

## Obsah

<b>AKTUALITY</b> .....	2
Profesní komory (Ing. Eva Rokosová, MBA) ...	5
Stanovisko KA ČR k profesním komorám (doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.) .....	6
Připomínkové řízení k aplikační doložce KA ČR k ISA 710 .....	7
Hospodaření komory v roce 2005 z jiného úhlu pohledu (Ing. Marie Kučerová) .....	8

## VZDĚLÁVÁNÍ

K plnění profesního vzdělávání .....	10
Poznátky z dohlídek v roce 2006 (Ing. J. Běloušek, Ing. O. Schwarzková) .....	10

## TÉMA ČÍSLA – ZEMĚDĚLSKÉ PODNIKY

Zemědělská statistika .....	12
Tendence ve vývoji zemědělských podniků (doc. Ing. Karel Novotný, CSc.) .....	13
Přirozené riziko v zemědělství (ing. Karel Novotný ml.) .....	14
Rozhovor: .....	15
Specifika účetnictví v zemědělství (Ing. Dana Dvořáková) .....	17
Preferenční limity v zemědělství (Ing. Bohumír Holeček) .....	22

## NA POMOC AUDITORŮM

Řízení kvality u společností provádějících audity – ISQC 1 (2. část) (doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.) .....	24
--	----

<b>LIDÉ A FIRMY</b> .....	28
---------------------------	----

@ e-příloha Auditor 2/2007

## OBSAH

- Problematika odbytových organizací skupin výrobců v zemědělství
- Finanční analýza trochu jinak aneb porovnání vybraných ekonomických ukazatelů
- Individuální referenční množství mléka – povolenky na mléko
- Návrh účtování emisních povolenek
- Účetní závěrka pro podnikatele za účetní období roku 2006

Toto číslo vyšlo **28. 2. 2007**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **7. 3. 2007**

## Slovo k rozpočtu na rok 2007



Jak bylo na sněmu uvedeno v písemném a následně i v ústním komentáři k rozpočtu na rok 2007, některé skutečnosti nebyly v říjnu 2006 (kdy byl rozpočet sestavován) známe. Jednalo se zejména o dotaci na vzdělávání, kterou pro regiony (tj. všechny kraje kromě Prahy) příslušný úřad nepřiznal, avšak ke dni sestavení rozpočtu jsme nevěděli, jak dopadne obdobná žádost o dotaci na vzdělávání pro Prahu.

Proto byl rozpočet sestaven za předpokladu existence jedné z variant, a to že komora dotaci pro Prahu dostane a na své náklady uhradí stejné školení pro auditory a asistenty auditorů z regionů. Tato varianta vyšla, i když ne zcela podle našich představ. Dotace nebyla přiznána v plné výši podle našeho požadavku, nýbrž byla krácena o cca 2 mil. Kč. Tyto dva miliony se projeví jak v nákladech, tak ve výnosech, protože účastníci školení si rozdělí mezi náklady školení a dotaci uhradí, ale současně (protože stejný princip bude uplatněn u školení pro regiony) bude náklad komory na školení pro regiony nižší než předpokládaný, a ve výnosech rovněž bude část úhrady od účastníků školení. Lze tedy předpokládat, že z uvedených důvodů a v závislosti na počtu školení budou náklady a zejména výnosy na konci roku 2007 o něco vyšší než plánované, ale na výsledek hospodaření by to nemělo mít zásadní vliv.

Listopadový sněm schválil rozpočet na rok 2007. Co tedy nového k němu říct? Není toho mnoho, ale něco přec.

Druhá novinka se týká podoby rozpočtu. Změnila se jeho struktura, samozřejmě při zachování všech ukazatelů ve výši, která byla schválena listopadovým sněmem. Důvodem je sjednocení struktury rozpočtu a struktury výkazu zisků a ztrát. Doposud byl rozpočet komory sestavován ve struktuře schválené před řadou let, od té doby se poněkud změnila potřeby, ale zejména se změnila podoba výkazu zisků a ztrát, což začalo dělat určité obtíže. Každoročně byl sněmu předkládán rozpočet a jeho čerpání ve struktuře schváleného rozpočtu, včetně komentářů a podrobných tabulek rozpisu jednotlivých vykazovaných údajů, a současně jako součást účetní závěrky i výkaz zisků a ztrát, kdy v příloze k účetní závěrce byly rovněž rozpisy jednotlivých vykazovaných údajů s komentářem, avšak v jiné struktuře, některé dílčí položky nákladů a výnosů byly zahrnovány do různých seskupení jiných pro rozpočet a jiných pro výkaz zisků a ztrát. To vedlo jednak ke zdvojení některých informací, jednak k určité nesrozumitelnosti, protože zdánlivě mohl být jeden údaj vykázan v různé výši. Důsledkem byly písemné i ústní dotazy a upozornění pozorných auditorů, které jsme ohledně čerpání rozpočtu dostávali. Proto Vám na straně 3 předkládáme rozpočet pro rok 2007 sestavený ze stejných čísel v nové struktuře, tedy ve struktuře výkazu zisků a ztrát, a doufáme, že tato podoba bude pro uživatele komfortnější a zpráva pro sněm tenčí.

To je v tuto chvíli z hájemství čísel o komoře vše a mnoho zdaru do nové sezony.

**Ing. Marie Kučerová**  
kancléřka KA ČR

## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 19. ledna 2007 projednala koncepci oslav 15. výročí vzniku KA ČR, které proběhnou v roce 2008, a novou strukturu rozpočtu na rok 2007, která nyní odpovídá struktuře výsledovky, resp. výkazu zisku a ztrát.

Rada rozhodla vyškrtnout ze seznamu komory několik asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorické společnosti, a *schválila*:

- žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorických služeb,
- žádosti o udělení výjimky z výše fixního příspěvku na rok 2007,

- plány činnosti výborů a redakční rady na rok 2007 v návaznosti na usnesení XVI. sněmu, priority činnosti na rok 2007 a na rozpočet roku 2007,
- návrh novely směrnice Zásady pro poskytování cestovních náhrad,
- návrh směrnice Zásady pro vyřizování metodických dotazů z oblasti účetnictví,
- návrh na zvýšení odměn za přípravu písemných částí auditorické zkoušky.

*Rada vzala na vědomí:*

- písemnou dohodu KA ČR s Úřadem práce hlavního města Prahy o čerpání podpory z JPD3 (dota-

ce z EU na vzdělávání – Projekt Praha),

- informace ze zasedání Volební komise s tím, že předsedou byl zvolen Ing. Miroslav Kodada a místopředsedkyní Ing. Jarmila Čísařová,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zápis z jednání Národní účetní rady,
- zprávy ze zahraničních cest,
- kárná opatření udělená Kárnou komisí.

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

### Fixní příspěvky auditorů, společností a asistentů splatné do 31. 1. 2007

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky auditorů, auditorických společností a asistentů auditora pro rok 2007 byly splatné ke dni 31. ledna 2007. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny ve smyslu zákona o auditorech dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR. **Roční příspěvek za každého auditora a asistenta auditora je stanoven ve výši 2 900 Kč, za auditorickou společnost je stanoven ve výši 15 000 Kč.**



Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorických služeb, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039-011/0100. Variabilní symbol u auditorů tvoří číslo osvědčení + 31 (xxxx31), u asistentů číslo osvědčení

+ 33 (xxxx33) a u auditorických společností číslo osvědčení + 32 (xxx32).

Stále ještě se stává, že někteří auditoři platí částku 2 600 Kč. V tomto případě je nutné v nejbližší době doplatit 300 Kč s výše uvedeným variabilním symbolem.

**Ing. Libuše Šnajdrová**

referát evidence auditorů a asistentů auditora

### Směrnice postupu při vyřizování dotazů adresovaných komoře

Rada KA ČR na svém zasedání dne 22. ledna schválila směrnici, která obsahuje zásady postupu při vyřizování odborných metodických dotazů adresovaných na Komoru auditorů ČR z oblasti metodiky účetnictví. Směrnice je účinná od 1. února 2007.

Směrnice se týká výhradně dotazů z oblasti metodiky účetnictví (postup při vyřizování dotazů týkajících se metodiky auditu je řešen zvláštní směrnicí), a to od auditorů a auditorických společností. KA ČR nemůže řešit dotazy účetních jednotek, firem či veřejnoprávních subjektů.

Úplný text směrnice je zveřejněn v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor a najdete jej také v rubrice Aktuality na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

-jd-

### Vyhláška o digitalizaci obchodního rejstříku

Prvního ledna 2007 nastala účinnost vyhlášky č. 562/2006 Sb., kterou se stanoví způsob převedení listin do elektronické podoby, způsob nakládání s převedenými listinami a obligatorní elektronická podoba listin. Listiny, které se zakládají do sbírky listin, jimiž se nedokládají skutečnosti uvedené v návrhu na zápis nebo změnu anebo výmaz zápisu v obchodním rejstříku, se vydávají pouze v elektronické podobě ve formátu Portable Document Format (pdf). Tyto listiny lze rejstříkovému soudu zaslat elektronickou poštou nebo s využitím datového nosiče CD-R.

-mj-

## Rozpočet Komory auditorů ČR na rok 2007

Položka	Rozpočet 2007
<b>NÁKLADY</b>	
<b>1 Spotřebované nákupy celkem</b>	<b>1 540</b>
1.1 Spotřeba materiálu	1 115
1.2 Spotřeba energie	115
1.3 Prodané zboží	310
<b>2 Služby celkem</b>	<b>13 830</b>
2.1 Opravy a udržování	20
2.2 Cestovné tuzemské	836
2.3 Cestovné zahraniční	1 080
2.4 Náklady na reprezentaci	903
2.5 Ostatní služby	10 991
2.5.1 Nájemné a služby k nájmu	4 175
2.5.2 Náklady kancelář (leasing, IT, telefony, internet)	959
2.5.3 Překlady, autorské honoráře	675
2.5.4 Tisky a vydavatelský servis, poštovné	2 549
2.5.5 Náklady na lektory a zkoušející	1 123
2.5.6 Ostatní služby	1 510
<b>3 Osobní náklady celkem</b>	<b>16 100</b>
3.1 Mzdové náklady zaměstnanců	7 924
3.2 Dohody o provedení práce	1 437
3.3 Náhrady za ztrátu času	3 813
3.4 Zákonné sociální pojištění	2 766
3.5 Zákonné sociální náklady (stravenky)	160
4 Daně a poplatky	0
<b>5 Ostatní náklady celkem</b>	<b>1 372</b>
5.1 Pokuty a penále, kurz, ztráty, dary	0
5.2 Jiné ostatní náklady	1 372
5.2.1 Pohoštění na školení	420
5.2.2 Koeficient DPH	700
5.2.3 Ostatní náklady	252
<b>6 Odpisy, prodaný majetek tvorba rezerv a OP</b>	<b>147</b>
6.1 Odpisy dlouhodobého majetku	147

Položka	Rozpočet 2007
6.2 Tvorba rezerv a opravných položek	0
<b>7 Poskytnuté příspěvky</b>	<b>1 050</b>
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	
	<b>34 039</b>
<b>VÝNOSY</b>	
<b>1 Tržby za vlastní výkony a zboží</b>	<b>7 704</b>
1.1 Tržby za vlastní výrobky	0
1.2 Tržby z prodeje služeb	7 164
1.2.1 Poplatky za zápis do seznamů komory	181
1.2.2 Poplatky za zkoušky	500
1.2.3 Školení a semináře	5 700
1.2.4 Ostatní služby	783
1.3 Tržby za prodané zboží	540
<b>2 Změny stavu zásob výrobků, aktivace</b>	<b>0</b>
<b>3 Ostatní výnosy</b>	<b>200</b>
3.1 Pokuty a penále, kurz, zisky, úroky	200
3.2 Jiné ostatní výnosy	0
<b>4 Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a OP</b>	<b>0</b>
<b>5 Přijaté příspěvky celkem</b>	<b>26 435</b>
5.1 Fixní příspěvky auditorské společnosti	5 130
5.2 Fixní příspěvky auditori OSVČ	1 888
5.3 Fixní příspěvky za auditory zaměstnance	1 888
5.4 Fixní příspěvky za asistenty auditora	3 109
5.5 Pohyblivé příspěvky auditorské společnosti	13 000
5.6 Pohyblivé příspěvky auditori OSVČ	1 420
<b>6 Provozní dotace</b>	<b>0</b>
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	
	<b>34 339</b>
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>300</b>
<b>Daň z příjmu</b>	<b>300</b>
<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>0</b>

Údaje v tis. Kč.

## Novinky ze světa

### IAASB vydala první sadu upravených standardů ISA



Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala v prosinci čtyři standardy ISA upravené

v souladu s požadavky tzv. projektu vyjasnění (clarity project):

- ISA 240 Postup auditorů týkající se podvodů při auditu účetní závěrky,
- ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky,
- ISA 315 Stanovení a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti prostřednictvím znalosti účetní jednotky a jejího prostředí,
- ISA 330 Auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika.

IAASB rovněž schválila dodatky k Předmluvě k Mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, které stanovují jednak pravidla pro IAASB při navrhování nových standardů a také povinnosti auditorů, kteří postupují podle těchto standardů. Standardy mají předběžnou účinnost pro audity účetní závěrky za období začínající 15. prosince 2008 a později. Definitivní datum účinnosti bude ještě stanoveno, ale nebude to dříve než 15. 12. 2008. Upravená předmluva obsahuje důležitá ustanovení o rozsahu použití auditorských standardů. Tato ustanovení chce IAASB vložit také to samotných standardů, a proto má v úmyslu revidovat ISA 200 Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky.

Upravené standardy a předmluva v angličtině jsou k volně dispozici na webových stránkách IFAC

[www.ifac.org](http://www.ifac.org).

Český překlad bude k dispozici formou dodatku k Příručce Mezinárodních auditorských standardů zhruba v polovině roku 2007.

-mk-

## Z prvního zasedání volební komise

Šestnáctý sněm KA ČR na svém zasedání v listopadu 2006 zvolil sedmičlennou volební komisi ve složení (řazeno dle počtu získaných hlasů): Ing. Jarmila Císařová (427 hlasů), Ing. Miloš Havránek (427 hlasů), Ing. Jarmila Novotná (424 hlasů), Ing. Jiří Měchura (424 hlasů), Ing. Miroslav Kodada (419 hlasů), Ing. Bohumil Klapka (409 hlasů), Ing. Bohumil Holeček (408 hlasů).

V souladu s Volebním řádem KA ČR zasedala volební komise 10. ledna 2007. První zasedání zahájil prezident komory doc. Vladimír Králíček. Do funkce předsedy volební komise byl zvolen Ing. Miroslav Kodada, CSc., místopředsedkyní se stala Ing. Jarmila Císařová. Po seznámení se s platným zněním Volebního řádu se volební komise na svém prvním zasedání zabývala

především přípravou návrhů kandidátek, způsobem evidence došlých návrhů a časovým harmonogramem organizace voleb na letošním sněmu. Volební komise stanovila osnovu stručné charakteristiky kandidáta (odborná praxe, způsob poskytování auditorských služeb, znalost angličtiny a jiná odborná činnost), která je nedílnou součástí kandidátky.

-kod-

## Volby do orgánů komory v roce 2007

Zvolením členů volební komise na listopadovém sněmu v roce 2006 jsme nepřímo vstoupili do roku, ve kterém se budou volit orgány Komory auditorů ČR. Volební rok byl oficiálně zahájen prvním zasedáním volební komise.

### Poděkování funkcionářům a členům orgánů

Členové volební komise by chtěli touto cestou poděkovat jménem svým a jménem členské základny všem funkcionářům a členům ve všech orgánech komory za výsledky jejich činnosti, za práci, kterou doposud odvádí a ještě vykonají do konce volebního období. Jsme si vědomi, že za uplynulé volební období museli vyřešit ne jeden složitý úkol a překonat nemalé překážky, aby komora byla platným a uznávaným členem mezinárodních organizací a aby si upevnila své postavení v hierarchii orgánů spravujících účetnictví v České republice.

### Volební pravidla

Podle § 30 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb. může být do orgánu komory zvolen auditor, který nemá v době konání sněmu pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb. Funkční období člena orgánu jsou tři roky. Opětovná volba je možná, přičemž člen orgánu může setrvat v jedné a téže funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období. Z rozborů Ministerstva financí

České republiky vyplynulo, že tvůrce zákona má na mysli dvakrát tříleté funkční období v orgánu bez ohledu na to, jakou funkci v něm kdo vykonával.

### Radikální obměna

Zákon č. 254/2000 Sb. přinesl významnou změnu v systému voleb do orgánů komory, která se naplno promítne právě do letošních voleb, kdy vyprší některým členům zákonná délka druhého funkčního období. Při pohledu do soupisu stávajících členů orgánů a porovnání délky jejich funkčního období si volební komise uvědomuje vážnost situace, neboť v tomto roce dojde k radikální obměně funkcionářských kádru ko-

mory. Uvědomujeme si též, že žádné tzv. kádrové rezervy jsme nikdy nevytvářeli, ani jsme se nikdy nezabývali tím, abychom vyhledávali potenciální kandidáty, jazykově vybavené, schopné skloubit pracovní a rodinné povinnosti a navíc ochotné zastávat nějakou funkci v orgánech komory.

**Věnujte proto zvýšenou pozornost následující výzvě k navrhování kandidátů do orgánů KA ČR, kde jsou uvedeny další podrobnosti k volbám vyplývající z Volebního řádu KA ČR.**

**Ing. Miroslav Kodada, CSc.**  
předseda Volební komise KA ČR



*Tenhle by se nám určitě hodil do dozorčí komise!*

*Kresba I. Svoboda*



## Navrhujte kandidáty do 30. dubna

V souladu s ustanovením § 2 odst. 1 Volebního řádu vyhlásil XVI. sněm KA ČR volby do orgánů komory (rada, dozorčí komise, kárná komise, revizoři účtů), které budou provedeny na XVII. sněmu KA ČR v listopadu 2007 v Praze. V tomto čísle časopisu Auditor zveřejňujeme formuláře pro návrhy kandidátů do jednotlivých orgánů komory. Upozorňujeme, že kandidáty pro volby do orgánů komory mohou navrhovat pouze auditoři zapsaní v seznamu Komory auditorů ČR.

Na základě usnesení XVI. sněmu KA ČR musí být návrhy na kandidáty do orgánů KA ČR předány volební komisi na adresu Úřadu KA ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1) **nejpozději do 30. 4. 2007**. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí úřadem komory.

Součástí návrhu kandidáta do orgánu KA ČR je i jeho stručná charakteristika. Volební komise KA ČR stanovila následující osnovu:

- odborná praxe,
- způsob poskytování auditorských služeb (§ 13 zák. č. 254/2000 Sb.),
- znalost anglického jazyka u kandidátů do rady,
- jiná odborná činnost (např. vědecká, pedagogická, publicistická, literární činnost apod.).

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou do příslušného orgánu KA ČR. Aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, obsahuje kandidátka i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 4 odst. 2 Volebního řádu. Tyto údaje budou otištěny v seznamech pro předběžný výběr do jednot-

livých volených orgánů a rozeslány všem auditorům.

Vyplňte pečlivě všechny požadované údaje, aby byla kandidátka platná a vámi navržený kandidát mohl být zařazen do předběžného výběru.

V souvislosti s navrhováním kandidátů do orgánů komory odkazujeme na Volební řád sněmu Komory auditorů ČR, § 3, odst. 3, písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovateli do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je navrhován kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční období, a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období.

Sněm bude podle statutu komory volit 17 členů rady a 5 náhradníků, 11 členů dozorčí komise a 5 náhradníků, 7 členů kárné komise a 3 náhradníky, dva revizory účtů a jednoho náhradníka.

## Profesní komory

Den 30. 1. 2007 se v Praze sešli představitelé profesních komor zřízených ze zákona – Česká lékařská komora, Česká komora architektů, Česká komora advokátů, Česká lékárnická komora, Komora daňových poradců, Komora patentových zástupců, Komora auditorů ČR, Česká komora inženýrů a techniků, Česká stomatologická komora, Exekutorská komora ČR, Komora veterinárních lékařů. Na svém jednání zdůraznili úlohu komor svěřenou jim příslušným zákonem, která chrání zájmy veřejnosti, resp. občanů, kteří využívají služeb jednotlivých profesí, a zároveň zdůraznili nepolitickou roli komor. Představitelé komor se shodli na tom, že je potřeba jednat s premiérem, poslanci, senátory a odbornou veřejností s cílem vysvětlit rozdíl, resp. nedorozumění vzniklé zaměňováním práva na svobodu sdružovat se (či nesdružovat se)

v jakékoli organizaci s povinností registrovat se jako příslušník profese u profesní komory, která zastupuje roli státu při správě dané profese, tj. vede seznamy (registry) odborníků činných v profesi, zajišťuje odborný dohled nad výkonem profese, ukládá kárná opatření při zjištění vážných pochybení, organizuje odborné zkoušky, jejichž úspěšné složení je podmínkou samostatného výkonu povolání, podporuje kvalitu profese různými způsoby, zejména poskytuje odborná školení a semináře, vytváří metodické pomůcky, vydává příručky, profesní předpisy nebo standardy, sleduje vývoj profese v zahraničí a přenáší zkušenosti z praxe, novinky a informace odborníkům na domácí půdě, kontroluje povinnost pojištění odpovědnosti za případné škody vzniklé výkonem profese, čímž zvyšuje jistotu příjemců služeb (zákazníků, spotřebitelů),

že se jim dostane odškodnění, vznikne-li jim škoda v důsledku profesního pochybení. Některé komory nabízejí svým příslušníkům rámcové pojistné smlouvy sjednané s některou pojišťovnou.

Profesní komory mají zákonem vymezeny kompetence a povinnosti, které jim brání libovolně omezovat vstup do profese, tj. např. u auditorské profese jsou ve zkušebních komisích u odborných zkoušek zastoupeni z 50 % odborníci z příslušného Ministerstva financí ČR, ministr financí má ze zákona právo podat podnět pro zahájení kárného řízení. Zákon rovněž pamatuje na to, aby nedocházelo ke zneužívání funkcí členů volených orgánů komory, které mají rozhodovací pravomoc vůči příslušníkům dané profese. Rozhodnutí a řízení Komory auditorů jsou povinně vedena podle zákona č. 500/2006 (Správního řádu), a vždy je zajištěna mož-

nost podat odvolání nebo žalobu k příslušnému správnímu soudu. Neméně důležitý je i fakt, že profesní komory jsou finančně i jinak nezávislé (jsou financovány příspěvky od registrovaných osob) na státu (resp. na úředních příslušného mi-

nisterstva), který může být uživatelem některých profesních služeb nebo přímo klientem, takže objektivita profesního výkonu nemůže být za současného stavu samosprávných profesních komor zásadním způsobem ohrožena.

Připojujeme stanovisko Komory auditorů ČR k uvedené problematice.

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

## Stanovisko Komory auditorů České republiky k poslaneckým iniciativám na zrušení povinného členství v profesních komorách

Čas od času se na stránkách tisku a v zákulisí politického dění v naší zemi objevují úvahy o tom, že povinné členství v profesních komorách je neslučitelné s liberálním prostředím tržní ekonomiky, omezuje svobodné rozhodování volně soutěžících ekonomických subjektů či jinak svazuje podnikání. S přihlédnutím k faktoru „hutnosti“ informace se dále nezabýváme jinými aspekty volnosti podnikání než těmi, které se bezprostředně dotýkají auditorské profese.

Auditorská profese je dlouhodobě regulována směrnicemi EU, poslední z nich byla schválena v květnu 2006 a z jejího textu lze jednoznačně odvodit, že právní úprava povinného auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných závěrek v jednotlivých zemích je prováděna odborníky, kteří jsou schváleni příslušným orgánem, přičemž čl. 3 směrnice uvádí, že „příslušnými orgány mohou být profesní sdružení, pokud podléhají systému veřejného dohledu stanovenému v kapitole VIII“. Praxe prakticky všech států EU je taková, že stát deleguje určitou pravomoc (ale i odpovědnost) na profesní organizace (komory, svazy) s tím, že dle výše uvedené směrnice je povinností státu vytvořit „účinný systém veřejného dohledu nad statutárními auditory a auditorskými společnostmi“.

Systému veřejného dohledu podléhají všichni auditoři, je řízen oso-

bami stojícími mimo profesi a je financován tak, aby nebyl vystaven nepatřičnému vlivu ze strany auditorů či auditorských společností. Domníváme se, že tato ustanovení velmi vhodným způsobem balancu-



jí samosprávnou roli profese a vliv státu tam, kde je možné jej považovat za relevantní. Auditoři si jsou vědomi toho, že poskytují služby veřejnosti, a proto důvěru ve svoji odbornost a nezávislost se snaží posílit všemi vhodnými způsoby. Z tohoto výchozího předpokladu pak vyplývá, že nepovinné členství v komoře by výrazně oslabilo vliv profese jako celku na auditory, veřejnost by nedokázala odlišit ty odborníky, kteří pracují v souladu s obecně závaznými právními předpisy i předpisy profesními. Celkově by tak došlo k oslabení důvěry veřejnosti v auditorskou profesi i ve fungování kapi-

tálového trhu i podnikání jako celku. V neposlední řadě je třeba připomenout, že nároky na auditory a jejich kvalitu se v poslední době neustále zvyšují, včetně spolupráce v aktivitách proti praní špinavých peněz a boje proti financování terorismu. Je třeba dále zmínit, že již současná úprava (zákon č. 254/2000 Sb. o auditorech) obsahuje de facto kombinaci samosprávy s přeneseným výkonem státní správy. Komora od svého vzniku v roce 1993 funguje zcela samostatně bez jakékoli finanční či jiné pomoci státu a veškerou svoji činnost včetně přeneseného výkonu státní správy hradí ze svých zdrojů. Nový zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, navíc významně zvýšil administrativní a tím i finanční náročnost veškerých kroků, které komora při výkonu státní správy činí.

Komora auditorů ČR je výrazně zapojena do mezinárodní spolupráce v oblasti účetnictví a auditingu. Nepovinné členství by s vysokou pravděpodobností vedlo k nižšímu objemu rozpočtu komory a tím i k nemožnosti pokračovat v započaté a úspěšně se rozvíjející mezinárodní spolupráci. Členství v IFAC a FEE (světová a evropská asociace účetních a auditorů) umožňuje komoře přímý kontakt s veškerým děním v účetní a auditorské profesi, což má pochopitelně významný vliv na kvalitu. O tom, že je naše profese vysoce hodnocena ve výše uve-

dených mezinárodních orgánech, svědčí i poměrně masivní zastoupení našich odborníků v komisích a poradních výborech IFAC a FEE. Navíc, předchozí prezident KA ČR Petr Kříž byl v prosinci 2006 zvolen viceprezidentem FEE.

Závěrem si položíme otázku, co je cílem zrušení povinného členství v komorách. Nalezení odpovědi patrně nebude snadné, neb veškeré zkušenosti s fungováním komor jsou dle našeho názoru pozitiv-

ní. Jednotlivým a občasným excesům v jakékoli profesi nelze zabránit a argumentovat tím, že komory jsou „advokáty“ svých členů, je populistické a v zásadě nepravdivé. Právě naopak, státní orgán, který by zajišťoval například kontrolu kvality auditu by zcela jistě byl dražší a méně efektivní variantou samosprávné regulace.

Jedná se možná o bouři ve sklepnici vody, na kterou je však třeba reagovat. Naše reakce je

jednoznačná. Pokud nebudou na stůl položeny zcela zásadní argumenty proti existenci povinného členství v komorách, považujeme vágní diskusi na toto téma za bezpředmětnou.

**doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.**  
prezident

*Praha, 30. ledna 2007*

## Připomínkové řízení k aplikační doložce k ISA 710

Česká legislativa neumožňuje opravy chyb minulých účetních období pomocí úpravy srovnatelných údajů, nýbrž vyžaduje provedení oprav v rámci běžného účetního období. Některá ustanovení ISA 710 nejsou slučitelná s touto situací, proto Výbor pro auditorské standardy zpracoval návrh apli-

kační doložky, která tento požadavek řeší. Návrh aplikační doložky ke standardu ISA 710 „Srovnatelné informace“ je nyní předkládán do připomínkového řízení.

Návrh aplikační doložky byl zveřejněn v e-příloze časopisu Auditor č. 1/2007. Vzhledem k tomu, že někteří auditoři nemají přístup na in-

ternetové stránky, zveřejňujeme návrh znovu, tentokrát v tištěné podobě. Zároveň prodlužujeme připomínkové řízení do 31. března 2007. Připomínky zasílejte Úřadu Komory auditorů ČR nebo e-mailem na adresu kacrc@kacrc.cz. **-ab-**

## Aplikační doložka KA ČR k ISA 710 CZ Srovnatelné informace

*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 auditor-*

*ské 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

Česká legislativa neumožňuje opravy chyb předchozích účetních období pomocí úpravy srovnatelných údajů, nýbrž vyžaduje provedení oprav v rámci běžného účetního období. Některá ustanovení ISA 710 nejsou slučitelná s touto situací,

proto je zpracována aplikační doložka, která tento požadavek řeší.

### A. Aplikace standardu Upravené odstavce Odstavec 16.

Jestliže za okolností uvedených v odstavci 14 účetní závěrka za mi-

nulé období sice nebyla revidována a nebyla opětovně vydána zpráva auditora, avšak srovnatelné údaje byly náležitě upraveny či bylo provedeno jiné řádné zohlednění v účetní závěrce a/nebo byly uvedeny příslušné zveřejňované údaje, pak může auditor připojit odstavec

se zdůrazněním skutečnosti, popisující okolnosti a odkazující na příslušné zveřejňované údaje. V této souvislosti auditor také zváží použití ISA č. 560 „Události po datu účetní závěrky“.

### Odstavec 19.

V situacích, kdy nastupující auditor zjistí, že srovnatelné údaje jsou významně zkresleny, požádá vedení účetní jednotky o opravu srovnatelných údajů či jiné řádné zohlednění v účetní závěrce a komentář této skutečnosti. Jestliže vedení opravu či jiné řádné zohlednění v účetní závěrce odmítne provést, auditor příslušným způsobem modifikuje svou zprávu.

### B. Komentář k aplikaci

Oprava chyb je v souladu s aktuálně platnými českými účetními předpisy účtována jako součást běžného

období. Pokud tato oprava ovlivňuje hospodářský výsledek běžného období a jedná se o významnou částku, měla by být vykázána jako součást mimořádných výnosů a nákladů. Zároveň je třeba, aby příloha obsahovala potřebné informace o provedené opravě, a to jak informací o chybných částkách srovnatelných údajů, tak i o dopadech této opravy na údaje běžného období zveřejněné v účetní závěrce. Pokud jsou všechny požadavky platných účetních předpisů splněny, potom účetní závěrka, včetně srovnatelných údajů minulého období, byla připravena v souladu s příslušným účetním rámcem.

Formulace ISA 710 primárně předpokládají, že opravy chyb minulých období jsou řešeny opravou srovnatelných údajů. Z tohoto důvodu bylo nutno upravit textace ustanov-

vení v pasáži „Srovnatelné údaje“ způsobem, který zohlední skutečnost, že česká legislativa tento postup neumožňuje a vyžaduje jiný (výše uvedený) způsob odstranění a zohlednění chyby. Bez této úpravy by aplikace originální verze ISA mohla vést k situaci, že auditor bude nucen vydat výrok s výhradou, ačkoliv účetní jednotka postupovala při zohlednění zjištěné chyby v souladu s platnými účetními předpisy.

### C. Platnost a účinnost

**Platnost:**

**Účinnost:**

## Hospodaření komory v roce 2005 z jiného úhlu pohledu

Účetní závěrka komory za rok 2005 byla schválena, ale podívejme se na hospodaření komory trochu jinak.

Výnosy v roce 2005 v tis. Kč	
Příspěvky	24 632
Poplatky za zápis a zkoušky	811
Kárné pokuty	510
<b>Výnosy ze zákona celkem</b>	<b>25 953</b>
Semináře a školení	7 776
Prodej zboží a služeb	1 858
<b>Provozní výnosy celkem</b>	<b>9 634</b>
<b>Komora celkem</b>	<b>35 587</b>

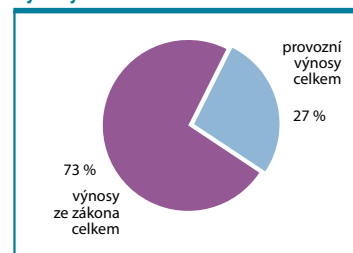
Výnosy jsou rozděleny podle způsobu vzniku na výnosy vzniklé ze zákona (jako samosprávné profesní organizace) a výnosy získané vlastní činností nad rámec zákona o auditorech. Je zřejmé, a tento poměr se přibližně udržuje po celou dobu existence komory, že provozní výnosy tvoří cca jednu čtvrtinu celkových výnosů komory. Prodej zbo-

ží a služeb zahrnuje zejména prodej publikací, změnu stavu zásob, poradenskou činnost, pokuty a penále za pozdní úhrady.

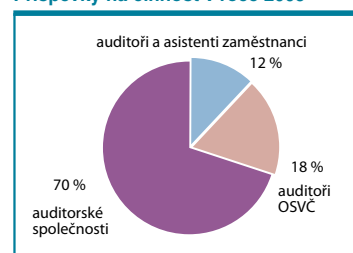
Příspěvky na činnost v roce 2005 v tis. Kč	
Auditorské společnosti	17 367
Auditoři OSVČ	2 899
Auditoři a asistenti zaměstnanci	4 366
<b>Celkem</b>	<b>24 632</b>

Auditorské společnosti zaplatily 4 980 tis. Kč na fixních příspěvcích a 12 387 tis. Kč na pohyblivých příspěvcích. Auditoři OSVČ zaplatili 1 569 tis. Kč na fixních příspěvcích a 1 330 tis. Kč na pohyblivých příspěvcích. Auditoři a asistenti auditora jsou v naprosté většině zaměstnanci auditorských společností. Téměř jednu třetinu všech příspěvků zaplatily čtyři auditorské společnosti. Patnáct auditorských společností a 115 auditorů OSVČ nezaplatilo žádné pohyblivé příspěvky.

Výnosy v roce 2005



Příspěvky na činnost v roce 2005





**Náklady v roce 2005 v tis. Kč**

Zajištění činnosti KA ČR	6 164
Metodika auditu	951
Informační činnost	3 266
Dozorčí a kárná činnost	9 741
Metodika účetnictví	2 982
Auditorské zkoušky	1 882
Vzdělávání a publikace	7 285
<b>Celkem</b>	<b>32 271</b>

Náklady jsou ve směru odshora dolů řazeny podle zdroje financování. První čtyři činnosti jsou zcela hrazeny z příspěvků komory, metodika účetnictví je hrazena převážně z příspěvků, ale má i vlastní zdroj – poradenskou činnost. Auditorské zkoušky jsou financovány z poplatků za zkoušky a vzdělávání, a prodej publikací je hrazen z úhrad.

Náklady na jednotlivé činnosti zahrnují jak náklady přímé (zejména osobní náklady, služby, cestovné), tak i nepřímé (nájem a služby k nájmu, služby a spotřeba společná pro celý úřad, odpisy majetku, koeficient DPH) přepočtené přes mzdové náklady na jednotlivé činnosti.

Do zajištění činnosti komory patří vedení seznamů auditorů a asistentů auditora a agenda s tím spojená, činnost rady a náklady na sněm. Informační činnost obsahuje vydávání časopisu Auditor i dalších tiskovin komory a náklady na publikační činnost pro potřeby komory (Hospodářské noviny, Prosperita).

Náklady na dozorčí činnost (6 065 tis. Kč) a kárnou činnost (3 166 tis. Kč) tvoří téměř třetinu všech nákladů komory a jsou nejpřudčeji rostoucími náklady komory. Oproti roku 2003 vzrostly přímé náklady na dozorčí činnost 3x (z 1 208 na 3 789 tis. Kč) a náklady na kárnou činnost 2,7x (z 815 na 2 225 tis. Kč), tudíž nepřímé náklady v obdobném poměru. Vzhledem k tomu, že nárůst nákladů zejména na dozorčí činnost, i když výrazně nižší, lze očekávat i v roce 2006 a 2007, je zřejmé, že komora se bude muset v nejbližších letech zabývat efektivitou této činnosti.

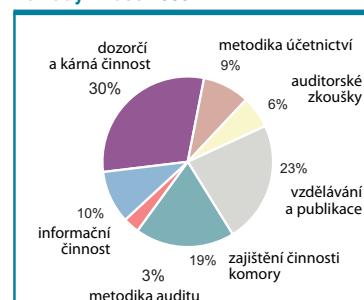
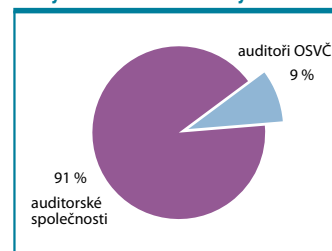
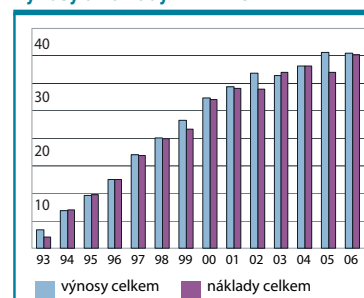
Auditorské zkoušky jsou činnost ztrátová, ale tento efekt je zčásti potlačen výnosem ze vzdělávání před vstupem do profese a dále využitím daňového odpočtu.

Vzdělávání auditorů a prodej publikací je zpravidla činnost mírně zisková, ale nezapomínejme, že tyto aktivity se týkají i osob mimo komoru. V roce 2005 byl zisk ze vzdělávání cca 700 tis. Kč, proto byly v roce 2006 poskytnuty dopisy na úhrady za prioritní témata i za rok 2005. Z toho důvodu, dále z důvodu dotace komory na prioritní vzdělávání pro mimopražské regiony, bude v roce 2006 tato činnost ztrátová.

**Tržby za auditorské služby v roce 2005**

v mil. Kč	
Auditorské společnosti	2 907
Auditoři OSVČ	271
<b>Celkem</b>	<b>3 178</b>

Přepočteno přes pohyblivé příspěvky, auditorská činnost není nezajímavé odvětví. V roce 2005 jsme za auditorské služby utržili přes tři miliardy korun. A protože jsme všichni zvědaví, tak vezme, že: tržby nad 100 mil. Kč vykazuje pět auditorských společností a tržby mezi 10 až 50 mil. Kč vykazuje 20 auditorských společností. Tento údaj nebude úplně přesný, protože některé auditorské společnosti poskytují služby v síti majetkově a personálně propojených společností, takže TOP 25 (který byl zveřejněn v časopise Auditor č. 10/2006) není pravděpodobně úplným seznamem. Na druhé straně spektra je cca 20 z 340 auditorských společností, které mají tržby za auditorské služby nižší než 250 tis. Kč, to znamená, že se zřejmě živí něčím jiným a audit je pouze doplňkovou činností, pokud samozřejmě nejde o nově vzniklé společnosti. A pokud jde o auditory OSVČ, tak jeden auditor dosáhl tržeb přes pět mil. Kč, tři auditoři přes tři mil. Kč, 11 auditorů přes dva mil. Kč a na druhé straně spektra je cca 50 auditorů, kteří měli tržby za auditorskou činnost nižší než 150 tis. Kč, čili opět auditoři,

**Náklady v roce 2005****Tržby za auditorské služby v roce 2005****Výnosy a náklady v mil. Kč**

pro které je tato činnost zřejmě okrajová.

**Vývoj nákladů a výnosů komory**

Od roku 1993 do roku 2005 se objem prostředků, se kterým komora hospodářů, znásobil přibližně osmkrát. Určitý vliv na to mělo zvyšování příspěvků fixních i pohyblivých v uplynulých letech, ale toto zvyšování nebylo nijak dramatické. To znamená, že rozhodující vliv má zvyšující se objem tržeb za auditorskou činnost.

**Ing. Marie Kučerová**  
kancléřka KA ČR

## K plnění profesního vzdělávání

### Prioritní vzdělávací téma: Mezinárodní auditorské standarty (ISA)

Z naší evidence vyplynulo, že do konce roku 2006 již 679 auditorů splnilo povinný limit 20 hodin školení prioritního vzdělávacího tématu – tedy školení k problematice mezinárodních auditorských standardů. Nezřídká se však v Evidenčních záznamech KPV chybně objevuje zápočet školení k problematice IFRS (tedy mezinárodních účetních standardů) do prioritního tématu. Tyto akce však v rámci prioritního tématu nelze uznat.

V časopise Auditor č. 10/2006 byl zveřejněn podrobný přehled seminářů, které lze do prioritního tématu započítat. Tato informace je rovněž zveřejněna v sekci Aktuality na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), a každý takový seminář je v časopise Auditor i na inter-

netu označen titulkem „prioritní téma“.

Jedním z nich je i seminář „Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů“, který v současnosti probíhá. Vzhledem k tomu, že kapacita seminářů určených pro mimopražské účastníky byla již v lednu naplněna, zařadili jsme do nabídky další dva termíny s místem konání v Praze, a to:

11. – 12. 4. 2007 (VS 65607) a  
5. – 6. 6. 2007 (VS 65707).

Pro auditory, kteří nebudou mít možnost se semináře „Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů“ zúčastnit v 1. pololetí 2007, samozřejmě plánujeme zařazení dostatečného počtu termínů i na 2. pololetí. Semináře opět plánujeme v Praze, Brně a v Ostravě. Pro úplnost připomínáme, že každý auditor je povinen v rámci

KPV absolvovat prioritní téma v rozsahu 20 hodin do 31. 12. 2007.

### Evidenční záznam KPV

Připomínáme auditorům, kteří do dnešního dne nezaslali vyplněný Evidenční záznam KPV za rok 2006 (řádný termín pro jeho odevzdání byl 31. 1. 2007), aby tak neprodleně učinili. Nesplněním této povinnosti se vystavují riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří v roce 2006 absolvovali minimálně 40 hodin v rámci vzdělávacích akcí komory (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období). V roce 2006 tuto podmínku splnilo 179 auditorů.

**Monika Kryštůfková**  
Institut vzdělávání KA ČR

## Poznátky z dohlídek v roce 2006

V minulém roce prováděla dozorčí komise dohled u auditorských společností a auditorů OSVČ (dále také auditorů) se zaměřením na auditorské spisy, které byly zpracovávány již podle Mezinárodních auditorských standardů (platných pro ověřování účetních závěrek za rok 2005).

U spisů auditorů došlo v minulém období k částečnému zlepšení, avšak ještě nyní při dohlídkách naráží dozorčí komise na zásadní nepochopení některých auditorů, kteří i po více než patnáctiletém poskytování auditorských služeb nenabýli dojmu, že dostatečné a řádné vedení spisů je nezbytnou součástí výkonu auditorské profese. Ačkoliv náležitosti auditorských spisů ve zmiňovaných případech postrádají řadu podstatných důkazních informací, někteří auditori přesto vehementně opoují, že veškeré významné a zásadní procedury provedli, zkontrolovali a za svým výrokem si stojí. Na otázku, jak by obhájili své postupy a opodstatněnost svých závěrů v soudním sporu, však odpovědět nemohou – pouze argu-

mentují tím, že by si v případě potřeby do společnosti došli a potřebné materiály získali. Pomínou-li naivitu auditora, spočívající v tom, že by získal dodatečně podklady ve společnosti, kterou je např. žalován, nabízím k zamyšlení příběh s nedostatečně vedenou evidencí lékaře o pacientovi, kterého léčí, a jemuž by, díky obdobnému názoru na zbytečnost vedení chorobopisu, mohl uškodit.

Začaly se také množit případy, kdy se auditori snaží odložit, resp. podstatně oddálit termín dohlídky z důvodu, který není možno uznat. Takovýmto důvodem je např. argumentace o pracovní vytíženosti v době termínu kontroly. Jak to tak u auditorů bývá, nejsou-li zrovna pracovní vytížení, odjíždí často i koncem června na zaslouženou dovolenou, kterou hojně využívají v poměrně dlouhém časovém rozptýlu, tj. do poloviny října. Uvedený „dovolenkový“ výpadek pak činí Dozorčí komisi (DK) poměrně velké problémy z hlediska naplánování pravidelných prověrek, neboť právě jako uznatelný důvod k odložení ter-

mínu kontroly respektuje komise (vedle nemoci auditora) také dlouhodobě naplánovanou a již zaplacenou dovolenou.

„Nepřebírání pošty“ je též sice rafinovaným, ale pro auditora jistě nedůstojným projevem snahy se dohlídce vyhnout. Auditor, který má podle § 6 odst. 2 a § 7 odst. 2 zákona o auditorech povinnost zadávat do komorové evidence aktuální údaje bez zbytečného odkladu, by měl vést v patrnosti, že údaj o adrese – tzn. o sídle firmy, resp. místě podnikání auditora, musí odpovídat reálnému stavu. Pokud např. auditorská firma není schopna přebírat poštu v sídle podnikání, nedodrzuje mj. ustanovení § 19 c občanského zákoníku, neboť nevykázala adresu, kde skutečně právnická osoba sídlí. V případě udávání jiného místa než určeného sídla (kontaktní adresa) lze sice na této adrese osobu kontaktovat, avšak stále platí domněnka uvedená v ustanovení § 19 c, odst. 3, a to „...Uvádí-li právnická osoba jako své sídlo jiné místo než své sídlo skutečné, mů-

že se každý dovolat i jejího skutečného sídla...“ V kontextu výše uvedeného jen zbývá odkázat na ustanovení § 18 Dozorčího řádu KA ČR, kde ve věci porušení povinností je mimo jiné uvedeno: „*Porušením povinností dle tohoto řádu se rozumí i nečinnost kontrolovaného subjektu k výzám příslušných orgánů Komory na poskytnutí náležitě součinnosti...*“

Pro případné vlastní vyhodnocení auditorských spisů uvádíme ve výčtu oblastí, kde byly v průběhu roku 2006 nejčastěji zjišťovány nedostatky (v auditorských spisech dokumentujících ověření účetních závěrek za rok 2005):

### **K jednotlivým oblastem bylo zjištěno:**

#### **Spis auditora:**

Pokud auditor praktikuje dělení spisu na stálou a běžnou složku, neobsahovala část stálé složky např.:

- informace získané při porozumění problematice jednotky – schází výňatky nebo kopie důležitých právních dokumentů, dohod a zápisů,
- informace o odvětví a ekonomickém a právním prostředí, ve kterém auditovaný subjekt podniká (s přihlédnutím k ISA 250),
- informace o auditorských postupech použitých u složek (tj. dceřiných společností, poboček, divizí), jejichž ÚZ auditoval jiný auditor.

V „běžné“ složce pak chybělo především:

- upřesnění programu auditu a jeho změny,
- důkazy o posouzení práce interního auditu (v organizacích, kde je tento institut zaveden) a závěry auditora (ISA 610),
- výsledky ověření vnitřního kontrolního systému (ISA 240, 330),
- výsledky ověření účetního systému (spolehlivost, změny) a IT (využití ověření specialisty – ISA 620),
- zdůvodnění všech důležitých skutečností, které vyžadují úsudek a závěr, ke kterému na základě získaných důkazních informací auditor dospěl.

**Zpráva auditora a její projednání se statutárním a dozorčím orgánem** (pokud byl zřízen):

- schází projednání s dozorčím orgánem u akciových společností, resp. s finančním výborem zastupitelstva,
- struktura a obsah Zprávy auditora (ISA 700) vč. formulace výroku dle aplikačních doložek vydaných Komorou auditorů ČR.

#### **Ověření výroční zprávy a zprávy o vztazích:**

- zdokumentování ověření výroční zprávy (ISA 720), ověření zprávy o vztazích (ISA 550 a ISRE 2400 CZ),
- formulace výsledků ověření dle příslušných aplikačních doložek (k ISA 720 a ISRE 2400 CZ),
- obsahová náplň prohlášení vedení ke zprávě o vztazích dle Obchodního zákoníku.

#### **Zdokumentování účetní závěrky:**

- identifikování a vyhodnocení rizika významných chyb v účetní závěrce a úrovni tvrzení (ISA 315),
- vyhodnocení významnosti a její vztah k auditorskému riziku (ISA 320),
- události zjištěné po datu vyhodnocení zprávy auditora, ale před vydáním ÚZ (ISA 560),
- vyžádání a doložení konfirmací (ISA 501, IAPS 1000),
- výsledek posouzení záležitostí ÚJ ve vztahu k životnímu prostředí při auditu ÚZ (IAPS 1010).

#### **Komunikace s vedením účetní jednotky:**

- kopie dopisů vedení účetní jednotky nebo sdělení o skutečnostech, o kterých byl auditovaný subjekt informován, nebo které byly prodiskutovány s vedením nebo osobami pověřenými řízením,
- korespondence s jinými auditory, specialisty a ostatními externími subjekty,
- prohlášení vedení účetní jednotky k auditu – obsah a dokumentace k němu (ISA 580).

#### **Postupy a metody auditora:**

- celková strategie auditu (ISA 300),
- shrnutí plánování auditu (ISA 220, 300),
- výběr vzorků (ISA 530),
- zdokumentování, že asistenti auditora prováděli práce pod dohledem ze strany auditora a jejich práce byla prověřena,

- zásady pro kontrolu kvality,
- provádění analýz transakcí (vč. ověření ve smyslu zákona č. 61/96 Sb. k předcházení legalizace výnosů z trestné činnosti) a zůstatků, důležitých ukazatelů a trendů,
- doložení, kdo a kdy prováděl jaké auditorské postupy (testovací formulář vybraného okruhu ověření je vyplněn, ale není zřejmé, kdo a kdy jej vyplnil).

#### **Ostatní zjištění z dohledu:**

- u asistentů auditora není veden „Dotazník pro řízenou praxi asistenta auditora“, nebývá tak doloženo vzdělávání asistenta auditora,
- smlouvy na audit neobsahují požadavky související s provedením auditu dle mezinárodního auditorského standardu (ISA 210),
- podnikání auditora v činnosti, která není uvedena mezi výjimkami v ustanovení § 18 odst. 2 zákona o auditorech.

Auditoři by pod své jméno neměli uvádět číslo dekretu nebo licence; správné znění je číslo osvědčení (o zápisu do seznamu vedeného komorou). Jedná se sice o „drobnost“, která ovšem svědčí o ignorování zákonného předpisu auditora platného již více než sedm let.

Výše uvedené nedostatky jsou průřezem zjištěných hlavních nedostatků z provedených dohlídek, realizovaných v roce 2006. Materiál by měl posloužit auditorským subjektům k provedení vlastní kontroly a ověření, zda výše uváděné nedostatky se náhodou netýkají i jejich auditorského spisu.

Opravdu by nás potěšilo, kdyby ubývaly případy, kdy se musí DK uchýlit k podání podnětu kárné komisi z titulu opakovaného či zásadně nedostatečného vedení auditorského spisu. Neformálně Vás tímto zveme i na klubové večery KA ČR, kde bychom ve zcela jiné atmosféře mohli rozebrat některé praktické situace a příklady, které mohou činit problémy a zasluhují si diskusi.

**Ing. Josef Běloušek**  
předseda dozorčí komise  
**Ing. Olga Schwarzová**  
referát dohledu

## Zemědělská statistika

Český statistický úřad sleduje jednotlivá odvětví našeho hospodářství velice detailně z nejrůznějších úhlů pohledu. Veřejně přístupné informace na internetu jsou ale poplatné zájmu nejširší veřejnosti, takže když nahlédnete na [www.czso.cz](http://www.czso.cz), zjistíte, že v sekci věnované zemědělství převažují informace o výrobě masa, produkci mléka a podobně, přičemž objemy produkce doplňují i cenové indexy. Tyto informace jsou samozřejmě velmi významné pro samotné zemědělce, potravinářské firmy a odběratele, ale data popisující strukturu subjektů hospodařících v zemědělství nebo jejich finanční ukazatele – to je něco jiného.

Podle ČSÚ pracovalo v roce 2005 v zemědělství přibližně 183 tisíc osob, ale toto číslo je relativní – zahrnuje totiž i sezónní pracovníky (kteří se zabývají i jinou výdělečnou činností), a naopak v něm nejsou začleněni rodinní příslušníci vypomáhající hospodářům.

ČSÚ evidoval v roce 2005 v Česku zhruba 42 tisíc fyzických a právnických osob působících v zemědělství, přičemž obchodní společnosti, družstva, podniky a další právnické osoby tvoří jen malý dílek z tohoto množství – cca 2 800 subjektů. Jak je patrné z tabulky č. 1, oproti minulosti ubylo družstev a nahrazují je klasické obchodní společnosti (s.r.o., a.s.). Nutno dodat, že tento trend pokračuje. Zhruba 300 společností zaměstnává více než 100 osob a zhruba 1 650 se pohybuje v pásmu 20 – 99 zaměstnanců.

Pokud jde o finanční ukazatele subjektů působících v zemědělství, něco naznačují data v tabulce č. 2, která sumarizuje údaje za firmy v kategorii 100 a více zaměstnanců. Co v našich tabulkách nenajdete, jsou trendy, které lze z historických i současných údajů ČSÚ vyčíst. Zatímco v devadesátých letech minulého století se velké ze-

mědělské podniky „drobily“ na menší subjekty, v posledních letech se situace zcela změnila. Farmy se opět zvětšují a snižuje se jejich počet – v roce 2005 jich bylo proti roku 2000 o 22 procent méně! Díky tomu dosahuje průměrná výměra zemědělského podniku v ČR 84,2 hektaru, což je jednoduše nejvyšší průměrná výměra v rámci celé Evropské unie (průměr v EU činí 15,8 ha). **-jd-**

**Tabulka 2: Údaje o zemědělských podnicích v České republice**

Rok 2005	Měrná jednotka	Podniky s více než 100 zaměstnanci
Kategorie A - Zemědělství		Hodnota
<b>Počet podnikatelských jednotek</b>	jednotky	288
<b>Průměrný počet zaměstnanců ve fyzických osobách</b>	osoby	55 097
Průměrný počet zaměstnanců (přepočtený)	osoby	53 534
Průměrná mzda na zaměstnance (průměr fyzických osob)	Kč/ měs.	13 891
<b>Mzdy bez ostatních osobních nákladů</b>	mil. Kč	9 438
<b>Aktiva</b>		
dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	mil. Kč	102 358
zásoby celkem	mil. Kč	13 814
zásoby materiálu	mil. Kč	1 521
zásoby vlastní výroby	mil. Kč	11 911
zásoby zboží	mil. Kč	381
pohledávky z obchodního styku	mil. Kč	9 614
peníze a účty v bankách	mil. Kč	4 812
krátkodobý finanční majetek	mil. Kč	718
zbývající finanční aktiva	mil. Kč	11 063
<b>Pasiva</b>		
<b>Základní kapitál</b>	mil. Kč	36 225
z toho: vlastní kapitál	mil. Kč	112 197
rezervy	mil. Kč	4 721
Závazky z obchodního styku	mil. Kč	8 097
Ostatní krátkodobé cizí zdroje	mil. Kč	2 145
Zbývající pasiva	mil. Kč	15 220
<b>Výnosy celkem</b>	mil. Kč	69 024
z toho: tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	mil. Kč	49 799
tržby za prodej zboží	mil. Kč	5 279
tržby za prodeje NM a HM (vč. pozemků) v roce 2005	mil. Kč	1 792
tržby za prodeje pozemků (vč. lesních) a ložisek ner. surovin 2005	mil. Kč	376
<b>Náklady celkem</b>	mil. Kč	66 442
z toho: náklady na prodané zboží	mil. Kč	4 772
odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	mil. Kč	4 577
nákladové úroky	mil. Kč	525
osobní náklady	mil. Kč	13 170
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	mil. Kč	2 583
<b>Výkony (bez obchodní marže)</b>	mil. Kč	51 721
<b>Výkonová spotřeba</b>	mil. Kč	35 129
<b>Účetní přidaná hodnota</b>	mil. Kč	17 099
<b>Přidaná hodnota na jednoho zaměstnance</b>	Kč/ měs.	24 868
<b>Rentabilita vlastního kapitálu</b>	%	4
<b>Rentabilita tržeb</b>	%	4
<b>Rentabilita nákladů</b>	%	3
<b>Doba obratu zásob</b>	dny	121

**Tab. 1 Hospodařící subjekty v zemědělství podle právních forem k 30. 9. 2005**

	Počet ZJ	Výměra obhospodařované zemědělské půdy v ha	Prům. výměra v ha/subj.
<b>Hospodařící subjekty celkem</b>	<b>42 252</b>	<b>3 557 791</b>	
v tom podle právní formy:			
<b>fyzické osoby celkem</b>	<b>39 419</b>	<b>1 041 454</b>	<b>26,42</b>
fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku	1 749	49 310	
fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona zapsaná v obchodním rejstříku	79	8 527	
samostatně hospodařící rolník nezapsaný v obchodním rejstříku	20 531	686 075	33,42
samostatně hospodařící rolník zapsaný v obchodním rejstříku	28	1 788	
fyzická osoba podnikající dle jiných zákonů než živnostenského a zákona o zemědělství nezapsaná v obchodním rejstříku	338	9 679	
fyzická osoba podnikající dle jiných zákonů než živnostenského a zákona o zemědělství zapsaná v obchodním rejstříku	1	2	
zemědělský podnikatel - fyzická osoba nezapsaná v obchodním rejstříku	6 667	265 539	39,83
zahraniční osoba	10	228	
zatím neurčeno	10 015	20 307	
<b>právnické osoby celkem</b>	<b>2 833</b>	<b>2 516 336</b>	<b>888,22</b>
obchodní společnosti	2 154	1 634 490	758,82
společnost s ručením omezeným	1 493	785 576	526,17
akciová společnost	622	834 436	1341,54
společnost komanditní	5	3 530	
veřejná obchodní společnost	34	10 948	
družstvo	584	848 797	1453,42
státní podnik	8	8 123	1015,38
jiné	87	24 926	



## Tendence ve vývoji zemědělských podniků

V současné době dochází ve vývoji zemědělských podniků k tendencím, které bychom mohli stručně charakterizovat jako „bohatí se stávají bohatšími a chudí chudšími“. I když v zemědělství nejsou podmínky pro rozvoj zemědělských podniků lehké, některé podniky je dokáží překonávat, jiné se s nimi potýkají dosti těžce. Hlavní příčiny netkví podle mého názoru v tom, že pro některé podniky jsou podmínky příznivější a pro některé méně příznivé, ale ve kvalitě jejich managementu. Za posledních patnáct let se značně změnila situace, řídit podniky stejně jako před patnácti léty je dnes nemožné, ale někteří se o to přesto tvrdošjně pokoušejí.

Jak se to konkrétně projevuje? Hlavními faktory rozvoje, se kterými musí každý zemědělský podnik počítat, je zemědělská půda a dobrý odbyt produkce. Ostatní se musí těmto dvěma faktorům podřít. Zemědělská půda, to jsou především dobře uzavřené smlouvy s majiteli a jejich dodržování. Přesto se najdou podniky, kdy např. nájemné za pronajaté pozemky se odsouvá a platí se značným zpožděním. U odbytu je to nyní poněkud lepší. Pro podniky, které nejsou schopny perspektivně zajistit svou dobrou ekonomickou situaci, je vhodnější uvažovat o určitém spojení se silnějšími partnery, než se dál potácet v nejisté situaci. Kdysi bylo docela běžné, že se pro podniky počítaly simulační modely, ve kterých se modeloval alespoň předpokládaný vývoj. Nyní se s tímto jevem setkáváme v zemědělských podnicích jen velice zřídka. Vedení často přeceňuje svou zkušenost a v některých horších situacích i svou „nezkušenost“. Konce většinou nebývají radostné a auditor se s tím při zkoumání principu nepřetržitého trvání účetní jednotky různě potýká. Vraťme se k těm zemědělským podnikům, které jsou šťastnější a bohatší. I u nich se setkáváme s dvěma tendencemi. Některé podniky, protože na to mají, investují své zisky do svého rozvoje tím, že zvětšují

své hospodaření, přikupují půdu, zvyšují výrobu a zdánlivě zajišťují svůj rozvoj. Bohužel se přibližují k působení „zákona sněhové koule“. Když pustíme sněhovou kouli z vršku, kutálí se, sama se nám nabaluje a zvětšuje, bez větší námahy. Jenže toto nabalování se děje až do určité doby. V kouli totiž působí současně dvě síly. Dostředivá, ta je z počátku větší, a odstředivá, která se zvyšuje



současně s velikostí koule. Tyto dvě síly působí současně proti sobě až do doby, kdy se vzájemně vyrovnávají a převahu dostane síla odstředivá. Pak se sněhová koule začne rozpadat. Podobně je tomu u podniků, které se zpočátku zvětšují jako sněhová koule a jestliže nedokáží včas zachytit tento rozvoj a restrukturalizovat svou vnitřní strukturu, eliminovat odstředivé síly, nastává jejich postupný rozpad.

Cesta „bohatých“ může být tedy dvojí. Buď se podniky tak zvané „jen zvětšují“, nebo současně s tímto procesem přemýšlejí, simulují rozvoj a mění svou vnitřní strukturu. Většinou to závisí na managementu a jeho schopnostech. Opět se vracím k myšlence „modelování rozvoje podniku“ pomocí různých matematických modelů. Cílem by měla být především stabilita podniku v jeho vnitřním uspořádání a při vybudování vnitřního kontrolního systému, který by včas signalizoval poruchy a odchylky od předpokládaného chování.

Nejčastějším a pravděpodobně i nejbezpečnějším způsobem

uspořádání při zvětšování podniku je uspořádání holdingového typu. Podnik nezvětšuje svou výrobu (příp. hektary zemědělské půdy) prostým zvětšováním, ale vytváří ucelené funkční celky jako své dceřiné organizace a z nich buduje takovou strukturu, která by v rámci celku byla co nejefektivnější. Dokonce se může stát, že některá dceřiná organizace nemusí být zisková, ale pro celek je nezbytná a může přinášet větší zisky, než kdyby byla sama zisková. Další výhodou tohoto uspořádání je, že se zvyšuje „bezpečnost“ systému, protože, jestliže se dostane do problémů některá z dceřiných společností, lze to snadněji řešit, než kdyby se dostala do problémů jen „mateřská“ společnost, která nemá dceřiné společnosti a rozdělení úkolů mezi matku a dcery. K ovládnutí dceřiných společností není potřeba je stoprocentně vlastnit, ale stačí mít rozhodující vliv. Tím vzniká další výhoda při rozšiřování, není nutno mít tolik peněz, ani tak velký úvěr při nákupu. Postup při budování podniku holdingového typu je nutno řešit s důkladným rozmyslem a je třeba řešit, bude-li se budovat podnik s vertikální strukturou od zemědělské prvovýroby až po její zpracování a odbyt, nebo se spokojíme s horizontální strukturou. Každá dceřiná společnost musí mít zajištěny veškeré vztahy a vazby uvnitř celého komplexu co nepečlivěji, aby nepůsobila i v extrémních situacích, které mohou nastat, rušivě a neohrožovala plynulý chod celého komplexu. Ani zde se nelze spoléhat jen na intuici, ale je dobré mít několik variant, které je potřeba vyhodnotit a pak se teprve rozhodnout pro konečnou variantu.

Tento rozvoj zemědělských podniků zdánlivě připomíná sedmdesátá léta minulého století, kdy docházelo ke slučování družstev, a proto k němu mají někteří současní členové družstev a akcionáři určitý odpor a nedůvěru. Jenže tehdy docházelo ke slučování, kdy hlavní „silou“ bylo politické rozhodnutí nadřazených

orgánů a v některých případech snaha po „velikášství“, a nikoliv posilování stability. Slučováním se řešily spíše funkce než skutečný rozvoj podniků. Přesto i tehdy v některých případech docházelo k vytváření logických celků, jejichž cílem byl jejich perspektivní rozvoj. Tento proces byl v devadesátých letech ukončen a docházelo k rozpouštění násilně vytvořených celků. Nyní jde o to, vyvarovat se chyb z minulosti a v případech, kdy podnik začíná uvažovat o dalším rozvoji, postupovat obezřetně a s větší mírou odpovědnosti. Nevidět cíl

jen v pouhém zvětšování, ale ve vytváření ekonomicky silných a odolných celků.

V modelových podmínkách si předem nasimulovat pohyb jednotlivých produktů mezi jednotlivými jednotkami (mateřským podnikem a dceřinými podniky, dceřinými podniky navzájem), vypracovat vnitřní ceníky, navrhnout vnitřní kontrolní systém a další vnitřní směrnice, kterými se bude celý, nově vytvořený komplex řídit. Teprve potom je možné postupně přicházet k realizaci celého záměru. Hlavně je třeba mít na zřeteli, že velkovýro-

ba nejsou velké podniky a případně jejich souhrn, ale logicky promyšlený a vnitřně provázaný komplex jak velkých, tak i malých podniků. Pouhá koncentrace může být i škodlivá (jak jsme toho byli v minulosti nejednou svědky), protože např. dopravní náklady nebo ekologické zátěže nám mohou zlikvidovat veškeré přínosy, které si od celků holdingového typu slibujeme.

**Doc. Ing. Karel Novotný, CSc.**  
auditor, č. osv. 260

Organizační kancelář Praha

## Přirozené riziko v zemědělství

Přirozené riziko určující rizikovost prostředí se v zemědělství zásadně neliší od ostatních oblastí. Přesto ale působení biologických procesů, které člověk může ovlivnit jen do určité míry, staví zemědělství do specifických podmínek. Doba „poručíme větru dešti“ již naštěstí pominula spolu s obdobím biologických experimentů, jako např. pěstování kukuřice na zrno na horách apod. Přestože odvětví samo je počítáno tradičně mezi konzervativní a lidé na venkově jen neradi mění své zvyky, prošlo zemědělství u nás od roku 1990 velmi dynamickým vývojem. Charakteristický je úbytek pracovníků, snižování početního stavu skotu (obojí až přes 50 % původních stavů), vyšší věkový průměr pracovníků, většinou nižší průměrné mzdy oproti jiným odvětvím. Na druhé straně je zvyšování produktivity a výnosů (dané zlepšeným genetickým potenciálem v rostlinné i živočišné výrobě a zároveň využitím moderních technologií a poznatků ostatních vědních oborů). Z auditorského hlediska dodávám, že převážná většina podniků v zemědělství patří mezi malé až střední podniky. Pro praktické využití a snahu o měřítko a jednotný pohled a měřítko na naše zákazníky jsme ukazatele přirozeného rizika rozdělili do pěti skupin, z nichž každou ohodnotíme známku jako ve škole 1 – 5 (nejhorší).

První skupina je management podniku, jeho zkušenosti, schopnosti, znalosti a zároveň jeho poctivost, spolehlivost, nezastírání skutečností, jeho schopnost reálného hodnocení situace (ani růžové ani černé brýle). Časem jsme došli k závěru, že tato skupina je nejvýznamnější ze všech, a to natolik, že tuto známku vynásobíme do celkového hodnocení koeficientem 2.

Druhá skupina je investiční vybavenost podniku. Zde hodnotíme, zda základní výrobní prostředky jsou odpovídající jejich potřebám v množství, kvalitě, modernosti, úspornosti či dalšímu ekonomickému provozu. Třetí skupina je zadluženost podniku. Zde bereme ukazatel celkové zadluženosti (cizí zdroje/celková pasíva). Je trochu problematické stanovit optimální hladinu zadluženosti, protože ta vždy závisí na ceně kapitálu (zvláště v zemědělství je jedna z forem státní podpory dotace částí úroků z úvěrů). Přesto tento ukazatel patří mezi základní ukazatele např. při bankovním posuzování žádosti o úvěr, a proto jsme za základ stanovili 35 %, což je průměrná zadluženost podniků v zemích OECD.

Čtvrtá skupina jsou výrobní podmínky podniku, samozřejmě v souladu s jeho výrobním zaměřením. Tento ukazatel se jeví jako nejméně ovlivnitelný podnikem. Zdálo by se, že

podnik ležící v úrodné Hané či zlatém pruhu země české v Polabí musí mít vždy nejlepší hodnocení. Ale vlivem dotační politiky, která zemědělství v celé EU silně ovlivňuje, může se podnik v podhorské oblasti, (pokud vhodně přizpůsobí svou výrobní strukturu a získá dotace na údržbu krajiny a zároveň minimalizuje své náklady na nezbytnou míru) v konečném hodnocení tohoto ukazatele vyjít lépe.

Pátým a posledním ukazatelem je stav účetnictví, veškeré další evidence, úroveň použitého softwaru a vše, co s tím souvisí: spolehlivost, pečlivost a zodpovědnost personálu zajišťujícího tuto agendu.

Celkový ukazatel za celý podnik pak získáme jako průměr známek z těchto pěti ukazatelů, přičemž, jak bylo výše uvedeno, první započítáme dvakrát a celkovou výslednou sumu vydělíme šesti (5 + 1). Výsledné přirozené riziko je od 1 – velmi nízké, 2 – nízké, 3 – střední, 4 – vysoké, 5 – velmi vysoké. Známky vypočítáváme na 2 desetinná místa. Jak vychází z praxe i přirozeného rozložení, krajní hodnoty 1,0 a 5,0 se prakticky nevyskytují a většina našich podniků se pohybuje v rozmezí hodnot 2 – 3.

**Ing. Karel Novotný ml.**  
Organizační kancelář Praha

## Spolupráce s auditorem je pro nás přínosem

Zemědělské družstvo Senice na Hané patří k největším v republice. A nejen to. Leží v jedné z nejurodnějších oblastí republiky, takže má ideální předpoklady pro úspěšný rozvoj. Což o to, rostlinné i živočišné výrobě se tady daří, ale to samo o sobě nestačí. Zemědělské produkty je nutné prodat a výkupní ceny dnes často klesají pod hranici rentability. Důvodů je víc, ale podle slov představitelů ZD Senice na Hané ing. Jaroslava Navrátila (ředitel), ing. Antonína Hlavinky (ekonomický ředitel) a ing. Jaromíra Dostála (ředitel ZD Haná) jsou nejpalčivějšími problémy abnormální tlak obchodních řetězců a zpracovatelů na snižování výkupních cen, a uvolnění obchodu v rámci Evropy, přičemž v jednotlivých zemích EU mají zemědělcí rozdílné podmínky. Hospodaření zemědělských firem samozřejmě ovlivňuje i politika EU, která se na jedné straně snaží pomocí různých kvót a dotací regulovat unijní trh, a na straně druhé upravuje obchodování se zemědělskými a potravinářskými produkty mezi EU a vnějším okolím.

My jsme ale v Senici na Hané hořili s ekonomickým ředitelem **ing. Antonínem Hlavinkou** zejména o auditu a účetnictví v praxi konkrétního zemědělského družstva.

### **Jaké zkušenosti máte s auditory?**

Když jsme před lety poprvé zadávali audit, vybrali jsme si auditora z místa. Nutno říci, že v té době to byla novinka jak pro nás, tak pro něj. V podstatě šlo o důkladnou kontrolu účetnictví – auditor se zabýval např. formální náplní účetních dokladů. V dalších letech jsme provedení auditu svěřili menší auditorské kanceláři. Ta se ale zaměřovala především na výrobní podniky a některá specifika v zemědělství (např. v oblasti rostlinné výroby) řešila dle našeho názoru nepříliš profesionálně. Nakonec jsme kontaktovali Organizační kancelář Praha, která se dlouhodobě orientuje na

účetní a auditorská specifika v zemědělství, a od roku 1999 využíváme jejich služby.

### **V čem vidíte přínos auditu?**

Když jsme zadávali první audit, byli jsme k tomu přinuceni ze zákona a „kontrola účetnictví“ se nám tehdy zdála příliš drahá, a možná i nadbytečná. Dnes vidíme v auditorovi odborníka, který není zatížen „pro-



vozní slepotou“ a hodnotí hospodaření družstva v širších souvislostech. Díky připomínkám auditora dnes například mnohem pečlivěji sledujeme oblast pohledávek, evidenci majetku, právní vztahy, smlouvy, vnitropodnikové předpisy ap. V posledních letech jsme se zaměřili na vnitropodnikové kontrolní systémy, které by měly vyloučit možnost zcizení majetku, jeho poškození ap. Selata, obilí, nafta – v zemědělství je spousta lákavých cílů pro nechtavce...

Když to shrnu, auditor v první řadě ověřuje účetnictví a hospodářský výsledek družstva (což je důležité pro vlastníky, ale například i při získávání podpor). Nicméně pro nás je důležitá i jeho odbornost. Když potřebujeme poradit při nejasnostech v účetnictví, daňové problematice ap., obracíme se na auditora. Auditor nás také pravidelně seznamuje se změnami, k nimž průběžně dochází – formou školení (která jsou vedena srozumitelně, formou otázek

a odpovědí a doplňují je postřehy z praxe) nebo vydáváním bulletinu (ten popisuje praktické účetní záležitosti v zemědělské prvovýrobě).

### **Zmínil jste se o tom, že zemědělství má určitá specifika a auditor by je měl akceptovat. Můžete být konkrétnější?**

Příkladem může být nedokončená rostlinná výroba, změna stavu zásob vlastních výrobků. To jsou položky, které významně ovlivňují výši hospodářského výsledku a jejichž tvorba závisí na nákladové úrovni minulého roku a na vnějších cenových vlivech. Jinou specifickou oblastí jsou pohledávky, jejich hodnocení a posuzování. Partnerů, kteří se zabývají obchodem se zemědělskou produkcí, je řada, a když dochází k otřesům na trhu, správa pohledávek musí být na vysoké úrovni. Podnik pak vlastní nedobytné pohledávky, vykazuje je v majetku, ale ve skutečnosti je to majetek, který nám nic nepřinese. Takže je třeba vytvářet opravné položky atd.

Obecně lze říci, že u zemědělských podniků je někdy složitější oceňování aktiv a jejich správné a pravdivé zachycení v rozvaze.

### **Jaké je vlastně výrobní zaměření vašeho družstva?**

Naše zaměření odpovídá tomu, že hospodaříme v nejurodnější oblasti Hané a zčásti i na úbočích Dražanské vrchoviny. Dvacet procent osevu tvoří cukrová řepa, 60 % obiloviny (sladovnický ječmen, potravinářská pšenice) a zbytek speciální plodiny. Máme 230 hektarů sadů, na kterých pěstujeme zejména moderní konzumní odrůdy jablek, ale také višně, švestky, rybíz nebo chmel. Pokud jde o živočišnou výrobu, máme zhruba 550 dojnic, 50 tisíc slepic, produkuje 18 milionů vajec ročně. Výkrmem skotu jsme se přestali zabývat, protože se nám to ekonomicky nevyplatilo. Výrobu vepřového masa zabezpečuje společnost ZD Ha-

ná. Mimochodem – toto družstvo, s nímž spolupracujeme, sice nemá zákonnou povinnost auditu, ale audit v něm každoročně provádíme. Považujeme to za důležité.

### A struktura družstva?

Již jsem zmínil ZD Senice na Hané a ZD Haná, což jsou dvě samostatné, ale provázané jednotky. Kromě toho

ještě vlastnímu akciovou společností Senimo, která provozuje v Olomouci obchodní dům a snaží se konkurovat hypermarketům a supermarketům v prodeji potravinářských výrobků, a společnost SH Odbyt, s.r.o. Až dosud jsme zpracovávali účetní závěrku v každé společnosti samostatně, ale v budoucnu chceme přistoupit ke konsolidaci. Dnes si vzájemně faktu-

rujeme služby, což zvyšuje tržby a obrát, ale ve skutečnosti jde svým způsobem o vnitropodnikové vztahy. Příprava na konsolidovanou závěrku si vyžádá určitý čas, bude třeba vytvořit vnitřní předpisy ap., a určitě při tom budeme spolupracovat s Organizační kanceláří Praha. **-jd-**

## Co by měl auditor respektovat u zemědělských podniků?

- Pro zemědělský podnik je nejdůležitější přežít a nikoliv vykázat zisk. K tomu směřuje odněpaměti každý správný hospodář, a tomu se musí přizpůsobit i současné hospodaření zemědělských podniků.
- Oceňování aktiv a jejich správné a pravdivé zobrazení v rozvaze u zemědělských podniků je někdy složitější. Připomeňme např. přírůstky zvířat, nedokončenou výrobu, nebezpečí ohrožených pohledávek (na prvý pohled a na

základě ověřovacích dopisů se to nemusí vždy poznat), akcie společností, které (ty společnosti) vykazují v rozvaze zisk, avšak dosahují ho např. zúčtováním záporného goodwillu a podobné transakce, o kterých se nedočtete ani v příloze.

- Důležité je ověřit chování lidí, kteří pronajímají zemědělským podnikům půdu. Ta je dnes největším nositelem zisku (dotací) a podniku by mohla vzniknout velká újma.

Auditor by měl také ověřit chování oprávněných osob a jejich pohledávek, protože zde by mohly v budoucnu se „rodit“ soudní spory.

- Zemědělský podnik by měl mít plán dalšího rozvoje a pokud jej nemá, auditor by na měl upozornit a případně přimět podnik, aby si na základě finanční analýzy udělal představu, co jej může v nejbližší budoucnosti potkat.

## Recenze

### Účetnictví a daně

Publikace Účetnictví a daně, kterou koncem loňského roku vydalo vydavatelství Korsach a jejímž autorem je auditor a daňový poradce Jan Ambrož, metodicky navazuje na předchozí tituly z ediční řady Daně pro každého (Daň z příjmů – leden 2005 a Účetnictví – listopad 2005).

V úvodní kapitole autor populární formou vysvětluje zásady účetnictví, které vycházejí z platných předpisů, zejména Vyhlášky pro podnikatele

a Českých účetních standardů. V další části se autor věnuje praktickému výkladu. Na desítkách vzorových účetních případů jsou převedeny teoretické principy a účetní metody do každodenní praxe. Postupně jsou vysvětleny standardní operace podle jednotlivých účtových tříd a účtových skupin. Všechny účetní operace jsou komentovány také z pohledu daně z příjmů, jak ovlivní základ daně, zda jsou či nejsou uznaným daňovým nákladem.

Třetí stěžejní částí publikace je zpracovaný vzorový příklad Roční účetní závěrky včetně výkazů: rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přílohy, přehledů cash-flow a vlastního kapitálu. Nedílnou součástí je též zpracované a komentované daňové přiznání. Závěrečná kapitola představuje další vítanou pomůcku, protože obsahuje sbírku několik set příkladů standardních účetních souvztažností.

*Účetnictví a daně, 184 stran, 260 Kč*





## Specifika účetnictví v zemědělství

Zemědělství je odvětvím, které je, oproti průmyslové výrobě, výsoce závislé na přírodních podmínkách a procesech, které jsou člověkem často obtížně ovlivnitelné. Zemědělská činnost spočívá ve vytváření optimálních podmínek pro průběh přírodních procesů v živých organizmech – rostlinách a zvířatech (růst, rozmnožování, atd.). Rizika spojená se zemědělskou výrobou jsou významně vyšší než v průmyslových podnicích. Kromě rizika spojeného s nepříznivými klimatickými podmínkami je dalším specifickým faktorem riziko nákazy zvířat a rostlin škůdci a chorobami. Z biologického charakteru výroby vyplývá sezónní charakter zemědělské činnosti. Důsledkem sezónnosti je nerovnoměrnost příjmů v průběhu roku a kolísání potřeby pracovníků. Biologický charakter živočišné výroby, ale i například ovocnářství, vinařství apod. podmiňuje zároveň nepřetržitou nutnost reprodukce. Zemědělské podniky mají omezenou možnost pružně reagovat na poptávku na trhu. Téměř v každém procesu zemědělské výroby vznikají kromě hlavního výrobku či hlavních výrobků i výrobky vedlejší – jedná se tedy převážně o výrobu sdruženou, z čehož plynou problémy při oceňování zemědělské produkce. Oceňování dále ztěžuje obousměrnost vazeb procesů rostlinné a živočišné výroby, které se týkají předávání hlavních, či vedlejších produktů. Zemědělská výroba se člení na rostlinnou výrobu, živočišnou výrobu, pěstování zeleniny a speciálních kultur, ovocnářství, chmelařství a vinařství, všechny tyto obory mají svá specifika. Předmětem i prostředkem zemědělské činnosti jsou rostliny a zvířata (biologická aktiva).

### I. Aktiva v živočišné výrobě

Zvířata jsou svébytným druhem aktiv účetní jednotky. V účetnictví jsou zvířata sledována podle efektu, který od nich účetní jednotka očekává, buď v dlouhodobém majetku nebo v majetku oběžném (krátkodobém). Toto rozdělení je

však aplikováno s ohledem na zásadu významnosti.

Všechna nedospělá zvířata jsou sledována v oběžném majetku v rámci zásob. Stanovení hranice dospělosti zvířat pro jejich zařazení do dlouhodobého hmotného majetku je dáno zootechnickými zásadami, kde určujícími momenty jsou způsobilost k plemenitbě, věková hranice či narození mláďete. Mladá zvířata mohou být prodána, poražena (získání zemědělských výrobků), v okamžiku dospělosti dále zařazena do výkrmu nebo využívána k chovu či k jinému hospodářskému využití.

Do dlouhodobého hmotného majetku musí být vždy zařazeny následující druhy dospělých zvířat: plemenný skot, koně, prasata, ovce, kozy a husy, dále koně tažní, dostihoví a sportovní, osli, muly a mezci (viz § 7 Vyhlášky MF č. 500/2002 Sb.). Ostatní dospělá zvířata využívaná k chovu nebo jinak, mohou být do dlouhodobého majetku zařazena podle rozhodnutí účetní jednotky, je-li jejich využitelnost delší než jeden rok.

### I.1 Zvířata v oběžném majetku

Zvířata jsou v oběžném majetku sledována v rámci zásob – v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby. Pro zvířata je obvykle zakládán samostatný syntetický účet. V rámci zásob jsou evidována mladá zvířata, zvířata ve výkrmu, plemenná a užitková dospělá zvířata, která nejsou zařazena do dlouhodobého majetku (viz výše). V oběžném majetku se na účtu zvířata sledují například dospělá kožešinová zvířata, hejna slepic, kachen apod.

### Oceňování

Nakoupená zvířata jsou oceňována pořizovací cenou, tedy včetně vynaložených vedlejších pořizovacích nákladů. Oceňování příchovků a přírůstků zvířat z vlastního chovu je poměrně obtížnou záležitostí. V průběhu chovu je třeba rozlišit tzv. příchovek a přírůstek.

Jako příchovek je označováno právě narozené mládě, které je evidováno v rámci zásob. V účetní metodice

platné v ČR není evidována v živočišné výrobě nedokončená výroba – nejsou oddělena zvířata dospělá a zvířata mladá s výjimkou násadových vajec v líhni viz dále. Zákon o účetnictví připouští dvě varianty ocenění: buď vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cenu. Reprodukční pořizovací cena je používána tam, kde jsou vlastní náklady obtížně zjistitelné. Oddělit náklady na ještě nenarozené mládě od nákladů, které jsou vynaloženy na matku mláďete je většinou problematické a proto je převážně využíváno reprodukčních pořizovacích cen. Ani zjištění reprodukční pořizovací ceny není bez problémů. Právě narozená zvířata nejsou většinou předmětem obchodování a jsou prodávána až po odstavení od matky. V praxi je východiskem pro ocenění příchovku tržní cena odstaveného mláďete. Při narození se příchovek ocení například polovinou ceny odstaveného mláďete, druhá polovina se ocení po odstavení mláďete (tento způsob se používá zejména u zvířat s vysokou hodnotou – například u telat apod.). Narozená selata, jsou-li po narození zvážena, se ocení podle hmotnosti cenou 1 kg, za kterou se prodává odstavené selet. Pokud se vrh neváží, použije se pro ocenění každého selete právě cena jednoho kg odstaveného selete. Při odstavení se vrh zváží a vyčíslí se rozdíl mezi hmotností zjištěnou při odstavení a hmotností již zaúčtovanou při narození selat. Při tomto postupu je nutno alespoň odhadem určit hmotnost neodstavených selat ke konci účetního období a ocenění zpřesnit.

Růst a zvyšování hmotnosti mladých zvířat a zvířat ve výkrmu se v účetnictví zachycují zvyšováním hodnoty zvířete prostřednictvím takzvaných přírůstků. Přírůstky rozdělujeme podle způsobu jejich zjišťování na přírůstky hmotnostní a na vzrůstové přírůstky.

Hmotnostní přírůstky se zjišťují pravidelným vážením. Pro zjištění hmotnostních přírůstků u zvířat na pastvě je možno nahradit v průběhu účetního období vážení měřením objemu

zvířete a následným odhadem hmotnostního přírůstku. Zvýšení hodnoty zvířat je pak v účetnictví zachyceno prostřednictvím operativní, častěji však plánové kalkulace vlastních nákladů na jeden kilogram hmotnostního přírůstku, která je stanovena ve vnitropodnikovém ceníku a ověřena minimálně v jednom zúčtovacím období. Zvířata se obvykle nesledují individuálně, ale společně v rámci jednotlivých skupin a kategorií (například zvířata stejného druhu a přibližně stejné věkové kategorie).

Vzrůstové přírůstky se zjišťují u zvířat, která se nevážají, neboť zvýšení hodnoty těchto zvířat není závislé na hmotnosti zvířete, ale na jiných kvalitativních parametrech (kvalita srsti apod.). K vážení nedochází například u kožšinových zvířat, vysokobřezích jalovic, mladých ovcí, hříbat, apod. Základem (kalkulační jednicí) pro zvyšování hodnoty chovaných zvířat je počet krmných dnů v chovu a kalkulace vlastních nákladů na jeden krmný den.

Jedinou nedokončenou výrobu v oblasti živočišné výroby představují v současné době násadová vejce v líhni. Tuto nedokončenou výrobu je nutno zachytit v účetnictví na účtu 12x – Nedokončená výroba pokud přechází z jednoho účetního období do druhého a oceňuje se v cenách násadových vajec.

Další výjimku představují včelí matky, které jsou sledovány v rámci výrobků.

### Účetní zobrazení

Pořízení zvířat se účtuje v závislosti na způsobu pořízení. Při získání zvířat nákupem je účtováno stejně jako při jakémkoliv jiném nákupu. Jedná-li se o zvířata narozená ve vlastním chovu, zachytí se prostřednictvím účtu aktivace (61x – Změna stavu zvířat). Dále je hodnota chovaných zvířat zvyšována prostřednictvím aktivace o hmotnostní či vzrůstové přírůstky.

Zachycení úbytku zvířat v účetnictví závisí na příčině tohoto úbytku. Může se jednat o prodej zvířete, přeřazení zvířat do základního stáda nebo o úhyn zvířete. V případě nutné porážky zvířete, ke které dochází například v důsledku poranění zvířete, je maso tohoto zvířete většinou prodáno se slevou též pod označením nucený výsek. Nutná porážka se posuzuje pro

potřeby účetnictví jako prodej i v případě, že z nucené porážky nebyla tržba. Úhyn mladého zvířete může být v rámci norem přirozených úbytků nebo nad normu, úhyn nad normu se účtuje na vrub účtu 54x – Manka a škody. V případě, že byl úhyn zvířete způsoben živelnou katastrofou jedná se o náklad mimořádný (účtová skupina 58). Úbytky zvířat jsou oceňovány buď individuální cenou, pokud zvířata sledujeme individuálně, nebo v průměrných cenách jednoho kilogramu živé hmotnosti (v případě kalkulování hmotnostních přírůstků) či jednoho kusu (v případě kalkulování vzrůstových přírůstků). Průměrnou cenu je možno zjistit buď na začátku období či ke konci období.

Před skončením účetního období je třeba provést inventarizaci zvířat v oběžném majetku, vyčísřit rozdíl mezi účetním stavem a skutečností a na základě zjištění příčin vzniku inventarizačního rozdílu uvést účetní stav do souladu se skutečností. V průběhu inventarizace mohou být zjištěny rozdíly v množství (manka, přebytky), ale i rozdíly mezi účetním oceněním a současnou tržní hodnotou zvířat. Pokud je účetní ocenění zásoby vyšší než tržní hodnoty, je nutno účetní stav snížit v souladu s § 26 (3) zákona o účetnictví.

### I.2 Zvířata v dlouhodobém majetku

Zvířata základního stáda hrají v živočišné výrobě důležitou úlohu. Tato zvířata jsou spolu s ostatními dlouhodobě hospodářsky využívanými zvířaty evidována na samostatném účtu 02x – Základní stádo a tažná zvířata. Do dlouhodobého hmotného majetku je vždy zařazován dospělý plemenný skot, koně, prasata, ovce, kozy a husy, dále koně tažní, dostihoví a sportovní, osli, muly a mezci. Podle rozhodnutí účetní jednotky zde může být účtováno i o ostatních dospělých zvířatech určených k hospodářskému využívání, podmínkou jejich zařazení je jejich využitelnost v chovu delší než jeden rok (podrobněji ke klasifikaci viz výše).

#### Oceňování

V případě pořízení nákupem se zvířata oceňují pořizovací cenou. Při pořízení z vlastního chovu jde o přeřaze-

ní z jedné skupiny aktiv (z oběžných aktiv – účtu zvířata) do druhé a zachycuje se prostřednictvím aktivace. V případě pořízení zvířete z vlastního chovu jsou dle Zákona o účetnictví zvířata oceněna vlastními náklady. Ocenění převáděného zvířete se zvyšuje o případné externí náklady spojené s převodem – například náklady na veterinární kontrolu, externí přepravu apod. Vnitropodnikové náklady spojené s převodem se do ceny zvířete obvykle neaktivují (například vnitropodniková doprava). Zvířata zařazená v dlouhodobém majetku se odepisují. Dobu životnosti zvířete si stanoví účetní jednotka na základě předpokládaného počtu let zařazení zvířat v chovu, který je ovlivněn technologií chovu, chovatelským záměrem, popřípadě dalšími ekonomickými zřeteli. Zvířata se mohou odepisovat individuálně nebo skupinově. Výjimkou jsou tažná zvířata, dostihoví a plemenní koně, tato zvířata se odepisují vždy pouze individuálně. Individuální odpis je vhodný v menších chovech a při vysoké hodnotě zvířete.

Při stanovení odpisů se postupuje tak, že podle předpokládané doby zařazení zvířat v chovu a vstupní ceny se vypočítá odpisová sazba na jeden krmný den. Ten se pak používá k individuálnímu odpisu, ale zejména ke skupinovému odpisu. Změny počtu zvířat ve skupině při skupinovém odpisu jsou vyřešeny tím, že se eviduje počet krmných dní všech zvířat ve skupině. Při stanovení vstupní ceny pro odepisování je možno uvažovat zbytkovou cenu, kterou v tomto případě může představovat například předpokládaný výnos z brakace, tj. prodeje zvířat určených k porážce. Kromě odepisování se zachycují i korekce ocenění zvířat základního stáda. Platí zde stejné zásady jako u ostatních složek dlouhodobého majetku. Pokud je účetní ocenění vyšší než je běžná tržní cena, řeší se situace buď opravnou položkou, pokud nemůžeme určit, zda se jedná o trvalou skutečnost, nebo pokud je pokles nevratný, sníží se hodnota základního stáda.

#### Účetní zobrazení

Účtování nákupu zvířat základního stáda se v ničem neliší od účtová-

ní nákupu ostatního dlouhodobého hmotného majetku. Vzhledem k ocenění pořizovací cenou se využívá účtu 04x – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a následně se cena zvířete vykalkulovaná na tomto účtu převede na účet 02x – Základní stádo a tažná zvířata. Převod zvířat z vlastního chovu do dlouhodobého majetku po dosažení hranice dospělosti se odehrává prostřednictvím aktivace.

Úbytky zvířat základního stáda a tažných zvířat je třeba rozdělit podle příčiny na úhyn nezaviněný nebo zaviněný, prodej a přeřazení do zásob.



Při zaviněném i nezaviněném úhynu se zůstatková cena vždy zúčtuje na vrub nákladového účtu 54x – Manka a škody, v analytické evidenci se rozliší, zda se jedná o úhyn zaviněný či nezaviněný. Při škodě způsobené živelnou pohromou se použije účet skupiny 58. Úhyn dosud plně neodepsaného zvířete zařazeného do dlouhodobého majetku v žádném případě nelze považovat za přirozený úbytek (srov. se zachycením úhynu zvířat v oběžném majetku). Prodej zvířete základního stáda se účtuje v souladu s obecným schématem prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Za prodej se považuje nejen prodej živého zvířete, ale i brakace. Specifickým případem je převod zvířete ze základního stáda do výkrmu, který představuje v účetnictví zachycení přesunu z dlouhodobého majetku do zásob. Důvody takového přesunu jsou spojeny s chovatelským záměrem. Po dokrmení je zvíře prodáno. Účetní převod se děje prostřednictvím aktivace.

## II. Aktiva v rostlinné výrobě

Zvláštnosti účtování rostlinné výroby vycházejí z biologických specifik této výroby. Hospodářský rok se nekryje s rokem kalendářním. Rostliny pěstované v zemědělství mohou být jednoleté, dvouleté a víceleté.

Do dlouhodobého majetku jsou rostliny zařazovány, je-li jejich plodnost vyšší než jeden rok a splňuje-li výsadba parametry v rozloze a hustotě osázení. Pro sady ovocných stromů musí platit, že jsou vysázeny na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na jeden ha; pro sady ovocných keřů je minimální rozloha souvislého pozemku stejná, ale minimální předepsaná hustota je 1000 keřů na 1 ha. Vždy jsou do dlouhodobého majetku zařazovány chmelnice a vinnice. Rostlinné kultury, které nesplňují parametry pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, jsou evidovány v rámci zásob.

### II.1 Rostliny v oběžném majetku

Pěstované rostlinné kultury nesplňující parametry pro zařazení do dlouhodobého majetku jsou sledovány v rámci zásob na účtu 12x – Nedokončená výroba. Jedná se zejména o jednoleté, či dvouleté rostliny. Jednoleté rostliny mohou být vysévány buď na podzim a sklizeny v následujícím kalendářním roce (ozimý), nebo jsou zasety a sklizeny v téměř kalendářním roce. Dvouleté rostliny se sklízí až ve druhém roce od zasetí (například některé byliny).

Účetní jednotky mají dle Zákona o účetnictví možnost stanovit si účetní období buď totožné s rokem kalendářním, nebo stanovit účetní období v souladu s tzv. hospodářským rokem. Vzhledem k sezónnosti zemědělské výroby by stanovení hospodářského roku v souladu s přirozeným průběhem zemědělské práce bylo zřejmě vhodnější.

### Oceňování

Nedokončená výroba se zachycuje a oceňuje narůstajícím způsobem na bázi skutečných vlastních nákladů, které jsou vynakládány v souvislosti s pěstováním plodin. Skutečné vlastní náklady zahrnují přímé výrobní náklady na přípravu půdy (orba,

hnojení, atd.); setí, případně sázení sazenic (náklady na osivo, sazenice, náklady spojené s výsevem a předpěstováním či nákupem sazenic, sázením apod.); náklady na pěstění rostlin (hnojení a zalévání rostlin, postřik proti škůdcům a chorobám, jednocení, odplevelení, atd.) a náklady na sklizeň.

### Účetní zobrazení

V průběhu roku se náklady, které se stávají součástí ocenění nedokončené rostlinné výroby účtují narůstajícím způsobem prostřednictvím aktivace.

Specifický přístup je uplatňován při účetním zachycení škod na rostlinných porostech. Škody na rostlinné výrobě jsou častou záležitostí, neboť mohou být způsobeny nepříznivými klimatickými podmínkami, napadením škůdci apod. Pro způsob zachycení škody je důležité rozlišení, zda se jedná o škodu úplnou – ta znamená úplný úhyn rostlin, znemožnění sklizně nebo o škodu částečnou. Úplnou škodu je třeba v plném rozsahu promítnout do nákladů na účet 54x – Manka a škody.

Částečnou škodu, která v podstatě znamená snížení výnosu z rostlinné kultury, lze zejména z důvodů daňových a z důvodu vykázaní hospodářského výsledku ve správném členění zaúčtovat do nákladů ve vyšší přijaté pojistné náhrady. Specifikum škod na rostlinné výrobě spočívá v tom, že se jen těžko stanoví, jaký výnos je „normální“ a jaká vlastně vznikla škoda například v případě sucha apod. Škody způsobené živelnou katastrofou jsou zachyceny na vrub mimořádných nákladů (účetová skupina 58).

Analytická evidence k účtu nedokončené výroby je vedena v rozdělení na nedokončenou výrobu se sklizní v běžném roce a na nedokončenou výrobu se sklizní v následujících účetních obdobích a dále podle plodin či skupin plodin a podle honů apod. Na začátku účetního období se hodnota nedokončené výroby, která bude sklizena v nastávajícím účetním období, převede v rámci analytické evidence z účtu nedokončená výroba se sklizní v následujících účetních obdobích na účet



nedokončená výroba se sklízí v běžném roce. Jako příklad je možno uvést na jaře seté obilí. Náklady vynaložené na ně jsou sledovány v analytické evidenci jako nedokončená výroba běžného roku až do momentu sklizně, kdy se zaúčtuje dokončení tohoto procesu. Další náklady vynaložené na podmítku a hlubokou orbu, případný výsev ozimů jsou již sledovány v analytické evidenci jako nedokončená výroba příštích let.

Před skončením účetního období je třeba provést inventarizaci nedokončené výroby, vyčíslit rozdíl mezi účetním stavem a skutečností a na základě zjištění příčin vzniku inventarizačního rozdílu uvést účetní stav do souladu se skutečností.

Nedokončená rostlinná výroba se v rozvaze v plném rozsahu vykazuje v rámci oběžných aktiv jako součást zásob v položce nedokončená výroba. Biologická aktiva nejsou tedy vykazována odděleně od ostatních součástí nedokončené výroby, což je, vzhledem ke specifickým rostlinné výroby a rizikům, které jsou s ní spojeny, nevhodné.

## II.2 Rostliny v dlouhodobém majetku

Specifickou částí rostlinné výroby jsou pěstitelské celky trvalých porostů. Jedná se o sady ovocných stromů a keřů, které mají dobu plodnosti delší jeden rok a splňují parametry uvedené výše.

### Oceňování

Pěstitelské celky trvalých porostů se oceňují v případě nákupu pořizovací cenou, v případě vlastní produkce vlastními náklady vynaloženými na výsadbu těchto porostů.

Na účtu 02x – Pěstitelské celky trvalých porostů je účtována pouze hodnota biologické části, ostatní výdaje spojené s pořízením trvalého porostu např. konstrukce vinic a chmelnic jsou součástí hmotného majetku evidovaného na účtu 02x – Budovy, haly a stavby a do hodnoty ocenění trvalého porostu nejsou zahrnuty.

Pěstitelské celky trvalých porostů jsou odepisovány. Důležitým specifikem odepisování těchto aktiv je, že ačkoliv se pěstitelské celky trvalých porostů zachycují na tomto účtu v momentě,

kdy je dokončena jejich výsadba, odepisování se zahájí až po dosažení plné plodnosti porostů.

### Účetní zobrazení

Rostliny – součásti pěstitelského celku – jsou do dlouhodobého hmotného majetku (na účet 02x – Pěstitelské celky trvalých porostů) zařazeny ihned po nákupu či po uskutečnění výsadby ve vlastní režii zemědělského podniku bez ohledu na to, že tato výsadba ještě nedosáhla plodonosného stáří. U tohoto typu majetku neexistuje tedy ani nedokončená výroba, ani oddělená kategorie nedokončeného dlouhodobého majetku.

Zcela odlišné, než účetní zachycení pěstitelských celků trvalých porostů, je účetní zachycení lesních porostů.

Les zakoupený společně s pozemkem je evidován nadále v rámci hodnoty pozemku. Náklady na les vysázený ve vlastní režii jsou zahrnuty do nákladů běžného období. Pokud je les vytěžen, je proti výnosům z prodeje dřeva stavěna v nákladech tvorba rezervy na obnovu lesa. Tato rezerva je dle Zákona o rezervách daňově uznatelná a vytváří jí účetní jednotky povinné podle Lesního zákona k obnově vytěžených lesních porostů. Rezerva je čerpána (snižuje náklady) v obdobích, kdy dochází k obnově lesních porostů, ve výši nákladů vynaložených na obnovu vytěžených lesních porostů. Konkrétní činnosti, které lze považovat za činnosti spjaté s obnovou lesa a na které musí být vytvořena rezerva čerpána, jsou vyjmenovány v příloze Zákona o rezervách.

Uvedená metodika účetního zachycení lesů neposkytuje uživateli účetní závěrky věrný obraz skutečnosti. Objektivně existující aktivum (les) není správně oceněno (ocenění nákupní cenou a setrvání na tomto ocenění neodpovídá zvyšující se hodnotě lesa), v případě výsadby lesa ve vlastní režii není les v účetnictví v podstatě evidován vůbec.

## III. Mezinárodní harmonizace účetnictví v oblasti zemědělství – IAS 41 – Zemědělství

Tento Mezinárodní účetní standard byl přijat 1.1.2001 a vstoupil v platnost pro roční účetní závěrky zahrnující období počínající 1. lednem ro-

www.smartcompanies.cz



## PRODEJ READY-MADE SPOLEČNOSTÍ A.S. A S.R.O.

NENÍ JEDNODUŠŠÍ A RYCHLEJŠÍ CESTA KE SPOLEČNOSTI NEŽ PŘES [WWW.ESMART.CZ](http://WWW.ESMART.CZ). POUZE 15 MINUT VAŠEHO ČASU A ZA SPOLEČNOST MŮŽETE JEDNAT BĚHEM NĚKOLIKA HODIN!

Vyberte si některou z **desítek našich ready-made společností**

- Systém Vám **vytiskne všechny potřebné dokumenty**
- Zavoláte naši bezplatnou linku **800 276 278** a náš kurýr vše převezme
- Do 24 hodin kurýr přiveze všechny potřebné dokumenty zpět včetně malého dárku

Další služby:

- Poskytování sídel v Praze, Brně, Ostravě, Plzni
- Komplexní administrativní služby
- Účetnictví, daně, audit

SMART Companies / Koněvova 2660/141/130 83 Praha / **800 276 278**





ku 2003 nebo později. Předmětem standardu je zemědělská činnost. Zemědělská činnost je definována jako podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji v podobě zemědělské produkce nebo pro získávání dalších biologických aktiv.

Zemědělská činnost zahrnuje dle standardu rozmanitou řadu činností: například chov dobytka, lesnictví, jednoletou nebo víceletou sklizeň, setí, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstění květin, lesů, vodní hospodářství (včetně chovu ryb).

### Oceňování

IAS – 41 vnáší do ocenění zemědělské produkce významnou změnu – ocenění v reálné hodnotě. Biologické aktivum je oceněno v okamžiku výchozího rozpoznání (zaúčtování) a ke každému rozvahovému dni v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Zemědělská produkce sklizená z biologických aktiv podniku je v okamžiku sklizně rovněž oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty daného aktiva je kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje. Jestliže má podnik přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro něj nejrelevantnější. Jestliže aktivní trh neexistuje, podnik použije pro určení reálné hodnoty jednu z následujících možností:

- poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni;
- tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly;
- sektorová měřítka (benchmark), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravků, košů), nebo rozlohy v hektarech; hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa;
- v některých podmínkách nemusí být pro biologické aktivum k dispozici tržně určená cena nebo

hodnota odpovídající současným podmínkám. V těchto případech podnik využije k určení reálné hodnoty současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

Požizovací cena či vlastní náklady výroby mohou být využity pro ocenění biologických aktiv pouze výjimečně, pokud se od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum odehrála pouze malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu vysazená těsně před rozvahovým dnem); nebo pokud se předpokládá, že vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný (například v počátečních stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu); či v případě, že reálná hodnota není objektivně zjistitelná.

Zisk nebo ztráta, která vznikla při prvotním rozpoznání a při dalším přecenění biologického aktiva nebo biologické produkce na reálnou hodnotu, je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

### Klasifikace biologických aktiv

Podnik vykazuje v rozvaze účetní hodnotu biologických aktiv odděleně, biologická aktiva člení na aktiva určená ke konzumaci a na biologická aktiva plodící. U obou skupin je dále třeba rozlišit, zda se jedná a aktiva zralá či nezralá. Ke každé skupině biologických aktiv má být dle standardu poskytnut popis.

Podnik musí odděleně vykázat celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období z prvotního ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou a ze změn v reálné hodnotě. To znamená, že nerealizované zisky z přecenění (viz výše) sice zahrne do výsledku hospodaření, ale zároveň musí informovat uživatele o jejich výši.

### Odlišnosti standardu pod národní úpravy v ČR

Stávající právní úprava účetnictví v zemědělství je v mnoha směrech podstatně odlišná od standardu.

V naší legislativě není vymezena zemědělská činnost jako celek, ani aktiva s ní související. Úplně stranou, na rozdíl od pojetí ve standardu, stojí lesnictví.

### Porovnání přístupů k oceňování

Oceňování aktiv specifických pro zemědělskou činnost vychází v ČR z principů historických (původních pořizovacích) cen, nabyté aktivum je oceněno v případě koupě pořizovací cenou, v případě vlastní výroby aktiva je použito ocenění ve vlastních nákladech nebo reproductivní pořizovací ceny. Ocenění ve standardech důsledně vychází naproti tomu z reálné hodnoty a poměrně podrobně rozpracovává metodiku jejího zjišťování a analýzování. Tento přístup k ocenění u nás není uplatněn vůbec.

### Porovnání klasifikace aktiv

V ČR nejsou odlišena biologická aktiva získaná zemědělskou činností od ostatních aktiv získaných z volných přírodních zdrojů. Základní klasifikace, i když ne zcela striktně uplatňovaná, vychází z členění aktiv souvisejících se zemědělskou výrobou podle jejich funkce ve výrobním procesu a z rozlišení sféry rostlinné a živočišné.

Rozlišení na aktiva zralá (dospělá) a nezralá, které požaduje standard, nelze v rámci účetního systému plněného v ČR přesně zajistit. Ani standardem požadované rozdělení na aktiva konzumovatelná a plodící není v rámci našeho účetního systému uplatněno.

Informace, které musí dále podnik podle standardu zveřejnit o jednotlivých skupinách biologických aktiv, u nás vyžadovány nejsou a často je ani není možno v rámci našeho účetního systému zjistit.

### Ing. Dana Dvořáková

VŠE Praha

Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

## Preferenční limity v zemědělství

Vyhláškou č. 397/2005 Sb. byla zatím naposledy novelizována původní vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podvojný účetnictví podnikatelských subjektů. Jednou ze změn, jejíž účinnost nastala již pro účetní období roku 2005, bylo rozšíření obsahu řádku aktiv rozvahy **B.I.6 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek**. Do této skupiny aktiv vyhláška nově zařadila následující položky bez ohledu na výši jejich ocenění (tzn. i v pořizovací ceně do 60 tisíc Kč):

- **povolenky na emise** skleníkových plynů,
- **preferenční limity u prvního držitele**, zejména
- individuální referenční množství mléka (IRM – odkaz na zákon č. 256/2000 Sb. o SZIF ve znění novel a na nařízení vlády č. 244/2004 Sb. ve znění 517/2004 Sb.)
- individuální produkční kvóty (odkaz dtto),
- individuální limit premiových práv (odkaz na nařízení vlády č. 196/2005 Sb. – provádění premiových práv na chov krav bez tržní produkce mléka a na chov bahnic).

**Preferenční limity získané bezúplatně** (přidělením) počínaje rokem 2005 se mají v účetnictví zachycovat v ocenění jejich **reprodukční pořizovací cenou (RPC)**: tzn. cenou, za níž by se v daném okamžiku tato aktiva pořizovala úplatně). Bezúplatně nabytí preferenčních limitů a povolenek na emise prvním držitelem se účtuje a vykazuje jako poskytnutí dotace v ocenění RPC, tzn., že nabytí aktiva se účtuje souvztažně proti účtu závazků z titulu poskytnutí dotace. Tato dotace tedy nesnižuje ocenění tohoto aktiva, ale zůstává zachycena v závazcích a sleduje další osud aktiva.

V souvislosti s touto metodikou a jejím dosavadním uplatněním v praxi vyvstává několik problémů:

### Stanovení reprodukční pořizovací ceny

Zatímco u **emisních povolenek** jsou průběžně známé jejich burzovní ceny v rámci organizovaného trhu EU a je

tak možno vcelku jednoznačně určit RPC ke dni jejich nabytí (i když jejich tržní cena doposud zaznamenala značný pohyb ceny, a to v rozmezí od cca 9 do 31 EUR za 1 tunu CO<sub>2</sub>), u preferenčních limitů neexistuje žádný registrovaný trh. Možnost převodu preferenčních limitů pro domácí výrobce je přitom omezena v rámci státní kvóty pouze na ČR.

Např. **preferenční limity, týkající se výrobní kvóty mléka IRM**, se běžně převádějí na nového držitele na základě přechodu či smluvního převodu mezi dvěma producenty v určeném registračním místě, kterým je oddělení správy mléčných kvót SZIF (Státního zemědělského intervenčního fondu). Nabídka a poptávka však není nikde soustředěna a není ani systematicky sledována z hlediska cen, uplatněných u uskutečněných transakcí. Podle poznatků zvláštní praxe tak mohu potvrdit, že se cena za úplatný převod doposud pohybovala v širokém rozmezí od 1 až do 9 Kč/ 1 kg kvóty výroby mléka a lišila se významně nejen v rámci času, ale i v rámci jednotlivých transakcí. V rámci časového vývoje by tržní cena této kvóty výroby mléka objektivně měla odrážet možnost dosahovat budoucího zisku z prodeje syrového mléka. V současné době, kdy je vyvozován poměrně silný tlak mlékáren na snížení výkupních cen syrového mléka a v rámci EU je obecně prezentován stav jeho nadvýroby, pak pochopitelně tato tržní cena výrobní kvóty mléka IRM klesá. Konkurovat zahraničním výrobcům pak naši producenti mohou pouze za předpokladu srovnatelných podmínek. Jejich srovnatelnost je však narušena odlišným systémem jednotlivých titulů dotací a jejich absolutní výší (v SRN má být např. poskytována výrobcům mléka přímá dotace ke každému vyrobenému kg v rámci kvóty, v ČR je používán systém dotace na dojnici, resp. velkou dobytčí jednotku).

**Reprodukční pořizovací cenu na jiné preferenční limity** (např. individuální limity pro chov krav bez tržní pro-

dukce mléka a na chov bahnic) pak nelze stanovit, neboť k úplatným převodům dotyčných práv mezi nezávislými subjekty doposud zřejmě nedošlo.

**Individuální produkční kvóta výroby cukru** je pak zcela specifickým problémem: byla státem přidělena zpracovatelům cukrové řepy (jednotlivým cukrovarům), který jim však zároveň neuložil povinnost rozdělit tuto produkční kvótu na výrobce – pěstitele cukrové řepy. Rozhodnutím jednoho z významných výrobců (Eastern Sugar Česká republika a.s.) o ukončení výroby cukru v ČR tak ztrácejí čeští pěstitelé možnost odbytu pro cukrovku a Česká republika soběstačnost ve výrobě cukru. Dotyčný výrobce bude sice zřejmě povinen část restrukturalizační podpory, kterou obdrží podle nařízení rady ES č. 320/2006 z fondů EU za množství kvóty výroby, které se vzdal, rozdělit mezi pěstitele – dotyčné transakce však již nebudou účetně řešeny s využitím metodiky pro preferenční limity.

Obecně tedy možno konstatovat, že systém uplatňování kvót výroby vybraných zemědělských komodit narušuje volnou hospodářskou soutěž a neumožňuje rozšiřovat výrobu těm, kdo jsou schopni vyrábět levněji a kvalitněji. Rozdělování kvót je prováděno z centrálního místa a při veškeré snaze o uplatnění objektivních pravidel dochází minimálně k pochybnostem o spravedlivosti jednotlivých konkrétních rozhodnutí. Těmito aspekty je narušeno i fungování běžných tržních mechanismů v zemědělství – z toho pak vyplývá i **obtížnost stanovení reprodukčních pořizovacích cen u jednotlivých preferenčních limitů**.

Uvedené účetní postupy pro emisní povolenky a preferenční limity vstoupily v účinnost dnem vyhlášení, tzn. již pro rok 2005 a pro závěrku za rok 2005. Přitom pro účtování o preferenčních limitech, nabytých v předcházejících účetních obdobích (v roce 2004 a dříve), použijí účetní jednotky metody, které byly použity při jejich nabytí, a to až do doby jejich vyřazení.

U preferenčních limitů se tedy nová metodika týká pouze **hodnoty nabyté poprvé v roce 2005**. Konkrétně tedy podle ní postupovaly pouze zemědělské podniky, u nichž došlo v roce 2005 a v následujících letech k nárůstu preferenčních limitů. **Původní základní výrobní kvóty jim však byly přiděleny bezúplatně již v předchozích letech.** Ty by tedy měly být zachyceny původní metodou, tzn. pomocí podrozvahových účtů a uvedeny (v naturálních hodnotách) v příloze k účetní závěrce v rámci doplňujících informací k rozvaze.

### Ocenění k rozvahovému dni

Je třeba ještě připomenout, že charakter tohoto aktiva **neumožňuje jeho přecenění na reálnou hodnotu**: to by se na prvý pohled nabízelo jako žádoucí – především u emisních povolenek, jejichž reálnou cenu lze objektivně a průběžně zjišťovat. Emisní povolenky ani preferenční limity však nejsou cennými papíry, ale dlouhodobým nehmotným majetkem (charakteru určitého práva). V úvahu tedy připadá pouze zachycení **snížení jejich reálné (tržní) hodnoty k závěrkovému dni** ve smyslu § 25 odst. 2 zákona o účetnictví (ZoÚ), a to především u té části nehmotných aktiv (práv), která bude v nejbližším období určena k prodeji. Dočasné snížení hodnoty by v tomto případě mělo být ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 ZoÚ zachyceno formou opravné položky k aktivu, v případě snížení trvalého pak formou odpisu příslušné části hodnoty aktiva ve prospěch účtu oprávek. U bezúplatně nabytých hodnot však bude toto snížení provázáno i odpisem příslušné části závazků z titulu dotací ve prospěch výnosů (obvykle ostatních provozních výnosů) ve věcné a časové souvislosti. Zvýšené náklady ze snížení hodnoty vykazovaného aktiva tak budou zároveň provázány zvýšenými výnosy a k zatížení výsledku hospodaření účetní jednotky tak nedojde. V rozvaze však po těchto úpravách nebude vykazováno nadhodnocení aktiva, určeného k prodeji. Je otázkou, zda v případech, kdy dané aktivum bude dále použito

účetní jednotkou (např. nevyčerpané množství emisních povolenek bude použito ke krytí emisí produkovaných v následujícím období), je nutno zachycovat jeho sníženou reálnou (tržní) hodnotu v rozvaze. Takové aktivum není určeno k realizaci na trhu, ale k vlastní spotřebě v rámci výroby – vzhledem k vyrovnávání nákladů spotřeby současným účtováním výnosů navíc není třeba uvažovat o dopadu na jednicové kalkulační náklady.

### Spotřeba či amortizace nehmotných aktiv tohoto typu

Preferenční limity, které lze odepisovat podle času nebo výkonů, je třeba odepisovat účetními odpisy. Preferenční limity, které nelze takto odepisovat, a povolenky na emise, se spotřebovávají jednorázově, a to na vrub ostatních provozních nákladů (*což je pro spotřebu aktiva charakteru dlouhodobého majetku poměrně neobvyklý účetní zápis*). Přitom životnost produkčních kvót IRM je určena Nařízením rady ES č. 1788/2003, a to s konečnou platností do 31. 3. 2015 (počínaje 1. 4. 2004 – tedy původně na období 11 let). Průběh jejich rovnoměrného časového odpisu by tedy měl být rozvržen na zbývající část této konečné doby jejich využívání. Časový horizont ukončení platnosti kvót IRM (31. 3. 2015) by měl být zachován i v případech, kdy účetní hodnota produkčních kvót naroste (např. o další nově získané kvóty téhož druhu) nebo naopak poklesne (např. při odebrání části kvóty rozhodnutím státního orgánu) – v takových případech by měl být aktualizován účetní odpisový plán pro novou evidovanou hodnotu aktiva (resp. pro jeho novou zůstatkovou hodnotu). Při spotřebě, prodeji či jiném úbytku těchto aktiv (i při úbytku formou odpisů) se odpovídající částka zaúčtovává ve prospěch účtu skupiny 34 zaúčtuje na příslušné účty výnosů ve věcné a časové souvislosti.

### Zachycení aktiva proti závazkům z titulu dotací

Bezúplatně nabytí preferenčních limitů a povolenek na emise prvním držitelem nebo provozovatelem se účtuje a vykazuje jako poskytnutí dotace. Přírůstek aktiv v ocenění RPC je tak doprovázen přírůstkem cizích pasiv – ta však nemají charakter závazku určeného ke splacení, ale k spíše amortizaci (viz dále Spotřeba či amortizace). Tento související závazek (obvykle zachycený prostřednictvím účtů skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací*) však při obvyklém přístupu bude v rozvaze vykázan jako **závazek krátkodobý**, neboť ve skupině dlouhodobých závazků rozvahy se položka „Stát – daňové závazky a dotace“ nevyskytuje. Navýšení vykázaných krátkodobých závazků pak **snižuje likviditu účetní jednotky** – a to likviditu ve všech stupních (tzv. běžnou, pohotovou i pokladní) neboť u žádné se neberou pro krytí krátkodobých závazků v úvahu dlouhodobá aktiva. Pokud nebude tento nesplacený závazek vyloučen při výpočtech finančních ukazatelů, může docházet i k významnému a zbytečnému zkreslení situace při hodnocení situace účetní jednotky s využitím finanční analýzy.

*Pozn.: Přitom jednoznačně nedefinovaný kombinovaný ukazatel „finančního zdraví podniku“ byl doposud jedním z rozhodujících kritérií u žádostí o dotace v rámci Operačního programu (investiční dotace), a to bez možnosti vyloučit některý z krátkodobých závazků. Absurdně se tak mohlo stát, že podnik, který důsledně uplatnil novou metodiku zachycení preferenčních limitů a stanovil pro*



ně vyšší RPC, si zablokoval přístup k dotacím tohoto typu.

U emisních povolenek, každoročně z většiny spotřebovaných, není tento problém tak významný (zde spíše vystává otázka jejich správného ocenění k závěrkovému dni).

U preferenčních limitů s víceletou dobou platnosti však související závazek vyplývající z titulu bezúplatného poskytnutí nemá krátkodobý horizont – jeho amortizace bude shodná s amortizací bezúplatně nabytého aktiva. V případě kvóty IRM se bude tato amortizace postupně odehrávat ještě po dobu přesahující 8 let. Je tedy otázkou, zda by závazek z titulu dotace bezúplatného poskytnutí této kvóty neměl být vykazován spíše jako dlouhodobý – v rozvaze tedy zřejmě v rámci položky Jiné dlouhodobé závazky.

#### Daňové hledisko

Podle rozšířeného znění § 32a zákona o daních z příjmů (ZDP) tento zákon **nepovažuje za nehmotný majetek povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity.**

Znamená to, že pokud se tento majetek odepisuje, pak tedy pouze účetně. Ustanovení § 23 ZDP pak neobsahu-

je v této souvislosti žádný popis úpravy, pomocí které by se účetní výsledek hospodaření převáděl na základ daně z příjmů. Logicky to není třeba, neboť účetní odpisy, případně náklady zaúčtované v souvislosti s úbytkem hodnoty tohoto aktiva, jsou vždy plně vyrovnány výnosy ve stejné výši, zúčtovanými v rámci snížení závazku z titulu dotací.

Odtud nutno dovodit, že účetní odpisy preferenčních limitů nejsou považovány za odpisy ve smyslu § 24 odst. 2 písm.v bod 2) ZDP a nebudou tedy uváděny ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob v části b) tabulky B (rozpis odpisů) přílohy č. 1 II. oddílu. Stejně tak nebudou v daňovém přiznání nikde uváděny (vylučovány z daňového základu) výnosy zúčtované v souvislosti s úbytkem hodnoty aktiva.

Avšak v případě odepisování úplatně nabytého preferenčního limitu jsou jejich účetní odpisy nepochybně daňovým nákladem. Protože však ZDP nepovažuje za nehmotný majetek jak bezúplatně, tak i úplatně nabyté preferenční limity, není možné tyto ani odpisy v části b) tabulky B uvádět (i když logicky by tam nepochybně patřily).

#### Závěr

Vzhledem ke specifikám účetního zachycení tohoto druhu nehmotného aktiva vyvstává podle mého názoru otázka, zda je zachycení přírůstků (počínaje rokem 2005) bezúplatně nabytých preferenčních limitů skutečně příspěvkem pro dosažení věrného a poctivého obrazu účetní jednotky. Za hlavní problémy zde považuji: nemožnost stanovení objektivní reprodukční pořizovací ceny a nutnost vykazování „fiktivního“ krátkodobého závazku v souvislosti s nabytím dlouhodobého nehmotného aktiva. Určité praktické řešení našťastí nabízí i samotná novela vyhlášky: u prvního držitele je třeba takto nabyté preferenční limity zachytit pouze v případě, pokud náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevyšují významnost této položky.

#### Ing. Bohumír Holeček

auditor, č. osv. 1177

Organizační kancelář – sdružení auditorů

## Řízení kvality u společnosti provádějících audit, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby

### (2. část)

V první části článku, který se zabývá řízením kvality auditorských společností, jsem se věnoval především vymezením základních pojmů a diskusními náměty na jejich úpravu či bližší vysvětlení, dále pak částí ve standardu označenou jakožto „prověrka řízení kvality“.

Závěrem bylo diskutováno téma „prověrka řízení kvality“ v podmínkách auditorských společností v České republice a s tím souvisejícím připomínkovým řízením k aplikační doložce vyhlášeným v časopise Auditor č. 9/2006 (str. 4).

Velmi nerad bych se pouštěl do komentáře k samotnému průběhu připomínkového řízení. Rád bych však dokončil úvahy nad zbývajícími částmi standardu ISQC 1, neb jeho novost a specifická může činit zejména na malým a středním auditorským společnostem určité problémy.

Úvodem si dovoluji zopakovat, že základním cílem standardu je stanovení principů a postupů pro řízení kvality a zároveň nabídnout návod na vybudování systému řízení kvality v jednotlivých auditorských společnostech.

Vybudovaný systém řízení kvality musí obsahovat zásady a postupy, které se zabývají každým z níže uvedených a dále ve stručnosti popsaných bodů:

1. odpovědnost vedení společnosti za kvalitu,
2. etické požadavky,
3. přijetí a pokračování vztahů s klientem a zvláštní zakázky,
4. lidské zdroje,
5. provedení zakázky,
6. průběžné monitorování.



Za vhodný formální postup bych považoval vytvoření podnikového manuálu schváleného příslušným orgánem auditorské společnosti, například valnou hromadou společnosti. V dalším textu proto kvůli stručnosti textu odkazují na „manuál“.



### Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu

V této části „manuálu“ by mělo být jednak deklarováno, že kvalita souvisí s vnitřní kulturou společnosti, s chováním vedení i všech jednotlivců zapojených do zakázek. Přestože standard uvádí, že za řízení kvality je odpovědný výkonný ředitel (CEO), nebo – pokud to v konkrétních podmínkách připadá v úvahu – řídicí orgán společnosti (managing board of partners), domnívám se, že by měla být jmenována osoba, která má v rámci své pravomoci a odpovědnosti řízení kvality na starosti. To však neznamená, že tato osoba je jedinou, které se systém řízení kvality týká. Jejím úkolem je dále rozpracovat odpovídající kroky ve směru k naplňování ustanovení standardu ISQC 1 a podnikového manuálu, a v případě potřeby by měla informovat CEO nebo řídicí orgán společnosti o závažných problémech. Toto se týká zejména větších společností (dle mého odhadu a zkušeností od velikosti cca tři a více auditorů a 20 nebo více zaměstnanců společnosti). U velkých společností by měl manuál obsahovat i ustanovení o tom, jakým způsobem společnost přiděluje dostatečné zdroje pro řízení kvality a jakou roli hraje kvalita při hodnocení výkonu, odměňování a postupu na vyšší pozice ve společnosti.

### Etické požadavky

Etické požadavky logicky vycházejí z ustanovení Etického kodexu IFAC, přičemž za stěžejní problém je považována otázka nezávislosti. Součástí „manuálu“ (není-li již obsaženo v jiném podnikovém dokumentu) by proto měla být část, jež by upravovala postupy společnosti, které by měly zajistit přiměřenou jistotu, že společnost, její pracovníci a popřípadě i jiné osoby, které se zúčastňují práce na zakázce (externí odborníci či pracovníci ze společnosti či pracovníci firem) jsou nezávislí na klientovi. Za tím účelem musí být zajištěno, aby:

- všem výše uvedeným osobám byl prokazatelně sdělen požadavek na nezávislost (identifikace klienta, typ zakázky, která je poskytována atp.),
- byly identifikovány okolnosti a vztahy, které ohrožují nezávislost,
- byly podniknuty příslušné kroky vedoucí k odstranění hrozeb ohrožení nezávislosti nebo k jejich omezení na přijatelnou míru uplatněním ochranných opatření,
- v krajním případě (není-li možné využít odpovídajících ochranných opatření) bylo od zakázky odstoupeno.

Relevantní informace od partnerů odpovědných za zakázku (tj. rozsah poskytovaných služeb, typ zakázky, informace o klientovi, jiné zakázky, které jsou mu poskytovány atp.), ale i informace od jednotlivých pracovníků či externích odborníků o okolnostech a vztazích, které ohrožují nezávislost, musí být vhodným způsobem shromažďovány a vyhodnocovány. Informace o tom, že existují, byť zatím potenciální, hrozby ve vztahu k nezávislosti musí být předány:

- partnerovi odpovědnému za zakázku,
- odborníkovi provádějícímu kontrolu práce na zakázce (pokud zakázka podléhá prověřce řízení kvality dle čl. 60 a násl. ISQC 1),

- dalším odpovědným osobám (například osobě odpovědné za řízení kvality ve společnosti – viz výše).

Partner odpovědný za zakázku provede veškeré nezbytné kroky a informuje o nich výše uvedené osoby. Je-li dle názoru těchto osob dosaženo cíle, tedy přiměřené jistoty, že není porušen princip nezávislosti, je postup partnera odpovědného za zakázku odsouhlasen. Pokud by však ochranná opatření (dle názoru odborníka provádějícího kontrolu práce na zakázce či dalších osob) byla nedostatečná, bylo by třeba postupovat v souladu s čl. 57 a násl. ISQC 1, označených jako „rozdílnosti v názorech“. Může pochopitelně nastat i situace, kdy se teprve v průběhu zakázky zjistí, že dochází k porušení principu nezávislosti. Byť se může jednat o poměrně závažný problém z hlediska realizace zakázky, nezbyvá, než postupovat analogicky ve smyslu výše uvedených kroků.

### Příklad

*Auditorská společnost Kraus a partneři s.r.o. je středně velkou auditorskou společností zapsanou do seznamu vedeného KA ČR. Má 5 společníků s podílem a rozhodovací pravomocí rovnoměrně rozvrženou na každého z nich (čtyři jsou auditoři) a 40 zaměstnanců. Výkonným ředitelem je společník Václav Novotný, který není auditorem. Schůze společníků rozhodla, že o systém řízení kvality se bude starat Jiří Podlaha, auditor. Ten je zároveň odborníkem provádějícím kontrolu práce na zakázce, pokud tato zakázka podléhá prověřce řízení kvality.*

*Ověřování účetní závěrky a výroční zprávy středně velké účetní jednotky FEROSTAV a.s. nepodléhá dle ISQC 1 a interních pravidel auditorské společnosti prověřce řízení kvality. Jedná se však o audit, tedy ISQC 1 se na zakázku vztahuje (zde není rozhodující, zda se jedná o statutární audit či o audit „dobro-*

volný“). Partnerem odpovědným za zakázku je auditorka Jana Moudrá. Ta na schůzce svého týmu informuje jeho členy o novém „manuálu“, který řeší otázku řízení kvality ve společnosti Kraus a partneři s.r.o. a zároveň zdůrazní aspekt nezávislosti. Sdělí všem členům týmu i podstatné informace o klientovi (zašle výpis z OR, z kterého jsou patrné veškeré majetkové vztahy a složení představenstva a dozorčí rady společnosti, upozorní však na to, že organizace má k dispozici, je „slepé“, obsahuje pouze pozici a nikoli jména řídicích pracovníků). Dále je požádá, aby ji do tří dnů informoval o všech potenciálních i skutečných hrozbách ve vztahu k nezávislosti. Dostane negativní ujištění ve všech případech s výjimkou dvou asistentů auditora na pozici „junior asistent“ a „manažer zakázky“:

- Anežka Bémová (junior asistent) je dcerou člena dozorčí rady (skutečná hrozba),
- Mojmir Vostatek (manažer zakázky) pochází z města, ve kterém má akciová společnost FEROSTAV sídlo a lze tedy předpokládat, že mohou existovat vazby mezi členy managementu a Mojmiřem (potenciální hrozba).

Jana Moudrá se rozhodla nezařadit Anežku do týmu a požádala své kolegy o výměnu mezi týmy. Tento krok nebyl vzhledem k dostatečnému počtu zaměstnanců a vhodnému způsobu plánování zakázek problémem. Potenciální hrozbu v případě Mojmirů považovala za nepodstatnou, a to vzhledem k tomu, že město, ve kterém akciová společnost sídlí, má více než 100 tisíc obyvatel a pravděpodobnost, že na manažerských pozicích bude někdo z příbuzných Mojmirů, považovala za velmi nízkou. Vše stručně oznámila i Jiřímu Podlahovi. Ten s ní nesouhlasil v otázce potenciální hrozby. Domníval se, že přestože je počet obyvatel města velký, není vhodnou veličinou pro uvažování. Za rozhodující považoval skutečnost, že na pozicích manažerů bývají vysokoškolsky vzdělaní pracovníci a že Mojmirůva rodina je poměrně rozsáhlá a patří tradič-

ně k „smetánce“ místní společnosti. Vzhledem k ustanovení „manuálu“, že názorové rozdíly je třeba řešit ještě před zahájením práce na zakázce, byl problém posunut na poradu vedení společnosti. Tam po vyslechnutí všech pro a proti bylo dáno za pravdu Janě Moudré a Mojmir Vostatek tak zůstal v pozici manažera zakázky.

Audit byl tradičně zahájen „opening meetingem“ v sídle společnosti. Jaké bylo Mojmirůvo překvapení, když do zasedací místnosti vstoupila jeho sestřenic Jitka, si jistě každý dovede představit. V mládí se rodiny poměrně často stýkaly, ale po odchodu Mojmirů do Prahy na studium se kontakty výrazně omezily. Na jednu stranu svoji příbuznou rád viděl, ale na druhé straně měl obavy, zda její pozice ve vrcholovém vedení nekomplikuje průběh zakázky. Jeho naděje, že je Jitka v pozici marketingové ředitelky a že se snad podaří najít vhodná opatření k zamezení ohrožení nezávislosti se vytratila v okamžiku, kdy generální ředitel při představování prohlásil: „Ing. Jitka Vostatková je finanční ředitelkou naší akciové společnosti“. Mojmirůvi bylo jasné, že problém existuje a je jen obtížně řešitelný. Manažerů zakázek bylo v Kraus a partneři sice šest, ale ve vrcholné auditorské sezoně se jen složitě přesouvali ze zakázky na zakázku.

Po ukončení schůzky si Mojmir chtěl pohovořit se svojí nadřízenou Janou Moudrou. Ta jej však odbyla s tím, že již musí jet zpět do Prahy, kde má další důležité jednání. Mojmir se tedy rozhodl „nestrkat prsty tam, kam nemá“ a začal pracovat na zakázce stejně, jako by Jitka neexistovala. Vše by možná skončilo bez jakýchkoli problémů, kdyby v názoru na účetní závěrku se neobjevily rozdíly. Jednalo se o to, že účetní jednotka měla významně nadhodnocené pohledávky a navíc na výši pohledávek měla vázaný bankovní úvěr. Snížení objemu úvěru by vyvolalo takový deficit ve financování provozní činnosti, že by s vysokou pravděpodobností bylo ohroženo další pokračování společnosti v podnikatelské činnosti. Krach společnosti by postihl i Moj-

mírovu sestřenic, což v regionu, kde je poměrně vysoká nezaměstnanost a zejména omezený počet lukrativních pozic ředitelů by jistě ovlivnilo i vztahy v rodině („to jsi snad mohl přehlédnout, už kvůli naší Jitušce“, jakoby slyšel svoji tetu). Teprve v tomto okamžiku si Mojmir uvědomil závažnost situace a o všem informoval Jiřího Podlahu. Ten neprodlehně svolal poradu společníků a navrhl následující:

- konstatoval, že jak Jana Moudrá, tak i Mojmir Vostatek porušili Etický kodex a vnitřní předpisy auditorské společnosti, o osobních důsledcích bude jednat další porada společníků, nyní je aktuální řešení problému s vydáním adekvátního výroku,
- navrhl, aby Mojmir byl odvolán z funkce manažera zakázky a na jeho místo byl dosazen jeho kolega, který však běžně audity výrobních podniků neřídí,
- navrhl dále, aby změna v pozici manažera zakázky byla oznámena klientovi s pravdivým zdůvodněním.

Z výše uvedeného příkladu plynou následující závěry:

- je třeba se důsledně věnovat nejen skutečným, ale i potenciálním hrozbám,
- problémy je třeba řešit ihned poté, co byly identifikovány,
- veškeré sporné otázky je třeba komunikovat uvnitř auditorské společnosti (je to mnohem snazší než komunikace navenek, i když i tato komunikace je za určitých okolností nezbytná),
- je vhodné nastavit pravidla uvnitř firmy tak, aby se jejich porušení se jednotlivým společníkům, zaměstnancům i dalším osobám „nevyplácelo“.

### Lidské zdroje

Problematika lidských zdrojů bývá zejména ve středních a malých společnostech podceňována, většinou stačí, že „máme dostatek lidí na zakázku“. Již méně se věnujeme jejich kvalitě, a to je za situace, kdy počet vysokoškolsky vzdělaných lidí pracujících v auditu klesá, dosti nebez-

pečné ve vztahu ke kvalitě auditu jako celku. Nevím, zda zde mám uvádět „úsměvnou“ příhodu, kdy mi jeden kolega z vysoké školy (nikoli VŠE) vyprávěl o tom, jak jim výdaje z programů financovaných z prostředků EU ověřuje auditor, který neumí anglicky. Když jsem se zvědavě zeptal, jakže to tedy dělá, když veškeré manuály jsou v angličtině a rovněž reporting probíhá v tomto jazyce, bylo mi smrtelně vážně sděleno, že vše potřebné mu přeloží lidé z týmu příjemce dotace a že tedy vlastně „o nic nejde“. Obdobných, možná ještě závažnějších příkladů bych našel asi povíckou. V „manuálu“ by měly být alespoň stručně zaznamenány veškeré algoritmy, které se používají při ná-

boru pracovníků, hodnocení jejich výkonnosti, schopností a způsobilostí. „Manuál“ by se měl zabývat i kariéřním rozvojem, odměňováním a vhodnou alokací zaměstnanců na jednotlivé zakázky. Společnost by kromě vhodného náboru a výběru nových zaměstnanců měla věnovat část „manuálu“ takovým otázkám, jako je odborné vzdělávání, kontinuální profesní vzdělávání včetně odpovídajících školení, pracovní zkušenosti a vedení zkušenějšími pracovníky, nejčastěji ostatními členy auditorského týmu. Pokud nemá auditorská společnost (a to bude patrně častý případ malých a možná i středních společností) dostatečné vnitřní zdroje pro školení

a trénink, měla by pro tyto účely použít vhodnou externí osobu. Pracovníci společnosti by ze všech kroků, které vedení společnosti činí, měli dostatečně intenzivně cítit to, že výše jejich výplaty či jejich posun na vyšší pozici nebude vycházet z pouhého kvantitativního hodnocení jejich činnosti, ale i z jejich schopnosti vhodným způsobem zohlednit veškeré požadavky na kvalitu práce definované auditorskými standardy, zejména standardem ISQC 1 a ISA 220 R.

**Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.**  
prezident KA ČR

*(dokončení příště)*

## Co najdete v e-příloze č. 3/2007

### **Výbory a komise informují**

V e-příloze č. 2/2007 najdete informace z výborů pro metodiku, veřejný sektor, auditorské standardy, auditorské zkoušky a informační politiku.

### **Téma čísla: Zemědělské podniky Problematika odbytových organizačních skupin výrobců v zemědělství**

Současná dotační politika EU k podporování rozvoje venkova si neklade za cíl podporovat navyšování objemu zemědělské výroby – její tituly směřují spíše k obecné podpoře rozvoje venkova prostřednictvím Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu. Jeden z dotačních titulů má vést zemědělské prvovýrobce k zefektivnění odbytu, a to podporou zakládání tzv. odbytových organizačních skupin výrobců, které by měly získat významnější postavení na trhu zemědělských komodit než jednotliví samotní výrobci. Více k této problematice najdete v článku Bohumíra Holečka.

### **Finanční analýza trochu jinak aneb porovnání vybraných ekonomických ukazatelů**

O programu pro finanční analýzu zemědělských podniků, který umožňuje srovnání podniků podle více ukazatelů, si přečtete v článku Karla Novotného ml., jehož úplné znění

najdete v e-příloze Auditor, přístupné na internetových stránkách Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v uzavřené části pro auditory.

### **Individuální referenční množství mléka – povolenky na mléko**

Účtováním o povolenkách na mléko se zabývá příspěvek Pavla Adama. Z hlediska praktické aplikace nejsou mnohé účetní programy a informační systémy schopné účtovat o majetku a současně o dotaci. Proto jsou tyto operace prováděny pomocí vnitřních účetních dokladů. Dostačující by mělo být uvedení vysvětlujícího textu o použití přidělených povolenek do přílohy k účetní závěrce.

### **K diskusi**

#### **Návrh účtování emisních povolenek**

Stejně jako v jiných zemích EU byl i v České republice připraven a spuštěn projekt obchodování s emisními povolenkami, který má ve smyslu Kjótského protokolu za cíl snížení emisí skleníkových plynů. Na začátku roku 2006 se na základě neúplných informací rozpoutala v odborných kruzích diskuse, jak o povolenkách účtovat a jak co nejsprávněji zachytit v účetních výkazech operace prováděné s nimi. Příspěvek Ladislava Jirky, který je v celém znění v e-příloze č. 2/2007,

je veden snahou co nejlépe zachytit co nejvíce možných situací. Návrh vychází ze současného stavu znalostí s tím, že pravděpodobně v tomto či příštích letech dojde na evropské úrovni k přijetí samostatného účetního standardu pro emisní povolenky, který zřejmě přehodnotí způsob účtování o povolenkách a který pak bude přijat i naší národní legislativou.

### **Zaujalo nás**

#### **Účetní závěrka pro podnikatele za účetní období roku 2006**

V e-příloze najdete také pokračování článku Radky Kosinové, popisujícího celý proces a veškeré práce související s účetní závěrkou sestavenou podnikateli, kteří účtují v podvojném účetnictví.

### **Zaznamenali jsme**

Sdružení Czech Top 100 vyhlásilo výsledky 13. ročníku soutěže Nejlepší výroční zprávy ČR za rok 2005. Podle předsedy poroty Otakara Hory z auditorské firmy KPMG ČR byl v tomto roce patrný vyšší počet výročních zpráv, které byly zpracovány na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). V celkovém hodnocení opět zvítězila Skupina ČEZ.

-av-



## Michael W. Hackworth se stal hlavním partnerem pro interní služby a trhy PwC ve střední a východní Evropě a Společenství nezávislých států



Řídící partner české pobočky PricewaterhouseCoopers Michael W. Hackworth byl v polovině ledna jmenován hlavním partnerem

pro koordinaci vztahů s klienty a poskytování služeb PwC ve střední a východní Evropě a Společenství nezávislých států (SNS). Ve své nové roli bude zodpovědný za koordinaci aktivit zahrnujících vyhledávání nových klientů a rozšiřování stávajících služeb ve 24 zemích, v nichž PricewaterhouseCoopers v tomto regionu působí (viz mapa). Tyto společnosti zaměstnávají více než 6 000 osob. Michael W. Hackworth pracuje pro společnost Pricewaterhouse

seCoopers (předtím Price Waterhouse) již 26 let. Dlouhodobě se věnuje rozvoji podnikání (business development) a je odborníkem na mezinárodní privatizace a forenzni (vyšetřovací) účetnictví. Je autorizovaným vyšetřovatelem podvodů (CFE).

V regionu střední a východní Evropy a SNS žije již 15 let.

V roce 1992

se podílel na založení ruské společnosti Price Waterhouse, od roku 1996 žije v Praze a je řídícím partnerem české společnosti PricewaterhouseCoopers.

Absolvoval obor účetnictví a financí na univerzitě v Marylandu. Před nástupem na vysokou školu byl pět let členem jednotek americké námořní pěchoty. Se svou



ženou Amy má tři dospělé děti, Susan, Johna a Kathryn. K jeho zálibám patří rodina, dům a starožitnosti. Má rovněž pilotní oprávnění. **-jd-**

### Nová značka TPA Horwath

Jedna z nejdéle působících auditorských firem na našem trhu Horwath TPA Notia Audit (původně Notia Audit) mění název. Od 22. ledna 2007 vystupuje pod novou značkou TPA Horwath. „Tímto krokem chceme zdůraznit těsnější sounáležitost se skupinou TPA Horwath CEE, která je jednou z nejvýznamnějších středoevropských poradenských společností v oblasti účetního, daňového a finančního poradenství,“ uvádí se v prohlášení firmy.



Skupina TPA Horwath CEE má zastoupení v Maďarsku, Slovensku, Slovinsku, Polsku, Chorvatsku a Rakousku. Působí ve dvaceti městech, má 35 partnerů a 615 zaměstnanců. TPA Horwath CEE je začleněna do celosvětové poradenské sítě Horwath International.

**-jd-**

### Jana Skálová je řádnou členkou CFE

Daňová poradkyně a auditorka Jana Skálová se koncem loňského roku stala řádnou členkou Valného shromáždění CFE (General Assembly Confederation Fiscale Europeenne), která zastřešuje



170 tisíc daňových poradců působících v Evropě.

Jana Skálová je členkou prezidia Komory daňových poradců ČR a také zkušební komisařkou této komory. Od roku 1993 je partnerem společnosti TPA Horwath a specializuje se na daňové poradenství v oblasti přeměnných společností, nemovitostí, kapitálového zdanění, cenných papírů a derivátů. Je také autorkou mnoha odborných publikací s daňovou problematikou.

**-jd-**

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 2, 2007, ročník XIV, 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: kacr@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 28. 2. 2007. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

