

## Obsah

<b>AKTUALITY</b> .....	2
Schůzka zástupců auditorských komor zemí střední a východní Evropy (Ing. Markéta Jindřišková, FCCA) .....	3
Profesor Pilný obdržel medaili Aloise Rašina ...	6
Setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci Komory auditorů ČR (Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA, Ing. Tomáš Brumovský, Ing. Libuše Šnajdrová).....	7
Slavnostní večer v Rudolfinu.....	8
Konference: Nové výzvy pro auditorskou profesi .....	9

## TÉMA ČÍSLA

### NEZISKOVÉ ORGANIZACE

Krátce o přezkoumávání hospodaření v hlavním městě Praze (Rozhovor s Ing. Zdenou Javornickou) .....	10
Zpráva auditora o výsledku přezkoumání hospodaření ÚSC a způsob jejího projednání (Mgr. Martina Smetanová) .....	11
Vykazování a oceňování majetku státu (Mgr. Martina Smetanová) .....	13
Zdaňování neziskových organizací a vládní reforma od roku 2008 (Ing. Luděk Pelcl).....	13

### DISKUSE

Nad novelou ČÚS 011 (Ing. Jiří Řehák).....	30
--	----

### RECENZE

.....	36
-------	----

### LIDÉ A FIRMY

.....	36
-------	----



e-příloha Auditor 6/2008

### Obsah

- Vybírání daně z převodu nemovitosti
- Změny v procesu vytěsňení
- Nové způsoby oceňování
- IFRS směřují ke globálnímu standardu

Toto číslo vyšlo **9. 7. 2008**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **10. 9. 2008**

## Patnácté výročí založení Komory auditorů ČR



Petr Šobotník

V polovině června jsme si připomenuli 15. výročí vzniku Komory auditorů ČR. Stejně jako u příležitosti 10. výročí KA ČR jsme

i letos souběžně s oslavami pořádali odbornou konferenci a společenskou setkání. Obsahové zaměření konference projednávala rada na několika zasedáních, zejména pak otázku, zda lze auditorskou tematikou vyplnit smysluplně všechny bloky dvoudenní konference – aniž bychom si vypomáhali dalšími tématy, především z oblasti účetnictví a daní. Průběh odborné konference potvrdil náš předpoklad, že existuje celá řada aktuálních témat, o čemž svědčí i rozsáhlá diskuse k většině projednávaných okruhů. Domnívám se, že účast zahraničních hostů potvrdila, že Komora auditorů ČR má své pevné místo jak ve FEE, tak v IFAC – tento názor jednoznačně potvrdil ve svém vystoupení nejen prezident FEE Jacques Potdevin, ale

i prezident IFAC Fermín del Valle v poselství, které zaslal účastníkům konference.

Společenský večer v pražském Rudolfinu byl nejen důstojným vyvrcholením oslav patnácti let naší existence, ale také příjemným setkáním přátel a kolegů v neformální atmosféře umocněné hudebním zážitkem i noblesou historické budovy v centru kulturního dění.

Oslavy tedy máme šťastně za sebou a před námi stojí základní otázka: Co nám přinese nový zákon o auditorech a jak bude ovlivňovat činnost auditorů v dalších letech? Schvalování nového zákona se posunulo již na parlamentní půdu a všichni záměrní se s navrhovaným textem mohou seznámit na webových stránkách poslanců sněmovny. Dle mého názoru je nutné, aby se všichni auditoři zamysleli nad tím, co vznik veřejného dohledu nad činností auditorů znamená pro jejich každodenní práci. A zde mne opět napadá pouze jediné slovo – kvalita. Pokud budeme moci z úrovně komory garantovat a zajistit vysokou kvalitu práce každého auditora,



Oslavy 15. výročí KA ČR vyvrcholily slavnostním koncertem ve Dvořákově síni pražského Rudolfinu.

není důvodu se vzniku veřejného dohledu nad naší prací obávat.

Rád bych zdůraznil termín „veřejný“ dohled, který by neměl být zaměňován se státním dohledem. Proto je pro auditorskou obec nutná kvalitní spolupráce i s regulatorními orgány, abychom dobře pochopili jejich očekávání a byli schopni na ně adekvátně reagovat. Uvádění nových postupů a změna existujících pravidel ve vybraných oblastech nebude jednoduchá. Rada má zájem na tom, aby letošní lis-

topadový sněm byl využit k diskusi nad přípravou a návrhem nových vnitřních norem, i když lze velmi těžko předpokládat, že by v té době byl již schvalovací proces nového zákona ukončen. Není pochyb o tom, že auditorské profesi je ze strany EU věnována i nadále pozornost, a bude zajímavé sledovat, zda a v jakém rozsahu budou zákonodárci přihlížet k doporučení EU, které se týká omezení odpovědnosti statutárních auditorů a auditorských firem.

I když se audit pro většinu z nás stal již celoroční činností, nelze zapomínat ani na aktivní odpočinek. Nadcházející letní měsíce jsou ideální příležitostí pro načerpání nových sil.

Rád bych Vám proto i osobně popřál hezkou dovolenou a hodně nových sil do příští sezony, již šestnácté v naší krátké, ale bohaté historii.

**Ing. Petr Šobotník**  
prezident Komory auditorů ČR

## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada Komory auditorů na svém zasedání 16. června 2008 projednala v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese:

- schválila návrh na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti,
- zastavila správní řízení ve věci vyškrtnutí asistenta auditora, protože ve stanovené lhůtě byl doložen pracovní poměr u auditorské společnosti,
- rozhodla o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti na vlastní žádost,
- schválila žádost auditora o snížení fixního příspěvku na činnost komory v souladu s Příspěvkovým řádem,
- projednala podnět kárné komise a rozhodla o vyškrtnutí auditora z důvodu pracovního poměru u jiné než auditorské firmy.

Kromě toho předseda výboru Ing. Jiří Ficbauer předložil radě rozsáhlou dokumentaci o zjištěných nedostatcích v platbách příspěvků na činnost komory, které se vztahují zejména k asistentům auditora. Komora nemá žádný nástroj, kterým by okamžitě zjistila, zda asistent auditora skončil pracovní poměr u auditorské firmy nebo zda auditorská firma zanikla. V těchto věcech je komora odkázána na informace, které jsou povinni asistenti a auditorské firmy komoře sdělovat, avšak často se tak děje se značným zpožděním, chybně anebo vůbec ne. Většina informací vyjde obvykle najevo až při kontrole plateb fixní části příspěvků na činnost komory po konci splatnosti, tedy v průběhu 1. pololetí následu-

jícího roku. Toto zpoždění působí komoře značné problémy, takže řešením se výbor bude zabývat.

Předseda výboru rovněž informoval radu o setkání představitelů komory s auditory a asistenty v regionu, které se konalo 15. května 2008 v Plzni. Prezident komory Ing. Petr Šobotník rekapituloval informace o stavu legislativního procesu návrhu nového zákona o auditorech. Ten je nyní v poslanecké sněmovně parlamentu zařazen k prvnímu čtení. Termín nabytí účinnosti je navržen na 1. října 2008, avšak jeví se nereálným. Kromě toho rada obdržela doporučení Evropské komise č. 2008/362/EC ke způsobu zavedení externí kontroly kvality auditorů z května 2008. Předseda výboru pro legislativu a vnitřní normy Ing. Radomír Stružinský předložil radě návrh na postup prací při přípravě nových profesních předpisů nebo jejich změn v návaznosti na nový zákon o auditorech. Rada se seznámila s účetní závěrkou komory a s přiznáním k dani z příjmu za rok 2007.

Rada dále schválila:

- výplatu pololetních prémie zaměstnancům úřadu,
- Ing. Martina Skácelíka jako zástupce komory v FFE Accounting Working Party namísto Ing. Markéty Jindřiškové, která se ze zdravotních důvodů nemůže účastnit,
- roční vyúčtování Sdružení pro překlad IAS/IFRS za rok 2007,
- doporučení IFAC k Akčnímu plánu KA ČR pro plnění členských povinností IFAC.

Rada dále velice kladně hodnotila průběh mezinárodní odborné konference na téma „Nové výzvy pro auditorskou profesi“, která se konala ve dnech 12. a 13. 6. 2008 v Praze, a důstojný a příjemný průběh oslavy 15. výročí založení Komory auditorů ČR v Rudolfinu.

Na setkání prezidentů auditorských komor z Polska, Slovenska, Maďarska a Česka, které následovalo dne 13. 6. 2008 po skončení konference, rovněž zazněla řada nových témat, zejména ke způsobu fungování veřejného dohledu, ke kontrole kvality auditu v současných podmínkách a k novým doporučením Evropské komise, která se týká zavedení veřejného dohledu nad auditem a limitované odpovědnosti auditora. Jako hosté se setkání zúčastnili prezident FEE Jacques Potdevin, viceprezident FEE Petr Kříž, zástupci účetní a auditorské profese z Rumunska a někteří zástupci rady a Dozorčí komise komory.

Na závěr svého jednání rada vzala na vědomí:

- zprávu o čerpání dotace z JPD3 na vzdělávání auditorů (semináře Praktická aplikace ISA),
- zápis z Národní účetní rady,
- zápisy z výborů a komisí,
- informace Kárné komise,
- legislativní monitoring,
- komuniké prezidenta FEE J. Potdevina, které bude zveřejněno na webu komory.

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



Po konferenci zasedali v salónku hotelu Dorint don Giovanni kromě zástupců KA ČR i představitelé auditorských komor z Maďarska, Polska, Slovenska a v roli pozorovatelů také „šéfové“ dvou profesních sdružení z Rumunska.

## Schůzka představitelů auditorských komor zemí střední a východní Evropy

Na program konference Nové výzvy pro auditorskou profesi, kterou ve dnech 12. a 13. června 2008 organizovala Komora auditorů ČR, navazovalo jednání nejvyšších zástupců auditorských komor ze zemí střední a východní Evropy. Jednání se zúčastnili i Jacques Potdevin, prezident FEE, Petr Kříž, viceprezident FEE, a Olivier Boutellis – Taft, výkonný ředitel této federace.

Jednání řídil Petr Šobotník, prezident KA ČR. Komoru auditorů dále reprezentovali Libuše Müllerová, viceprezidentka, Stanislav Staněk, předseda Dozorčí komise, Eva Rokosová, ředitelka Úřadu KA ČR a předsedové a členové odborných výborů Ladislav Langr, Ladislav Mejzlík, Vladimír Králíček, Pavel Kulhavý a Markéta Jindřišková. Jednání bylo zaměřeno zejména na následující problematiku:

- Implementace nové směrnice o povinném auditu v jednotlivých státech.
- Doporučení Evropské komise týkající se externí kontroly kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu.
- Systém veřejného dohledu nad auditorskou profesí.

- Doporučení Evropské komise týkající se omezení občanskoprávní odpovědnosti statutárních auditorů a auditorských společností.
- Implementace Mezinárodních auditorských standardů ISA a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS v jednotlivých státech.
- Aplikace standardu pro řízení kvality ISQC 1 v jednotlivých státech.

### Implementace směrnice o povinném auditu, vztah orgánu veřejného dohledu a profesních institucí, systém veřejného dohledu

Prezident FEE Jacques Potdevin připomenul v souvislosti s implementací nové směrnice o povinném auditu skutečnost, že ačkoli konečná zodpovědnost za veřejný dohled nad prací auditorů leží na orgánu zodpovědném za systém veřejného dohledu, neznamená to přímou regulaci auditorské profese tímto orgánem. Komory a instituty mají v tomto systému nezastupitelnou roli, a to zejména vzhledem k tomu, že disponují odborníky v daných oblastech. Dále

## Novinky ISA

### Novelizace standardů ISA 580 a ISA 560

Rada pro Mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) přijala dva novelizované standardy: ISA 580 – Prohlášení vedení k auditu (Written Representations) a ISA 560 – Události po datu účetní závěrky (Subsequent Events).

#### ISA 580 – Prohlášení vedení k auditu

ISA 580 se věnuje písemným prohlášením, která předává management auditorovi. Při přípravě tohoto standardu IAASB zvažovala, jaké jsou důvody požadovat písemná potvrzení, jejich důkazní hodnotu a od koho je by měl auditor vyžadovat. Podle vlastních slov IAASB nový standard vytvářela zejména s ohledem na to, aby prohlášení obsahovala pouze nezbytné náležitosti a aby bylo jasně stanoveno, že prohlášení jsou zdrojem informací, jejichž význam auditori nesmí přeceňovat na úkor jiných informací.

Auditoři jsou podle standardu povinni po managementu vyžadovat tato potvrzení:

- Prohlášení managementu o splnění všech požadavků na něj kladených v souvislosti se sestavením a zveřejněním účetní závěrky.
- Prohlášení managementu o tom, že auditorovi poskytli veškeré relevantní informace a že veškeré transakce byly zaúčtovány a promítnuty do účetní závěrky.

Vedle těchto prohlášení si auditor může vyžádat i další, pokud to uzná v daném případě za vhodné, nebo případně i musí, pokud takovou povinnost stanoví jiný standard.

ISA 580 dále stanovuje, jak má auditor postupovat v případech, kdy management odmítne prohlášení vydat nebo prohlášení nelze považovat za důvěryhodné.





I když výše uvedená prohlášení se považují za součást důkazních informací, samy o sobě nic dostatečným způsobem neosvědčují. Podle standardu písemná prohlášení managementu nemají vliv na ověřování provádění auditorem včetně toho, zda management dostal svým povinnostem.

### ISA 560 – Události po datu účetní závěrky

Tento standard nedoznal významných obsahových změn, IAASB se věnovala zejména vnitřní konzistenci standardu.

Oba novelizované standardy je nutné použít pro audity účetních závěrek, které jsou sestaveny za účetní období, které začíná po 15. prosinci 2009 včetně. Novelizovaná znění doposud nebyla přeložena, na webových stránkách KA ČR lze nalézt zatím pouze odkaz na anglické znění.

**Ing. Jiří Pelák**

oddělení metodiky KA ČR

## Vzdělávání

### Nový e-learningový kurz

V červenci 2008 bude zveřejněn nový e-learningový kurz na téma **Zpráva auditora**. Autorem tohoto kurzu je Ing. Markéta Jindřišková z referátu metodiky Úřadu KA ČR. Obsahem kurzu je:

- zpráva auditora,
- modifikace zprávy auditora,
- srovnatelné informace a audit v prvním účetním období zakázky,
- předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky a zpráva auditora.

Nabídka e-learningových kurzů včetně organizačních informací bude zveřejněna na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

-kh-



U předsednického stolu zasedli (zleva) Libuše Müllerová, Petr Šobotník, Jacques Potdevin a Petr Kříž.

je důležité, aby v systému veřejného dohledu byly adekvátně zastoupeny všechny klíčové skupiny.

Viceprezidentka komory auditorů Maďarska (MKVK) Judit Ladó společně s Jánosem Lukácsem, prezidentem této komory, informovala o tom, že maďarská Komise pro veřejný dohled se skládá ze sedmi členů, z nichž tři jsou auditoři. Předsedou komise je neauditor. Komise vykonává svou činnost od 1. ledna 2008.

Grzegorz Skrzyszewski, viceprezident polské komory auditorů (KIBR) sdělil, že v červenci 2007 byl předložen návrh nového zákona o auditorech, prostřednictvím kterého dojde k implementaci nové směrnice o povinném auditu. Tento návrh přenášel většinu odpovědnosti a výkonné moci v oblasti veřejného dohledu na státní orgány. Komora vyvinula významné úsilí s cílem změnit text návrhu zákona tak, aby byl systém veřejného dohledu efektivní a uznávaný v rámci EU i celosvětově. V květnu 2008 byl předložen upravený návrh nového zákona o auditorech, na základě kterého by v systému veřejného dohledu byly zastoupeny všechny důležité zájmové skupiny a též odborníci z oblasti auditu. Návrh zákona dosud nebyl schválen parlamentem.

Slovenská komora auditorů (SKAU) byla reprezentována prezidentem Ivanem Bošelou a členem prezidia Miroslavem Džupinkou. Na Slovensku vstoupil 1. 1. 2008 v platnost

nový zákon, na základě kterého byl založen systém veřejného dohledu včetně Úřadu pro veřejný dohled. V systému je zastoupeno ministerstvo financí, komora auditorů, národní banka, burza a asociace zaměstnavatelů. Rada pro veřejný dohled má zodpovědnost za IFRS, ISA, kvalitu a sankce. V těchto oblastech má i výkonnou funkci. Systém je financován ze státního rozpočtu, z poplatků za zkoušky, vydávání auditorských licencí a také z příspěvků jednotek veřejného zájmu. Slovenská komora auditorů je zodpovědná za řízení kvality a kontinuální profesní vzdělávání. Rumunskou stranu zastupovali Marin Toma, prezident účetní asociace CECCAR, a Horia Neamtu, prezident rumunské komory auditorů CAFR. Zákon, kterým bude implementována nová směrnice o statutárním auditu, dosud nebyl schválen parlamentem.

Z návrhu zákona o auditorech v České republice, který byl již schválen vládou a měl by být v nejbližší době na programu jednání Poslanecké sněmovny, vyplývá, že prezidium Rady pro veřejný dohled bude mít pět členů z řad neauditorů a jedním členem bude auditor (pro přechodné období může být počet neauditorů snížen na čtyři). Rada pro veřejný dohled bude financována ze státního rozpočtu. Velká část činností, za které tento orgán nese konečnou odpovědnost, bude nadále vykonávána Komorou auditorů ČR.

Všichni zúčastnění se shodli na tom, že je důležité vhodně nastavit spolupráci mezi orgánem veřejného dohledu a profesními institucemi, a to zejména z důvodu zastoupení odborníků v systému veřejného dohledu. Důležité je také to, aby v systému veřejného dohledu byly zastoupeny všechny klíčové skupiny. Jedním z důležitých prvků úspěšného systému veřejného dohledu je také kvalitní dohled nad kontrolou kvality práce auditorů a auditorských společností, který je podmíněn vysokou profesionalitou a odborností inspektorů provádějících dohlídky. Účastníci schůzky dále diskutovali o tom, zda a jakým způsobem by měl být kontrolován orgán veřejného dohledu a jaká je odpovědnost členů tohoto orgánu.

### Omezení odpovědnosti auditorů

Účastníci jednání prodiskutovali doporučení Evropské komise týkající se omezení občanskoprávní odpovědnosti statutárních auditorů a auditorských společností, které bylo vydáno 6. června 2008. Členským státům EU je doporučeno omezení odpovědnosti auditora s možností volby metody omezení této odpovědnosti s ohledem na právní úpravu v dané zemi. Toto omezení by se nemělo vztahovat na úmyslné porušení povinností ze strany statutárního auditora nebo auditorské společnosti a mělo by platit vůči auditované společnosti a jakékoli třetí straně, která je podle vnitrostátního práva oprávněna požadovat náhradu škody. Jakékoli omezení občanskoprávní odpovědnosti by nemělo poškozeným stranám bránit v tom, aby získaly spravedlivou náhradu škody. Ve Slovenské republice je odpovědnost auditora omezena, a to na dvacetinásobek honoráře za audit u subjektů veřejného zájmu a desetkrát násobek honoráře u ostatních subjektů.

V Maďarsku tato problematika řešena není, komora auditorů je však připravena spolupracovat při úpravě zákona. Některé smlouvy o pro-

vedení auditu obsahují ustanovení, kterými je odpovědnost auditora omezena, nejedná se však o příliš rozšířenou praxi.

V návrhu nového zákona o auditorech v Polsku omezení odpovědnosti auditora zahrnuto není a tato oblast se řídí občanským zákoníkem, podobná situace je i v Rumunsku a v České republice.

### Kontrola kvality, standard ISQC 1

Dohled nad řízením kvality práce auditorů a auditorských společností považují všichni zúčastnění za velmi důležitou součást kvalitně fungujícího ekonomického prostředí. Velkým problémem je velmi odlišný systém řízení kvality u větších auditorských společností a u samostatných auditorů či menších auditorských společností. Velkou část auditorské obce tvoří samostatní auditoři, kteří mají problémy při nastavení vnitřního systému řízení kvality v souladu se standardem ISQC 1. V Polsku samostatní auditoři tvoří cca 70 procent auditorské obce, tyto auditoři uzavírají smlouvy o vzájemném monitoringu zakázek. V České republice je pozorován trend vzniku menších auditorských společností. Zástupci Slovenska a Rumunska informovali, že na základě dohlídek lze konstatovat, že zhruba 10 % dohlídek skončilo velmi významnými nálezy, naproti tomu 20 až 30 % dohlídek skončilo

s velmi dobrým výsledkem. Do konce roku je očekáváno vydání příručky IFAC pro aplikaci standardu ISQC 1 malými a středními auditorskými praxemi.

Evropská komise vydala 6. května 2008 doporučení týkající se externí kontroly kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu. Hlavní body doporučení lze shrnout takto:

- Je zdůrazněna aktivní role orgánu pro veřejný dohled při dohlídkách.
- Vedoucí úlohu při dohlídkách by měli mít nezávislí inspektoři kvality neprovozující auditorskou praxi.
- Co největší průhlednost výsledků dohlídek a jejich zveřejnění.

### Mezinárodní auditorské standardy ISA a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Za velmi problematickou oblast implementace standardů ISA i IFRS je považována existence jejich kvalitních překladů, u standardů IFRS pak někdy i současná existence několika sad překladů.

Jednání uzavřel Petr Šobotník poděkováním za účast a pozváním všech účastníků na slavnostní večeři.

**Ing. Markéta Jindřišková, FCCA**  
vedoucí oddělení metodiky KA ČR



*Pohled na diskutující: zleva Ivan Bošela a Miroslav Džupinka ze Slovenska, Martin Toma s tlumočnicí a Horia Neamtu z Rumunska, Pavel Kulhavý a Markéta Jindřišková z Komory auditorů ČR.*

## Profesor Vladimír Pilný obdržel medaili Aloise Rašína

V zasedací místnosti rektorátu pražské Vysoké školy ekonomické bylo toho dne plno. V úterý 27. května se tady sešla „akademická elita“ – představitelé vedení školy, členové vědecké rady VŠE, děkanové fakult, vedoucí kateder a další hosté, aby se zúčastnili slavnostního předání medaile Aloise Rašína profesorovi Vladimíru Pilnému. Profesor Pilný získal ocenění za svou celoživotní práci v oblasti účetnictví a auditingu. Medaili obdržel z rukou rektora VŠE prof. Richarda Hindlse, přičemž jeho „ekonomické curriculum vitae“ přítomným ozřejmil děkan Fakulty financí a účetnictví doc. Petr Dvořák. Přestože se prof. Vladimír Pilný v posledních letech aktivní dráhy plně věnoval především etablování auditorské profese na českém trhu (založení a šestileté řízení Komory auditorů ČR), většinu svého života – přesněji více než 45 let – působil na VŠE, kde se odborně specializoval jednak na účetnictví, a zejména pak na problematiku kontroly a revize a později auditingu. Výmluvný je v této souvislosti fakt, že když v ro-

ce 1963 získal titul kandidáta ekonomických věd, habilitoval s prací na téma Průkaznost účetnictví a účetní expertíza v soudním a arbitrážním řízení. V průběhu své akademické dráhy významně přispíval k odbornému postavení školy, byl náročným, ale oblíbeným pedagogem a vychoval generace úspěšných absolventů, z nichž mnozí dnes působí jako auditoři, příp. zastávají významné funkce v hospodářské praxi i státní správě. Nikoli náhodou byl v roce 1990 zvolen prvním revolučním děkanem Fakulty řízení VŠE a v dubnu 1991 se stal prvním děkanem Fakulty financí a účetnictví, na jejímž vzniku měl lví podíl.

Získání medaile Aloise Rašína je velice prestižním oceněním. Pražská Vysoká škola ekonomická tuto cenu uděluje od roku 1999 výhradně osobnostem, které se významným způsobem zasloužily o rozvoj VŠE nebo přispěly k rozvoji ekonomické vzdělanosti a ekonomické vědy. V průběhu uplynulých let



medaili obdrželo 13 osobností (zhruba polovina z tuzemska a polovina ze zahraničí, mj. prof. Kovanicová z VŠE nebo prof. Rubash z Bradley University v USA).

Profesor Pilný je jejím dalším držitelem, což jej řadí mezi nejvýznamnější ekonomy uplynulých let. Pane profesore, srdečně blahopřejeme. **-jd-**

PS. Profesor Vladimír Pilný obdržel jako výraz ocenění zásluh o založení a rozvoj Fakulty financí a účetnictví také pamětní medaili této fakulty. Stalo se tak 30. dubna na společném slavnostním zasedání vědecké rady FFÚ, akademického senátu a katedry finančního účetnictví a auditingu.

## Setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci KA ČR

Dne 15. května 2008 se pod záštitou Výboru pro otázky profese a etiku konalo v Plzni setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci Komory auditorů ČR. Za radu komory se jednání zúčastnil předseda Výboru pro otázky profese a etiku Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA, Kárnou komisi zastupoval její místopředseda Ing. Tomáš Brumovský a Dozorčí komisi místopředseda Ing. Josef Zidek. Za úřad komory byla přítomna Ing. Libuše Šnajdrová. Zúčastněné přivítal na regionálním setkání Ing. Jiří Ficbauer a úvodem přednesl několik informací o činnosti rady za poslední dobu. Nastínil i program setkání, jehož hlavním tématem byla otázka mlčenlivosti auditora, pojištění odpovědnosti auditorů a auditování subjektů veřejného zájmu. Ing. Ficbauer požádal auditory, aby řádně vyplňovali formuláře o vy-

účtování příspěvků a vysvětlil, proč komora potřebuje vyplnit nový údaj, který je uveden v dotaznících a který se týká auditování subjektů veřejného zájmu. Dále informoval o vývoji legislativního procesu ve vztahu k připravovanému zákonu o auditorech a v návaznosti na přijetí tohoto nového zákona o nutnosti vydat nové vnitřní předpisy. Nové vnitřní předpisy budou muset být nejprve projednány na úrovni Rady pro veřejný dohled nad auditory, která bude novým orgánem dohlížejícím na činnost auditorů. Současná rada komory bude přejmenována na výkonný výbor. Teprve po schválení vnitřních předpisů Radou pro veřejný dohled mohou být tyto předloženy na sněmu auditorům ke schválení. Dále se diskutovalo o pojištění odpovědnosti auditorů, a to i po skončení jejich aktivní činnosti. Auditoři byli upozorněni, že je třeba, aby jejich po-

jištění odpovědnosti trvalo ještě nejméně čtyři roky po skončení jejich činnosti, protože tato povinnost vychází z ustanovení Občanského a Obchodního zákoníku ve vztahu k časovým lhůtám vymáhání případných škod. V zásadě se jedná o čtyřletou odpovědnost za škodu. Statutární auditor a auditorská společnost musejí být pojištěni pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti tak, aby výše pojistných částek byla úměrná možným škodám, které lze v rozumné míře předpokládat.

Ing. Ficbauer spolu s místopředsedy obou komisí Ing. Zídkem a Ing. Brumovským informovali auditory o přípravě nového zákona o auditorech. Informace se týkaly zejména těchto oblastí:

- stávající auditoři, asistenti a auditorské společnosti zůstávají audi-



torskými společnostmi, asistenty a statutárními auditory podle nového zákona,

- hostující auditor podle dosavadních právních předpisů může vykonávat svou činnost po dobu uvedenou v osvědčení vydaném na základě dosavadních právních předpisů,
- složení dílčích zkoušek podle dosavadních právních předpisů se uzná jako složení dílčích zkoušek podle nového zákona,
- audit zahájený a nedokončený do dne nabytí účinnosti nového zákona se dokončí podle dosavadních právních předpisů,
- auditori ze zemí EU, kteří budou chtít působit na území ČR, budou skládat rozdílové zkoušky.

V novém zákoně bude nově definován pojem škody, nezávislosti auditora, hledisko významného objemu tržeb od jednoho klienta, pojištění auditorů, mlčenlivost (nově bude moci zbavit auditora mlčenlivosti i komora, nejen účetní jednotka), bu-

de nový orgán dohlížející na činnost auditorů – Rada pro veřejný dohled nad auditem, nově bude zaveden způsob obsazování míst výkonného výboru. Etický kodex a mezinárodní auditorské standardy zůstávají v platnosti.

Dále Ing. Brumovský a Ing. Zídek, místopředsedové Kárné a Dozorčí komise, informovali o poznatcích z činností obou komisí. Ing. Zídek upozornil na nutnost používání mezinárodních auditorských standardů, ve smlouvě s klientem by měly být uvedeny podmínky auditu a mělo by v ní být uvedeno, co to audit vůbec je, dále zdůraznil používání aplikačních doložek. Rovněž hovořil o různých přístupech klientů k provádění auditu, upozornil na dobrou volbu klienta a v souvislosti s tím doporučil udělat si test nového klienta a dobře prozkoumat podmínky nové zakázky. Ing. Brumovský informoval zúčastněné auditory o nutnosti profesního vzdělávání, dále důrazně upozornil na nedostatky v dokladování podkla-

dů auditorského spisu a na vedení a uložení spisu samého.

Na závěr Ing. Ficbauer připravil prezentaci o vyřizování dotazů Výborem pro otázky profese a etiku. Prezentace byla zaměřena především na dotazy týkající se mlčenlivosti auditora. Na toto téma se rozvinula diskuse a auditori si navzájem vyměňovali zkušenosti. Ing. Ficbauer všechny přítomné ujistil, že Výbor pro otázky profese a etiku se velmi vážně zabývá každým dotazem a snaží se tímto auditorské obci maximálně pomoci. Setkání v Plzni proběhlo ve velmi příjemné atmosféře, jen bychom si přáli, aby se těchto setkání zúčastňovalo více auditorů.

#### **Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA**

předseda Výboru pro otázky profese a etiku

#### **Ing. Tomáš Brumovský**

místopředseda Kárné komise

#### **Ing. Libuše Šnajdrová**

referát evidence auditorů, asistentů auditora a auditorských společností

## Český překlad Příručky ISA na CD

Současně s tímto číslem časopisu je auditorům rozesíláno CD s elektronickou verzí českého překladu Příručky mezinárodních auditorských standardů, vydání 2008. Tato příručka obsahuje překlady všech dokumentů uvedených v Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008 Edition, který vydává každoročně Mezinárodní federace účetních IFAC. Letos poprvé je anglické znění Handbooku v tištěné formě vydáno ve dvou částech, a proto je CD s překladem uspořádáno trochu odlišně od minulých vydání.

Obsah vloženého CD

1. Úvodní slovo prezidenta KA ČR
2. Část I
3. Část II
4. Přehled platnosti a účinnosti mezinárodních auditorských standardů
5. Souhlas IFAC s překladem a distribucí

Část I příručky obsahuje základní informace o IFAC, Etický kodex IFAC,

Glosář pojmů, standard pro řízení kvality (ISQC1), standardy pro provádění auditu a prověrky (ISA, ISRE), pokyny pro praxi (IAPS), standardy pro ostatní ověřovací zakázky (ISAE) a standardy pro související služby (ISRS) platné k 1. lednu 2008.

Část II příručky obsahuje základní informace o projektu Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB ke zlepšení srozumitelnosti standardů (tzv. Clarity Project), nový Glosář pojmů, Předmluvu k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a ostatní ověřovací a související služby a mezinárodní auditorské standardy ISA 230, ISA 240, ISA 260, ISA 300, ISA 315, ISA 330, ISA 540, ISA 600, ISA 720 upravené v souladu s tímto projektem. Tyto standardy platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Mezinárodní auditorské standardy

byly poprvé vydány v češtině v roce 2004, a to v elektronické podobě; v roce 2005 a 2006 přibýlo i vydání knižní. V letošním roce vychází již páté vydání těchto standardů, a to v elektronické podobě. S tištěnou verzí českého překladu počítáme v roce 2009, kdy bude u standardů dokončen projekt IAASB ke zlepšení srozumitelnosti standardů.

Kompletní anglické znění naleznete na volně přístupných internetových stránkách IFAC [www.ifac.org](http://www.ifac.org). Český překlad je zveřejněn na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci „Pro auditory – Regulace auditorské profese – Mezinárodní auditorské standardy“.

Dovolují si ještě jednou připomenout možnost zasílání všech konstruktivních připomínek a návrhů na úpravu odborné terminologie a textů překladů. Připomínky můžete zasílat na adresu Redakční rady pro překlad ISA [rr-isa@kacr.cz](mailto:rr-isa@kacr.cz).

#### **Alena Beranová, DiS.,**

referát metodiky



## Slavnostní večer v Rudolfinu

Ve Dvořákově síni pražského Rudolfinu se setmělo a zazněly první tóny. Byl to zážitek. Hodinový koncert České komorní filharmonie, který řídil dirigent Tomáš Koutník, měl název „Ohňostroj klasiky“ a sestával z úryvků nejznámějších melodií z děl mistrů vážné hudby. Předehra z Bizetovy „smyslné“ Carmen, proslulý let čmeláka z Pohádky o caru Sultánovi z dílny Rímského-Korsakova, melodie z Dvořákovy Rusalky nebo Smetanovy Prodané nevěsty, úryvek z Čajkovského Labutího jezera... na vyjmenování všech autorů a skladeb bohužel není místo. Takže zkráceně: Byl to hudební zážitek, a myslím, že auditori i hosté, kteří se 12. června sešli v nádherné budově pražského Rudolfinu, aby si připomněli

patnáct let činnosti Komory auditorů, mi v tom dají za pravdu. Na slavnostním večeru promluvil prezident komory Petr Šobotník, zmínil úspěšné zakotvení auditorské profese na českém trhu v uplynulých letech. V podobném duchu se nesl i projev prezidenta FEE pana Jacquese Potdevina. Na jevišti koncertního sálu se také sešli všichni prezidenti komory, aby poblahopřáli prvnímu prezidentovi Vladimíru Pilnému k jeho letošním osmdesátinám a ocenili jeho přínos auditorské profesi.

Na slavnostním rautu, který následoval po oficiální části programu, zbylo dost času na přátelská setkání a neformální diskuse.

-jd-



Čtyři prezidenti KA ČR se sešli na jevišti koncertního sálu, aby mohli pogratulovat prvnímu prezidentovi Vladimíru Pilnému k jeho osmdesátinám.



V Rudolfinu se také neformálně diskutovalo. Na snímku prezident Slovenské komory auditorů Ivan Bošela v rozhovoru s bývalým prezidentem KA ČR Vladimírem Králíčkem.



## Nové výzvy pro auditorskou profesi

V rámci oslav 15. výročí své existence uspořádala Komora auditorů ve dnech 12. a 13. června 2008 mezinárodní odbornou konferenci na téma „Nové výzvy pro auditorskou profesi“. Konference se uskutečnila v pražském hotelu Dorint Don Giovanni, a nutno říci, že kdo se jí zúčastnil, určitě nelitoval.

Organizátorům se totiž podařilo připravit program tak, aby jednotlivé bloky postihly téměř všechna aktuální témata týkající se auditu a auditorské profese, a to jak u nás, tak v mezinárodním měřítku. Zdařilý byl i výběr přednášejících, kteří hovořili fundovaně, s dostatečným odborným rozhledem a praktickými zkušenostmi.

V souhrnu lze říci, že každý posluchač si mohl během jednoho a půl dne vytvořit z mozaiky příspěvků velmi ucelenou představu o současné situaci v auditu a o změnách, k nimž v auditorské profesi dochází.

Jaká témata se na konferenci probírala? První dva „panely“ byly věnovány českým realitám – otázkám regulace statutárního auditu v ČR a praktickým zkušenostem s využíváním výstupů práce auditorů. Další dva programové bloky měly širší záběr – přednášející hovořili o regulaci auditu

(v globálním, evropském i národním měřítku), o nových příležitostech finančního výkaznictví a o aplikaci ISA v konkrétních podmínkách. V třetím „dvojpanelu“ se přednášející zabývali praktickými zkušenostmi se změnami v „auditorské legislativě“ (v okolních zemích) a s problémy řízení kvality dle standardu ISQC 1 (v tuzemsku).

Konference se zúčastnilo více než 120 odborníků, vesměs auditorů, ale i externích uživatelů účetních závěrek.

V konferenčním sále hotelu Dorint Don Giovanni byli k vidění představitelé KA ČR, mezinárodních organizací jako ACCA, EFRAG, Evropská komise a FEE, i auditorských komor z Bulharska, Finska, Francie, Maďarska, Německa, Polska, Rumunska, Slovenska a Ukrajiny. Nechyběli ani představitelé vrcholných tuzemských institucí – MF ČR, ČNB, Úřadu vlády, NKÚ.

Výčet přednášejících a obsah jejich příspěvků přesahuje prostorové možnosti tohoto čísla časopisu Auditor.

Máme pro vás ale dobrou zprávu: Redakční rada rozhodla, že příspěvky z konference „Nové výzvy pro auditorskou profesi“ zveřejní v samostatném sborníku, který by měl být k dispozici v září letošního roku.

-jd-



Konferenci „Nové výzvy pro auditorskou profesi“ zahájil prezident komory Petr Šobotník. Přivítal více než 120 špičkových odborníků z tuzemska i zahraničí.



Kromě tuzemských odborníků se dvoudenní konference zúčastnili i představitelé mezinárodních účetních organizací a auditorských komor.



Pohled do sálu: v první řadě zleva Petr Kříž (FEE, KA ČR), Jan Robberecht (Evropská komise), Jacques Potdevin (FEE), Olivier Boutellis-Taft (FEE) a Volker Schnepel (WPK, Německo).



Panel k aktuálním otázkám regulace auditu v ČR moderovala prof. Libuše Müllerová, viceprezidentka KA ČR (vlevo), a s příspěvky na toto téma vystoupili Martin Šabo (MF), Miroslav Singer (ČNB) a Tomáš Chudý (Úřad vlády).

## Rozhovor s ing. Zdenou Javornickou, zástupkyní ředitele Magistrátu hl. města Prahy, která je pověřená řízením odboru rozpočtu

# Krátce o přezkoumávání hospodaření v hlavním městě Praze

**Hlavní město Praha si může vybrat, zda nechá své hospodaření za příslušný kalendářní rok přezkoumat (podle zákona č. 131/2000 Sb.) Ministerstvem financí nebo auditorem. Jaké jsou podle Vašich zkušeností největší rozdíly mezi prací auditorů a kontrolorů?**

Hlavní město Praha vždy spolupracovalo při přezkoumání svého hospodaření s externím auditorem – soukromou společností, kromě jediné výjimky, kdy využilo služeb Ministerstva financí ČR. Zkušenost to byla zajímavá, ale pro město nepříliš přínosná. V tomto vztahu byl totiž zcela opomenut aspekt poradenské činnosti. Přístup ministerstva je zcela odlišný, troufám si říci, že tomu odpovídá i odborná znalost jeho zaměstnanců. Navíc Praha je velmi složitý organizmus, ve kterém se dobře orientuje jen ten, kdo s městem dlouhodobě spolupracuje.

**V čem vidíte největší přínos práce auditora?**

Už jsem se o tom zmínila ve své předchozí odpovědi. Práci auditora necháme jen jako čistě kontrolní činnost, ale má pro nás charakter spolupráce s odborným poradcem.

**A v čem by se dala spolupráce s auditorem zlepšit?**

Pokud mohu hovořit za hlavní město Prahu, myslím si, že spolupráce s auditorem je dobrá a žádná zásadní zlepšení nepotřebuje.

**Hlavní město Praha má podle internetových stránek v současnosti 22 městských správních obvodů a 57 městských částí. Ač rodilý Pražák, jsem z toho sama trochu „jelen“. Jaký je v tom rozdíl a které hospodaření podléhá přezkoumání?**

Praha má sice 57 městských částí, ale jen ve 22 z nich se kromě samosprávy vykonává státní správa. Těmto 22 částem se říká správní obvody a zajišťují výkon státní správy nejen pro svou vlastní městskou část, ale i pro malé městské části v její blízkosti. Tento model byl zvolen s cílem zlevnit a zefektivnit výkon státní správy. Přezkoumání hospodaření musí být každoročně proveden ve všech 57 městských částech a navíc i na magistrátu hlavního města Prahy.



**Kolik městských částí si nechává přezkoumat hospodaření auditorem a kolik Magistrátem hlavního města Prahy podle údajů například za rok 2006 a 2007?**

O přezkoumání hospodaření za rok 2006 požádalo Magistrát hlavního města Prahy 32 městských částí, za rok 2007 jich bylo 36 a v současné době evidujeme 39 požadavků na přezkoumání za rok 2008. Je patrné, že počet požadavků roste. Důvodem je především snaha městských částí ušetřit, protože za přezkoumání realizované magistrátem se nic neplatí.

**Stává se, aby při přezkoumání byly shledány v hospodaření městských částí závady? A jak se řeší?**

Ano, stává se to běžně, a tato zjištění jsou součástí zprávy o přezkoumání hospodaření Prahy jako celku. Městská rada na to reaguje žádostí vůči starostům městských částí, aby zjednali nápravu. Postup odstraňování pochybení se sleduje a kontroluje.

**Jaké jsou z vašeho pohledu „nadřízeného orgánu“ rozdíly mezi přezkoumáním hospodaření městských částí auditorem a kontrolorem?**

V případě hlavního města Prahy příliš velké rozdíly nevidím. Zaměstnanci kontrolní sekce, která přezkoumání hospodaření zajišťuje, používají stejné postupy jako auditorské společnosti.

**Radnice vstupuje do nejrůznějších vztahů s jinými účetními jednotkami, podnikatelskými (např. Dopravní podnik hl. m. Prahy) i neziskovými. Důvěřujete údajům z jejich účetnictví? Žádáte po účetních jednotkách i zprávy auditora? S jakým výsledkem? A pokud ano, spoléháte na ně?**

Jiná situace je u společností, ve kterých máme majetkový podíl, a jiná je u cizích subjektů. Tam, kde máme majetkové podíly, výsledky auditu známe, neb město má své zástupce ve statutárních orgánech těchto společností. U jiných subjektů vždy záleží na tom, do jakého typu smluvního vztahu s nimi hodláme vstoupit. Od toho se odvíjí náš případný požadavek o poskytnutí auditorské zprávy.

**Děkuji za rozhovor.**

**Otázky kladla ing. Marie Kučerová**

# Zpráva auditora o výsledku přezkoumání hospodaření ÚSC a způsob jejího projednání



Martina Smetanová

Z diskusí mezi auditory, kteří provádějí přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (ÚSC), vyplývá, že problematika zprávy o výsledku přezkoumání a způsob jejího projednání je stále aktuální. Cílem tohoto článku je proto snaha popsat souhrn postupů auditora, jak se v praxi vypořádá s povinností projednat tuto zprávu.

## I. Legislativa

Auditor se při své práci řídí platnou legislativou. Mezi předpisy vymezující přezkoumání hospodaření auditorem a projednání zprávy o výsledku tohoto přezkoumání patří zejména:

- a) zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření ÚSC a dobrovolných svazků obcí;
- b) zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.;
- c) auditorská směrnice č. 52 – přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky ÚSC;
- d) mezinárodní auditorský standard ISA 260 – předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky.

Z výše zmíněných předpisů jsou v následujících tabulkách uvedeny odkazy na vybraná ustanovení, která postupy auditora popisují.

### a) Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření ÚSC a dobrovolných svazků obcí (ZoPH)

Zákon upravuje přezkoumání hospodaření ÚSC (jakož i městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad regionů soudržnosti) uložené § 17 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Odkaz	Vymezení
§ 12 odst. 1	Auditor se při přezkoumání řídí ustanoveními § 2, 3 a 10 a § 17 odst. 2.
§ 12 odst. 2	Projednání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem se řídí ustanovením o projednání zprávy o ověření účetní závěrky podle zvláštního právního předpisu (§ 14 odst. 6 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech) obdobně. Stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem předá územní celek přezkoumávacímu orgánu do 15 dnů po jejím projednání v orgánech územního celku (§ 17 odst. 5 a 7 zák. č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, § 43 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích a § 39 zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze).
§ 12 odst. 3	Přezkoumání vykonávané auditorem podle tohoto zákona je podle zvláštního zákona (zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech) auditorskou službou k ověřování dalších skutečností (§ 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech) a auditor při něm postupuje na základě smlouvy uzavřené podle § 4 odst. 7 ZoPH, jinak postupuje podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech).

### b) Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech (ZoA)

Zákon upravuje v souladu s právem Evropských společenství (Směrnice Rady 89/48/EHS) postavení a činnost auditorů, auditorských společností, asistentů auditora, podmínky, za nichž mohou být poskytovány auditorské služby a vznik, postavení a působnost Komory auditorů České republiky (KA ČR).

Odkaz	Vymezení
§ 14, odst. 6	Zprávu auditora projedná auditor nebo auditorská společnost se statutárním orgánem i dozorčím orgánem účetní jednotky; jde-li o obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou, u statutárních měst a hlavního města Prahy s primátorem, u kraje s hejtmanem, dále s finančním výborem zastupitelstva.
§ 14, odst. 7	O průběhu auditu vede auditor nebo auditorská společnost spis, který obsahuje: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) kopie písemností zachycujících všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti, včetně veškerých skutečností, které nastaly mezi rozvahovým dnem a datem zpracování zprávy auditora;</li> <li>b) smlouvu o provedení auditu, plán a program auditu, zprávu auditora, účetní závěrku, výroční zprávu a další doklady dokumentující průběh auditu. Právo nahlížet do spisu mají pouze osoby oprávněně vykonávat ze zákona nebo z pověření KA ČR dohled nad řádným výkonem auditorských služeb, soud a dále orgány činné v trestném řízení, týká-li se trestní řízení auditora.</li> </ol>

### c) Auditorská směrnice č. 52 – přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky ÚSC

Auditorská směrnice stanovuje normy a poskytuje auditorovi vodítka pro provádění přezkoumání hospodaření ÚSC a auditu účetní závěrky ÚSC.

Odkaz	Vymezení
Bod 18	Při provádění přezkoumání hospodaření je třeba přiměřeně aplikovat i ustanovení mezinárodních auditorských standardů. Jedním z těchto standardů je i ISA 260 – předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky.
Bod 27	Auditor nejprve zpracuje návrh zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a předá jej územnímu celku k vyjádření. Obdržené stanovisko je pak přílohou zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.
Bod 30	Zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření projedná auditor nebo auditorská společnost jde-li o: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) obec nebo městskou část hlavního města Prahy – se starostou;</li> <li>b) statutární město a hlavní město Prahu – s primátorem;</li> </ol> a dále s finančním výborem zastupitelstva.
Bod 31	V případě svazku obcí projedná auditor zprávu s orgánem, který je k tomu určen stanovami svazku.
Bod 33	Zastupitelstva, další orgány ÚSC a státní orgány používají zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření k účelům, které jim ukládají obecně závazné předpisy, zejména pro zjištění, zda ÚSC hospodařil v souladu s platnými zákony a schváleným, případně upraveným rozpočtem.





#### d) Mezinárodní auditorský standard ISA 260 – předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky

Mezinárodní auditorský standard stanovuje normy upravující předávání informací o záležitostech auditu vyplývajících z auditu účetní závěrky mezi auditorem a osobami pověřenými řízením účetní jednotky a současně poskytuje auditorovi vodítko, jak tento předpis používat.

Odkaz	Vymezení
Bod 15	Auditor může předávat informace osobám pověřeným řízením ústně nebo písemně. Rozhodnutí auditora o ústním nebo písemném sdělení mohou ovlivnit takové faktory jako: <ul style="list-style-type: none"> <li>• velikost, provozní struktura, právní struktura a komunikační procesy auditované účetní jednotky;</li> <li>• povaha, citlivost a důležitost záležitostí auditu důležitých z hlediska řízení, o nichž mají být předány informace;</li> <li>• ujednání ohledně pravidelných schůzek nebo podávání zpráv o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení;</li> <li>• skutečnost, zda je auditor v neustálém kontaktu s osobami pověřenými řízením.</li> </ul>
Bod 16	Pokud dojde k ústnímu předání informací ohledně záležitostí auditu, které jsou důležité z hlediska řízení, musí auditor ve spisu auditora zdokumentovat předané záležitosti a případné reakce na ně. Tato dokumentace může mít formu zápisu z jednání auditora s osobami pověřenými řízením. Za určitých podmínek (v závislosti na povaze, citlivosti a důležitosti dané záležitosti) je vhodné, aby osoby pověřené řízením písemně potvrdily auditorovi veškerou ústní komunikaci o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.

Právní normy, se kterými auditor pracuje, musí být v aktuálním znění platném pro období, které přezkoumává.

## II. Postupy auditora

V souladu s platnou legislativou (viz. kapitola I.) musí auditor zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření za příslušný kalendářní rok projednat s orgány ÚSC (tzn. se starostou nebo primátorem a s finančním výborem zastu-

pitelstva) a s orgány dobrovolného svazku obcí, které jsou k tomu určeny stanovami svazku.

Pro zjednodušení textu jsou v této a následující kapitole (kapitola II. a III.) orgány ÚSC a dobrovolných svazků obcí nahrazeny slovem „orgány“ a „zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření“ nahrazena slovem „zpráva“.

Níže uvedený přehled představuje souhrn jednotlivých kroků auditora souvisejících s procesem projednání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření:

Procedura	Dokumentace
a) Auditor informuje ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření a o své povinnosti projednat zprávu (v souladu s § 12 odst. 2 ZoPH a §14 odst. 6 ZoA).	Auditor zdokumentuje provedení tohoto kroku. Zdokumentováním se rozumí založení smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření podepsané oběma smluvními partnery do spisu auditora. Smlouva je v souladu s § 14 odst. 7a) a b) ZoA povinnou náležitostí jeho spisu.
b) Auditor požádá orgány o určení termínu schůzky k projednání zprávy.	Auditor může pro komunikaci zvolit buď ústní nebo písemnou formu (viz. kapitola I., body 15 a 16 - mezinárodní auditorský standard ISA 260). Existují však určité výjimky vymezené v ZoA nebo ISA, kdy je předepsána pouze písemná forma komunikace. V případě, kdy auditor zvolí ústní formu, měl by tuto skutečnost zdokumentovat. Pokud zvolí formu písemnou, založí do svého spisu kopii např. odeslaného dopisu, faxu, e-mailu apod.
c) Auditorovi je sdělen termín schůzky, který byl určen k projednání zprávy.	Pokud orgány na žádost auditora reagují a navrhnou termín jednání, na kterém bude zpráva projednána, auditor tuto informaci zdokumentuje ve svém spisu. Po projednání zprávy je možné si vyžádat zápis z jednání, popř. připravit protokol z jednání, který je podepsán auditorem a zúčastněným/zúčastněnými. Tento dokument pak auditor založí do svého spisu. Auditor není (dle získaných právních stanovisek) povinen se ujistit, že projednávání se zúčastnili všichni členové orgánu. Současně není povinen zjišťovat, zda je příslušný orgán usnášeníschopný. Je povinností orgánů, aby si interně sdělily informaci o projednání zprávy.
d) Orgány odmítají projednat zprávu.	Pokud auditor obdrží písemné odmítnutí projednání zprávy, založí tento dokument do svého spisu. V případě, kdy písemné odmítnutí neobdrží, zdokumentuje ve svém spisu všechny kroky, které učinil proto, aby byla zpráva projednána. Pokud orgány určí pouze zástupce pro projednání zprávy, považuje auditor tuto situaci za odmítnutí projednání zprávy.
e) Orgány nereagují ani na ústní ani na písemnou výzvu.	Pokud orgány nereagují ani na ústní ani na písemnou výzvu auditora, auditor zdokumentuje ve svém spisu všechny kroky, které učinil proto, aby byla zpráva projednána.

### III. Shrnutí

Jednotlivé detailně popsané kroky uvedené v kapitole II. je možné shrnout následovně:

Procedura	Dokumentace
Informovat o povinnosti projednat zprávu.	Založit smlouvu o provedení přezkoumání hospodaření podepsanou oběma smluvními partnery.
Požádat o určení termínu schůzky k projednání zprávy.	Založit kopii dopisu, faxu nebo e-mailu, popř. zdokumentovat ústní projednání požadavku;
Zúčastnit se jednání, na kterém je zpráva projednána.	Založit zápis z jednání, popř. kopii zápisu z jednání provedený ÚSC, nebo protokol o projednání zprávy.
Je určen pouze zástupce pro projednání zprávy.	Založit zápis/protokol z jednání. Tento dokument je však považován za neprojednání zprávy.
Orgány odmítají zprávu projednat.	Založit písemné vyjádření, pokud je k dispozici, popř. zdokumentovat všechny kroky, které auditor podnikl proto, aby byla zpráva projednána.
Orgány nereagují ani na ústní ani na písemnou formu komunikace.	Zdokumentovat všechny kroky, které auditor podnikl proto, aby byla zpráva projednána.

### IV. Závěr

Při zpracování tohoto materiálu jsem vycházela z informací získaných na KA ČR, která pracovala i s právními výklady požadavku stanoveného v § 14 odst. 6 ZoA. V současné době však neexistují závazné právní výklady (např. rozhodnutí příslušných soudů), je proto možné, že v budoucnu dojde ke změně stávající praxe, a to na základě výkladů nových.

Podle zákonů:

- a) č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (§ 17, odst. 5);
- b) č. 128/2000 Sb., o obcích (§ 43);
- c) č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze (§ 39);

je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření součástí závěrečného účtu při jeho projednávání v orgánech ÚSC a dobrovolných svazků obcí. Z tohoto důvodu je velmi důležité věnovat zvýšenou pozornost nejenom její přípravě, ale i jejímu projednání, a to jak ze strany auditora, tak ze strany orgánů ÚSC a dobrovolných svazků obcí.

**Mgr. Martina Smetanová**

Deloitte Audit Praha

## Vykazování a oceňování majetku státu

### 1. IPSAS

**IPSAS (Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor)** vyjadřují požadavky na účetní výkaznictví vládních a jiných účetních jednotek veřejného sektoru. Představují doporučení, jak postupovat v oblasti účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru.

Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (**IPSASB**) vytváří **IPSAS**, které se používají v účetnictví založeném na peněžní bázi a **IPSAS**, které se používají v účetnictví založeném na akruální bázi.

**IPSAS** stanoví požadavky na uznání, ocenění, vykazání a zveřejnění transakcí a událostí v účetních závěrkách pro všeobecné použití. Jsou určeny k aplikaci na účetní závěrky ve všech účetních jednotkách veřejného sektoru. Tyto účetní jednotky zahrnují ústřední vlády, regionální správy, místní samosprávy a jednotky, které jsou jejich součástí, pokud není stanoveno jinak.

Tyto standardy se nevztahují na podniky veřejné správy (PVS). PVS zahrnují jak obchodní podniky (veřejné služby), tak finanční podniky (finanční instituce). PVS jsou účetními jednotkami, které splňují všechny následující charakteristiky: jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem; byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat; v běžném podnikání prodává

zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů; není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a je ovládnuta účetní jednotkou veřejného sektoru. PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (**IFRS**). Veškerá omezení použitelnosti konkrétních **IPSAS** jsou uvedena v daném standardu. Aplikace požadavků **IPSAS** zvyšuje zodpovědnost a transparentnost účetních zpráv připravovaných vládou a jejími agenturami.

### 2. Vykazování a oceňování majetku státu v zemích, které mají účetnictví založené na peněžní bázi (cash basis), které však nemusí vycházet z IPSAS

#### Peněžní báze

Pokud je základem pro sestavení účetní závěrky účetnictví založené na peněžní bázi, pak je primárním účetním výkazem výkaz o peněžních příjmech a výdajích.

Účetnictví založené na **peněžní bázi** je uplatňováno např. v těchto zemích: Belgie, Česká republika, Dánsko, Maďarsko, Německo, Norsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Španělsko, Turecko aj.

### 3. Vykazování a oceňování majetku státu v zemích, které mají vyspělé účetnictví založené na akruální bázi (accrual basis), které však nemusí vycházet z IPSAS, ale např. z IFRS

#### Akruální báze

Pokud je základem pro sestavení účetní závěrky účetnictví založené na akruální bázi, pak účetní závěrka zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu a účetní pravidla, postupy a vysvětlující informace (příloha účetní závěrky).

Účetnictví založené na **akruální bázi** je uplatňováno např. v těchto zemích: Austrálie, Finsko, Francie, Itálie, Kanada, Nový Zéland, Řecko, Švédsko, Švýcarsko, USA, Velká Británie aj.

#### IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (**IASB**) upravující sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky. Cílem standardů je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu.

### 4. Reformy účetnictví státu ve vybraných zemích

K zemím, ve kterých jsou očekávány reformy veřejného účetnictví patří i Česká republika. Vláda ČR schválila svým usnesením č. 561 ze dne 23. května 2007 **vytvoření účetnictví státu a základní principy vzniku účetnictví státu**. Tímto usnesením uložila ministru financí, aby zajistil vytvoření účetnictví státu organizačně i finančně, informoval vládu o harmonogramu prací na vytvoření účetnictví státu a předkládal vládě každoročně informaci o stavu tvorby účetnictví státu vždy ke 30. 6. (počínaje rokem 2008). Místopředsedovi vlády a jednotlivým ministrům pak uložila, aby poskytli součinnost ministru financí při tvorbě účetnictví státu.

#### V září 2007 předložilo MF ČR členům vlády **Harmonogram prací na vytvoření účetnictví státu**.

Z usnesení vlády vyplývá, že vznik účetnictví státu je navržen a vypracován zejména na základě:

- analýzy a posouzení současného stavu,
- získaných zahraničních zkušeností při zavádění účetnictví státu,
- vyhodnocení využitelnosti mezinárodních účetních standardů,
- koncepčního rámce účetnictví státu,
- posouzení potřeb a možností státu a dotčených účetních jednotek,
- posouzení potřebnosti postupných kroků s ohledem na jejich realnost, vzájemnou provázanost a opodstatněnost.

Cílem vzniku účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.

#### K základním principům vzniku účetnictví státu patří:

- 1) princip vytvoření odpovídajících podmínek,
- 2) princip efektivnosti zvolených prostředků,
- 3) princip věrnosti zobrazované informace,
- 4) princip včasnosti.

Vytvoření účetnictví státu znamená, že stát se stane konsolidující účetní jednotkou. To znamená, že všechny podřízené účetní jednotky budou povinny zjišťovat a předávat určené účetní záznamy v nově stanovené struktuře a termínech nově stanoveným způsobem.

Účetnictví státu zajistí získání agregovaných a konsolidovaných informací o hospodářské situaci státu jako celku. Pokud budou tyto informace správné, úplné a včasné, poskytnou odpovídající „obraz“ hospodářské situace státu. Stát tak získá nejen údaje na úrovni účetních závěrek (čtvrtletních a ročních), ale i vybrané agregované údaje v průběhu roku, které si podle svých potřeb vyžádá.

Účetnictví státu má být vytvořeno tak, aby bylo možné zahájit účtování a vykazování státu na akruálním principu k 1. lednu 2010.

#### Seminář NKÚ

Témata vztahující se k problematice vykazování a oceňování majetku státu jsou přínosná a výměna informací a zkušeností velmi žádoucí.

Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ) uspořádal v Praze ve dnech 14. – 16. května 2008 mezinárodní seminář nazvaný

#### **Vykazování a oceňování majetku státu se zvláštním zaměřením na IPSAS**

(Presentation and Measurement of National Government's Assets with Special Attention to IPSAS). Seminář byl iniciován zejména v souvislosti s připravovanou účetní reformou českého státu, která bude mít významný dopad i na kontrolní akce prováděné NKÚ.

Se svými příspěvky zaměřenými na národní i mezinárodní účetní systémy vystoupili zástupci Evropského účetního dvora, Mezinárodní federace účetních a nejvyšších kontrolních institucí z některých členských a partnerských zemí OECD a auditorských firem. K účastníkům patřili i čeští odborníci – zástupci NKÚ, Deloitte, Svazu účetních, KA ČR a akademické obce (VŠE Praha).

Škoda jen, že na semináři chyběl zástupce MF ČR, který by představil dlouho očekávanou reformu veřejného účetnictví u nás a seznámil účastníky s celkovou koncepcí předpokládaných změn a s hlavními cíli a principy připravované reformy.

#### **Mgr. Martina Smetanová**

Deloitte Audit Praha

**Mgr. Martina Smetanová** je supervizorkou v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. V oblasti auditu pracuje více než 10 let. Své služby poskytuje zejména klientům z oblasti veřejného sektoru. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR. Přednáší v rámci KA ČR kurzy věnované problematice přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků.



# Zdaňování neziskových organizací a vládní reforma od roku 2008



Luděk Pelc

Zdaňování neziskových organizací patří v praxi, i když to zní poněkud paradoxně, mezi nejkomplicovanější daňové otázky, jaké si lze vůbec představit. Pokud je voláno po zjednodušení daňového systému, tak obvykle politické strany se obrací v předvolebních kláních k podnikatelům. Pokud by však pozornost a volání po zjednodušení daňových předpisů byly

zaměřeny také na neziskové organizace, nebylo by to na škodu. Neziskové organizace se totiž dlouhodobě nacházejí v situaci, kdy platné daňové zákony je dostávají do velmi složitých problémů. Navíc je po nich vyžadováno velmi složité účetnictví, a s tím spojená náročná administrativa. Pomyslné daňové výhody se pro neziskové organizace leckdy stávají spíše přítěží.

Důvodem tohoto stavu je dlouhodobě platná, a bohužel poněkud vágní právní úprava, která do sféry neziskových organizací nezřídka zanášá poněkud komplikovaná kritéria, která mají být použita jako „měřidlo pravdy“ při posuzování zásadních daňových otázek, a to zda příslušný příjem „zdanit či nezdanit“, nebo na druhé straně, zda příslušný výdaj „lze uplatnit či nelze uplatnit daňově“. Vládní reforma, provedená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se problematikou zdaňování neziskových organizací téměř nezabývá a řeší v tomto směru jen některé, poněkud okrajové otázky, popřípadě jejich situaci dále ztěžuje. Ožehavé daňové problémy neziskových organizací tudíž zůstávají i pro rok 2008 dosti bez povšimnutí a relevantních řešení.

Zcela mimo rámec vládní reformy je pak řešena problematika prodloužení výjimky, pokud jde o používání jednoduchého účetnictví. Jednoduché účetnictví mohou používat některé neziskové organizace na základě výjimky, platné do 31. 12. 2007. Novela zákona o účetnictví však tuto časovou hranici prolomila a umožnila, i když opět jen vybranému okruhu neziskových organizací, používat jednoduché účetnictví i po 1. 1. 2008.

Ryze teoreticky jsou daňové problémy neziskových organizací a postupy jejich řešení relativně jasné. Leckdy se však nelze při řešení konkrétních otázek v praxi ubránit myšlenkou, zda by se nehodila pro tyto účely nějaká jednoduchá metoda, založená například na osvědčeném dvoupolohovém systému řešení komplikovaných problémů, spočívajícím na dotazu „ano/ne“, vycházejícím například z postupného trhání předem neznámého počtu okvětních lístků vybrané květiny. Případně si pomoci při hledání odpovědi házením mincí. Tato jednoduchá dvoupolohová metoda řešení složitých problémů a otázek je výhodná v tom, že končí alespoň s jednoznačným konečným výsledkem.

Bohužel je tato poměrně jednoduchá metoda pro daňové účely nepříliš přijatelná, neboť nepřináší alespoň jakou-

si pomyslnou záruku, že výsledek, který vychází, je správný. Riziko omylu je poměrně značné. Nesprávné „ne“ ve smyslu „nezdanit“ vede při daňové kontrole k daňovým doměrkům. Ovšem nesprávné „ano“ ve smyslu „zdanit“ je rovněž špatným řešením, neboť finanční pozice neziskových organizací bývá poněkud křehká, a zaplatit daně zbytečně navíc této finanční pozici jistě neulehčí, ani jejich postavení finančně nezlepší.

Takže nezbývá, než směle vkročit na půdu daňových rébusů a složitých hlavolamů, leckdy připomínající šachovnicové zaminované daňové pole, tak typické pro sféru neziskových organizací, v některých místech zmapované, a místy, což je však bohužel zásadní, zmapované jen zčásti či vůbec. Tikající hodiny pak časově určí, kdy příslušná finanční nálož daňového doměrku, odpálená při daňové kontrole ze strany správce daně, rozptílí pochybnosti daňového poplatníka, případně daňového poradce, o tom, zda jím přijaté, případně doporučené řešení dané daňové otázky bylo správné či nesprávné.

## Neziskové organizace a jejich právní formy

Okruh neziskových organizací je poměrně značně široký. Již samotné určení, zda se jedná v konkrétním případě o neziskovou organizaci, ve smyslu daňových předpisů, nemusí být snadným úkolem. Pro některé čtenáře to může být překvapivé, ale zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jako „ZDP“) pojem „nezisková organizace“ vlastně vůbec nepoužívá. Pro označení „neziskových organizací“ používá ZDP odborné označení: „**poplatník, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání**“. Pokud jde o pojem „podnikání“, zde ZDP odkazuje na zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. V obchodním zákoníku pak lze nalézt v § 2 příslušnou definici pojmu „podnikání“. Nezisková organizace je tedy v pozici, kdy je založena či zřízena jako „nepodnikatel“, avšak nezřídka je její činnost doplňována i činností podnikatelskou. Účetnictví neziskové organizace je pak rozštěpeno na „činnost hlavní“ a „činnost doplňkovou“.

**Pro účely tohoto textu bude pro zjednodušení používán pojem „nezisková organizace“**, a to v tom smyslu, v jakém je uvedena v § 18 ZDP příslušná definice „poplatníka, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání“. Jedná se **zejména** o tyto právnické osoby, vyjmenované v § 18 odst. 8 ZDP:

- Zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti (viz § 20f a násl. ObčZ, kde lze nalézt například podrobný výčet náležitostí, které mají být uvedeny ve stanovách zájmového sdružení právnických osob).

- Občanská sdružení včetně odborových organizací. Právní postavení občanských sdružení se řídí zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů.
- Politické strany a politická hnutí (viz zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích).
- Registrované církve a náboženské společnosti (viz zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech).
- Nadace a nadační fondy (viz zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech).
- Obecně prospěšné společnosti (viz zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech).
- Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce (viz zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích).
- Školské právnické osoby (viz zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)).
- Obce (viz zákon č. 128/2000 Sb., o obcích).
- Organizační složky státu (viz např. zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu).
- Kraje (viz zákon č. 129/2000 Sb., o krajích).
- Příspěvkové organizace (viz například zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech).
- Státní fondy (viz § 28 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech).
- Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Jako příklad lze uvést profesní komory, společenství vlastníků bytových jednotek.

Z uvozujičho slovíčka „zejména“ uvedeného v ZDP pak lze usuzovat, že příslušný výčet právních forem neziskových organizací je pouze uveden jako příklad, a mohou se tedy vyskytnout ještě další případy neziskových organizací, které v uvedeném výčtu chybí. Shora uvedený výčet všech možných možností a právních forem neziskových organizací je tedy neúplný.

Za poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání ve smyslu zákona o daních z příjmů **však nelze považovat** obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. ZDP tedy na jedné straně uvádí, že zcela taxativně (vyčerpávající) výčet právnických osob, které jsou považovány pro účely daně z příjmů právnických osob za „neziskové“, na druhé straně však striktně určitou skupinu právnických osob z tohoto okruhu jednoznačně vylučuje. Toto „vyloučení“ určitých subjektů z okruhu neziskových organizací z pohledu ZDP má pak samozřejmě určité daňové důsledky. Ne všechny organizace, i když mají neziskový charakter, mohou využít některých daňových výhod, určených pro neziskový sektor.

**Příklad:** Bytové družstvo, jeho předmětem činnosti je „pronájem bytů, zajišťování základních služeb spojených s pronájemem bytů, včetně údržby, opravy, rekonstrukce

a modernizace bytů a společných částí bytových domů ve vlastnictví (spoluvlastnictví) družstva“. Z pohledu ZDP se nejedná o „neziskovou organizaci“, neboť družstva jsou výslovně uvedena v okruhu právnických osob, které se na základě § 18 odst. 8 nepovažují za „poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání“. Toto má pak svoje daňové dopady a důsledky. Kupříkladu pouze poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou uplatnit položku snižující základ daně podle § 20 odst. 7 až o 30 % (maximálně však o částku uvedenou v § 20 odst. 7). Bytová družstva tedy tuto položku snižující základ daně využít nemohou, i když se jedná o poplatníky daně z příjmů právnických osob, kteří nebyly založeni za účelem podnikání.

Znamená to tedy, že je nutné v příslušných případech pečlivě odlišovat, kdy je právnická osoba považována za „neziskovou organizaci“ ve smyslu ZDP, a kdy právnická osoba, jejímž cílem není podnikání, přesto není považována za neziskovou organizaci ve smyslu ZDP. Ovšem i v případě, pokud se nejedná o neziskovou organizaci ve smyslu ZDP, neznamená to, že se neobjeví další komplikace, spojené například s tím, že příslušný příjem (výnos) je osvobozen od daně z příjmů.

Jak se ukazuje v praxi, leckdy je osvobození určitého příjmu (výnosu) od daně z příjmů příslovečným „danajským darem“, který by bylo lepší nepřijmout. Není také nezajímavé si povšimnout, jak mnohé neziskové organizace procházejí transformací na obchodní společnosti (společnosti s r.o., akciové společnosti), i když touto přeměnou leckdy „ztrácejí daňové výhody“ neziskových organizací z pohledu daně z příjmů právnických osob. V poslední době se jedná zejména o oblast zdravotnictví, kde celá řada zdravotnických zařízení již byla transformována z příspěvkových organizací na akciové společnosti, popřípadě společnosti s r.o.

#### Porovnání se slovenskou právní úpravou:

Slovenský zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, obsahuje rovněž vymezení okruhu poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Konkrétně se jedná o § 12 odst. 3 tohoto zákona. Vymezení okruhu těchto poplatníků je však poněkud odlišně specifikováno. Oproti českému ZDP jsou výslovně zmíněny i profesní komory, dále společenství vlastníků bytů a nebytových prostor. Z okruhu neziskových organizací jsou vyloučeny pouze obchodní společnosti, nikoliv však bytová družstva. Odlišností ve slovenském zákonu, pokud jde o pravidla zdaňování neziskových organizací, je samozřejmě mnohem více, takže nebude od věci provést tu a tam porovnání s českým zákonem o daních z příjmů. Čtenářům, kteří se více zajímají o slovenskou daňovou legislativu, lze doporučit webovou stránku [www.zbierka.sk](http://www.zbierka.sk), kde pod odkazem „Úplné znenia“ naleznou slovenský zákon o daních z příjmů v příslušném platném znění.

Nyní podrobněji k daňovým problémům neziskových organizací, a to konkrétně z pohledu daně z příjmů právnických osob.

## Zdaňování příjmů neziskových organizací

### Poplatník daně z příjmů právnických osob

Základní informace týkající se daně z příjmů právnických osob jsou uvedeny v části druhé zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V § 17 je pro účely daně z příjmů právnických osob vymezen pojem „poplatník daně“. Logicky z tohoto úvodu vyplývá, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou právnické osoby. Škála je však poněkud širší, neboť je nutné pamatovat v okruhu poplatníků daně i na tzv. „organizační složky státu“. Pro bližší představení o tom, co je například „organizační složka státu“ lze uvést jako příklad tzv. „resortní sportovní centra“, která zřizuje příslušné ministerstvo, a která zabezpečují potřebné předpoklady pro přípravu sportovních talentů a pro státní sportovní reprezentaci. Samozřejmě existuje široká další škála organizačních složek státu, avšak není nyní cílem tento okruh poplatníků daně blíže čtenáři popisovat. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou tedy osoby, které nejsou fyzickými osobami. Lze tedy ve stručnosti konstatovat, že neziskové organizace, uvedené v § 18 odst. 8, jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob. S tímto je pak spojena důležitá otázka, zda neziskové organizace musí podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a jaké příjmy musí zdaňovat.

### Neziskové organizace a daňové přiznání

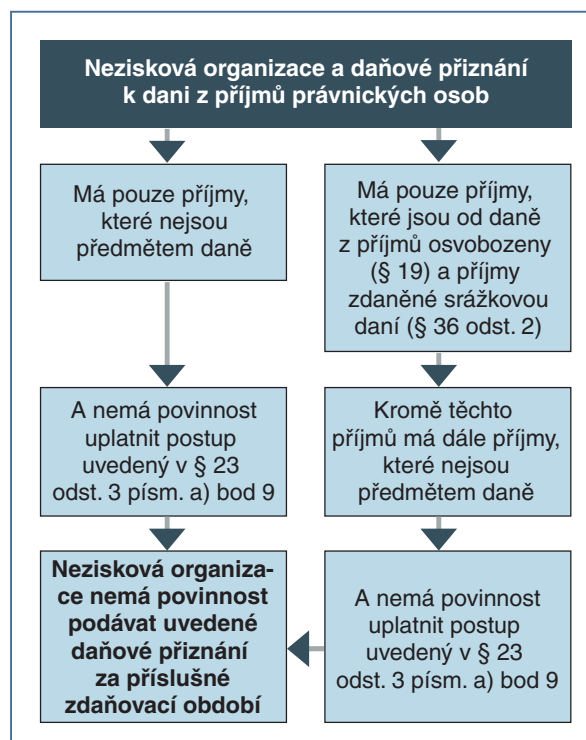
Skutečnost, že nezisková organizace je poplatníkem daně z příjmů právnických osob ještě neznamená, že tímto vzniká neziskové organizaci vždy a za všech okolností povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pro tyto účely je nutné „přelístovat v zákonu“ na ustanovení § 38m ZDP. Zde lze nalézt podmínky, při jejichž splnění povinnost podat daňové přiznání neziskové organizaci nevzniká.

**Povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník** uvedený v § 18 odst. 3 a blíže specifikovaný v § 18 odst. 8 (pro účely tohoto textu se tedy jedná o poplatníka, který je neziskovou organizací, přesněji řečeno, jedná se o poplatníka daně z příjmů právnických osob, který nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání) v následujících případech:

- V příslušném zdaňovacím období (obvykle kalendářní rok) má nezisková organizace pouze příjmy, které nejsou předmětem daně (nebo obráceně, nemá příjmy, které jsou předmětem daně).
- V příslušném zdaňovacím období kromě příjmů, které nejsou předmětem daně, má nezisková organizace pouze příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny (viz § 19 ZDP) a příjmy, z nichž je vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně (viz § 36 odst. 2 ZDP).
- Dále je nutné vzít v potaz, zda neziskové organizaci nevznikla povinnost „vrátit“ odpočitatelnou položku od základu daně uplatněnou podle § 20 odst. 7. Znamená to tedy, že nezisková organizace, v případě, pokud by nedodržela v příslušné lhůtě příslušné podmínky, uvedené v § 20 odst. 7 ZDP, a z tohoto důvodu musí zvýšit základ daně na základě § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP, musí podat daňové přiznání, a to

i v případě, pokud by v příslušném zdaňovacím období měla pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, popřípadě příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny podle § 19 a příjmy, které jsou již zdaňovány zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 ZDP. Blíže k položce snižující základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP viz text uvedený dále.

Schématicky lze tento pohled na povinnost podávat daňové přiznání v případě neziskových organizací znázornit například takto:



Postup vyplývající z § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP: „Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základ daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků“.

### Příjmy z pohledu daně z příjmů a účetních předpisů

Jak vyplývá z výše uvedeného, je pro účely zjištění, zda vznikla neziskové organizaci povinnost podat daňové přiznání za příslušné zdaňovací období (kalendářní rok), nutné správně rozlišovat, jaké příjmy tato nezisková organizace dosáhla. ZDP stanoví v § 18 pro účely daně z příjmů právnických osob důležitou legislativní zkratku „příjmy“, kterou je nutné správně chápat v závislosti na tom, v jaké účetní soustavě dotyčná nezisková organizace účtuje. V případě, pokud nezisková organizace účtuje v podvojném účetnictví, je pod daňovým pojmem „příjem“ poněkud ukryt čtenáři účetní podtext, spočívající v tom, že



se nejedná o skutečný dosažený příjem, ale o „výnos“. Po stránce finanční se účetní výnos od skutečného příjmu dosti často liší. Výnosem příslušného účetního období je kupříkladu i předplacené nájemné, ovšem pouze jeho časově rozlišená část. Na druhou stranu je výnosem příslušného účetního období i nájemné za příslušný rok, které však dotýčný nájemce v příslušném roce nezaplatil a v dohledné době třeba ani nehodlá zaplatit. Tedy po stránce finanční se jedná v tomto případě o zcela „neužitečný výnos“, neboť má ke skutečnému příjmu hodně daleko a proměnil se toliko ve více či méně nedobytnou pohledávku.

Na druhou stranu je však nutné vzít v úvahu, že obdobná situace se týká i daňových výdajů. Daňové předpisy používají termín „výdaj“, i když po stránce účetní se jedná o **náklad**, kterým však může být i částka, která v příslušném účetním období nemá po stránce finanční spojitost se skutečným výdajem. Jako typický příklad lze uvést tvorbu rezerv, případně zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, účetní a daňové odpisy.

V ostrém kontrastu proti účetnímu pojetí „výnosů“ v podvojném účetnictví je soustava **jednoduchého účetnictví**, která preferuje ryze finanční pohled. V jednoduchém účetnictví tedy pro pomyslné „výnosy“ a „náklady“ není místo. V jednoduchém účetnictví hrají prim „opravdové příjmy“ a „opravdové výdaje“, evidované v peněžním deníku. I když ani v jednoduchém účetnictví se nelze zcela obejít bez nepeněžních příjmů a nepeněžních výdajů (kupříkladu nepeněžní dar, technické zhodnocení cizího majetku provedené nad rámec nájemného, zápočty vzájemných pohledávek a závazků). I v jednoduchém účetnictví se lze setkat s „výdaji“, které skutečnými finančními výdaji nejsou. Jako příklad lze uvést opět tvorbu rezerv, daňové odpisy, zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku.

Jednoduché účetnictví je zejména pro malé neziskové organizace relativně snadnou možností, jak obhájit a zdokladovat svoje finanční hospodaření. I když bylo snahou zákonodárce postavit jednoduché účetnictví do role „historického přežitku“, který nemá příliš šancí do budoucnosti přežít, má systém jednoduchého účetnictví stále „tuhou kořínek“ a přežívá rok od roku i nadále. Důvodem je výjimka, vyplývající z § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato výjimka stále umožňuje relativně širokému okruhu neziskových organizací používat soustavu jednoduchého účetnictví, což ovšem znamená, že tyto neziskové organizace používají, a to je značný paradox, pro tyto účely zrušené předpisy, týkající se vedení jednoduchého účetnictví. Jedná se o následující neziskové organizace:

- Občanská sdružení, jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu (odkaz na § 6 odst. 2 zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů).
- Církev a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou.
- Honební společenstva (odkaz na § 19 zákona č. 449/200 Sb., o myslivosti).

Vzhledem k tomu, že tato výjimka měla skončit k 31. 12. 2007, **je velmi aktuální informací, že v říjnu 2007 byla schválena novela zákona o účetnictví,**

**která i po 1. 1. 2008 umožňuje, při splnění příslušných podmínek, i nadále setrvat v používání jednoduchého účetnictví v případě vybraných neziskových organizací.** Znění novely zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2008 je následující:

*„Občanská sdružení, jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva, mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč; přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví ve znění účinném k 31. 12. 2003“.*

Tato novela umožňuje, aby výše uvedené neziskové organizace i po 1. 1. 2008 mohly účtovat v jednoduchém účetnictví. Omezující podmínkou však je limit příjmů do částky 3 000 000 Kč za předchozí účetní období (kalendářní rok). Výjimka vyplývající z § 38a zákona o účetnictví, ve znění platném do 31. 12. 2007, limit příjmů pro možnost používat soustavu jednoduchého účetnictví nestanovovala.

#### **Předmět daně z příjmů právnických osob**

ZDP stanoví v § 18 základní pohled na vymezení toho, co je předmětem daně z příjmů. Předmětem daně jsou příjmy (výnosy):

- z veškeré činnosti,
- a nakládání s veškerým majetkem,

**a to tehdy, není-li v ZDP stanoveno jinak.**

Jinak je však stanoveno pro celou řadu případů, a to konkrétně opět v § 18 ZDP. Bohužel je to však dosti komplikovaně pojato. Výčet příjmů, které v obecném pohledu nejsou předmětem daně, lze nalézt v § 18 odst. 2 ZDP. Z výčtu, uvedeného v dotyčném ustanovení, je důležité zmínit alespoň:

- Příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona (odkaz na zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby).
- Příjmy získané zděděním nebo **darováním**:
  - nemovitosti nebo
  - movité věci anebo
  - majetkového práva,
 ovšem s výjimkou z nich plynoucích příjmů.

V této souvislosti si lze povšimnout, že i když ZDP uvádí, že předmětem daně nejsou dary, přesto uvádí, že od daně z příjmů jsou osvobozeny příjmy plynoucí ve formě darů poskytnutých pro provoz zoologické zahrady (§ 19 odst. 1 písm. zc), ve znění platném do 31. 12. 2007). Ovšem pokud však příjem není předmětem daně, pak ho již není nutné od této daně osvobozovat. Ovšem na druhou stranu, formulace toho, co je lze zahrnout pod okruh příjmů získaných darováním, které nejsou předmětem daně, může vést

k pochybnostem o tom, zda dotyčný dar je/není předmětem daně.

#### Srovnání se slovenským zákonem o daních z příjmů:

Z ustanovení § 12 odst. 7 zřetelně vyplývá, že předmětem daně nejsou „příjmy získané darováním nebo děděním“.

**Příklad:** Nestátní příspěvková organizace obdržela v hotovosti peněžité dar ve výši 10 000 Kč, který není účelově vázán na pořízení investice. Bezesporu se jedná o finanční příjem. Skutečnost, zda se jedná též o výnos, pak je závislá na tom, jak je o tomto přijatém datu účtováno, z pohledu platných účetních předpisů. Z účetních standardů pro příspěvkové organizace a z § 30 zákona č. 250/2000 Sb. lze vyčíst, že přijaté neinvestiční dary jsou součástí tvorby rezervního fondu. Do výnosů je tedy účtováno až při čerpání fondu (použití daru pro daný účel). Z pohledu § 18 odst. 2 však tento příjem (ani výnos) není předmětem daně z příjmů právnických osob. Samozřejmě lze toto dovést k dalším souvislostem. Vzhledem k tomu, že peněžní dar je částkou, ze které mohou plynout úroky (pokud jsou například finanční prostředky tohoto daru na bankovním účtu), je nutné se vypořádat s tím, že osvobozen je příjem získaný darem, avšak s výjimkou z něho plynoucích příjmů. Zde v podobě úroků. Ovšem například z ustanovení § 18 odst. 4 lze vyčíst, že předmětem daně nejsou u neziskových organizací rovněž úroky z vkladů na běžném účtu.

Nezapomenutelným daňovým specifíkem neziskových organizací je, že jejich příjmy nemají vždy jednoznačnou výslednici, spočívající v posouzení, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně, anebo není předmětem daně. V tomto posuzování je totiž nutné pamatovat na ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) ZDP: „U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, **nejsou předmětem daně** příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání **za podmínky**, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší“. Činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny:

- zvláštními předpisy (odkaz například na zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, zákony o profesních komorách),
- statutem,
- stanovami,
- zřizovacími a zakladatelskými listinami.

Na toto pravidlo pak navazují další zásady, vyplývající z ustanovení § 18 odst. 6:

- Splnění podmínky, zda u neziskové organizace náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním z činností vyplývajících z jejich poslání jsou vyšší než příjmy, se posuzuje za celé zdaňovací období **podle jednotlivých druhů činností**.
- Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna:

- jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení,
  - tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení,
- jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

Zde pak spočívá „jádro celého problému“ zdaňování příjmů neziskových organizací. ZDP požaduje nejenom to, aby nezisková organizace dokázala rozklíčovat, jaké „jednotlivé druhy činností“ uskutečňuje, ale také správně přiřadila i příslušné náklady k příjmům z těchto činností. Pokud toto dokáže nezisková organizace vůbec prakticky zajistit, dostává navíc ještě další daňové břímě, spočívající v tom, že musí ověřovat, zda v rámci téhož druhu činnosti neposkytuje tyto činnosti za různé ceny, a zda není v daném případě dosahována případně daňová ztráta (příjmy za ceny jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení). Toto je prakticky v řadě případů téměř neproveditelné a administrativně nesmírně náročné. Ovšem ZDP na toto nereaguje jinak, než takto:

- Neziskové organizace jsou povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně:
  - příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny,
  - příjmy, které nejsou předmětem daně,
  - příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny.
- Obdobně, jako platí v případě příjmů, je stanoveno pro prokazování nákladů (výdajů).

vtip měsíce

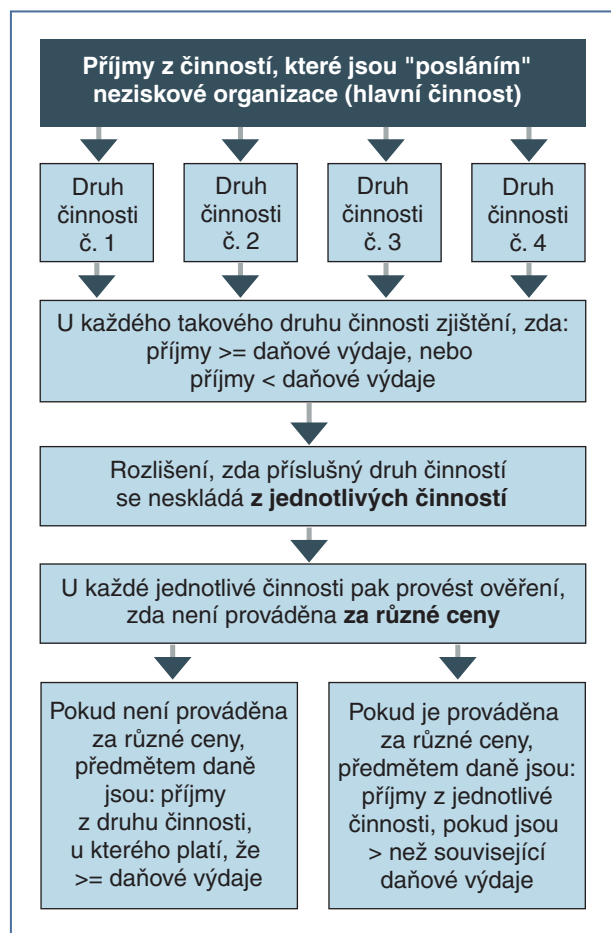


Což o to, stromy rostou a hodnota lesa se zvyšuje. Ale jste si jistý, že to pokryje inflaci?

Kresba I. Svoboda

ZDP pak stanoví, že v případě, pokud tato povinnost, týkající se vedení účetnictví, není splněna, nebo nemůže být splněna organizačními složkami státu, obcemi u jednorázových příjmů, které v souladu se zvláštními předpisy jsou součástí rozpočtových příjmů, učiní se tak mimoúčetně v daňovém přiznání.

Schématicky znázorněno:



Jak vyplývá z výše uvedeného, není vůbec jednoduché zjistit, které příjmy neziskové organizace jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, a které nikoliv. Nejedná se o teoretický problém, neboť si lze připomenout, že jednu z mála daňových výhod, které neziskové organizace mají, a kterou je položka snižující základ daně podle § 20 odst. 7, lze uplatnit **jen s podmínkou**, která pro neziskové organizace (mimo některé výjimky) zní takto: „Poplatníci vymezení v § 18 odst. 3, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, mohou základ daně dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané **příjmy nejsou předmětem daně**, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích“.

#### Srovnání se slovenskou daňovou úpravou

Slovenský zákon č. 593/2003 Z.z. o daních z příjmů obdobný komplikovaný požadavek, pokud jde o § 18 odst. 4

písm. a) ZDP, týkající se zdanění či nezdanění příjmů neziskových organizací, neobsahuje. V § 12 uvedeného slovenského zákona obdobný požadavek, jako v českém zákonu, na evidenci příjmů neziskových organizací a jejich zdaňování uveden není. Postup je řešen relativně jednodušším způsobem, a vyplývá z § 12 odst. 2 slovenského zákona: „*Predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sú príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43*“.

Komplikující prvek českého ZDP, který neziskovým organizacím ukládá téměř neřešitelné daňové rébusy, spočívající v tom, jak z příjmů z činností, které jsou jejich posláním, správně „odseparovat“ příjmy, které jsou předmětem daně, v členění na jednotlivé druhy činnosti, a navíc v jejich rámci ještě v členění podle jednotlivých činností, pokud jsou poskytovány za různé ceny, vedl nakonec k tomu, že tento princip je u některých neziskových organizací významně modifikován, a to tak, jak je uvedeno pro vybrané neziskové organizace v § 17 a § 18 ZDP. Tedy požadavek, uvedený v § 18 odst. 4 písm. a), § 18 odst. 6 ZDP pro některé neziskové organizace není významný, neboť jejich příjmy jsou vždy předmětem daně, s některými výjimkami. K těmto nejednotným zásadám zdaňování příjmů neziskových organizací nyní podrobněji.

#### Nejednotné zásady zdaňování příjmů neziskových organizací

ZDP rozděluje v § 17 a § 18 neziskové organizace v závislosti na jejich právní formě či jiném kritériu na:

- 1) **Neziskové organizace, které jsou zcela osvobozeny od daně z příjmů.** Jedná se o „veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení“ zřízená podle zákona č. 245/2006 Sb., o veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízeních. Jedná se tedy o taková zdravotnická zařízení, která mají ve svém názvu zkratku „v.n.ú.z.z.“. Znamená to tedy, že to, co bylo řešeno obecně pro zdaňování neziskových organizací, pro v.n.ú.z.z. neplatí. V tomto případě platí zásada uvedená v § 17 odst. 5 ZDP: „*Od daně jsou osvobozena veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu*“. Možno však konstatovat, že počet zdravotnických zařízení, které se doposud transformovaly na v.n.ú.z.z. není příliš vysoký, ne-li přímo zanedbatelný, i když daňové výhody poskytuje tato právní forma zanedbatelně.
- 2) **Neziskové organizace, u kterých jsou předmětem daně veškeré příjmy**, s některými výjimkami. Jedná se zejména o:
  - a. poplatníky, kteří provozují zdravotnická zařízení podle zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu (pozor - nezaměňovat tyto zdravotnická zařízení s v.n.ú.z.z. !!).
  - b. Českou televizi, Český rozhlas,
  - c. veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce.



Čtenář si může povšimnout naprostého kontrastu ve zdaňování zdravotnických zařízení, která nejsou v.n.ú.z.z., oproti neziskové organizaci, která je veřejným neziskovým ústavním zdravotnickým zařízením. V případě, pokud se nejedná o v.n.ú.z.z., je neziskovým zdravotnickým zařízením obvykle příspěvková organizace, a to „nestátní příspěvková organizace“, zřízená obcí nebo krajem, nebo státní příspěvková organizace. V případě, pokud se jedná o zdravotnické zařízení, jsou předmětem daně veškeré příjmy, s výjimkou uvedenou v § 18 odst. 15 ZDP. Vzhledem k tomu, že v současné době řada zdravotnických zařízení je přeměňována na obchodní společnosti (akciové společnosti, společnosti s r.o.), je vhodné si zopakovat, že z pohledu ZDP obchodní společnosti nejsou považovány za neziskové organizace (§ 18 odst. 8 ZDP). Touto transformací se však na ně přestává vztahovat ustanovení § 18 odst. 15 ZDP, neboť základní podmínkou pro uplatnění tohoto ustanovení je, že se jedná o neziskovou organizaci ve smyslu § 18 odst. 3 a odst. 8 ZDP. Obdobně to pak platí i pro uplatnění položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP (obchodní společnost ani družstvo tuto položku uplatnit nemůže).

**3) Neziskové organizace, u kterých jsou předmětem daně vždy určité příjmy,** uvedené v § 18 odst. 3 ZDP. U těchto organizací je velmi komplikované určit, které příjmy již předmětem daně nejsou, neboť ZDP stanoví, že „předmětem daně nejsou příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; přičemž splnění této podmínky se posuzuje za celé zdaňovací období **podle jednotlivých druhů těchto činností.** Prokázání splnění této podmínky lze v praxi označit jako přislovecné „daňové peklo“, neboť velmi připomíná opak tzv. „daňového ráje“. V praxi je totiž velmi složité a dosti často jde o věc názoru, co je, a co již není „jednotlivým druhem činnosti“ a z toho vyplývající posouzení, zda byl v daném druhu činnosti dosažen „daňově relevantní zisk“ či nikoliv. Navíc i z těchto pravidel existují další odchylky, spočívající v tom, že i v případě, pokud je určitý příjem předmětem daně, může být od daně z příjmů osvobozen (§ 19 ZDP).

Pro další informaci je vhodné uvést přesnější informace o tom, jaké hlavní zásady zdaňování příjmů obsahuje § 18 ZDP:

#### **Veřejná vysoká škola nebo veřejná výzkumná instituce**

Předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů:

- z investičních transferů,
- z úroků z vkladů na běžném účtu.

#### **Pozemkový fond ČR**

Předmětem daně jsou pouze příjmy uvedené ve zvláštním předpise (odkaz na § 15 odst. 4 zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu ČR).

#### **Česká televize a Český rozhlas**

Předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů:

- z investičních dotací,
- z úroků z vkladů na běžném účtu.

#### **Nezisková organizace, pokud provozuje zdravotnické zařízení (nikoliv však v.n.ú.z.z.)**

Předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů:

- z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku,
- z úroků z vkladů na běžném účtu.

#### **V případě ostatních neziskových organizací**

Předmětem daně jsou vždy:

- příjmy z reklam,
- příjmy z členských příspěvků,
- příjmy z nájemného s výjimkou příjmů z pronájmu státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu (následuje odkaz na zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů).

Naproti tomu předmětem daně nejsou:

- Příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.
- Příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor:
  - ze státního rozpočtu,
  - rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů (následuje odkaz na zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů).
- Příjmy z prostředků poskytnutých státními fondy.
- Příjmy z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zvláštního právního předpisu (odkaz na zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje).
- Příjmy z podpory od Vinařského fondu.
- Příjmy z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států.
- Příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce.
- Příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.
- Příjmy
  - z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi (odkaz na zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích) a
  - z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu (následuje odkaz na zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů) příjmem státního rozpočtu.

Schématicky znázorněno:

Druh neziskové organizace	Druh příjmu (Ne = Příjem není předmětem daně, Ano = Příjem je předmětem daně)				Jednoduché účetnictví
	Dary, dědictví	Nájemné	Reklama	Dotace, příspěvky na provoz aj.	
Odborové organizace	Ne	Osvobozeno (*)	Ano	Ne	Ano
Ostatní občanská sdružení	Ne	Ano	Ano	Ne	Ano
Politické strany a politická hnutí	Ne	Ano	Ano	Ne	Ne
Círky a náboženské společnosti	Ne	Ano	Ano	Ne	Ano
Nadace	Ne	Osvobozeno (**)	Ano	Ne	Ne
Obecně prospěšné společnosti	Ne	Ano	Ano	Ne	Ne
Veřejné vysoké školy	Ne	Ano	Ano	Ano (Ne ****)	Ne
Veřejné výzkumné instituce	Ne	Ano	Ano	Ano (Ne ****)	Ne
Školské právnické osoby	Ne	Ano	Ano	Ne	Ne
Obce, kraje	Ne	Ano	Ano	Ne	Ne
Organizační složky státu	Ne	Ne (***)	Ano	Ne	Ne
Nestátní příspěvkové organizace (pokud se nejedná o zdravotnické zařízení)	Ne	Ano	Ano	Ne	Ne
Státní příspěvkové organizace (pokud se nejedná o zdravotnické zařízení)	Ne	Ano	Ano	Ne	Ne
Český rozhlas, Česká televize	Ne	Ano	Ano	Ano (Ne ****)	Ne
Zdravotnické zařízení (od 1. 1. 2005)	Ne	Ano	Ano	Ano (Ne ****)	Ne

(\*) V případě odborové organizace je možné uplatnit osvobození od daně v případě uvedeném v § 19 odst. 1 písm. u) ZDP, ve znění platném do 31. 12. 2007. Od 1. 1. 2008 již toto osvobození neplatí (novela provedená zákonem č. 261/2007 Sb.)

(\*\*) V případě nadace je příjem z pronájmu osvobozen v případech uvedených v § 19 odst. 1 písm. r) ZDP.

(\*\*\*) Předmětem daně nejsou příjmy z pronájmu státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů, které jsou příjmem státního rozpočtu (§ 18 odst. 4 písm. d) ZDP.

(\*\*\*\*) V případě veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce s výjimkou uvedenou v § 18 odst. 5 ZDP. V případě Českého rozhlasu a České televize s výjimkou uvedenou v § 18 odst. 14 ZDP. V případě zdravotnického zařízení s výjimkou uvedenou v § 18 odst. 15 ZDP.

Druh neziskové organizace	Druh příjmu (Ne = Příjem není předmětem daně, Ano = Příjem je předmětem daně)			
	Úroky z vkladů na běžných účtech	Úroky z vkladů na jiných účtech než je běžný účet	Příjmy z hlavní činnosti (činnosti, která je posláním této organizace)	
			Příjmy >= Výdaje	Příjmy < Výdaje
Odborové organizace	Ne	Osvobozeno (*)	Ano	Ne
Ostatní občanská sdružení	Ne	Ano	Ano	Ne
Politické strany a politická hnutí	Ne	Ano	Ano	Ne
Círky a náboženské společnosti	Ne	Ano	Ano	Ne
Nadace	Ne	Osvobozeno (**)	Ano	Ne
Obecně prospěšné společnosti	Ne	Ano	Ano	Ne
Veřejné vysoké školy	Ne	Ano	Ano	Ano
Veřejné výzkumné instituce	Ne	Ano	Ano	Ano
Školské právnické osoby	Ne	Ano	Ano	Ne
Obce, kraje	Ne	Ano	Ano	Ne
Organizační složky státu	Ne	Ano	Ano	Ne
Nestátní příspěvkové organizace (pokud se nejedná o zdravotnické zařízení)	Ne	Ano	Ano	Ne
Státní příspěvkové organizace (pokud se nejedná o zdravotnické zařízení)	Ne	Ano	Ano	Ne
Český rozhlas, Česká televize	Ne	Ano	Ano	Ano
Zdravotnické zařízení (od 1. 1. 2005)	Ne	Ano	Ano	Ano

(\*) V případě odborové organizace je možné uplatnit osvobození od daně v případě uvedeném v § 19 odst. 1 písm. u) ZDP, ve znění platném do 31. 12. 2007. Od 1. 1. 2008 již toto osvobození neplatí (novela provedená zákonem č. 261/2007 Sb.)

(\*\*) V případě nadace je příjem osvobozen v případech uvedených v § 19 odst. 1 písm. r) ZDP.

**Příklad:** Sportovní klub, který je občanským sdružením. Účtuje v jednoduchém účetnictví, v roce 2007 má příjmy z reklamy ve výši 60 000 Kč (případně ze sponzorských darů, avšak z darovací smlouvy vyplývá, že se jedná o úplatu za poskytnutou reklamu).

Sportovní klub bude vycházet při posouzení uvedených příjmů z § 18 odst. 3 ZDP. Příjmy z reklamy budou předmětem daně. Z uvedeného vyplývá, že pojem „reklama“ je poněkud složitý k posouzení, neboť i sponzorský dar může být považován za příjem z reklamy, a tudíž se stane předmětem daně. I když na druhou stranu je možné si připomenout, platí zásada, uvedená v § 18 odst. 2, že předmětem daně nejsou příjmy získané darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva. Je tedy nutné pečlivě zvažovat, zda se jedná o dar či „nedar“, neboť daňové dopady jsou zcela protichůdné.

**Příklad:** Příspěvková organizace, která provozuje nestátní zdravotnické zařízení, má příjmy z pronájmu nemovitého majetku, který má ve správě od zřizovatele. Vlastníkem nemovitostí a zřizovatelem příspěvkové organizace je kraj (územní samosprávný celek). Z ustanovení § 18 odst. 15 ZDP vyplývá, že v případě neziskové organizace, který provozuje zdravotnické zařízení, jsou předmětem daně veškeré příjmy (až na některé výjimky). Otázka zní, kdo má zdanit příjem z nájemného těchto nemovitostí. Zde je nutné vycházet ze zřizovací listiny, i když tento pohled v ZDP nikde nevyčteme. Pokud ze zřizovací listiny vyplývá, že výnosy z nájemného si může příspěvková organizace ponechat, jedná se o příjem (výnos), který je u příspěvkové organizace předmětem daně, na základě § 18 odst. 3 ZDP. Pokud ze zřizovací listiny vyplývá, že výnosy z nájemného patří zřizovateli, nejedná se u příspěvkové organizace o příjem, který je u této organizace předmětem daně (v účetnictví příspěvkové organizace bude částka nájemného účtována nikoliv jako její výnos, nýbrž jako závazek vůči zřizovateli).

**Příklad:** Příspěvková organizace dosáhla v rámci své hlavní činnosti účetní ztrátu ve výši 4 000 000 Kč. Od svého zřizovatele obdržela příspěvek na provoz ve výši 3 000 000 Kč. Po zohlednění tohoto příspěvku její účetní ztráta dosáhla výše 1 000 000 Kč. V doplňkové činnosti dosáhla účetní zisk. Otázka zní, zda předmětem daně budou pouze příjmy z doplňkové činnosti.

V případě, pokud se nejedná o neziskovou organizaci, u které jsou předmětem daně veškeré příjmy, pak je pro účely zjištění, zda jsou příslušné příjmy (výnosy) předmětem daně, důležitá ustanovení § 18 odst. 4 ZDP. Příspěvková organizace musí tedy zjistit, zda v rámci jednotlivých druhů činností (hlavní činnosti) nebyla naplněna podmínka, že příjmy jsou vyšší nebo rovny než daňově uznatelné výdaje (výdaje vynaložené podle zákona o daních z příjmů). Pokud tak bude, a byl tedy v rámci některého druhu činnosti dosažen daňově relevantní zisk, dostane se příspěvková organizace ještě do další daňové komplikace, neboť i v takovém případě stále platí, že příspěvek na provoz není předmětem daně, na základě § 18 odst. 4

písm. b) ZDP. Zákon č. 250/2000 Sb. pak v § 28 nijak neomezuje, že by příspěvek na provoz od zřizovatele se měl týkat pouze vybraných položek nákladů. Lze si tedy představit, že příspěvek na provoz se týká nejenom položek nákladů, které jsou daňově uznatelné, ale i položek nákladů, které jsou daňově neuznatelné.

**Příklad:** Příspěvková organizace, zřízená krajem, nejedná se o zdravotnické zařízení. Z movitého majetku, který má ve správě, prodá se souhlasem zřizovatele určité zařízení, které je již technicky zastaralé a neupotřebitelné (movitou věc, která je dlouhodobým hmotným majetkem). Otázka zní, jak má tento příjem posuzovat.

Zde je opět nutné vycházet ze zřizovací listiny. Pokud zřizovatel ve zřizovací listině určil, že příspěvková organizace si může ponechat výnosy z prodeje dlouhodobého majetku, jedná se o příjem, který náleží příspěvkové organizaci. Bude tedy v účetnictví příspěvkové organizace zaúčtován výnos z prodeje dlouhodobého majetku. Z pohledu daně z příjmů je však nutné rozřešit, zda tento výnos bude či nebude předmětem daně z příjmů právnických osob, a také zohlednit případné souvislosti, pokud z prodeje tohoto majetku vznikla ztráta. A to z pohledu § 18 odst. 4 písm. a) ZDP, a s ohledem na to, že příspěvková organizace tento majetek nikdy daňově neodepisovala, neboť nebyla jeho vlastníkem ve smyslu § 28 odst. 1 ZDP.

#### Srovnání se slovenským zákonem o daních z příjmů

Ohledně dopadů prodeje odpisovaného majetku na základ daně v případě nestátních příspěvkových organizací jsou různorodé názory, v jaké výši lze k tomuto příjmu (výnosu) uplatnit daňový výdaj (náklad). Nebude nezájímavé si porovnat s tím, jak je tento problém řešen ve slovenském zákonu o daních z příjmů (§ 17 odst. 16): „Do základu dane daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie (§ 12 odst. 2) sa pri predaji majetku, ktorý bol používaný na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane, zahrnie rozdiel, o ktorý príjem z jeho predaja prevyšuje cenu podľa § 25, zníženu o odpisy uplatnené v daňových výdavkoch vypočítané podľa § 27 alebo § 28. Pri predaji hmotného majetku, ktorý tento daňovník nepoužíval na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane, je súčasťou základu dane aj rozdiel, o ktorý príjem z predaja prevyšuje cenu, v ktorej bol majetok ocenený v účtovníctve pri jeho nadobudnutí, zvýšenu o náklady preukázateľne vynaložené na jeho technické zhodnotenie“.

#### Rozdělení příjmů a vliv na základ daně

ZDP rozděluje příjmy (čtenář si již nyní jistě domyslí, že v případě, pokud nezisková organizace účtuje v podvojném účetnictví, se jedná o výnosy, a nikoliv o skutečné příjmy) na následující druhy:

- 1) Příjmy (výnosy), které nejsou předmětem daně.
- 2) Příjmy (výnosy), které jsou předmětem daně. Tyto příjmy ZDP dále rozděluje na:
  - příjmy zahrnované do základu daně,

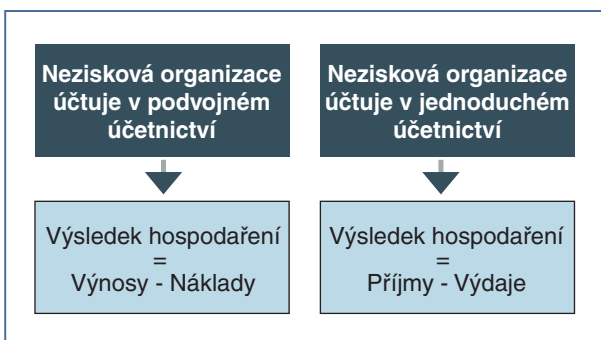


- příjmy nezahrnované do základu daně (příjmy od daně z příjmů osvobozené, příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně, další případy příjmů nezahrnovaných do základu daně viz např. § 23 ZDP).

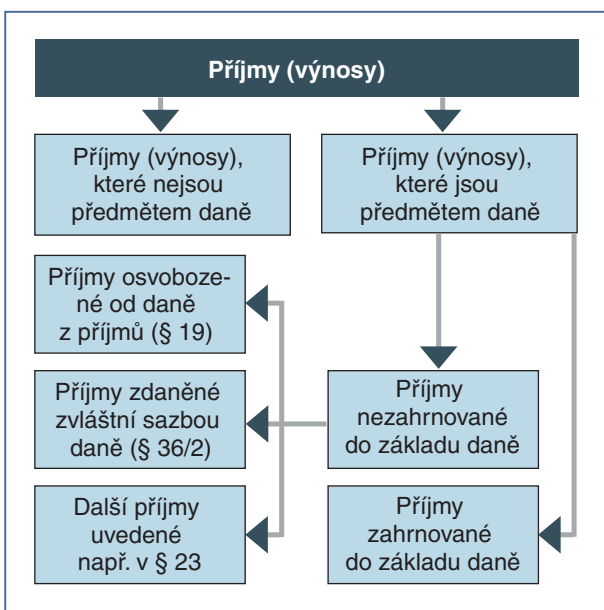
I když ZDP definuje legislativní zkratku „příjmy“, ne vždy je ZDP zcela důsledný v používání této legislativní zkratky ve smyslu, který je této legislativní zkratce přiřazen v § 18 odst. 1 ZDP. I v textu ZDP se lze na vícero místech setkat s tím, že na místo pojmu „příjem“ je použit „výnos“. Poněkud paradoxně je tento pojem použit například v případě uvedeném v § 19 odst. 1 písm. b), kde jsou zmíněny jako příjmy osvobozené od daně „výnosy kostelních sbírek“. Jenomže církve patří mezi neziskové organizace, které stále mohou účtovat v jednoduchém účetnictví, takže o výnosech se v jednoduchém účetnictví zřejmě lze těžko něco dozvědět (§ 38a zákona o účetnictví).

Schématicky znázorněno:

**Nezisková organizace a výsledek hospodaření:**



**Nezisková organizace a rozdělení příjmů (výnosů) z pohledu daně z příjmů právnických osob:**



Čtenář si jistě může pomyslet, že se jedná o složitý daňový rébus. S tímto názorem nelze, než souhlasit. Zdaňování neziskových organizací je složité právě tím, že se lze setkat s nejrůznějšími druhy příjmů, které v jednom případě jsou předmětem daně, v jiném případě již nejsou předmětem daně, popřípadě za určitých podmínek se jedná o příjmy nezahrnované do základu daně, příjmy osvobozené od daně atd. S tímto je pak nutné počítat i pokud jde o uplatňování výdajů, z pohledu, zda je lze či nelze považovat za daňové výdaje (výdaje vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů).

Další komplikací v případě neziskových organizací je požadavek na časové rozlišení výnosů a nákladů, pokud je účtováno v podvojném účetnictví. ZDP je v tomto směru neúprosný. Z ustanovení § 23 odst. 1 vyplývá, že „základem daně je rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to **při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období**, dále upravený podle § 23“.

Neziskové organizace dosti často mají poměrně velmi krátký termín, ve kterém musí mít hotovou účetní závěrku. Kupříkladu u příspěvkových organizací je účetní závěrku za předchozí kalendářní rok potřeba mít hotovou cca do konce ledna, případně počátkem února následujícího roku. Vzhledem k tomuto časovému „presu“ se neřídka pak lze setkat s tím, že v nákladech běžného roku jsou zaúčtovány též náklady, které se týkají předchozího roku (let). Obdobně v případě výnosů jsou ve výnosech běžného roku zaúčtovány též výnosy, které se týkají předchozího roku (let). Zjistit za tohoto účetního stavu, zda je splněna podmínka, uvedená v § 18 odst. 4 písm. a), je pak záležitostí nejednoduchou, neřkuli přímo bolestí hlavy způsobující.

**Příjmy osvobozené od daně**

Výčet příjmů, které jsou osvobozeny od daně z příjmů, je uveden v § 19 ZDP. Není nyní cílem podávat vyčerpávající přehled o tom, které veškeré příjmy (výnosy) jsou osvobozeny od daně z příjmů. Jako příklad lze uvést následující významné případy těchto osvobozených příjmů, které se týkají neziskových organizací:

- Členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté:
  - zájmovými sdruženími právnických osob,
  - profesními komorami s nepovinným členstvím,
  - občanskými sdruženími včetně odborových organizací,
  - politickými stranami a politickými hnutími.
- Výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností.
- Příjmy státních fondů stanovené zvláštními předpisy.
- Příjmy poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, které jim plynou jako odvod části výtežku loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštního právního předpisu (odkaz na § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb.).
- V případě nadací a nadačních fondů:

- o Příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku.
- o Příjmy plynoucí z pronájmu uměleckých děl, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku.
- o Úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku
- o Příjmy z jejich prodeje (viz nemovitosti, umělecká díla, cenné papíry, uvedené výše).
- o Příjmy plynoucí z úroků z peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo pobočky zahraniční banky působící na území ČR a číslo tohoto účtu je zapsáno v nadačním rejstříku.
- o Veškeré výnosy z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a jsou smlouvou o správě cenných papírů podle zvláštního zákona spravovány k tomu oprávněnou osobou, a za podmínky, že údaje o této smlouvě jsou zapsány v nadačním rejstříku.
- o Příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku.
- o Osvobození se nevztahuje na příjmy, které byly nadací použity v rozporu se zvláštním zákonem (odkaz na zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech).

V porovnání s rokem 2007 dochází na základě vládní novely, provedené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, k některým změnám. Od daně z příjmů kupříkladu **již nejsou osvobozeny:**

- Příjmy plynoucí ve formě darů poskytovaných pro provoz zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence.
- Příjmy z reklam umožněných prostřednictvím provozování zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence.
- Příjmy z pronájmu vlastních nemovitostí, příjmy z účasti v akciové společnosti a příjmy z podílu na zisku z podílového listu a úrokové příjmy z vkladů u bank plynoucí **odborovým organizacím**, a to jen do výše, v jaké budou ve zdaňovacím období jejich dosažení a 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích prokazatelně použity k úhradě výdajů nezbytných k uskutečňování činností spočívajících v obhajobě hospodářských a sociálních zájmů zaměstnanců v rozsahu vymezeném zvláštním předpisem (odkaz na zákoník práce). Uvedené osvobození příjmů od daně vyplývalo z ustanovení § 19 odst. 1 písm. u) ZDP, ve znění platném do 31. 12. 2007.

**Příklad:** Sportovní klub, který je občanským sdružením, vybírá od svých členů členské příspěvky. Vede jednoduché účetnictví. Po skončení kalendářního roku 2007 bylo podle peněžního deníku zjištěno, že byl dosažen kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji. Členské příspěvky se stávají předmětem daně, za předpokladu, že je splněna pod-

mínka, uvedená v § 18 odst. 4 písm. a) ZDP. Na druhou stranu i v takovém případě je nutné pamatovat, že je možné, že se jedná o příjem, který nebude zahrnován do základu daně, z důvodu, že se jedná o příjem osvobozený od daně. V uvedeném případě se uplatní § 19 odst. 1 písm. a) ZDP, ze kterého vyplývá, že členské příspěvky jsou příjem osvobozeným od daně.

**Příklad:** Náboženská společnost vybírá od svých členů příspěvky. Vede jednoduché účetnictví. Po skončení kalendářního roku 2007 bylo podle peněžního deníku zjištěno, že byl dosažen kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji. Příspěvky se stávají předmětem daně, za předpokladu, že je splněna podmínka, uvedená v § 18 odst. 4 písm. a) ZDP. Na druhou stranu i v takovém případě je nutné pamatovat, že je možné, že se jedná o příjem, který nebude zahrnován do základu daně, z důvodu, že se jedná o příjem osvobozený od daně. V uvedeném případě se uplatní § 19 odst. 1 písm. b) ZDP, ze kterého vyplývá, že příspěvky členů u registrovaných náboženských společností jsou příjmem osvobozeným od daně.

Uvedené rozdělení příjmů má pak svoje další daňové souvislosti. Ne zcela lze kupříkladu „jásat nad tím“, že dotyčné příjmy jsou osvobozené od daně a tudíž se nezdaní. Osvobození od daně z příjmů je totiž „vykoupeno“ značnou nevýhodou. **Výdaje, které souvisí s příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, obecně řečeno, nejsou daňově uznatelné** (§ 23 odst. 5, § 25 odst. 1 písm. i) ZDP). Obdobně to platí o pro výdaje, které souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně.

### Položky snižující základ daně

Jednou z mála daňových výhod neziskových organizací, pokud se jedná o poplatníky, uvedené v § 18 odst. 3 a odst. 8 ZDP, je možnost použít položku snižující základ daně, uvedenou v § 20 odst. 7 ZDP. Vzhledem k tomu, že tato možnost je obecně vázána na podmínku, že nezisková organizace použije získané ke krytí nákladů, které souvisejí s činnostmi, které z nich **získané příjmy nejsou předmětem daně**, použití této položky vzhledem k nejednotným zásadám zdaňování příjmů neziskových organizací postupem času bylo nutné modifikovat. Platí tyto zásady:

- a) Nezisková organizace, pokud se jedná o **zdravotnické zařízení**: Může základ daně snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti **v následujícím zdaňovacím období** ke krytí nákladů (výdajů) spojených **s poskytováním zdravotní péče**.
- b) Nezisková organizace, pokud se jedná o Českou televizi nebo Český rozhlas: Může základ daně snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti **v následujícím zdaňovacím období** ke krytí nákladů (výdajů) spojených **s poskytováním veřejné služby**.

- c) Nezisková organizace, pokud se jedná o **společenství vlastníků bytů**: Může základ daně snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané takto dosaženou úsporou **v následujícím zdaňovací období** ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu.
- d) Nezisková organizace, pokud se nejedná o případy pod písmeny a), b), c), a nejedná se ani o veřejnou vysokou školu ani veřejnou výzkumnou instituci: Může základ daně snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž **získané příjmy nejsou předmětem daně**, a to nejpozději ve **3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích**.
- e) V případech, uvedených výše pod písmeny a), b), c), d) platí další pravidlo, že pokud 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

**Příklad:** Zdravotnické zařízení, které je poplatníkem uvedeným v § 18 odst. 3 ZDP, dosáhlo za rok 2007 základ daně ve výši 500 000 Kč. 30 % snížení základu daně činí 150 000 Kč = 0,3 x 500 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že tato částka je nižší než 300 000 Kč, lze odečíst 300 000 Kč. Základ daně snížený o položku snižující základ daně podle § 20 odst. 7 tedy v daném případě činí 200 000 Kč = 500 000 Kč - 300 000 Kč. Zdravotnické zařízení však musí splnit podmínku, že takto dosaženou úsporu daňové povinnosti použije do konce roku 2008 ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče.

**Příklad:** Občanské sdružení (například sportovní klub), který účtuje v jednoduchém účetnictví, dosáhlo za rok 2007 základ daně ve výši 140 000 Kč. 30 % snížení základu daně činí 42 000 Kč = 0,3 x 140 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že tato částka je nižší než 300 000 Kč, lze odečíst 140 000 Kč. Základ daně snížený o položku snižující základ daně podle § 20 odst. 7 tedy v daném případě činí 0 Kč = 140 000 Kč - 140 000 Kč. Občanské sdružení však musí splnit podmínku, že takto dosaženou úsporu daňové povinnosti použije do konce roku 2010 ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Pokud by tuto podmínku nejpozději v roce 2010 nesplnilo, muselo by podat daňové přiznání za rok 2010 a zvýšit základ daně o částku 140 000 Kč na základě § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP. Podat daňové přiznání by občanské sdružení muselo i v případě, pokud by nemělo v roce 2010 žádné příjmy, které by byly předmětem daně. Lze si povšimnout, že uplatnění položky snižující základ daně není závislé na tom, zda nezisková organizace účtuje v podvojném účetnictví anebo v jednoduchém účetnictví.

**Příklad:** Profesionální komora, sdružující určité osoby, zřízená zvláštním zákonem, s povinným členstvím, popřípadě s nepovinným členstvím.

Z pohledu definice „neziskové osoby“ uvedené v ZDP, lze konstatovat, že v případě, pokud profesionální komora nebyla zřízena za účelem podnikání, je neziskovou organizací ve smyslu § 18 odst. 3 ZDP. Na druhou stranu však je přinejmenším sporné, zda lze v takovém případě využít daňové výhody, určené pro neziskové organizace, spočívající v tom, zda lze snížit základ daně o položku uvedenou v § 20 odst. 7 ZDP. Podmínkou totiž je, že nezisková organizace použije prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy **nejsou předmětem daně**, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Ovšem dosáhnout příjmy, které nejsou předmětem daně, nemusí být nijak jednoduché, obzvláště s ohledem na ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) ZDP (podrobněji k tomuto viz text dále).

Neziskové organizace, pokud se jedná o **veřejnou vysokou školu a veřejnou výzkumnou instituci**:

Tito poplatníci, uvedení v § 18 odst. 3, kteří nejsou založení nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle § 20 odst. 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30 % snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

**Srovnání se slovenskou daňovou úpravou**

V porovnání s českým ZDP slovenský zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, tuto možnost snížení základu daně o určitou částku, v případě, že se jedná o poplatníka, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání, neobsahuje.

**Slevy na dani**

Slevy na dani mohou být nezanedbatelnou možností, jak snížit částku daně, v případech, kdy neziskové organizaci po využití možností, jak snížit základ daně (například podle § 20 odst. 7), přesto vychází k placení daň. ZDP nabízí možnost snížit daň o slevu na dani z titulu zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením, ve výši uvedené v § 35 ZDP. Z úvodní věty ustanovení § 35 vyplývá, že tato možnost není omezena jen na podnikatelské subjekty, ale právě naopak, je určena všem poplatníkům, jak z řad fyzických osob, tak poplatníkům daně z příjmů právnických osob, pokud splňují příslušné podmínky. Ve stručnosti lze konstatovat, že daň lze snížit o:

- a) částku **18 000 Kč** za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením, popřípadě poměrnou část z této částky,



- b) částku **60 000 Kč** za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením, popřípadě poměrnou část z této částky.

**Příklad:** Příspěvková organizace dosáhla za rok 2007 základ daně ve výši 1 200 000 Kč. Z tohoto základu uplatnila jako položku snižující základ daně ve výši 30 % = 360 000 Kč. Ze základu daně sníženého podle § 20 odst. 7 ve výši 840 000 Kč = 1 200 000 Kč - 360 000 Kč vychází daň podle § 21 odst. 1 ve výši 201 600 Kč.

Výpočet:  $201\,600\text{ Kč} = 0,24 \times 840\,000\text{ Kč}$ . Příspěvková organizace zaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením, průměrný roční přepočtený počet je 4,25; dále zaměstnává zaměstnance s těžším zdravotním postižením, průměrný roční přepočtený počet je 0,81. Výpočet slevy na dani podle § 35 je následující: Sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením podle § 35 odst. 1 písm. a) je  $4,25 \times 18\,000\text{ Kč} = 76\,500\text{ Kč}$ .

Sleva na dani na zaměstnance s těžším zdravotním postižením podle § 35 odst. 1 písm. b) je  $0,81 \times 60\,000\text{ Kč} = 48\,600\text{ Kč}$ .

Daň vypočtená podle § 21 odst. 1 a snížená o slevu na dani:  $201\,600\text{ Kč} - 76\,500\text{ Kč} - 48\,600\text{ Kč} = 76\,500\text{ Kč}$ .

#### Srovnání se slovenskou daňovou úpravou:

V porovnání s českým ZDP slovenský zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, tuto možnost, jak snížit částku daně z důvodu zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením, neobsahuje.

#### Daňové odpisy

Daňové odpisy lze považovat za jakousi **sůl, která je přisypávána do bolavých ran daňových problémů neziskových organizací**. Jedná se o ožehavý problém, který tíží zejména příspěvkové organizace zřizované územním samosprávným celkem (jinak řečeno, nestátní příspěvkové organizace). Finanční hospodaření těchto příspěvkových organizací a nakládání s majetkem se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Daňové odpisy z hmotného majetku může uplatnit „vlastník“. Vlastníkem je osoba ve smyslu, v jakém tomuto pojmu přikládá § 28 odst. 1 ZDP. Zde však nastává závažný daňový problém, neboť u nestátních příspěvkových organizací je velmi komplikované ověřit, zda u příslušného hmotného majetku jsou či nejsou vlastníkem.

Důvodem je jednak § 27 zákona č. 250/2000 Sb., jednak zřizovací listiny těchto příspěvkových organizací. Pojem „majetek daný do správy“ příspěvkové organizace nelze zaměňovat s „právem hospodaření“. Nestátní příspěvková organizace se tak dostává do situace, kdy její účetní výsledek hospodaření je ztrátový, avšak z důvodu, že nemůže uplatnit daňové odpisy, se dostává do základu daně a často i k povinnosti zaplatit daň z příjmů právnických osob.

Dalším specifickým příspěvkových organizací je povinnost vyplývající z § 34 odst. 9 vyhlášky č. 505/2002 Sb.

*„Nezajistí-li příspěvková organizace ke dni sestavení účetní závěrky, s výjimkou mezitímní účetní závěrky, krytí investičního fondu nebo fondu reprodukce majetku finančními prostředky, sníží výsledkově o tento rozdíl investiční fond nebo fond reprodukce“.* Zaúčtování například MD 916 D 551. Vzhledem k tomu, že k této situaci dochází poměrně často, neboť příspěvkové organizace nevytvářejí dostatečné finanční prostředky na krytí fondu reprodukce majetku, je účetně výsledek hospodaření tímto významně vylepšen, avšak z daňového hlediska přináší nové otázky.

Z daňového hlediska tato účetní operace s účetními odpisy přináší jen další problém, jak se kupříkladu vypořádat s tím, že alespoň u nehmotného majetku by příspěvková organizace mohla odpisy uplatnit jako daňový výdaj, neboť v případě nehmotného majetku podmínku „vlastnictví“ ZDP nepožaduje. Ovšem jak zjistit příslušný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy nehmotného majetku, pro účely daňového přiznání, v situaci, kdy se část účetních odpisů „stornuje“ z důvodu § 34 odst. 9 vyhlášky č. 505/2002 Sb., toť záležitost nelehká. Navíc s přihlédnutím k tomu, jaké změny v odpisování nehmotného majetku byly prováděny v minulých letech, neustálými novelami ZDP.

### Auditorská společnost člen mezinárodního řetězce Russell Bedford International

hledá

### Auditora/Auditorku Asistenta/-ku auditora

#### Požadujeme:

- VŠ ekonomického směru
- dobrou znalost české účetní legislativy
- aktivní znalost AJ
- aktivní zájem o obor účetnictví, auditu a dani

#### Uvítáme:

- znalost IFRS/IAS

#### Nabízíme:

- práci v centru Prahy
- příjemné pracovní prostředí
- možnost dalšího vzdělávání

Nástup možný září-říjen 2008. Životopis v ČJ a AJ spolu s průvodním dopisem zasílejte na e-mailovou adresu: [audit@eurotrend.cz](mailto:audit@eurotrend.cz), nebo faxem: 224 234 288. Telefon: 603 555 227



Což o to, audit by naše firma asi potřebovala. Ale ředitel někde četl, že už nemůžete dodržovat mlčenlivost jako dřív. A kdo nám zaručí, že neprozradíte naše vynálezy a patenty?  
Kresba I. Svoboda

### Srovnání se slovenským zákonem o daních z příjmů:

Jedná se o dlouholetý problém, jehož řešení stále nepřichází. Nebude nezajímavé se poohlédnout, jak této problém řeší slovenský zákon o daních z příjmů. Lze ocitovat z § 24 zákona č. 595/2003 Z.z.: „Hmotný majetek a nehmotný majetek odpisuje aj daňovník, ktorý nemá vlastnícke právo k tomuto majetku, ak účtuje o hmotnom majetku a nehmotnom majetku štátu, obce alebo vyššieho územného celku, **ktorý bol zverený do správy** rozpočtovej organizácie, príspevkovej organizácie alebo inej právnickej osobe“.

Zdá se tedy, že naši zákonodárci by mohli uvážit, zda by toto slovenské řešení problémů neziskových organizací s daňovými odpisy nebylo možné přenést též do českého ZDP. V případě příspěvkových organizací se lze setkat také s řešením, kdy zřizovatel (územní samosprávný celek) příspěvkové organizaci hmotný majetek daroval (!) Důvodem darování bylo zajištění možnosti uplatnění daňových odpisů z tohoto majetku, za předpokladu, že tímto darováním se příspěvková organizace stala vlastníkem darovaného majetku. Řešení je elegantní rovněž tím, že toto řešení umožňuje současně i využití osvobození od daně darovací, v případech uvedených § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Vládní reforma však této možnosti dává „stop“, neboť do výčtu hmotného majetku, zařazuje od 1. 1. 2008 též „**hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno**“. Konkrétně se jedná o ustanovení § 27 písm. ch) ZDP, ve znění novely provedené zákonem č. 261/2007 Sb., s účinností od 1. 1. 2008.

### Zdanění neuhrazených závazků

Vládní reforma přináší velmi významnou změnu, pokud jde o částky neuhrazených závazků. Změna vyplývá z novelizovaného znění § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP: „Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výda-

ji se zvyšuje o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu (odkaz na § 585 a násl. ObčZ), pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částka závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP“. Dále pak ZDP uvádí případy, kdy se toto zvýšení základu daně nepoužije. Jedná se například o „závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“. Problém spočívá v tom, že ZDP nedefinuje pojem „zdanitelné příjmy“.

### Srovnání se slovenským zákonem o daních z příjmů:

Obdobnou povinnost zvyšovat základ daně o neuhrazené závazky v § 17 zákona č. 595/2003 Z.z. nenalezneme. Nalezneme však v tomto zákonu definici pojmu „zdanitelné příjmy, a to poměrně snadno, protože je uvedena hned v úvodních ustanoveních, konkrétně se jedná o § 2.

### Závěr

Problematika zdaňování neziskových organizací je obsáhla a nebylo cílem zde čtenáři popsat veškeré problémy, se kterými se v praxi neziskové organizace potýkají. Ve zkratce však byly alespoň popsány některé problémy, které neziskové organizace tíží. Několik málo daňových výhod, které neziskovým organizacím dává ZDP, jejich finanční postavení příliš nevylepší. Vládní reforma se k těmto organizacím příliš neobrací, a v některých rysech, jakým je kupříkladu novelizované znění § 27 písm. ch) ZDP, jim situaci spíše ztěžuje, než neulehčuje. Obdobně by bylo možné též charakterizovat zvýšení sazby DPH z 5 % na 9 %, neboť zejména u neziskových organizací tímto vzniká problém zvýšení jejich nákladů, neboť si DPH na vstupu často nemohou uplatnit na odpočet. Zvyšovat daňovou zátěž neziskovým organizacím, již tak finančně vyčerpaným, pravděpodobně není vhodným řešením.

### Ing. Luděk Pelcl,

auditor osv. č. 1705 a daňový poradce č. 1794

Ing. Luděk Pelcl vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze. Od roku 1995 působí samostatně jako daňový poradce (č. 1794 KDP ČR) a od roku 1997 též jako auditor (č. osv. 1705 KA ČR). Je dlouholetým spolupracovníkem auditorské firmy AV-AUDITING, Pardubice. Daňové poradenství a audit poskytuje řadě firem - jak z podnikatelské, tak i neziskové sféry. Věnuje se též publikační činnosti zaměřené na oblast účetnictví a daní, je autorem mnoha článků a několika publikací.



WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

## Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

- Oceňování pro účely IFRS
- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Antimonopol a regulace
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvency

### Váš silný partner v oceňování

Váš kontakt: **Marta Rosová** | Tel.: +420 226 219 000 | E-mail: [marta.rosova@tacoma.eu](mailto:marta.rosova@tacoma.eu)

[www.tacoma.eu](http://www.tacoma.eu)



# Nad novelizací ČÚS 011



Jiří Řehák

Od 1. 1. 2008 platí změny Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 200/2002 Sb., a pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 505/

2002 Sb. Novela ČÚS pro podnikatele byla uveřejněna ve Finančním zpravodaji č. 10/2007. Změny se týkají 13 standardů, nejrozsáhleji ČÚS č. 011 – Operace s podnikem.

**1. Nejzávažnější změna se týká operace v zahajovací rozvaze (při fúzi) a rozvahách (při rozdělení společnosti) k rozhodnému dni přeměny, tj. vyloučení obchodních podílů a akcií vydaných zúčastněnými účetními jednotkami v držení jiné účetní jednotky zúčastněné na přeměně.**

Jedná se o změnu ocenění v bodě 2.8., ve kterém jsou tyto obchodní podíly či akcie vylučovány v zahajovací rozvaze proti vlastnímu kapitálu. Způsob vylučování byl do 31. 12. 2007 stanoven v bodě 2.8. ČÚS č. 011 takto: „Obchodní podíly a akcie (dále v tomto standardu jen „akcie“) vydané zúčastněnými zanikajícími účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v pořizovacích cenách.“

Naproti tomu bod 2.8. stanovuje od 1. 1. 2008 takto: „Obchodní podíly a akcie vydané zúčastněnými účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v ocenění, ve kterém byly zachyceny v účetnictví zúčastněné zanikající jednotky. Obdobně se postupuje v případě ostatních přeměn (např. rozdělení sloučením – pozn. autora), pokud v souladu se zvláštními právními předpisy upravujícími problematiku přeměn (například obchodní zákoník) tyto akcie nebo podíly v důsledku přeměn zanikají.“

Zásadní změna spočívá v tom, že zdrojem ocenění vylučované částky v zahajovací rozvaze bylo ocenění finanční investice v účetnictví pořizovatele, tj. nástupnické společnosti (při sloučení), zatímco od roku 2008 se mění zdroj ocenění, tj. účetnictví zanikající společnosti. Toto ocenění je buď účetní (sloučení, při kterém nejsou emitovány nové akcie nebo nevznikají nové obchodní podíly – zpravidla sloučení matky se 100% dcerou), nebo znalecké, tj. takové, které je obsaženo v konečné rozvaze zanikající společnosti. Konečné rozvahy se sestavují ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny. Tyto konečné účetní závěrky se sestavují převážně v cenách znaleckého posudku zpracovaného soudně jmenovaným znalcem podle § 69a odst. 6 a § 69c odst. 5 obchodního zákoníku (dále ObchZ), což respektuje § 27 bod 3 zákona o účetnictví, pokud se přecenění podle ObchZ provádí.

Změnu osoby, z jejíhož účetnictví se vychází při ocenění vylučovací operace v zahajovací rozvaze, ukážeme nejdříve na případě, ve kterém do ocenění nevstupuje znalec. I v tomto případě dochází zpravidla k rozdílu mezi oceněním finanční investice v účetnictví nástupnické společnosti (tj. v pořizovací ceně této investice) a v účetní ceně vlastního kapitálu (dále VK) zanikající 100% dceřiné společnosti ke dni předcházejícímu rozhodný den sloučení, tj. v ocenění finanční investice metodou ekvivalenční.

## Příklad

Slučuje se matka (společnost A) se 100% dcerou (společnost B). Účetní cena finanční investice je v A 350, VK B je alternativně a) 300, b) 400. Sloučené rozvahy jsou uvedeny v metodice roku 2007 a 2008.

Ad A

A	Konečná rozvaha A		P
061	350	ZK	100
Ostatní A	50	Fondy	100
		Závazky	200
Celkem	400	Celkem	400

A	Konečná rozvaha B		P
Aktiva celk.	600	ZK	100
		Fondy	200
		Závazky	300
Celkem	600	Celkem	600

A	Sloučená rozvaha 07		P
061	350	ZK A	100
Redukce	-350	Fondy A	100
Ost. akt. A	50	429	-50
Aktiva B	600	Závazky A	200
		Závazky B	300
Celkem	650	Celkem	650

A	Sloučená rozvaha 08		P
061	350	ZK A	100
Redukce	-300	Fondy A	100
Ost. akt. A	50	Závazky celk.	500
Aktiva B	600		
Celkem	700	Celkem	700

Ad B

A	Konečná rozvaha B		P
Aktiva celk.	600	ZK	100
		Fondy	300
		Závazky	200
Celkem	600	Celkem	600

A	Sloučená rozvaha 07		P
061	350	ZK A	100
Redukce	-350	Fondy A	100
Ost. akt. A	50	428	50
Aktiva B	600	Závazky celk.	400
Celkem	650	Celkem	650

A	Sloučená rozvaha 08		P
061	350	ZK A	100
Redukce	-400	Fondy A	100
Ost. akt. A	50	Závazky celk.	400
Aktiva B	600		
Celkem	600	Celkem	600

Ze zjednodušených údajů můžeme vyvodit tyto zjednodušené závěry:

- přesahuje-li účetní cena finanční investice matky VK dcery, mění se struktura zahajovací rozvahy dle metodiky 07 a 08, nemění se bilanční suma,
- je-li ocenění u matky nižší než VK dcery, mění se struktura i bilanční suma v zahajovací rozvaze.

Změna metodiky se promítá do případů sloučení částečně propojených společností.

**Příklad**

Dejme tomu, že společnost A je nástupnická a má finanční investici, která představuje 50 % na VK zanikající společnosti B, která vydala tyto cenné papíry. Pořizovací cena finanční investice je 350. V rámci sloučení se přeceňuje pouze rozvaha společnosti B.

A		Konečná rozvaha A		P	
06x	350	ZK	100		
Ostat. akt.	50	Fondy	100		
		Závazky	200		
Celkem	400	Celkem	400		

A		Konečná rozvaha B nepřeceněná		P	
A	600	ZK	100		
		Fondy	200		
		Závazky	300		
Celkem	600	Celkem	600		

A		Konečná rozvaha B přeceněná		P	
A	800	ZK	100		
		Fondy	200		
		418	200		
		Závazky	300		
Celkem	800	Celkem	800		

**Propočet rozdělení VK B:**

Ukazatel	50%	50%	Celkem
ZK	50	50	100
Fondy	100	100	200
418	100	100	200
Celkem	250	250	500

A		Zahajovací rozvaha 07		P	
06x	350	ZK A	100		
Korekce	-350	ZK B	50		
Ostatní A	50	Fondy A	100		
Aktiva B	800	Fondy B	100		
		418 B	100		
		429	-100		
		Závazky	500		
Celkem	850	Celkem	850		

A		Zahajovací rozvaha 08		P	
061	350	ZK A	100		
Korekce	-250	ZK B	50		
Ostatní A	50	Fondy A	100		
Aktiva B	800	Fondy B	100		
		418 B	100		
		Závazky	500		
Celkem	950	Celkem	950		

Finanční investice se v zahajovací rozvaze koriguje rozdílně podle metodiky roku 2007 a 2008. V našem příkladě vypadá finanční investice při metodice 2007 zcela, při metodice 2008 celá nevypadne a zvýší se bilanční suma. Problémem je, co ekonomicky

představuje zbytek hodnoty 100 finanční investice v zahajovací rozvaze, když reálně tyto akcie (podíly) nemá další opodstatnění (jsou nahrazeny majetkem a závazky společnosti B). Změna metodiky se promítá také v případech, kdy dochází k přecenění všech zúčastněných společností. Uvedeme to ve zjednodušeném příkladu splynutí dvou, částečně propojených společností.

**Příklad**

Dejme tomu, že dvě obchodní společnosti A a B se rozhodly stanovit rozhodný den svého splynutí na 1. 1. 2008. Majetek a závazky firm A a B přecenil znalec dle stavu k 31. 12. 2007. Firma A vlastní podíl na firmě B ve výši 50 %. Pořizovací cena této finanční investice byla 100, znalec ji ocenil na 200. Konečné rozvahy společností A a B měly tuto podobu.

A		A nepřeceněná		P	
06x	100	VI. kapitál	200		
Ostat. akt.	200	Závazky	100		
Celkem	300	Celkem	300		

A		B nepřeceněná		P	
Aktiva	300	VI. kapitál	200		
		Závazky	100		
Celkem	300	Celkem	300		

A		A přeceněná		P	
06x	200	VI. kapitál	400		
Ostat. akt.	300	Závazky	100		
Celkem	500	Celkem	500		

A		B přeceněná		P	
Aktiva	400	VI. kapitál	300		
		Závazky	100		
Celkem	400	Celkem	400		

Sestavíme zahajovací rozvahu nástupnické společnosti C – bez vyloučení finanční investice.

A		C bez vyloučení		P	
06x	200	VI. kapitál A	400		
Ostat. akt. A	300	VI. kapitál B	300		
Aktiva B	400	Závazky A	100		
		Závazky B	100		
Celkem	900	Celkem	900		

A		Zahajovací rozvaha C 07		P	
06x	200	VI. kap. celk.	600		
Redukce	-100	Závazky celk.	200		
Ost. akt. A	300				
Aktiva B	400				
Celkem	800	Celkem	800		

A		Zahajovací rozvaha C 08		P	
06x	200	VI. kap. celk.	500		
Redukce	-200	Závazky celk.	200		
Ost. akt. A	300				
Aktiva B	400				
Celkem	700	Celkem	700		

Je-li přecenění finanční investice vyšší než její pořizovací cena, je s použitím metody platné od 1. 1. 2008 bilanční suma v zahajovací rozvaze nižší, než při použití metody platné do 31. 12. 2007. Nižší je i vlastní kapitál a tím i rozsah možností stanovení základního kapitálu nově vzniklé společnosti splynutím. Změna má ekonomické opodstatnění, neboť při vyloučení finanční investice v pořizovací ceně zůstává v zahajovací rozvaze pouze oceňovací rozdíl k finanční investici, která byla vyloučena. Novelizované ustanovení v bodě 2.8. není pro fúze splynutím jednoznačné. Pro vylučovací operaci se použije ocenění ze zanikající účetní jednotky. Při splynutí však zanikají všechny účetní jednotky a vzniká nová účetní jednotka. Je tudíž přípustné použít znaleckého ocenění jak z konečné účetní závěrky společnosti, která je držitelem finanční investice (tentoto postup byl v předchozím příkladu použit), tak ocenění finanční investice ekvivalencí. Vylučovací operace by při použití metody ekvivalence měla následující podobu.

A		Zahajovací rozvaha C 08 ekviv.		P	
06x	200	VI. kap. celk.	550		
Redukce	-150	Závazky	200		
Ost. akt. A	300				
Aktiva B	400				
Celkem	750	Celkem	750		

Použití alternativních metod ocenění pro vylučovací operaci v zahajovací rozvaze má své důsledky v konečné výši vlastního kapitálu v zahajovací rozvaze. Pro výše uvedený příklad můžeme tyto důsledky ilustrovat v následující tabulce.

Tabulka: Použití alternativních metod ocenění pro vylučovací operaci v zahajovací rozvaze

Text	Aktiva celkem	Redukce aktiv	Aktiva po redukcí	VK po přecenění a redukcí	Závazky	Zvýšení VK
<b>I. Individuální ocenění u držitele fin.investice</b>						
1. Součtová rozvaha bez redukce	900	0	900	700	200	0
2. Součtová rozvaha s redukcí 07	900	100	800	600	200	+200
3. Součtová rozvaha s redukcí 08	900	200	700	500	200	+100
<b>II. Ocenění ekvivalentní</b>						
1. Součtová rozvaha bez redukce	850	0	850	650	200	0
2. Součtová rozvaha s redukcí 07	850	100	750	550	200	+150
3. Součtová rozvaha s redukcí 08	850	150	700	500	200	+100

Při použití různých metod jsou dopady do konečného vlastního kapitálu různé. Čím méně se redukuje hodnota finanční investice v zahajovací rozvaze, tím vyšší vlastní kapitál tvoří zdroj pro zápis nového základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Druhým aspektem, který může ovlivnit výši vlastního kapitálu v zahajovací rozvaze, je způsob zahrnutí **odložené daně** (dále OD) z přecenění do rozvah jak konečných, tak zahajovacích, v souvislosti s vylučováním finančních investic ze zahajovací rozvahy.

Ukážeme si případný problém na fúzi splynutím. Z ČÚS č. 003 – *Odložená daň*, bodu 2.6. vyplývá, že přecenění aktiv při přeměnách společností a při vkladu majetku dává vzniknout přechodným rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Při přeměnách se u zanikajících společností z přeceněných aktiv vypočtená daň zahrne přímo ve prospěch nebo na vrub VK. Tento postup upřesňuje interpretace NÚR č. 2 – *Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech*.

Rozdíl z přecenění aktiv je přechodný, nemá však charakter rozdílu časového. Odložená daň se počítá z rozdílu přecenění a původní daňové hodnoty aktiv ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti proti nerozděleným ziskům (přeceněná reálná hodnota je nižší než daňová hodnota), nebo neuhrazeným ztrátám (přeceněná reálná hodnota je vyšší než původní daňová hodnota).

### Příklad

Máme 2 zanikající společnosti A a B v důsledku fúze splynutím. Společnost A má v aktivech finanční investici (obchodní podíl, akcie) vydané zanikající účetní jednotkou v držení jiné zúčastněné zanikající účetní jednotky. Zjednodušená schématická konečná rozvaha společnosti A v nepřeceněné a přeceněné podobě:

A	Rozvaha A nepřeceněná		P
06x	100	VK	100
Ostat. akt.	100	Závazky	100
Celkem	200	Celkem	200

A	Rozvaha A přeceněná		P
06x	200	VK původní	100
Ostat. akt.	150	Oceň. rozdíl	150
		VK celkem	250
		Závazky	100
Celkem	350	Celkem	350

Při zjednodušeném výpočtu můžeme stanovit odloženou daň jako závazek snižující VK na výši 150 x daňová sazba 21 % = 31,5. Podle ČÚS č. 003 by se v této výši zahrmla odložená daň do konečné rozvahy společnosti A.

Situaci však komplikuje ustanovení bodu 2.2. ČÚS č. 011 – *Operace s podnikem: „Odložená daň přechází na nástupnickou účetní jednotku. Podkladem pro stanovení odložené daně mohou být pouze položky, které přecházejí na nástupnickou společnost.“* Finanční investice z A sice přechází do součtové zahajovací rozvahy nástupnické společnosti, avšak je v ní vyloučena. Proto v konečné verzi za-

hajovací rozvahy nemůže být odložená daň z té části aktiv, které budou v zahajovací rozvaze, vyloučena. Teoreticky proto může být podle ČÚS č. 003 v konečné rozvaze zachycena celá odložená daň (jak dál bude promítnuto) ve výši 31,5, nebo s předjímáním ČÚS č. 011 jen ve výši stanovené jen z přecenění přecházejících aktiv, tj.  $50 \times 0,21 = 10,5$ . V prvním případě (vykázání odložené daně 31,5) by pak v zahajovací rozvaze musela být vyloučována jak finanční investice, tak odložená daň z rozdílu z jejího přecenění, tj.  $100 \times 0,21 = 21$ .

A	Rozv. A přeceněná s celou OD		P
06x	200	VK původní	100
Ost. akt.	150	418 původní	150
		Korekce OD	-31,5
		VK celkem	218,5
		Závazky	100
		Závazky OD	31,5
		Závazky celk.	131,5
Celkem	350	Celkem	350

A	Rozv. A přeceněná s reduk. OD		P
06x	200	VK původní	100
Ost. akt.	150	418 původní	150
		Korekce OD	-10,5
		VK celkem	239,5
		Závazky	100
		Závazky z OD	10,5
		Závazky celk.	110,5
Celkem	350	Celkem	350

A	Rozvaha B nepřeceněná		P
Aktiva	300	VK	200
		Závazky	100
Celkem	300	Celkem	300

A	Rozvaha B přeceněná s OD		P
Aktiva	400	VK původní	200
		418 původní	100
		Korekce OD	-21
		VK celkem	279
		Závazky	100
		Závazek z OD	21
		Závazky celk.	121
Celkem	400	Celkem	400

A	Sloučená reduk. rozvaha s celou OD A		P
06x	200	VK původní	300
Redukce	-200	418 původní	250
Ost. akt. A	150	Redukce 418	-200
Aktiva B	400	Korekce 418	
		v OD	-42
		Redukce OD	+10,5
		VK celkem	318,5
		Závazky	200
		Závazek z OD	31,5
		Závazky celk.	231,5
Celkem	550	Celkem	550



## A Sloučená reduk. rozvaha s korig. OD A P

06x	200	VK původní	300
Redukce	-200	418 původní	250
Ost. akt. A	150	Redukce 418	-200
Aktiva B	400	Korekce 418	
		v OD	- 31,5
		VK celkem	318,5
		Závazky	200
		Závazek z OD	31,5
		Závazky celk.	231,5
Celkem	550	Celkem	550

Za pozornost stojí, že konečná rozvaha A má v každé variantě jiný podíl VK a cizích zdrojů:

Varianta s celou OD

	VK	Závazky	Celkem
Hodnota položek	218,5	131,5	350
Podíl položek	62,4%	37,6%	100%

Varianta s redukovanou OD

	VK	Závazky	Celkem
Hodnota položek	239,5	110,5	350
Podíl položek	68,4%	31,6%	100%

Záleží na znalcích, z jakých údajů stanoví výměnné poměry akcií zanikajících společností za akcie nástupnické společnosti (v tomto případě můžeme docílit rozdílných poměrů přečtených VK společností A a B na celkovém součtu VK). S interpretací účetních informací si znalci musí poradit, znalecké postupy nejsou jednotné. Méně náchylnou variantou na vznik chyb je varianta podle ČÚS č. 011, tzn. redukovat OD v konečné rozvaze o ty propočtené částky z aktiv, které nepřejdou do zahajovací rozvahy. Tato varianta je také méně náročná na vylučovací operace v zahajovací rozvaze.

Pozn.: Výše uvedená ilustrace uvedeného problému zdaleka nevyčerpává problematiku zachycení odložené daně v konečných a v zahajovací rozvaze. Nepředpokládá existenci účtované odložené daně do té doby v účetnictví zanikajících společností, vychází pouze ze sta-

tické metody oceňování podniku, při které nevzniká goodwill, nepředpokládá použití goodwillu ani oceňovacího rozdílu. Při korekcích VK o odloženou daň se zjednodušeně používá účet 418 místo účtu 429 (resp. 428). Příklad pouze ilustruje možné rozdíly vyplývající z interpretace ČÚS č. 003 a č. 011.

2. Stávající účetní předpisy (zejména prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2003 Sb., v platném znění, stanovuje **vykazování vlastních akcií** v pasivech rozvahy zápornou hodnotou (snižující ZK) v položce A.1.2. V průběhu účetního období se o stavu a pohybu vlastních akcií účtuje na aktivním účtu 252 – *Vlastní akcie* (podíly), do aktiv v rozvaze se stav tohoto účtu k datu účetní závěrky nezahrnuje. V případě, že by (zřejmě v rozporu s účetními předpisy) byly vlastní akcie v aktivech rozvahy vykázány, stanovuje specifický postup ObchZ



## Léto s Faustem

v létě systém Faust pořídila ...



... již v zimě jeho přínos ocenila



Fragaria s.r.o.

Malešická 13, 130 00 Praha 3, info@fragaria.cz, www.fragaria.cz



v § 161d odst. 2. Jsou-li vlastní akcie vykázány v aktivech v rozvaze, musí akciová společnost vytvořit zvláštní rezervní fond ve stejné výši. Na vytvoření nebo doplnění zvláštního rezervního fondu může být použit nerozdělený zisk nebo jiné fondy podle uvážení společnosti, např. statutární fond č. účtu 423, jehož statut však bude zaručovat, že při rozdělování zisku bude brán při porovnání s vlastním kapitálem jako součást součtu účtu 411, 421 (povinná část) a 423 (viz § 178 odst. 2 ObchZ).

### Příklad

Společnost má v držení vlastní akcie v hodnotě 200, aktiva celkem mají hodnotu 1000. Společnost  
a) nevykázala vlastní akcie v aktivech,  
b) vykázala je v aktivech.

Ad a)

A	Rozvaha	P
(Vlastní akcie 200)	ZK	400
Ostat. aktiva 800	Vlastní akcie -200	
	428	200
	Závazky	400
Celkem 800	Celkem	800

Ad b)

A	Rozvaha	P
Vlastní akcie 200	ZK	400
Ostat. aktiva 800	Stat. fond	200
	Závazky	400
Celkem 1000	Celkem	1000

Pokud se v následujícím období provádějí operace s vlastními akciemi, v případě ad a)

- snížení ZK o hodnotu vlastních akcií se proúčtuje snížením ZK v nominální hodnotě akcií a rozdíl mezi nominální a účetní hodnotou se vyúčtuje výsledkově (ztráta, tj. rozdíl mezi účetní a nominální hodnotou jako náklad na účtu 588, opačný rozdíl je mimořádným výnosem). V rozvaze se operace projeví zvýšením hodnoty aktiv (vylučuje se z aktiv úbytek účtu 252), v pasivech se stejné zvýšení bilanční sumy projeví snížením záporné hodnoty položky A.1.2. rozvahy v nominální výši, zbytek v položce A.V. – Výsledek hospodaření běžného období,
- při prodeji vlastních akcií se obdobně zvýší bilanční suma v důsledku úbytku na účtu 252 proti nominál-

ní hodnotě snížení záporné položky A.1.2., zbytek jako výsledek prodeje opět v položce A.V.

V případě ad b)

- účtování je shodné jako v ad a), v rozvaze (která má v tomto případě vyšší bilanční hodnotu právě o vlastní akcie) se sníží aktiva i pasiva o stejnou částku, v pasivech zčásti na účtu 411, zčásti na účtu výsledku hospodaření,
- při prodeji vlastních akcií se účtuje standardně. V rozvaze se v aktivech nahradí úbytek účtu 252 pohledávkou, v pasivech se sníží zvláštní statutární fond (423) proti nerozdělenému zisku minulých let (nebo obdobnou operací dle schválené valnou hromadou), je-li prodáno za jinou než účetní cenu, rozdíl se promítne ještě na výsledku hospodaření běžného období.

Výjimkou z účtování podle postupu ad a) je zahrnutí vlastních akcií do zahajovací rozvahy při fúzi sloučením a v obdobných případech. Již postupy účtování pro podnikatele v čl. XX Úvodních ustanovení odst. 4 a následně ČÚS

č. 011 bodu 2.9. stanovil, že akcie vydané nástupnickou účetní jednotkou v držení jiné zúčastněné účetní jednotky se vykáží v zahajovací rozvaze jako vlastní akcie **v ocenění, ve kterém byly zachyceny v účetnictví** zúčastněné zanikající účetní jednotky. Neuplatňuje se tudíž postup podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., vykazáním zápornou hodnotou v pasivech.

**V novelizovaném ČÚS č. 011** platném od roku 2008 **došlo ke změně** ve formulaci komentovaného bodu 2.9. Nově je stanoveno, že akcie vydané nástupnickou účetní jednotkou v držení jiné zúčastněné účetní jednotky se vykáží v zahajovací rozvaze jako vlastní akcie a podíly v ocenění, ve kterém byly oceněny v účetnictví jiné zanikající účetní jednotky.

Motivací upraveného znění ocenění vlastních akcií v zahajovací rozvaze je zřejmě zpřesnění použité metody ocenění. V účetnictví zanikající účetní jednotky je finanční investice, která nebude v zahajovací sloučené rozvaze formou vlastních akcií, zachycena běžně v pořizovací ceně, v konečné rozvaze podléhající ocenění znalcem na reál-

nou hodnotu je tato finanční investice zachycena ve znaleckém ocenění, které může být odlišné od účetní hodnoty (pořizovací ceny). Znalec může použít pro ocenění metodu ekvivalence, i jiné metody. Od 1. 1. 2008 je zřejmé, že v zahajovací rozvaze budou zahrnuté akcie ve znaleckém ocenění.

Druhá úprava bodu 2.9. ČÚS č. 011 je zcela nová: „*Jsou-li akcie nebo podíly použity v souladu se zvláštním právním předpisem (tj. ObchZ) k výměně za podíly za akcie nebo podíly akcionářům nebo společníkům zanikající společnosti, jsou v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v ocenění, ve kterém byly oceněny v účetnictví zúčastněné účetní jednotky. Obdobně se postupuje v případě ostatních přeměn... Do doby výměny se o těchto akciích a podílech účtuje na podrozvahových účtech.*“

Tato změna v ČÚS č. 011 se promítne do jiné bilanční sumy v zahajovací rozvaze od roku 2008, neboť její součástí již nejsou vlastní akcie určené k výměně za akcie či podíly akcionářů (společníků) zanikající společnosti.

### Příklad

Do zahajovací sloučené rozvahy (před redukcí) jsou zahrnuty vlastní akcie ve výši 300, z toho 200 je určeno k výměně za akcie akcionářů zanikající společnosti.

Ad a) Zahajovací rozvaha v metodice roku 2007 (zjednodušený příklad)

A	Zahajovací rozvaha	P
Vlastní akcie k výměně 200	Zvláštní rezervní fond	300
Ostat. vlastní akcie 100	Ostatní VK	900
Ostat. aktiva 1700	Závazky	800
Celkem 2000	Celkem	2000

Ad b) Zahajovací rozvaha v metodice roku 2008

A	Zahajovací rozvaha	P
Ostat. vlastní akcie 100	Zvláštní rezervní fond	100
Ostat. aktiva 1700	Ostatní VK	900
	Závazky	800
Celkem 1800	Celkem	1800

V metodice roku 2007 muselo být při návrhu výše základního kapitálu v návrhu smlouvy o fúzi počítáno s tím, že zahajovací rozvaha nevyjadřuje maximální možnou výši ZK, ne-

boť výměna vlastních akcií za zanikající akcie znamená reálné snížení hodnoty VK a účetní operace výměny vlastních akcií snižuje hodnotu VK oproti její výši v zahajovací rozvaze. Metodika roku 2008 již tuto výměnu akcií zachycuje pouze v podrozvahových účtech, což lépe vyjadřuje skutečné hodnoty VK v zahajovací rozvaze, které již nemusí být snižovány operacemi výměny vlastních akcií. O následných operacích s ostatními vlastními akciemi se pak u nástupnické společnosti účtuje obdobně, jako v již uvedených operacích v metodě ad b) – tj. při prodeji vlastních akcií, nebo při snížení ZK při neprovedení operací s nimi do 18, resp. 36 měsíců dle obchodního práva.

**3.** Třetí, méně významnou změnou je upřesnění bodu 2.5. ČÚS č. 011, který pojednává o oceňovacím rozdílu z přecenění při přeměnách. Formulace platná do konce roku 2007 byla poměrně vágní, ač bylo (předpokládejme) zřejmé, co měla vyjadřovat. Hovořilo se o **konečném zůstatku příslušného účtu účtové skupiny 41**, který bude v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky zachycen v rámci účtové skupiny 41, resp. 42 podle smlouvy o přeměně společnosti. Zpřesněná formulace platná od 1.1.2005 upřesňuje, že se jedná o účet, který se v rozvaze prezentuje

jako položka „A.II.4. *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách*“, což je účet 418. V zahajovací rozvaze bude zachycen v účtové skupině 41, resp. 42 s výjimkou položky A.II.4. v souladu se smlouvou o přeměně společností. Je tudíž jednoznačně určeno, že účet 418 z konečné rozvahy bude v zahajovací rozvaze rozpuštěn do jiných účtů VK ve skupině 41 či 42 (nemůže být obsahem položky A.II.4.).

### Závěr

Od 1. 1. 2008 platí novelizované ČÚS pro podnikatele. V rámci poměrně četných změn je nejzásadnější novela ČÚS č. 011 – *Operace s podnikem*, zejména tři věcné změny.

Nejzásadnější se týká vyloučení obchodních podílů a akcií vydaných zúčastněnými účetními jednotkami v držení jiné účetní jednotky při přeměně. Mění se ocenění, ve kterém jsou tyto podíly či akcie vylučovány ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti. Nepoužije se již pro tento účel ocenění v účetnictví majitele těchto finančních investic (zpravidla pořizovací cena), ale ocenění v účetnictví zanikající účetní jednotky. To je znalecké ocenění v konečné rozvaze, resp. účetní ocenění, jestliže podle pravidel obchodního zákoníku nedochází k přečarování (sloučení matky se 100% dcerou, nebo převod jmění na společníka, kdy se přecenění nepromítá do účetnic-

tví). Tyto změny se promítají do změny struktury VK v zahajovací rozvaze, v některých případech i ve změně bilanční sumy v zahajovací rozvaze. Při splnutí je možný alternativní postup, neboť zanikají všechny zúčastněné účetní jednotky, existuje ocenění jak u zanikajícího držitele finanční investice, tak v oceněném ekvivalentu této finanční investice.

Se znaleckým oceněním finančních investic (následně vylučovaných v zahajovací rozvaze) souvisí i stanovení správné výše odložené daně v konečných rozvahách. Při jejím stanovení je vhodné respektovat postupy jak podle ČÚS č. 003, tak ČÚS č. 011. Mění se rovněž ocenění vlastních akcií v zahajovací rozvaze, do zahajovací rozvahy se nově nezahmují akcie, které byly podle smlouvy o fúzi určeny k výměně za akcie (podíly) zanikající společnosti. Do doby výměry se o nich účtuje na podrozvahových účtech. Zpřesněn je také postup naložení s účtem 418 z konečné rozvahy v zahajovací rozvaze přeměněné společnosti.

Novelizované postupy v ČÚS č. 011 je potřebné respektovat při auditu konečných a zahajovacích rozvah při přeměnách společností, u kterých byl stanoven rozhodný den přeměny na 1. 1. 2008 a později.

**Ing. Jiří Řehák**  
auditor, č. osv. 980

## Co najdete v e-příloze č. 6/2008

### Právo

#### Vybírání daně z převodu nemovitosti

V souvislosti s vklady podniků se objevila od roku 2003 otázka vybrání daně z převodu nemovitostí či možnosti osvobození od této daně. Většina poplatníků uplatňovala při vkladu podniku osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu nemovitostí, protože celou hodnotu podniku (rozdíl mezi majetkem a závazky podniku či jeho části) zahrnula do základního kapitálu. Více k tomuto tématu najdete v přetisku článku z TPA Horwath v e-příloze Auditor č. 6/2008.

#### Změny v procesu vytěsnění – squeeze-out

Nedávno nastaly za poměrně malého zájmu veřejnosti dvě zásadní události týkající se právní úpravy institutu práva výkupu účastnických cenných papírů, známějšího pod označením squeeze-out (vytěsnění).

#### Zaznamenali jsme

#### Nové způsoby oceňování by měly usnadnit život kapitálovým společnostem

Novými způsoby oceňování nepeněžitých vkladů a převáděného majetku, jež budou v nejbližší době použitelné v ČR, se zabývá článek, uveřejněný

v časopisu Euro. Přetisk článku najdete v e-příloze Auditor.

#### IFRS směřují k vytvoření globálního standardu

Světové účetnictví směřuje k jednotnému systému účetních standardů, který bude vybudován na principiálních základech a jednotně sdílený všemi rozhodujícími státy, finančními trhy a obchodovanými společnostmi. To přináší nové požadavky na účetní i auditory. Co lze v oblasti účetnictví a návazného auditu očekávat v nejbližších letech, si přečtete v přetisku článku Petra Kříže, který vyšel v časopise Ekonom. **-av-**



## Mezinárodní zdanění příjmů

První vydání publikace, jejímž autorem je Vlastimil Sojka, se setkalo s příznivým ohlasem. Druhé aktualizované a doplněné vydání nabízí základní orientaci v problematice zdaňování příjmů cizinců v ČR a zahraničních příjmů českých daňových rezidentů. Postupuje od výkladu základní metodiky práce s legislativou, přes vysvětlení pojmů, metody zamezení dvojího zdanění, zdanění aktivních příjmů (stálá provozovna, příjmy fyzických osob apod.), zdanění pasivních příjmů (úroky, dividendy, licenční poplatky), problémy zdaňování nadnárodních společností, až po specifické problémy aplikace jednotlivých ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění. Začátečníkům pomůže získat orientaci v související právní úpravě obsažené

v zákoně o daních z příjmů, v zákoně o správě daní a poplatků a v metodice práce s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Daňovým specialistům publikace poskytne přehled o sporných otázkách, náměty na řešení nestandardních situací a vysvětlení některých legálních metod optimalizace daňového zatížení. Text je provázen citací judikatury správních soudů, komentářem k odborným sporům, názornými příklady, přehledy a užitečnými přílohami.

*Mezinárodní zdanění příjmů*  
ISBN 978-80-7357-354-6  
Cena 395 Kč, rozsah 324 stran  
Vydalo nakladatelství ASPI,  
[www.aspi.cz](http://www.aspi.cz)



## lidé a firmy

### ERNST & YOUNG

Zhruba 3300 partnerů společnosti Ernst & Young počátkem června schválilo spojení všech 87 poboček v zemích západní a východní Evropy, Středního východu, Indie a Afriky do jednoho celku s označením EMEIA. Oblast EMEIA (zkratka z anglického názvu Europe, Middle East, India and Africa) bude fungovat jako samostatná jednotka vedená jedním výkonným týmem. V zemích, kde to místní legislativa dovolí, dojde k formálnímu spojení jednotlivých poboček. Vznikne tak organizace s tržbami 11,2 mld. USD a více než 60 000 zaměstnanci.

„Osmá směrnice Rady EU nastavila nový regulativní rámec, který umožnil užší integraci našich evropských zastoupení. Integrace EMEIA bu-

### Významná změna organizační struktury

de mít celou řadu výhod. Naši klienti požadují, abychom se na těchto trzích chovali stejně jako oni a nasadili větší a zkušenější týmy odborníků.



Mark Otty

Naši lidé si přejí a očekávají, že budou pracovat bez ohledu na hranice a napříč kulturami a získají tak větší zkušenosti s klienty, rozmanitější kariéru a možnost mobility,“ uvedl Jim

Turley, předseda výkonné rady a generální ředitel firmy. „Zároveň chceme zlepšit provozní efektivitu naší firmy, více investovat do rozvoje nejžádanějších služeb a posílit pozici na nově vznikajících trzích po celém světě.“

Vedoucím partnerem oblasti EMEIA byl jmenován Mark Otty, který dosud stál v čele pobočky ve Velké Británii. Integrace v rámci Ernst & Young nastává i na Dálném Východě, kde více než 700 partnerů podpořilo obdobné spojení tamějších 15 zemí. Spojením jednotlivých zastoupení dojde k vytvoření organizace s tržbami 1,2 mld. USD a více než 20 000 zaměstnanci. Obě změny vstupují v platnost 1. 7. 2008.

-jd-

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 6, 2008, ročník XV, 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. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,

Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz  
**Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: 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:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 9. 7. 2008.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.  
Foto na titulní straně: archiv KA ČR

