

## Obsah č. 4/2006

### AKTUALITY ..... 2

#### NA POMOC AUDITORŮM

Srovnatelné informace  
(Ing. Markéta Jindřišková) ..... 10

Jednoduchá definice nezávislosti  
auditora neexistuje  
(Ing. Petr Šobotník) ..... 12

Zaúčtování ISO ..... 16

#### DISKUSE

Účetní a daňové souvislosti faktoringu  
(prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jiří Škampa) ..... 17

#### ZE ZAHRANIČÍ

Letošní kongres EAA se uskutečnil  
v irském Dublinu  
(prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.) ..... 22

#### REGIONY

Ústecký a Liberecký kraj ..... 24

@ e-příloha Auditor 4/2006

#### OBSAH

- Výbory a komise informují
- Návrh právního předpisu implementujícího Basel II
- Tvorba opravných položek podle § 8c zákona 593/1992 Sb., o rezervách
- Deloitte: Během čtyř let dojde v Evropě k akvizicím 700 bank
- E&Y: Podnikání v České republice očima podnikatelů

Toto číslo vyšlo **27. 4. 2006**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **17. 5. 2006**

## Metodika skládá účty



Zalistujte časopisem Auditor, připojte se na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) a nezapomeňte na stránky Národní účet-

ní rady [www.nur.cz](http://www.nur.cz). Výbor pro metodiku včetně podvýborů pro mezinárodní účetní standardy a finanční instituce zveřejňuje svoje závěry, a když se jeho členové neshodnou, alespoň články jednotlivých osob jako podnět k diskusi. Řešíme náměty, které přicházejí z praxe auditorů. Několik jednání Výboru pro metodiku bylo zaměřeno například na problematiku dotací. Podnět začal nevinně – dotace v zemědělství, zaměření na výrobu. Došlo k rozšíření na investice, poté na jiné oblasti podnikání, tedy i mimo zemědělství. Pak přišlo rozšíření o problematiku dotací z evropských fondů. Finální podoba byla přijata Národní účetní radou k veřejnému připomínkovému řízení – snahou je, aby vznikla v dané oblasti interpretace stávajících národních účetních předpisů, avšak také podnět k tomu změnit systém účtování o dotacích na investice. Výhodou práce Výboru pro metodiku je, že se můžete zapojit všichni. Vyhovuje vám diskuse k problematice národních účetních předpisů? Stačí se podívat například na to, co je právě ve veřejném připomínkovém řízení. Podívejte se na internetové stránky Národní účetní rady a pomozte svou zkušeností, svým názorem, svými argumenty. Nečekejte, až někdo rozhodne za vás, třeba bude chybět zrovna vaše zdůvodnění, proč je vhodná varianta č. 1 nebo varianta č. 2. Zaměstnanci KA ČR, kteří se vě-

nují metodice, se zúčastňují jednání Výboru pro metodiku i podvýborů. Živě se zapojují do diskusí, nyní např. na aktuální témata finanční leasing a odložená daň v IFRS. Metodici KA ČR řeší konkrétní dotazy auditorů, zpracovávají bulletin plný informací například z IASB či FEE. Oddělení metodiky KA ČR je nevelké, ale je za ním vidět kvalitní práci.

Proti dřívějším obdobím došlo k zásadní změně ve spolupráci s ministerstvem financí. Odborné diskuse s pracovníky MF přímo ve Výboru pro metodiku byly zrušeny, spolupráce se dostala do jiného režimu práce. Ministerstvo zřídilo různé orgány, ne všechny se však scházejí. Mezi ty aktivní patří expertní skupina v oblasti daní, v níž pracuje ing. Petr Kříž. Prezident KA ČR doc. Vladimír Králíček je členem komise pro regulaci profese. K metodice účetnictví se komise v rámci akčního plánu neschází vzhledem k pracovnímu zaneprázdnění odboru účetnictví MF. Je však potřeba uvažovat o koncepčním rámci národního účetnictví. V této oblasti se jistě zapojí i Komora auditorů v rámci aktivit NÚR. Aktivitu vyvinula s naším zastoupením i pracovní skupina ke konsolidaci. Jako metodičku mě velmi mrzí situace, kdy chaoticky vznikají novely zákona o účetnictví, kde nemáme vůbec možnost svým názorem ovlivnit jejich schválení, byť jsme se o to snažili. Za zmínku z posledního období stojí nově vsunutá věta do § 21a zákona o účetnictví, která auditovaným účetním jednotkám ukládá další povinnost v souvislosti se zveřejňováním účetní závěrky.

**Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.**  
Výbor pro metodiku KA ČR

## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 3. dubna 2006 projednala záležitosti výboru pro otázky profese a etiku a dále změny mezinárodních auditorských standardů a jejich účinnosti. Rada schválila účinnost novel standardů ISA 230, ISA 200, ISA 330, ISQC 1, ISA 210 a nových standardů ISA 220 R a ISRE 2410 jako auditorských standardů KA ČR tak, jak byla stanovena IFAC. Novely a nové standardy přeložené do češtiny obdrží auditoři ještě v prvním pololetí 2006 na CD, příp. v tištěné verzi.

Rada nevyhověla jedné žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb z důvodu několikaleté přestávky a neúčasti na kontinuálním profesním vzdělávání. Rada má za to, že opětovným pozastavením činnosti by byla ohrožena profesní kvalita auditora.

Rada rozhodla o vyškrtnutí asistentů auditora dle předloženého soupisu pro nedoložení pracovního poměru u auditorské společnosti nebo auditora, a *vzala na vědomí*:

- informaci o složení slibu nových auditorů,

- analýzu rozdílů mezi novým zněním Etického kodexu IFAC ve vztahu k Etickému kodexu KA ČR,
- informaci o plnění rozpočtu na rok 2005 a nastavení účtování pro rok 2006,
- výsledky jednání prezidenta komory doc. Králíčka s náměstkyní ministra financí ing. Trezziovou,
- záležitosti úřadu,
- informaci z Národní účetní rady,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- dvě zprávy ze zahraničních cest do FEE,
- přehled kárných opatření udělených v roce 2005 a v prvním čtvrtletí 2006,
- stanovisko advokáta k problematice hostujícího auditora.

*Rada uložila*

- redakční radě vypracovat Honorářový řád pro autory textů v publikacích komory,
- úřadu vypracovat podklady pro žádost o dotaci z fondu EU na vzdělávání,
- výboru pro auditorské standardy ve spolupráci s metodickým výborem vypracovat aplikační doložku k ISRE 2410 řešící mezi-

tímní vykazování dle zákona o účetnictví.

Dále bylo na zasedání rady dohodnuto, že od auditorů a auditorských společností, kteří budou vyškrtnuti ze seznamů auditorů a auditorských společností vedených komorou, se již nebude požadovat vrácení osvědčení, a to zejména z důvodu, že pro tento požadavek není opora v zákoně o auditorech.

Hostem jednání rady byla doc. Dvořáková, která prezentovala výukový kurz „Základy účetnictví“, připravený formou e-learningu pro Institut Svazu účetních. Po prezentaci proběhla diskuse, v rámci které doc. Dvořáková zodpověděla řadu dotazů. Z diskuse vyplynulo několik doporučení pro přípravu vzdělávacích kurzů, která je třeba předem vyhodnotit a projednat: proč e-learning a ne tradiční kurzy, co je cílem e-learningu, komu je kurz určen, jaká témata jsou vhodná pro cílovou skupinu formou e-learningu atd. Problematikou se bude i nadále zabývat Výbor pro KPV.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**  
Úřad KA ČR

## Dvacet nových auditorů

V rámci změněné formy předávání osvědčení novým auditorům bylo od 1. října 2005 do 31. března 2006 předáno celkem dvacet osvědčení. S každým novým auditorem bylo vedeno individuální jednání, při kterém auditor složil slib.

Jedná se o auditory, kteří v předšlých třech letech složili deset písemných zkoušek a na závěr úspěšně absolvovali ústní auditorskou zkoušku. Zároveň tito noví auditoři splnili tříletou praxi asistenta auditora. Jejich přehled uvádíme v tabulce.

Všem novým auditorům blahopřejeme.

**Ing. Libuše Šnajdrová**  
referát evidence auditorů  
a asistentů auditora

Jméno	Číslo osv.	Převzetí osv. dne	Zaměstnavatel
Ing. KOLÁŘ Zdeněk	2015	1. 10. 2005	SAUL CONSULTING, s.r.o.
Ing. LIPPEROVÁ Eleni	2016	1. 10. 2005	OSVČ
Ing. VOSTRÝ Vladimír	2017	15. 10. 2005	planetlink k.s.
Ing. PRADÁČOVÁ Marie	2018	1. 11. 2005	Consultas - Audit s.r.o.
Ing. BURGET Petr	2019	1. 11. 2005	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. MICHALÍK Petr	2020	1. 11. 2005	Deloitte s. r. o.
Ing. BULHART Pavel	2021	1. 11. 2005	ÚČTOSERVIS BRNO, spol. s r.o.
Ing. PROKOPIUS Milan	2022	1. 11. 2005	Mazars Audit s.r.o.
Ing. PŘIBYL Martin	2023	7. 11. 2005	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. ŠIMEK Jiří	2024	1. 1. 2006	Mazars Audit s.r.o.
Ing. ŠKRAŇKA Pavel	2025	5. 1. 2006	Mazars Audit s.r.o.
Ing. ČESALOVÁ Pavlína	2026	1. 2. 2006	BDO Tax PL s.r.o.
Ing. HRDLÍČKA Jiří	2027	1. 2. 2006	VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.
Ing. KVIETEK Pavel	2028	1. 2. 2006	VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.
Ing. ŠINDELKA Radovan	2029	1. 2. 2006	D.R.M. Europe Brno, spol. s r.o.
Ing. TESAŘ Martin	2030	1. 2. 2006	Deloitte s. r. o.
Ing. DVOŘÁKOVÁ Blanka	2031	1. 2. 2006	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. CHARVÁT Karel	2032	1. 2. 2006	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. FIALOVÁ Petra	2033	1. 2. 2006	Deloitte s. r. o.
JUDr. HLÁSENSKÁ Jana	2034	15. 3. 2006	D.R.M. Europe Brno, spol. s r.o.

## Novela zákona o účetnictví ve znění zákona č. 81/2006 Sb.

Poslaneckou iniciativou byl při schvalování zákona č. 81/2006 Sb. o informačních systémech veřejné správy novelizován i zákon o účetnictví. Touto novelou se ukládá povinnost účetním jednotkám, které mají účetní závěrku ověřenou auditorem, aby účetní závěrku zveřejňovaly i v Obchodním věstníku. Novela zákona o účetnictví **nabývá účinnosti dnem vyhlášení**, tj. 15. března 2006.

Uvádíme doslovné znění části zákona č. 81/2006 Sb. (Sbírka zákonů z 15. 3. 2006, částka 30), kterým se mění zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony:

### ČÁST ŠESTÁ

#### Změna zákona o účetnictví

Čl. VIII

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 437/2003 Sb., zákona č. 257/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., se mění takto:

V § 21 a odst. 4 se na konci doplňuje věta: „Účetní jednotky uvedené v § 20 zveřejňují účetní závěrku rovněž v Obchodním věstníku“.

Považujeme za vhodné informovat auditory o tom, že Komora auditorů ČR v souvislosti s probíhajícím legislativním procesem v roce 2005 přednesla připomínku k návrhu výše zmíněné novely při jednání Národní účetní rady, kde bylo rozhodnuto uplatnit námitku proti návrhu novely. Vypracovalo se stanovisko s věcným zdůvodněním a zároveň se získala podpora Hospodářské komory ČR a Svazu podnikatelů ČR.

Hlavními argumenty proti novelizaci zákona o účetnictví byla skutečnost, že účetní závěrka se zveřejňuje ve smyslu příslušného ustanovení v obchodním rejstříku, který je veřejně přístupnou sbírkou listin prostřednictvím elektronických komunikací, tzn., že zveřejňování v Obchodním věstníku je duplicitní.

Zároveň se upozornilo, že se od zveřejňování v Obchodním věstníku v minulosti upustilo, ač šlo o zveřejňování pouze vybraných informací z účetní závěrky, neboť podnikatelé uplatňovali námitky, že se z daného titulu zvyšují náklady firem.

Argumentace proti návrhu novely zákona o účetnictví byla předána do Senátu před jednáním výborů a pléna. Návrh na vypuštění návrhu novely zákona o účetnictví nebyl Senátem přijat; Senát pouze předal do Poslanecké sněmovny pozměňovací návrh (doplnění návrhu novely) v tomto znění: „Prováděcí právní předpis stanoví, které údaje jsou



*Jak to děláte, pane poslanče? Každý druhý zákon, který schválíte, musím jít hned opravit!*

*Kresba: I. Svoboda*

## Novinky ISA

### Návrh revize standardu ISA 600



Rada IAASB vydala 24. března 2006 návrh revize standardu ISA 600

(Revidovaný a přepracovaný) Audit účetních výkazů skupiny. Tento standard by měl nahradit stávající standard ISA 600 Využití práce jiného auditora. Je třeba zdůraznit, že standard se nevztahuje pouze na audit konsolidované účetní závěrky, ale pokrývá též audity jiných kombinovaných účetních výkazů skupiny.

Hlavní rysy tohoto návrhu lze shrnout takto:

- Hlavní auditor je zodpovědný za vydání výroku k účetním výkazům skupiny a musí tedy získat dostatečné důkazní informace k tomu, aby riziko významné nesprávnosti bylo sníženo na přiměřenou úroveň. V opačném případě musí vydat modifikovaný výrok.
- Postupy hlavního auditora ve vztahu k auditům složek se neliší v závislosti na tom, zda je audit složek účetních výkazů skupiny prováděn jinými auditory či přidruženými (spřízněnými) auditory. V návrhu standardu je používán termín „jiný auditor“ pro auditory přidružené (spřízněné) i pro auditory ostatní.
- Hlavní auditor určí rozsah prací, který má být proveden v oblasti složek účetních výkazů. Rozsah prací je určen zejména významností složky, identifikovanými významnými riziky a posouzením struktury a implementace vnitřních kontrol hlavním auditorem.
- Hlavní auditor určí povahu, načasování a rozsah svého zapojení do prací provedených jinými auditory v souvislosti s auditu složek. Hlavní



auditor zhodnotí zprávu jiného auditora popisující provedené postupy a případně provede dodatečné práce. Návrh revidovaného standardu zahrnuje i výčet informací, které by měly být ve zprávě jiného auditora uvedeny.

- Je zaveden termín „významná složka“. U významné složky je pravděpodobné, že reprezentuje riziko výskytu významné nesprávnosti na úrovni skupiny. V případě auditu významné složky jiným auditorem se hlavní auditor zúčastní procesu identifikace významného rizika.
- Návrh revidovaného standardu zahrnuje výčet skutečností, které by měl hlavní auditor sdělit jinému auditorovi před a během provedení zakázky.
- Návrh revidovaného standardu dále popisuje seznam definic, způsob přijetí zakázky, požadavky na zhodnocení dostatečnosti důkazních informací a požadavky na dokumentaci a komunikaci s osobami pověřenými řízením.
- Obsahem návrhu je dále aplikační příručka a přílohy, které rozpracovávají některé skutečnosti v něm obsažené.

Účinnost revidovaného standardu bude stanovena po zapracování připomínek. Připomínky lze zasílat na adresu [EDComments@ifac.org](mailto:EDComments@ifac.org) do 31. července 2006. Návrh naleznete na [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

**Ing. Markéta Jindřišková,**  
FCCA



účetní jednotky povinny podle předchozí věty zveřejňovat.“ Tento pozměňovací návrh poslanecká sněmovna nepřijala.

Odvolačka na § 20 ve výše citované novele zákona o účetnictví je zřejmě nepřesná, neboť auditu podléhají i nevýdělečné subjekty podle zvláštních zákonů, např. politické strany, nadace a vybrané nadační fondy, obecně prospěšné společnosti.

**V tiskových zprávách MF ČR na internetových stránkách ministerstva je informace,** že novela zákona o účetnictví nebyla součástí vládního návrhu novely zákona o infor-

mačních systémech veřejné správy s tím, že Ministerstvo financí vyjádřilo zásadní nesouhlas s uložením povinnosti zveřejňovat účetní závěrku v Obchodním věstníku. Důvody nesouhlasu jsou totožné s těmi, které jsou uvedeny ve stanovisku Národní účetní rady. Zároveň ministerstvo konstatuje: **„Protože se jedná o nadbytečnou administrativní a finanční zátěž, bude ministerstvo financí iniciovat zrušení této novely zákona o účetnictví.“**

**Metodický úsek KA ČR**



Ministerstvo financí České republiky dne 1. března 2006 v Praze pořádalo za spoluúčasti Světové banky pracovní seminář s názvem „Vztah mezi výkaznictvím pro účely daně ze zisku a účetním výkaznictvím“. Cílem tohoto semináře bylo představit praktické zkušenosti s daňovými aspekty aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS do systému výkaznictví podniků ve vybraných zemích Evropské unie.

IFRS jsou pro veřejně obchodované podniky v rámci Evropské unie povinné při přípravě konsolidované účetní závěrky podle Nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z července 2002. Jednotlivé členské země EU mají možnost rozšířit tuto povinnost i na samostatné účetní závěrky zmíněných podniků, což využila například Česká republika.

- První příspěvek na semináři měl pan Frédéric Gielen, zástupce Světo-

vé banky. Představil v něm probíhající projekt „Vztah mezi výkaznictvím pro účely daně ze zisku a účetním výkaznictvím: celoevropská perspektiva v kontextu zavedení IFRS“. Projekt má za cíl prozkoumat vztah mezi účetním a daňovým výkaznictvím a možný dopad využití IFRS v rámci tohoto vztahu. Informace jsou získávány studiem odborných textů a diskusemi se zástupci podniků, auditory a daňovými poradci, akademiky a zástupci vlád. Zástupci Světové banky se zajímali mimo jiné i o dopad zavedení IFRS na daně z pohledu státního rozpočtu a daňových sporů. Zajímavé je i názor na to, zda by bylo vhodné sladit soustavy daňových a účetních předpisů, koordinovat tyto soustavy, případně tyto dvě soustavy od sebe zcela oddělit. Do projektu byly zahrnuty následující země Evropské unie: Belgie, Dánsko, Estonsko, Francie, Holandsko, Lucembursko, Německo, Polsko a Velká Británie.

V průběhu projektu se objevily dvě skupiny argumentů – pro spojení a oddělení daní ze zisku a účetnictví. Pro spojení mluví jednodušší a relativně levnější řešení, kdy podniky povedou jen jednu evidenci. Naopak hlavním argumentem pro oddělení jsou rozdílné cíle, pro které se připravují daňové a účetní výkazy. Účetní závěrka slouží jejím uživatelům (což jsou například akcionáři, investoři, poskytovatelé výpůjčního kapitálu či dodavatelé/ odběratelé podniku) pro ekonomické rozhodování. Důraz je tedy kladen na užívání reálné hodnoty a pohled do budoucna. Na druhou stranu daňové výkaznictví je připravováno pro účely státního rozpočtu, zaměřuje se na minulé období a výpočet má zobrazit schopnost podniku platit. Oba tyto systémy navíc obvykle podléhají rozdílným orgánům.

- Ve druhém příspěvku pan David Boneham z oddělení bankovních a kapitálových trhů společnosti Deloitte UK nastínil situaci ve Velké Británii. V posledních letech se britské účetní standardy začaly přibližovat IFRS, na což reagují i daňové zákony. Zvláštností britského daňového systému je, že různé druhy výnosů, nákladů či zisků podléhají různým zákonům. Následně pak podnik nepředkládá jedno daňové přiznání k dani ze zisku, jako je tomu v České republice, ale samostatná přiznání například pro daň z výnosů z majetku, kapitálových zisků či zisků z podnikání. Obecně se účetní předpisy vyvíjely rychleji než daňové, což mělo za následek postupné navazování daňových předpisů na účetnictví, například v oblasti finančních nástrojů.

- Pan Dominique Villemot, předseda IFRS a daňové komise Národní účetní rady Francie, představil hlavní problematiku vyplývající ze zásadních rozdílů mezi francouzskými účetními předpisy a IFRS. Daňové a účetní předpisy jsou ve Francii úzce spojené, a proto zavádění IFRS znamená pro francouzské podniky významnou změnu. I z tohoto důvodu rozhodla francouzská vláda o nevyužití možnosti rozšířit povinnou aplikaci IFRS i na samostatné účetní závěr-

ky kotovaných podniků. Zároveň se však Francouzská účetní rada rozhodla upravit francouzské účetní předpisy zavedením některých pravidel IFRS. Například byla přijata definice aktiva podle Koncepčního rámce IFRS. I když s výjimkou finančního leasingu, kdy stále převažuje právní forma nad podstatou transakce. Další změnou bylo zavedení účtování o odložené dani, která nebyla do té doby v samostatných účetních závěrkách podniků vykazována.

- V posledním příspěvku profesor M. A. van Hoepen z Erasmus univerzity v Rotterdamu, Holandsko, představil systém, kdy jsou od sebe daně a účetnictví zcela odděleny. Proto nemělo zavedení IFRS v podstatě žádný dopad na daňové výkaznictví holandských podniků. Zajímavé je, že neexistuje žádná soustava účetních pravidel pro daňové účely, zjišťování zdanitelného zisku je vedeno „dobrymi zvyklostmi podnikání“, což představuje to, co „obory podnikové ekonomie/ finančního účetnictví vědí o správném způsobu výpočtu zisku“ se dvěma výjimkami, vyplývajícími ze specifických ustanovení daňových zákonů a z obecné struktury a cíle daňových zákonů. Tyto výjimky se například projevují uplatněním historické pořizovací ceny při výpočtu odpisů v prvním případě, či povinností promítnout dopad změn účetních pravidel v zisku/ ztrátě běžného období v případě druhém. Účetní závěrka je příkládána k daňovému přiznání společně s komplexním sesouhlasením rozdílů mezi zdanitelným ziskem a účetním ziskem a vlastním kapitálem.

V květnu či červnu 2006 by měla Světová banka zveřejnit výše zmíněnou zprávu o výsledku projektu „Vztah mezi výkaznictvím pro účely daně ze zisku a účetním výkaznictvím: celoevropská perspektiva v kontextu zavedení IFRS“. V této zprávě budou uvedeny další zajímavé informace a zkušenosti s aplikací IFRS, které by mohly českým kotovaným podnikům posloužit jako inspirace při zvládnání jejich nelehké situace.

## Evropská unie

### Evropský parlament schválil směrnici o službách



Evropský parlament schválil 16. února v prvním čtení Směrnici o služ-

bách na vnitřním trhu. Legislativní proces tím ještě nekončí, své slovo k textu ještě řekne Rada ministrů. Pokud Rada text změní, vrátí se ke druhému čtení do Parlamentu. Primárním záměrem Směrnice, připravené před dvěma lety Evropskou komisí, bylo odstranit administrativní překážky, které brání firmám z jednoho státu EU poskytovat přeshraniční služby na území jiného členského státu. Největším zjednodušením pro poskytovatele služeb měl být tzv. princip země původu, podle kterého by se firma řídila příslušnými právními předpisy státu, kde má sídlo, a nikoliv státu, v němž chce službu poskytovat (včetně pracovníprávních předpisů, hygienických norem či pravidel zaručujících ochranu veřejného zdraví). Z působnosti Směrnice již od počátku byly vylučovány služby finanční, zásobování energiemi, telekomunikace či doprava. Výsledkem únorového hlasování je do velké míry kompromis: Z textu Směrnice byl vypuštěn princip země původu a byl nahrazen zásadou „svobody poskytování služeb“. Parlament rovněž rozšířil okruh služeb, na které se Směrnice vztahovat nebude, o sociální služby, služby zdravotnictví a dále o právní, daňové poradenství, audiovizuální služby a provozování her a loterií. Text rovněž jasně říká, že se Směrnice nedotýká pracovníprávních předpisů členských států. Svoboda poskytování služeb znamená, že poskytovateli služeb bude

na území druhého státu poskytnut volný přístup k vykonávání služeb v rámci jeho území, což má být zaručeno řadou zákazů, např.: zákaz požadovat po zahraničním poskytovateli služeb (při dočasném poskytování), aby měl na jejich území provozovnu; zákaz bránit firmám, aby si na jejich území zřizovaly nutné zázemí; zákaz požadovat, aby se firmy musely registrovat u profesních subjektů atp.

Parlament schválil ustanovení, které otvírá prostor pro následnou harmonizaci národních právních úprav v této oblasti 5 let po vstupu Směrnice v platnost.

-kpmg-



## Evropský soudní dvůr

### Transakce směřující k daňovému zvýhodnění

Po více než ročním očekávání vynesl Evropský soudní dvůr (ESD) rozsudek v případě společnosti Halifax a dalších a Univerzity Huddersfield, který se týká zdanění transakcí uspořádaných tak, aby bylo dosaženo daňového zvýhodnění.

Společnost Halifax a Univerzita Huddersfield uspořádaly své obchodní transakce tak, aby si mohly prostřednictvím zapojení dalších společností a organizací nárokovat prakticky veškerou DPH na vstupu, kterou musely

MF ČR v současné době pracuje na projektu, jehož cílem by mělo být nejprve zjednodušení stávajících pravidel v oblasti daní z příjmů právnických osob, a následně možné oddělení daní od účetnictví. Nejen však pravděpodobné, že tento projekt bude dokončen v dohledné době. Českým veřejně obchodovaným podnikům tedy i nadále nezbývá nic jiného, než vedle účetní závěrky podle IFRS zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením,

členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty (jenž je povinná podle českých účetních předpisů sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností, ale která není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie), který přiloží k daňovému přiznání.

**Ing. Martina Janoušková, FCCA**  
delegátka Národní účetní rady

### Vznik penále za rok 2004 z důvodu změny způsobu v uplatňování daňových výdajů

Zákonem č. 545/2005 Sb. byl novelizován zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon), který mimo jiné umožnil využití nově stanovených výdajových paušálů již za rok 2005. V případě poplatníků vedoucích daňovou evidenci, kteří tyto výdajové paušály využijí za rok 2005, vzniká s ohledem na ustanovení § 23 odst. 8 zákona povinnost upravit základ daně za zdaňovací období roku 2004 mimo jiné o vyšší pohledávek a závazků, o cenu nespotebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv. V důsledku toho zpravidla dojde ke

zvýšení základu daně za toto období a v návaznosti na podané daňové přiznání ke vzniku penále. V těchto případech Ministerstvo financí s ohledem na zákonem vymezenou možnost uplatnění nových výdajových paušálů již za zdaňovací období roku 2005 shledává v případě takto vzniklého penále tvrdost zákona.

V souvislosti s tím bylo k případným podaným žádostem o prominutí tohoto penále doporučeno správcům daně posuzovat tyto žádosti kladně, tj. odstranit vzniklou tvrdost prominutím příslušného penále.

-mfc-

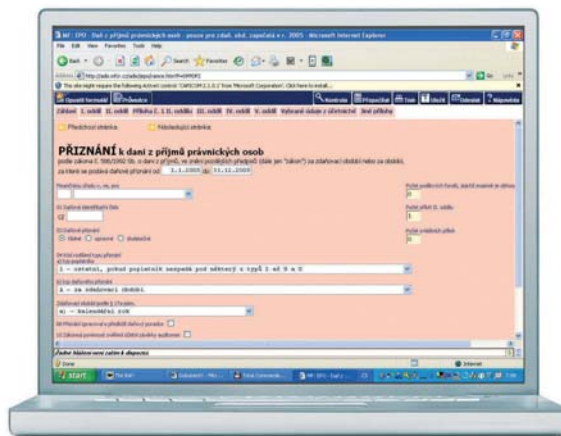
### Daňová přiznání lze vyplnit i na internetu

Přestože již můžeme podávat přiznání k dani z příjmu elektronicky prostřednictvím internetu, řada z nás dosud k tomuto úkonu používá tužku

a „růžové tiskopisy“, s nimiž posléze spěchá na poštu. Důvodem je zřejmě určitý časový úsek, který potřebujeme k absorbování nových technologií

a možností, důvodem může být i skutečnost, že elektronická komunikace s úřady vyžaduje tzv. elektronický podpis (kvalifikovaný certifikát), a ten dosud není příliš rozšířen.

Nicméně možnost elektronického podání daně z příjmu existuje. Na webových stránkách Ministerstva financí je na adrese <http://adis.mfc.cz/adis/jepo/index>.





html k dispozici aplikace EPO, která umožňuje zájemcům daňové přiznání vyplnit, zkontrolovat a elektronicky podat. A ti, kteří nevlastní elektronic-

ký podpis, si mohou aplikaci jen vyzkoušet, a případně vyplněné formuláře vytisknout pro podání finančnímu úřadu. **-jd-**



## Legislativa

### Novela zákona o kolektivním investování

Téměř na konci legislativního procesu se nyní nachází novela zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky zařadila novelu k projednání na schůzi začínající dne 17. 4. 2006. I přes možnost přijetí dodatečných pozměňovacích návrhů lze předpokládat, že novela bude přijata a s ní vstoupí do českého právního řádu nové možnosti investování.

Co je tedy nového? Novela přináší především tři nové speciální fondy (Speciální fond cenných papírů, Speciální fond nemovitostí, Speciální fond fondů), jež mohou získávat prostředky od investorů z řad veřejnosti, a jeden Speciální fond kvalifikovaných investorů, který může získávat prostředky pouze z řad kvalifikovaných investorů. Praktické využití naleznou uvedené fondy jako nástroj kolektivního investování, ale jistě budou zvažovány také jako nástroj pro daňovou optimalizaci v rámci podnikových struktur. U fondů lze totiž těžit z nižší sazby daně z příjmů (5 %) a za splnění určitých podmínek použít i osvobození od srážkové daně z dividend vyplácených mateřské společnosti společností dceřinou.

Rozdíly mezi první a druhou skupinou fondů jsou tedy především

v okruhu investorů, ale také v míře státního dohledu vykonávaného Komisí pro cenné papíry (od 1. dubna 2006 Českou národní bankou) nad jmenovanými fondy. Fond kvalifikovaných investorů podléhá státnímu dohledu méně a platí pro něj také méně zákonných omezení (prakticky žádná investiční omezení, žádné požadavky na likviditu, možnost poskytovat a přijímat půjčky a úvěry atd.). Kromě finančních institucí může do fondu kvalifikovaných investorů investovat také jakákoli právnická nebo fyzická osoba, která písemně prohlásí, že má zkušenosti s obchodováním s cennými papíry. Maximální počet akcionářů je omezen na 100 investorů a minimální výše vkladu je 1 000 000 Kč. Je však třeba mít na paměti, že stále jde o regulovaný subjekt, jehož vznik i fungování podléhá schvalování a doзору komise (ČNB), a to včetně personálního složení vedení fondu.

Lze očekávat, že především o fond kolektivních investorů budou mít zájem zejména investoři do nemovitostí, finanční instituce a velké podnikatelské skupiny. Možnost investovat volně prostředky prostřednictvím struktury zajišťující za jistých podmínek celkové daňové zatížení 5 % je lákavá a zajisté přispěje k rozvoji fondů v České republice. **-kpmg-**

zaplatit za stavební práce. Soud zkoumal, zda se koncept zneužití zákona vztahuje i na oblast DPH, a pokud ano, jaká je jeho definice a k jakým závěrům by dospěly národní soudy, pokud by posuzovaly takové transakce.

V rozsudcích, které v podstatě potvrdily názor generálního advokáta, soud konstatoval, že:

- Při určování, zda se jedná o aktivitu, která je předmětem DPH, je irrelevantní, zda je transakce prováděna za jediným účelem, kterým je získání daňového zvýhodnění. Definice ekonomické aktivity je široká – to dokládají i dřívější rozsudky ESD v případech Optigen, Bondhouse atd.
- Daňoví poplatníci nejsou povinni zvolit si uspořádání obchodních transakcí, ze kterých zaplatí nejvyšší daň.
- Zásada zákazu zneužití práva, která se uplatňuje v jiných odvětvích evropského práva, platí také pro oblast DPH.
- Zneužití daňového režimu nastává v případě, že
  - transakce má účel směrnice; a
  - „základním cílem“ transakce je objektivně získat daňové zvýhodnění.
- Uplatnění testu, zda se jedná o zneužití, je v pravomoci národních soudů.
- Pokud nestanoví domácí právo jinak, nelze zneužití práva sankcionovat. V takovém případě je nutné transakce předefinovat, aby se zúčastněné strany znovu dostaly do systému DPH, ve kterém by byly, pokud by ke zneužití daňového režimu nedošlo. Daňová správa může odmítnout uplatnění daně na vstupu či vrácení daně na výstupu.

Tato rozhodnutí vedou k závěru, že je přípustné, aby projekt byl realizován jako daňově co nejvýhodnější, ovšem musí mít alespoň minimální podnikatelské důvody.

**-kpmg-**

## Řada auditorů i nadále neplní povinnost informovat komoru o svém profesním vzdělávání

Stejně jako v uplynulých letech i letos zveřejňujeme na tomto místě seznam auditorů, kteří ani dva měsíce po řádně stanoveném termínu pro odevzdání Evidenčního záznamu o účasti na KPV za rok 2005 (a přes opakované upomínky v časopise) tuto povinnost nesplnili. Jedná se o 163 auditorů. Několik ze zveřejněných auditorů se na seznamu

ocitlo „neoprávněně“, protože Evidenční záznamy sice na úřad komory zaslali, ale bohužel neuvedli v záhlaví formuláře ani jméno ani číslo osvědčení (přestože jsme po zkušenostech z minulých let na toto také upozorňovali), a tudíž nebylo možné je identifikovat.

Jedná se stále o vysoký počet auditorů, kteří tuto povinnost neplní.

A to i přesto, že s některými bylo v loňském roce v souvislosti s neplněním povinností vyplývajících ze Směrnice pro KPV vedeno kárné řízení. Novela směrnice účinná od 1. 1. 2006 přesně definuje postup Institutu vzdělávání vůči těmto auditorům.

**Monika Kryštůfková**  
Institut vzdělávání KA ČR

### Seznam auditorů, kteří k 31. 3. 2006 nezaslali Evidenční záznam o účasti na KPV v roce 2005

příjmení a jméno	č. osv.
Ing. AMBROŽ Petr	1005
Ing. BARTOŠ Tomáš	1122
Ing. BAŤA Vladimír	1574
Ing. BÖHNELOVÁ Soňa	1449
Ing. BOULOVÁ Libuše	1355
Ing. BRYCHTOVÁ Jitka	1471
Ing. BUDJAC Oldřich	1710
Ing. BURGET Petr	2019
Ing. BUŠEK Emil	1325
Ing. CEJPEK Karel	0313
Ing. CUPÁKOVÁ Dana	1655
Ing. ČABLOVÁ Ivana	1686
Ing. ČECHOVÁ Alena	1723
Ing. DEVEROVÁ Věra	1869
Ing. DOBRÁ Libuše	1342
Ing. DOČEKAL Pavel	1803
Ing. DOLEŽAL Václav	0072
Ing. DOLEŽALOVÁ Hana	1343
Ing. DOLEŽALOVÁ Irena	1643
Ing. DOLEŽALOVÁ Marcela	0350
Ing. FEJFAROVÁ Irena	1860
Ing. GAWEL Jiří	1457
Ing. GRUNT Evžen	0047
Ing. HÁJEK Jan	0279
Ing. HAJNÁ Marcela	1536
Ing. HAMPEL Jaromír	1173
Ing. HANZLÍK Petr	1607
Ing. HARAMUL Jiří	0283
Ing. HEJRET Miloslav	1178
Ing. HLAVÁČEK Petr	1462
Ing. HÖCKOVÁ Jitka	0402

příjmení a jméno	č. osv.
Ing. HOČKOVÁ Jana	1656
Ing. HOLÍK Miroslav	1514
Ing. HOLÍNSKÁ Eva	1169
Ing. HOLUB Pavel	1397
Ing. HORNÁK Miroslav Ph.D.	1603
Ing. HOROVÁ Marie	0048
Ing. HOUSOVÁ Jaroslava	1454
Ing. HOVORKA Pavel	0981
Ing. HRUBEŠ Marek	1322
Ing. HUML Jiří	1608
Ing. CHALOUPKA Stanislav	1461
Ing. CHALOUPKOVÁ Stanislava	0161
Ing. CHLÁDEK Jaroslav	0410
Ing. CHOC Ondřej	1664
Ing. CHVATLINOVÁ Jana	1581
Ing. JÁNĚTOVÁ Alžběta	1121
Ing. JARČEVSKÝ Pavel	0021
Ing. JAREŠ Jan	0823
Ing. JEŘÁBEK Martin	1867
Ing. JEŽEK Libor	1769
Ing. JÍLEK Karel	1763
Ing. JINDROVÁ Blanka	1284
Ing. KADUBEC František	0406
Ing. KAILOVÁ Miloslava	1202
Ing. KARBANOVÁ Blanka	1415
Ing. KAREL Josef	1410
Doc. Ing. KAŠKA Josef DrSc.	1132
Ing. KLEINHAMPL Petr	0537
Ing. KOHOUTEK Vojtěch	0332
Ing. KOCHOVÁ Alena	1130
Ing. KOSEJK Václav	1742

příjmení a jméno	č. osv.
Ing. KOUBA Milan	1196
Ing. KOUTNÍK Pavel	1724
Ing. KOZOHORSKÝ Leonard	0066
Ing. KRAFČÍKOVÁ Jana	1551
Ing. KRÁLOVÁ Vilma	1567
Ing. KREJČÍŘÍKOVÁ Jitka	1187
Ing. KROUPOVÁ Běla	1667
Ing. KRÍŽ Zdeněk	1888
Ing. KUBECOVÁ Jana	0134
Ing. KUČEROVÁ Hana	1451
Ing. KUČEROVÁ Marta	1847
Ing. KULHÁNEK Josef	0470
Ing. KVASNICA Roman	1874
Ing. LAKOMÁ Milena	1231
Ing. LANC Josef	0029
Ing. LANDA Petr	0583
Ing. LÁNÍČKOVÁ Hana	1688
Ing. LEJČAR František	1812
Ing. LUŇÁKOVÁ Marie	1600
Ing. MEIERL František	1160
Ing. MELCROVÁ Zuzana	1938
Ing. MELICHAROVÁ Dagmar	1654
Ing. MICHÁLKOVÁ Marie	1108
Ing. MICHELFEITOVÁ Judita	1745
Ing. MÍREK Vladislav	1337
Ing. MORAVCOVÁ Eva	1984
Ing. MORAVCOVÁ Vlasta	1609
Ing. MORAVEC Jaroslav	1365
Ing. MRÁZOVÁ Lenka	1770
Ing. MRNKA Rudolf	1125
Ing. MÜLLER Jiří	0527



příjmení a jméno	č. osv.	příjmení a jméno	č. osv.	příjmení a jméno	č. osv.
Ing. NÉMETHOVÁ Ivana	1891	Ing. RŮŽIČKOVÁ Veronika	1806	Ing. TOKAN Ladislav CSc.	1251
Ing. NOVÁK Jaroslav	0437	Ing. ŘÍHOVÁ Magdalena	0681	Ing. TOMÁŠ Karel	1225
Ing. OČOVAJ Vlastimil	0058	Ing. SARVAŠOVÁ Jana	1594	Ing. TUREK Miloš	1493
Ing. OEHL Jiří	0250	Ing. SÍTAŘOVÁ Blanka	1753	Ing. TYLL Rudolf	0254
Ing. ORLÍK František	1480	Ing. SLÁMOVÁ Zdeňka	1458	Ing. UHLÍŘOVÁ Jana	1908
Ing. ORLITOVÁ Jarmila	1606	Ing. SLAVÍKOVÁ Věra	1230	Ing. VÁCHA Jaroslav	0404
Ing. PALYZA Jiří	1618	Ing. SLAWIKOVÁ Drahomíra	1414	Ing. VALENTOVÁ Zdenka	1734
Ing. PANOVCOVÁ Jitka	1786	Ing. SMILEK Jan	1671	Ing. VANĚK Bohumil MBA	1976
Ing. PÁRTL Jiří	1333	Ing. SROVNALOVÁ Anna	1843	Ing. VAŇKOVÁ Jitka	1950
Ing. PAVLOVIČ Ladislav	0465	Ing. STRNADOVÁ Eva	1850	Ing. VAŇKOVÁ Marie	0728
Ing. PAŽOUT Robert	1827	Ing. SUKOVÁ Marie	1746	Ing. VITOUŠOVÁ Eva	0463
Ing. PETRÁŇOVÁ Jarmila	1578	Ing. SVOBODA Jan	0433	Ing. VOHARČÍKOVÁ Jaroslava	1666
Ing. PETRÁŠEK František CSc.	0096	Prof. Ing. SVOBODA S. DrSc.	1012	Ing. VONDRÁK Jiří	0042
Ing. PLACHÝ Martin	1733	Ing. SYNEK Milan	0929	Ing. VORÁČKOVÁ Hana	1912
Ing. PLAVCOVÁ Lenka	1541	Ing. ŠIMONOVSKÁ Jana	1628	JUDr. VYSKOČIL Oldřich	0108
Ing. POLEŠÁK Miloš	0509	Ing. ŠLAISOVÁ Eva	1003	Ing. WRLÍK Milan	1008
RNDr. POSPÍŠIL Karel CSc.	0582	Ing. ŠMÍDOVÁ Zdeňka	1186	Ing. ZAPLETALOVÁ Radka	1926
Ing. POSPÍŠILOVÁ Jaroslava	1172	Ing. ŠTĚPÁNKOVÁ Magdalena	1626	Ing. ZEMAN Jan	1765
Ing. PROKOPIUS Milan	2022	Ing. ŠTĚRBOVÁ Ludmila	1720	Ing. ZOUHAROVÁ Jarmila	1387
Ing. PUMMEROVÁ Magdalena	1678	Ing. ŠTRÉBLOVÁ Věra	1282	Ing. ŽEJDL Antonín	0270
Ing. RADNÍK Lubomír	0277	Ing. ŠVEĎUK Jan	1209	Ing. ŽIAČIK Jan	1303
Ing. RANDÁK Jiří CSc.	0521	Ing. TĚRA Miroslav	0456	Ing. ŽILKA Vladimír	1928
Ing. RASOCHA Hynek	0963	Ing. TINKA Jiří	1494		
Ing. RIEDERER Jaroslav	1650	Ing. TLUČHOŘ Martin	1906		

## OBJEDNÁVKA – IFRS 2006

Závazně objednávám	<b>International Financial Reporting Standards 2006</b>	Počet objednaných ks
Cena za 1 ks (při objednávce do 12. 5. 2006)	<b>3150 Kč</b>	Cena celkem
<b>OBJEDNAVATEL</b>		
Firma		
Příjmení, jméno, titul		
Adresa (vč. PSČ)		
IČO	DIČ	
Telefon	Fax	
Úhradu ve výši ..... Kč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s. 4422		
dne .....	2006	..... Razítko a podpis objednavatele
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz		

# Srovnatelné informace

## Stanovisko Výboru pro IAS Komory auditorů České republiky

Stanoviska představují odborný názor členů Výboru pro IAS, vypracovaný v návaznosti na legislativní situaci a znění příslušných předpisů k datu 1. 1. 2006. Tato stanoviska nejsou právně závazná a nenahrazují interpretace International Financial Reporting Standards (IFRS) vydávané k tomu oprávněným orgánem, tj. International Financial Reporting Interpretations Committee.

### Popis problému

V souladu s mezinárodním účetním standardem IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky je účetní jednotka povinna zveřejnit srovnatelné informace minulého období pro všechny číselné informace v účetní závěrce. Tyto srovnatelné informace mohou mít vysvětlující a popisnou formu, pokud je to vhodné k porozumění účetní závěrky běžného účetního období. Auditor je povinen se ve své zprávě vyjádřit k celé účetní závěrce, tedy včetně srovnatelných informací. Vzniká otázka, jakým způsobem auditor ve své zprávě popisuje skutečnost, že ověřil i srovnatelné informace. Touto problematikou se zabývá Meziná-

rodní auditorský standard Standard ISA 710 Srovnatelné informace.

V souladu s tímto standardem jsou možné **dva přístupy** – přístup tzv. **srovnatelných údajů** a přístup tzv. **srovnatelné účetní závěrky**. Výběr přístupu má zásadní vliv na znění zprávy auditora.

### Srovnatelné údaje

V souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 710 jsou srovnatelné údaje definovány takto: *Částky a jiné zveřejňované údaje za předchozí období jsou uváděny jako součást účetní závěrky běžného období a mají být vnímány ve vztahu k částkám a jiným zveřejňovaným údajům běžného období*

*(v tomto ISA dále jen „údaje běžného období“). Tyto srovnatelné údaje za předchozí období nepředstavují ucelenou účetní závěrku schopnou samostatného použití, nýbrž nedílnou součást účetní závěrky běžného období, přičemž mají být vnímány pouze ve vztahu k údajům běžného období.*

V případě, že jsou srovnatelné informace uvedeny formou srovnatelných údajů, auditor vydá zprávu bez konkrétního odkazu na srovnatelné údaje za předchozí období, protože výrok auditora se vztahuje na účetní závěrku běžného období jako na celek, tedy včetně srovnatelných údajů. Ve zprávě auditora je tedy

## Komora auditorů hledá odborníka na pozici **metodik/ metodička účetnictví**



Komora auditorů České republiky hledá odborníka na pracovní pozici metodik/metodička účetnictví na HPP. Pracoviště v Praze, nástup možný ihned.

**Požadujeme** VŠ, nejlépe ekonomického zaměření, praxe minimálně 5 let v účetnictví nebo auditu, nejlépe v pozici auditora, asistenta auditora či metodika účetnictví; znalost problematiky auditu, účetnictví, daní a obchodního práva; analytické a koncepční myšlení; samostatnost a spolehlivost; znalost práce s PC (Word, Excel atp.), AJ podmínkou.

**Nabízíme** perspektivní zaměstnání; motivační finanční ohodnocení; 5 týdnů dovolené.

Písemné nabídky se strukturovaným životopisem zasílejte **do 15. června 2006** na e-mail: kacr@kacr.cz, faxem na číslo 224 211 905 nebo poštou na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1



uveden odkaz pouze na finanční výkazy týkající se jednoho účetního období, např. takto:

#### **Příklad zprávy:**

*...Ověřili jsme příloženou účetní závěrku k 31. prosinci 200X společnosti ABC identifikované v této účetní závěrce. Za sestavení této účetní závěrky je zodpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce.*

#### **Srovnatelná účetní závěrka**

V souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 710 je srovnatelná účetní závěrka definována takto:

*Částky a jiné zveřejňované údaje za předchozí období jsou uváděny pro účely porovnání s účetní závěrkou běžného účetního období, avšak netvoří součást účetní závěrky běžného období.*

V případě, že jsou srovnatelné informace uvedeny formou srovnatelné účetní závěrky, vydá auditor zprávu, ve které uvede výslovný odkaz na srovnatelnou účetní závěrku, protože se výrok auditora vztahuje na jednotlivé účetní závěrky za každé vykázané účetní období.

Ve zprávě auditora je tedy uveden odkaz na účetní závěrky týkající se běžného i minulého účetního období, např. takto:

#### **Příklad zprávy:**

*Ověřili jsme příložené účetní závěrky k 31. prosinci 200X a 200X-1 společnosti ABC identifikované v této účetní závěrce. Za sestavení těchto závěrek je zodpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k těmto účetním závěrkám.*

Vzhledem k tomu, že od roku 2005 musí některé účetní jednotky účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU, je třeba vyřešit otázku, jakým způsobem má auditor ve své zprávě reagovat na skutečnost, že v auditované účetní závěrce jsou uvedeny také srovnatelné informace – jde o srovnatelné údaje nebo o srovnatelnou účetní závěrku?

#### **Závěr**

Srovnatelné informace v účetní závěrce sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU reprezentují srovnatelné údaje.

Auditor se tedy ve své zprávě odkazuje pouze na finanční výkazy jednoho účetního období, protože výrok auditora se vztahuje na účetní závěrku běžného období jako na celek, tedy včetně srovnatelných údajů.

#### **Odůvodnění závěru**

Po analýze definic srovnatelných údajů a srovnatelné účetní závěrky dospěli členové VIAS k následujícím závěrům:

- Srovnatelné informace v účetní závěrce sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU tvoří součást účetní závěrky běžného účetního období.
- Nepředstavují tedy ucelenou účetní závěrku schopnou samostatného použití, nýbrž nedílnou součást účetní závěrky běžného období, přičemž mají být vnímány pouze ve vztahu k údajům běžného období.
- Reprezentují tedy srovnatelné údaje, nikoli srovnatelnou účetní závěrku.

Se závěrem vyjádřili všichni členové Výboru pro IAS souhlas.

**Ing. Markéta Jindřišková**  
metodický úsek KA ČR

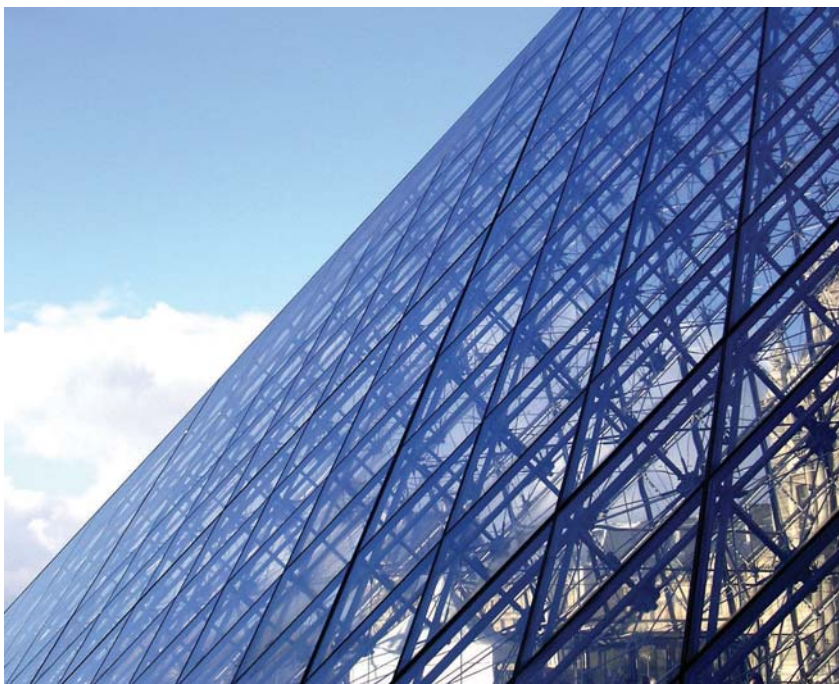


## Jednoduchá definice nezávislosti auditora neexistuje

Jednoduchá definice nezávislosti auditora neexistuje. Obecně lze říci, že svoji nezávislost auditor dokazuje jednak svojí činností (má vlastní názor a nenechá se ovlivnit při tvorbě odborného úsudku, jedná poctivě, objektivně a je profesionálně obezřetný) a souběžně i svým vystupováním (z jeho jednání musí vyplývat, že jeho bezúhonnost a objektivita není jakýmkoliv způsobem ohrožena). Je velmi důležité, aby za všech okolností byl auditor při provádění auditorské činnosti nezávislým ve vztahu ke klientovi. Rizik ohrožující nezávislost auditora je řada a v dalším textu zmíním některá z nich.

zakázky, zvláště pokud je výše honorářů od klienta významná z hlediska celkových příjmů auditora. Hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká i v případě existence těsného obchodního vztahu (nad rámec auditu) s klientem, potencionální možnosti získat u klienta zaměstnání, případně v situaci, kdy výše honoráře je podmíněna očekávaným výsledkem práce auditora. Kromě toho, že v takovém případě auditor přestává být nezávislým, může to mít pro něho i pro jeho klienta dalekosáhlé následky. Praxe minulých 15 let i v České republice ukázala, že zastírat trvale např. špatné hospodářské výsledky nelze a obecně lze říci, že

nomikách a auditor se proto velmi často setkává s klienty, kde nejvyšší představitel firmy, který uzavírá smluvní vztah s auditorem, je zároveň vlastníkem společnosti. Bohužel jsou známy případy, kdy auditor pod hrozbou ztráty zakázky vyšel svému klientovi vstříc a netrval na správném zobrazení finanční situace klienta v roční účetní závěrce. Je nutné si uvědomit, že takový postup je z hlediska nezávislosti auditora neakceptovatelný, neboť na auditovaná čísla se mohou spoléhat různé třetí strany, např. dodavatelé a odběratelé, a v konečném efektu může u nich vzniknout škoda i z titulu nekvalitní práce auditora. Naprosto neakceptovatelné je též vlastnictví akcií ověřované společnosti auditorem. Všichni si jistě umíme představit, co by mohl auditor před koncem roku s akciemi udělat (prodej/nákup), když by měl možnost se s předstihem seznámit s očekávanými výsledky společnosti, v níž vlastní akcie. Jakékoliv vlastnictví akcií u ověřovaných subjektů je proto etickým kodexem zakázané, neboť by se jednalo o hrubé porušení etického chování i nezávislosti auditora.



### Hrozba vlastní zainteresovanosti

Příkladem takového rizika je například tzv. „hrozba vlastní zainteresovanosti“. Ta může nastat v různých případech, např. prostřednictvím finančního podílu (patří mezi ně i vlastnictví akcií) na podnikání klienta, obavou z možnosti ztráty

čím později skutečný stav vyjde najevo, tím větší je i způsobená škoda. O tom, že k odpovědnosti pak kromě vedoucích představitelů takových firem může být volán i auditor, asi nikdo nepochybuje. V České republice je počet veřejně obchodovaných společností podstatně nižší než ve vyspělých eko-

### Hrozba kontroly po sobě samém

Dalším významným rizikem, které ohrožuje nezávislost auditora, je tzv. „hrozba kontroly po sobě samém“. Představme si situaci, kdy auditor jednak zajišťuje vedení účetnictví u klienta a zároveň tomuto klientovi provádí audit. Jaký asi bude mít jako auditor zájem objevit a odstranit chybu v účetnictví, kterou sám způsobil? Řada menších firem přitom provádění obou těchto činností po jednom auditorovi žádají, neboť je to vyjde levněji a nemusí s auditorem trávit čas vysvětlováním firemních postupů. Postup těchto

# IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

## Odpisování jednotlivých částí majetku - v čem je změna?

Účtování o dlouhodobém hmotném majetku upravuje mezinárodní účetní standard IAS 16, Pozemky, budovy a zařízení. Tento standard byl novelizován v rámci projektu revize mezinárodních účetních standardů. Novelizované znění, které platí pro účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo po tomto datu, oproti původnímu standardu podstatně více zdůrazňuje odpisování dlouhodobého hmotného majetku po jednotlivých částech. V tomto článku bych se rád zaměřil právě na důležité aspekty tohoto tzv. komponentového přístupu.



### V čem spočívá podstata komponentového přístupu?

I když se komponentovému přístupu v poslední době věnuje poměrně značná pozornost, v zásadě to není, pokud jde o účtování o pořizovací ceně, nic nového. Tento přístup zmiňovaly mezinárodní standardy účetního výkaznictví již před rokem 2005 (konkrétně IAS 16, revidovaný v roce 1998, odstavec 12 a SIC – 23, odstavec 5), avšak v novelizovaném standardu je na něj kladen podstatně větší důraz. Komponentový přístup je založen na tom, že i když je aktivum samostatnou položkou dlouhodobého hmotného majetku, lze

vydělit některé jeho významné části, protože mají různou dobu životnosti nebo protože z nich účetní jednotce plyne ekonomický přínos po jinou dobu než z aktiva jako celku.

Novelizovaný standard definuje komponent (část) dlouhodobého hmotného majetku ve smyslu významnosti ve vztahu k celkové pořizovací ceně daného majetku (tento fakt nebyl v původním standardu výslovně uveden). V řadě případů lze tyto části poměrně jednoduše identifikovat podle toho, jak často je nutné určitou část vyměňovat nebo jak často je nutné provádět její generální opravu. U identifikovaných částí dlouhodobého hmotného majetku je nutné stanovit dobu životnosti, metodu odpisování, která u nich bude použita, a případnou zbytkovou hodnotu. V odstavcích 43 až 47 novelizovaného znění IAS 16 se uvádí, že odpisové sazby a metody odpisování je nutné stanovovat pro každou významnou část aktiva samostatně. Formulace v novelizovaném standardu je podstatně jasnější než v původním znění.

#### Ilustrativní příklad 1:

##### Účtování o částech majetku – budova

Účetní jednotka si pořídí budovu za 20 mil. Kč. Toto aktivum lze rozdělit na tři významné části, které se liší svou dobou životnosti. Jsou jimi střecha, výtahy a ostatní části budovy. Aby bylo tyto části možné podle komponentového přístupu odpisovat samostatně, bude účetní jednotka muset určit předpokládanou pořizovací cenu těchto částí.

#### Ilustrativní příklad 2:

##### Účtování o částech majetku – pec

Účetní jednotka např. pořídí vysokou pec, jejíž životnost činí 20 let, nicméně vyzdívku je třeba vyměnit přibližně každých sedm let v závislosti na počtu hodin, kdy byla vysoká pec v provozu. Vzhledem k tomu, že vyzdívku je třeba vyměnit mnohem dříve, než aktivum jako celek, bude zaúčtována jako samostatné aktivum a doba jejího odpisování bude odlišná od doby odpisování vysoké pece jako celku.



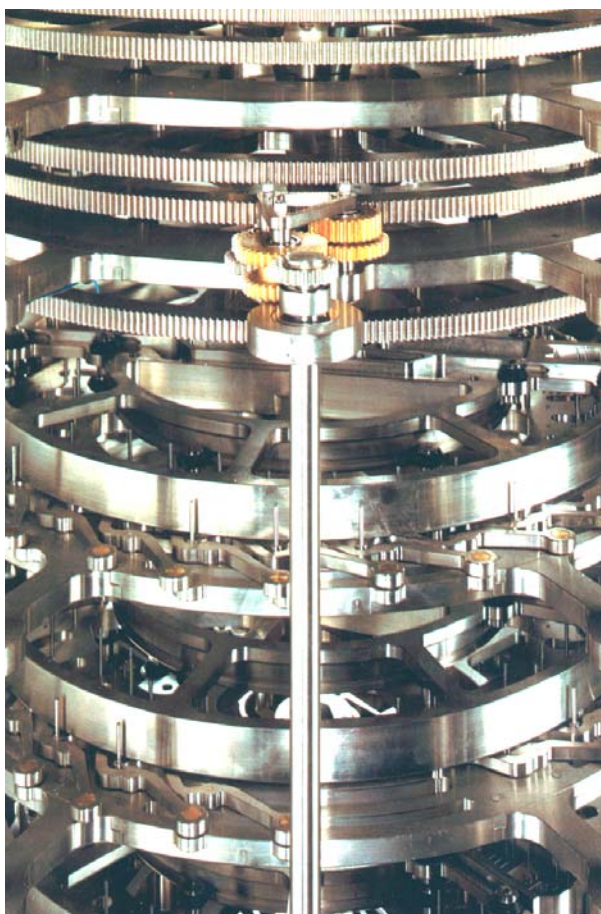
## Rozdělení aktiva na významné části

Při identifikaci jednotlivých částí aktiva je někdy nutné uplatnit velkou míru odborného úsudku, proto může nastat řada případů, kdy není jednoduché rozhodnout, zda aktivum má samostatné části a zda je nutné je samostatně odpisovat. Přes tyto obtíže je IASB přesvědčena, že samostatné odpisování jednotlivých částí majetku, jejichž pořizovací cena je významná, věrněji odráží skutečnost, že s určitou významnou složkou majetku jsou spojena jiná očekávání účetní jednotky než s daným aktivem jako celkem.

Účetní jednotka si často pořídí aktivum za určitou fixní cenu, aniž by věděla, jak velký podíl na této pořizovací ceně jednotlivé části majetku mají. Informace o ceně identifikovatelných součástí totiž obvykle nejsou v kupní dokumentaci zahrnuty. V těchto případech je nutné pořizovací cenu jednotlivých částí stanovit vhodně zvolenou metodou odhadu. Tato metoda se může opírat o aktuální tržní ceny nebo o konzultaci s prodávajícím.

V praxi je někdy obtížné rozdělit na jednotlivé části tzv. infrastrukturní aktiva (např. inženýrské sítě). Při tomto rozdělení je nutné zohlednit následující faktory:

- jak významné je infrastrukturní aktivum jako celek a jak významné jsou jeho jednotlivé části,
- které části bude nutné vyměnit, resp. které části management hodlá opravit a které chce vyměnit,
- vzájemné vazby jednotlivých částí v rámci celého aktiva,
- lokalita, v níž je aktivum umístěno, což může mít vliv na dobu jeho životnosti.



## Následné výdaje – výměna

Některé části dlouhodobého hmotného majetku vyžadují pravidelnou výměnu s větší frekvencí, jiné s frekvencí menší. Náklady na jejich výměnu se zahrnují do účetní hodnoty dlouhodobého hmotného majetku a účtuje se o nich stejným způsobem, v souladu s nímž bylo aktivum původně zaúčtováno. Účetní hodnota původní části je pak při výměně odúčtována, a to i v případě, že daná část nebyla samostatně odpisována. Pokud původní pořizovací cenu vyměněné části není možné stanovit, lze pro tyto účely použít náklady, které účetní jednotce vznikly v souvislosti s výměnou části.

### Ilustrativní příklad 3:

#### Výměna majetkových částí – výhybná kolej

Účetní jednotka zaúčtovala výhybnou kolej v hodnotě 500 tis. Kč a její dobu životnosti odhadla na 20 let. Po deseti letech vyměnila některé kolejové pražce, které byly poškozené. Pořizovací cena nových pražců činila 100 tis. Kč. Původní cenu pražců účetní jednotka nezná, protože nebyly zaúčtovány jako samostatné majetkové části.

Pro stanovení původní ceny pražců proto účetní jednotka použije pořizovací cenu nových pražců, podle nichž původní cenu odhadne, v daném případě na cca 80 tis. Kč. Po deseti letech odpisování je jejich účetní hodnota 40 tis. Kč. Účetní jednotka proto odúčtuje částku 40 tis. Kč a pořizovací cenu nových pražců (100 tis. Kč) aktivuje.

### Ilustrativní příklad 4:

#### Výměna majetkových částí – budova

Dne 1. ledna 2005 zařadila účetní jednotka do užívání budovu v pořizovací hodnotě 1 mil. eur. Z analýzy účetní jednotky vyplývá, že budova sestává z pěti částí: střechy, výtahového systému, bezpečnostního systému, opláštění budovy a zbývající části budovy („vše ostatní“). Uvedená účetní jednotka stanovila, že střechu je nutno nahradit každých dvacet let, bezpečnostní systém každých pět let a systém výtahů každých deset let. Zbývající část budovy lze využívat, aniž by byla nutná významná modernizace, po dobu čtyřicet let.

Účetní jednotka použila metodu zaúčtování jednotlivých částí. Podle dokumentace je pořizovací cena jednotlivých částí budovy následující:

střecha	2 mil. Kč
systém výtahů	1 mil. Kč
bezpečnostní systém	600 tis. Kč
konstrukce budovy	11 mil. Kč
vše ostatní	5,4 mil. Kč
Celkem	20 mil. Kč

K 31. prosinci 2005 činila účetní hodnota každé části (při aplikaci zaúčtování jednotlivých částí):

střecha	1,9 mil. Kč
---------	-------------



system výtahů	900 tis. Kč
bezpečnostní systém	480 tis. Kč
konstrukce budovy	10 725 tis. Kč
vše ostatní	5 265 tis. Kč
Celkem	19 270 tis. Kč

Kdyby nebyla použita metoda účtování o jednotlivých částech a pokud by doba odpisování byla čtyřicet let, zůstatková hodnota celé budovy by byla 19 500 tis. Kč. Při účtování o dílčích částech majetku bude jejich celková zůstatková hodnota činit 19 270 tis. Kč.

V červenci 2010 dochází k neočekávané poruše výtahového systému, který je třeba vyměnit. Zůstatková hodnota starého výtahového systému k 30. červnu 2010 je 450 tis. Kč. Nový stojí 1,2 mil. Kč. V případě použití metody účtování o jednotlivých částech bude zaúčtování výměny provedeno následovně:

Zjednodušeně, odpis starého výtahového systému je proveden následovně:

MD	výsledovka	450 tis. Kč /
D	dlouhodobý majetek	450 tis. Kč

Zaúčtování nového výtahového systému:

MD	dlouhodobý majetek	1,2 mil. Kč /
D	závazek	1,2 mil. Kč

Nový výtahový systém bude odepisován po dobu odhadované životnosti.

Kdyby nebylo použito účtování o jednotlivých součástech, uvedená výměna nezlepší stav budovy nad její původně odhadnutý standardní výkon. Proto by se zřejmě výdaje na výměnu výtahu účtovaly přímo do nákladů.



### Následné výdaje – generální revize

Některé položky dlouhodobého hmotného majetku vyžadují po určité době generální revizi. Jako názorný příklad pro tyto účely používá standard letadlo. I když nebude provedena výměna žádných částí a neexistují žádné známky technických problémů, letadlo musí projít pravidelnou revizí. Náklady na tuto revizi se účtují podobným způsobem jako náklady na výměnu jednotli-

vých částí, tj. náklady na provedenou revizi se zahrnují do účetní hodnoty dlouhodobého hmotného majetku jako samostatná část (pokud jsou splněny podmínky pro aktivaci). Tímto způsobem se o nákladech na revizi účtuje bez ohledu na to, zda náklady na předchozí revizi byly považovány za samostatnou část k datu akvizice nebo výroby aktiva, či nikoliv. Pokud účetní hodnota aktiva zahrnuje ještě nějakou částku aktivovanou v souvislosti s předchozí generální revizí, bude tato částka odúčtována. Náklady na revizi se následně odpisují po dobu do příští revize.

### Ilustrativní příklad 5:

#### Významná revize/inspekce

1. ledna 2005 bylo pořízeno zařízení v celkové pořizovací ceně 30 mil. Kč a s dobou životnosti 20 let. Zařízení má následující samostatné části:

- rozvody: 4 mil. Kč, doba životnosti 10 let
- čerpadla: 10 mil. Kč, doba životnosti 5 let
- konstrukce prochází inspekci každé čtyři roky (předpokládané náklady 2,5 mil. Kč – především mzdové náklady)

Roční odpis v roce 2005 bude činit celkem 3,7 mil. Kč. Přičemž tento odpis se skládá z odpisu rozvodů ve výši 400 tis. Kč (4 mil./10 let), odpisu čerpadel ve výši 2 mil. Kč (10 mil./5 let), odpisu inspekce ve výši 625 tis. Kč (2,5 mil./4 roky) a odpisu zbytku zařízení ve výši 675 tis. Kč (13,5 mil./20 let).

Předpokládejme pak, že od pořízení zařízení uplynuly tři roky a je nutné provést inspekci o rok dříve, než se původně očekávalo. Mzdové náklady při inspekci činí 2,2 mil. Kč a dále byly instalovány nové palivové nádrže v ceně 5 mil. Kč. Vzhledem k tomu dojde k vyřazení původní inspekce (nyní v zůstatkové hodnotě 625 tis. Kč) a zařazení nové inspekce ve výši 2,2 mil. Kč. Dále pak budou muset být v účetnictví identifikovány staré palivové nádrže, které byly při prověření fyzicky vyřazeny, ale které nebyly původně klasifikovány jako samostatná součást, a tyto budou muset být vyřazeny z účetní evidence v jejich zůstatkové hodnotě. Následně budou zařazeny/aktivovány nové palivové nádrže v pořizovací hodnotě 5 mil. Kč.

### Jedná se o novou účetní metodu?

Představuje komponentový přístup tak, jak jej definuje novelizované znění IAS 16, novou účetní metodu, nebo se jedná jen o propracování požadavků, které již byly obsaženy v původním IAS 16? Názory na tuto otázku nejsou jednoznačné. Domnívám se, že tyto změny lze často dobře interpretovat jako specifikaci původních požadavků. Pokud tedy účetní jednotka nyní zavede dílčí změny týkající se účtování o jednotlivých částech majetku, jednalo by se v tomto případě většinou pouze o změnu v účetních odhadech, která se neúčtuje zpětně. Na druhé straně, z ilustrativního příkladu 3 v implementační příručce k IAS 8 vyplývá, že by

se mohlo jednat i o změnu účetní metody. Další variantou mohou být případy, kdy by ze změn v souvislosti se zavedením důslednějšího komponentového přístupu jednoznačně vyplývalo, že předchozí způsob účtování nebyl významně v souladu s IAS 16 – pak by se jednalo o chybu minulých let. Je patrné, že možnosti výkladu jsou různé a záleží na posouzení konkrétní situace.

### Závěr

Na závěr bych chtěl ilustrovat komponentový přístup na jednoduchém schématu (viz níže).

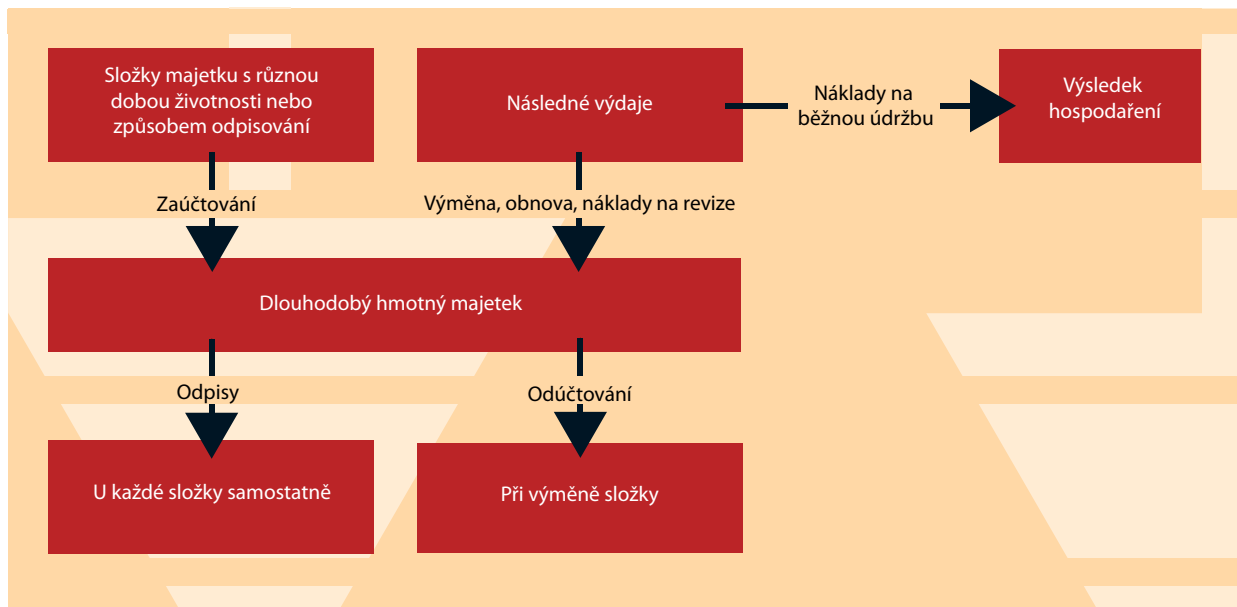
Na účetní jednotky může mít komponentový přístup významný vliv. Zejména to platí pro účetní jednotky v majetkově intenzivních odvětvích. Při účtování o některých přírůstcích dlouhodobého hmotného majetku budou totiž účetní jednotky muset vést podstatně podrobnější účetní záznamy, zatímco v minulosti jim pro tyto účely stačil jeden zápis. Vedení účetní jednotky musí zvolit vhodnou metodu identifikace a oceňování jednotlivých částí majetku, tuto metodu

zavést a kontrolovat její dodržování. U každé složky majetku bude navíc nutné rozhodnout o její době životnosti a zbytkové hodnotě, přičemž dobu životnosti i zbytkovou hodnotu bude nutné každý rok přehodnocovat.

Z pohledu srovnání s českým účetnictvím je třeba podotknout, že komponentový přístup v IFRS není shodný s přístupem v českém účetnictví. Pojetí v českém účetnictví (a mnoha dalších národních účetních systémech) je odlišné jak ve specifikaci samostatně evidované jednotky majetku, tak v přístupu k opravám a pozdějším kapitalizacím. U některých jednotek může tedy docházet k významným rozdílům mezi odpisy a dalšími druhy nákladů (např. opravami) v IFRS a českém účetnictví, což pak nutně vede k nutnosti dvojí evidence majetku a souvisejících transakcí.

**Ing. Petr Vácha**  
Ernst & Young

Schéma



firem však v sobě skrývá i další riziko (pomineme-li otázku nezávislosti auditora), a tím je skutečnost, že v takovém případě většinou chyba v účetnictví zůstane neodhalená a to může ve svých důsledcích způsobit významné škody, kterým by se dalo předejít, kdyby se firma rozhodla najmout si nezávislého auditora.

### Hrozba protekčního vztahu

Dalším rizikem, které bych chtěl zmínit, je tzv. „hrozba protekčního vztahu“. Tato hrozba vzniká, když auditor podporuje postoj nebo názor klienta tak vehementně, že tím může ohrožovat vlastní nezávislost. Typickým příkladem takového stavu je např. situace, kdy auditor na žádost klienta, kde provádí audit, se ujme obhajování klienta v soudním řízení nebo při řešení sporů s třetími stranami. I když veden dobrým úmyslem, neměl by auditor takové aktivity vyvíjet, ne-

bot v dané situaci již není vnímán jako nezávislý ověřovatel.

### Situace, do nichž se auditor může dostat, a také jak se dají řešit

Pokud dochází k ohrožení nezávislosti auditora z důvodů hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti, je povinností auditora tato rizika ohrožující jeho nezávislost vyhodnotit a přijmout opatření, která zajistí zachování nezávislosti auditora. Přijatá opatření se budou vždy lišit podle konkrétních okolností. Pokud chce ale auditor pokračovat v plnění zakázky, musí zvolit vhodné postupy k zamezení rizik ohrožujících jeho nezávislost nebo k jejich omezení na přijatelnou míru.

Vznikající rizika lze omezit, případně zcela eliminovat při využití profesních předpisů auditora a existující legislativy, tj. auditor je vázán

povinností dodržovat profesní standardy a sledovat jejich plnění, využívá se i externích kontrol k prověření systémů kontroly kvality v auditorské firmě. Souběžně však i na straně auditorského klienta by měly existovat profesní postupy podporující nezávislost auditora, které se však liší vždy podle velikosti a struktury vlastnictví. Jinak jsou obvykle kontrolní mechanismy nastaveny ve společnostech, kde rozhodující vlastníci (akcionáři) nejsou členy výkonného vedení, ve srovnání s menšími soukromými společnostmi, kde rozhodující vlastník zastává i pozici předsedy představenstva, případně jednatele. V obou případech by však měla být v podnikových směrnících jednoznačně vymezena odpovědnost za výběr a schvalování auditora, přičemž je dobrou praxí, aby výběr a schválení auditora byl vždy prováděn jinými osobami ve společnosti.

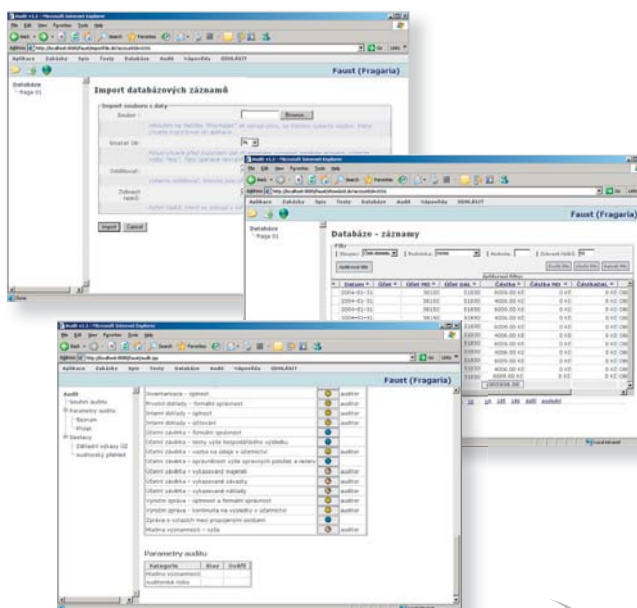
## Fragaria s.r.o. uvedla úspěšně na trh nový komplexní auditorský systém pro správu celé auditorské agendy FAUST



Mezi hlavní výhody systému patří zejména jeho přehlednost a komplexnost, což zaručuje nejen kompletní vedení a kontrolu zakázek každé auditorské kanceláře, nýbrž i přehled o výsledcích jednotlivých dílčích auditorských testů. K usnadnění a zejména zefektivnění práce výrazně přispívá modul Účetní databáze, který je schopen naimportovat účetní databázi z účetních programů pracujících na datových bázích, není limitován počtem řádků a pomocí jednoduchých i propracovanějších filtrů je schopen analyzovat, vytípopávat a zpracovávat účetní data. Auditorovi se tak otevírá možnost provádět auditorské testy a program auditu přímo na datech z účetního programu auditované jednotky.

Přístup uživatelů k serverové aplikaci FAUST je zajištěn přes standardní rozhraní pomocí běžného internetového prohlížeče. Systém lze velmi intuitivním a snadným způsobem ovládat ze kteréhokoliv počítače připojeného do příslušné sítě, dalším nakonfigurováním lze zajistit přístup i přes extranet, tedy mimo firmu.

Více informací o programu Faust je možné nalézt na webových stránkách [www.fragaria.cz](http://www.fragaria.cz).







*Což o to, půl království a dceru bych vám dal, ale nebude tím ohrožena vaše auditorská nezávislost?*

*Kresba: I. Svoboda*

### Dvě možnosti dalšího postupu

Jaké má auditor možnosti dalšího postupu, když zjistí, že jeho nezávislost je ohrožena? V zásadě existují dvě možnosti dalšího postupu. Jednak auditor může aplikovat postupy, které sníží ohrožení jeho nezávislosti na přijatelnou míru – např. využije ve specifických případech práce dalšího auditora, jehož úkolem je kontrolovat provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství. Mezi další možnosti, které má auditor k dispozici, patří využití konzultací s třetí stranou, rotace výše postavených pracovníků, projednání otázek nezávislosti např. s členy dozorčí rady v případě akciové společnosti.

V případě, kdy auditor zjistí, že ani výše jmenované postupy nebudou stačit k eliminaci rizik ohrožujících jeho nezávislost nebo ověřovaný subjekt přes doporučení auditora se činností, které ohrožují nezávislost auditora, nevzdá, pak může auditor učinit jediné – odmítnout takový audit nebo se již v průběhu prací z takového auditu stáhnout a ukončit spolupráci.

Velmi častou otázkou v této souvislosti je, zda existuje povinnost rotace auditorské firmy u ověřované společnosti. Na toto téma se i v od-

borném tisku v poslední době objevila řada informací ne vždy zcela správných. Obecně platí, že povinnost rotace auditorských firem není zákonem ani profesními předpisy stanovena. I na nejpřísněji sledovaných trzích cenových papírů v USA platí, že neexistuje povinnost rotace auditorské firmy za předpokladu, že ve stanovených časových intervalech (v současné době 5 let) dochází k pravidelné obměně vedoucích členů auditorských týmů. Obdobná pravidla (lišící se pouze počtem let) existují i ve většině vyspělých západních evropských ekonomik – povinnost rotace auditorských firem ze zákona je stanovena pouze ve dvou zemích, a i tam se uvažuje o jejím zrušení. Existují pochopitelně rozdíly, jak dlouho může konkrétní auditor u klienta provádět audit. Obecně platí, že tato doba je kratší u společností kótovaných na trzích cenových papírů (5-7 let), povinnost rotace u nekótovaných společností je obvykle mnohem delší a obvykle je usměřňována buď profesními standardy v jednotlivých zemích, nebo interními pravidly jednotlivých auditorských firem, které samy mají povinnost svými vnitřními předpisy přispívat k zajištění nezávislosti auditora. Pochopitelně platí, že v jiné

pozici z hlediska rotace jsou veliké auditorské firmy ve srovnání s malými auditorskými firmami, případně auditory – fyzickými osobami. Zde je však potřebné uvést, že ve světě a postupně i v ČR již začíná platit pravidlo, že veliké (veřejně obchodované) společnosti jsou v převážné většině auditovány většími auditorskými společnostmi a naopak. Osobně se domnívám, že celosvětový trend spočívající ve slučování jednotlivých auditorů do menších a středních firem je nevyhnutelný i v podmínkách České republiky, kde počet auditorů – fyzických osob je v porovnání se zahraničím stále podstatně vyšší.

### Hrozba vydíratelnosti a co s ní

Poslední hrozbou, ohrožující nezávislost auditora, kterou bych chtěl zmínit, je tzv. „hrozba vydíratelnosti“. Ta může nastat, jestliže auditor nebo člen týmu provádějícího ověřování je od objektivního jednání a uplatňování profesionální obezřetnosti odrazován hrozbami ze strany vedoucích představitelů nebo zaměstnanců klienta, u něhož se provádí ověřování. Jako příklad situací, kdy se tato hrozba může projevit, lze uvést hrozbu nahrazení jinou osobou při rozdílném názoru na uplatnění určitého účetního principu či nátlak na neúměrné zúžení rozsahu prací s cílem snížit honorář. V takových případech, dle mého názoru, je často jedinou možností, jak si uchovat svoji nezávislost, odstoupení auditora od vykonávané zakázky. V řadě případů přijetí takového postupu je velmi těžké, neboť související honorář může tvořit podstatnou část příjmů auditora. V této souvislosti bych chtěl ale zmínit i postupy, které by měli auditoři při přijímání nových zakázek dodržovat. Pochopitelně vlastníci firmy mají nezpochybnitelné právo si vybrat své odborné poradce (i auditora) a případně je podle vlastního přání nahradit jinými. Stejně jako je třeba chránit legitimní zájmy vlastníků, je

právě tak nutné, aby auditor, který byl požádán, aby nahradil jiného auditora, měl možnost si ověřit, zda neexistují profesní důvody, proč by měl toto jmenování odmítnout. To nelze efektivně zajistit jinak než přímým jednáním se stávajícím auditorem. Než nový auditor přijme zadání na provedení auditu, měl by si zjistit, zda potenciální klient informoval stávajícího auditora o navrhované změně a zda povolil plné a volné projednání svých (klientských) záležitostí mezi stávajícím auditorem a navrhovaným novým auditorem. Pokud potenciální klient takové projednání nepovolí, pak by měl auditor takovou zakázku obvykle odmítnout. Z výše uvedeného textu vyplývá, že i auditoři mají možnosti, jak aktivně přispět k prosazování principu nezávislosti auditora.

Obecně by nemělo platit, aby auditovaný subjekt mohl prohlásit, že si vždy najde auditora, který mu příslušnou účetní závěrku ověří podle jeho představ. Pokud se takoví auditoři pracující na základě objednávky klienta ještě vyskytnou, je v zájmu všech takové případy podchytit a řešit v rámci plat-

ných profesních předpisů Komory auditorů České republiky.

### Plíživé riziko

Nezávislost auditora není zkoumána pouze při výkonu auditorské činnosti, auditoři i auditované společnosti mají velmi často zájem využít znalosti auditora o ověřované firmě i v dalších oblastech. V takových případech musí auditor vždy pečlivě vyhodnotit, zda přijetím takové zakázky není ohrožena jeho auditorská nezávislost. Existuje řada oblastí (např. účetní poradenství apod.), kde je naprosto běžné, aby auditor poskytoval služby nad rámec auditu, na druhé straně ale existují okruhy služeb, kde je potřebné detailně prozkoumat, za jakých podmínek a zda vůbec může auditor své služby poskytovat.

Mezi služby ohrožující nezávislost auditora patří zejména:

- zpracování účetních záznamů a účetních závěrek,
- služby oceňování majetku,
- poskytování služeb vnitřního auditu,
- poskytování služeb souvisejících s projektováním a implementací

- systémů informačních technologií,
- dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorských klientů,
- poskytování služeb podpory auditorských klientů v soudních přích,
- poskytování právních služeb auditorským klientům,
- nábor pracovníků do vrcholového vedení,
- správa podnikových financí a podobné činnosti.

Ve výše uvedených aktivitách existuje významné riziko, že při jejich poskytování souběžně s auditem dojde k ohrožení nezávislosti auditora. Je potřebné vždy podrobně prozkoumat, za jakých podmínek by taková služba měla být poskytnuta, zda se jedná o veřejně obchodovanou společnost či nikoliv. Ve většině případů ale bude platit, že poskytnutí takových služeb ohrožuje nezávislost auditora v takové míře, že je nutné poskytování těchto služeb odmítnout, případně při jejich akceptaci se vzdát role auditora dané společnosti. Co říci závěrem? Profese auditora prošla v uplynulých 15 letech dramatickým vývojem. O potřebě nezávislosti auditora se často hovoří na různých úrovních a v různých souvislostech. Je nepochybné, že jednou z podmínek neustálého zkvalitňování auditorských služeb je i trvalé zajištění nezávislosti auditora. To přispěje nejen ke zvýšení prestiže a důvěryhodnosti auditorů, ale zároveň bude pozitivně působit na kultivaci podnikatelského prostředí, což v dlouhodobé perspektivě musí být v zájmu všech zúčastněných stran.

### Ing. Petr Šobotník

výbor pro otázky profese a etiky KA ČR

*Tento příspěvek je kompilátem dvou článků, které byly zveřejněny v časopise Prosperita č. 2 a 3/2006.*



## Zaúčtování ISO

### Dotaz:

Máme smlouvu o dílo na poradenskou službu při zavádění systému jakosti ISO na celkovou částku 178 000 Kč splatnou v několika časových etapách a postupně vyfakturovanou podle typu služby. Už máme dvě faktury: registrační poplatek 30 000 Kč, celková částka s DPH 35 700 Kč, a školení zaměstnanců 20 000 Kč, s DPH 23 800 Kč. Obě tyto faktury jsem zaúčtovala jako ostatní služby (518) v celé výši. Máme ale rozepře, zda to nezaúčtovat jenom do záloh a zaúčtovat až celkovou částku 178 000 Kč a postupně odpisovat.

### Odpověď:

Mezinárodní normy řízení a zabezpečování jakosti řady ISO 9000 vydává mezinárodní instituce ISO, tj. International Organization for Standardization, a postup podle nich je dobrovolný. O zavedeném systému řízení a zabezpečování jakosti podle některých normy ISO uděluje firmě certifikát akreditovaná certifikační organizace, a to na základě auditu, při kterém firma prokazuje, že zavedený systém odpovídá podmínkám příslušné normy ISO 9000. Po třech letech od udělení certifikátu se provádí následný audit, kterým se ověřuje dodržování podmínek, na jejichž základě byl certifikát udělen, a certifikát se buď obnoví nebo odebere.

Při zavádění systému řízení a zabezpečování jakosti podle zvolené normy ISO 9000 může firma v zásadě postupovat dvojím způsobem:

**1** Firma si externě, tj. smluvně zajistí potřebné postupy, receptury či dokumentaci, tj. výrobně technické a organizační poznatky know-how, aby jejich uplatněním splnila podmínky stanovené normou ISO. Z hlediska účetnictví a daní z příjmů má nabyté know-how, např. v písemné nebo elektronické podobě, povahu nehmotného majetku, konkrétně ocenitelného práva na účtu 014. Podle tohoto know-how bude firma zřejmě postupovat nezávisle na tom, zda následně certifikát obdrží nebo neobdrží.

V této souvislosti je účelné zmínit se o uváděném školení, do kterého se na rozdíl od rutinního školení řadových zaměstnanců, které je nákladem, někdy neprávem také zahrnuje činnost příslušného managementu firmy, který se seznamuje s know-how, ověřuje sjednané podmínky a realizuje převzetí. Tuto činnost managementu nelze zahrnovat do školení, ale je potřebné ji považovat za náklad související s pořízením ve smyslu § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

**2** Firma externí poznatky, resp. know-how nepotřebuje a nesjednává, protože vlastními silami náležitě zvládá řízení a zabezpečování jakosti odpovídající příslušné normě ISO. V zásadě si proto zajišťuje pouze předchozí audit a udělení certifikátu.

Oba uváděné způsoby jsou naznačeny jen schematicky a s ohledem na smluvní volnost, neustálenou terminologii a její různý věcně obsahový význam, mohou v konkrétních případech nabývat různě modifikovanou podobu. Někdy také bývá nedostatkem, že smlouvě, resp. celé akci je přikládán jen ryze technický význam bez současného přihlídnutí k ekonomicko-metodické specifikaci, a tím z daňového a účetního hlediska pak může být obtížné celý případ z těchto hledisek konkretizovat. Vlastní certifikát, jakož i audit předcházející a podmiňující udělení certifikátu, se za nehmotný majetek nepovažuje a je nákladem v účetnictví

i pro daňové účely. Stejně tak následný audit ověřující po třech letech od udělení certifikátu dodržování podmínek, za kterých byl certifikát udělen. Protože však známe účel, tj. věcný titul, jakož i částku a dobu tří let, je nutné časově rozlišení formou nákladů příštích období, kdy platby skutečně v běžném období se zachytí v aktivech a v následujících obdobích se rozpouštějí do nákladů ve věcné a časové souvislosti.

Náklady příštích období představují „pohledávku“ běžného období vůči následujícím obdobím, a proto se vykazují v aktivech.

Pro naše účely je proto potřebné posoudit věcné aspekty případu z naznačeného hlediska účetního a daňového s tím, zda případ má kombinovanou podobu majetkovou a nákladovou, popř. jen nákladovou s časovým rozlišením. V případě nabytí know-how, tj. ocenitelného práva (účet 014) se provádí jeho účetní odpisování podle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ve stručnosti lze ještě poznamenat, že na certifikaci může být poskytnuta dotace prostřednictvím Českomoravské záruční a rozvojové banky. Ve stanovených případech je také možný odpočet nákladů na certifikaci od základu daně z příjmů podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Tyto stručné poznámky jsou však už spíše jen pro celkovou informaci, protože z dotazu přímo nevyplývají.

Související předpisy:

- zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony,
- vyhláška č. 500/2002 Sb.

(Účetnictví, Ing. Milan Blatný,  
16. 3. 2006)



## Účetní a daňové souvislosti faktoringu

Faktoring není v našem právním systému definován ani speciálně upraven účetním či daňovým předpisem, kromě několika odkazů neřešících obsah ani formu. Obecně představuje faktoring nikoliv pojem právní, ale pojem ekonomický, představující službu s cílem zajistit určitý specifický způsob financování (vedle forfatingu a leasingu) v souvislosti s pohledávkami. Přitom je nutno ve smlouvě mezi společností poskytující tuto službu (faktorem) a společností, které je tato služba poskytována (klientem), přesně specifikovat, jak je to s právy (vlastnictvím) pohledávek a riziky jejich vymáhání.

V návaznosti na to lze rozlišit několik situací:

- faktor nepřebírá ani právo (vlastnictví), ani rizika (faktoring s regrese),
- faktor přebírá pouze rizika, právo (vlastnictví) zůstává u klienta (faktoring bez regrese),
- faktor přebírá jak právo (vlastnictví), tak rizika (prodej či postoupení pohledávky).

Tyto skutečnosti musí být ve smlouvě přesně specifikovány a podle skutečného obsahu je nutné tomu přizpůsobit i v našich podmínkách používanou terminologii, kdy termín „postoupení pohledávek“ je u nás vžit a také všeobecně vnímán pro případ prodeje pohledávky. Z hlediska soukromého práva znamená převod pohledávky změnu vlastnictví k pohledávce. Proto ve smlouvě je nutné – zejména v případě faktoringu uvedeného pod body a) a b) – volit vhodnější termín, např. „předání pohledávek ke správě“.

V situacích, které odpovídají bodům a) a b), se jedná o faktoring, kdy jsou poskytovány pouze služby, pohledávka (její vlastnictví)

nepřechází na subjekt poskytující faktoringové služby. Zda přechází riziko spojené s jejím vymáháním závisí na smlouvě (faktoring s regrese nebo bez regrese). Jedná se tedy o služby poskytované při vymáhání a správě portfolia pohledávek, které současně znamenají určitou formu financování s cílem zabezpečení likvidity účetní jednotky tam, kde sjednané lhůty splatnosti pohledávek (často z konkurenčních důvodů) jsou relativně dlouhé.

Jiná je situace uvedená pod bodem c), kdy dochází k postoupení (tj. k prodeji) pohledávky (k převodu vlastnictví pohledávky). V tom případě lze jakékoli služby poskytovat jen do okamžiku postoupení, potom jde u subjektu poskytujícího

faktoringové služby již o správu vlastního majetku (tj. vlastních pohledávek) a ve vztahu ke klientovi o úvěrování. Zde se jedná skutečně o postoupení pohledávek (tj. prodej) a nelze se vyhnout § 24, odst. 2, písmeno s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který upravuje daňové uplatnění jmenovité hodnoty pohledávky jen do výše příjmů. Toto ustanovení ošetřuje daňové klasický prodej pohledávky, ať již u společnosti, kde obchodování s pohledávkami je předmětem její činnosti, nebo při prodeji jednotlivých pohledávek se ztrátou v případě, kdy se o tom dohodnou prodávající s kupujícím a takový prodej neprovázejí žádné jiné platby kromě úhrady dohodnuté prodejní ceny

### inzerce

## Přidaná hodnota na Vaší straně



**Zodpovědné finanční řízení firmy je dokladem kreativního přístupu ke zvyšování ekonomického profitu. ASSET TAX, a.s. poskytuje ucelený servis v oblasti mezinárodního daňového plánování.**

#### Mezinárodní daňové poradenství a plánování:

- účinné snížení daňového zatížení,
- zavedení efektivní daňové strategie s cílem optimalizace.

#### Firemní struktury:

- budování korporátních struktur ve vybraných jurisdikcích,
- ochrana a správa osobního a firemního majetku,
- poskytnutí nominálního servisu,
- účetnictví, virtuální kancelář.

**assettax**  
přidaná hodnota úspěchu

[www.asset-tax.cz](http://www.asset-tax.cz)

pohledávky, zpravidla za nižší cenu, než je nominální hodnota pohledávky. Tento prodej je účtován – stejně jako prodej jakéhokoliv jiného aktiva – výsledkově (tržba za prodej pohledávky do výnosů a převod pohledávky ze saldokonta do nákladů). Uvedený způsob účtování však není vhodné aplikovat u faktoringu nejen u situací uvedených pod body a) a b), ale ani u faktoringu uvedeným pod bodem c), kdy dochází k opakovanému postoupení pohledávek před jejich lhůtou splatnosti (pokud

ace účetní jednotky, které jí ukládá zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Několikanásobný výnos by nebyl výsledkem její ekonomické činnosti, jejímž výsledkem má být zvýšení ekonomického prospěchu. Klient nepostupuje pohledávku za účelem dosažení zisku, ale za účelem získání finančních prostředků dříve, než je pohledávka splatná. Jedná se tedy pouze o směnu s diskontem jedné pohledávky (vůči odběrateli) za jinou pohledávku (vůči faktorovi). Proto v tomto případě není vhodné výsled-

toringu představující pouze správu pohledávek) si faktor účtuje i úrok. V případě poplatků za službu i u úroků z úvěrů je však třeba důsledně dbát na to, aby nedošlo k zastření skutečného stavu dle § 2, odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Zda je úhrada pohledávek poukazována na účet vlastníka, původního vlastníka nebo na účet subjektu poskytujícího faktoringové služby, je relevantní pouze pro zaúčtování vzájemných pohledávek a závazků včetně možných zápočtů. Z praktických důvodů totiž, zejména kvůli evidenci a snazšímu vymáhání pohledávek, dochází při faktoringu k převzetí pohledávek do správy od klienta faktorem za nominální hodnotu a dlužník pak nezasílá úhradu původnímu věřiteli, ale faktorovi.



se prokazatelně jedná o faktoring jako o způsob úvěrování, opakovaně se postupuje balík pohledávek před lhůtou splatnosti s diskontem a vyplývá to ze smlouvy mezi klientem a faktorem). Jeho smyslem není ani v tomto případě obchod s cílem dosažení zisku, ale prostá směna jedné pohledávky za jinou. Předmětem činnosti klienta není prodej pohledávek, ale činnost jiná, kterou potřebuje financovat. Výsledkově účtování by vedlo k duplicitnímu nabalování obratu (pohledávka již jednou ve výnosech byla), navíc zvýšenému o DPH, kterou pohledávky obsahují. Při výsledkovém účtování by proto docházelo k hrubému porušení věrného zobrazení finanční situ-

kově účtování (brutto způsobem), ale rozvahové s tím, že diskont bude zúčtován do nákladů (tj. netto způsob) a bude na něj aplikován § 24 odst. 2 písm. s) ZDP (*U pohledávek, které jsou postoupeny před lhůtou splatnosti, lze příjem z prodeje zvýšit o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti. Výše diskontu se posuzuje podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti*). V žádném případě se zde již nejedná o službu, s níž by měly být spojeny další náklady. Ze strany faktora může být předfinancování pohledávek doplněno poskytnutím překlenovacího úvěru, kdy vedle poplatku za službu (u fak-

### Účtování faktoringu

Z výše uvedeného je zřejmé, že faktoring představuje službu, kterou provádějí specializované faktoringové společnosti, a je považován za určitou formu úvěrování. Vzhledem k tomu, že v případech uvedených výše u situací pod body a) a b) zůstávají tyto pohledávky ve vlastnictví klienta, zůstávají tedy i v jeho účetnictví. V účetnictví klienta se pohledávky předané do správy faktorovi pouze přeúčtují na jiný analytický účet pohledávek, aby byly evidovány odděleně od ostatních pohledávek. Jedná se tedy o pohledávky stále ke stejnému dlužníkovi. Faktor účtuje klientovi poplatek za prováděnou službu a případně i úrok, který je výnosem faktora a nákladem klienta. Úhrada poplatku a úroku zpravidla neprobíhá peněžně. U klienta se započítává pohledávka vůči faktorovi z titulu předání pohledávek ke správě, kdy úhrada je poukazována na účet faktora, se závazkem vůči němu z titulu fakturace jeho odměny. U faktora se stejně tak započte pohledávka vůči klientovi se závazkem z titulu nesplacené části pohledávky převzaté do správy (tab. 1).

Operace	Kč	Klient		Faktor	
		MD	D	MD	D
Předání souboru pohledávek faktorovi do správy	100	311/F	311/A	315/K	325/K
Úhrada faktora (předfinancování)	80	221	249 (379)/F	378/K	221
Úrok dle smlouvy	5	568	379/F	378/K	668
Faktura za správu pohledávek	15	568	379/F	378/K	668
Zápočet finančních služeb	20	379/F	311/F	325/K	378/K
Zúčtování (zápočet) faktora a klienta	80	249 (379)/F	311/F	325/K	378/K

Tab. 1

Operace	Kč	Klient		Faktor	
		MD	D	MD	D
Předání souboru pohledávek faktorovi do správy	100	311/F	311/A	315/K	325/K
Úhrada faktora (předfinancování)	80	221	249 (379)	378/K	221
Úrok dle smlouvy	5	568	379/F	378/K	668
Faktura za správu pohledávek	15	568	379/F	378/K	668
Vrácení pohledávek klientovi	100	311/A	311/F	325/K	315/K
Úhrada služby a úroku	20	379/F	221	221	378/K
Vrácení částky předfinancování	80	249 (379)/F	221	221	378/K

Tab. 2

Operace	Kč	Klient		Faktor	
		MD	D	MD	D
Účetní hodnota pohledávek	100	311/A			
Postoupení pohledávek, jejich vyřazení z účetnictví klienta a zařazení do účetnictví faktora (s diskontem 20)	100 80 15 5		311/A	315/A <sup>2)</sup>	321/K
Úhrada pohledávky faktorem	80	221	315/F	321/K	221
Úhrada pohledávky dlužníkem faktorovi (částka nad pořizovací cenu)	80 20			221 221	315/A 648

Tab. 3

<sup>1)</sup> Daňově neúčinný náklad, částka nad obvyklý diskont, který v tomto případě je např. 15.

<sup>2)</sup> Faktor je vlastníkem nakoupené pohledávky a jemu bude plnit dlužník (původní odběratel klienta).

V případě neúspěšného inkasa – u faktoringu s regresí ve výše uvedené situaci a) – vrací faktor pohledávky klientovi a klient vrací faktorovi částku poskytnutou při předfinancování (popř. splácí úvěr) – tab. 2.

Trochu jiná je situace v případě, kdy jde o nevratný proces, tj. kdy faktoringová společnost pohledávky skutečně nakoupí a v souladu se smlouvou dochází též k přechodu vlastnictví k pohledávkám (viz výše uvedená situace pod bodem c). V tom případě se pohledávka zpravidla prodává (resp. směňuje) za nižší než nominální hodnotu (s diskontem). Ani v tomto případě však není vhodné – z důvodů výše uvedených – účtovat tuto transakci výsledkově. Rozdíl od předchozích dvou situací (uvedených pod body a) a b) je pouze v tom, že dochází ke změně věřitele. Klient již není věřitelem původního odběratele, ale stává se věřitelem faktora z titulu postoupení pohledávky. Pohledávka se tak stala vlastnictvím faktora, který je nyní věřitelem a bude mu plnit původní dlužník, aniž by měl klient s touto pohledávkou již cokoliv společného. Zde se ovšem nelze vyhnout daňovému dopadu (dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP) a je nutno posoudit rozdíl mezi nominální a prodejní hodnotou pohledávky, zda odpovídá diskontu podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti. Pokud by byl rozdíl větší, pak je částka nad obvyklý diskont nedaňový náklad (tab. 3).

#### Použité účty:

- 221 – Bankovní účty
- 249/F – Krátkodobé finanční výpomoci (od faktora)
- 311/A – Odběratelé (krátkodobé pohledávky z obchodního styku)
- 311/F – Pohledávka (vůči faktorovi)
- 315/F – Ostatní pohledávky (vůči faktorovi)





- 315/K – Ostatní pohledávky (vůči klientovi)
- 315/A – Ostatní pohledávky (vůči původním dlužníkům – odběratelům klienta)
- 378/K – Jiné pohledávky (vůči klientovi)
- 379/F – Jiné závazky (vůči faktorovi)
- 548/D – Ostatní provozní náklady, daňově uznatelné
- 548/N – Ostatní provozní náklady, daňově neuznatelné
- 568 – Ostatní finanční náklady
- 648 – Ostatní provozní výnosy
- 668 – Ostatní finanční výnosy

### Ostatní daňové souvislosti:

#### 1. Daň z příjmů

Uplatňování nákladů na faktoring není v ZDP speciálně upraveno a v souladu s § 24 odst. 1 ZDP se tedy tyto náklady uplatní při zjišťování základu daně jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané poplatníkem v návaznosti na jejich zaúčtování dle ustanovení § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Na faktoringové služby, pokud nedochází na základě smlouvy k prodeji pohledávek, nelze zejména apli-

kovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, které omezuje daňovou uznatelnost zaúčtované hodnoty pohledávky do nákladů při jejím postoupení. Přestože z praktických důvodů dochází při faktoringu k převzetí pohledávek do správy za nominální hodnotu, klientovi nevzniká z tohoto titulu zdanitelný příjem (výnos) ani výdaj (náklad). Klient při faktoringu ani neuplatňuje jako náklad hodnotu pohledávky, na kterou by ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP mohlo dopadat, ale jeho nákladem jsou faktorem vyúčtované úroky za poskytnuté předfinancování a odměna za spravování pohledávek.

Daňové dopady by obecně také neměly záviset na tom, zda se jedná o faktoring pravý (bezregresní), kdy faktor na sebe přebírá riziko platební neschopnosti dlužníka, nebo o faktoring nepravý (regresní), kdy faktor může uplatnit postih vůči klientovi tím, že mu zpětně, opět za nominální hodnotu, převede zpět (vrátí) nedobytné pohledávky. Výše uvedené, tj. daňová relevance nákladů na faktoring bez jakéhokoli speciálního omezení, se samozřejmě nebude vztahovat na případy, kdy by ve skutečnosti docházelo fakticky k prodeji pohledávek za

cenu vyšší než je jejich reálná hodnota, a reálně nižší cena by byla zastírána formálně sjednanou odměnou, např. za jejich spravování. V takové situaci by byl pro daňové řízení v souladu s § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozhodující skutečný obsah prováděných úkonů, tj. aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP by pak přicházela v úvahu. V této souvislosti není rozhodující, zda bylo účtováno výsledkově nebo rozvahově.

V případě prodeje pohledávek před splatností, což je u faktoringu obvyklé, je nutno posoudit zda rozdíl mezi nominální a prodejní hodnotou pohledávky odpovídá diskontu podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti. Pokud by byl rozdíl větší, pak je částka nad obvyklý diskont nedaňový náklad.

#### 2. Daň z přidané hodnoty

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), bude služba spočívající ve spravování pohledávek (včetně jejich případného vymáhání) považována v souladu s § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH za neosvobozené zdanitelné plnění, které podléhá základní sazbě daně ve výši 19 %. Poskytnuté předfinancování, pokud by bylo posouzeno jako poskytnutí úvěru nebo půjčky, by bylo osvobozeným zdanitelným plněním ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH. Částce za toto osvobozené zdanitelné plnění bude odpovídat sjednaný úrok. Předání pohledávky (kdy nedochází k postoupení – převodu vlastnictví k pohledávce) klientem faktorovi (viz výše uvedené situace a) a b) není zdanitelným plněním, ani postoupení vlastní pohledávky, kdy k převodu vlastnictví k pohledávce dochází, není podle ustanovení § 14 odst. 5 písm. d) ZDPH zdanitelné plnění. Pokud by však klient postupoval pohledávky postoupe-

né mu jiným subjektem, jednalo by se o osvobozené zdanitelné plnění ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH.

Osvobozená zdanitelná plnění, tj. ze strany faktora poskytnuté předfinancování a ze strany klienta případné postupování pohledávek postoupených mu jinými subjekty, budou zkracovat nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění režijního charakteru v souladu s § 72 odst. 4 ZDPH, za předpokladu, že tato plnění nebudou příležitostnou nebo vedlejší činností plátce (§ 76 odst. 3 ZDPH). U přijatých zdanitelných plnění, která by plátce použil výhradně k dosažení výnosů za tato osvobozená zdanitelná plnění, bude nárok na odpočet daně na vstupu zcela vyloučen (§ 75 ZDPH).

Datem uskutečnění zdanitelného plnění bude obecně buď poskytnutí služby nebo vystavení daňového dokladu (viz § 21 odst. 6 písm. a) ZDPH). S ohledem na charakter faktoringu může být na něj obecně pohlíženo také jako na opakované plnění ve smyslu § 21 odst. 11 ZDPH, které se uskuteční nejpozději posledním dnem zdaňovacího období.

Závěrem nutno uvést, že poskytování dvou výše uvedených zdanitelných plnění, tj. služba spočívající ve spravování pohledávek (včetně jejich případného vymáhání) a poskytnutí úvěru či půjčky, musí být ve smlouvě jednoznačně vymezeno, případně uzavřeny dvě samostatné smlouvy na každou z výše uvedených služeb.

### Shrnutí

Faktoring je finanční služba, která zahrnuje zpravidla jednak spravování pohledávek a jednak financování klienta. Z praktických důvodů dochází i při faktoringu, který má charakter nikoliv prodeje, ale pouze spravování pohledávek, k převodu (předání pohledávek) od klienta na faktora. Jednou z forem faktoringu však může být i postoupení

(prodej) pohledávek za účelem jejich dřívějšího profinancování než je sjednaná lhůta jejich splatnosti s odběratelem.

Za tyto služby (převzetí pohledávek do správy) platí klient faktorovi odměnu a úrok, které jsou z hlediska daně z příjmů daňově relevantním nákladem klienta bez zvláštních omezení. Je však třeba důsledně dbát na to, aby nedošlo k zastření skutečného stavu formou dle § 2, odst. 7 ZSPD a aby cena služby a úrok se pohybovaly na úrovni „ceny obvyklé“.

Klient při faktoringu (a to bez ohledu na to, o jakou formu faktoringu se jedná) neúčtuje výsledkově. Předání pohledávek ke správě se neúčtuje do výnosů, ani se neuplatňuje jako náklad hodnota pohledávek předávaných ke správě, na kterou by dopadalo ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP. Výsledkově se neúčtuje ani postoupení (tj. prodej) pohledávek faktorovi a ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP se aplikuje v případě postoupení (tj. prodeje) pohledávky za nižší než nominální hodnotu, kdy se případná část rozdílu převyšující diskont podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti zaúčtuje do daňově neúčinných nákladů (netto způsobem). Účtování do výnosů by vedlo k mnohonásobnému nabalování obratu, přičemž výnosy z této

transakce nejsou výsledkem klientovy činnosti. Klient nepostupuje pohledávky proto, aby realizoval zisk, ale aby získal finanční prostředky před lhůtou splatnosti pohledávky. Faktoring tedy představuje určitou formu financování, zabezpečení likvidity a plynulého cash flow klienta.

Z hlediska daně z přidané hodnoty nebude u klienta převod pohledávek na faktora obecně zdanitelným plněním. Pokud by však byly převáděny např. klientem nakoupené pohledávky, jednalo by se o zdanitelné plnění osvobozené od daně s možnými následnými dopady na nárok na odpočet daně na vstupu – toto platí pro všechny pohledávky, které klient nabude postoupením.

U faktora bude poskytování faktoringových služeb považováno za zdanitelné plnění podléhající základní sazbě daně. Samotné předfinancování, je-li posuzováno jako poskytnutí úvěru či půjčky, je osvobozeným zdanitelným plněním s možným dopadem na nárok na odpočet daně na vstupu u faktora. Výše úroku by pak vstupovala do jmenovatele koeficientu. Poskytování obou těchto služeb (správa pohledávek a poskytnutí úvěru či půjčky) musí být jednoznačně smluvně ujednáno.

**Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jiří Škampa**

inzerce

**ŮZ**

úplná znění  
právních předpisů

47 témat  
1012 předpisů

k dostání 24 h.  
denně na  
www.uz.cz

Sagit

## Letošní kongres EAA se uskutečnil v irském Dublinu

Sídlem letošního 29. ročníku kongresu Evropské asociace účetních, pořádaného každoročně střídavě v různých evropských zemích, byl irský Dublin. Rozlehlý univerzitní campus, rozkládající se na periferii hlavního města, hostil koncem března (22. až 24. 3.) více než 1 500 účastníků nejen z Evropy, ale – jak je v poslední době zvykem – i z ostatních kontinentů celého světa. Jak již je tradicí, byl kongres organizován formou značného počtu monotematicky orientovaných paralelních a výzkumných sekcí a menšího počtu (10) symposií na nosná témata. Zatímco na symposiích vystupují čelní představitelé účetní a auditorské profese mezinárodních organizací a renomovaných světových univerzit, v paralelních a výzkumných sekcích prezentují ostatní účastníci výsledky svého vědeckého výzkumu. Symposiím jsou vlastní obecnější nadnárodní témata, převládala problematika regulace účetní a auditorské profese, ať již se to týkalo oblasti účetních informací pro kapitálové trhy, nebo vlastní přípravy účetních a auditorů pro výkon této profese. Světové účetní skan-

dály stále ovlivňují atmosféru těchto setkání se zjevnou snahou obnovit veřejnou důvěru v profesi a v profesní organizace. To bylo i tématem jednoho ze symposií s názvem „Etika účetní a auditorské profese v 21. století“. Leitmotivem prezentovaných příspěvků na tomto symposiu byla snaha pověřit akademickou obec účetních a auditorů zprostředkováním dialogu mezi vlastníky a účetním systémem, vymezením a organizováním veřejného zájmu a odpovědností za zveřejňované účetní informace.

U paralelních a výzkumných sekcí měli organizátoři již tradičně problém s výběrem příspěvků, kterých bylo přihlášeno více, než bylo možné přijmout. Není bez zajímavosti zvyšující se zájem o manažerské účetnictví; tato sekce byla nejvíce obsazená (přijato 126 příspěvků ze 193 přihlášených). Zhruba poloviční obsazenost měla sekce auditingu (přijato 66 příspěvků z 93 přihlášených). Zde převládala – dle očekávání – témata týkající se nezávislosti auditorů, povinné rotace auditorů a kvalita auditu ve vztahu k nákladům za audit, poplatkům za



- 1) Hlavní mluvčí zahajovacího vystoupení na začátku konference (zleva: Shyam Sunder, Martin Hoogendoorn, Begona Giner, David Tweedie, Terence O'Rourke).
- 2) Big Band irského policejního sboru zahajuje kongres směsí slavných jazzových skladeb.
- 3) Setkání učitelů VŠE v Praze s kolegy z Ekonomické univerzity v Bukurešti (zleva: Jiří Pelák, Lavinia Olimid, Daniela Artemisa Calu, Ladislav Mejzlík).
- 4) Odstupující prezident EAA Olov Olson podává zprávu na valné hromadě EAA v závěru konference.

1	2
3	4



audit a přístupu auditorů k principu „going concern“. Za pozornost stály též příspěvky věnované rizikům podvodného zveřejňování účetních závěrek a vztahům mezi rizikem odhalení podvodu a auditorským rizikem. Tak jako každý kongres, i ten letošní byl doprovázen bohatým společenským a kulturním programem, kdy se každá země snaží ukázat to nejlepší ze své národní a kulturní pokladnice. Dlužno říci, že Irsko má co ukázat a historie zde přímo dýchá. „Early Bird Reception“ probíhala na hradě (Dublin Castle), který pamatuje rok 1204 a závěrečná „Gala Party“ se odehrávala ve slavné Trinity College z roku 1592. A nebylo by to Irsko, kdyby se všude nečepovalo pivo Guinness. Ve městě doznívaly též oslavy svatého Patrika, jehož jméno nese i nádherná gotická katedrála z roku 1192. Přesto, že nabitý odborný program nenabízel příliš volného času, nebylo možné si nechat ujít návštěvu slavné palírny irské whisky založené v roce 1770 Johnem Jamesonem. I to patří ke kulturní tradici Irska.

**Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.**

Foto: L. Mejzlík



Pohled na most přes řeku Liffey v centru Dublinu a oficiální logo kongresu.

## Co najdete v e-příloze č. 4/2006

### Výbory a komise informují

Ve e-příloze č. 4/2006, která je auditorům dostupná v uzavřené části internetových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), jsou informace z jednání výboru pro auditorské zkoušky a dozorčí komise.

### Návrh právního předpisu implementujícího Basel II

V e-příloze časopisu Auditor č. 3/2006 jsme vás stručně informovali (záznam z jednání podvýboru pro finanční instituce KA ČR) o přípravě nového právního předpisu implementujícího Basel II. Druhý příspěvek na toto téma v e-příloze přináší podrobnější informace ke konceptu pravidel kapitálové přiměřenosti bank i obchodníků s cennými papíry a k aktuálnímu zpracovávání nového českého předpisu.

### K problematice daní

#### Tvorba opravných položek podle § 8c zákona 593/1992 Sb., o rezervách

Příspěvek daňových poradců ing.

Jiřího Nesrovnala, RNDr. Michala Hrona a ing. Vlastimila Sojky se věnuje některým možným výkladovým problémům, vyplývajícím z absence přechodného ustanovení, jakož i dalším problémům, které souvisejí s novelou zákona o rezervách. Novela neobsahuje přechodné ustanovení, které by upravovalo aplikaci nového ustanovení § 8c ZoR u pohledávek, k nimž byly vytvořeny opravné položky podle § 8a ZoR před její účinností (staré pohledávky).

### Zaznamenali jsme

#### Deloitte: Během čtyř let dojde v Evropě k akvizicím 700 bank

Podle výzkumné studie zaměřené na retailové bankovníctví, zveřejněné mezinárodní auditorskou a poradenskou společností Deloitte, dojde během příštích čtyř let v Evropě k akvizicím sedmi stovek bank, což do roku 2010 povede k vytvoření několika velkých institucí s celoevropskou působností. Vlivem rekordně rychlého tempa, s jakým jsou

uskutečňovány fúze a akvizice, došlo v posledních několika letech k obrovské proměně evropského prostředí finančních služeb. Mezi západoevropskými bankovními skupinami panuje velký zájem o střední Evropu a lze tedy očekávat další akvizice. Více ke studii, zveřejněné v časopise Kapitál, najdete v e-příloze.

### E&Y: Podnikání v České republice očima podnikatelů

Společnost Ernst & Young provedla v rámci svého projektu Podnikatel roku průzkum s cílem zjistit názory českých podnikatelů na české podnikatelské prostředí. Většina podnikatelů se shodla na tom, že podnikání a inovace jsou klíčovými faktory stimulačnými rozvoj české ekonomiky. Na druhé straně dotázaní podnikatelé řadí mezi hlavní překážky podnikání v ČR složitý daňový systém, sociální a politické prostředí a podmínky pro zaměstnávání pracovníků.

-av-

## Ústecký a Liberecký kraj

K psaní tohoto pojednání o Ústeckém a Libereckém kraji jsem se dostal až navečer, po zhlédnutí jednoho z úvodních dílů televizního seriálu Zdivočelá země.

Ten seriál by se mohl klidně jmenovat Zdivočelý sever a poměrně zdařile ilustruje poválečnou situaci v okolí Reichenbergu (Liberec) a Aussigu ad Elbe (Ústí nad Labem).

Severní Čechy byly v minulých staletích víc německé než české. Projevilo se to i po roce 1918. Tehdy si sudetští Němci, kteří žili v Liberci uvědomili, že by náhle měli patřit do státu, kterému budou vládnout Češi. Tak rychle vyhlásili v severním pohraničí provincii Deutschböhmen (Německé Čechy), stát ve státě, s vlastními bankovkami, zemskou vládou a hlavním městem Libercem! Nejdříve se chtěli připojit k Německu, pak k Rakousku a nakonec je obsadila československá armáda a provincie byla zrušena. Tohle byla jen epizoda. Pravá „divočina“ na severu nastala o dvacet let později. Nejdříve připadlo zdejší pohraničí k Třetí říši a Češi byli vyhnáni do vnitrozemí. Po válce se karta obrátila a došlo k odsunu Němců. Severočeské pohraničí obsadili nejen původní obyvatelé (menšina), ale také novousedlíci z jiných oblastí Československa. Říká se, že kvůli tomu mají Severočeši vlnnější vztah ke svému okolí, protože



většina z nich má kořeny jinde. Nevím, zda je to pravda, ale na ekonomických ukazatelích Ústeckého a Libereckého kraje to není znát.

Oba kraje – Ústecký i Liberecký – navazují na průmyslovou tradici (sklářství, bižuterie, textilní výroba, těžba písků a kamene, strojírenství) a rozvíjejí ji (výroba plastů, chemický průmysl, těžba uhlí, výroba energie). V některých odvětvích v posledních letech dochází ke značným změnám (útlum textilní výroby, snížení těžby uhlí), což se projevuje mj. na míře nezaměstnanosti (např. v ústeckém regionu nad 15 %, což je zhruba dvakrát víc než v Libereckém kraji, kde činí kolem 8 %).

Z geografického hlediska je Liberecký kraj kompaktnější (průmyslová centra uprostřed lesů a hor) a Ústecký kraj je výrazně větší (na severu hory, na jihu úrodné Polabí a Poohří). Pokud jde o rozlohu, Ústecký kraj je výrazně větší než Liberecký (5,3 : 3,1 tis. km<sup>2</sup>). Tomu odpovídá i osídlení (ke konci roku 2004 žilo v Ústeckém kraji 822 tis. obyvatel a v Libereckém 427 tisíc – ale pozor: krajská města jsou srovnatelná, v každém žije cca 100 tisíc lidí) a HDP (6,8 : 3,4 % z celkového HDP ČR). Také počty obchodních společností a akciověk v Ústeckém kraji značně převyšují jejich množství na Liberecku.

V oblasti auditu je situace překvapivě opačná. Na Liberecku je v pozici auditorů nebo asistentů 103 osob, což je víc než na Ústecku (74). A Liberecko vítězí i v počtu auditorských firem: je jich zde osmnáct oproti deseti v Ústeckém kraji. Je otázkou, co způsobilo nepoměr mezi počty auditorů a jejich zákazníků. Kapitán Exner by zcela určitě prohlásil: To ví jen bůh a svatý Václav.

-jd-

### Regionální statistika

	Ústecký kraj	Liberecký kraj
auditoři OSVČ	41	29
auditoři zaměstnanci	1	30
auditorské společnosti	10	18
asistenti auditora	32	44
<i>(seznamy KA ČR, stav k 7. 4. 2006)</i>		
počet soukromých podnikatelů	125 611	86 404
počet obchodních společností	13 771	8 867
- z toho akciové společnosti	776	448
počet družstev	420	374
počet státních podniků	61	37

*(registr ekonomických subjektů, stav k 30. 9. 2005)*

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 4, 2006, ročník XIII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** **předsedkyně:** prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kac@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 27. 4. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena. Foto na titulní straně: Hrad Střekov

