ani oblast nehmotného majetku. Pokud tedy český zákazník (účetní jednotka) pořizuje nehmotný majetek od zahraničního dodavatele, mohou mu v této souvislosti vzniknout další povinnosti spojené s platbou do zahraničí, jako je sražení a odvedení srážkové daně nebo zajištění daně.

Zúžíme-li tuto problematiku na oblast software, zjistíme, že pro samotnou definici toho, co vše lze klasifikovat jako software, nám ZDP stačit nebude, neboť takovou definici neobsahuje. Možnosti jsou dvě. První z nich je opřít se o historický výklad Ministerstva financí ČR ke zdaňování zahraničních subjektů (Pokyn D-40) datovaný k roku 1993, který definuje software



pro účely ZDP jako specifické know-how, které zahrnuje analogii technologického postupu, prostřednictvím něhož lze projektovat, vyrábět, distribuovat, plánovat, účtovat či evidovat ve výrobním nebo tomu obdobném procesu.

Druhou možností je použít výklad OECD a využít poměrně širší definici, která je zakotvena v Komentáři k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Ten software definuje jako „*program nebo série programů obsahující návody pro počítač, vyžadované buď pro operativní postupy samostatného počítače (operační software), nebo pro splnění jiných úkolů (aplikační software). Počítačový program může být přenášen různými prostředky, například písemně nebo pomocí magnetické pásky nebo disku nebo pomocí laserového disku. Počítačový program může být standardizován s širokým rozsahem aplikací nebo může být uzpůsobený pro jednotlivé uživatele. Počítačový program může být převáděn jako nedílná část technického vybavení počítače nebo jako samotná forma použitelná pro různé počítače.*“

V praxi nejčastěji nastává situace, kdy zahraniční dodavatel poskytne svůj software českému zákazníkovi. Jeho poskytnutí však může mít různé podoby a s tím souvisejí i rozdílné daňové dopady. Pokyn D-40 zahrnuje tři situace, které v souvislosti s poskytnutím software mohou nastat.

### Software s omezeným převodem práv

Software, který je vytvořen na objednávku pro jednoho uživatele či určitý okruh uživatelů a který bývá poskytován zpravidla na základě licenční smlouvy bez oprávnění poskytovat sublicence či jiné časově a místně omezené licence. Úhrady za tento typ transakcí se považují za příjem v režimu licenčních poplatků. V tomto kontextu Pokyn D-40 uvádí, že i když některé licenční smlouvy mohou vykazovat prvky kupní smlouvy, nejedná se o prodej software s převodem vlastnických práv, ale o příjem zahraničního subjektu za software poskytnutý českému subjektu na základě licenční či analogické smlouvy. Režimu licenčních poplatků podléhají úhrady za převod práv software, který je určený ke zhodnocování, čímž je myšleno další úplatné šíření software formou prodeje za účelem dosahování zisků v rámci předmětu podnikání.

Definice toho, co se přesně rozumí pod pojmem licenční poplatky, je obsažena v ZDP (§ 19 odst. 7) „*licenčním poplatkem se rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how). Licenčním poplatkem se rozumí také příjem za nájem nebo za jakékoliv*



*jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.*“

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD k pojmu licenční poplatky uvádí následující: „*Výraz ‚licenční poplatky‘, použitý v tomto článku, označuje platby jakéhokoli druhu, které jsou náhradou za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.*“

V rámci analýzy může vyvstat otázka, proč se vůbec v kontextu mezinárodního zdanění bavíme o úhradě formou licenčních poplatků, když samotná definice Modelové smlouvy v článku licenční poplatky pojem „platba za software“ nezmiňuje? Tuto situaci se snaží řešit výkladově Komentář k Modelové smlouvě OECD: „*Je třeba poznamenat, že i když se má úhrada za počítačový program považovat za licenční poplatek, jsou obtíže s aplikací ustanovení týkajících se užití autorských práv na počítačové programy, protože odstavec 2 vyžaduje, aby počítačový program byl klasifikován jako literární, umělecké nebo vědecké dílo. Žádná z těchto kategorií se nezdá zcela vhodná, avšak posuzování programu jako vědeckého díla by mohlo být nejrealističtější přístupem. Státy, pro které není možné přiřadit počítačový program k žádné kategorii, by měly oprávněně přijmout ve svých dvoustranných smlouvách pozměněné znění odstavce 2, ve kterém buď*

vypustí všechna odvolání na povahu autorských práv, nebo se výslovně odvolají na počítačové programy.“

Česká republika tohoto doporučení využila a větší na platných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), které má Česká republika uzavřeny s dalšími státy, obsahuje v Čl. 12 *Licenční poplatky* výslovnou možnost zdanění software v režimu licenčních poplatků.

Licenční poplatky jsou dle ZDP (§ 22) považovány za zdroj příjmů na území České republiky u daňových nerezidentů z náhrad za poskytnutí práva na užití nebo za užití počítačových programů (software) a autorského práva nebo práva příbuzného. Pokud SZDZ umožňují zdanění tohoto typu příjmu v ČR, dalším krokem je posouzení, zda lze úhradu licenčních poplatků od daně osvobodit. Licenční poplatky jsou od daně osvobozeny, pokud plynou zahraničnímu dodavateli se sídlem v jiném členském státě EU od českého daňového rezidenta nebo stálé provozovny zahraničního zřizovatele se sídlem v jiném členském státě. Osvobození se vztahuje nejen na daňové rezidenty EU a stálé provozovny

umístěné na území ČR, ale také na daňové rezidenty Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu.

Podmínky osvobození (§ 19 ZDP):

- plátce a příjemce licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými, a to nepřetržitě po dobu alespoň 24 měsíců,
- osvobození je možné uplatnit i před splněním této podmínky, avšak dodatečně musí být délka této lhůty splněna,
- příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem,
- příjemce o těchto příjmech neúčtuje ve prospěch stálé provozovny umístěné na území ČR nebo ve třetí zemi,
- příjemce musí mít k dispozici rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození těchto příjmů.

Pakliže tyto podmínky splněny nebudou, úhrady licenčních poplatků budou podléhat srážkové dani (§ 36 ZDP). V této souvislosti je třeba rozlišovat, zda platby plynou do státu, se kterým má ČR uzavřenou

## Hugo a Sally se baví o výhradě

### 2. Reakce na materiální nesprávnost



Jak šel rozhovor s finančním ředitelem?

Žádný propočtení dělat nebude, údaje sice mohl získat, ale nemá čas na to, aby je zpracoval. S výhradou je smířen a vlastník to prý pochopí.



Rozumím. Připravím návrh dopisu dozorčí radě. ISA 260 v odstavci 16 ukládá povinnost je informovat o důvodech a znění výhrady. Jen nevím, zda bude výhrada na materiální nesprávnost nebo nedostatek důkazních informací.

Materiální nesprávnost. Sice nebudeme schopni opravnou položku kvantifikovat, ale to ISA 705 nevyžaduje, pokud to není prakticky proveditelné.

Aha, já myslel, že vyčíslit musíme vždy. Naštěstí ta linka nepředstavuje podstatnou část účetní závěrky, takže extrém se záporným výrokem nehrozí. Jdu připravit návrh zprávy s výhradou.

Nezapomeň do odstavce s názvem základ pro výrok s výhradou popsat, v čem spočívá nesprávnost a položky výkazů, kterých by se tvorba opravné položky týkala. A v jejich případě musíme zmínit i tu praktickou neproveditelnost vyčíslení dopadu, protože nemáme k dispozici data.

SZDZ, či nikoliv, neboť od toho se odvíjí výše příslušné sazby srážkové daně. Samotná daň je pak sražena plátcem u zdroje v ČR.

Pokud obrátíme celou transakci a příjemcem licenčních poplatků hrazených ze zahraničí by byla česká společnost jakožto poskytovatel licence k software, příjmy z těchto úhrad by byly zdaněny v běžném základu daně. Daň sražená v zahraničí v souladu s příslušnou SZDZ by byla přijata k zápočtu dle §38f ZDP. Pokud by úhrada byla přijata ze státu, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ, pak lze daň uhrazenou v zahraničí uplatnit jako daňově uznatelný náklad za splnění podmínek dle §24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

### Software s úplným převodem práv

Druhou variantou dle Pokynu D-40 je situace, kdy je software vytvořený pro jediného zákazníka s následným převodem veškerých práv k jeho užívání a šíření. V tomto případě se bude jednat o prodej nehmotného majetku. S pojmem úplný převod práv sice operuje Pokyn D-40 či vydané knižní komentáře k ZDP, české právní předpisy však úplný bezvýhradní převod autorských práv neumožňují. Nicméně výkladově v praxi se má za to, že při převodu všech práv k software, která lze právně převést (tj. všechna kromě autorských práv), se jedná o prodej nehmotného majetku. Úhrady za tento převod software nejsou klasifikovány jako licenční poplatky a nepodléhají srážkové dani.

### Prodej software určeného pro širokou distribuci uživatelům

Třetí varianta, kterou Pokyn D-40 uvádí, je poskytnutí pouze omezených práv k software, tzv. shrink-wrap licence. Při této transakci bude software určen pro

širokou distribuci uživatelům a bude spadat pod kategorii prodej zboží. Zde si lze představit například tzv. krabicový software. S tímto pojmem pracuje pokyn D-59 ve výkladu k § 22 ZDP (dříve D-22 ve výkladu §22 odst. 1 písm. g ZDP) příjmy z úhrad za poskytnutí software, který říká, že „za příjmy z úhrad počítačových programů (software) se nepovažují příjmy plynoucí z poskytování počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software)“. Úhrady za tento typ software nejsou klasifikovány jako licenční poplatky a nepodléhají srážkové dani.

### Závěr

Sečteno a podtrženo, ať už řešíme pořízení, účtování či danění software, v mnoha ohledech se nejedná o snadnou a jednoznačnou disciplínu. Obecně je problematika účtování o platbách za možnost využití software spojena s obchodním modelem jeho poskytovatele. Tak jak většina poskytovatelů software přechází ke cloudovým řešením, bude se průběžně měnit účetní zohlednění, potažmo kategorie nehmotného majetku pro účetní i daňové účely a bude nahrazována náklady za služby. Zároveň může být jen otázkou času, kdy dojde k dalšími vývoji i na poli mezinárodního zdanění.

**Kateřina Mikulková**

*Kateřina Mikulková pracuje na pozici Senior Tax Consultant ve společnosti TPA Tax s.r.o. Je specialistkou na oblast mezinárodního zdanění a transakčního poradenství. Zabývá se daňovou due diligence, a to zejména u společností s IT & IP rights. Kromě toho se věnuje interní lektorské činnosti a zastřešuje v daňovém oddělení vzdělávací agendu.*



# Nehmotná aktiva v účetních závěrkách sestavených dle IFRS



Libor Vašek

Nehmotná aktiva se stávají běžnou součástí účetního výkaznictví podniků, přičemž v prostředí účetních závěrek sestavených dle českých účetních předpisů velmi často nacházíme zůstatky u položky software nebo ocenitelná práva. Nehmotná aktiva jsou oceňována pořizovacími náklady a mají být odpisována po odhadovou dobu použitelnosti, případně má být jejich hodnota snížena prostřednictvím opravné položky, je-li jejich užitná hodnota odhadnuta v nižší výši, než je zůstatková cena. Daňové uchopení nehmotných aktiv vesměs následuje účetní zachycení, tj. nehmotný majetek je též daňovým majetkem a účetní odpisy nehmotných aktiv představují současně jejich daňové odpisy. Nevzniká tak prostor pro případné uznání a kalkulaci odložené daně.

Cílem tohoto příspěvku je přiblížit účetní pravidla Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), která jsou primárně obsažena v IAS 38 *Nehmotná aktiva*.

## Kritéria uznatelnosti nehmotných aktiv v účetních výkazech

Z vlastní povahy nehmotných aktiv jsou kritéria pro jejich vykazování podrobnější než v případě hmotných aktiv. IAS 38 klade důraz na identifikovatelnost nehmotného aktiva a schopnost podniku takové aktivum ovládat. Zejména identifikovatelnost je charakteristika, kterou hmotná aktiva mají za přirozenou (výrobní stroj či budova je jasně identifikovaným aktivem) a není nutné ji v definicích uvádět, zatímco u nehmotných aktiv musí být doložena. Proto je obsažena v definici nehmotného aktiva a IAS 38 obsahuje dodatečný výklad, kdy lze považovat nehmotné aktivum za identifikovatelné.

Identifikovatelná aktiva jsou taková aktiva, která:

- může podnik samostatně prodat nebo pronajmout, aniž by zároveň prodával nebo pronajímal další aktiva podniku, nebo
- vznikají ze smluvních nebo jiných práv bez ohledu na to, zdali jsou tato práva převoditelná (tj. mohou být vázána plně k podniku, dané účetní jednotce).

Identifikovatelnost je vždy naplněna u transakce, jejímž předmětem je samotné nehmotné aktivum, např. pořízení licence nebo franšizy na základě příslušného smluvního ujednání. Identifikovatelnost nabývá na významu v podnikových kombinacích, kdy je předmětem koupě podnik a v rámci něho je nutné identifikovat a ocenit všechna čistá aktiva včetně nehmotných aktiv.

Schopnost podniku ovládat aktivum obvykle vyplývá z práv, kterými podnik disponuje a která jsou právně vymahatelná a zabraňují využívání nehmotného aktiva někým jiným, případně jeho zcizení. Práva mohou

být v podobě vlastnických práv nebo smluvních (např. licenčních) práv.

## Pořízení nehmotných aktiv a jejich ocenění k datu pořízení

Podnik může pořídit nehmotné aktivum v podstatě třemi způsoby:

- externím nákupem,
- vlastní činností nebo
- v rámci podnikové kombinace.

### Externě pořízená nehmotná aktiva

Pořízení nehmotného aktiva externím nákupem, kdy nabytí nehmotného aktiva je předmětem smluvního ujednání v samostatné transakci, není spojeno s žádnými složitými účetními pravidly a postupy jsou shodné s postupy pro dlouhodobá hmotná aktiva. Nehmotné aktiva jsou oceněna ve výši pořizovacích nákladů složených z kupní ceny a přímo přiřaditelných transakčních nákladů. Zde by neměly nastávat ani zásadní rozdíly vůči zachycení v souladu s českými účetními předpisy.

### Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Rozdíly ve srovnání s hmotnými aktivy ovšem vznikají u nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Někdy je obtížné odhadnout, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností naplňuje podmínky identifikovatelnosti a zda bude přinášet budoucí ekonomické užítky. U nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností může být i problematické stanovit jejich pořizovací náklady. Proto IAS 38 definuje výzkum a vývoj a stanovuje přesné podmínky, za kterých je možné a nutné aktivovat náklady související s pořízením nehmotného aktiva vlastní činností. Zároveň IAS 38 zakazuje aktivovat některá vybraná interně vytvořená nehmotná aktiva.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti, které ale nemusí vést ke vzniku nehmotného aktiva.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nebo konstrukci nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použitím. Výsledkem vývoje je tedy vznik nového nehmotného aktiva (nová výrobková řada, technologické postupy apod.).

Ke zjištění, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria pro vykazování, je nutné, aby podnik v období vytváření aktiva rozlišoval mezi těmito dvěma fázemi.

Podnik během výzkumu nemůže nepochybně prokázat existenci nehmotného aktiva, které pravděpodobně

v budoucnosti bude přinášet ekonomický užitek. Protože tedy není splněna základní definice aktiva (budoucí ekonomický užitek), musí být výdaje na výzkum vykazovány jako náklady v době, kdy jsou vynakládány. Jako příklady výzkumných činností můžeme uvést:

- činnosti zaměřené na získávání nových znalostí,
- vyhledávání, hodnocení a konečný výběr možností použití výzkumných výsledků nebo získaných poznatků,
- hledání alternativních materiálů, přístrojů, produktů, procesů, systémů nebo služeb.

Výdaje na nehmotné aktivum, které byly původně vykázány jako náklady (tedy ve fázi výzkumu), nemohou být následně v budoucích obdobích aktivovány. Pozor na situace, kdy je po část roku aktivita podniku ve výzkumné fázi a např. v září dojde k naplnění podmínek vývojové fáze. Následovat musí vyhodnocení, zdali jsou naplněna též kritéria pro aktivaci vývojových nákladů, a až poté je možné výdaje aktivovat.

Nehmotné aktivum vytvořené vývojem je uznáno jako aktivum tehdy a jen tehdy, jestliže podnik může nepochybně splnit všechna následující kritéria:

- technickou proveditelnost dokončovacích prací na nehmotném aktivu tak, aby jej bylo možné používat nebo prodávat,
- opravdovost svého záměru nehmotné aktivum dokončit a používat jej nebo prodávat,
- schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodávat,
- jak bude nehmotné aktivum přinášet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky,
- dostupnost přiměřených technických, finančních a jiných zdrojů k dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva a
- svoji schopnost zjistit výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během vývoje jeho spolehlivosti neboli podnik je schopen nehmotné aktivum spolehlivě ocenit.

Uvedená kritéria vyjadřují situaci, v níž je podnik schopen dokončit vývoj nehmotného aktiva jak po stránce technické, tak po stránce finanční, tzn. že má k dispozici dostatek finančních prostředků, aby vývoj dokončil, a zároveň je schopen realizovat přínos z daného aktiva (má odbyt pro nové výrobky, je schopen prodat licence na nové postupy apod.). V neposlední řadě podnik dokáže průběžně kvantifikovat náklady s vývojem související. Proto nelze uznat jako samostatné aktivum například ochrannou známku, přestože v určitém časovém okamžiku je podnik schopen určit její hodnotu, ale nedokáže průběžně (např. měsíčně) stanovovat náklady, které s růstem hodnoty ochranné známky souvisejí. Standard říká, že tyto výdaje nelze odlišit od nákladů na rozvoj podniku jako celku (a jsou tak de facto součástí interně generovaného a nevykazovaného goodwillu).

Příklady vývojových činností:

- projektování, zhotovování a testování předvýrobních nebo zkušebních prototypů a modelů,
- projektování nástrojů, šablon a modelů na nových technologiích,

- projektování, výstavba a provozování zkušebního závodu, který není ekonomicky dostatečný pro komerční použití.

Aby mohly být náklady na vývoj spolehlivě stanoveny, musí mít podnik takový kalkulační systém, který je schopen rozlišovat náklady na jednotlivé činnosti. Mezi náklady, které jsou obvykle aktivovány, patří:

- náklady na použitý materiál a služby,
- platy, mzdy a ostatní osobní náklady,
- ostatní přímé náklady,
- režijní náklady, rozvržené podle reálné a konzistentní základny.

Mezi náklady, které nelze zahrnout do vstupní ceny nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností, patří:

- odbytová a správní režie,
- počáteční provozní ztráty,
- náklady, které byly dříve vykázány výsledkově, nesmí být následně aktivovány (např. náklady vynaložené během fáze výzkumu),
- výdaje na školení.

Uvedené rozlišování mezi výzkumem a vývojem a obdobný koncepční přístup obsahuje interpretace Národní účetní rady I-40 *Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje*. Dojde-li k jejímu zohlednění při nastavování účetních pravidel pro účely účetnictví a účetní závěrky dle českých účetních předpisů, mělo by dojít k eliminaci případných rozdílů vůči IFRS. Přesto zůstává diskuse nad vývojem nehmotných aktiv, které nejsou přímo určeny k obchodování, ač jejich využití slouží k vytvoření aktiv sloužících k obchodní činnosti (např. vývoj robota do výroby).

### Nehmotná aktiva nabytá v podnikové kombinaci

IFRS 3 *Podnikové kombinace* vyžaduje, aby k datu akvizice a v účetních závěrkách následujících datum akvizice byla vykázána i taková nehmotná aktiva, která nesplňovala podmínky pro samostatné vykázání v účetní závěrece nabývaného podniku, ale splňují podmínky pro samostatné vykázání v účetní závěrece nabyvatele (protože



*Teď již chápu, co myslel pan ředitel tím, když říkal, že přikládá našim nehmotným aktivům velkou váhu!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

fakticky skrz podnikovou kombinaci došlo k transakci pořízení nehmotných aktiv). Například ochranné známky nemusely být samostatně vykázány u nabývaného podniku, protože byly vytvořeny vlastní činností a nabývaný podnik nebyl schopen průběžně identifikovat náklady, které na ochrannou známku vynakládá. Nicméně hodnota ochranné známky ovlivňuje pořizovací cenu nabývaného podniku v rámci podnikové kombinace, a proto musí být v konsolidované účetní závěrce samostatně vykázána (pokud je nabývaný podnik dceřiným podnikem). Obdobným příkladem může být internetová doména, která byla dříve levně zaregistrována a nyní funguje jako známý a úspěšný elektronický obchod.

Nehmotná aktiva nabytá v podnikové kombinaci jsou k datu akvizice oceněna reálnou hodnotou, která představuje jejich pořizovací cenu a která vychází z expertního ocenění zpracovaného k datu akvizice.

### Oceňování nehmotných aktiv po dobu použitelnosti

Nehmotná aktiva lze po dobu použitelnosti oceňovat buď na bázi historických pořizovacích nákladů stanovených k okamžiku pořízení s uvážením následného snížení (což jednoznačně v praxi převažuje, tzv. model pořizovacích nákladů), nebo na bázi reálné hodnoty zohledňující ocenění nehmotného aktiva k rozvahovému

## Hugo a Sally se baví o výhradě

### 3. Zjištěný nedostatek důkazních informací



Ahoj Sally, mám neveselou novinku od klienta. V průběhu roku se stal obětí kyberútoku. Útočník jim zašifroval část serveru a o část dat podle všeho definitivně přišli. Co budeme dělat?

To je dost nepříjemné a má to dopad na různé aspekty auditu. Zaměříme se ale na klíčová témata ve výkaznictví. Byly zničeny nějaké účetní záznamy?



Ano, záznamy o transakcích skladového hospodářství za tři měsíce. Informace o nákupech materiálu, příjemky, výdejky, převody mezi sklady, schválení transakcí a tak dále.

Takže některé naplánované postupy nebudeme schopni vůbec provést a některé jen v omezeném rozsahu. Zasaženy budou zejména testy kontrol a naše vzorky pro substantivní testování toto období nezahrnou.

Novým vysokým rizikem je, že mohou chybět závazky i pohledávky, protože nemají informace o jejich vzniku. Odmítneme kvůli nemožnosti provést naplánované procedury výrok?

Bez dalšího nikoli. Předpokládám, že se klient snaží zrekonstruovat účetní záznamy přes žádosti na své dodavatele a odběratele nebo dovozením transakcí z bankovních výpisů či příznání k DPH.

To by mohlo pomoci i nám?

Ano, protože my se musíme nejprve pokusit získat důkazní informace provedením alternativních postupů. Probereme možnosti a harmonogram auditu s klientem.

dni a umožňující i zvýšení ocenění nad původní pořizovací cenu (tzv. model přecenění). Použití reálné hodnoty v praxi je minimální, neboť s touto možností IAS 38 váže naplnění podmínky existence aktivního trhu, který v zásadě pro většinu nehmotných aktiv neexistuje, ač výjimky se najdou, např. emisní povolenky mají aktivní trh nebo kryptoměny, které definici nehmotného aktiva naplňují.

Aktivní trh znamená, že nehmotné položky na něm obchodované jsou homogenní a kdykoli lze nalézt kupujícího nebo prodávajícího. Nehmotná aktiva jsou však většinou jedinečná, originální a nelze je přirovnat k „obrovskému balíku akcií nebo dluhopisů, kde každý cenný papír má stejnou hodnotu a stejné vlastnosti“. Výjimkou jsou např. emisní povolenky nebo kryptoměny, které naplňují definici nehmotného aktiva a v účetních závěrkách sestavených dle IFRS se k nim přistupuje jako k vykazování nehmotných aktiv oceňovaných reálnou hodnotou.

Zachycení přeceňování nehmotných aktiv v účetních výkazech se provádí podle stejných pravidel, jaká platí pro dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Pokud je reálná hodnota vyšší než historická zůstatková hodnota.

V praxi je však třeba dávat pozor na pokusy přecenit nehmotná aktiva, která však nebyla předtím jako aktiva vykázána. Jde zejména o interně generovaná nehmotná aktiva, jejichž reálná hodnota v čase s úspěchem podniku roste, ale původní pořizovací cena byla nulová a aktiva nesplňovala kritéria pro uznání. V tomto případě nejde o přecenění, pokud nebyla položka předtím uznána jako aktivum a nebyla oceněna ve výši pořizovacích nákladů. Toto pravidlo znovu zabráňuje vykazování ochranných známek vytvořených vlastní činností ve výkazu finanční situace nebo např. internetových domén, které jsou na počátku podnikání registrovány jako bezcenné za minimální poplatek a po pár letech úspěšné činnosti podniku je jejich reálná hodnota vysoká (ale společnost nemůže na tuto reálnou hodnotu domény přecenit). Podstata tkví v tom, že jde o interně generovaná nehmotná aktiva, jejichž aktivace je obecně zakázána.

### Amortizace nehmotných aktiv

Po dobu použitelnosti nehmotného aktiva by odpisovaná částka měla být systematicky uznána ve výsledku hospodaření. Některá nehmotná aktiva však mohou mít neurčitelnou dobu použitelnosti neboli podnik není schopen spolehlivě odhadnout dobu, po kterou by mělo být nehmotné aktivum odpisováno. Odvíjí se to od skutečnosti, že podnik není schopen určit, po jak dlouhou dobu mu bude nehmotné aktivum přinášet užitek (bude působit na výnosy, na jejich zpeněžení). Jakýkoliv odhad (5 let, 10 let, 20 let aj.) by byl jen hrubým a nejistým odhadem, proto pravidla zavedla v minulosti kategorii neamortizovaných nehmotných aktiv neboli

nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti. Podnik tedy tato nehmotná aktiva neamortizuje, ale naopak má povinnost je každoročně v intervalu 12 měsíců testovat na ztrátu ze snížení hodnoty podle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Tento test nemusí být spojen časově s účetní uzávěrkou, může být vykonán kdykoliv během účetního období. Podmínkou jen zůstává, že interval mezi jednotlivými testy musí být maximálně 12 měsíců.

U nehmotných aktiv s konečnou dobou použitelnosti by metoda odpisování měla odrážet model, ve kterém jsou ekonomické užítky z aktiva spotřebovávány. Jestliže tento model nemůže být spolehlivě určen, měla by být přijata metoda rovnoměrného odpisování. Metoda odpisování nesmí být založena na projekci očekávaných výnosů (tzv. *revenue-based amortization*). Např. u vývojových nákladů, kdy nový výrobek uvedený na trh bude mít největší tržby v prvním roce po uvedení a v dalších letech už nižší a klesající, může být uvažováno nastavení zrychlených odpisů, jejichž výše je odvozena od projekce tržeb. Tento přístup je v pravidlech zakázán a musí být nastaven přístup reflektující využití aktiva. Většinou je tak používána metoda rovnoměrného odpisování.

Období a metodu odpisování má podnik povinnost minimálně vždy na konci účetního období přehodnotit, neboť pravidla s nimi pracují jako s odhady a podnik má tyto odhady průběžně revidovat (např. změnit dobu odpisování ze čtyř let na pět let, pokud lze předpokládat skutečné prodloužení doby použitelnosti aktiva).

Při stanovení doby použitelnosti podnik uváží:

- životní cyklus aktiva,
- technické a technologické opotřebení,
- stabilitu odvětví, ve kterém se aktivum používá,
- očekávané chování konkurentů.

Předpokládaná zbytková hodnota nehmotného aktiva by měla být nulová s výjimkou případů, kdy:

- existuje závazek třetí strany aktivum na konci jeho doby použitelnosti od podniku odkoupit nebo
- existuje aktivní trh s tímto druhem nehmotného aktiva a:
  - zbytkovou cenu můžeme spolehlivě určit odkazem na tento trh a
  - je pravděpodobné, že takový trh bude na konci doby použitelnosti aktiva existovat.

Doba odpisování licencí by neměla přesáhnout dobu, po kterou bude licence přinášet ekonomické užítky. V určitých případech může být doba odpisování licence i kratší než období, na které je licence zakoupena (tzv. právní faktor ovlivňující nastavení), pokud nebudou licenční práva využívána po celou dobu trvání smluvního vztahu (tzv. ekonomický faktor ovlivňující nastavení). V případě, kdy je licence obnovitelná (ve smlouvě je opce na prodloužení) a její obnovení je vysoce pravděpodobné, je možné licence odpisovat i po delší dobu, než na kterou je původně sjednána.



**Vyřazení nehmotných aktiv**

Nehmotné aktivum by mělo být odúčtováno z účetních výkazů:

- při prodeji nebo vyřazení nebo
- v případě, že z jeho užívání a následného vyřazení nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užítky (a ve své podstatě tak již nedochází k naplnění definice aktiva).

Ve výsledovce se vykazuje jednou částkou zisk nebo ztráta z vyřazení aktiva, jakožto důsledek působení

čisté prodejní ceny (dochází-li k prodeji) a zůstatkové hodnoty aktiva. Konkrétní informace o prodejní ceně a zůstatkové hodnotě se zpravidla uvádějí v příloze k účetní závěrce. Vzhledem k tomu, že z hlediska koncepčního rámce pro prezentaci výkonnosti podniku je transakce prodeje dlouhodobého majetku okrajová, drobná, neopakovatelná a nijak nezapadá do hlavní obchodní činnosti účetní jednotky, je výsledek z prodeje (ať již zisk nebo ztráta) prezentován jako součást ostatních výnosů/nákladů, nikoliv jako součást tržeb.

**Hugo a Sally se baví o výhradě****4. Reakce na nedostatek důkazních informací**

Jak je na tom klient s rekonstrukcí účetnictví, Hugo?

Rekonstrukce sice postupuje, ale jde to velmi pomalu. Nedaří se jim sestavit souvislou řadu účetních záznamů, která by navazovala na měsíční výkazy před a po zašifrovaném období. Pohledávky i závazky si z podstatné části zkonfirmovali a platby zkontrolovali na bankovní výpisy.



A zásoby vlastních výrobků?

Zejména s rekonstrukcí přesného ocenění mají problém, protože ke konci roku měli na skladě mix výrobků ze zašifrovaného i následujícího období. Nestíhají před vydáním naší zprávy vyhotovit skutečné kalkulace ocenění vlastních výrobků.

Chápu. Takže my nemáme jak ověřit ocenění vlastních výrobků a nemůžeme vyloučit materiální nesprávnost. Vzhledem k naší materialitě a průměrné hodnotě zásob to nebude mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku, ale výhradě z důvodu nedostatku důkazních informací se vyhnout nemůžeme.

Souhlasím. Navíc jsme vzhledem k charakteru jejich podnikání schopni analyticky ověřit, že jim v rozvaze nemohou chybět rozsáhlé položky. Je něco specifického na takovéto výhradě?

Kromě popisu možných dopadů musíme popsat důvody nemožnosti získat spolehlivé důkazní informace.

To jako všem čtenářům zprávy vytrobíme, že jim zašifrovali data?

Asi se to dá popsat i bez konkretizace příčin toho, proč klient informace nemá.

### Požizovací náklady, které nelze aktivovat

V rozsahu pravidel pro nehmotná aktiva jsou upraveny následující výdaje, jejichž případná aktivace je přímo zakázána. Do určité míry souvisí s nehmotnými aktivy, resp. s interním goodwillem podniku, s vytvářením známosti podniku, jeho produktů apod. Většinou je však diskutabilní, zdali naplňují definici aktiv, ať již v podmínce ovladatelnosti nebo budoucího ekonomického prospěchu, proto je jejich aktivace výslovně zakázána a musí být uznány jako náklady (*expense*) ve výsledku hospodaření. Mezi těmito výdaji jsou zmiňovány:

- výdaje vynaložené na reklamu a propagaci (*zvyšují obecně hodnotu společnosti, obchodního jména, produktů a jejich obchodních značek – interně generovaná nehmotná aktiva*),
- výdaje vynaložené na školení a trénink zaměstnanců (*zvyšují hodnotu zaměstnanců společnosti, nad nimiž nemá podnik ovládnutí*),
- výdaje vynaložené na zahájení činnosti (zřizovací výdaje – *start-up costs*), nejsou-li tyto náklady zahrnuty do ocenění hmotných aktiv prezentovaných v kategorii Pozemky, budovy a zařízení (*právní a administrativní poplatky vynaložené při zakládání právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny, výdaje na zahájení nové výroby jsou výdaje za aktivity, které se udály a byly spotřebovány*),
- výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku (*mohou vést ke zvýšení hodnoty interně vytvářeného goodwillu a je s nimi spojena pochybnost ohledně budoucího ekonomického prospěchu*).

Zachycení těchto výdajů v aktivech lze uvážit pouze v situaci, kdy jsou de facto poskytnutou zálohou a uhrazený předmět transakce ještě není vytvořen a společností dodán, poskytnut. Poté však nejde o nehmotné aktivum, ale o pohledávku z poskytnutých záloh, resp. náklad příštích období.

### Prezentace a zveřejňování

Nehmotná aktiva představují samostatnou položku dlouhodobého majetku ve výkazu finanční situace, jak požaduje IAS 1 *Sestavení a prezentace účetní závěrky*. V sobě mohou zahrnovat i goodwill, který je specifickým nehmotným aktivem v úpravě IFRS 3 a jehož účetní pravidla nebyla v článku ve větším detailu rozebrána.

V komentářích k účetním výkazům musí být nehmotná aktiva prezentována dle vhodně nastavených kategorií, přičemž model oceňování je stanovován vždy pro danou třídu nehmotných aktiv. V rámci třídy nehmotných aktiv musí být zveřejněno sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a konci účetního období a v rámci něho musí být zveřejněny informace požadované v IAS 38 jako např. pořízení nehmotných aktiv (externě vs. interně), výše odpisů. Účetní jednotka musí zveřejnit výdaje uznané jako náklady na výzkum a vývoj za dané účetní období a další specifické informace vyplývající z IAS 38.

### Náklady na webové stránky

Webové stránky jsou běžnou součástí našich každodenních osobních i obchodních životů a pro společností – účetní jednotky – jsou nástrojem ke sdílení informací, prostředkem ke komunikaci se zákazníky, ale též prodejním a distribučním kanálem. Webové stránky jsou obecně nehmotným majetkem, ale jejich funkčnost a využití ovlivňuje účetní postupy, zejména jsou-li webové stránky vytvářeny interními výdaji (tj. v rámci společnosti).

K vyjasnění účetních postupů vydala IASB v minulosti interpretaci s označením SIC-32 *Nehmotná aktiva – Náklady na webové stránky*, která se váže k IAS 38 a účetní jednotky by ji měly vzít v úvahu a zohlednit, pokud si tvoří sami webové stránky (ač jejich využití bude pro externí prostředí). Takové webové stránky jsou interně generovaným nehmotným aktivem a dle obecně platných požadavků IAS 38 nesmí být aktivovány mezi nehmotná aktiva a související výdaje jsou uznány ve výsledku hospodaření v době jejich vynaložení.

Pokud však webové stránky budou (přímo) generovat budoucí ekonomické užítky a účetní jednotka je schopna takovou vlastnost v danou dobu prokázat, uzná účetní jednotka výdaje vynaložené na jejich tvorbu v rámci nehmotných aktiv, tj. webová stránka je aktivovaným nehmotným majetkem. Jedná se např. o webové stránky v podobě firemních e-shopů, na nichž si zákazník zboží či službu přímo vybere, objedná, zaplatí a vyřídí i dodání. SIC-32 v této souvislosti zmiňuje čtyři etapy vývoje webových stránek – plánování, vývoje aplikací a infrastruktury, tvorba designu, tvorba obsahu – na které navazuje etapa provozní. Pro každou etapu je v SIC-32 učiněn výklad IAS 38 a závěr, zdali výdaje v dané etapě mají být aktivovány či nikoliv.

Je-li webová stránka výhradně či primárně využívána za účelem propagace a reklamy společností a jejich produktů, jsou související výdaje uznány jako náklad v době jejich vzniku.

**Libor Vašek**

*Ing. Libor Vašek, Ph.D., je absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na níž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a v letech 2013 až 2021 byl jejím předsedou. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR. Je autorem podcastu Pro(f)í účetní.*

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

*Upozorňujeme, že odpovědi Komory auditorů ČR na uvedené dotazy jsou založeny na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v odpovědích.*

*Dále upozorňujeme, že KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním názoru prezentovaného v těchto odpovědích. Při zpracování odpovědí jsme vycházeli ze skutečností popsanych v dotazech.*

### Nespolupracující předchozí auditor

#### Dotaz

Je nějaká možnost získat odpověď od předchozího auditora na otázku, zda existují nějaké důvody, proč bychom zakázku nemohli přijmout? Často se mi stává, že mi klient předal kontakt s prosbou, aby došlo k předání, ale auditor nekomunikuje ani po několika urgencích. Jak toto zdokumentovat ve spisu, i když by se to stávat nemělo?

#### Odpověď

Mezinárodní auditorský standard ISA 300 – *Plánování auditu účetní závěrky* v odst. 13 vyžaduje, aby před zahájením auditní zakázky, došlo-li ke změně auditora, v souladu s příslušnými etickými požadavky, proběhla výměna informací s předchozím auditorem. Tyto požadavky stanoví v odstavci 320.8 Etický kodex Komory auditorů ČR (dále jen „Etický kodex“), který ukládá povinnost navrhovanému auditorovi účetní závěrky kontaktovat předchozího auditora, aby mu poskytl informace, které by měl před přijetím zakázky znát. Aby byl zachován princip mlčenlivosti dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoA“), navrhovaný auditor požaduje pouze informaci o tom, zda existují skutečnosti, které by mu měly bránit v přijetí zakázky, nikoliv detail těchto skutečností.

V případě, že předchozího auditora není možné kontaktovat, ukládá v odst. 320.6, resp. 360.23, Etický kodex navrhovanému auditorovi povinnost provést jiná přiměřená opatření, aby získal informace o všech potenciálních rizicích. V odstavci 320.4.A4, resp. 360.23.A1, je uvedena náhradní procedura, jak tyto informace získat z jiných zdrojů, například prostřednictvím dotazování třetích stran nebo šetřením u vrcholového vedení klienta nebo osob pověřených správou a řízením. Konkrétní procedury, které má auditor provést by měly být součástí jeho firemního systému řízení kvality dle ISQM1 – *Řízení kvality u firem provádějících*

*audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby.* Auditor je povinen tyto náhradní procedury a jejich výstup zdokumentovat ve spise, resp. v dokumentaci k přijetí zakázky, i pokud by k jejímu přijetí nakonec nedošlo, spolu s důkazní informací o pokusech kontaktování předchozího auditora. Navrhovaný auditor by měl například získat informace o důvodech změny auditora, zda byla předchozímu auditorovi řádně uhrazena odměna za audit, informace o komunikaci předchozího auditora s klientem (dopis vedení, prohlášení vedení apod.).

Povinnosti předchozího auditora vůči navrhovanému auditorovi upravuje v odstavci 320.7 a 320.8 Etický kodex. Pokud tedy předchozí auditor na výzvy navrhovaného auditora vůbec nereaguje, porušuje své povinnosti uložené Etickým kodexem.

Pro úplnost doplňujeme, že povinnost komunikovat s novým auditorem ukládá v §15 odst. 2 i ZoA, ale toto ustanovení je relevantní až po jmenování navrhovaného auditora nejvyšším orgánem klienta a po podpisu smlouvy o auditu, tj. až po přijetí zakázky.





## Přijetí auditní zakázky

### Dotaz

Může auditor obecně přijmout zakázku, která se týká ověření již vydané a schválené účetní závěrky (za minulé roky, např. 2019, 2020 a 2021), nebo mu obecně v přijetí takové zakázky něco brání? Dotaz se nevztahuje na konkrétní záležitosti zakázky, tj. vyhodnocení její rizikovosti a nezávislosti auditora.

### Odpověď

Mezinárodní auditorské standardy (dále jen „ISA“) se používají pro audit historických finančních informací. ISA nijak neomezují stáří těchto informací. Nicméně audit účetních závěrek sestavených a schválených před více než 12 měsíci před okamžikem vydání auditorské zprávy přináší řadu problematických oblastí, které je nutné před přijetím zakázky zvážit.

První oblastí jsou následné události. Auditor musí provést veškeré postupy vyžadované v ISA 560 – *Události po datu účetní závěrky*, a to až do data vydání zprávy auditora. Pokud se v období mezi datem schválení účetní závěrky a datem zprávy auditora vyskytly materiální upravující nebo neupravující události, měl by být jejich dopad promítnut do účetní závěrky (úprava účetních výkazů nebo zveřejnění v příloze v účetní závěrce).

Druhou oblastí je možnost získání dostatečné a vhodné důkazní informace k identifikovaným rizikům materiální nesprávnosti. V praxi bývá velmi problematické a někdy zcela nemožné získat dostatečnou a vhodnou důkazní informaci například o existenci zásob.

Vzhledem k požadavkům české účetní legislativy, konkrétně §17 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který zakazuje přidávat účetní zápisy do daného účetního období po schválení účetní závěrky, resp. po konci následujícího účetního období, je fakticky nemožné, aby případné zjištěné materiální nesprávnosti nebo

dopady následných událostí vedení v účetní závěrce opravilo. Tuto opravu může provést až v účetní závěrce aktuálního účetního období jako opravu chyb minulých let.

Auditor tak již při přijetí zakázky musí zvažovat případné dopady známých omezení v získávání dostatečných a vhodných důkazních informací a možných materiálních nesprávností na výrok auditora. Auditor musí zvážit, zda mu postupy dle ISQM1 – *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních informací* umožňují takovou zakázku přijmout.

## Změna názvu obchodní firmy

### Dotaz

Společnost rozhodnutím jednatele notářským zápisem ze dne 5. září 2022 rozhodla o změně svého jména (z jména Alfa na jméno Beta) s platností od 1. ledna 2023 a 1. ledna 2023 toto bylo zapsáno v OR. Vydávat zprávu auditora budu v průběhu března.

Bude se uvádět na všech dokumentech nové jméno, tj. Beta? (Jde o zprávu auditora a o pojmenování na účetní závěrce).

### Odpověď

Domníváme se, že situace související se změnou obchodní firmy (tedy jména, pod kterým je společnost zapsána do obchodního rejstříku) není právními předpisy ani předpisy platnými pro vykonávání auditorské činnosti přímo upravena.

Je tedy primárně na rozhodnutí účetní jednotky, zda účetní závěrku k 31. 12. 2022 označí původní obchodní firmou platnou k rozvahovému dni nebo obchodní firmou k datu sestavení účetní závěrky. Vhodnou možností pro lepší orientaci uživatelů účetní závěrky může být uvést v názvu dokumentů obě jména společnosti, např. Beta (dříve Alfa). V každém případě je však nezbytné v příloze v účetní závěrce uvést změnu obchodní firmy společnosti provedenou k 1. lednu 2023 jako následnou událost, která nastala po rozvahovém dni. Obdobně lze uvažovat i ve vztahu k výroční zprávě.

Ve zprávě auditora se pak jeví jako nejvhodnější respektovat volbu účetní jednotky, případně použít oba názvy, jak již bylo uvedeno. Domníváme se však, že v úvodu zprávy auditora, kde jsou označeni příjemci, kterým je zpráva určena, bude správnou volbou použít novou obchodní firmu společnosti platnou k datu sestavení zprávy auditora – tedy např. Společníkům společnosti Beta.

*Datum vydání odpovědi: 1. února 2023*

oddělení metodiky KA ČR

## Výbory pro audit subjektů veřejného zájmu

Subjekty veřejného zájmu (dále jen „SVZ“) jsou, v souladu se zákonem o auditorech<sup>1</sup>, povinny zřídit výbor pro audit. Jeho základním posláním je dohled nad procesem sestavování účetní závěrky a systémem účinnosti vnitřní kontroly a vnitřního auditu. Výbor pro audit odpovídá i za dohled nad procesem řízení rizik a dodržováním etického kodexu společnosti.

K povinností výboru pro audit patří vyhotovení zprávy o činnosti, ve které zhodnotí svoji činnost ve vztahu k činnostem uvedeným v zákoně o auditorech. Tuto zprávu poskytne výbor pro audit Radě pro veřejný dohled nad auditorem (dále jen „Rada“), která vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a nad činností Komory auditorů České republiky v rozsahu stanoveném zákonem o auditorech.

Cílem tohoto příspěvku je zhodnotit na základě analýzy dat získaných od výborů pro audit, zda plní své poslání a roli, která je od nich očekávána, a motivovat výbory pro audit k zavedení dobré praxe.

### Subjekty veřejného zájmu

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 uvádí v čl. 2, že SVZ jsou emitenti, úvěrové instituce a pojišťovny.

Zákon o účetnictví<sup>2</sup> uvádí, že SVZ jsou i tyto účetní jednotky:

Účetní jednotka, která má sídlo v České republice a je:

- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření;
- zdravotní pojišťovnou.

### Počet SVZ v České republice

Rok	2017	2018	2019	2020
Počet SVZ	151	158	167	159

Zdroj: Zprávy o činnosti Rady za roky 2017–2020

### Struktura SVZ v České republice

Subjekt	2017	2018	2019	2020
Emitent	50 %	53 %	56 %	52 %
Banka	15 %	14 %	14 %	15 %
Penzijní společnost	5 %	5 %	5 %	6 %
Pojišťovna	17 %	17 %	16 %	17 %
Spořitelni a úvěrní družstvo	8 %	7 %	5 %	6 %
Zdravotní pojišťovna	5 %	4 %	4 %	4 %

Zdroj: Zprávy o činnosti Rady za roky 2017–2020

Největší část portfolia SVZ tvoří emitenti, na dalších místech jsou pojišťovny a banky.

Výboru pro audit je zákonem o auditorech stanovena řada povinností. Pokud SVZ nezřídí výbor pro audit, vykonává činnosti výboru pro audit jeho kontrolní orgán. Podmínky, za kterých nemusí SVZ zřídit výbor pro audit jsou definovány zákonem o auditorech. Výbor pro audit tak není kontrolním orgánem v daném subjektu.

### Analýza informací uvedených ve zprávách o činnosti výborů pro audit za účetní období 2017–2020

Jednou z povinností výboru pro audit SVZ je vyhotovit jednou ročně zprávu o činnosti, ve které zhodnotí svoji činnost ve vztahu k činnostem uvedeným v zákoně o auditorech a tuto zprávu poskytnout Radě. Rada monitoruje, v souladu s požadavky Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES (dále jen „Nařízení“), činnost výborů pro audit pomocí těchto zpráv a prostřednictvím informací, které výbory pro audit zveřejňují na internetových stránkách subjektů, ve kterých působí. Na internetových stránkách Rady je proto každoročně pro tyto účely zveřejňována pro výbory pro audit doporučená šablona v MS Excel.

Dále uvedené informace vycházejí z průměrných hodnot dat uvedených ve zprávách o činnosti výborů pro audit za účetní období 2017–2020, které byly doručeny Radě v doporučeném formátu v MS Excel. Zprávy, které byly doručeny Radě v jiných formátech (MS Word či PDF) nebyly do analýzy zahrnuty.

### Počet členů, výbor pro audit x kontrolní orgán, nezávislost a odborná způsobilost

Zákon o auditorech určuje, že výbor pro audit nebo kontrolní orgán má nejméně tři členy. Z analýzy zpráv vyplývá, že ve sledovaném období mělo 91 % výborů pro audit v těchto subjektech legislativou stanovený minimální počet členů, tj. tři členy.

Zákon o auditorech stanoví, že SVZ zřizuje výbor pro audit. Pokud SVZ, na základě zákonné výjimky, nezřídí výbor pro audit, vykonává činnosti výboru pro audit jeho kontrolní orgán.

Z přijatých zpráv vyplývá, že 89 % SVZ zřídilo výbor pro audit, v 11 % vykonával funkci výboru pro audit kontrolní orgán SVZ.

Většina členů výboru pro audit musí být nezávislá a odborně způsobilá. Nejméně jeden člen výboru pro

<sup>1</sup> Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

audit musí být osobou, která je nebo byla statutárním auditorem, nebo osobou, jejíž znalosti nebo dosavadní praxe v oblasti účetnictví zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena výboru pro audit, a to s ohledem na odvětví, ve kterém subjekt působí. Tento člen musí být vždy nezávislý. Ve sledovaném období 92 % výborů pro audit uvedlo, že zákonné požadavky na nezávislost plní. 8 % výborů pro audit uvedlo, že zákonné povinnosti neplní či je plní pouze částečně.

Odborně způsobilým je, podle zákona o auditorech ten, kdo zastával výkonnou řídicí funkci v účetní jednotce, která působí ve stejném odvětví jako subjekt veřejného zájmu, nebo byl odpovědným za výkon funkce řízení rizik, vyhodnocování souladu činností s právními předpisy, vnitřního auditu nebo pojistně matematické funkce nebo jiné obdobné funkce. V 96 % zpráv bylo uvedeno, že výbor pro audit plní zákonné požadavky týkající se odborné způsobilosti (členové výboru pro audit mají zkušenosti relevantní pro sektor, ve kterém auditovaný subjekt působí). Ve 4 % zpráv bylo uvedeno, že tyto povinnosti plní výbor pro audit pouze částečně.

### Dohled nad vnitřním auditem

Jednou z činností výboru pro audit je sledování účinnosti vnitřního auditu a jeho funkční nezávislosti, je-li funkce vnitřního auditu zřízena.

Nezávislost vnitřního auditu znamená, že není ohrožena jeho schopnost vykonávat odpovědnosti vnitřního auditu nezaujatým způsobem a že jeho výsledky nejsou nepatřičně ovlivňovány. Vedoucí vnitřního auditu musí mít přímý a neomezený přístup k vedení a orgánům subjektu a nikdo nesmí zasahovat do plánování, výkonu a sdělování výsledků vnitřního auditu.

Objektivita se týká jednotlivých vnitřních auditorů a představuje nezaujatý myšlenkový postoj, který jim umožňuje provádět auditní zakázky takovým způsobem, který zajišťuje důvěru ve výsledek jejich práce a zamezuje přijímání kompromisů ohledně její kvality.

Pro naplnění této dohledové role by měl výbor pro audit sledovat následující oblasti, které jsou klíčové pro nezávislost a účinnost vnitřního auditu subjektu:

- 1) postavení, role, pravomoc, odpovědnost a nezávislost vnitřního auditu (definováno ve statutu vnitřního auditu),
- 2) plánování vnitřního auditu,
- 3) personální a finanční zdroje vnitřního auditu (rozpočet),
- 4) výsledky vnitřního auditu (zprávy, zjištění, doporučení a plnění nápravných opatření),
- 5) jmenování a odvolání vedoucího vnitřního auditu a struktura jeho cílů,
- 6) systém zajištění a zvyšování kvality vnitřního auditu,
- 7) koordinace činností s externím auditorem a ostatními ujišťovacími funkcemi (např. řízení rizik, funkce compliance).

Pokud byla zřízena v daném subjektu funkce vnitřního auditu, bylo ve zprávách o činnosti výboru pro audit uvedeno, že výbor pro audit sledoval účinnost vnitřního auditu a jeho funkční nezávislost.

### Frekvence setkávání výboru pro audit s řídicím nebo kontrolním orgánem

Frekvence setkávání výboru pro audit s řídicím nebo kontrolním orgánem není legislativně stanovena, proto záleží na každém výboru pro audit, kolikrát se během sledovaného období s těmito orgány SVZ setká. V doporučených šablonách byly nastaveny tyto možnosti frekvence setkávání: jedenkrát, dvakrát, třikrát, čtyřikrát a víc než čtyřikrát, ale nebylo nastaveno, zda frekvence setkávání znamená společné jednání obou orgánů či přítomnost předsedy výboru pro audit či člena výboru pro audit na jednání příslušného orgánu.

Celkem 29 % výborů pro audit uvedlo, že se s řídicím nebo kontrolním orgánem ve sledovaném období sešlo alespoň jednou a 18 % výborů pro audit víc než čtyřikrát.

Zákon o auditorech vymezuje, že výbor pro audit, aniž je dotčena odpovědnost řídicího nebo kontrolního orgánu nebo jejich členů, informuje kontrolní orgán o výsledku povinného auditu a jeho poznatcích získaných ze sledování procesu povinného auditu.

Celkem 88 % výborů pro audit uvedlo, že informovalo kontrolní orgán o výsledku povinného auditu a jeho poznatcích získaných ze sledování procesu povinného auditu.

### Frekvence setkání výboru pro audit s auditorem

Frekvence setkávání výboru pro audit s auditorem není legislativně upravena, proto záleží na každém výboru pro audit, kolikrát se chce během sledovaného období se statutárním auditorem setkat (například z důvodu sledování realizace plánu auditu a časového harmonogramu, projednání zprávy nezávislého auditora, k diskusi o významných transakcích/záležitostech nebo změnách v obchodní činnosti). V doporučených šablonách byly nastaveny tyto možnosti frekvence setkávání: jedenkrát, dvakrát, třikrát a více než třikrát.

Celkem 29 % výborů pro audit uvedlo, že se s auditorem ve sledovaném období sešlo alespoň jednou a 28 % výborů pro audit více než třikrát.

### Poskytování neauditorských služeb a odměny vyplacené statutárnímu auditorovi

Zákon o auditorech uvádí, že výbor pro audit posuzuje poskytování neauditorských služeb a schvaluje poskytování jiných neauditorských služeb. Celkem 71 % výborů pro audit uvedlo, že bylo posuzováno poskytování neauditorských služeb a byly schvalovány žádosti o poskytování jiných neauditorských služeb. V ostatních případech nebyly neauditorské služby poskytnuty.

Mezi činnosti výboru pro audit patří i monitorování odměny vyplacené statutárnímu auditorovi podle

čl. 4 Nařízení, aby byl zajištěn budoucí soulad s povoleným limitem pro odměnu za neauditorské služby ve výši 70 %.

Celkem 79 % výborů pro audit uvedlo, že ve sledovaném období byly monitorovány odměny vyplacené statutárnímu auditorovi.

### Dodatečná zpráva určená výboru pro audit

Auditor provádějící povinný audit SVZ je povinen předložit výboru pro audit auditovaného subjektu dodatečnou zprávu určenou výboru pro audit nejpozději v den předložení zprávy auditora. Dodatečná zpráva určená výboru pro audit musí být vypracována písemně, musí v ní být vysvětleny výsledky provedeného povinného auditu a musí obsahovat další náležitosti podle čl. 11 Nařízení. Celkem 92 % výborů pro audit uvedlo, že obdrželo od auditora dodatečnou zprávu určenou výboru pro audit a projednalo s auditorem klíčové záležitosti auditu.

### Nahlížení do dokladů a záznamů

Výbor pro audit je oprávněn nahlížet do dokladů a záznamů týkajících se činnosti SVZ, který jej zřídil v rozsahu nezbytném pro výkon jeho činnosti. V 99 % zpráv bylo uvedeno, že výbor pro audit mohl nahlížet do dokladů a záznamů týkajících se činnosti SVZ, který jej zřídil, pouze v 1 % zpráv bylo uvedeno, že výbor pro audit mohl do dokladů a záznamů nahlížet pouze částečně.

### Závěry analýzy

Z analýzy vyplývá, že výbory pro audit splňují požadavky, pokud jde o jejich složení, nezávislost, odbornou způsobilost a dohled nad vnitřním auditem. Na druhé straně by se výbory pro audit měly setkávat s řídicím nebo kontrolním orgánem častěji. Příkladem dobré praxe je uskutečnění takových setkání alespoň třikrát až čtyřikrát ročně tak, aby výbor pro audit informoval tyto orgány o tom, jak plní svoji funkci a požadavky zákona o auditorech.

Stejně tak by se měla zvýšit frekvence setkávání výboru pro audit s auditorem, protože zákon o auditorech klade na výbor pro audit v oblasti povinného auditu celou řadu požadavků, které se týkají nejenom statutárního auditora a auditorské společnosti, ale i povinného auditu, poskytování neauditorských služeb a sledování postupu sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky. Daný úkol tak nelze splnit pouhým setkáním nad plánem auditu a následně až při projednání návrhu zprávy nezávislého auditora.

Pro členy výboru pro audit je důležité získávat aktuální informace průběžně a mít možnost reagovat na zjištění auditora dříve, než jsou uvedena do návrhu zprávy nezávislého auditora. V praxi se osvědčily jak informativní schůzky, kterých se účastní jeden z členů výboru pro audit, nejčastěji předseda, a klíčový auditorský partner odpovědný za provedení auditu,

tak přítomnost členů výboru pro audit na významných jednáních auditora s vedením společnosti.

Příkladem dobré praxe je odsouhlasení společného plánu, který je nezbytným předpokladem pro plynulou komunikaci a dobrou spolupráci mezi výborem pro audit a auditorem, protože:

- Přípravné práce provádí auditor zpravidla před koncem účetního období (tzv. předběžný audit/interim). Během něj se ověřuje spolehlivost vnitřních kontrol, často je také spojen s analýzou dat a dotazováním zástupců společnosti. Cílem je identifikovat a posoudit významnost rizik a naplánovat auditorské postupy na konečný audit.
- Hlavní práce, tzv. konečný audit, je zaměřená na testy položek účetních výkazů (testy věcné správnosti) a dotazování. Tato fáze probíhá krátce před očekávaným vydáním zprávy auditora.

Výbor pro audit by proto měl svůj roční harmonogram prací zkoordinovat s časovým harmonogramem auditora tak, aby mohl sledovat a posuzovat činnosti spojené s procesem povinného auditu, popř. poskytováním neauditorských služeb.

V průběhu setkávání by se výbor pro audit měl, v rámci dobré praxe, dotazovat auditora např.:

- na identifikovaná rizika včetně jejich vyhodnocení,
- jak byla stanovena materialita (jaká veličina byla pro výpočet materiality zvolena) a zda došlo v průběhu auditu k jakémukoli jejímu přehodnocení, protože auditor je povinen, podle mezinárodního auditorského standardu ISA 320 – *Materialita při plánování a provádění auditu*, kvantitativně stanovit tři hladiny významnosti – pro účely plánování na základě očekávání uživatelů účetní závěrky jako celku, pro jednotlivé části účetní závěrky a pro zjištěné rozdíly, které bude předkládat vedení společnosti k proúčtování,
- na klíčové auditorské záležitosti (KAM – Key Audit Matters) a na to, jak byly vyhodnoceny a jak na ně auditor v průběhu auditu reagoval,
- zda se auditor spoléhal na testování kontrol, a pokud ano, ve kterých oblastech a s jakým výsledkem,
- zda byly identifikovány chyby v odhadech, oceňování, výši opravných položek a rezerv, jak byly tyto chyby auditorem posouzeny a jaký mají vliv na výrok auditora,
- zda auditor spolupracoval/nespolepracoval s vnitřním auditem, a pokud ano, ve kterých oblastech a zda případné využití práce vnitřního auditu bylo zdokumentováno a výstupy zkontrolovány a zda tato spolupráce měla vliv na výši odměny externího auditora.

Výbor pro audit by měl od auditora požadovat seznam jím identifikovaných nesprávností a informaci o tom, které byly/nebyly proúčtovány a jaký vliv mají identifikované neproúčtované nesprávnosti na výrok auditora.

Výsledkem komunikace a spolupráce výboru pro audit s auditorem je projednání návrhu zprávy nezávislého auditora a dodatečné zprávy určené výboru pro audit. Tato dodatečná zpráva musí být vypracována písemně, musí v ní být vysvětleny výsledky provedeného povinného auditu a musí obsahovat další náležitosti podle článku 11 Nařízení.

Auditor provádějící povinný audit SVZ je povinen předložit dodatečnou zprávu výboru pro audit auditovaného subjektu nejpozději v den předložení návrhu zprávy auditora. Pokud by dodatečná zpráva určená výboru pro audit nebyla výboru pro audit poskytnuta, upozorní výbor pro audit na tuto skutečnost auditora a požádá ho o její předložení. Po jejím obdržení by se měl ujistit, že obsahuje náležitosti podle Nařízení. Další oblastí, kterou se výbor pro audit zabývá, je poskytování neauditorských služeb, které mohou zahrnovat služby vyžadované zákonem o auditorech, ke kterým patří např. zprávy regulátorům, prověrky mezitímních účetních informací, ověření splnění podmínek přijatých dotací. Neauditorské služby podléhají omezením daným zejména etickým kodexem a zákonem o auditorech. Omezení se týkají povahy služeb, zejména kvůli předcházení konfliktu zájmů, a jejich maximální peněžité výše ve vztahu k odměně za povinný audit za určité období. Z tohoto důvodu by výbor pro audit měl informovat auditora, že je v jeho kompetenci posuzovat a schvalovat poskytování všech neauditorských služeb.

Dosavadní praxe ale ukazuje, že se výbory pro audit často s auditorem buď vůbec nesetkávají, proto nezískávají informace důležité pro splnění své role a svého poslání, nebo se setkávají zcela minimálně, a to při zahájení auditu a následně až na jeho konci, kdy auditor výboru pro audit předkládá návrh zprávy nezávislého auditora a dodatečnou zprávu.

Z informací týkajících se povinného auditu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, které výbor pro audit získal v průběhu daného období, a na základě

jejich vyhodnocení by pak měl o výsledku informovat řídicí nebo kontrolní orgán subjektu.

### Závěr

V tomto příspěvku autoři analyzovali informace uvedené ve zprávách o činnosti výborů pro audit a hodnotili jejich misi a roli z hlediska požadavků Nařízení a zákona o auditorech. I když většina výborů pro audit plní svoji funkci, existuje určitě prostor pro zlepšení. Jde zejména o intenzivnější setkávání výborů pro audit s řídicím nebo kontrolním orgánem společnosti a prohloubení komunikace a spolupráce s nezávislým auditorem. Za pozornost určitě stojí oblast poskytování neauditorských služeb, a to jak v části týkající se dohledu nad jejich poskytováním, tak nad jejich schvalováním.

Současně autoři upozorňují, že k povinnostem Rady patří nejen posuzovat činnost výborů pro audit, ale i vypracovat alespoň každé tři roky zprávu o vývoji na trhu poskytování služeb povinného auditu SVZ a předložit tuto zprávu výboru CEAOB<sup>3</sup>, orgánům ESMA<sup>4</sup>, EBA<sup>5</sup> a EIOPA<sup>6</sup> a Evropské komisi. Zpráva o vývoji na trhu byla za Českou republiku poprvé zpracována a předána v polovině roku 2016, podruhé v polovině roku 2019 a potřetí v polovině roku 2022.

Na začátku roku 2022 byla na webových stránkách Rady zveřejněna pro účetní období roku 2021 nová šablona zpracovaná na evropské úrovni skupinou pro monitorování trhu CEAOB. Data získaná z přijatých zpráv budou uvedena ve zprávě o činnosti Rady za rok 2022, která bude publikována do konce prvního pololetí roku 2023.

Text uvedený v tomto příspěvku je názorem jeho autorů, nikoliv názorem Rady pro veřejný dohled nad auditem.

**Martina Smetanová**

kontrolor Rady pro veřejný dohled nad auditem

**Josef Tyl**

emeritní Chief Audit Executive UniCredit Bank CR & SK

## Setkání členů výborů pro audit

V uplynulých letech se již dvakrát uskutečnilo neformální setkání členů výborů pro audit a nyní je připravováno další. Cílem akce je vyměnit si zkušenosti, umožnit diskusi nad aktuálními tématy a přispět tak ke kvalitě činnosti výborů pro audit. Komora auditorů ČR tuto aktivitu podpoří poskytnutím

zázemí pro setkání. Akci organizuje Stanislav Staněk (auditor a člen několika výborů pro audit). Pokud jste členem výboru pro audit a máte o účast na setkání zájem, kontaktujte Stanislava Staňka e-mailem na stanislav.stanek@centrum.cz.

-rr-

<sup>3</sup> CEAOB – Committee of European Auditing Oversight Bodies

<sup>4</sup> ESMA – European Securities and Market Authority

<sup>5</sup> EBA – European Banking Authority

<sup>6</sup> EIOPA – European Insurance and Occupational Pensions Authority



## Daňář a daňová firma roku 2022

Ve středu 8. února proběhl 13. ročník soutěže Daňář a daňová firma roku. Vítězové byli vyhlášeni v pěti kategoriích, do finále vybrala porota 49 odborníků. Pořadatelem soutěže je společnost Wolters Kluwer ČR.

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních se stala společnost PricewaterhouseCoopers Česká republika, s. r. o. V kategorii nejstřícnější pracoviště finančních úřadů za rok 2022 bodovaly FÚ Vyškov, České Budějovice a Brno I.

Daňovou osobností roku 2022 za státní sféru se stal Otakar Sladkovský, ředitel Sekce výkonu daní, Generální finanční ředitelství. Za komerční sféru zvítězil Jan Molín, daňový poradce a vysokoškolský učitel působící na VŠE v Praze, který v minulém roce získal titul Nejlepší lektor v daních. Jan Molín je též členem redakční rady časopisu Auditor.

Kategorii Největší daňové naděje obsadili Ladislav Henáč, ředitel Sekce metodické podpory daní, Generální finanční ředitelství, Stanislav Suchan, SM tax, s. r. o., a Jakub Kramoliš, Grant Thornton Tax & Accounting, s. r. o. Nejžádanějším lektorem v daních byl vyhlášen Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce daně z příjmů právnických osob Komory daňových poradců ČR, daňový poradce, N-Consult, s. r. o.

Poslední vyhlášenou kategorií byla ETL Global Největší poradenská firma roku 2022 mimo Velkou čtyřku. Po loňském druhém místě dosáhla letos na prvenství skupina BDO, která obsadila první pozici také v celkovém počtu zaměstnanců.

Podrobné výsledky najdete na <https://www.danar-roku.cz/vysledky-2022/>.

-vk-



Jan Molín, Petra Pospíšilová, Jiří Nesrovnal  
Foto: Wolters Kluwer ČR, a.s.

### E-příloha časopisu Auditor

Komora auditorů ČR již nevydává elektronickou přílohu časopisu Auditor.

-rr-

## AUDITOR č. 2/2023

ročník XXX

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: redakce@kacr.cz

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,  
předseda  
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,  
místopředseda  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
Ing. Jan Molín, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: infomedia@infomedia.cz

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR