

Obsah

AKTUALITY	2
Veřejná diskuse k výstupnímu materiálu expertní skupiny MF pro oblast daní z příjmů a majetku	5
K mlčenlivosti auditora (JUDr. Antonín Husák)	8
Připomínkové řízení k aplikační doložce revidovaného standardu ISA 700R (Ing. Zdeňka Drápalová)	9
Aplikační doložka KA ČR k revidovanému standardu ISA 700R	10

VZDĚLÁVÁNÍ

Nová forma vzdělávání – e-learning (Monika Kryštofková)	12
Prioritní témata v rámci kontinuálního profesního vzdělávání (Ing. Jiří Vrba)	14

NA POMOC AUDITORŮM

Problematika veřejné podpory (Ing. Zdeněk Nejezchleb)	15
--	----

DISKUSE

Účetní a daňové postupy při rozdělení společnosti odštěpením (Ing. Jiří Řehák)	19
--	----

RECENZE

.....	29
-------	----

REGIONY

Jihočeský kraj	32
----------------------	----

@ e-příloha Auditor 7/2006

OBSAH

- Výbory a komise informují
- K problematice dohadných položek
- Zadávání veřejných zakázek, výraz
ingerence orgánů veřejné moci
do podnikání
- Insolvenční zákon – vymezení
základních pojmů
- Změna právní formy společnosti

Toto číslo vyšlo **27. 9. 2006**

Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **4. 10. 2006**

Mezinárodní účetní standardsy a co s nimi



IFRS – International Financial Reporting Standards jsou sadou aktuálních Mezinárodních

účetních standardů, na kterou se pozornost účetního světa v současnosti ostře zaměřuje. Nejen naše, ale i mezinárodní fórum dává přehřel možností k zamyšlení nad smyslem a účelností lidského konání. Tedy mám na mysli účetní konání, a to právě v oblasti IFRS. Že je toho hodně, čeho je třeba dosáhnout, a že hraní si na Mezinárodní účetní standardy, jehož jsme byli svědky po řadu let, již skončilo, je naprosto zřejmé. Konvergence US GAAP a IFRS je považována za východisko ze situace, kdy evropské nadnárodní podniky vykazují své výsledky podle IFRS a americká komise pro cenné papíry SEC (Securities and Exchange Commission) trvá na vykazování výsledků přepočtených podle US GAAP, pokud tyto podniky vstupují na americké kapitálové trhy. Nicméně legislativní smršť, které jsme byli svědky v posledních letech a která s sebou přinesla tolik zásadních změn v IFRS, není zdaleka u konce. Ve chvíli, kdy se začíná řešit podoba nové legislativy účetnictví v ČR a kdy by se ji mohlo podařit lépe propojit na IFRS a evropskou legislativu, Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) nastolila otázku nového pojetí koncepčního rámce. Jde o docela zásadní změnu logiky, koncepce a celkového pojetí,

což vyplyne např. ze skutečnosti, že věrné a poctivé zobrazení (true and fair view) jako kategorie z koncepčního rámce zcela mizí. Kromě mnoha dalších změn má IASB na mysli, že tento koncept bude postižen dostatečně v konceptu faithfull presentation, tedy poctivé prezentace, pokud použijeme slovníkové překladu.

V očekávání věcí příštích nelze pominout ani vliv Evropské unie. Rozčilení politici trvají na tom, že již bylo uděláno dost pro to, aby US SEC upustila od svých požadavků na přepočty výsledků dle US GAAP a umožnila evropským podnikům vstup na burzy s výkazy dle IFRS co nejdříve. Tím by mělo dojít k výrazné úspoře nákladů souvisejících s přístupem na kapitálový trh v USA. US SEC naopak zdůrazňuje rizika pro americké investory vyplývající z uznání IFRS jako standardů pro vykazování výsledků pro potřeby investorů v USA. Nejenom krátká tradice a malá zkušenost s těmito standardy kdekoliv jsou argumentem. Především konzistence při uplatnění IFRS v Evropě, ale i ve světě, je rizikem, které může mít katastrofální následky. US SEC nemůže akceptovat nekonzistentní přístup k uplatnění IFRS ve světovém účetnictví a postavit americké investory před rizika, která z toho vyplývají. Vzhledem k uvedeným skutečnostem má účetní legislativa kdekoliv na světě neshodnou úlohu.

Ing. Ladislav Langr

Předseda podvýboru pro IAS/IFRS a čestný prezident KA ČR

Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 4. září 2006 projednala zejména:

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- průběžné výsledky hospodaření k 7/2006 po střediscích a srovnání se stejným obdobím loňského roku, tj. k 7/2005,
- přípravu XVI. sněmu a zprávy o činnosti volených orgánů,
- návrhy priorit činností na rok 2007,
- návrh rozpočtu na rok 2007,
- návrhy na změny profesních předpisů schvalovaných sněmem,
- spuštění zkušební verze e-learningu na tři témata a způsob vyhodnocení pro potřeby diskuse

a rozhodování na sněmu o dalším pokračování.

Rada rozhodla o vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti podle návrhu Výboru pro otázky profese a etiku.

Rada schválila návrh na zastavení správního řízení ve věci vyškrtnutí těch asistentů ze seznamu komory, kteří doložili komoře novou pracovní smlouvu u auditorské společnosti a tudíž splňují zákonem stanovené podmínky.

Rada vzala na vědomí přehled výplat zaměstnancům komory za rok 2005, zprávy ze zahraničních cest,

rozesílání mimořádného vydání časopisu Auditor Speciál 2006, informace z jednání na Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, informace o současném stavu vyřahování dluhů od auditorů a auditorské společnosti, informace z Národní účetní rady, zprávu Kárné komise o vyřizování podnětů a stížností a o udělených kárných opatřeních, informace o připomínkách k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s insolvenčním zákonem, a zprávy ze zasedání prezidia, výborů a komisí.

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR

Termíny auditorských zkoušek na rok 2007

č.	zkouška	I. pololetí	II. pololetí
01	Makroekonomie – mikroekonomie	5. 5. 2007	10. 11. 2007
02	Finanční účetnictví	9. 6. 2007	8. 12. 2007
03	Konsolidace a podnikové kombinace	20. 1. 2007	2. 7. 2007
04	Zdanění	3. 2. 2007	8. 9. 2007
05	Právo v podnikání	17. 2. 2007	22. 9. 2007
06	Podnikové finance	10. 3. 2007	25. 8. 2007
07	Informační technologie, statistika	31. 3. 2007	6. 10. 2007
08	Auditing	14. 4. 2007	20. 10. 2007
09	Manažerské účetnictví	26. 5. 2007	24. 11. 2007
10	Ústní zkouška	19., 20. 6. 2007	18., 19. 12. 2007

XVI. sněm Komory auditorů ČR

Upozorňujeme auditory, že XVI. sněm Komory auditorů ČR se uskuteční v pondělí 27. listopadu 2006 v kongresovém sálu TOP Hotelu v Praze 4 na Chodově. Program a pozvánku obdrží každý auditor poštou v dostatečném předstihu. **-rok-**

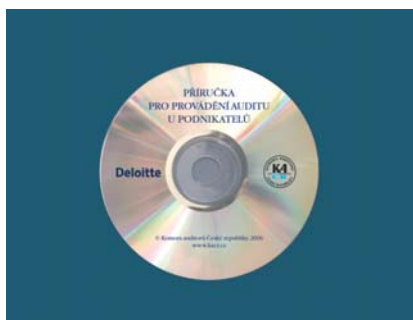
Příručka pro provádění auditu u podnikatelů

Součástí tohoto čísla časopisu je přiložené CD, na kterém naleznete aktualizované znění Příručky pro provádění auditu u podnikatelů vy-

dané v prosinci roku 2005. Aktualizace příručky probíhala ve spolupráci metodického úseku komory auditorů s firmou Deloitte a jejím hlavním cílem bylo sjednocení a úprava terminologie a zvýšení srozumitelnosti textů. Z provedených úprav jde např. o přejmenování plánu auditu na program auditu, dopracování nové kapitoly Strategie auditu v části 1 a s tím souvisejícího kontrolního formuláře č. 125 v části 4, byl upraven příklad v části 3 a provedeny další drobnější úpravy.

Dále jsme připravili jako samostatný soubor na CD i kompletní Ukázkový spis běžného roku, který obsahuje všechny kontrolní formuláře, konfirmace a programy auditu použité v částech 1 a 2 příručky.

Jelikož se jedná o rozsáhlý materiál, o který byl velký zájem a který bude základním studijním podkladem na dvoudenních školeních věnovaných praktické aplikaci mezinárodních auditorských standardů, byla příručka připravena i v tištěné verzi. Publikace, o kterou si můžete zažá-



dat, bude připravena k distribuci od 20. září tohoto roku.

Tištěná Příručka pro provádění auditu u podnikatelů má následující strukturu:

1. Díl
 - Část 0 – Úvod
 - Část 1 – Auditorský přístup
2. Díl

Část 2 – Auditorské procedury
 Část 3 – Modelový spis auditora
 Část 4 – Vzorová dokumentace

Alena Beranová, DiS.

metodický úsek úřadu KA ČR

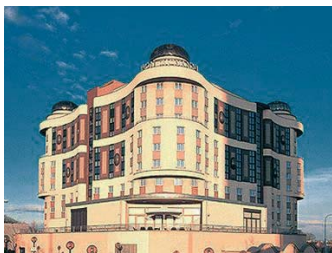
Objednávku na tištěnou verzi příručky naleznete v tomto čísle časopisu Auditor na str. 14.

Mezinárodní konference o harmonizaci auditu a účetnictví v EU

Pouhé dva týdny nás dělí od prestižní mezinárodní konference na téma Harmonizace auditu a účetnictví v Evropské unii, kterou pořádá Komora auditorů ČR v pražském hotelu Dorint Novotel.

Konference se uskuteční ve dnech 16. a 17. října 2006 a pozornost bude věnována následujícím tématům:

• perspektivy vývoje auditu a účetnictví,
 • nová směrnice EU o statutárním auditu,
 • regulace auditu a veřejný dohled,
 • účetnictví a audit kótovaných podniků,



- účetnictví a audit malých a středních podniků,
- účetnictví a audit veřejného sektoru.

Účast na konferenci přislíbili zástupci IFAC, FEE, Ministerstva financí ČR a velkých auditorských firem. Připomínáme, že účast na této konferenci bude započítávána do povinného počtu hodin věnovaných vzdělávání v roce 2006 v rámci kontinuálního profesního vzdělávání.

Oficiálním jazykem konference je čeština a angličtina, tlumočení zajištěno.

-av, jd-

DANA TREZZIOVÁ ve vedení výboru OECD



Náměstkyně ministryně financí Dana Trezziová byla na konci června 2006 zvolena členkou vedení Výboru pro finanční záležitosti

OECD (Bureau of OECD Committee on Fiscal Affairs).

Tento výbor je globálním orgánem, který stanovuje mezinárodní daňové standardy a řídí práce na vydávání významných publikací v daňové oblasti. Zejména modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění slouží pro více než 2600 dvou-

stranných smluv uzavřených po celém světě.

Danu Trezziovou zvolili představitelé členských zemí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Nyní má organizace 30 členů.

Dana Trezziová pracuje na Ministerstvu financí ČR v pozici náměstkyně ministryně financí od května 2005. Je zodpovědná za řízení odborů ministerstva v oblasti daní, cel, účetnictví a auditu. V daňové oblasti působí více než 15 let. Pracovala jako daňová poradkyně a v období 1997-2005 jako partnerka společnosti Deloitte.

-av-

Novinky z IFAC a FEE

Standard IES 8

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB, Americký institut certifikovaných účetních AICPA a Americká účetní asociace AAA započaly projekt, jehož cílem je lepší porozumění potřebám uživatelů účetní závěrky a zprávy auditora. Důvodem tohoto projektu je skutečnost, že uživatelé účetní závěrky mají často problém porozumět zprávě auditora, která obsahuje výrok bez výhrad. Například se mohou mylně domnívat, že vzhledem k tomu, že zpráva auditora obsahuje výrok bez výhrad, účetní jednotka představuje dobrou investiční příležitost. Obvyklým omylem je také představa uživatele, že výrok bez výhrad znamená, že účetní závěrka je absolutně bez chyb. Rada IAASB věří, že bude velmi prospěšné, pokud dojde k co největší eliminaci rozdílu mezi očekáváním uživatelů zprávy auditora a sdělením v této zprávě skutečně obsaženému.

V souladu s tímto cílem byla vydána poptávka na provedení výzkumu, jehož cílem je prozkoumat představy jednotlivých zájmových skupin v oblasti zprávy auditora. Rada IAASB bude výsledky tohoto výzkumu používat při tvorbě svých standardů. Jakákoli metoda výzkumu je akceptovatelná. Výsledky výzkumu by měly být předány IAS a IAASB do 1. října 2007. Detailnější zpráva pak do 7. ledna 2008. Nabídky jsou očekávány do 2. října 2006, ucelenou informaci lze nalézt na www.ifac.org.

Návrh pokynu Informační technologie pro účetní odborníky a auditory

Mezinárodní výbor pro vzdělávání IAESB při IFAC vydal 15. srpna 2006 návrh Mezinárodního vzdělávacího pokynu pro praxi IEP 2.1

Informační technologie pro účetní odborníky a auditory. Jeho účelem je pomoc členským státům IFAC při přípravě účetních odborníků a auditorů v oblasti informačních technologií. Návrh pokynu také popisuje požadované znalosti v této oblasti, které by měly být dostatečné k tomu, aby účetní odborník či auditor byl schopen komunikovat s odborníky v oblasti informačních technologií a porozumět výsledkům jejich práce. Připomínky lze zasílat do 15. listopadu 2006, dokument v angličtině je možné nalézt na www.ifac.org.

OSN rozhodlo o požadavku přijetí IPSAS

Valné shromáždění OSN přijalo program reformy finančního řízení, který předpokládá přijetí Mezinárodních účetních standardů veřejného sektoru IPSAS. Valné shromáždění OSN považuje aplikaci těchto standardů za klíčový krok pro udržení důvěryhodnosti a průhlednosti finančních procesů a transakcí v rámci OSN.

-mj-

Co možná nevíte

Centrální registrační místa pro podnikatele

Od srpna byla na všech 227 obecních živnostenských úřadech zřízena **centrální registrační místa**, kde může klient zároveň při ohlášení živnosti nebo podání žádosti o koncesi rovněž učinit oznámení i vůči dalším správním úřadům – finančnímu úřadu, správě sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovně a úřadu práce. Novela živnostenského zákona (zákon č. 214/2006 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších zákonů) zavádí pro tato

Referát dohledu v úřadu KA ČR vede SLAVOMÍRA STÁRKOVÁ



Novou vedoucí Referátu dohledu úřadu KA ČR je od poloviny května letošního roku Mgr. Slavomíra Stárková. V této funkci nahradila Ing. Rudolfa Gebauera, který odešel do starobního důchodu. Mgr. Stárková dříve působila v metodickém oddělení auditorské firmy HZ Praha. Řadu let byla členkou Dozorčí komise KA ČR, později zastávala funkci místopředsedkyně této komise.

-rr-

FRANTIŠEK DOSTÁLEK v čele KPMG pro střední a východní Evropu



Předsedou a výkonným ředitelem KPMG pro střední a východní Evropu se stal František Dostálek, dosavadní řídící partner společnosti KPMG Česká republika. Do nové funkce nastupuje k 1. říjnu 2006 a nahrazuje dosavadního výkonného ředitele Richarda Eblinga. Stává se rovněž členem řídicího výboru KPMG pro Evropu, Afriku a Střední východ. Je prvním manažerem z České republiky, který zastává tak významnou funkci v jedné z největších auditorských a poradenských firem na světě.

V čele KPMG pro střední a východní Evropu bude mít F. Dostálek na starosti šestnáct zemí s více než 3200 odborníky. František Dostálek (56) je spoluzakladatelem společnosti KPMG v České republice. Od roku 1990, kdy byla v Praze otevřena první kancelář, se podílel na mnoha poradenských projektech v oblasti privatizace, oceňování společností a zahraničních investic. V roce 1993 byl jmenován partnerem auditu. Od roku 1994 zastával pozici vedoucího partnera oddělení auditu, v dubnu 2001 se stal řídicím partnerem společnosti. Od roku 2000 je členem řídicího výboru KPMG pro střední a východní Evropu.

-av-

Novým vedoucím katedry finančního účetnictví VŠE se stal LADISLAV MEJZLÍK



Katedra finančního účetnictví VŠE v Praze má od září nového vedoucího. Stal se jím Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., který zvítězil v konkurzu vyhlášeném novým děkanem fakulty. Ing. Mejzlík v této funkci nahradil po dvanácti letech prof. Ing. Libuši Müllerovou, CSc. Katedra finančního účetnictví dosáhla pod vedením prof. Müllerové řady významných úspěchů, me-

zi které patří například pořádání a spolupořádání mnoha úspěšných konferencí (zejména 27. kongresu Evropské účetní asociace v roce 2004), práce na prvním oficiálním překladu IFRS do češtiny, úspěšné kurzy celoživotního vzdělávání, řešení mnoha vědeckých grantů a především modernizace výukových programů. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. absolvoval obor účetnictví (ekonomické informace a kontrola) na VŠE v Praze v roce 1984. Odborně se specializuje na oblast využití infor-

mačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku, a v těchto oblastech je znám přednáškou a publikační činností. Pracuje jako aktivní auditor a společník auditorské společnosti, je odborným garantem dílčí zkoušky Komory auditorů ČR z informačních a komunikačních technologií a členem zkouškových komisí pro zkoušky auditorů. Od roku 2004 je členem Výboru KA ČR pro kontinuální profesní vzdělávání. Od roku 1995 je členem European Accounting Association (EAA) – v roce 2004 byl generálním tajemníkem 27. kongresu EAA, který se konal v Praze a v ro-

ce 2005 byl zvolen národním koordinátorem EAA v ČR. Od roku 2004 pracuje jako koordinátor EU pro zavádění XBRL (Extensible Business Reporting Language) v ČR. Od roku 2004 je jedním ze tří zástupců VŠE v Praze v Národní účetní radě. Byl koordinátorem prvního oficiálního překladu Mezinárodních účetních standardů do češtiny a současně i překladatelem jejich významné části, je členem Review Committee, který provádí revize překladů IFRS pro EU. V roce 2005 byl překladatelem podstatné části prvního oficiálního překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) do češtiny. **-kfu-**

Návrhy na kandidáty do volební komise

Vzhledem k tomu, že v roce 2007 se budou na sněmu Komory auditorů ČR konat řádné volby do orgánů komory, je třeba již na letošním sněmu zvolit sedmičlennou volební komisi, která bude volby celý rok připravovat.

Auditoři by měli letošnímu sněmu navrhnout kandidáty do volební komise, kteří se nehodlají ucházet o zvolení do některého z orgánů komory (tj. rada, dozorčí komise, kárná komise a revizoři účtů) a jsou připraveni část svého času věnovat přípravě voleb.

Návrhy kandidátů zasílejte do úřadu KA ČR na kandidátním lístku, který najdete v tomto čísle časopisu na straně 6. Upozorňujeme, že je nutný souhlas kandidáta potvrzený jeho podpisem. **-av-**

Veřejná diskuse k výstupnímu materiálu expertní skupiny MF pro oblast daní z příjmu a majetku

V polovině srpna zveřejnilo Ministerstvo financí ČR na svých webových stránkách Výstupní materiál expertní skupiny, která se v uplynulých měsících zabývala optimálním nastavením systému zdanění příjmů a majetku. Výstupní materiál najdete na webovém portálu www.mfcr.cz v sekci Daně a cla.

V rámci další veřejné diskuse k navrhované nové legislativě v oblasti zdanění příjmů a majetku Ministerstvo financí vyzývá odbornou i širokou veřejnost k uplatnění připomínek k předloženému návrhu skupiny expertů, případně k dalším námě-

tům a návrhům k budoucímu vývoji legislativy v oblasti zdanění příjmů a majetku. **Písemné připomínky je možno zasílat elektronicky na e-mailovou adresu diskusereforma@mfcr.cz nejpozději do 15. 11. 2006.**

Dvanáctičlenná expertní skupina byla ustavena v lednu 2006 a jejími členy se stali zástupci Ministerstva financí, Úřadu vlády České republiky, Kanceláře prezidenta republiky, akademické obce, odborů, podnikatelské veřejnosti, daňových poradců a další přední tuzemští odborníci.



oznámení tzv. **jednotný registrační formulář.**

Ministerstvo průmyslu a obchodu ve spolupráci s dotčenými rezorty (MF ČR, MPSV ČR, MZ ČR) vypracovalo dva základní typy jednotných registračních formulářů, a to v rozdělení pro fyzickou a právnickou osobu.

Další významnou změnou, kterou nová právní úprava přinesla, je zavedení systému, kdy živnostenské úřady nebudou vyžadovat od podnikatelů, pokud je sami nedoloží, některé informace, které již existují v databázi jiného orgánu státní správy nebo instituce. V současné době je to možné u výpisu z Rejstříku trestů, dokladu o daňové bezdlužnosti z podnikání nebo o bezdlužnosti vůči orgánům sociálního zabezpečení. **-mpo, jd-**

Finanční úřady mají přístup k účetnímu software

Novela zákona o správě daní a poplatků účinná od 1. srpna 2006 umožní finančním úřadům v průběhu daňové kontroly přístup k účetnímu software užívanému daňovými subjekty. Doposud mohly finanční úřady ověřovat účetnictví dodané v klasické papírové, případně elektronické formě, zákon jim však neumožňoval vstupovat přímo do účetního programu užívaného daňovými subjekty. Lze předpokládat, že správce daně bude zkoumat i legálnost nabytí příslušných účetních programů a je otázkou, jaký bude dopad této pravomoci v praxi.

-pwc-

Skupina měla vypracovat odborný návrh optimálního systému zdanění příjmů i majetku, tedy zejména návrh koncepce uplatnění daní z příjmů fyzických i právnických osob a dále daní dědické, darovací a daní z nemovitostí. Cílem bylo vytvořit věcný návrh zákona obsahující řešení problematiky zdanění příjmů a majetku.

V souvislosti s ustanovením expertní skupiny se ministerstvo financí obrátilo na širokou i odbornou veřejnost s výzvou k uplatnění podnětných návrhů, námětů a jakýchkoli dalších připomínek. Všechny přijaté náměty a připomínky byly v průběhu práce expertní skupiny zváženy a případně použity.

Členění výstupního materiálu

Výstupní materiál expertní skupiny je sice chápán jako názor skupiny nezávislých expertů, ale Ministerstvo financí jej chce využít v rámci pracovních diskusí o zvažovaných nebo aktuálně navrhovaných úpravách příslušných právních předpisů.

Výstupní materiál je členěn do čtyř dokumentů:

Dokument 1 – Problematika vymezení daňově relevantních výnosů a nákladů u právnických osob

Expertní skupina se zabývala obecným vymezením stanovením daňově relevantních výnosů, s přijatým



rozlišením podle velikosti poplatníka – daňového subjektu. Skupina navrhuje vycházet u určitých skupin poplatníků při definici výnosu z uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je definováno u daně z přidané hodnoty. Dani z příjmů by však podléhala i plnění, která nepodléhají dani z přidané hodnoty.

Tím bude zajištěno, že okruh výnosů podléhajících dani z příjmů bude i po navržené změně stejný jako dnes. Jediné rozdíly budou časové, kdy okamžik zdanitelného plnění u daně z přidané hodnoty může být u některých transakcí jiný, než je dnes okamžik pro zaúčtování do příslušného zdaňovacího období. Obdobně nezohledňování dohadných položek, záloh apod. je pouze časovým posunem výnosů. Obecně lze shrnout, že v dlouhém období budou výnosy dle současné legislativy i po provedení navržené změny stejné. Obdobná situace je i u nákladů. Např. navržený „investment pool“ pouze mění výši odpisů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, ale nemění nic na tom, že se každé odepisované aktivum odepíše ve výši 100 %.

Dokument 2 – Speciální aspekty zdaňování právnických osob

Byly analyzovány speciální daňové mechanismy týkající se vybraných oblastí zdaňování právnických osob,

Návrh kandidáta do Volební komise Komory auditorů ČR

Za kandidáta do Volební komise KA ČR pro organizaci voleb v roce 2007 navrhuji níže uvedeného auditora/ku:

Jméno a příjmení kandidáta:

Č. osv.

Bydliště:

Podpis navrhovatele

Prohlášení kandidáta

Prohlašuji, že souhlasím se svou kandidaturou do Volební komise KA ČR, která bude volena na XVI. sněmu KA ČR

Datum

Podpis kandidáta

Pozn.: Návrhy zasílejte na adresu Úřadu Komory auditorů ČR.

tedy například otázky konsolidovaného zdanění holdingů, zdaňování dividend a kapitálových zisků či mezinárodní zdanění. V řadě oblastí bylo konstatováno, že stávající stav je vyhovující. U kapitálových výnosů se navrhuje obdobný rozsah osvobození, jaký je uplatňován dnes u dividend. To by vedlo k zúžení základu daně. U podílových fondů návrh částečně základ daně rozšíří, současně však snižuje sazbu daně pod stávajících 5 %.

Dokument 3 – Zdaňování fyzických osob

U největší části poplatníků, tj. u zaměstnanců se navrhuje jen jedna zásadní změna, a to je zavedení výdajového paušálu ve výši 10 % z hrubých mezd, která sníží základ daně. U příjmů z ekonomické činnosti se navrhuje obdobný režim jako u některých právnických osob, tj. vycházet při konstrukci základu daně z vymezení uskutečnění zdanitelných plnění u daně z přidané hodnoty. Dále se navrhuje zvýšení výdajového paušálu na 60 % s vyloučením dalšího odečítání zaplaceného pojistné-

ho. Vzhledem k tomu, že efektivní sazba pojistného v části základu, která je pod stropem maximálního vyměřovacího základu, činí více než 20 %, bude to znamenat roz-



šíření základu daně. Současně má být výdajový paušál omezen výší 1 mil. či 2 mil. Kč, což představuje další rozšíření základu daně. U kapitálových příjmů návrh výrazně prodlužuje časový test, avšak navrhuje relativně vysoké daněproste minimum, což bude efektivně znamenat, že naprostá většina kapitálových výnosů nebude stejně jako dnes zdaňována. Současný způsob zdaňování úroků se navrhuje v nejbližším období zachovat. Navrhuje se i podstatná reforma zdaňování penzí, která ovšem přihlíží k tomu, aby starobní a invalidní důchody

i nadále nebyly zdaňovány. Současně se navrhuje zrušení odečitatelné položky na straně zaměstnavatele za penzijní připojištění hrazené za zaměstnance a zvýšení odečitatelné položky na straně zaměstnance, včetně sloučení jednotlivých položek na obdobné způsoby zabezpečení ve stáří.

Dokument 4 – Zdaňování majetku

Nejkomplexnější změna se navrhuje u daně z nemovitostí, kde však lze mluvit o zužování či rozšiřování základu pouze v případě zrušení daně ze staveb a zdaňování pozemků. Při přechodu na hodnotový princip by došlo ke koncepční změně základu daně (hodnota v Kč versus výměra v m²). U daně dědické se navrhuje rozšíření i na 1. skupinu dědiců. U daně darovací se navrhuje převod darů právnickým osobám do daně z příjmů, což je při zanedbání rozdílu v sazbách výnosově neutrální změna. U daně z převodu nemovitostí se navrhuje zrušení některých osvobození, což povede k rozšíření základu daně. -jd-

Komora auditorů hledá odborníky na pozice metodik účetnictví a metodik auditu



Komora auditorů České republiky hledá odborníky na pracovní pozice metodik účetnictví a metodik auditu na HPP. Pracoviště v Praze, nástup možný ihned.

Požadujeme VŠ, nejlépe ekonomického zaměření, praxe minimálně 5 let v účetnictví, resp. 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.

Pisemné nabídky se strukturovaným životopisem zasílejte **obratem** na e-mail: kacrcr@kacrcr.cz, faxem na číslo 224 211 905 nebo poštou na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1

K mlčenlivosti auditora

Právo je definováno jako komplex norem vymezujících možné nebo nutné chování. Právní řád jako souhrn platných právních norem by měl být dostatečně přehledný tak, aby umožňoval orientaci adresátů právních norem v jejich právech a povinnostech.

Právo je živý systém, který se neustále vyvíjí, a jsou přijímány nové právní předpisy a novelizovány stávající. Přitom nové právní předpisy jsou

Zákonem č. 284/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, byla obecná zásada mlčenlivosti prolomena a do § 15, odst. 1 zákona o auditorech byla doplněna následující věta: Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušné organizační složce Ministerstva financí podle zvláštního právního předpi-

věta od tohoto data zněla: Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušné organizační složce Ministerstva financí a Komisi pro cenné papíry podle zvláštních právních předpisů. Zároveň byl doplněn odkaz 7a na zákon č. 61/1996 Sb. a zákon č. 15/1998 Sb.

Zákonem č. 57/2006 Sb., o změně zákonů v souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem, byla poslední věta § 15, odst. 1 znovu změněna (změna se týkala věty ve znění po novele zákonem č. 56/2006 Sb.). Uvedený zákon nabyl účinnosti dnem 1. dubna 2006. Poslední věta od tohoto data zněla: Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušné organizační složce Ministerstva financí a České národní bance podle zvláštních právních předpisů. Zároveň byl doplněn odkaz 7a na zákon č. 61/1996 Sb. a zákon č. 15/1998 Sb. Podle zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu je orgán dohledu oprávněn vyžadovat informace od každého v případě, že šetří skutečnosti, které nasvědčují porušení povinností týkajících se ochrany vnitřních informací nebo manipulace s trhem.



mnohdy zapleveleny řadou přílišných detailů a podrobností, které způsobují jejich nepřehlednost. Novelizace jsou mnohdy prováděny pod dojmem ojedinělých excesů, které lze řešit jiným způsobem. Přílišná podrobnost právních předpisů nedává moc možnost výkladu práva nebo nalézání práva soudem a některé právní předpisy se svojí podrobností blíží návodu k použití.

Častá novelizace právních předpisů vede i k tomu, že není zabezpečena jejich vzájemná provázanost.

To potom vede k pochybnostem o tom, které znění právního předpisu je platné v určité době. Dobrým příkladem je **znění poslední věty ustanovení § 15, odst. 1 zákona o auditorech.**

su. Zároveň byl doplněn odkaz 7a na zákon č. 61/1996 Sb.

Zákonem č. 284/2004 Sb. tedy byla uložena auditorům povinnost označovat zjištěné podezřelé obchody klientů nebo jakékoliv zjištěné skutečnosti, které by mohly podezřelému obchodu, definovanému zákonem č. 61/1996 Sb., nasvědčovat.

Zákonem č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 265/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, byla poslední věta § 15, odst. 1 změněna (změna se týkala věty ve znění po novele zákonem č. 284/2004 Sb.). Uvedený zákon nabyl účinnosti dnem vyhlášení, tj. dnem 8. března 2006. Poslední

Zákonem č. 70/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o provádění mezinárodních sankcí, byla poslední věta § 15, odst. 1 znovu změněna (změna se týkala věty ve znění po novele zákonem č. 284/2004 Sb.). Uvedený zákon nabyl účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, tj. dnem 1. dubna 2006. Poslední věta od tohoto data zněla: Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle zvláštního právního předpisu o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo zvláštního právního předpisu o provádění mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje pro-

ti terorismu. Zároveň byl zrušen odkaz 7a.

Ze zákona č. 70/2006 Sb. jednoznačně nevyplývají povinnosti pro auditory. Není v něm jasně stanoveno, že jsou povinni oznamovat kontrolním orgánům, že u klientů zjistili porušení povinností stanovených zákonem v oblasti dodržování sankcí, oznamování majetku nebo nakládání s majetkem.

Nesporné asi je, že za porušení povinností mlčenlivosti se nepovažuje plnění povinností podle zákona o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. V dalším si ale zákony odporují. Buď

platí, že se za porušení povinností mlčenlivosti nepovažuje plnění povinností podle zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu, nebo platí, že se za porušení povinností mlčenlivosti nepovažuje plnění povinností podle zákona o provádění mezinárodních sankcí.

Zákon č. 57/2006 Sb. i zákon č. 70/2006 Sb. nabyly účinnosti dnem 1. dubna 2006 a oba novelizovaly zákon o auditorech. Přitom v části novelizace zákona o auditorech si vzájemně odporují. Rozhodnout o tom, které znění je závazné od doby účinnosti uvedených zá-

konů, asi nebude jednoduché. Oba předpisy mají stejnou právní sílu a nabyly účinnosti ve stejný den. Základní zásady, které jsou v případech kolíží zákonů používány, tedy lex posterior derogat lex priori (zákon pozdější ruší zákon dřívější) nebo lex posterior specialis derogat legi priori generali (zákon pozdější speciální ruší dřívější obecné zákony) nelze použít a situaci nelze řešit výkladem. Bude tedy nutno vyčkat další novelizace zákona, která by do situace vnesla jasno a uvedla platné znění, ale až od data účinnosti této další novelizace.

JUDr. Antonín Husák

Výbor pro legislativu a vnitřní normy

Připomínkové řízení k aplikační doložce revidovaného standardu ISA 700R

Se účinností od 31. 12. 2006 je mezinárodní auditorský standard ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ nahrazen revidovaným standardem ISA 700R „Zpráva nezávislého auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“. Účinnost standardu je v tomto případě stanovena ve vazbě na datum vydání zprávy, z čehož vyplývá, že všechny zprávy o auditu účetní závěrky vydané 31. 12. 2006 a později již musí být v souladu s revidovaným ISA 700R.

V důsledku novelizace standardu ISA 700 byly přijaty i harmonizační novely standardů ISA 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, ISA 210 „Podmínky auditních zakázek“, ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, ISA 800 „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“, a dále byl přijat nový standard ISA 701 „Modifikace zprávy auditora“. Novelizovaný standard ISA 200 definuje účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem, který je navržen tak, aby splnil běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů jako **účetní závěrku určenou**

k všeobecným účelům. Zpráve o auditu takovéto účetní závěrky se věnuje standard ISA 700R na rozdíl od zpráv o auditu účetní závěrky splňující potřeby specifických uživatelů, které jsou upraveny standardem ISA 800.

V návaznosti na výše popsané skutečnosti výbor pro auditorské směrnice zpracoval aplikační doložku k revidovanému standardu ISA 700R, která je nyní předkládána do připomínkového řízení.

Připomínky k navrhované aplikační doložce, která obsahuje i nový formát zprávy auditora, zašlete nejpozději do 31.10. 2006 úřadu KA ČR nebo e-mailem na adresu kacrc@kacrcz.

Ing. Zdeňka Drápalová

Výbor pro auditorské standardy

Pozn.: Text navrhované aplikační doložky najdete na následujících straně.



Tak ti nevím. Rozdělit náš kapitál umím, ale jak mám proboha ty bankovky rozštěpit?

Kresba: I. Svoboda

Aplikační doložka KA ČR

Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech

k ISA 700R CZ Zpráva nezávislého auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům

Aplikační doložku mezinárodního auditorského standardu vydává Komora auditorů České republiky za účelem upřesnění aplikace Mezinárodních auditorských standardů (International Standards on Auditing - ISAs) vydávaných Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants – IFAC) v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky.

Národní aplikační doložka řeší:

- v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu, výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu,
- v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy.

Aplikační doložku je vždy třeba chápat v kontextu mezinárodního standardu, ke kterému je zpracována.

Úvod

Obsah zprávy auditora upravuje ustanovení § 14 zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech. Požadavky na obsah zprávy definované výše uvedeným ustanovením zákona jdou nad rámec obsahu zprávy definovaného mezinárodním standardem, proto je zpracována aplikační doložka, která tento požadavek řeší.

Výše uvedené ustanovení zákona a tudíž i tato aplikační doložka se vztahuje výhradně na zprávy auditora o ověření účetní závěrky sestavené dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. dle českých účetních předpisů nebo Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií (viz § 14 odst. 3 a).

Tato aplikační doložka se nevztahuje na jiné zprávy auditora (například na zprávy auditora o ověření účetní závěrky sestavené „dobrovolně“ dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví).

A. Aplikace standardu

Nové odstavce

Odstavec 22.1.

(§ 14 odst. (4) a) zákona č. 254/2000 Sb.)
Zpráva musí též obsahovat jméno a příjmení, adresu místa trvalého pobytu a místo podnikání, liší-li se od

místa trvalého pobytu u účetních jednotek, které jsou fyzickou osobou nebo obchodní firmou nebo název, sídlo u účetních jednotek, které jsou právnickou osobou, identifikační číslo, je-li účetní jednotce přiděleno, právní formu účetní jednotky a předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena.

Odstavec 50.1

(§ 14 odst. (5) zákona č. 254/2000 Sb.)

Zprávu auditora je auditor povinen zpracovat písemně a uvádí v ní své jméno, příjmení a číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorů nebo o registraci v seznamu auditorů a podpis. Auditorská společnost ve zprávě auditora uvede obchodní firmu, sídlo, číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorských společností a jména a příjmení auditorů, kteří jménem auditorské společnosti vypracovali zprávu, čísla jejich osvědčení o zápisu do seznamu auditorů nebo o registraci v seznamu auditorů a jejich podpisy.

Nahrazené odstavce

Odstavec 60

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

(Příjemce)

Ověřili jsme přiloženou účetní závěrku společnosti ABC, tj. rozvahu k 31. 12. 20X1, výkaz zisku a ztráty (přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích) za období od 1. 1. 20X1 do 31. 12. 20X1 a přílohu této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod. Údaje o společnosti ABC jsou uvedeny v bodě X přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavní účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU/ českými účetními předpisy a za věrné zobrazení skutečností v ní odpovídá statutární orgán společnosti ABC. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním účetní závěrky a věrným zobrazením skutečností v ní tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní zásady

a provádět účetní odhady, které jsou, s ohledem na danou situaci, přiměřené.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně toho, jak auditor posoudí rizika, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihledne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečnosti v ní. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Domníváme se, že získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné a jsou přiměřeným základem pro vyjádření výroku auditora.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a výsledku jejího hospodaření [a peněžních toků] za rok 20X1 v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU/českými účetními předpisy.

(auditorská firma)

Obchodní firma

Sídlo

Číslo osvědčení

o zápisu do seznamu

auditorských společností

Jména a příjmení auditorů,

kteří jménem společnosti

vypracovali zprávu

Čísla jejich osvědčení o zápisu

do seznamu auditorů

Datum vypracování

Podpisy auditorů

(auditor OSVČ)

Jméno auditora

Číslo osvědčení

o zápisu do seznamu

auditorů

Datum vypracování

Podpis

B. Komentář k aplikaci

K odstavci 60

Mezinárodní standard v ilustrativním výroku používá ve vztahu k auditované rozvaze pojem „finanční pozice“, zatímco tato aplikační doložka používá pojem „aktiva, pasiva a finanční situace“. Závazný výklad těchto pojmů není k dispozici, nicméně vychází se z předpokladu, že oba výše uvedené pojmy jsou ekvivalentní a ve výroku auditora je možné použít přiměřeně kterýkoliv z obou pojmů.

Výše uvedená ekvivalence je dovozována z následujících skutečností:

- Zákon o auditorech § 14 odst.(4) c) požaduje ve zprávě vyjádření auditora k „předmětu účetnictví a finanční situaci“ účetní jednotky.
- Předmět účetnictví je definován v § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jako „... stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření“.
- Ve vztahu k rozvaze lze předmět účetnictví dle (b) shrnout pod pojmy „aktiva a pasiva“.
- Ve vztahu k rozvaze by se tudíž dle (a) a (c) auditor měl vyjádřit k „aktivům, pasivům a finanční situaci“.

K odstavci 22.1

Požadavek odstavce 22.1 lze naplnit přímým uvedením požadovaných informací ve vhodném místě (obvykle v úvodu) zprávy auditora.

V zájmu maximálního zachování podoby zprávy auditora tak, jak ji uvádí mezinárodní standard, je možné řešit požadavky odstavce 22.1. alternativně též uvedením odkazu na požadované informace uvedené v příloze ověřované účetní závěrky tak, jak je obsaženo v ilustrativním vzoru zprávy uvedeném v odstavci 60 této aplikační doložky.



Nová forma vzdělávání – e-learning

XV. sněm uložil radě připravit v roce 2006 zkušební internetovou verzi části KPV, včetně novely Směrnice pro KPV, která by tuto formu vzdělávání umožňovala a legislativně dořešila. V souladu s tímto usnesením jsme od 1. září 2006 zahájili zkušební provoz e-learningových kurzů. Úvodem několik obecných informací.

Co je to e-learning

Řečeno stručně a jednoduše, výuka s využitím elektronických prostředků a médií, především internetu.

Formy e-learningu:

- kurzy na CD-ROM pro samostudium
- kurzy pro samostudium na internetu
- virtuální třída

Proč e-learning – výhody a nevýhody, srovnání s klasickým vzděláváním

Ne pro všechny oblasti a témata je e-learning vhodný a ne pro každého je forma samostudia stejně efektivní jako vyslechnutý výklad. Klasické vzdělávání pod vedením lektorů a zejména osobní kontakt s lektorem a dalšími účastníky hraje a bude i v budoucnosti hrát nezapustitelnou úlohu.

- Nespornou výhodou e-learningu je především jeho přístupnost bez geografických omezení a tím i snížení nákladů na dopravu, ubytování, stravné a úspora času stráveného na cestě.
- Další zásadní předností oproti prezenčním seminářům je zejména možnost studia dle individuálních časových možností uživatelů (tzn. studium kurzu ve chvíli, kdy jej potřebuje a chce studovat). Při klasickém vzdělávání jsou studenti vázáni především volnými termíny lektora, ale i dalšími organizačními možnostmi (možný pronájem vhodných školících prostor, dostatečný počet účastníků apod.).
- E-learning umožňuje studentovi procházet výukovým kurzem svým tempem, určit si průběh a délku studia, umožňuje návrat k vybraným kapitolám nebo opakovat kurz. U klasického vzdělávání se automaticky předpokládá, že všichni účastníci semináře vnímají stejně rychle a mají stejnou úroveň vstupních znalostí. Praxe však bývá často jiná.
- E-learning umožňuje zpětnou vazbu mezi autorem kurzu a jeho uživatelem. Pomocí testovacích a anketních otázek je možné efektivně vyhodnotit úspěšnost jednotlivých kurzů a tím identifikovat kurzy či jejich části, které je třeba přepracovat či doplnit. Lze sledovat přístupy a využívání kurzu jednotlivými uživateli a výsledky zpracovaných testů.
- Internetová forma e-learningu umožňuje snadnou a nenákladnou formu distribuce a zajištění okamžitého přístupu uživatelů k aktuálním informacím.

E-learningové kurzy pro auditory a asistenty auditora

Od 1. září 2006 byly zpřístupněny na internetu tři ukázkové zkušební výukové kurzy. Internetové kurzy byly totiž vyhodnoceny jako neoptimálnější a neefektivnější forma e-learningu, protože kurzy na CD-ROM jsou nákladné na distribuci, neumožňují aktualizaci a zpětnou vazbu; virtuální třída je zase organizačně, technicky a finančně velmi náročná.

Jsmo si vědomi toho, že nezbytným předpokladem a jediným omezujícím faktorem je přístup k počítači (s minimálními nároky na softwarové a hardwarové vybavení) a možnost připojení k internetu. Vzhledem k tomu, že v současné době evidujeme v naší databázi e-mailové adresy u více než 85 % auditorů a vzhledem k tomu, že toto číslo s rychle postupujícím rozvojem informačních technologií vzroste, domníváme se, že je tato forma vzdělávání pro většinu auditorů přístupná.

Zavedením e-learningu ani do budoucna nepředpokládáme omezení klasických seminářů.

Není třeba se obávat ani příliš vysokých nákladů spojených s dobou připojení k internetu. Systém, ve kterém jsou e-learningové kurzy zpracovány, umožňuje stažení a tisk materiálů ke studiu, tzn. že on-line připojení je nutné pouze pro zpracování testů a anket.

Jako pilotní byla zvolena témata z oblasti daní, auditorských technik a účetnictví, a to:

- 1) Daňová ztráta jako odčitatelná položka od základu daně (autor: Ing. Jana Pilátová)
- 2) Testy věcné správnosti (autor: Ing. Zdeňka Drápalová)
- 3) Oceňování v účetnictví (autor: Ing. Rostislav Kuneš, Ing. Jana Skálová)

Tyto pilotní kurzy budou do konce roku 2006 zpřístupněny **výhradně auditorům a asistentům auditora, a to zdarma, zatím však bez možnosti zápočtu do KPV** (bude řešeno novelou Směrnice pro KPV).

Jak se přihlásit a studovat elektronické kurzy

S požadavkem na realizaci e-learningové formy vzdělávání jsme oslovili několik softwarových firem. Po vyhodnocení nabídek a prezentací byla vybrána firma RENTEL a.s. a její e-learningový systém EDEN. Tento vzdělávací systém byl vyvinut ve spolupráci s MFF Univerzity Karlovy. Umožňuje jednoduchou navigaci, snadné ovládání pomocí srozumitelných ovládacích tlačítek a intuitivní postup při studiu e-learningového kurzu.

Minimální hardwarové požadavky na stanici uživatele:

Procesor: Pentium 1 66 MHz
RAM: 32 MB

Minimální softwarové požadavky na stanici uživatele:

Internetový prohlížeč MS Internet Explorer 5.0 a vyšší
Připojení k internetu rychlostí 44 kb/s a vyšší

Postup při objednávání e-learningového kurzu:

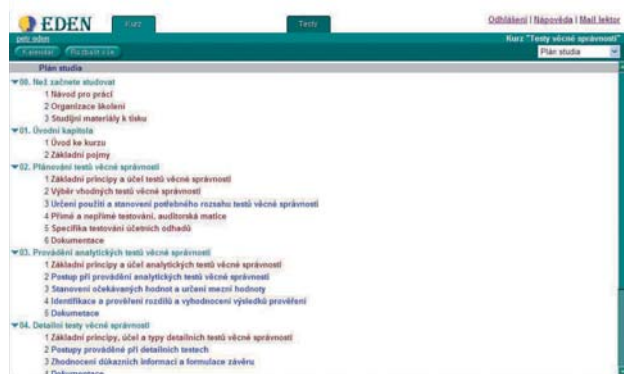
- 1) Nabídku e-learningových kurzů najdete na internetových stránkách KA ČR www.kacr.cz; odkaz Nabídka vzdělávacích akcí; odkaz E-learningové kurzy (<http://www.kacr.cz/informace/e-learningove-kurzy.html>).
- 2) Z nabídky kurzů si vyberte téma a výběr označte v zaškrťávacím políčku.
- 3) Vyplňte objednávkový formulář, včetně uvedení e-mailové adresy, na kterou Vám bude zasláno přístupové heslo umožňující vstup do vybraného kurzu.
- 4) Do tří pracovních dnů od odeslání objednávky Vám na zadanou e-mailovou adresu bude doručeno přístupové heslo umožňující vstup do vybraného kurzu.
- 5) Přístup uživatelů do objednaného kurzu nebude v této zkušební fázi časově omezen, resp. bezplatný přístup do kurzu bude auditorům a asistentům auditora umožněn do konce roku 2006.

Vstup do jednotlivých kurzů je součástí stránek s nabídkou e-learningových kurzů na webových stránkách komory. Přístup je umožněn po zadání správného uživatelského jména a hesla.

Pracovní plocha kurzu je tvořena jednotlivými záložkami.

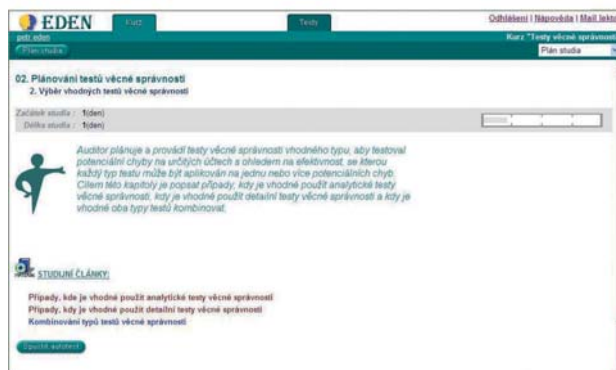
Záložka „Kurz“ obsahuje plán studia (osnovu) – jedná se o studijní články, autotesty apod.

Úvodní část vždy obsahuje návod pro uživatele sloužící k seznámení se s výukovým systémem EDEN a obecné informace ke kurzu. Není nutné být po celou dobu studia kurzu připojen na internetu. V této části jsou studijní materiály, jejichž textovou část si můžete vytisknout a případně v této tištěné verzi i studovat. Studijní materiály jsou rozčleněny do jednotlivých kapitol a podkapitol. Systém rovněž umožňuje jejich výběr a třídění dle vybraných kritérií.



Po otevření příslušné kapitoly vidíte přehled studijních článků a autotestů, které se k dané kapitole váží a zároveň máte možnost zjistit, v jaké části kurzu se právě nacházíte.

Některé kapitoly obsahují autotest, který slouží k ověření vašich znalostí a pochopení příslušné kapitoly. Vyhodnocení správnosti odpovědí získáte okamžitě, tyto výsledky nikdo jiný nevidí. Pokud je k dané kapitole připraven nějaký autotest, pak ho naleznete v přehledu kapitoly, pod seznamem studijních článků.



Záložka „Testy“ obsahuje závěrečné hodnocené testy, včetně jejich následného vyhodnocení. Úspěšnost absolvování těchto testů by do budoucna měla být kritériem pro zápočet hodin do KPV. Pro vypracování a vyhodnocení testových otázek je nutné on-line připojení.

Hodnocení e-learningu – anketa. Pod záložkou „Testy“ najdete anketu, ze které budeme čerpat vaše náměty a připomínky k nové formě vzdělávání. Jedná se o zkušební provoz, takže jistě bude co zdokonalovat. Na základě vyhodnocení ankety bude v listopadu 2006 předložena XVI. sněmu zpráva, včetně návrhu řešení dalšího postupu v oblasti elektronického vzdělávání. **Žádáme proto všechny absolventy e-learningových kurzů o vyplnění tohoto anketního dotazníku.**

Doufáme, že nikdo z vás si nenechá ujít příležitost bezplatně si vyzkoušet e-learning v praxi.

Monika Kryšťůvková
Institut vzdělávání úřadu KA ČR

Prioritní téma v rámci kontinuálního profesního vzdělávání

Těší nás, že jste svými přihláškami rychle reagovali na vyhlášená prioritní témata, která jsou součástí nabídky Institutu vzdělávání KA ČR na 2. pololetí. Mezi tato témata patří jednak pokračování seznámení s obsahem ISA, tentokrát formou dvoudenních seminářů (v Brně a Praze), jednodenních seminářů zaměřených na novinky v ISA a na vybrané auditorské standardy (v Praze, Brně a Ostravě). Absolvováním těchto seminářů lze naplnit požadovaných 20 hodin vzdělávání v rámci prioritního tématu.

Pilotním projektem zaměřeným na prioritní téma v roce 2006 je však nesporně praktická aplikace ISA prostřednictvím příručky, která byla nově zpracována ve spolupráci s firmou Deloitte. Tyto semináře se konají jako dvoudenní v Praze, Brně a Ostravě. Ačkoliv jsme předpokládali, že nabídky využijí postupně ti auditori, kteří již absolvovali úvodní seznámení s ISA – formou třídních (rok 2005) nebo dvou-

denních (2006) seminářů – není vyloučeno, aby toto absolvovali auditori přímo i bez zmiňovaného úvodního seznámení.

Největší zájem ze strany auditorů je právě o praktické semináře – aplikace příručky. Nastal však problém s jejich kapacitou, a to i z důvodu, že se komora uchází o grant z Evropského sociálního fondu (projekt: Region a Praha). První z nich se týká pouze mimopražských účastníků, druhý pouze účastníků z Prahy. Proto je nutno důsledně dodržovat regionální složení jednotlivých účastníků. Došlo tak k situaci, že prakticky všechny semináře jsou již obsazeny – mnohdy i účastníky, kteří již mají splněno prioritní téma v minulém roce. Pro ty, kteří se přihlásili později a dosud toto téma splněno nemají, již nezbývá žádné volné místo. V této souvislosti nutno připomenout, že absolvováním prioritního tématu v potřebné výši 20 hodin – např. již v roce 2005 – má auditor svoji povinnost splněnou a nemusí ji prokazovat ani následně.

Protože uspořádání seminářů a počet členů lektorského sboru má své kapacity a již není možné tyto rozšiřovat, ani zvyšovat počet účastníků/seminář kvůli kvalitě, **rozhodla Rada KA ČR na svém zasedání dne 4. 9. 2006, že je možno prokazovat splnění prioritního tématu za období dvou let.** Vzhledem k tomu, že k 30. 6. 2006 splnilo povinnost absolvovat prioritní téma 565 auditorů a řada dalších k nim ještě v průběhu 2. pololetí přibude, lze očekávat, že ostatní splní svoji povinnost do konce roku 2007. Věřím, že tuto situaci pochopíte a uvítáte změnu v prodloužení termínu. Naším cílem je nesnižovat kvalitu seminářů neúměrným zvyšováním počtu účastníků. Náklady u těchto speciálních seminářů jsou kalkulovány na účast 30 osob; při vyšší účasti je vytvářen zisk, což nebylo naším cílem a vede k následné kritice z vašich řad.

Ing. Jiří Vrba
viceprezident KA ČR

ZÁJEM O TIŠTĚNOU VERZI Příručky pro provádění auditu u podnikatelů

Mám zájem o ks	Příručky pro provádění auditu u podnikatelů v tištěné verzi (formát A4, 2 díly, 610 stran)
Záloha: 400 Kč včetně DPH Poznámka: Cena bude zúčtována v rámci účastnického poplatku za seminář nebo samostatně.	
Způsob dodání (zaškrtněte): <input type="checkbox"/> osobně v Úřadu KA ČR <input type="checkbox"/> poštou (v tomto případě se k ceně připočítává poštovné a balné ve výši 100 Kč)	
ZÁJEMCE	
Příjmení, jméno, titul	
Název a adresa firmy (organizace)	
IČO	Telefon
DIČ	E-mail
V případě dodání poštou uhradte částku 500 Kč na účet číslo: 87039011/0100 (variabilní symbol 4436)	
V	dne..... 2006
..... Razítko a podpis	
Vyplněný formulář zašlete 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	

Problematika veřejné podpory

(úvod do problematiky s ohledem na provádění přezkoumání hospodaření obcí)

1. Úvod

1.1. Problematika veřejné podpory ve vztahu k přezkoumání hospodaření obcí

Zákon č. 420/2000 Sb. o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí v § 3 písm. a) definuje, že jednotlivé oblasti, které jsou předmětem přezkoumání hospodaření, se ověřují z hlediska dodržení povinností, stanovených zvláštními právními předpisy s následným demonstrativním výčtem některých předpisů. Z hlediska přezkoumání hospodaření je bezesporu jedním hlediskem, které je nutno brát v úvahu, problematika veřejné podpory. Tato záležitost se může dotýkat mimo jiné oblasti přezkoumání způsobu nakládání s majetkem obcí, rozpočtového hospodářství či ručení a zástav majetku.

1.2. Legislativní rámec

Legislativní úprava oblastí veřejné podpory se v České republice poprvé objevila v zákoně č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře. Daný zákon v zásadě představoval určitou harmonizaci českého právního řádu s pravidly EU.

Nicméně tato oblast je pro Evropskou unii natolik zásadní, že její základní pravidla jsou obsažena ve Smlouvě o založení evropských společenství – konkrétně v článku 87, 88 a 89 této Smlouvy. Národní úprava tak vstupem České republiky do Evropské unie a přistoupením k výše uvedené smlouvě pozbyla smysl a zákon č. 59/2000 Sb. byl zrušen zákonem č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje (účinnost od 1. 5. 2004).

Tento zákon již danou problematiku neupravuje z hlediska věcného, dotýká se spíše procesních pravidel v této oblasti – například

vymezuje postavení Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Vlastní věcná úprava celé problematiky je pak tedy plně řešena v rámci „evropské legislativy“ – tj. konkrétně ve výše uvedené smlouvě, dále pak v jednotlivých nařízeních Evropské komise (namátkově lze jmenovat například Nařízení Komise č. 2204/2002 či 70/2001...). Dále se objevují k této problematice sdělení Komise – z hlediska problematiky obcí je určitě zajímavé například sdělení Komise o službách veřejného zájmu v Evropě (OJ 2001/C 17/04). V neposlední řadě je pak pro detailní seznámení se s touto problematikou nutno studovat také rozsudky Evropského soudního dvora.

2. Pojem veřejná podpora

2.1. Obecné vymezení veřejné podpory

Základní vymezení veřejné podpory je uvedeno v odstavci 1 článku č. 87 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.

„Nestanoví-li tato Smlouva jinak, jsou se společným trhem neslučitelné jakékoliv formy podpory poskytované státem nebo ze státních prostředků, které zvýhodňováním určitých podniků nebo určitých odvětví výroby narušují soutěž nebo hrozí narušením soutěže, pokud nepříznivě ovlivňují obchod mezi členskými státy.“

Z výše uvedeného je patrně zřejmé, co je základním smyslem úpravy veřejné podpory – jedná se o to, aby prostřednictvím veřejné podpory nedošlo ke zvýhodnění určitých podniků, případně odvětví v rámci jednotného Evropského trhu.

Podívejme se nyní na výše uvedenou definici detailněji a rozeberme si některé významnější aspekty:

- prvotně je nutno ubezpečit čtenáře, že v intencích pravidel Evropské unie se pod pojmy „stát“

a „státní podpora“ skrývají i orgány a subjekty na obecní úrovni;

- zvýhodňování nemusí rozhodně spočívat pouze v přímém transferu peněžních prostředků určitým podnikům či odvětvím. Osobně se domnívám, že problémy s touto formou veřejné podpory jsou relativně zanedbatelné v porovnání s jinými formami podpory – jedná se například o:
 - prominutí penále u daňových nedoplatků či poplatků,
 - prodeje majetku za zvýhodněnou cenu v porovnání s tržní cenou,
 - výkupy majetku za příliš vysokou cenu v porovnání s tržní cenou,
 - zvýhodněné užívání majetku (symbolické nájemné, výpůjčky majetku),
 - zvýhodněný přístup k infrastruktuře (napojení na plyn, kanalizaci hrazené obcí);
- podívejme se dále na subjekt příjemce podpory – ve výše uvedené definici se hovoří o „zvýhodnění podniku“ bez další bližší specifikace. Pokud se podíváme na smysl celé úpravy veřejné podpory, zjistíme, že se jedná o to, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže – tj. vždy musíme posuzovat, zda příjemce podpory do dané hospodářské soutěže vstupuje, a to bez ohledu na právní formu. Problém tedy nevzniká v případě podpory občanů (například zvýhodněný prodej stavební parcely pro výstavbu rodinných domů osobě, která zde bude stavět rodinný dům) či například v případě podpory určité charitativní akce, která není podnikáním. Pokud je však určité zvýhodnění nasměrováno na příspěvkovou organizaci města, která standardně vstupuje do podnikatelského prostředí, problém dle mého názoru vzniká. Pro lepší představu se v této souvislosti zamysleme napří-

klad nad výpůjčkami nemovitého majetku školním jídelnám, které vstupují na standardní trh stravovacích služeb, či výpůjčkami zidel na svoz TKO či výpůjčkami skládek u organizací typu „technické služby“. Domnívám se, že v této souvislosti by bylo vhodné také připomenout kauzu nemocničních lékáren a jejich potenciální zvýhodnění při oddlužování nemocnic. V praxi se často setkávám s názorem, že naprosto stejná forma podpory ve vztahu k příspěvkové organizaci problémem není, ale u akciové společnosti vlastněné plně obcí již problémem je. Toto je nutno zásadním způsobem odmítnout a na celou problematiku se začít dívat ve smyslu posouzení toho, zda daný subjekt vstupuje či nevstupuje na podnikatelský trh;

- opatření musí být selektivní – v zásadě tedy nastává situace, kdy poskytnutí podpory je omezeno pouze na vybrané subjekty dle volné úvahy poskytovatele podpory. Zásadním nástrojem pro odstranění pochybností o selektivitě určité podpory může být provedení výběru příjemce podpory na základě transparentního výběrového řízení;
- aby byla určitá podpora veřejnou podporou ve smyslu pravidel EU, musí takováto podpora vést k narušení soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy. Toto by bylo v jednotlivých případech samozřejmě velice polemickou záležitostí, a proto Evropská komise dospěla k tomu, že byly stanoveny určité finanční limity, které by neměly vést k ovlivnění soutěže a nejsou proto veřejnou podporou – jedná se o takzvanou podporu „de minimis“. K tomuto problému detailněji viz dále.

2.2. Co není veřejnou podporou

Odstavec 2 článku 87 specifikuje, co nemůže být veřejnou podporou – pro nás z hlediska přezkoumání hospodaření je nutno věnovat pozornost tomu, že takovouto podporou není pomoc určená na likvidaci škod způsobených mimo-

řádnými událostmi (živelné katastrofy apod.). Pokud tedy obec povodní přispěje na likvidaci následků určitému podniku (případně poskytne mechanizaci apod.), o veřejnou podporu by se jednat nemělo. Nicméně si nejsem jist, jak by byla vyhodnocena situace, kdy by danou povodní byly postiženy podniky A a B a daná podpora by směřovala pouze k podniku A – tj. podpora by byla jasně selektivní.

2.3. Co nemusí být veřejnou podporou

Pozorný čtenář se v tento okamžik asi nutně musí zamyslet nad nejruznějšími investičními pobídkami, zvýhodněnými prodeji pozemků v průmyslových zónách, zvláštními slevami na dani pro investory, vázanými na konkrétní projekt, či nejrůznějšími formami podpory malého a středního podnikání.

Zde se však dostáváme do kategorie podpor, které nemusí být v intencích pravidel EU veřejnou podporou, neboť mají například za úkol pomoci určitým oblastem s vysokou nezaměstnaností či nízkou životní úrovní.

Tyto podpory v zásadě vycházejí z určitých programů, které musí být předem odsouhlaseny Evropskou unií. V praxi se pak setkáváme například se stanovením určitých finančních stropů pro podporu investic ve vazbě na investovanou částku apod. Vzhledem k tomu, že pro podrobnější analýzu problematiky bychom se museli začít věnovat jednotlivým programům a souvisejícím rozhodnutím Komise, se domnívám, že tuto oblast můžeme s ohledem na záměr tohoto článku, kterým je poskytnutí vstupní informace k celé problematice, opustit.

3. Specifické případy v rámci veřejné podpory z hlediska přezkoumání hospodaření obcí

3.1. Podpora „de minimis“ a povinnosti poskytovatelů podpory

Jak již bylo uvedeno výše, za veřejnou podporu se nepovažuje podpora malého rozsahu (podpora „de

minimis“). Vzhledem k tomu, že zejména u obcí bude tato oblast relativně často využívána, bych si dovolil detailnější analýzu této problematiky.

Podpoře „de minimis“ se blíže věnuje nařízení Komise č. 69/2001, které stanovuje určitá pravidla, která je nutno dodržet. Podpora „de minimis“ je totiž vázána na podporu do výše 100 tis. EUR v období za tři roky, a to v celkové kumulaci pro jeden subjekt. Poskytovatel podpory charakteru „de minimis“ se tedy musí přesvědčit, že příjemce podpory nezískal z jiného zdroje jinou podporu (pro ilustraci si například představme prominutí penále z daní či pojistného) v posledních třech letech a že v součtu tyto podpory nepřevyšují výše uvedený finanční rámec.

Z toho jasným způsobem resultují následující požadavky:

- a) poskytovatel musí příjemce informovat, že poskytuje podporu charakteru „de minimis“;
- b) poskytovatel musí od příjemce podpory vyžádat údaje o všech podporách charakteru „de minimis“, které získal v posledních třech letech. Toto se může realizovat například prostřednictvím čestného prohlášení příjemce podpory;
- c) poskytovatel je také povinen uchovávat záznamy o poskytnuté podpoře charakteru „de minimis“ nejméně po dobu 10 let.

V této souvislosti bych si dovolil ještě upozornit na technický aspekt přepočtu EUR na CZK. V odpovědi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 18. 7. 2006 krajskému úřadu Ústí nad Labem se pro přepočet aplikuje kurz devizového trhu, vyhlášený Evropskou centrální bankou, platný ke dni podpisu právního aktu (lze předpokládat, že se zde myslela účinnost), který poskytnutí této podpory zakládá. K podpoře „de minimis“ je dále nutno zdůraznit, že hranice 100 tis. EUR neplatí pro všechna odvětví – pravidla pro podporu „de minimis“ nelze aplikovat například pro zemědělství či dopravu, což souvisí

IFRS 3: Aplikace metody koupě při podnikové kombinaci

Úvod

Metoda koupě při podnikové kombinaci je v současnosti upravena Mezinárodním standardem účetního výkaznictví (dále jen IFRS) 3, Podnikové kombinace. Tento standard, jako výsledek první fáze projektu Rady pro Mezinárodní účetní standardy (dále jen IASB) zaměřeného na podnikové kombinace, nahradil dříve platný IAS 22. Výsledky druhé fáze tohoto projektu by měly řešit především podnikové kombinace vyjmuté z působnosti IFRS 3, ovšem pravděpodobně přinesou změny i do aplikace metody koupě. Krátké shrnutí současného stavu druhé fáze je uvedeno na konci tohoto článku.

Podniková kombinace je definována jako spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků do jedné vykazující jednotky, přičemž účtování metodou koupě je vyžadováno pro všechny podnikové kombinace s výjimkami vytvoření společného podnikání (joint venture), podnikových kombinací mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou, mezi vzájemnými účetními jednotkami (mutual entities) a podnikových kombinací vedoucích ke vzniku jedné vykazující jednotky pouze na základě kontraktu bez získání vlastnického podílu. Dříve v řídkých případech povolená metoda spojení podílů již tedy není ve standardem upravených případech používána.

Metoda koupě

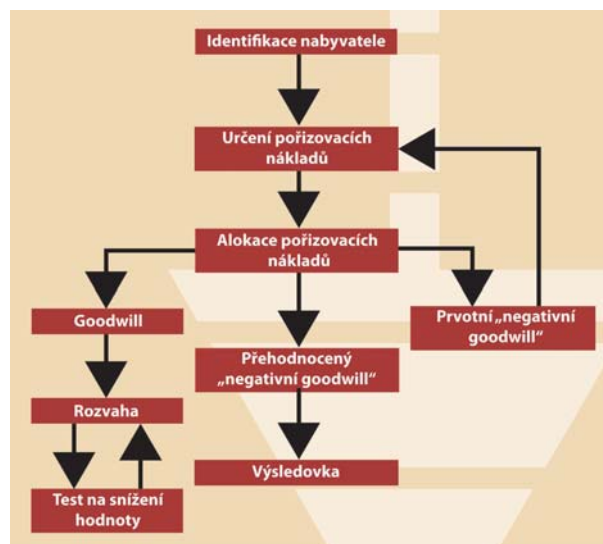
Při aplikaci metody koupě je třeba vyřešit čtyři základní okruhy témat, které současně tvoří osu této účetní metody:

- identifikaci nabyvatele,
- kvantifikaci pořizovacích nákladů podnikové kombinace,
- alokaci pořizovacích nákladů mezi aktiva a závazky nabývaného podniku,
- jak dále nakládat s případným rozdílem mezi pořizovacími náklady podnikové kombinace a alokovanými hodnotami jednotlivých aktiv a závazků.

Neméně náročným úkolem je také vyhovět všem požadavkům na zveřejnění informací souvisejících s podnikovou kombinací a aplikací metody koupě, jež jsou, jak je v IFRS zvykem, velmi extenzivní.

V našem prostředí se může stát problematickou také otázka stanovení data akvizice, na něž je navázána celá řada dalších kroků v účtování metodou koupě. Dle IFRS je datem akvizice časový okamžik, ke kterému nabyvatel efektivně získává kontrolu nad nabývaným podnikem. Jelikož kontrola představuje pravomoc řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činnosti, nemusí se datum akvizice shodovat s okamžikem, ke kterému je transakce uzavřena z právního hlediska.

Schéma 1: Aplikace metody koupě při podnikové kombinaci



1) Identifikace nabyvatele

Metoda koupě předpokládá, že je u každé podnikové kombinace možné určit nabyvatele, přičemž nabyvatelem je ten, kdo získává kontrolu nad stranami zúčastněnými na podnikové kombinaci.

I když pro většinu běžných kombinací bude identifikace nabyvatele jednoduchou záležitostí, pamatuje standard i na méně jasné případy, pro které poskytuje řadu pomocných kritérií, kterými se lze řídit. Specificky zmíněný případ zpětné akvizice, kdy je role nabyvatele a nabývaného dle práva a IFRS přesně opačná, ukazuje na nutnost pečlivě zvážit, kdo kombinací skutečně získal kontrolu, zcela nezávisle na právní podstatě věci.

2) Kvantifikace pořizovacích nákladů

Schéma 2: Výpočet pořizovacích nákladů podnikové kombinace



Pořizovacími náklady jsou reálné hodnoty předaných aktiv, vzniklých nebo převzatých závazků a emitovaných nástrojů vlastního kapitálu, které nabyvatel směřuje za kontrolu nad nabývaným podnikem, a veškeré náklady přímo přiřaditelné podnikové kombinaci. Reálná hodnota je stanovena k datu či datům směny

– pokud je směna provedena najednou, je datum směny shodné s datem akvizice, je-li však směna rozdělena na několik částí, počítá se reálná hodnota zvlášť pro každou z nich. Do pořizovacích nákladů kombinace nelze zahrnout náklady na emisi nástrojů vlastního kapitálu, a to ani tehdy, pokud se emitují pro realizaci podnikové kombinace. Takovéto náklady dle IAS 32 snižují výnosy z emise vlastního kapitálu. Závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabyvaným podnikem nezahrnují budoucí ztráty nebo jiné náklady, které se očekávají v důsledku kombinace.

Pokud transakce zahrnuje možnost budoucí úpravy pořizovacích nákladů podnikové kombinace, podmíněné budoucí událostí či událostmi, zahrne ji nabyvatel do pořizovacích nákladů kombinace ke dni akvizice, pokud je taková úprava pravděpodobná a lze ji spolehlivě ocenit. Pokud v budoucnu dojde k revizi odhadu ocenění či stane-li se budoucí úprava nepravděpodobnou, je nutné upravit pořizovací náklady podnikové kombinace odpovídajícím způsobem.

3) Alokace pořizovacích nákladů

Po určení výše pořizovacích nákladů podnikové kombinace je možné přikročit k dalšímu kroku, kterým je alokace těchto nákladů na nabytá aktiva, závazky a podmíněné závazky. Tyto položky budou vykázány nabyvatelem k datu akvizice v jejich reálných hodnotách k tomuto dni. Výjimku tvoří dlouhodobá aktiva či vyřazené skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje dle IFRS 5, které jsou vykázány v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej.

Vykázaná aktiva, závazky a podmíněné závazky však musí vyhovovat následujícím kritériím (k datu akvizice):

- pro nehmotná aktiva a podmíněné závazky postačuje aby jejich reálná hodnota mohla být spolehlivě stanovitelná,
- u ostatních aktiv a závazků je navíc k možnosti spolehlivě stanovit jejich reálnou hodnotu nutné, aby nabyvateli pravděpodobně plynuly budoucí ekonomické přínosy z aktiv (tzv. test budoucích ekonomických přínosů) a pro vyrovnání závazku byl pravděpodobně požadován odliv prostředků představujících ekonomický prospěch.

a) Nehmotné aktivum tedy může nabyvatel vykázat zvlášť, pokud je identifikovatelné (musí splňovat definici nehmotného aktiva) a jeho reálnou hodnotu je možno spolehlivě určit. Jako hlavní důvod pro vynechání podmínky pravděpodobnosti z kritéria pro uznání nehmotných aktiv IASB uvádí zahrnutí této pravděpodobnosti do určení reálné hodnoty aktiva. Aby bylo nehmotné aktivum identifikovatelné, musí být oddělitelné od jednotky nebo vyplývat ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Tyto podmínky vedou k možnosti vykázat jako nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci *i takové nehmotné aktivum, které nabyvaný subjekt ve svých finančních výkazech vykázat nemohl*, jako například značky, databáze zákazníků, internetové domény, vztahy se zákazníky apod. Jak ale určit reálnou hodnotu takových aktiv? Tuto otázku řeší IAS 38 následujícím způsobem:

- v případě existence aktivního trhu je nejvhodnější použít kótovanou cenu, běžnou cenu nabízenou ku-

pujícím či cenu časově nejméně vzdálené obdobné transakce,

- v případě neexistence aktivního trhu je odhadem reálné hodnoty cena, kterou by byla účetní jednotka ochotna za aktivum zaplatit se zohledněním výsledků nedávných transakcí týkajících se podobných aktiv. Použity mohou být, pokud existují, také postupy pro odhadování reálné hodnoty aktiva nepřímým způsobem, např. dle podílu na trhu, tržeb, výnosů z prodeje licencí k aktivu či diskontovaných budoucích peněžních toků.

Zajímavé je, že dle IASB nemusí být možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu aktiva nabytého v podnikové kombinaci pouze, pokud aktivum vyplývá ze smluvních či jiných zákonných práv a je buď neoddělitelné nebo neexistují podklady o minulých transakcích s aktivem nebo by odhad reálné hodnoty závisel na neocenitelných odhadech. Pokud například existují různé pravděpodobné možnosti výsledků využívání daného aktiva, není tato nejistota důvodem pro nemožnost stanovení reálné hodnoty, nýbrž do něho vstupuje. Podobně majetek, který nemá stanovitelnou reálnou hodnotu samostatně, je oceněn společně se souvisejícími majetky.

b) Aktiva a závazky také nemusí být vykázány v předakvizičních účetních závěrkách nabyvaného podniku proto, aby byly identifikovatelnými aktivy a závazky vykazanými nabyvatelem k datu akvizice. Například odložená daňová pohledávka nevykázaná nabyvaným podnikem může být aktivem nabyvatele, pokud bude prokázána pravděpodobnost budoucích zdanitelných zisků.

IFRS 3 ve svém dodatku určuje způsob odhadu reálné hodnoty pro účely alokace pořizovacích nákladů podnikové kombinace pro jednotlivé skupiny aktiv. Viz Schéma 3 pro přehled těchto metod. Tyto metody se mohou lišit od stanovení reálné hodnoty stejných aktiv dle jiných standardů.

Schéma 3: Způsob odhadu reálných hodnot jiných než nehmotných aktiv a závazků pro účely alokace pořizovacích nákladů podnikové kombinace

Reálnými hodnotami jiných než nehmotných aktiv a závazků pro alokaci pořizovacích nákladů podnikové kombinace jsou:

- pro finanční nástroje obchodované na aktivním trhu běžné tržní ceny,
- pro finanční nástroje neobchodované na aktivním trhu odhadované hodnoty založené např. na P/E, dividendových výnosech či očekávaných mírách růstu srovnatelných cenných papírů,
- pro pohledávky, kontrakty o podílech na požitcích a ostatní identifikovatelná aktiva současné hodnoty částek, které mají být přijaty, stanovené za použití vhodných běžných úrokových měr, snížené o opravné položky pro nedobytnost a případně náklady na vymáhání. Diskontování není nutné u krátkodobých pohledávek a pokud je jeho efekt nevýznamný,

- pro zásoby dokončených výrobků a zboží prodejní ceny snížené o součet nákladů spojených s prodejem a přiměřené ziskové srážky,
- pro zásoby nedokončených výrobků prodejní ceny dokončeného zboží snížené o součet nákladů na dokončení, prodejních nákladů a přiměřené ziskové srážky,
- pro zásoby surovin běžné reprodukční náklady,
- pro pozemky a budovy tržní ceny,
- pro výrobní závody a zařízení tržní ceny obvykle stanovené znaleckým odhadem či, pokud neexistuje trh, ocenění založené na výnosových metodách nebo metodách reprodukčních pořizovacích nákladů se zohledněním opotřebení,
- pro čistá aktiva nebo závazky spjaté se zaměstnaneckými požitky z plánu definovaných požitků současná hodnota závazku z definovaných požitků po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu,
- daňová aktiva a závazky se stanoví dle IAS 12 z pohledu kombinované jednotky, při jejich stanovování jsou vzata v úvahu přehodnocená identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky v jejich reálných hodnotách a bez diskontu,
- pro závazky vůči dodavatelům, směnečné závazky, dlouhodobé dluhy, položky časového rozlišení, nevýhodné smlouvy a jiné identifikovatelné závazky nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplacený při jejich vypořádání, vypočtené při vhodně zvolené běžné úrokové míře. Pokud je diskont u krátkodobých závazků nevýznamný, není je třeba diskontovat.

c) **Závazky či rezervy** spojené s postakviziční restrukturalizací či jinak navázané na akvizici musí být pečlivě vyhodnoceny v tom smyslu, jedná-li se o závazky existující již k datu akvizice. Standard jako dva příklady uvádí platbu, k níž se jednotka smluvně zavázala pro případ převzetí v podnikové kombinaci a plán restrukturalizace nabývaného podniku, jehož realizace je podmíněna tím, že bude koupen v podnikové kombinaci.

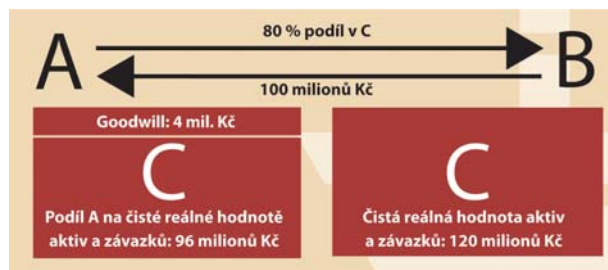
V prvním případě se jedná o podmíněný závazek, dokud nebude pravděpodobné, že se podniková kombinace uskuteční. Poté, bude-li ho možné spolehlivě ocenit, bude vykázán jako závazek dle IAS 37. Druhý případ není závazkem ani podmíněným závazkem.

d) **Podmíněné závazky** se chovají podobně jako nehmotná aktiva – i když podmíněné závazky nebyly nabývaným před kombinací vykázány, mají obvykle reálnou hodnotu, při jejímž stanovení byla zohledněna pravděpodobnost toho, že pro jejich vyrovnání bude požadován odliv prostředků představujících ekonomický prospěch.

Pro stanovení reálné hodnoty podmíněného závazku je třeba použít částky vyžadované třetí stranou při jejich převzetí. Taková částka musí odrážet veškerá očekávání případných peněžních toků a nikoli jediný nejpravděpodobnější nebo očekávaný maximální nebo minimální peněžní tok.

Goodwill

Schéma 4 : Výpočet goodwillu



Malá část podnikových kombinací, u kterých jsou pořizovací náklady kombinace zcela přesně a beze zbytku alokovány do podílu nabyvatele na identifikovatelných aktivech, závazcích a podmíněných závazcích, je tímto z pohledu metody koupě hotova a zbývá řešit jen požadavky na zveřejnění. V naprosté většině případů se však nepodaří náklady zcela alokovat či se jich naopak podaří alokovat víc, než kolik bylo stanoveno dle první části tohoto článku. První případ vede ke vzniku goodwillu, ve druhém dříve vznikál „negativní goodwill“, ovšem tento termín již z IFRS, spolu se změnou jeho účetního zachycení, vymizel (v tomto článku je však používán pro zjednodušení a pro těžkopádnost obdobných termínů).

Goodwill je definován jako budoucí ekonomické užítky plynoucí z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána. Počáteční ocenění je jednoduché, jsou to pořizovací náklady podnikové kombinace, které se nepodařilo alokovat do podílu nabyvatele na reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků, neboli goodwill je zpočátku oceněn pořizovací cenou. Samozřejmě je goodwill nutné nejen ocenit, ale také vykázat jako aktivum.

Goodwill obvykle obsahuje:

- reálnou hodnotu „going concern“ faktoru, tedy schopnosti nabývaného podniku získat z daného souboru aktiv větší výnos, než jsou tato aktiva schopna vyprodukovat samostatně,
- reálnou hodnotu očekávaných synergií z podnikové kombinace.

Po prvotním ocenění goodwillu je však nutné minimálně jednou ročně přezkoumávat případné snížení hodnoty goodwillu. Pokud k němu dojde, je třeba ocenění goodwillu o tuto ztrátu ze snížení hodnoty snížit, přičemž toto snížení není možné navrátit. Testování goodwillu na snížení reálné hodnoty je velmi komplexní činnost, kterou upravuje IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

„**Negativní goodwill**“ neboli přebytek podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacími náklady podnikové kombinace není vykazován na rozvaze nabyvatele. Místo toho je nabyvatel povinen vrátit se v metodě koupě zpět a znovu přehodnotit jak pořizovací náklady kombinace, tak identifikaci a ocenění identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků. Důvodem pro tento postup je fakt, že i když takový „negativní goodwill“ může znamenat výhodnou koupi, může stejně tak zname-

nat i chybné provedení předchozích dvou kroků. Jsou-li například v budoucnu očekávané ztráty či velké náklady na straně nabývaného, nemůže tento fakt vyústit v „negativní goodwill“, neboť takové ztráty a náklady by měly být zohledněny ve stanovení reálné hodnoty nabývaných identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků.

Pokud i po přehodnocení dvou předchozích aktivit „negativní goodwill“ zůstává, je celý vykázán ve výsledovce.

Složitější scénáře

Podniková kombinace realizovaná po etapách nastává, pokud nabyvatel realizuje koupi v několika transakcích. V takovém případě IFRS 3 vyžaduje stanovit pořizovací náklady a reálné hodnoty zvláště ke dni každé takové transakce, z nichž je pak pro každou transakci vypočten goodwill. Toto však neplatí pro akvizici minoritních podílů, neboť ta obvykle není podnikovou kombinací (nabyvatel nezískává kontrolu). IFRS akvizici minoritních podílů zatím specificky neřeší.

Prozatímně stanovené prvotní zaúčtování použije účetní jednotka, pokud ke konci účetního období, kdy se kombinace realizovala, nebylo možné s konečnou platností stanovit reálné hodnoty identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nebo pořizovací náklady. Úpravy provedené do dokončení prvotního zaúčtování (do dvanácti měsíců od akvizice) účetní jednotka vykáže, jako by byly provedeny při akvizici, opraví se i prezentované srovnávací informace.

Více komplexnosti do postupu popsaném v tomto článku přináší reálné situace, např. akvizice již existující skupiny s vykazovaným goodwill, akvizice zahraničního podniku užívajícího jinou měnu či kombinace různých scénářů. V praxi přitom komplexní scénáře najdeme v naprosté většině podnikových kombinací.

Další vývoj

IASB vydala v roce 2005 návrh novely IFRS 3, ovšem obdržela k ní velké množství připomínek s nesouhlasnými stanovisky. Na začátku roku se tedy rozhodla návrh přepracovat. To by mělo trvat přibližně jeden rok, přičemž se předpokládá, že novelizovaný standard by měl být vydán v polovině roku 2007, pokud na něm budou pracovat IASB i FASB.

Níže uvádím některé z aktuálně diskutovaných oblastí zahrnutých do výše zmiňovaného návrhu novely:

- Nabyvatel by měl k datu akvizice vykázat goodwill v plné výši, nikoli pouze hodnotu svého podílu (tzv. metoda plného goodwillu). Znamená to, že při částečné nebo fázové akvizici bude hodnota goodwillu

odpovídat rozdílu mezi reálnou hodnotou nabývaného podniku jako celku a reálnou hodnotou jeho identifikovatelných aktiv a závazků.

- Jestliže účetní jednotka získá nebo naopak ztratí nad nabývaným podnikem kontrolu, přecení hodnotu svého podílu a zaúčtuje zisk nebo ztrátu z přecenění kapitálové investice na reálnou hodnotu.
- Pokud bude reálná hodnota podílu nabyvatele na nabývaném podniku vyšší než reálná hodnota protiplnění za tento podíl (tj. půjde o výhodnou koupi), je nutné snížit částku goodwillu, která se zaúčtuje. Naopak přeplatek zůstává součástí goodwillu, protože nabyvatel nemůže k datu akvizice spolehlivě ocenit výši tohoto přeplatku.
- Jestliže se změní výše majetkového podílu matky na dceřině společnosti, ale nedojde ke ztrátě kontroly, do výsledku hospodaření se nezaúčtují žádné zisky ani ztráty. Tento typ transakcí představuje transakci mezi držiteli vlastního kapitálu jako takovými.
- O nákladech souvisejících s akvizicí, jako např. právních poplatcích, se neúčtuje v rámci podnikové kombinace, a tyto náklady se tudíž do goodwillu nezahrnují. Vedlejší náklady akvizice jsou účtovány přímo do výsledovky.
- Změna koncepčního pohledu na charakteristiku podmíněných aktiv a závazků v IFRS.
- Odstranění podmínky určitelnosti hodnoty nehmotného aktiva pro jeho vykázání při podnikové kombinaci.

V obecné rovině je většina těchto změn vnímána jako důsledek pokusu IASB o odklon od pohledu na finanční výkazy primárně jako na zdroj informací pro vlastníky účetní jednotky (tzv. koncept mateřského podniku) k informaci o zdrojích kontrolovaných účetní jednotkou (tzv. koncept ekonomické jednotky). Jak však již bylo zmíněno, IASB připravuje přepracovanou verzi, proto si počkejme zda k těmto zásadním změnám opravdu dojde či nikoliv. V kladném případě by to znamenalo velký převrat v účetním pohledu na podnikové kombinace, na který zatím nejsou tvůrci účetních závěrek ani odborná veřejnost dostatečně připraveni. Je známo, že některé koncepty obsažené v návrhu novely nejsou zažité a vyzkoušené ani v anglosaském modelu účetnictví, a proto pro kontinentální Evropu půjde případně opravdu o tvrdý oříšek.

Ing. Jirí Kulík
Ernst & Young

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

s konkurenční situací v rámci těchto odvětví.

Z výše uvedeného vyplývá, že i v případě „malých podpor“ (a je nutno pamatovat na to, že spodní mez zde není vůbec omezena) je nutno situaci určitým způsobem ošetřit, přičemž dle mých zkušeností se toto v praxi vůbec neprovádí. V nejlepším případě se ošetřují přímé finanční podpory, nicméně, jak jsem uvedl v úvodu, dle mých zkušeností jsou relativně frekventovanější podpory v oblasti zvýhodněných podmínek v užívání či nabytí majetku.

3.2. Služby „veřejného“ zájmu

V řadě případů je možno setkat se ze stran krajů či obcí s finanční podporou určitých služeb na pokrytí ztráty, která přirozeně vzniká tím, že tržní cena neumožňuje pokrytí souvisejících nákladů. Tyto služby jsou zároveň pro společnost chápány jako „prospěšné“. Mezi základní typy těchto služeb lze za-

řadit například oblast veřejné osobní dopravy, poskytování sportovních či kulturních služeb. Zde prvotně předesílám, že z hlediska legislativy, dotýkající se veřejné podpory, není vůbec důležité, zda tyto služby jsou poskytovány obchodní společnostmi či například příspěvkovou organizací. Aby poskytnutí dotace nezakládalo veřejnou podporu, musí být z hlediska dané podpory splněno následující:

- 1) kompenzace nesmí přesahovat výši nutnou k pokrytí části či veškerých nákladů, které vznikly v souvislosti s plněním závazku veřejné služby, přičemž musí být zohledněny relevantní příjmy a v přiměřené výši zisk za plnění tohoto závazku;
- 2) jestliže podnik, který plní závazek veřejné služby, nebyl vybrán na základě výběrového řízení v souladu s procedurou veřejných zakázek, pak nezbyt-

ná výše kompenzace musí být určena na základě analýzy nákladů, které by vznikly zavedenému podniku při plnění závazků veřejné služby, přitom musí být zohledněny relevantní příjmy a v přiměřené výši zisk za plnění těchto závazků.

Neboli poskytnutí každoroční dotace ve výši 2 mil. Kč určité společnosti na provoz veřejného sportoviště (například koupaliště) bez jakékoliv další analýzy nákladů na danou činnost, může z hlediska veřejné podpory znamenat značný problém.

3.3. Privatizace bytového fondu

Jedním z klasických případů realizací určitého zvýhodnění selektivního charakteru u obcí je prodej bytů za zvýhodněných podmínek. I pro tuto oblast je ale nutno pamatovat na potenciální konflikt s pravidly pro veřejnou podporu, neboť daný byt může být privatizován nejen ve vztahu k určitému nájemníkovi – fyzické osobě, kde z obecných podmínek jasně vyplývá, že se o veřejnou podporu nejedná, nýbrž i k subjektu, který s ním může dále obchodovat. Zde bych si dovilil použít přímo některé výňatky ze stanoviska Úřadu pro hospodářskou soutěž k prodeji obecního bytového fondu roku 2005.

Prodej jednotlivých bytových jednotek dle zákona č. 72/

1994 Sb. *nájemníkům, kteří mají platnou nájemní smlouvu (dále jen „oprávnění nájemníci“), nezakládá veřejnou podporu, protože nedochází ke zvýhodnění podnikatelského subjektu (a to bez ohledu na to, zda tito nabyvatelé následně založí společenství vlastníků). Tuto formu prodeje lze tudíž bez dalšího využít.*

Prodej celého bytového domu nebo jeho části jakékoliv právnické nebo fyzické osobě, která tento majetek nabývá za účelem podnikání (např. za účelem pronajímání a ne pro vlastní bytové potřeby) za cenu nižší než je cena tržní,

může zakládat zakázanou veřejnou podporu ve smyslu ustanovení čl. 87 odst. 1 Smlouvy o založení ES, kterou nelze poskytnout. Je nutné upozornit, že rovněž právnická osoba, založená oprávněnými nájemníky, je Evropskou komisí považována z hlediska veřejné podpory za podnikatelský subjekt na trhu s bydlením.

Tržní cenu prodávávaného obecního majetku lze zjistit jako nejvyšší nabídku ve výběrovém řízení (veřejné soutěži, veřejné dražbě), případně na základě ocenění zpracovaného nezávislým znalcem.

Výše veřejné podpory se stanoví jako rozdíl tržní ceny prodávávaného majetku obce a skutečné prodejní ceny. V případě, že by výše veřejné podpory stanovená uvedeným způsobem nepřekročila pro jeden subjekt/nabyvatele (za všechny objekty nabyté za zvýhodněnou cenu) v průběhu tří let část-

ku 100 tis. EUR, a za předpokladu splnění všech podmínek uvedených v čl. 1–3 Nařízení Komise č. 69/2001 (tj. přípustnost této podpory v jednotlivých sektorech, způsob vyčíslení podpory, kumulace a sledování poskytnutých podpor, uchování dat o poskytnutých podporách), jednalo by se o tzv. **podporu „de minimis“**, kterou je možné poskytnout bez dalšího schválení ze strany Evropské komise. V tomto případě Úřad odkazuje na Nařízení Komise č. 69/2001.

4. Rekapitulace

Cílem článku bylo poskytnout určitou vstupní informaci k této problematice s ohledem na základní cíle přezkoumávání hospodaření obcí. Při posuzování komplikovanějších situací pravděpodobně auditorovi nezbude nic jiného, než se obrátit na právního specialistu pro danou oblast. Nicméně pokud au-

ditor při přezkoumávání hospodaření narazí na případ, který by dle jeho názoru mohl znamenat nepovolenou veřejnou podporu, doporučuji prvotně dotázat se zástupců obce, zda tento aspekt vůbec byl zvažován.

Dále doporučuji zaměřit se nikoliv na oblast přímých finančních podpor, ale spíše na oblast nakládání s majetkem, kde problémy bývají zpravidla výrazně větší. Zvláštní pozornost doporučuji věnovat splnění pravidel při podporách charakteru „de minimis“ a dále vztahům ke zřízeným či založeným městským organizacím, pokud standardně vstupují na trh – z mých zkušeností je nutno věnovat pozornost zejména organizacím typu „technické služby“ a „školní jídelny“.

Ing. Zdeněk Nejezchleb
auditor, osvědčení KA ČR č. 1940



Mezinárodní daňová a auditorská kancelář se sídlem v centru Prahy
chce rozšířit svůj tým a obsadit následující pozici:

asistenta auditora / asistentku auditora

Požadujeme:

- znalost německého nebo anglického jazyka
- profesionální vystupování
- schopnost týmové práce a komunikace
- znalost účetních předpisů ČR
- vysokoškolské vzdělání ekonomického směru

Nabízíme:

- možnost dalšího vzdělávání a profesního růstu
- výborné finanční ohodnocení
- zajímavou práci s mezinárodní klientelou

V případě Vašeho zájmu zašlete prosím Váš strukturovaný životopis
na e-mailovou adresu: info@alferypartner.com.

www.alferypartner.com

Účetní a daňové postupy při rozdělení společnosti odštěpením

1. Právní vymezení

Obchodní zákoník (dále ObchZ) byl nepřímo novelizován v poslední době, mj. zákonem č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu s účinností od 8. 3. 2006.

Jednou z nejzávažnějších úprav v ObchZ je rozšíření způsobů rozdělení společnosti jako jedné z forem přeměn společností.

Doposud byl pro rozdělení společností nezbytný zánik rozdělované společnosti, ať bylo rozdělení prováděno se založením nových společností, nebo rozdělení sloučením, nebo kombinací těchto forem [§ 69 odst. 4 písm. a), b) a zčásti e)].

Novým odlišným postupem lze provést rozdělení společnosti s tím, že rozdělovaná společnost nezanikne, neboť pouze její část se od ní odštěpí, opět s možností vzniku nové společnosti nebo sloučení se společností již existující. Proto je § 69 odst. 4 rozšířen o další formy rozdělení:

- c) rozdělení odštěpením se založením nových společností,
- d) rozdělení odštěpením sloučením, nebo
- e) kombinací forem uvedených pod písmeny c) a d).

Pokud jde o **podrobnější právní úpravu** rozdělení odštěpením v ObchZ, lze ji nalézt v § 69c Rozdělení a v § 220zb Rozdělení odštěpením, který je platný pro akciové společnosti, nicméně se na tyto úpravy odvolává § 153d ObchZ Rozdělení společnosti v části vážící se k s.r.o. (vztah k § 220zb obsahuje ObchZ i v částech upravujících veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti).

V § 69c je vymezen přechod vyčleněných (odštěpených) částí majetku a závazků na nástupnické společnosti, společníci rozdělované společnosti se stanou společníky nástupnických společností, nestanoví-li zákon jinak (při rozdělování se neklade takový nárok na přechod ucelené části podniku jako při prodeji, nebo vkladu části podniku).

Zúčastněnými společnostmi jsou při rozdělení odštěpením sloučením rozdělovaná i nástupnická společnost, při rozdělení odštěpením se založením nové společnosti (společnosti) jen rozdělovaná společnost. Obecně při rozdělení společnosti podléhá její jmění ocenění znalcem. Při rozdělení odštěpením u a.s. a s.r.o. znalec ocení jen odštěpovanou část jmění, má-li tato přejít na jedinou nástupnickou společnost. Přechází-li odštěpená část jmění na více nástupnických společností, znalec ve svém posudku ocení odštěpovanou část jmění pro každou jednotlivou nástupnickou společnost samostatně (nelze vyloučit, že při rozdělení odštěpením sloučením zna-

lec z důvodu stanovení obchodních podílů nových a původních společníků na sloučené společnosti ocenit i jmění nástupnické společnosti, avšak ObchZ to přímo neukládá). Ocenit se musí vždy, vznikají-li v rámci přeměn společnosti nové obchodní podíly (emitují-li se nové akcie). To u rozdělení společností se sloučením nastat nemusí, je-li nástupnická společnost 100% vlastníkem rozdělované společnosti. Přesto se při rozdělení vyžaduje ocenění vždy (při odštěpení jen odštěpených částí).

V § 220zb je podrobněji vymezen postup rozdělení odštěpením. Klasické rozdělení upravují §§ 220r-220za. V § 220zb je uvedeno, ve kterých postupech se přiměřeně využijí ustanovení §§ 220r-220za, neboť většina postupů je shodná či obdobná. Obdobně při rozdělení odštěpením sloučením se přiměřeně použijí ustanovení ObchZ pro sloučení (tj. §§ 220a-220m).

K hlavním specifikům patří modifikace výměnného poměru akcií. Zaniká-li rozdělovaná společnost, vyměňují se společníkům akcie zanikající společnosti za akcie nástupnické (nástupnických) společnosti. V případě odštěpení rozdělovaná společnost nezaniká. Společníci si ponechají akcie rozdělované společnosti a dále jim bude vymezen podíl v nástupnické (nástupnických) společnostech, který bude zpravidla materializován novou emisí akcií nástupnických společností. Akcie budou vyjadřovat podíl společníků na základním kapitálu odštěpené společnosti, který bude stanoven na základě posudku znalce. Součet jmenovitých hodnot všech akcií nástupnické společnosti vydané v souvislosti s odštěpením, nemůže být vyšší než hodnota odštěpované části obchodního majetku rozdělované společnosti vyplývající z posudku znalce. Je zřejmé, že při rozdělení odštěpením sloučením do stoprocentní matky si ponechají akcionáři (společníci) své podíly (akcie) na rozdělované společnosti (100% dceří), která nezaniká a ponechají si podíly v nástupnické sloučené společnosti, u které se základní kapitál nezmění a nové akcie se emitovat nebudou. Vymezení podílů na základním kapitálu může být rovnoměrné, nebo nerovnoměrné (obdobně jako je rovnoměrný nebo nerovnoměrný výměnný poměr akcií v klasickém rozdělení).

Přecházející část majetku a závazků na právní nástupce může být vymezena přesným stanovením metod a postupů, podle kterých se toto vymezení (určení) stanoví (§ 220zb odst. 2 písm. c) ObchZ). Toto ustanovení má zřejmě stanovit alternativní postup oproti § 220r odst. 2 písm. f) ObchZ, neboť při klasickém rozdělení je při určení přecházejícího majetku a závazků možno použít odkazu na konečnou rozvahu za-

nikající společnosti a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují. Tvůrce zákona zřejmě potřebuje rozlišit účetní podklady, které musí být vyhotoveny v den předcházející rozhodný den při klasickém rozdělení a rozhodný den při rozdělení odštěpením. Avšak hlavní rozdíl je v tom, že při rozdělení odštěpením rozdělovaná společnost nezaniká. Z tohoto rozdílu však dle mého názoru nelze dovodit, že v den předcházející rozhodný den rozdělení odštěpením sestaví účetní jednotka řádnou či mimořádnou účetní závěrku podloženou inventarizací, která bude zároveň rozdělená na část přecházející a nepřecházející. Stanovení alternativních postupů pro určení přecházejícího majetku a závazků nad rámec klasických účetních postupů by proto zřejmě mělo být výjimkou.

Pokud nebude zřejmé, který majetek a závazky přešly na odštěpené nástupnické společnosti (nepřesné či sporné hodnoty), zůstává taková část jmění v rozdělované společnosti, nástupnické společnosti se stávají spoluvlastníky přešlého majetku a z přešlých závazků jsou nástupnické společnosti zavázány společně a nerozdílně, do výše čistého obchodního majetku vyplývajícího z posudku znalce, výše ručení rozdělované společnosti je omezena výší jejího vlastního kapitálu vykázaného v zahajovací rozvaze rozdělované společnosti vyhotovované v souvislosti s rozdělením odštěpením. Zbytková část rozdělované společnosti nezaniká, v § 220 zb odst. 6 je určena minimální výše jejího vlastního kapitálu (dále VK). VK rozdělované společnosti vykázaný v její zahajovací rozvaze nesmí být v důsledku rozdělení odštěpením nižší než její základní kapitál (dále ZK), ledaže bude současně s rozhodnutím o rozdělení odštěpením rozhodnuto také o snížení ZK rozdělované společnosti, a to nejméně o částku odpovídající vzniklému rozdílu mezi VK a ZK.

Toto ustanovení je možné ilustrovat na jednoduchém schématu. Předpokládejme, že znalec pro jednoduchost ocení majetek a závazky účetní cenou, rozdělení majetku a závazků je zde promítnuto až do zahajovacích rozvah, rozvaha sestavená v den předcházející rozhodnému dni rozdělení odštěpením rozdělena není.

A		Rozvaha před rozdělením		P	
Aktiva	1 800	Zákl.kap.	600		
		Ostatní VK	300		
		VK celkem	900		
		Závazky	900		
A celkem	1 800	P celkem	1 800		

A		Zahajovací rozvaha zůstatková I		P	
Aktiva	600	ZK	600		
		Ostatní VK	-300		
		VK celkem	300		
		Závazky	300		
A celkem	600	P celkem	600		

A		Zahajovací rozvaha odštěpené společnosti		P	
Aktiva	1 200	ZK	600		
		Závazky	600		
A celkem	1 200	P celkem	1 200		

A		Zahajovací rozvaha zůstatková II		P	
Aktiva	600	ZK	300		
		Ostatní VK	0		
		VK celkem	300		
		Závazky	300		
A celkem	600	P celkem	600		

Rozvaha před rozdělením je rozdělena v poměru 1:2 mezi zbytkovou rozdělovanou společností a nástupnickou společností. V tomto pojetí by soud nezapsal rozdělení společnosti odštěpením se založením nové společnosti (varianta I), neboť rozdělovaná společnost by měla vyšší ZK o 300 než VK. Průchodná je proto druhá varianta, tj. souběh rozhodnutí o rozdělení s rozhodnutím o snížení ZK. V našem případě se musí ZK ve výši 600 snížit alespoň o 300, za tohoto předpokladu se ZK rovná VK.

V nástupnické společnosti nemůže být zapisovaný ZK vyšší než 600, což je hodnota čistého obchodního majetku stanovená znalcem (znalec respektoval účetní hodnoty a poměr rozdělení 1:2). V projektu rozdělení odštěpením může být stanovena hodnota ZK nižší a zbytek VK může být zařazen buď do emisního ážia, nebo zákonného rezervního fondu, obdobně jako při vzniku jakékoliv jiné a.s. nebo s.r.o.

Z formulací odst. 4 a 6 § 220 ObchZ zároveň vyplývá, že rozdělovaná společnost zhotovuje zahajovací rozvahu, což u klasického rozdělení odpadá (rozdělovaná společnost zaniká). Proto by měl být přiměřeně upraven postup podle § 220y Zápis rozdělení do obchodního rejstříku, písm. g). Při klasickém rozdělení se k návrhu na zápis rozdělení do obchodního rejstříku přikládá mj. konečná účetní závěrka zanikající společnosti a zahajovací rozvahy nástupnických společností. Při rozdělení odštěpením se zřejmě bude muset přiložit také zahajovací rozvaha rozdělované společnosti, jak lze odvodit právě z § 220zb odst. 4 a 6 ObchZ.

2. Účetní souvislosti rozdělení společnosti odštěpením

Speciální úprava pro rozdělení odštěpením v účetních předpisech obsažena není. Vzhledem k tomu, že rozhodný den rozdělení odštěpením může být stanoven již od 8. 3. 2006, potřeba vymezení správného postupu je aktuální. V dalším je proto nastíněn možný postup, který však může být úpravou účetních předpisů

upraven i jinak. Je proto možné vycházet z obecnějších úprav, které speciálně nepočítají s tím, že při přeměnách společností může nastat případ, kdy nezanikne rozdělovaná společnost, ale dál bude existovat jak původní společnost (byť změněná), která nezanikne, tak společnost (společnosti) nástupnická.

Kdy otevírat a uzavírat účetní knihy, to určuje zákon o účetnictví (dále ZÚ) v § 17. Účetní knihy se otevírají mj. ke dni, který pro sestavení zahajovací rozvahy stanoví zvláštní právní předpis. ObchZ jako zvláštní předpis tuto povinnost ukládá v § 220zb, jak bylo uvedeno, a to jak pro nástupnické společnosti, tak pro rozdělovanou společnost. Stejně tak ZÚ ukládá povinnost uzavírat účetní knihy a sestavovat účetní závěrky, stanoví-li tak zvláštní právní předpis. ObchZ takto přímo v § 220zb nestanovuje, avšak postačuje stanovená povinnost sestavení zahajovací rozvahy nebo rozvahy k prvému dni účetního období, neboť v § 19 odst. 3 ZÚ je uloženo: Účetní jednotky sestavují rozvahu tak, aby počáteční zůstatky účtů rozvahových, jimiž se otevírá účetní období, navazovaly na konečné zůstatky účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo (to platí i pro podrozvahové účty). Můžeme tudíž dovodit, že rozdělovaná společnost odštěpením sestaví ke dni předcházejícímu rozhodný den rozdělení konečnou účetní závěrku a k rozhodnému dni sestaví svou zahajovací rozvahu, stejně jako sestaví zahajovací rozvahu nástupnické společnosti. Přitom při rozdělení odštěpením se založením nové společnosti to platí doslova, při rozdělení odštěpením sloučením sestaví nástupnická společnost svou konečnou rozvahu den před rozhodným dnem rozdělení (a zároveň sloučení) a ke dni sloučení sestaví zahajovací rozvahu, jejíž součástí je i přeceněná odštěpená část rozdělované společnosti odštěpením sloučením. Že má závěrka při rozdělení společnosti formu konečné závěrky ke dni předcházejícímu rozhodný den rozdělení odštěpením, lze dovodit i ze vzájemných odvolávek na přiměřené použití jednotlivých ustanovení na projekt rozdělení, který se sestavuje podle § 220r (odvolává se § 220zb) s odvolávkou na smlouvu o sloučení (§ 220a) a § 220t – Valná hromada o rozdělení, který se odvolává mj. na § 220d – Informace o sloučení. Z toho lze dovodit, že zúčastněné společnosti při přeměnách sestavují konečnou účetní závěrku. Zúčastněnou společností je např. právní nástupce při sloučení, tudíž pokračující společnost, která nezaniká a bude následně sestavovat zahajovací rozvahu, která bude větší než konečná rozvaha o sloučenou společnost (formálně lze bilanční kontinuitu prokázat srovnáním s částí zahajovací rozvahy odpovídající zúčastněné společnosti před sloučením, před provedením vylučovacích operací). Obdobně rozdělovaná společnost jako zúčastněná sestaví konečnou účetní závěrku, kterou rozdělí na část pokračující společnosti a odštěpovanou část a sestaví k rozhodnému dni zahajovací rozvahu, jejíž bilanční kontinuitu proká-

že srovnáním s pokračující částí konečné rozvahy, před případnými vylučovacími operacemi (i bez těchto složitých úvah stejný závěr vyplývá z posledních dvou vět § 3 odst. 2 ZÚ).

Je-li stanoven rozhodný den rozdělení odštěpením na 1. 1. (nebo první den hospodářského roku), poslouží jako konečná závěrka řádná účetní závěrka k poslednímu dni účetního období. Je-li však stanoven rozhodný den rozdělení odštěpením na jiný den v průběhu účetního období, je nutné dle předchozího hodnocení stávajících předpisů provést mimořádnou účetní závěrku v rozsahu roční závěrky jako závěrku konečnou a k rozhodnému dni sestavit zahajovací rozvahy jak nástupnických společností, tak společnosti rozdělované. Již to signalizuje malou praktičnost zvolení rozhodného dne rozdělení odštěpením na jiný den v roce, stejně, jako u všech ostatních forem přeměn společností.

Dle mého názoru nestačí den předcházející rozhodný den rozdělení odštěpením v průběhu účetního období sestavit jen mezitímní účetní závěrku dle § 19 odst. 3 ZÚ. Pro účely znaleckého ocenění by taková závěrka mohla postačovat, neboť se při ní provádí inventarizace jen pro účely ocenění. Při mezitímní účetní závěrce se však neuzavírají účetní knihy, takže k následujícím dnům by se nemohly účetní knihy otevírat, což však pro zahajovací rozvahy je neopominutelný požadavek. Mezitímní účetní závěrka se však povinně sestavuje, jestliže návrh smlouvy o fúzi, resp. projektu rozdělení (včetně odštěpením) byl vyhotoven v době delší než 6 měsíců po dni, ke kterému byla sestavena konečná účetní závěrka.

Pokud jde o auditorské ověřování, je celá část ObchZ věnovaná rozdělení skupá na informace. Je však možné pojmout § 220d ObchZ Informace o sloučení jako obecnější ustanovení k informačním povinnostem při přeměnách společností. Dle odst. 2 písm. c) mají být k dispozici akcionářům konečné účetní závěrky všech zúčastněných společností, zahajovací rozvaha nástupnické společnosti a zpráva auditora o jejich ověření (jestliže tyto společnosti obecně podléhají auditu). Lze proto soudit, že auditorskému ověření by měla podléhat zahajovací rozvaha rozdělované společnosti odštěpením i zahajovací rozvaha nástupnické společnosti.

Povinnost ocenění dle § 69c odst. 7 ObchZ znalcem se promítá do účetnictví. Dle § 27 odst. 3 ZÚ v případech, ve kterých ObchZ ukládá povinnost ocenění obchodního jmění při přeměnách společností, se majetek a závazky oceňují reálnou hodnotou k oka-



mžiku ocenění dle § 24 odst. 2 písm. b) ZÚ, tj. ke konci rozvahového dne (to ukládá také ČÚS č. 011 v bodě 3.3.).

Toto ocenění je účetní jednotka povinna zaznamenat v účetních knihách. Zvláštností ocenění v tomto případě je, že se oceňuje jen část majetku a závazků účetní jednotky. V konečné rozvaze je v tom případě promítnuta část majetku a závazků nepřeceněná a část přeceněná. Přestože účetní předpisy nereagují na takovou specifickou situaci, je dle mého názoru nutno legální přecenění do konečné závěrky promítnout (i když se nejedná o konečnou rozvahu zanikající společnosti). Je to vhodné i jako důkazní prostředek pro prokázání bilanční kontinuity, neboť součet majetku a závazků zahajovacích rozvah (nepřeceněné u rozdělované společnosti a přeceněných u nástupnických společností) by měl odpovídat součtu majetku a závazků z konečné rozvahy rozdělované společnosti. Upřesnění účetních předpisů v souvislosti s rozšířením forem rozdělení společnosti by proto bylo vhodné.

Na velice zjednodušeném příkladu ukážeme promítnutí přecenění do rozvah rozdělované společnosti odštěpením se založením jedné nové společnosti.

A	Závěrečná rozvaha nepřeceněná			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	1 000	-	1 000	ZK	3 000
Budovy	2 000	1 000	1 000	RF	1 000
Stroje	5 000	2 000	3 000	NZ	2 000
Zásoby	1 000	-	1 000	VK celkem	6 000
Pohledávky	2 000	800	1 200	Závazky	2 400
Peníze	1 200	-	1 200		
Celkem	12 200	3 800	8 400	Celkem	8 400

Provedeme rozdělení závěrečné nepřeceněné rozvahy na odštěpovanou část a na zůstatkovou část rozdělované rozvahy podle projektu rozdělení, který rozhodl o vyčlenění konkrétních aktiv a závazků. Z propočtu pak vyšel podíl vyčleněného čistého obchodního majetku (VK) k celkovému na 44,83 %. V tomto poměru jsou v rozdělované rozvaze rozděleny jednotlivé části VK do zahajovacích rozvah. Jde o formální propočet, skutečná struktura přebíraných složek vlastního kapitálu nástupnické společnosti od rozdělované společnosti bude obsažena v projektu rozdělení odštěpením.

A	Podíl závěrečné rozvahy za odštěpenou část			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	400	-	400	ZK	1 345
Budovy	500	250	250	RF	448
Stroje	2 000	800	1 200	NZ	897
Zásoby	500	-	500	VK celkem	2 690
Pohledávky	800	-	800	Závazky	960
Peníze	500	-	500		
Celkem	4 700	1 050	3 650	Celkem	3 650

A	Přeceněný podíl odštěpené části			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	400	-	400	ZK	1 345
Budovy	500	250	250	RF	448
Stroje	2 000	800	1 200	NZ	897
Zásoby	500	-	500	Oceňovací rozdíly z přecenění	800
Pohledávky	800	-	800	VK celkem	3 490
Peníze	500	-	500	Závazky	960
Oceňovací rozdíly	800		800		
Celkem	5 500	1 050	4 450	Celkem	4 450

Pro jednoduchost je ve schématu promítnuto ocenění celostní metodou (např. metodou diskontovaných peněžních toků). V takovém případě se nemění účetní hodnoty a vyjádří se jediný souhrnný oceňovací rozdíl z rozdílu znaleckého a účetního ocenění čistého obchodního majetku (resp. VK). V případě individuálního přecenění se přečteňují jednotlivé položky a oceňovací rozdíl nevznikne (mohl by však vzniknout goodwill, tento problém však není specifickou rozdělení společnosti odštěpením). Oceňovací rozdíl z přecenění se ve VK promítne při každé použité metodě znaleckého ocenění (pokud znalec neprohlásí účetní ceny za reálné hodnoty).

A	Nepřeceněný podíl neodštěpené části			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	600	-	600	ZK	1 655
Budovy	1 500	750	750	RF	552
Stroje	3 000	1 200	1 800	NZ	1 103
Zásoby	500	-	500	VK celkem	3 310
Pohledávky	1 200	800	400	Závazky	1 440
Peníze	700	-	700		
Celkem	7 500	2 750	4 750	Celkem	4 750

A	Celková přeceněná závěrečná rozvaha			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	1 000	-	1 000	ZK	3 000
Budovy	2 000	1 000	1 000	RF	1 000
Stroje	5 000	2 000	3 000	NZ	2 000
Zásoby	1 000	-	1 000	Oceňovací rozdíly z přecenění	800
Pohledávky	2 000	800	1 200	VK celkem	6 800
Peníze	1 200	-	1 200	Závazky	2 400
Oceňovací rozdíly	800		800		
Celkem	13 000	3 800	9 200	Celkem	9 200

V závěrečné (tj. konečné) rozvaze rozdělované společnosti je sečtena nepřeceněná část „zbytkové“ nepřecházející části a přeceněná část odštěpovaného dílu rozvahy.

Zahajovací rozvahy budou v části VK upraveny podle projektu rozdělení. Rozdělovaná společnost po rozdělení nemusí měnit výši zapsaného ZK v obchodním rejstříku, neboť výše „zbytkového“ VK převyšuje ZK zapsaný v obchodním rejstříku. Z tohoto důvodu se v její zahajovací rozvaze nepromítnou do VK alikvotní podíly jednotlivých částí VK z konečné rozvahy, tj. z nerozděleného zisku a z rezervního fondu, z původního RF se převádí jen 310 (aliquotní podíl by činil 552). V našem návrhu zbytek RF do původní výše 1 000 se převede do nástupnické společnosti. Přitom z ObchZ nevyplývá přímá podmínka zachování celkové výše RF z konečné rozvahy nebo jiné položky VK v součtu zahajovacích rozvah. Chráněn je výslovně jen ZK v pokračující společnosti. Záleží na schváleném projektu, v jaké struktuře budou převedeny jednotlivé složky VK do zahajovacích rozvah (stejně tak jako složky cizího kapitálu, které nejsou závazky).

A	Zahajovací rozvaha neodštěpené části			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	600	-	600	ZK	3 000
Budovy	1 500	750	750	RF	310
Stroje	3 000	1 200	1 800	VK celkem	3 310
Zásoby	500	-	500	Závazky	1 440
Pohledávky	1 200	800	400		
Peníze	700	-	700		
Celkem	7 500	2 750	4 750	Celkem	4 750

A	Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti			P	
	brutto	korekce	netto		
Pozemky	400	-	400	ZK	2 800
Budovy	500	250	250	RF	690
Stroje	2 000	800	1 200	VK celkem	3 490
Zásoby	500	-	500	Závazky	960
Pohledávky	800	-	800		
Peníze	500	-	500		
Oceňovací rozdíly	800		800		
Celkem	5 500	1 050	4 450	Celkem	4 450

Výše ZK může být v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti libovolná až do výše přeceněného VK při splnění minimálního limitu dle ObchZ. V projektu byla schválena výše 2 800, tzn., že je v ní promítnut adekvátní podíl nerozděleného zisku minulých let, oceňovací rozdíly z přecenění, a rezervní fond je zvýšen nad alikvotní podíl (nemusí však být v zahajovací rozvaze uveden žádný podíl RF při jiném rozdělení VK).

Účetní operace související s rozdělením společnosti odštěpením jsou popsány v Českém účetním standardu č. 011 – Operace s podnikem v kapitole

č. 2 – Postup účtování při přeměně společnosti. Jestliže se provádí rozdělení společnosti odštěpením sloučením, přicházejí do úvahy tyto operace:

- vyloučení akcií (podílů) dceřiné společnosti v držené mateřské společnosti, jsou-li v rozvaze odštěpované slučované části akcie emitované nástupnickou společností, v zahajovací slučovací rozvaze se takové akcie vyloučí proti VK nástupnické společnosti v pořizovacích cenách, obdobně jako při klasických fúzích;
- vyloučení vzájemných pohledávek a závazků v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti při sloučení; o případné rozdíly se upraví VK (daňový režim je však odlišný);
- zahrnutí akcií (podílů) emitovaných nástupnickou společností, jsou-li součástí rozvahy odštěpující se části rozdělované společnosti do zahajovací rozvahy po sloučení jako akcie vlastní.

Při obou formách rozdělení společnosti odštěpením nebo jejich kombinací je potřebné rozhodnout o těchto položkách, jestliže se nacházejí v konečné rozvaze rozdělované společnosti odštěpením:

- oceňovací rozdíly k nabytému majetku, resp. goodwill,
- opravné položky k jednotlivým druhům majetku,
- přechodné účty aktiv a pasiv,
- rezervy.

Tyto položky se podle své povahy a rozhodnutí v projektu buď převádějí na nástupnickou společnost (nebo na rozdělovanou společnost) a promítnou se proto do zahajovacích rozvah, nebo se nepřevedou a vypořádají se v rámci závěrkových účetních operací. Jestliže rozhodný den stanoven mimo 1. 1. nebo první den hospodářského roku, do rozhodného dne budou tyto položky tvořeny dále, pokud u některých daňových zákonů neumožňuje do rozhodného dne takové daňové položky tvořit (např. rezervy na opravy).

Vytvořit se musí i odložená daň. Ta část odložené daně, která se váže k přecházejícím položkám rozvahy, se převede do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti. Tím dojde k rozdělení odložené daně mezi zahajovací rozvahu rozdělované společnosti a rozvahy nástupnické (nástupnických) společnosti. U nástupnických společností ještě musí být promítnuto ustanovení z ČÚS č. 003 – Odložená daň, bod 3.6., dle kterého přecenění aktiv při přeměně společnosti dává vzniknout rozdílu, které vyústí v odloženou daň.

Účetní předpisy rovněž upravují způsob vedení účetnictví v tzv. přechodném období, tj. od rozhodného dne přeměny do jejího zapsání do obchodního rejstříku, a to jak v § 17 odst. 3 ZÚ, tak v ČÚS č. 011 bod 2.11. Od rozhodného dne se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání usku-

tečněné na účet nástupnické společnosti, jak vyplývá z § 220r odst. 1 písm. e) ObchZ. Pro účely rozdělení odštěpením je potřebné tuto formulaci používat přiměřeně, neboť zanikající společnost neexistuje, místo ní existuje rozdělovaná společnost.

Proto se z účetního hlediska považuje jednání rozdělované společnosti od rozhodného dne rozdělení z části za jednání uskutečněná na účet rozdělované společnosti (její nerozdělené části) a z části na účet nástupnických společností.

V § 17 odst. 3 ZÚ se stanoví „Účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny společnosti a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku“. ČÚS č. 011 v bodech 2.11 a 2.12 ještě dodává, že při samostatném vedení účetnictví zúčastněných jednotek je třeba v případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku zajistit účetnictví zúčastněných jednotek tak, jako by k přeměně společnosti nedošlo. Proto je také třeba dbát na řádné oceňování výkonů, neboť podle výsledku zápisu do obchodního rejstříku mohou mít povahu vnitropodnikových výkonů nebo výkonu pro cizí (v našem případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku by znamenalo, že výkony uskutečňované jednou částí odštěpované společnosti pro druhou část odštěpované společnosti, nebo zůstatek rozdělované společnosti, by v přechodném období měly povahu výkonu pro cizí, po odmítnutí zápisu by se změnil na vnitropodnikové výkony). Nutné je vnitřním předpisem upravit způsob číslování a ukládání účetních dokladů v tomto přechodném období.

Protože podle § 69c odst. 5 ObchZ je zúčastněnou společností při rozdělení odštěpením se založením nových společností jen rozdělovaná společnost, musí vést účetnictví od rozhodného dne nejen za celek, ale i samostatně za odštěpovanou část a za část nerozdělenou (zůstatkovou). Bez toho by nebyl vytvořen předpoklad pro to, aby každá rozdělená a odštěpená účetní jednotka mohla uzavřít své účetnictví za období počínající rozhodným dnem rozdělení a končící posledním dnem toho účetního období, ve kterém bylo rozdělení společnosti odštěpením zapsáno do obchodního rejstříku. Naopak současné vedení celého účetnictví umožní pokračovat v účetnictví původním, pokud by soud rozdělení společnosti neschválil.

V případě rozdělení odštěpením sloučením jsou zúčastněnými společnostmi rozdělovaná i nástupnická společnost (společnosti). K rozhodnému dni rozdělení proto otevře samostatně účetnictví odštěpované části (která „zanikne“ v rozdělované společnosti) rozdělovaná společnost, která toto účetnictví bude postupně nebo jednorázově předávat nástupnické společnosti, aby mohlo být ke dni zápisu do obchodního rejstříku včleněno do účetnictví nástupnické společnosti.

Ke dni zápisu rozdělení do obchodního rejstříku se účetní knihy neuzavírají, nesestavují se již účetní závěrky. Ty se zpracovávají za rozdělené společnosti až k posledními dni účetního období (za předpokladu, že do tohoto termínu bude rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku).

3. Daňové souvislosti

Obdobně jako účetní předpisy, ani daňové předpisy nereagovaly na vznik další formy rozdělení společnosti, tj. odštěpením podle novelizovaného ObchZ. Dosavadní úpravy v ZDP vychází z předpokladu, že rozdělovaná společnost ve všech případech zaniká. V důsledku toho při odštěpení vznikají některé výkladové problémy. Z hlediska **zákona o daních z příjmů** (ZDP) je nutné vymezit, k jakým termínům se podávají **daňová přiznání**. Zdaňovacím obdobím je dle § 17a písm. c) ZDP mj. období od rozhodného dne rozdělení do konce kalendářního nebo hospodářského roku zápisu rozdělení do obchodního rejstříku. A podle § 38m se daňové přiznání podává mj. za období předcházející rozhodnému dni rozdělení, za které nebylo dosud podáno, nejde-li o rozhodný den prvního dne kalendářního či hospodářského roku. Přiznání k dani z příjmu právnických osob se podává do konce následujícího měsíce po měsíci, do kterého spadá den rozhodnutí valné hromady nebo společníků o rozdělení společnosti, není-li rozhodný den prvním dnem kalendářního či hospodářského roku (jedná-li se o první den roku, odvíjí se termíny od povinnosti podat daňové přiznání v běžných termínech).

Novela ObchZ rozšiřující formy rozdělení společnosti o odštěpení nečiní z hlediska výše uvedených ustanovení potíže, neboť je lze aplikovat i na tuto formu rozdělení.

Např. valná hromada schválí rozhodný den rozdělení společnosti na 1. 4. 2006. Při rozdělení společnosti odštěpením se založením nové společnosti podá rozdělovaná společnost daňové přiznání za období leden – březen 2006. Při rozdělení odštěpením sloučením podává ke stejnému datu daňové přiznání jak rozdělovaná společnost, tak nástupnická společnost.

Pokud bude rozdělení odštěpením zapsáno do obchodního rejstříku do 31. 12. 2006, podává daňové přiznání za zdaňovací období duben – prosinec 2006 při rozdělení odštěpením se založením nové společnosti jak rozdělovaná společnost, tak nová nástupnická společnost. Při rozdělení odštěpením sloučením za stejné období podává daňové přiznání rozdělovaná společnost i nástupnická společnost, do které se sloučila odštěpená část rozdělované společnosti. Ze ZDP nelze dle mého názoru dovodit, že rozdělovaná společnost by mohla podat jen jedno daňové přiznání za celý rok 2006, z toho se základem daně za 01 – 03 v plném rozsahu a se základem daně za 04 – 12 v omezeném rozsahu v důsledku odštěpení části podniku se založením nové společnosti.

Rozdělení odštěpením má vliv na daňový režim při **zpeněžení akcií** (časový limit u fyzických osob 6 měsíců od nabytí, jestliže akcie nejsou součástí obchodního majetku, resp. 6 měsíců v opačném případě a to po ukončení podnikání - § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, nebo při převodu účasti na obchodních společnostech, nejde-li o prodej cenných papírů. Časový limit je za obdobných podmínek jako u CP stanoven na 5 let – § 4 odst. 1 písm. r) ZDP.

Lhůta se nepřetrhává v důsledku provedení rozdělení společnosti. Prodej lze osvobodit, jestliže součet doby držby akcií v rozdělované i v nástupnické společnosti přesáhl 6 měsíců. I když to zákon výslovně nestanoví, toto pravidlo by se mělo dle mého názoru vztahovat i na rozdělení společnosti odštěpením se vznikem nové nástupnické společnosti, i když přitom nedochází k výměně akcií zanikající společnosti za akcie nástupnické společnosti, ale k přijetí nových akcií vydaných nástupnickou společností. Totéž se týká rozdělení společnosti odštěpením sloučením. Přiměřeně by tyto podmínky měly platit (s časovým limitem 5 let) u ostatních obchodních společností, nejde-li při převodu obchodního podílu o prodej cenných papírů. Má-li prodej cenných papírů nebo převod obchodních podílů daňové důsledky, je potřebné správně stanovit **nabývací cenu** obchodního podílu. Dle § 24

odst. 7 ZDP je nabývací cenou hodnota splaceného peněžitého vkladu společníka nebo hodnota nepeněžitého vkladu společníka. Bližší podmínky upravuje § 24 odst. 7 ZDP.

Zákon o daních z příjmů zatím nestanovuje konkrétně nabývací ceny akcií či obchodních podílů při jejich prodeji fyzickými osobami před stanoveným časovým limitem. Nejsložitější bude zřejmě případ prodeje akcií (či obchodních podílů) rozdělované společnosti po odštěpení její části (částí). V důsledku odštěpení část nabývací ceny původního vkladu fyzické osoby odplyne do nástupnické společnosti, za kterou obdrží příslušný podíl nových akcií. Akcionář bude po odštěpení držet akcie původní rozdělované společnosti (předpokládáme zjednodušeně, že nebude nutné snižovat ZK) a akcie nástupnické společnosti. Celková nabývací cena všech těchto akcií by měla být stejná jako nabývací cena akcií před rozdělením. Rozdělením se nezmění hodnota původního vkladu, jen se rozdělila mezi zbytkovou a nástupnickou společnost. Stanovení nabývací ceny obchodního podílu v konkrétních případech bude složité a náročné. Obdobný problém je však nutné řešit i při klasických formách rozdělení společnosti, např. při zániku rozdělované společnosti a vzniku dvou nástupnických společností. Při rozdělení bezprostřední problém nenastává, avšak



HLB PROXY, společnost s 15letou tradicí na českém trhu, člen poradenského řetězce HLB International s centrálou v Londýně, hledá pro posílení auditorského týmu:

AUDITORA/AUDITORKU

Požadavky: velmi dobrá znalost angličtiny slovem i písmem, německý jazyk výhodou, praxe v oboru, znalost mezinárodních auditorských standardů, schopnost komunikace a vedení týmu, profesionální vystupování, ochota cestovat

ASISTENTY/ASISTENTKY AUDITORA

Požadavky: SŠ/VŠ vzdělání ekonomického směru, znalost finančního účetnictví, praxe v oboru výhodou, aktivní přístup k práci, znalost anglického/německého jazyka

Nabízíme: možnost profesního růstu, zajímavou práci pro mezinárodní klientelu, dobré pracovní a platové podmínky.

Vaše nabídky spolu se strukturovaným životopisem zasílejte na adresu: **PROXY, a.s.**, Klicperova 8, 150 00 Praha 5, k rukám Ing. Ladislava Dědečka, e-mail: dedecek.ladislav@proxy.cz.

Více informací o PROXY, a.s. získáte na **www.proxy.cz**.



To si vyprošuju, abyste mi říkal tunelář!

Kresba: I. Svoboda

při následném prodeji akcií je rovněž nutné stanovit nabývací cenu akcií vztahující se k akciím získaným výměnou za akcie zanikající společnosti. Daňovou nabývací cenu nelze zjistit ani z účetních cen, ani ze znaleckého přecenění čistého obchodního majetku nástupnické společnosti. Z § 23c odst. 6 ZDP vyplývá, že nabývací cenou podílu v nástupnické společnosti při rozdělení společnosti je hodnota, jakou měl podíl v zanikající společnosti pro účely tohoto zákona ke dni předcházejícímu rozvahový den před rozhodným dnem rozdělení. A nabývací cenu podílu stanovuje § 24 odst. 7 ZDP, jak již bylo uvedeno.

Pomocníkem pro stanovení nabývací ceny může být vnitřně rozdělená rozvaha rozdělované společnosti sestavená ke dni předcházejícímu rozhodný den rozdělení.

Jestliže zatím není konkrétně stanoven postup určování nabývací ceny akcií (či obchodního podílu) rozdělované společnosti po odštěpení, nejsou takto stanovena ani **další pravidla** v § 23c ZDP, neboť stávající postup vychází z předpokladu, že rozdělovaná společnost vždy zaniká a místo ní vznikají nástupnické společnosti. Jsem však názoru, že stejná pravidla lze přiměřeně použít i pro zbytkovou rozdělovanou společnost a nástupnické společnosti. V tomto specifickém případě by bylo vhodné rozšířit pojem „zanikající společnost“ při rozdělení odštěpením např. o pojem „a rozdělovaná společnost po odštěpení jejích částí“ (dále by se podle obsahu jednotlivých částí musely upřesnit jednotlivé odstavce v § 23c jako 2, 6, 7, 8 a 9).

Pokud jde o **daňové odpisy**, po rozdělení pokračují nástupnické společnosti v daňovém odpisování započatém „zanikající společností“ (§ 23c odst. 7 ZDP).

Nástupnická společnost (společnosti) při rozdělení, i nástupnická společnost při rozdělení prostřednictvím stále provozovny umístěné na území ČR je oprávněna dle § 23c odst. 8 ZDP převzít:

- **rezervy a opravné položky** vytvořené zanikající společností podle zákona o rezervách za podmínek, které by pro zanikající společnost platily, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo,

- **daňovou ztrátu** zanikající společnosti dosud neuplatněnou jako odčitatelnou položku od základu daně ve zbývajících obdobích (do pěti období celkem od vyměření daňové ztráty, včetně období, za něž je podáváno daňové příznání),
- převzít **položky odčitatelné od základu daně**, na něž vznikl nárok zanikající společnosti dle § 34 odst. 3 a 5 ZDP a které dosud nebyly uplatněny (jedná se o zbytkový dosud neuplatněný nárok na reinvestiční odpočet, 30 % nákladů vynaložených na výuku žáků ve středních odborných učilištích a 100 % nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje). Jen pro doplnění lze připomenout, že je-li rozhodný den rozdělení stanoven v průběhu roku, člení se (je-li rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku do konce zdaňovacího období) klasické zdaňovací období na zdaňovací období (od rozhodného dne) a na období, za něž se podává daňové příznání (do rozhodného dne). Za obě období se uplatňují dělené daňové odpisy, může se využívat vyměřená nevyužitá daňová ztráta a náklady na projekty výzkumu a vývoje, mohou se tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám. Jen za zdaňovací období lze uplatňovat odčitatelné položky na učňovské školství a jen za toto období lze vytvořit rezervy na opravy vymezeného dlouhodobého majetku.

Jak bylo uvedeno, zákon by měl rozšířit nárok i na nástupnické společnosti, které se odštěpily od rozdělované společnosti, která nezanikla. V tomto případě další složitost vyvolá skutečnost, že část hodnoty uplatňovaných položek může být vyčerpána ve zbytkové rozdělované společnosti. Není však možné, aby mohly být legálně vyčerpány jen v této rozdělované společnosti odštěpením. Např. § 38na ZDP upravuje postup převodu a uplatnění vyměřené a dosud neuplatněné daňové ztráty mj. v souvislosti s přeměnami společnosti v klasické podobě, tj. také při rozdělení společnosti, avšak bez zohlednění rozdělení společnosti odštěpením.

Stávající úprava v § 38na odst. 4 ZDP stanoví pravidlo, v jakém je možné uplatnit vyměřenou ztrátu vzniklou v zaniklé společnosti u nástupnické společnosti. Je to možné v poměru, v jakém jsou příjmy zaúčtované do výnosů připadající na stejné činnosti vykonávané zaniklým poplatníkem v období vyměření jeho daňové ztráty k celkovým zaúčtovaným příjmům.

Např. zaniklá společnost produkovala kola s příjmy 1 000 a motocykly s příjmy 4 000, příjmy za kola činily v roce vzniku ztráty ve výši 1 000 20 % a za motocykly 80 % z celkových příjmů. Vyměřená ztráta činila 1 000. Nástupnická společnost převzala jen výroba motocyklů, může si však uplatnit celkem proti svému vyměřenému základu ztrátu ze zaniklé společnosti 1000, avšak v určitém poměru.

V § 38na odst. 5 ZDP je stanoveno pravidlo, jak může společnost, která při přeměně rozdělením nezaniká (tj. nástupnická společnost, do které se slučuje rozdě-

lená společnost) odečítat daňovou ztrátu vyměřenou před rozdělením sloučením. Část základu se stanoví na základě poměru příjmů zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané nezánikajícím poplatníkem v období vyměření jeho ztráty k celkovým příjmům zaúčtovaným do výnosů.

Např. nástupnická společnost vyrábějící odlitky měla před sloučením výnosy za výrobu převodových skříní 9 500, po sloučení, kdy převzala výrobu motocyklů, měla celkové výnosy o 4 000 vyšší, celkem 13 500. Podíl příjmů za převodové skříně, při níž vznikla ztráta 1 000, byl 70 %. Z výroby motorových skříní má společnost dosud nevyužitou ztrátu 1 200. Základ daně celkem po sloučení je 1 500, 70 % činí 1 050. V roce po sloučení lze využít ztrátu z předchozí výroby motorových skříní do výše alikvóty základu daně odpovídajícího podílu výroby převodových skříní, tj. 1 050. Zbýlých 150 bude možné využít proti základu daně v dalším období. Dále může využít 30 % ztráty ze zaniklé společnosti.

Jestliže proběhne rozdělení společnosti odštěpením sloučením s využitím údajů z předchozích příkladů (výroba kol, motocyklů a převodových skříní), mohla by nástupnická společnost (převzala jen výrobu motocyklů) využít ztrátu z odštěpení výroby převzaté společnosti ve výši 800, ovšem za předpokladu, že by to

zákon povolil, neboť zatím upravuje jen sloučení se zánikem slučované společnosti. A rozdělená společnost, která dál pokračuje ve výrobě kol, by si mohla podle tohoto pojetí uplatnit 20 % z jí vyměřené ztráty, tj. 200.

Pokud by došlo k rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti, která by převzala pouze výrobu kol a činnost by nerozšířila, mohla by uplatnit ztrátu ve výši 20 %, tj. 200 (podíl výnosů rozdělované společnosti činil za výrobu kol 20 %).

Naopak rozdělovaná zbytková společnost po odštěpení by si z pokračující výroby motocyklů mohla uplatnit ztrátu ve výši 80 %, tj. 800 (předpokládáme, že nenastala podstatná změna ve struktuře vlastníků společnosti, což by také mohlo mít vliv na možnost uplatnění odpočtu ztráty).

ZDP zatím tyto možnosti neuvádí, neboť nezpracoval do svých ustanovení postup přenosu části daňové ztráty na nástupnickou společnost a využití zbytku ztráty v rozdělené společnosti po rozdělení odštěpením. Autor netvrdí, že jde o legálně správný postup, navozuje pouze souvislosti s dosud platnými ustanoveními na nově vzniklou kategorii rozdělení společnosti odštěpením. Poplatník může zjistit legálnost svého postupu v souvislosti s § 38na odst. 7 ZDP, neboť vzniknou-li poplatníkovi pochyb-

Faust 2.0 – auditorský systém pro správu celkové auditorské agendy



Fragaria s.r.o. uvedla k 1. 8. 2006 do prodeje druhou verzi auditorského systému Faust, který postihuje všechny základní procesy programu auditu:

- 🔗 evidences zakázek
- 🔗 práce s účetní databází klienta
- 🔗 spis auditora
- 🔗 sestavení výkazů účetní závěrky
- 🔗 import dokumentace KAČR
- 🔗 auditorské přehledy
- 🔗 auditorské testy

Faust 2.0 byl na základě ohlasů stávajících zákazníků rozšířen o nové funkce, a to zejména v modulu „Spis“ a v modulu „Databáze“. Novinkou je i funkce „Vytípané položky“, která v účetní databázi doplňuje použití jednoduchých i složitějších filtrů. Faust 2.0 tak představuje komplexní systém pro správu celkové auditorské agendy a postihuje program auditu od vedení spisu auditora, přes evidenci auditorských testů a práci s účetní databází, až např. po sestavení výkazů účetní závěrky.

Možnost zabezpečeného přístupu i mimo kancelář umožňuje zefektivnění práce auditorského týmu i okamžitý přehled auditora o aktuálním stavu zakázky.

Více informací o produktu Faust 2.0 lze najít na www.fragaria.eu.

Počet serverových instalací	Cena v Kč bez DPH
1	24 400,--
Celková cena:	24 400,--

Společnost Fragaria s.r.o. poskytuje odborné služby i v dalších oborech, např.:

- 🔗 internetové obchody
- 🔗 informační systémy
- 🔗 skladové a evidenční systémy
- 🔗 tvorba internetových prezentací
- 🔗 webdesign
- 🔗 redakční systémy
- 🔗 webhosting
- 🔗 serverhosting



nosti, zda postupuje podle podmínek zákona, může požádat správce daně o závazné posouzení skutečností, zda lze daňovou ztrátu uplatnit v souvislosti s přeměnou společností rozdělením odštěpením a žádost doložit potřebnými podklady (editační povinnost správce daně).

Obdobný problém je v ostatních částech využitelných jako odpočitatelné částky od základu daně uvedených v § 23c odst. 8 písm. c) ZDP, neboť jejich nevyčerpané části, na které měla nárok zanikající společnost v souvislosti s přeměnami včetně rozdělení, mohou využít proti svému daňovému základu nástupnické společnosti při rozdělení, s limity využití (časový prostor u ztráty je 5 let, u nákladů na projekty výzkumu a vývoje 3 roky a u nákladů na učňovské školství není limit stanoven – jen v nejbližším období s relevantním daňovým základem, stejně jako u dosud nevyužitého zbytku reinvestičního odpočtu). U využitelnosti těchto položek by opět bylo spravedlivé při rozdělení společností štěpením rozdělit nevyčerpaný nárok podle podílu odštěpené a neodštěpené části s ohledem na podíl výkonů, ke kterým se činnost váže. Jestli např. štěpená společnost se zabývala výrobou kol a motocyklů, na obě činnosti financovala projekt vývoje a odštěpila se pouze výroba motocyklů, nárok na uplatnění odpočtu z projektu vývoje motocyklů by se měl uplatnit u nástupnické společnosti a projekt na vývoj kol u rozdělované společnosti. Teoreticky lze uplatnit i jiné přístupy, např. ponechat veškerý nárok na rozdělené společnosti (obdobně jako odpisy opravné položky k nabytému majetku, pokud nebude poslední majetek, ze kterého byla položka generovaná, vyřazen z užívání), nebo převést veškeré nároky na nástupnické společnosti. Zákon však žádný vhodnější nebo méně vhodný způsob nestanovuje. I v této oblasti lze využít editační povinnosti správce daně.

K celému § 23c – Fúze a rozdělení společností je nutné připomenout, že kromě přenosu započatého odpisování na nástupnickou společnost jsou ostatní přenosy (daňová ztráta, rezervy a opravné položky, odčitatelné položky na učňovské školství a vědu a výzkum) možné pouze u společností typu a.s. a s.r.o., zanikající společnost je rezidentní v ČR nebo jiném členském státě ES a nástupnická společnost je rezidentní v ČR a není součástí stále provozovny nástupnické společnosti mimo území ČR, nebo nástupnická společnost je rezidentní v jiném členském státě ES, avšak majetek a závazky přešly do stále provozovny nástupnické společnosti umístěné na území ČR. Přenos daňové ztráty a další transfery nejsou možné při fúzích a rozdělení se třetími zeměmi (povolené transfery vyplývají ze směrnice ES ke společnému zdanění mateřských a dceřiných společností č. 90/434/EMS z 27. 3. 1990). I tato ustanovení by bylo účelné doplnit o formu rozdělení společností odštěpením.

Daň z převodu nemovitostí se při rozdělení společností neuplatňuje, ani v případě rozdělení odštěpením. I když ekvivalentem z přechodu vlastnictví rozdělované společnosti do společnosti vzniklé odštěpením u nemovitého majetku nebude jen ZK, ale i další složky vlastního kapitálu, neuplatní se daň z převodu nemovitostí, která by se např. uplatnila při nepeněžitým vkladu nemovitého majetku, nebo části podniku obsahujícího též nemovitý majetek, a celý vklad by nesměřoval do ZK. U přeměn, včetně rozdělení, se také neuplatňuje pětiletý test jako u vkladu nemovitostí – aby byl vklad osvobozen, musí zůstat vkladatel společníkem příjemce vkladu alespoň 5 let.

Závěr

Nepřímou novelou ObchZ zákonem č. 56/2006 Sb., s účinností od 8. 3. 2006 byly rozšířeny formy přeměn společností rozdělením o rozdělení společností odštěpením buď se vznikem nové společnosti, sloučením nebo kombinací těchto forem.

Hlavním rozdílem oproti dosavadní úpravě je skutečnost, že doposud bylo rozdělení společností spojeno s jejím zánikem. Nyní je možné rozdělení s tím, že mimo nově vzniklých nástupnických společností (včetně odštěpení sloučením) rozdělovaná společnost nezaniká, v omezeném rozsahu po odštěpení existuje nadále. Formálně se tato podniková kombinace příliš neliší od rozdělení společností vkladem jeho části do jiné existující společnosti nebo do nově vzniklé společnosti nepeněžitým vkladem. Tyto dvě formy podnikových kombinací však nelze směřovat. Při nepeněžitým vkladu je právní režim odvozen od § 59 ObchZ. Vklad společníka s přiměřeným využitím smlouvy o prodeji podniku (§ 476 a násl. ObchZ), při rozdělení společností se vychází z § 69 ObchZ - Způsoby přeměny společnosti. Obdobně při účetních postupech je potřebné vycházet ze zákona o účetnictví, Vyhlášky č. 500/2002 Sb.,

Pronajmeme auditorské nebo účetní firmě 95 m² hezkých kancelářských prostor v přízemí domu Bořivojova 21, Praha 3.

V domě již jsou dvě zaběhlé daňové kanceláře, ochotné ke spolupráci.

Nabídky zasílejte na
milan.skala@telecom.cz

o účetnictví a Českého účetního standardu č. 011 – Operace s podnikem. ZDP má základní úpravu obsaženou v § 23c – Fúze a rozdělení společnosti (platné pro vztahy v EU), kdežto vklad (části) podniku řeší § 23a ZDP.

Základním problémem je skutečnost, že souběžně s ObchZ neproběhla novela účetních a daňových předpisů. Rozdělení společnosti je chápáno jen jako soubor zanikajících a nástupnických společností, nejsou zohledněna nová specifika neexistence zanikající společnosti a existence rozdělené společnosti po rozdělení. To vyvolává řadu výkladových problémů, které jsou aktuální, neboť rozhodný den rozdělení odštěpením mohl nastat již od 8. 3. 2006 a potřeba řešení účetních a daňových kroků je naléhavá. Mohou vzniknout mj. následující problémy v předpisech konkrétně neřešené, zejména je-li rozhodný den rozdělení odštěpením stanoven na jiný den než je 1. 1., nebo první den hospodářského roku:

- jaké účetní závěrky mají být sestaveny před rozhodným dnem a jaký mají mít charakter (mimořádné v rozsahu řádných či mezitímní, jak podléhají auditu),

- jak se do těchto rozvah promítne znalecké ocenění na reálnou cenu,
- jaká daňová přiznání se podávají v průběhu rozdělení odštěpením,
- jak se stanoví nabývací cena akcií po rozdělení odštěpením v pokračující společnosti,
- v jakém režimu lze dále čerpat vyměřenou nevyužitou ztrátu v nerozdělené a v rozdělených společnostech,
- jak využívat dosud neuplatněné položky odčitatelné od základu daně v nerozdělené a v rozdělených společnostech (náklady na projekty výzkumu a vývoje, náklady na učňovské školství).

V této stati je učiněn pokus nastínit možné cesty některých řešení bez nároku na bezchybnost postupu. Jistotu by měly přinést zejména novely ZÚ a ZDP a dále využívání editační povinnosti správce daně.

Ing. Jiří Řehák, auditor č. 980
HZ Praha, spol. s r.o.

Smluvní obchodní právo, Kontrakty

doc. JUDr. Karel Marek, CSc.

Vedici Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity vyšla další z publikací vynikajícího odborníka na obchodní právo – docenta Karla Marka, nepochybně stálice na nebi renomovaných autorů (nejen) obchodních kontraktů. Tentokrát autor předkládá publikaci s názvem „Smluvní obchodní právo, Kontrakty“, která se zejména zabývá smlouvami uzavřenými dle III. části obchodního zákoníku. Stranou však autor neponechal ani jednu z oblastí, jež v mnoha případech uzavření smlouvy předchází, a sice pojednání o zadávání veřejných zakázek. Konečně, jak ostatně bývá v případě pana docenta Marka dobrým zvykem, věnuje autor úvod publikace obecným východiskům smluvního obchodního práva, nezbytnému to předpokladu k náležitému pochopení navazujících výkladů specifických smluvních typů.

U smlouvy o prodeji a nájmu podniku autor řeší složité praktické

dopady při převodu práv a povinností a nalézá uměřená řešení pro právní praxi. Vynikající jsou pasáže týkající se kupní smlouvy a smlou-



vy o dílo, které detailně rozebírájí kontraktaci u těchto smluvních typů. Kapitoly týkající se smlouvy o úvěru a smluv bankovních služeb (smlouva o otevření akreditivu, smlouva o inkasu, smlouva o bankovním uložení věci, smlou-

va o běžném a o vkladovém účtu) vycházejí nejenom z textu zákona, ale i z faktické aplikace těchto smluv. Stranou svého zájmu však autor vedle dalších smluvních typů (licenční smlouva k předmětům průmyslového vlastnictví, smlouva o koupi najaté věci, o uložení věci, o skladování, mandátní, komisionářská, o kontrolní činnosti, smlouvy k zajišťování přepravy, smlouva o zprostředkování, o obchodním zastoupení, o tichém společenství) neponechal ani v praxi velmi využívanou leasingovou smlouvou (uzavíranou nejčastěji jako inominátní) a její potřebný obsah.

V neposlední řadě stojí za zmínku pojednání týkající se pramenů a pravidel obchodního práva zařazených prozíravě v úvodních výkladech týkajících se „obecností“ smluvního práva obchodního. Autor zde navýsost přehledným grafickým způsobem, přiměřeným vizuálním možnostem publikace,

ozřejmuje pravidla obchodního zákoníku, která určují, čím se mají smlouvy v obchodně závazkových vztazích řídit. Obdobné grafické pomůcky využil autor v pasáži věnované zadávání veřejných zakázek, čímž z na první pohled komplikované právní úpravy učinil text přístupný a srozumitelný širokému záběru čtenářské veřejnosti. Publikace rovněž nepostrádá podrobný, přesto ke čtenáři „přívětivý“ rejstřík, umožňující rychlou

orientaci a vyhledání potřebného právního pojmu.

Vedle svých vlastních nepřehledných znalostí a zkušeností z obchodního kontraktačního práva autor přikládá bohatý seznam použité literatury a v závěru publikace neváhá v rámci „Poznámek závěrem“ upozornit čtenáře na nejčastější úskalí a nedostatky vyskytující se v praxi obchodní kontraktace a přispěchat s dobře míněnými radami, jak se jim

vyhnout či je přinejmenším eliminovat.

Recenzovaná publikace nalézá průchodná řešení v rámci daných možností a může být bezesporu znamenitou inspirací pro všechny, kteří se pohybují v oblasti obchodního práva obecně, smluvního obchodního práva zvláště.

JUDr. Robert Krč

autor je právníkem Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže

Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS

Ing. Dana Dvořáková, Ph.D.

Na začátku letošních školních prázdnin se objevila na trhu nová publikace „Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS“, jejíž autorkou je Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. z katedry finančního účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Mezi dnes již mnoha publikacemi k problematice IAS/IFRS představuje tato kniha významnou změnu. Obsah knihy není uspořádán podle číselného pořadí mezinárodních standardů IAS/IFRS, ale podle logiky obsahu účetnictví od zobrazení základních prvků majetku a závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů, výsledku hospodaření v běžném účetnictví až po účetní závěrku. Obsah knihy je uspořádán do 22 kapitol, které představují v podstatě tři

- obecnější, celkový pohled na problematiku – kapitoly 1 až 4,
- specifika vymezování, oceňování a vykazování hlavních skupin aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření – kapitoly 5 až 19,
- účetní závěrka, její části a specifika – kapitoly 20 až 22.

První čtyři kapitoly seznamují čtenáře s hlavními stránkami účetnictví podle IAS/IFRS s cílem získání celkového nadhledu na problematiku

účetnictví podle uvedeného harmonizačního systému.

V první kapitole je přehledné shrnutí dosavadního vývoje a cíle harmonizace účetnictví podle IAS/IFRS, a to jak z hlediska organizačního



a institucionálního, tak z hlediska obsahového. Poskytuje též vodítko pro orientaci ve spleti zkratk, které jsou v dané oblasti užívány.

Druhá kapitola seznamuje čtenáře s koncepčním rámcem IAS/IFRS v souladu s obecnou definicí koncepčního rámce jako ideového rámce, z něhož celý systém účetnictví podle IAS/IFRS vychází, tj. od cílů, uživatelů, všeobecně uznávaných zásad a předpokladů, přes obecnou definici základních prvků rozvahy a výsledovky až po oceňování. Čtenáři pomáhá vnímat informace

finančního účetnictví v celku, systémově a zároveň pomáhá sjednocovat očekávání uživatelů ve vztahu k požadovaným, prezentovaným a užívaným účetním informacím.

Třetí kapitola dává čtenáři celkový pohled na problematiku ve finančním účetnictví zvláště citlivou, tj. na oceňování aktiv a závazků, a to v různých momentech hospodaření a jeho zobrazení v účetnictví. Specifikuje problematiku oceňování aktiv a závazků na okamžik pořízení a vzniku a na okamžik rozvahového dne. Poukazuje na vliv kurzových přepočtů, na vliv aktivace výpůjčních nákladů a na vliv respektování principu opatrnosti z hlediska předcházení nebo zabraňování nadhodnocenému vykazování aktiv. Kapitola odkazuje na řadu IAS/IFRS, které regulují oceňování. Obsahuje neotřelé výkladové příklady a přehledná schémata, která přispívají k správnému pochopení podstaty.

Čtvrtá kapitola je věnována rozvaze, hlavní části účetní závěrky z hlediska cílů finančního účetnictví, jejich naplňování, tj. hlavně z pohledu hlavních klasifikačních hledisek pro informace získávané a zveřejňované o majetku, závazcích a vlastním kapitálu. Obsah kapitoly je v kontextu s IAS 1.

Druhý okruh představovaný kapitolami 5 až 19 pojednává o hlav-

ních skupinách aktiv a závazků jako jsou: dlouhodobá nehmotná aktiva, dlouhodobá hmotná aktiva, leasing a s ním spojená aktiva a závazky, dlouhodobé investice, dlouhodobá aktiva vznikající ve výrobě s dlouhodobým výrobním cyklem, dlouhodobá aktiva držaná k prodeji, zásoby, biologická aktiva, finanční nástroje, vlastní kapitál, rezervy, podmíněné závazky a podmíněné pohledávky, závazky k zaměstnancům, daně ze zisku, státní dotace a výnosy. Tyto kapitoly obvykle obsahují vymezení příslušné skupiny aktiv nebo závazků, jejich oceňování, uznávání do účetní závěrky, a to podle pří-

slušného standardu i vazeb mezi standardy. Připojeny jsou příklady praktické aplikace v účetní praxi. Příklady jsou voleny výstižně a řešeny jsou přehledně.

Třetí okruh tvoří kapitoly 20 až 22. Završují tak proces účetnictví v dalších částech účetní závěrky, tj. ve výsledovce, výkazu peněžních toků a v komentáři k účetní závěrce. Autorka zdůrazňuje informační potenciál těchto částí účetní závěrky. S odkazem na příslušné standardy také zdůrazňuje sestavení těchto výkazů a jejich zveřejňování a uvádí příklady.

Knihla neobsahuje problematiku podnikových kombinací, kte-

ré jsou svou povahou mimo rámec běžného, opakovaného hospodaření podniku. Zaměřuje se na pochopení ideové podstaty, pravidel a z nich odvozených metod oceňování, uznávání, vykazování a tomu odpovídajících postupů účtování pro situace běžného hospodaření účetní jednotky. Akcentuje potřeby sestavit účetní závěrku podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.

Knihu vydalo nakladatelství Computer Press, a.s., Brno, ISBN 80-251-1085-0, v edici Daně a účetnictví.

Prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc.

Co najdete v e-příloze č. 7/2006

Výbory a komise informují

V e-příloze č. 7/2006, která je auditorům dostupná v uzavřené části internetových stránek komory www.kacr.cz, jsou informace z jednání výborů pro auditorské zkoušky, metodiku, veřejný sektor, auditorské standardy a dozorčí komise.

Na pomoc auditorům

K problematice dohadných položek

Mezi informace poskytované účetnictvím, kterým je třeba také věnovat pozornost, patří i dohadné položky aktivní a pasivní. Dohadné položky jsou totiž jen zdánlivě nevýznamné či méně významné z hlediska vypovídací schopnosti účetní závěrky (rozvahy). V některých účetních jednotkách dosahují tyto položky až desetimilionových částek, ne-li vyšších. Těmto rozvahovým položkám je věnovaný článek ing. Vladimíra Schiffera, který je v úplném znění v e-příloze.

Zadávání veřejných zakázek, výraz ingerence orgánů veřejné moci do podnikání

V současné době se právní úprava obchodních závazkových vzta-

hů vyznačuje širokým uplatněním zásady smluvní volnosti. Obchodně-právní zásada smluvní volnosti je prolomena u veřejných zakázek. Zde stát ingeruje do smluvní volnosti, upravuje tuto oblast právními předpisy. Pod č. 137/2006 Sb. byl vydán nový zákon o veřejných zakázkách, který nabyt účinnosti dne 1. 7. 2006. Docent Karel Marek z katedry obchodního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně se v článku, který je v e-příloze č. 7/2006, zabývá starou i novou právní úpravou týkající se veřejných zakázek.

Zaujalo nás

Insolvenční zákon – vymezení základních pojmů

Nový insolvenční zákon č. 182/2006 Sb., který byl publikován ve sbírce zákonů dne 9. května 2006 a nabývá účinnosti 1. července roku 2007, upravuje řešení nejen úpadku, ale i okamžik hrozícího úpadku dlužníka možnými zákonnými stanovenými způsoby soudní cestou, a to tak, aby došlo uspořádáním majetkových vztahů k dočasným osobám dlužníka k co nejvyššímu a zásadně poměrnému

uspokojení dlužnických věřitelů. Zcela nově zákon upravuje možnost oddlužení dlužníka od závazků, které nebyly plně uspokojeny v průběhu insolvenčního řízení. Více k problematice řešení úpadku si přečtete v článku ing. Moniky Randákové, který vyšel v časopise Účetnictví v praxi.

Změna právní formy společnosti

V posledních letech v podnikatelské praxi zdomácněly tzv. přeměny. Vedle častějších typů přeměn společností, jako jsou fúze sloučením nebo splynutím, převod jmění na společníka či rozdělení, stojí dnes trochu stranou „změna právní formy“ společnosti. Více k tomu si lze přečíst v článku, který v e-příloze přetiskujeme z časopisu Ekonom.

Cena majetku podle IAS/IFRS může účetně narůstat

Jedním z významných rozdílů mezi Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS) a českými účetními předpisy je přeocňování majetku. Tomuto tématu se věnuje článek přetištěný z časopisu Finanční management.

-av-



Jihočeský kraj

Řeky Vltava, Lužnice a Malše, Národní park Šumava zahrnující prales Boubín, soustava rybníků v okolí Třeboně, Žižkův Tábor a Šrámkův Písek, památková rezervace České Budějovice, přehrady Lipno, Římov a Orlík, zámky Hluboká a Český Krumlov, ale třeba i chladicí věže elektrárny Temelín. Co mají tato místa společného? To je přece jasné – všechny najdeme v Jihočeském kraji!

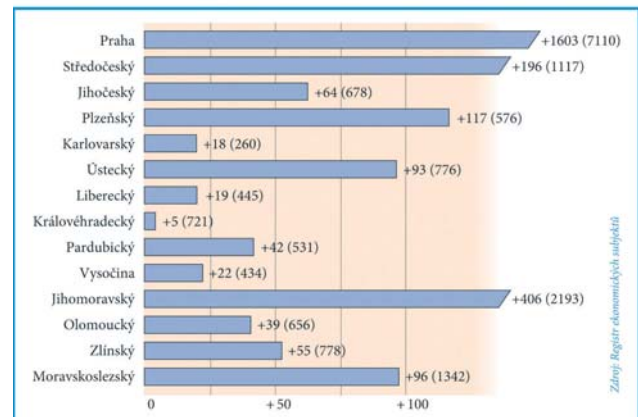
Také jste zaznamenali, že pokud jde o historické památky či přírodní zajímavosti, v podvědomí každého z nás převažují ty z jižních Čech? A nejen to. Pojem „jihočeský“ bývá také spojován se symbolem čistoty a nedotčené přírody, která není ovlivněna průmyslem. Jihočeské máslo, jihočeský jogurt, sýr z jižních Čech... Nejružnější firmy využívají název kraje k tomu, aby u svých výrobků vzbudily dojem, že jsou jen z těch nejdřívějších surovin. To je v naší republice ojedinělé – stejně jako vědomé ztotožnění se místních lidí se svým krajem. Jak nedávno uvedl senátor Karel Schwarzenberg v magazínu Pátek (Lidové noviny), jen těžko uslyšíte, aby se někdo prohlašoval za Západočecha nebo Severočecha, ale lidé z Českých Budějovic, Tábora nebo Strakonice hrdě hlásí: Jsem Jihočechem!

Positivní image jižních Čech nesporně vychází z reality a historického vývoje. Třetinu kraje pokrývají lesy, nachází se tu více než 7000 rybníků a pokud jde o historické dědictví, počet 5699 nemovitých památek a 108 památkových rezervací je unikátní jak v tuzemsku, tak i v evropském měřítku.

Jihočeský kraj byl tradičně počítán k nejhudším v zemi. Má to logiku. Z hospodářského hlediska zde převažovalo zemědělství (zejména rybníkářství a lesnictví), a i když později v českobudějovické aglomeraci, na Táborsku a Strakonicku vznikla průmyslová centra, svým objemem ani zaměřením nemohla konkurovat průmyslově vyspělejšími oblastmi.

To, co bylo kdysi nevýhodou, dnes ale přináší Jihočechům prospěch. Jihočeské zemědělské produkty jdou na odbyt a nedotčená příroda vhodná k rekreaci přitahuje jak tuzezemské rekreanty, tak i zahraniční návštěvníky. Jižní Čechy zažívají turistický boom.

Vývoj počtu akciových společností v období 1.1.2002 - 30.6.2006
(v závorce je uveden počet a.s. k 30. 6. 2006)



Počty podnikatelů, obchodních společností, družstev i podniků v regionálních statistických přebíráme z registru ekonomických subjektů. Donedávna byly k dispozici údaje k 30. 9. 2005, nově budeme vycházet ze stavu k 30. 6. 2006. Nutno podotknout, že počty ekonomických subjektů se průběžně mění. Je to patrné i z grafu, který zachycuje přírůstek počtu akciových společností v jednotlivých krajích v období 1. 1. 2002 - 30. 6. 2006.

Regionální statistika

	Jihočeský kraj
auditoři OSVČ	28
auditoři zaměstnanci	25
auditorské společnosti	12
asistenti auditora	67

(seznamy KA ČR, stav 6. 9. 2006)

počet soukromých podnikatelů	111 706
počet obchodních společností	11 943
- z toho akciové společnosti	678
počet družstev	303
počet státních podniků	19

(registr ekonomických subjektů, stav k 30. 6. 2006)

Na tvorbě hrubého domácího produktu v ČR se kraj podílí pouze 5,5 %, ale v přepočtu na jednoho obyvatele dosahuje 89 % republikového průměru a je mezi kraji na slušném šestém místě. Pozoruhodná je i velmi nízká nezaměstnanost, která se pohybuje kolem 6,5 % a v mezikrajovém srovnání zaujímá Jihočeský kraj druhou nejnižší příčku hned po Praze. V regionu žije zhruba 625 tisíc obyvatel (z toho 95 000 v Českých Budějovicích) a kraj vykazuje nejmenší hustotu zalidnění v republice (65 obyvatel na kilometr čtvereční).

Pozoruhodná je ekonomická aktivita místních, zejména živnostníků. Dle informací z registru ekonomických subjektů bylo k 30. 6. 2006 v Jihočeském kraji evidováno 111 709 soukromých podnikatelů, což v absolutních číslech řadí Jihočechy na šesté místo v rámci ČR. Počtem 11 943 obchodních společností je Jihočeský kraj v republikovém srovnání také na šestém místě, a množstvím 678 akciových společností na místě osmém.

-jd-

AUDITOR

AUDITOR, číslo 7, 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., **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. 9. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: České Budějovice

