

## Obsah

|   |    |
|---|----|
| <b>AKTUALITY</b> .....  | 2  |
| Co přináší novela zákona o účetnictví .....   | 3  |
| Novinky z IFAC .....  | 3  |
| <b>NA POMOC AUDITORŮM</b>   |    |
| Poznatky dozorčí komise z dohlídkové činnosti<br>(Ing. Josef Zidek) .....                           | 6  |
| <b>TÉMA ČÍSLA MALOOBCHOD</b>  |    |
| Stručně o maloobchodu .....   | 8  |
| K daňovým problémům v oblasti maloobchodu<br>(Ing. Marie Konečná,<br>Ing. Michaela Thelenová) ..... | 10 |
| Postřehy z auditorských zakázek v maloobchodních řetězcích .....                                    | 12 |
| Dodavatelské bonusy v maloobchodě<br>(Ing. Michal Bareš, Ing. Petr Potomský) .....                  | 15 |
| Audit přirozených úbytků zásob<br>(Ing. Vladimír Schiffer) .....                                    | 19 |
| <b>RECENZE</b> .....  | 23 |
| <b>LIDÉ A FIRMY</b> .....   | 26 |

## @ e-příloha Auditor 7/2008

### OBSAH

- **Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu**
- **Připravuje se nový občanský zákoník**
- **Dopady legislativních změn od 1.7.2008 na účetní a daňovou oblast**
- **Zachycení hodnoty znalostí a znalostního kapitálu v účetnictví**
- **Co auditorovi uniklo**
- **Vklad podniku nebo jeho části a daň z převodu nemovitosti**
- **Zaznamenali jsme**

Toto číslo vyšlo **1. 10. 2008**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **8. 10. 2008**

## Čekání na zákon



Libuše Müllerová

Netrpělivost s očekávaným přijetím nového zákona o auditorech vystřídala u orgánů komory únavu z neustálého posouvání termínu jeho projednání parlamentem. Nová směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek nastavila přísnější pravidla pro provádění statutárních auditů. Jako důvod pro zrušení původní 8. směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984 byl uváděn nedostatek harmonizovaného přístupu k povinnému auditu v zemích EU, absence souboru pravidel pro zajištění vhodné infrastruktury auditu, jako je veřejný dohled, disciplinární systém, systém zajištění kvality, a nové nastavení pravidel pro regulaci v oblasti spolupráce členských států a třetích zemí. Je evidentní, že impulsem pro tyto změny byly účetní skandály, které v USA vyústily v Sarbanes-Oxley Act a na které Evropa musela rovněž reagovat. Nová směrnice dokonce umožňuje členským státům v některých oblastech u povinného auditu uložit přísnější požadavky, pokud směrnice nestanoví jinak. Povinnost zapracovat pravidla stanovená novou směrnicí do národních legislativ byla uložena členským státům do 29. června 2008.

Že Česká republika požadované datum nestihla splnit – to je již

známo. Ostatně nejsme jediným z členských států, který do uvedeného termínu proces implementace plně nezrealizoval. Vyplývá to z průzkumu Evropské komise zveřejněného v srpnu letošního roku, kde je současně uváděn i termín očekávaného splnění tohoto úkolu jednotlivými státy (časopis The Accountant, August 2008). Jedná se o Francii, Belgie a Irsko (dokončení v září 2008), Českou republiku a Lucembursko (dokončení v říjnu 2008), Litevsko (dokončení v listopadu 2008), Německo, Rakousko, Švédsko a Polsko (dokončení v prosinci 2008). U Španělska a Itálie nebyly známy informace o očekávaném termínu dokončení implementace. U ostatních států evropské sedmadvacítky byla implementace k předepsanému datu dokončena.

Nesplnění očekávaného říjnového termínu projednáním a schválením nového zákona o auditorech všemi kompetentními orgány České republiky a vyhlášení termínu jeho účinnosti je zřejmé. Parlamentní prázdniny a vládou nastavené priority pro přijetí nových a novelizovaných zákonů stále termín posouvají. V ideálním případě se proto možná stihne jeho přijetí s účinností od 1. ledna 2009. Text vládního návrhu zákona je znám; avšak jak bude vypadat jeho konečná podoba si nyní nikdo netroufá komentovat. Všichni víme, jak u nás probíhá legislativní proces a jakým způsobem se prosazují požadavky některých zájmových skupin. I Komora auditorů by ještě chtěla prosadit některé změny, jde však spíš





o drobné úpravy v zájmu profese než o zásadní zásahy do zákona. Ty byly iniciovány již v průběhu připomínkového řízení. V rámci objektivitvity nutno uznat, že až na některé

výjimky byly připomínky z komory při přípravě nového zákona respektovány.

Současná úprava auditorské profese není v zásadním rozporu s požadavky nové auditorské směrnice. V důvodové zprávě k novému zákonu se uvádí, že snahou bylo „zachovat v co nejvyšší možné míře stávající regulaci auditorské profese a co nejméně zasahovat do fungujících struktur vymezených současným zákonem, využít znění současné právní úpravy regulace auditorské profese“. V souladu s tímto záměrem zůstaly skutečně komory prakticky všechny dosavadní pravomoci (na rozdíl např. od Slovenska, kde komora některé pravomoci pozbyla). Povinnost používat při poskytování auditorských služeb mezinárodní auditorské standardy (včetně

standardu kontroly kvality ISOC 1) byla komorou již dávno naplněna, takže v tomto směru nejde pro naše auditory o žádnou změnu. Oříškem a možná někdy i střetem názorů může být problematika uznávání kvalifikací, kde bude třeba zkoumat srovnatelnost obsahu a úrovně zkoušek u předmětů skládaných u jiných institucí. Největší novinkou je pak zavedení nového orgánu veřejného dohledu ve formě Rady pro veřejný dohled, jejíž smysluplnost a fungování – vedle komorových orgánů dohledu – prověří teprve čas. Doufejme jen, že se přijetím nového zákona potvrdí, že ne každá změna musí být k horšímu.

**Prof. Libuše Müllerová**  
viceprezidentka KA ČR

## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada KA ČR na svém zasedání 8. září 2008 projednala v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese: schválila návrh na vyškrcnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti, a rozhodla o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti na vlastní žádost.

Rada se dále zabývala přípravou podzimního XVIII. sněmu auditorů, který se bude konat 24. listopadu 2008 v Brně. Projednala návrh programu sněmu, který bude následně rozeslán v souladu s Jednacím řádem sněmu auditorům k připomínkám. O návrzích na doplnění nebo změnu programu rozhodne rada na svém zasedání v říjnu letošního roku. Součástí programu sněmu bude kromě stálé agendy (zpráva o činnosti volených orgánů, schválení účetní závěrky předchozího období, návrh rozpočtu a priorit

činnosti na rok 2009) ještě návrh dvou nových profesních předpisů – Zkouškový řád a Informační řád. Odpolední část sněmu by se měla zabývat novinkami v legislativě, které se týkají auditorů. Jde zejména o nový zákon o auditorech, návrh zákona o omezení legalizace výnosů z trestné činnosti a připravované novinky v Etickém kodexu IFAC.

Prezident komory Ing. Šobotník rekapituloval informace o stavu legislativního procesu návrhu nového zákona o auditorech. Ten byl v poslanecké sněmovně zařazen k prvnímu čtení na 23. září 2008. KA ČR projedná s MF dva návrhy na drobnou úpravu návrhu zákona. Předseda výboru pro legislativu a vnitřní normy Ing. Stružinský předložil radě návrh směrnice „Zásady postupu podle zákona č. 253/2008 o omezení legalizace výnosů z trestné činnosti“.

Rada schválila svého nového zástupce v Národní účetní radě – Ing. Langra, který nahradí Ing. Jindřiškovou. Rada dále rozhodla požádat o další dvě dotace z fondů Evropské unie na vzdělávání auditorů; jedna bude pro mimopražské auditory a druhá pro auditory z ostatních regionů. 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,
- zprávy ze zahraničních cest,
- komuniké prezidenta FEE J. Potdevina, které bude zveřejněno na webu.

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

## Co přináší novela zákona o účetnictví

Dne 19. srpna 2008 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), a některé zákony. Novelu zákona o účetnictví lze rozdělit do tří částí.

V první části přináší základní úpravu umožňující vytvoření podmínek pro provedení účetní reformy, jejímž cílem je zavedení účetnictví státu. Konkrétními cíly, kterých má být novelou dosaženo jsou:

- přiblížení účetních metod aplikovaných ve veřejném sektoru pravidlům vedení účetnictví u podnikatelů,
- získání informací pro řízení na státní úrovni i na úrovních nižších, a to zejména o potenciálních pohledávkách, potenciálních závazcích,
- zajištění důvěryhodných informací pro účely vykazování, a to opět na úrovni státu i jednotlivých účetních jednotek, např. správců kapitol státního rozpočtu,
- v účetnictví zachytit a zajistit průběžné získávání informací nezbytných pro operativní řízení, kterých se v současnosti v reálném čase nedostává.

Novela zákona o účetnictví v souvislosti se zaváděním účetnictví státu zejména:

- upravuje definici tzv. vybraných účetních jednotek, na něž se vztahuje účetnictví státu,
- rozšiřuje množství odkazů na speciální prováděcí předpisy, jež budou detailně upravovat např. směrnou účetní osnovu i pro označování analytických a podrozvahových účtů, pravidla pro formáty, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů, inventarizaci,
- upravuje postup provádění konsolidace účetnictví státu a vybraných účetních jednotek,
- nově zavádí ocenění kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb a nařizuje provést

jejich ocenění ve lhůtě do tří let od data účinnosti novely zákona o účetnictví,

- nově zavádí pro vybrané účetní jednotky povinné ocenění reálnou cenou u majetku, jenž je určen k prodeji,
- nařizuje bezvýjimečnou aplikaci předepsaných Českých účetních standardů u vybraných účetních jednotek, pro ostatní účetní jednotky zůstává zachována možnost odchýlit se z důvodu zachování věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

V souvislosti s přijetím novely zákona o účetnictví státu měly být rovněž předloženy k vybraným ustanovením zákona o účetnictví týkající se účetnictví státu nové prováděcí vyhlášky:

- vyhláška o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů,
  - vyhláška o podmínkách způsobu sestavení účetních výkazů za Českou republiku,
  - vyhláška o inventarizaci majetku a závazků,
- které však dosud nebyly předloženy Poslanecké sněmovně.

Druhá část novely zákona o účetnictví přináší v souvislosti se zaváděním účetnictví státu a z důvodu uvedení v soulad s platným zněním zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, sjednocení terminologie u listinné podoby účetního záznamu, a to novým vymezením pojmu smíšené formy účetních záznamů. Dále je upřesněn způsob přenosu účetních záznamů z listinné formy do elektronické, podmínky pro převod účetních záznamů vedených v elektronické, resp. smíšené podobě do listinné a typ elektronického podpisu založený na kvalifikovaném certifikátu v případě požadavku odpovědnosti a určitosti konkrétní fyzické osoby tak, aby nedocházelo k výkladu-

## Novinky z IFAC

### Návrh úprav etického kodexu IFAC



Mezinárodní rada pro etické standardy IESBA vydala v červenci 2008 návrh úprav Etického

kodexu IFAC. Navržené změny směřují k zajištění vyšší srozumitelnosti Etického kodexu. Termín připomínek je do 15. října 2008. Předpokládaná účinnost změn by měla nastat 15. prosince 2010.

Navržený text již obsahuje část 291 Etického kodexu, která byla schválena IESBA v lednu 2008 a návrh změn části 290 Etického kodexu, týkající se omezení poskytování služeb interního auditu jednotkám veřejného zájmu, u kterých je prováděn audit a situací, kdy honorář za audit jednotky veřejného zájmu představuje více než 15 procent celkových honorářů auditora.

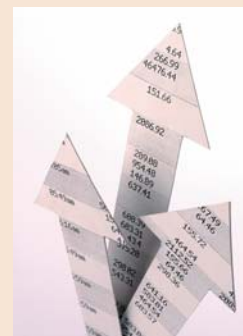
### Strategie a plán práce IAASB na období 2009 - 2011

Rada IAASB zveřejnila svou strategii a plán práce na období 2009 - 2011.

Důraz je kladen na tvorbu standardů, které přispějí k efektivnímu fungování světových kapitálových trhů

a které budou klást důraz na potřeby malých a středních podniků a malých a středních auditorských praxí. Strategie i plán práce jsou zaměřeny zejména na tři následující oblasti:

- Tvorba standardů.
- Pomoc a kontrola při implementaci standardů.
- Řešení problémů při implementaci standardů.





## Akční plán KA ČR zveřejněn na internetových stránkách IFAC

V červenci 2008 byl na internetových stránkách IFAC zveřejněn akční plán Komory auditorů ČR v souvislosti s plněním členských povinností. Každá členská organizace IFAC je povinna plnit členské povinnosti v následujících oblastech:

- kontrola kvality,
- vzdělávání,
- mezinárodní auditorské standardy,
- etika,
- mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor,
- dohled a kárné řízení,
- mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Sumarizaci členských povinností v jednotlivých oblastech naleznete na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). IFAC pečlivě sleduje plnění těchto členských povinností. V rámci tohoto procesu byla KA ČR požádána o přípravu materiálů, na jejichž základě IFAC vyhodnotil, zda komora postupuje v souladu s kladenými požadavky. Výsledkem vyhodnocení bylo doporučení IFAC pro jednotlivé oblasti, na základě kterých KA ČR vypracovala tzv. akční plán. Jeho plnění musí být KA ČR pravidelně



vým nejasnostem. Tyto změny jsou v souladu s věcným záměrem návrhu právních předpisů předpokládajících vznik „elektronického notáře“ pro dokumenty obsahující elektronický podpis.

Třetí část změn, které zavádí novela zákona o účetnictví, mají charakter zpřesnění či úpravy legislativně technického rázu.

Novela zákona o účetnictví nabývá účinnosti v části týkající se účetnictví státu dne 1. ledna 2010 a v části týkající se účetních záznamů a jejich forem, legislativně technických úprav a zpřesnění dne 1. ledna 2009.

Znění novely zákona o účetnictví naleznete na webových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v aktualitách. -ru-

## Zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

Dne 19. srpna 2008 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen nový zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen zákon), který upravuje elektronické úkony vybraných orgánů veřejné správy a právnických osob, informační systém datových schránek a poprvé do českého právního řádu zavádí autorizovanou konverzi dokumentů.

Zákon zavádí pojem datové schránky jako elektronického úložiště určeného k doručování orgány veřejné správy a vybraných právnických osob a k provádění úkonů vůči nim. Datová schránka bude zřizována

Ministerstvem vnitra ze zákona nebo na žádost.

V právní úpravě týkající se autorizované konverze dokumentů jsou poprvé upraveny podmínky a postupy, za kterých bude mít dokument převedený z listinné do elektronické podoby (či naopak) stejnou právní sílu jako dokument původní. Zákon rovněž taxativním výčtem stanoví, u kterých dokumentů konverzi nelze provádět, a definuje subjekty, které jsou oprávněny k provádění autorizované konverze dokumentů. Zákon nabývá účinnosti dnem 1. července 2009. -ru-

## V listopadu se koná v Přerově konference „Interní audit a strukturální fondy EU“

Český institut interních auditorů (ČIIA) pořádá ve dnech 11.-12.11. 2008 v Přerově konferenci na téma „Interní audit a strukturální fondy EU“.

Program konference:

- Zkušenosti se strukturálními fondy z pohledu Nejvyššího kontrolního úřadu ČR a Nejvyššího kontrolního úřadu SK.
- Zkušenosti se strukturálními fondy z pohledu auditního orgánu ČR a auditního orgánu SK.
- Panelová diskuse zástupců řídicích orgánů sektorových operačních programů (SOP). (Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Ministerstvo životního prostředí ČR a Ministerstvo dopravy ČR).
- Panelová diskuse zástupců regionálních rad (RR Severozápad, RR

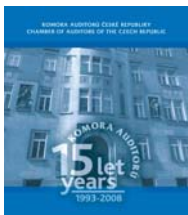
Moravskoslezsko, RR Střední Čechy).

- Prezentace konečných příjemců realizovaných projektů a zkušenosti s auditem na různých úrovních.
- Veřejné zakázky z pohledu ÚOHS.
- Interní audit a strukturální fondy EU z pohledu zástupců externích poradenských firem.

Podrobné informace o konferenci tzn., přihlášku, program a informace o slevách pro členy Komory auditorů ČR naleznete na [www.interniaudit.cz](http://www.interniaudit.cz)

Národní konference ČIIA je realizována pod záštitou rektora Vysokého učení technického v Brně.

## Publikace k 15. výročí založení Komory auditorů ČR



Současně s tímto číslem časopisu Auditor (7/2008) rozesíláme auditorům publikaci

„15 let Komory auditorů ČR“, kterou vydala komora u příležitosti letošního patnáctého výročí své existence.

Je to velice zdařilé dílo, které zachycuje vývoj auditorské profese v České republice od počátku 90. let do současnosti, a to ve všech podstatných oblastech.

Publikace obsahuje krátký exkurs do historie, definuje legislativní zakotvení auditu v tuzemsku a popisuje všechny aspekty činnosti komory. Nechybí ani organizační schéma komory včetně informací o činnosti jednotlivých vo-

lených orgánů a úřadu KA ČR. V této souvislosti určitě zaujme výčet všech členů rady, dozorců a kárné komise v období 1993-2008.

Za přečtení stojí i velmi zajímavé příspěvky osobností, které stály a stojí v čele Komory auditorů. První prezident Vladimír Pilný a jeho nástupci Ladislav Langr, Petr Kříž a Vladimír Králíček se v publikaci vyjadřují k jednotlivým etapám vývoje KA ČR.

Nynější prezident Petr Šobotník se v úvodním článku zabývá současnou situací v auditu a změnami, které auditorskou obec čekají v nadcházejících letech.

Publikace „15. let Komory auditorů ČR“ je dobrým vydavatelským počinem. Vedle informačně hodnotných textů vyniká i bohatá obrazová výbava, nápaditá grafika a v neposlední řadě i kvalitní tisk.

-jd-

monitorováno, dvakrát ročně pak bude probíhat vyhodnocení IFAC. Pro KA ČR je rozdělení členských oblastí do sedmi sledovaných oblastí velice užitečnou metodickou pomůckou.



## Nové standardy ISA

Rada IAASB vydala v červenci 2008 čtyři nové standardy ISA. Standard ISA 550 (revidovaný a přeformulovaný) Propojené osoby byl zcela revidován. Nový standard obsahuje definici propojené osoby a jednoznačně stanoví povinnost auditora získat dostatečné důkazní informace o vztazích a transakcích s propojenými osobami a o způsobu, jakým jsou tyto vztahy a transakce vykázány v účetní závěrce. V rámci projektu zvýšení srozumitelnosti standardů ISA byly v červenci vydány též tři následující standardy:

- ISA 250 (přeformulovaný) Povinnosti auditora v souvislosti se zákony a nařízeními při auditu účetní závěrky,
- ISA 510 (přeformulovaný) Audit v prvním období účetní závěrky - počáteční zůstatky,
- ISA 570 (přeformulovaný) Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Uvedené standardy jsou účinné pro audity účetních závěrek za období začínající 15. prosincem 2009. V současné době je jejich text k dispozici pouze v angličtině, KA ČR poskytne i jejich český překlad.

Všechny výše uvedené materiály v angličtině lze nalézt na internetových stránkách [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

-mj-

## Komora auditorů České republiky hledá odborníka k vykonávání kontrol kvality u auditorů a auditorských společností

### Požadujeme

- VŠ ekonomického směru,
- praxe v auditu minimálně 5 let,
- znalost Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a souvisejících právních předpisů,
- analytické myšlení, pracovitost, samostatnost a zodpovědnost, flexibilitu,
- znalost AJ vítána.

### Pracovní náplň

- kontrola kvality u auditorů a auditorských společností (příprava podkladů pro kontrolu, vlastní kontrola, samostatné zpracování zprávy z kontroly, vyhodnocení ...),
- práce s Mezinárodními auditorskými standardy a s dalšími právními i odbornými předpisy/standardy,
- sestavování měsíčních a ročních přehledů provedených kontrol
- úzká spolupráce s Dozorcí komisí

### Nabízíme

- pracovní smlouvu na dobu neurčitou, částečný úvazek možný
- smluvní plat dle kvalifikace a praxe,
- 5 týdnů dovolené,
- možný příspěvek na penzijní připojištění.

Strukturovaný životopis zasílejte na e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz), nebo poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1



## Poznatky dozorčí komise z dohlídkové činnosti

V tomto článku se chci podělit s auditorskou obcí o zkušenosti patnáctičlenného dohlídkového týmu týkající se kontroly auditorských spisů. V dalším textu je použit termín auditor, čímž mám na mysli jak auditory – fyzické osoby, tak i auditorské společnosti.

Výslovně pro vzdělávací účely tohoto článku jsem rozdělil úroveň spisů podle jejich věcného obsahu (dokumentační úroveň spisu) do následujících typových kvalifikačních položek:

1. Auditor má auditorskou zprávu, účetní závěrku (někdy statutárním orgánem nepodepsanou) a smlouvu o auditu. Jiná dokumentace o průběhu auditu papírově ani elektronicky neexistuje, většinou se kontrolní tým setká se zdůvodněním, že auditor klienta dopodrobna a již dlouho zná, a tudíž o něm má informačně vše ve své hlavě.

Položíme-li takovému auditorovi otázky typu: proč je v závěrce vytvořeno pouze 5 % opravných položek k pohledávkám, byl jste účasten na inventuře zásob a které položky zásob jste kontroloval, jak se vypořádal inventarizační tým s požadavkem přehledného postupu, aby se všechny položky dostaly do inventurního soupisu, proběhlo ověření pohledávek u dlužníků a kolik procent je jich potvrzeno, prošel jste zápisy vedení a jak to, co bylo projednáváno, se odrazilo v auditorově postupu, jak jste ověřil, že zůstatky hlavní knihy jsou správně zobrazeny v účetních výkazech atp., pak takový auditor odpoví, že tyto práce provedl (neumí však říci konkrétní čísla či textové informace), nenašel problém a že si za svojí práci stojí.

Ve skutečnosti tedy auditor není schopen předložit obsah své práce, a to odporuje všem auditorským předpisům. V této souvislosti je jen slabou náplástí to, že auditor, jak vyplývá z rozmluvy, klienta a jeho činnost povětšinou prakticky zná.

- Projednávání zprávy z dohlídky u takového auditora v dozorčí komisi končí **podnětem kárné komisi**.

2. Auditor má auditorskou zprávu, účetní závěrku a smlouvu o auditu, vybranou dokumentaci ve stálém spisu, svoje ruční poznámky v papírové či elektronické (vzácně) podobě, různé verze hlavní knihy včetně poslední platné, dále „sjetinu“ majetku, pohledávek a závazků, kde mnohdy chybí ručně provedená poznámka o odsouhlasení vazby těchto sjetin s hlavní knihou.

Kontrolní tým se v těchto případech snaží auditorovi podat přehledným způsobem obraz o potřebné dokumentaci spisu, podrobný popis závad s návrhem postupu či odkazem na auditorský standard

- Při projednávání zprávy z dohlídky u takového auditora v dozorčí komisi se auditorovi stanoví termín **jeden až dva roky na zlepšení dokumentace** a v tomto čase se rovněž naplánuje **kontrolní dohlídka**.

3. Auditor používá pro dokumentaci své práce Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, kterou vydala Komora auditorů ve spolupráci se společností Deloitte. V ní jsou uvedeny jak kontrolní formuláře č. 100 až 269 (počínajíc Plánováním a odhadem rizika, přes Předběžné analytické postupy a konče Posouzením účetním závěrky a Shrnutím závěrů auditu), plány auditu u jednotlivých oblastí účetních výkazů a modelový spis auditora. Auditor v této kvalifikační úrovni používá většinou pouze kontrolní formuláře, které vyplní (formulář umožňuje odškrtnutím zvolit, zda byla či nebyla uvedena procedura provedena). Typické je, že procedury jsou odškrtnuty jako provedené, ale chybí dokumentace, v jakém rozsahu a s jakými výsledky. Máme-li použít alegorii, pak jsme u typu 1 popsaném výše, tedy dokumentace je v hlavě auditora s tím pozitivním a kvalitativně vyšším rozdílem, že máme písemný přehled, co v té hlavě má. I v těchto případech vyplývá z rozmluvy, že auditor klienta a jeho činnost povětšinou prakticky zná.

- Při projednávání zprávy z dohlídky u takového auditora v dozorčí komisi se auditorovi stanoví termín **jeden až tři roky na zlepšení dokumentace** a v tomto čase se rovněž naplánuje **kontrolní dohlídka**.

4. Auditor používá pro dokumentaci své práce Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, kterou vydala komora ve spolupráci se společností Deloitte. Podstatnou vlastností tohoto typu je, že auditor má dokumentaci k cca 30 % činnostem, které má odškrtnuty ve formulářích, že je provedl. Dokumentace je buď v papírové nebo elektronické podobě. Zde se také již projevuje spolupráce s klientem ve smyslu přebírání jeho elektronických datových souborů jak z účetního programu klienta, tak i povětšinou „excelovských tabulek“ dokumentujících detaily k jednotlivým oblastem účetních výkazů.

- Při projednávání zprávy z dohlídky u takového auditora v dozorčí komisi se auditorovi **doporučí další zlepšení dokumentace** a žádná **kontrolní dohlídka se již neprovádí**.

5. Auditor používá pro dokumentaci své práce Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, kterou vydala komora ve spolupráci se společností Deloitte. Auditor má dokumentaci k více než 30 % činnostem

odškrtnutých ve formulářích. V tomto typu již auditor používá jím vytvořené předlohy pro dokumentaci vybraných oblastí účetních výkazů, které vyplňuje buď on sám nebo si do nich přetahuje elektronicky zpracované údaje od klienta. Ani u tohoto typu, který je kvalitativně nejvyšší, nejsou dostatečně zdokumentovány oblasti Posouzení účetní závěrky a její prezentace v účetních výkazech, Shrnutí závěrů auditu, Následné události.

### Nástin budoucího vývoje dohlídkové činnosti

V současné době je na vládní úrovni připraven nový zákon o auditorech reagující na změny a doporučení v Evropské unii. Hlavní změnou, kterou lze očekávat, je zpřísnění kontroly práce auditorů i samotné komory

jak provádí kontrolu kvality. Jinak řečeno: laťka na posuzování úrovně a rozsahu dokumentace se podstatně zvedá. Lze očekávat, že typy č. 1 a 2 uvedené v naší modelové kvalifikační struktuře nově nastaveným kritériím nevyhoví. Je proto načase, aby si auditoři sami provedli analýzu kvality své práce a předem se připravili na novou situaci.

Zástupci dozorčí komise se zúčastní na podzim letošního roku společných setkání s auditory v Brně (8. 10.), Ostravě (20. 10.) a Praze (20. 11.), kde budou přednášeny a diskutovány poznatky z dohlídkové činnosti a návrhy na zlepšení kvality spisu.

**Ing. Josef Zídek**  
dozorčí komise KA ČR

## Komentář k zákonu č. 253/2008 v elektronické příloze e-Auditor 7/08

Obsah zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (zákon č. 253/2008) asi není nutné zástupcům naší profese nijak blíže představovat. Vychází z právní úpravy zákona č. 61/1996 Sb. z 15.2.1996 a zejména jeho významné novely ve znění zákona č. 284/2004 Sb., s účinností od 1.9.2004. Dnes již historickým obsahem této novely byl průlom do mlčenlivosti auditora ve smyslu identifikace podezřelých obchodů, se současným vznikem ohlašovací povinnosti zvláštnímu analytickému útvaru MF. Důležité je, že tento nový zákon registrovaný ve Sbírce zákonů č. 80 pod číslem 253/2008 Sb., ruší dosavadní právní úpravu – tj. zákon č. 61/1996 Sb. v platném znění – a to s účinností od 1.9.2008.

Cílem tohoto zákona je kompletní implementace směrnic EU – jednotný popis, identifikace možných podezřelých obchodů a transakcí, které by mohly mít charakter výnosů z trestné činnosti s eventuálním financováním terorismu. Jde o Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES z 26.10.2005, Směrnici Komise 2006/70/ES z 1.8.2006 (prováděcí opatření Směrnice 2005/60/ES), Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1889/2005 z 26.10.2005 a Nařízení Evropského parlamentu ES č. 1781/2006 z 15.11.2006.

Tzv. doprovodný zákon č. 254/2008 Sb., reaguje na již zmíněný zákon č. 253/2008 Sb. Doprovodný zákon mění a doplňuje řadu dalších dílčích zákonů, které jsou předmětným zákonem dotčeny. Mimo jiné doplňuje i zákon o auditorech č. 254/2000 Sb., ve znění pozdějších změn, a to zejména odkazem v § 15, odst. 1 ve vztahu k prolomení mlčenlivosti auditora. Tyto a další dílčí změny jsou však pouze legislativně–technického charakteru.

Jaké přináší nový zákon změny? Ačkoliv shodné cíle – a to i ve vztahu k povinnostem auditora – řešil již předcházející zákon, je třeba uvést, že tento nový zákon je důkladnější, a to jak v identifikaci podezřelých obchodů, tak v celé řadě pojmů a povinností, které vyplývají ze směrnic a prováděcích předpisů EU.

Základní změny, které nový zákon přináší, najdete v samostatném článku v elektronické příloze e-Auditor č. 7/2008, která je umístěna na webových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v uzavřené sekci pro auditory.

**Ing. Jiří Vrba**

Pozn. redakce: V souvislosti se schválením zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (zákon č. 253/2008) připravila Rada KA ČR směrnici, jejíž finální znění bude projednáváno v říjnu. Po schválení směrnice bude její text zveřejněn na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).



*Mám tady návrh z pléna. Kolegyně navrhuje, abychom oznamovací povinnost auditora rozšířili na všechny nevěrné manžely a milence! Předešli bychom tím trestným činům „ubližení na duši“!*  
Kresba: I. Svoboda



## Stručně o maloobchodu

Zhruba 125 tisíc podnikatelských subjektů, 350 tisíc pracovníků (z nichž je cca 105 tisíc současně majiteli) a celkové tržby ve výši 814 miliard korun. Taková jsou základní data o maloobchodu za rok 2007, která vycházejí ze statistik ČSÚ.

Když pomineme zahraniční obchod, který je samostatnou kategorií, statistiky ČSÚ sledují v rámci vnitrostátního trhu zvláště maloobchod, zvláště velkoobchod a obchodní činnosti týkající se motorových vozidel a pohonných hmot. Obchodem se přitom myslí ekonomická činnost, která zajišťuje oběh zboží mezi výrobou a spotřebou.

Z čísel, která jsou uvedena v úvodu, je patrné, že co do počtu prodejen a pracovníků převažují v českém maloobchodě malé ekonomické subjekty, zpravidla malé prodejny vedené živnostníkem s jedním či dvěma pracovníky. Pokud jde o tržby, zde je ale situace zcela jiná. Podle žebříčku Incoma TOP 50 vykázala zhruba padesátka největších obchodních řetězců na českém trhu v roce 2007

tržby ve výši 409 miliard korun, což je polovina z celkových maloobchodních tržeb dle ČSÚ.

Tato čísla sice není možné porovnávat (ČSÚ vykazuje jen maloobchod, Incoma sleduje největší řetězce s rychloobrátkovým zbožím určeným převážně pro domácnosti, ale ty se často zabývají maloobchodem i velkoobchodem), ale i tak je jasné, že největší obchodní řetězce vykazují podíl v řádu desítek procent z celkového objemu tržeb.

I když ze zmíněného žebříčku vyčleníme společnosti s převážující velkoobchodní činností, stále nám vychází, že největší maloobchodníci vygenerovali v roce 2007 tržby ve výši přes 300 miliard Kč!

Český maloobchod se v minulých letech zásadně měnil. Po roce 1989 došlo k obrovskému nárůstu počtu českých podnikatelských subjektů (živnostníků i obchodních společností). V 90. letech a po roce 2000 se na trhu postupně usadily velké nadnárodní řetězce, což negativně ovlivnilo české maloobchodníky.

**Tab. 1 Přehled auditorů v maloobchodních řetězcích 2007**

|    | obchodní společnost  | sídlo           | obchodní značky (počet prodejen)   | účetní závěrka ke dni | auditor              |
|----|----------------------|-----------------|--|-----------------------|----------------------|
| 1  | Ahold                | Brno            | Hypernova (56), Albert (244)   | 31/12/07              | Deloitte             |
| 2  | Tesco Stores         | Praha           | Tesco hypermarket (52), Tesco OD (6), Tesco supermarket (34), Tesco expres (5) | 28/2/07               | PwC                  |
| 3  | Makro C&C            | Praha           | Makro (12)   | 31/12/07              | PwC                  |
| 4  | Kaufland             | Praha           | Kaufland (84)  | 28/2/07               | E&Y                  |
| 5  | Globus               | Praha           | Globus (12)  | 30/6/07               | Vorlíčková & Leitner |
| 6  | Penny Market         | Jirny           | Penny Market (168)   | 31/12/07              | PwC                  |
| 7  | Geco Tabak           | Praha           | Tabák-Tisk (200)   | 31/12/07              | A&CE Praha           |
| 8  | Lidl                 | Praha           | Lidl (170)   | 28/2/07               | E&Y                  |
| 9  | Plus Discount        | Radonice        | Plus (145)   | 30/4/07               | KPMG                 |
| 10 | Billa                | Říčany          | Billa (172) vč. Delvita  | 31/12/07              | PwC                  |
| 11 | SPAR                 | Praha           | Interspar (27), Spar (2)   | 31/12/07              | E&Y                  |
| 12 | Peal                 | Praha           | Don Pealo (24)   | 31/12/07              | Horwath Notia Audit  |
| 13 | IKEA                 | Praha           | Ikea (4)   | 31/8/07               | PwC                  |
| 14 | Hruška               | Ostrava         | Hruška (152)   | 31/12/07              | LSM-Audit            |
| 15 | Lekkerland           | Praha           | n/a  | 31/12/07              | KPMG                 |
| 16 | OBI                  | Praha           | OBI (22)   | 30/4/07               | KPMG                 |
| 17 | Baumax               | Praha           | Baumax (23)  | 31/12/07              | CCS Audit            |
| 18 | Velta Plus EU        | Karlovy Vary    | n/a  | 31/12/07              | planetlink           |
| 19 | HP Tronic            | Zlín            | Elektro Proton (23)  | 31/12/07              | Alois Berka          |
| 20 | Hornbach-Baumarkt    | Praha           | Hornbach (5)   | 28/2/07               | KPMG                 |
| 21 | Fast                 | Praha           | Planeo (33)  | 31/12/07              | Irena Krejčířková    |
| 22 | PK Solvent           | Praha           | Family (148)   | 30/4/07               | Jarmila Hosnedlová   |
| 23 | Electro World        | Praha           | Electro World (17)   | 30/4/07               | Deloitte             |
| 24 | Datart International | Praha           | Datart (22)  | 31/12/07              | PwC                  |
| 25 | OKAY                 | Brno            | Okay (66)  | n/a                   | n/a                  |
| 26 | Mountfield           | Mnichovice      | Mountfield (52)  | 31/12/07              | Pagina Bohemia       |
| 27 | DM Drogerie Markt    | Čes. Budějovice | DM drogerie markt (138)  | 30/9/07               | BDO Prima CB         |
| 28 | K+B Expert           | Klíčany         | K+B Elektro Expert (19)  | 31/3/07               | Václav Štrébl        |
| 29 | Flosman              | Tábor           | Flop (33)  | 31/12/07              | ADEUS Audit          |
| 30 | Jas                  | Jihlava         | n/a  | 31/12/07              | Karel Novák          |

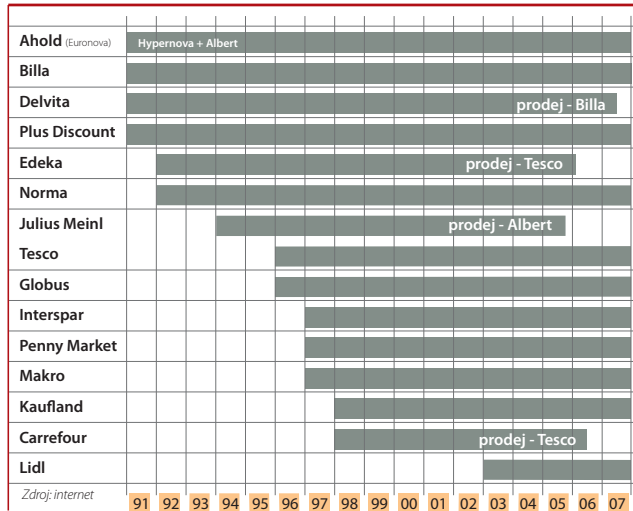


Dnes to vypadá, že maloobchodní trh je relativně stabilní, ale není tomu tak. I nadále pokračuje rozšiřování sítí velkých obchodních řetězců, zejména v menších městech. Navíc dochází k jejich koncentraci, takže největší řetězce získávají ještě lepší postavení, než měly dřív. Pro ilustraci: V letech 2005 až 2007 odešly z českého trhu sítě Julius Meinl, Carrefour, Edeka a Deltiva, a markety převzaly skupiny Ahold (Albert), Tesco a REWE (Billa). V letošním roce ohlásila společnost Tengelmann, že přenechá prodejny Plus Discount obchodní skupině REWE (Penny Market, Billa).

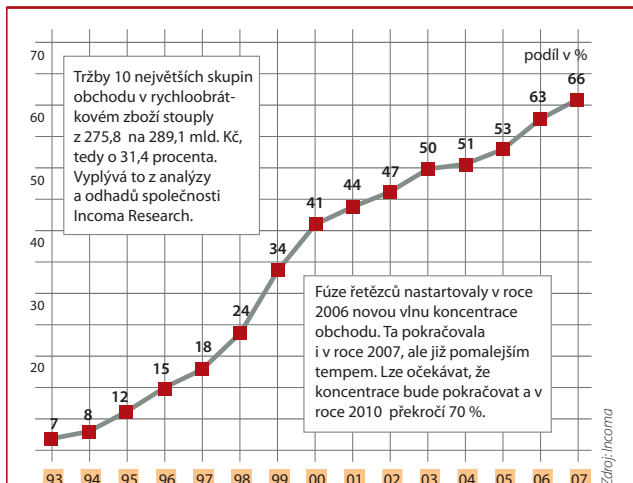
Trend je tedy jasný. Podle některých analýz časem ovládnou český maloobchodní trh pouze čtyři „velcí hráči“; ostatní se budou muset zaměřit na specifické skupiny zákazníků a diferencovat svou nabídku (obchod typu „jsme tu pro všechny“ končí). Velkou neznámou je, do jaké míry ovlivní trh internetové obchodní portály, které stále víc konkurují tradičním kamenným prodejnám.

-jd-

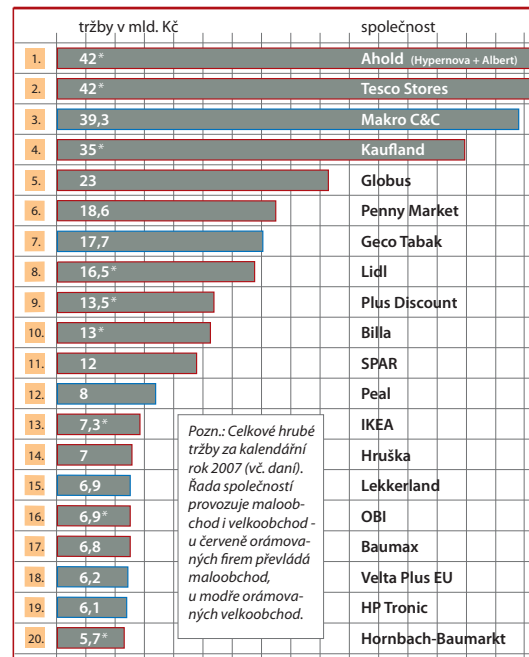
### MALOOBCHODNÍ ŘETĚZCE NA ČESKÉM TRHU (1991-2007)



### TRŽNÍ PODÍL DESETI NEJVĚTŠÍCH SKUPIN ČESKÉHO OBCHODU V RYCHLOBRÁTKOVÉM ZBOŽÍ



### NEJVĚTŠÍ OBCHODNÍCI V ČR V ROCE 2007



- 21. Fast (5,1)
- 22. PK Solvent (4,1)
- 23. Electro World (4,1\*)
- 24. Datar International (3,8\*)
- 25. OKAY (3,7\*)
- 26. Mountfield (3,4\*)
- 27. DM Drogerie Markt (3,4)
- 28. K+B Expert (3,3)
- 29. Flosman (3,1)
- 30. Jas (2,9)
- 31. Bauhaus (2,5\*)
- 32. Rossmann (2,4)
- 33. Baťa (2,4\*)
- 34. Tabák Plus (2,1)
- 35.-37. Asko Nábytek (2\*)
- 35.-37. Schlecker (2\*)
- 35.-37. C&A Móda ČR (2\*)
- 38. Jednota SD Č. Budějovice (1,9)
- 39. Qanto CZ (1,8)
- 40. Zedníček (1,8)
- 41. New Yorker (1,7)
- 42.-44. Norma (1,6\*)
- 42.-44. Sconto Nábytek (1,6\*)
- 42.-44. Hennes & Mauritz CZ (1,6)
- 45. Konzum OD Ústí n. Orlicí (1,6\*)
- 46. Západočeské KD Sušice (1,5)
- 47. Kika Nábytek (1,5\*)
- 48. Quelle (1,3)
- 49. Jednota SD Mikulov (1,3)
- 50. Tempo, o.d. (1,2)
- 51. Jednota Nymburk (1,2)
- 52. Deichmann Obuv (1,2)
- 53. Pramen CZ (1,2)

\* - odhad Incoma Research

### NEJVĚTŠÍ SKUPINY V OBCHODU ČR - 2007

| Skupina   | Tržby v mld. Kč 2006 | Tržby v mld. Kč 2007 |
|---|----------------------|----------------------|
| 1. Schwarz ČR<br>Kaufland<br>Lidl ČR  | 45,5                 | 51,1                 |
| 2. Ahold Czech Republic<br>Hypernova<br>Albert  | 38,5                 | 42,0                 |
| 3. Tesco Stores ČR<br>Tesco hypermarket<br>Tesco obchodní dům<br>Tesco supermarket<br>Tesco Express | 36,0                 | 42,0                 |
| 4. Macro Cash and Carry ČR  | 38,3                 | 39,3                 |
| 5. REWE ČR<br>Billa, Delvita<br>Penny Market  | 25,8                 | 31,6                 |
| 6. Globus ČR  | 20,5                 | 23,0                 |
| 7. Tengelmann ČR<br>Plus - Discount<br>OBI  | 19,5                 | 20,5                 |
| 8. Geco Tabak   | 14,9                 | 17,7                 |
| 9. Spar ČR<br>Spar Česká obchodní společnost<br>Spar Sumava   | 12,0                 | 14,0                 |
| 10. Peal  | 6,8                  | 8,0                  |

Pozn.: Tržby jsou uvedeny včetně DPH. Tabulka je založena na výsledcích odhadů Incoma Research.

## K daňovým problémům v oblasti maloobchodu



Marie Konečná



Michaela Thelenová

Pro maloobchodní, velkoobchodní, obytné a ostatní společnosti, které působí v oblasti mezi výrobou a finální spotřebou, je typické, že rozvíjejí dodavatelско-odběratelské vztahy s desítkami subjektů, obhospodařují a spravují zásoby značných hodnot a vystavují tisíce faktur a daňových dokladů. Řízení oběhu zboží, ekonomických transakcí a tržních rizik spolu s požadavky na získání řady údajů daných účetní, daňovou a další legislativou vyžadují zpracování velkého množství informací. Společnosti se navíc musejí vypořádat s výkaznictvím a s požadavky na informace, které po nich v rámci vlastnických struktur chtějí jejich mateřské společnosti.

### Nejčastější daňové otázky

Zastavme se u dvou nejdůležitějších daní – daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty.

1. U daně z příjmů právnických osob sledují finanční úřady například manka a škody. U jedenácti obchodních řetězců jsme zpracovali srovnávací analýzu o přístupu k této problematice. Z této analýzy mimo jiné vyplynulo, že jen několik společností správně stanovuje normy ztratného a přirozených úbytků zásob a určuje je dle podrobnějších sortimentních skupin a regionů. V některých případech se také neaktualizují normy a nesleduje se korelace mezi manky a náklady na ochranu zboží.
2. Pokud jde o daň z přidané hodnoty, obrací se na nás maloobchodní společnosti zejména s dotazy, které se týkají charakteru bonusů, vystavování dobropisů bez dopadů na realizovaná zdanitelná plnění a nutnosti vystavovat nové daňové doklady či problematiky elektronické fakturace. Dále se zpracovává i prověrka celé oblasti DPH, jejímž primárním cílem je zjistit, zda je celý systém zpracování DPH v souladu se zákonnými předpisy, a identifikovat rizika spojená s prováděnými transakcemi i možné úspory. Řada pozitivních dopadů pro maloobchodní společnosti je například spojena s vystavováním voucherů.

### Dopad novely zákona na maloobchod

Zákon o daních z příjmů patří mezi jeden z nejvíce novelizovaných daňových zákonů. Jeho poslední novela v rámci zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů patří svým rozsahem i obsahem k nejvýznamnějším za posledních několik let.

### Zpřísnění v oblasti nízké kapitalizace

Nové a přísnější podmínky se týkají pravidel tzv. nízké kapitalizace. Ta se v oblasti retailu dotkne těch subjektů, které

vlastní či pořízují nemovitosti. V praxi se často setkáváme se situací, kdy se provozní a nemovitostní aktivity obchodních řetězců organizují v rámci samostatných právních subjektů a financování trhů je zabezpečeno z velké části pomocí bankovních úvěrů či externích zdrojů poskytnutých v rámci skupiny. Podíl finančních nákladů bývá u specializovaných nemovitostních společností poměrně vysoký. Novela stanoví, že v případě uzavření nových úvěrů a půjček nebo dodatků k existujícím smlouvám je nutno vzít v úvahu nová pravidla, která uvádějí, že za daňově neuznatelné náklady budou považovány finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na zajištění, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud:

1. přesáhnou v úhrnu za zdaňovací období, nebo období, za něž se podává daňové přiznání, částku zjištěnou jako násobek jednotné úrokové míry zvýšené o čtyři procentní body a průměrného stavu úvěrů a půjček v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání;
2. plynou z úvěrů a půjček, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka;
3. plynou z úvěrů a půjček, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, jsou zcela nebo zčásti odvozovány od výsledku hospodaření (zisku) poplatníka;
4. úhrn úvěrů a půjček v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu (od roku 2009 čtyřnásobek);
5. úhrn úvěrů a půjček, u nichž je věžitelem nebo osobou zajišťující úvěr nebo půjčku osoba spojená (§ 23 odst. 7) ve vztahu k dlužníkovi, přesahuje v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, dvojnásobek výše vlastního kapitálu dlužníka.

Za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze pro účely tohoto zákona uzнат poměrnou část finančních výdajů (nákladů) vztahujících se k úvěrům a půjčkám nebo jejich části, které splňují alespoň jednu z podmínek uvedených v bodech 1 až 5. Přitom každá z podmínek se posuzuje samostatně. Do úvěrů a půjček se pro účely tohoto ustanovení nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž jsou finanční výdaje (náklady) součástí vstupní ceny majetku, a prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a půjčky. Toto ustanovení se nevztahuje na finanční výdaje (náklady) zaúčtované na vrub nákladů, které v úhrnu za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, nepřevyšují 1 000 000 Kč, není-li věžitelem nebo osobou, která úvěr nebo půjčku zajišťuje, osoba spojená ve vztahu k dlužníkovi.

Přechodná ustanovení upravují odložení účinnosti nových pravidel pro úvěry a půjčky uzavřené před nabytím účinnosti novely zákona do roku 2010. Od roku 2010 se nová pravidla použijí na všechny úvěry a půjčky. Jde o velké zpřísnění podmínek odpočitatelnosti finančních nákladů. Bohužel, praktické způsoby výpočtu výše nedaňových finančních nákladů nejsou příliš jasné ani pracovníkům Ministerstva financí ČR.

### Některé pozitivní změny novely

Kromě výše uvedených změn obsahuje novela zákona o daních z příjmů řadu dalších úprav. Podívejme se



na další úpravy, které mohou zaujmout retailové podniky. Z našich zkušeností při přípravě přiznání k dani z příjmů právnických a fyzických osob (a bohužel to potvrzují i výsledky daňových kontrol) vyplývá, že častými rizikovými položkami jsou tzv. vyvolané investice, nejasná klasifikace oprav

a rekonstrukcí majetku a budov, likvidace zásob a manka a škody. Ve všech těchto oblastech má novela pozitivní dopady.

1. Téměř každá společnost, která realizuje investiční výstavbu, zejména na tzv. zelené louce, se musí často zavázat k tomu, že zajistí výstavbu místních komunikací, křižovatek, dětských hřišť a dalších staveb, které následně převádí do vlastnictví obcí. Dosud se tyto výdaje spíše pojímaly jako „dar“ a měly nedaňový charakter. Nově by měly být dle znění § 29 součástí vstupní ceny hmotného majetku též výdaje na vyvolanou investici, kterou se rozumí výdaje na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňující funkci nebo užívání tohoto hmotného majetku. Výdaje na vyvolané investice, které splní uvedené podmínky stanovené zákonem, budou tedy nově uplatněny v daňově odpočitatelných nákladech prostřednictvím daňových odpisů. I když definice vyvolané investice pravděpodobně nepostihuje všechny situace, které mohou v praxi nastat, znamená novela významný posun v chápání této problematiky.
2. Novela zákona umožňuje požádat správce daně o tzv. závazné posouzení několika skutečností. V současné době je možné požádat o závazné posouzení metody tvorby ceny a také o uplatnění daňové ztráty při významné změně vlastníka. Podle novely zákona může plátcé daně nově požádat mimo jiné o posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku opravou či technickým zhodnocením. Žadatel musí předložit celou řadu údajů o majetku – popis stavu majetku při pořízení a před provedením zásahu, popis využití majetku před a po provedení zásahu, popis prací v rámci zásahu, předpokládaný rozpočet, stavební

a další dokumentaci. Zároveň musí žadatel připravit pro správce daně návrh rozhodnutí. Rozhodnutí je zpoplatněno částkou 10 000 Kč.

3. Poslední pozitivní změnou je doplnění nového zákonného ustanovení v paragrafu 24 odst. 2 písm. zg), jenž uvádí, že náklady vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovaru a hotových výrobků jsou daňovým nákladem. U léků, léčiv či potravinářských výrobků to však platí pouze tehdy, pokud doba použitelnosti těchto léků, léčiv či potravinářských výrobků prošla a nelze je dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. Pro prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty. Musí také uvést pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.
4. Na oblasti manka a škod se žádná novela nevztahuje. Nadále však platí, že společnosti mohou doložit odůvodněnou normou výši přirozených úbytků zásob a ztratného a náklady do této výše mohou být daňově odpočitatelným výdajem. Je však jisté, že nové ustanovení týkající se likvidace zásob zboží pozitivně ovlivní i výši těchto nedaňových výdajů. Proto bude důležité zamyslet se nově nad dosud platnými normami ztratného v jednotlivých obchodních řetězcích.

**Ing. Marie Konečná**  
**Ing. Michaela Thelenová**  
 KPMG

**Ing. Marie Konečná** působí v KPMG od roku 1993, dnes v pozici partnera zodpovědného za oblast daní. Věnuje se poskytování daňového poradenství k dani z příjmů právnických osob pro velké průmyslové, obchodní a nemovitostní společnosti včetně zpracování jejich daňových přiznání i v oblasti mezinárodního zdaňování. Zaměřuje se také na problematiku zdanění bank, pojišťoven a ostatních finančních institucí. Je specialistkou na nepřímé daně (zejména DPH) a převodní ceny (transfer pricing), zkušenosti má i s daňovými due diligence a restrukturalizacemi. Marie Konečná vystudovala VŠE v Praze (1976), kde později absolvovala vědeckou aspiranturu a docenturu. V roce 1993 se stala daňovou poradkyní KDP ČR. Je členkou prezidia KDP ČR, členkou Fiscal Committee Confederation Fiscale Europeenne (Brusel) a IFA. Mezi její klienty patří mj. Allianz, Deutsche Bank, DHL, E-ON a Linde.

**Ing. Michaela Thelenová** v KPMG pracuje od roku 1991 a dnes je senior manažerkou. Věnuje se zejména oblasti poskytování daňového poradenství k dani z příjmů právnických osob (včetně zpracování daňových přiznání) pro společnosti z výrobní sféry, obchodní (maloobchod i velkoobchod) a průmyslové sféry. Má zkušenosti i v oblasti investičních pobídek a odčitatelné položky na výzkum a vývoj (R&D). Michaela Thelenová absolvovala VŠE v Praze (1991), registrovanou daňovou poradkyní KDP ČR je od roku 1998. Mezi její klienty patří mj. Johnson Controls, Danone, OBI, Plus Discount a Škoda Auto.

## Postřehy z auditorkých zakázek v maloobchodních řetězcích

### Věcná břemena

- V souvislosti s dynamickým rozvojem nákupních zón a logistických center se aktuální stává otázka věcných břemen, která jsou časovým předmětem smluv maloobchodních společností s vlastníky okolních pozemků. Jedná se o právo užívat sousední pozemek například pro přecházení, přejíždění, svoz materiálu nebo umístění vozíků.
- Rozhodující je vždy smlouva, kde by měly být jasně vymezeny podstata, doba trvání a ocenění věcného břemena. Ocenění při pořízení je dáno cenou stanovenou ve smlouvě. Je třeba rozlišovat věcná břemena „nakoupená“ a „prodávaná“. Pokud společnost kupuje věcné břemeno přímo v souvislosti s pořízením budovy na dobu určitou, například ve formě práva využívat sousední pozemek pro přepravu materiálu na vlastní stavbu, a právo k věcnému břemenu se tak bude přímo vázat k této budově, měla by být hodnota věcného břemene zaktivována do pořizovací ceny budovy.
- Bude-li se věcných břemen využívat zejména až po uvedení budovy do užívání nebo budou-li existovat bez ohledu na osud budovy či byla-li uzavřena na dobu neurčitou, pak by o nich mělo být účtováno jako o samostatném nehmotném majetku. Účetní odpisy by se měly odvíjet od znění smlouvy a skutečné využitelnosti majetku, k němuž se věcné břemeno váže.
- Jestliže společnost poskytuje za úplatu („prodané“ věcné břemeno) například právo parkovat na svém pozemku, účtuje o příjmu peněžních prostředků v souladu se zněním uzavřené smlouvy oproti výnosům příštích období (věcné břemeno zřízené na dobu určitou). Zůstatek tohoto účtu se rozpouští dle doby trvání smlouvy nebo do výnosů běžného obdo-

bí (věcné břemeno zřízené na dobu neurčitou). V souvislosti s věcnými břemeny by společnosti neměly zapomínat na povinnost vést podrozvahovou evidenci o poskytnutých věcných břemenech dle ČÚS č. 001, odst. 2.3.2.

### Inventurní rozdíly

- Společnosti mají podle současných českých účetních předpisů povinnost provádět jednou ročně inventuru majetku a závazků. Rozdíl mezi skutečným stavem zjištěným inventurou (fyzickou či dokladovou) a stavem v účetnictví je považován za inventurní rozdíl (manko či přebytek). Jeho výše v oblasti zásob závisí na kvalitě řízení skladového hospodářství, na nastavení interních kontrolních systémů a na tom, jak kvalitně se provádí fyzická inventura. Inventurní rozdíly zjištěné v rámci inventury zásob jsou zohledněny v rámci provozního výsledku hospodaření společnosti.
- Pokud inventurní rozdíly vznikly prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob, lze tyto rozdíly vzájemně zúčtovat. Inventurní rozdíly mohou vzniknout také následkem škod vzniklých při manipulaci se zbožím v obchodě či chyb ve skladové a účetní evidenci (například nesprávné kódy zboží). Největším zdrojem inventurních rozdílů jsou pak krádeže ze strany zákazníků či vlastních zaměstnanců.
- Pokud inventura neproběhne průkazně a nejsou dodrženy základní předpoklady pro její řádný průběh jako například nezávislost inventurních komisí, správné označení jednotlivých druhů zásob, pečlivost a odpovědnost členů komisí a plynulé organizační zajištění inventury, může dojít k významným ztrátám. Zjištěné inventurní rozdíly je třeba ana-

lyzovat, zjistit příčinu vzniku, například zda chyběl kontrolní mechanismus či zda se stala lidská chyba, určit případnou odpovědnost za ztráty a konečně zajistit nápravu.

### Řízení zásob

- Pro každou maloobchodní společnost, ale i pro ostatní společnosti, které skladují zásoby materiálu, zboží a výrobků, je klíčová oblast řízení zásob. Zde může nastat celá řada potenciálních problémů. Jejich úspěšné vyřešení je podmínkou pro získání kvalitních finančních i nefinančních informací předkládaných všem zainteresovaným stranám. Spolehlivé informace jsou důležité nejen pro vlastní řízení nákupu a prodeje, ale i pro správné sestavení účetní závěrky a určení hospodářského výsledku.
- Některé společnosti používají pro řízení zásob více systémů, které spolu nekomunikují a nepředávají si automaticky data. V důsledku této skutečnosti pak není možné jednoduše odsouhlasit stavy zásob a obraty zásob. Některé systémy zase neumožňují spárovat prodané zboží se zbožím, které má být ze stavu zásob odepsáno. Při inventuře pak dochází k nesmyslným mankům a přebytkům na skladě.

### Ocenění dlouhodobého majetku

Častým problémem je ocenění dlouhodobého majetku, což je oblast s mnoha účetními odhady.

- Nákupem majetku se ve většině případů ve společnosti zabývá oddělení zaměřené na expanzi. Zejména u rostoucích a masivně investujících společností nás vždy zajímá, zda je v takovém oddělení zabudován účinný kontrolní systém, který je schopen zachytit případné pokusy o podvodné jednání – například nekontrolované či



umělé navyšování nákladů a jejich následná aktivace do majetku. Dále zjišťujeme, zda existuje zpětné vyhodnocení plánu, tj. porovnání se skutečnými čísly (tržby, počet návštěvníků atd.). Je to jeden z indikátorů toho, jak se společnost orientuje na trhu. Nesprávná rozhodnutí učiněná při budování obchodní sítě totiž dlouhodobě ovlivňují celkovou úspěšnost společnosti na trhu a někdy mohou mít za následek i odchod z trhu.

bou opravných položek nebo rezerv.

#### Vyvolané náklady

- V současné době se na českém trhu ještě stále rozšiřuje obchodní síť maloobchodních společností. K získání dalších prodejních míst je ve většině větších obcí v České republice nutné mít nejen stavební pozemky a příslušné stavební povolení. Je třeba také počítat s dalšími náklady na vybudování specifických investic, ji-

V řadě případů již existuje dohoda, že takovéto investice budou po jejich zbudování převedeny zdarma či za symbolický poplatek na obec.

- Jednou z možností, jak se s vyvolanými investicemi vypořádat, je jejich prodej. Většinou jde o nevýdělečné objekty, a proto je zpravidla jediným zájemcem o koupi obec. Ta ovšem nebývá ochotna za investici zaplatit vysokou cenu. V takovém případě může obec odkoupit vyvolané investice za nižší cenu, než byly jejich pořizovací náklady. U maloobchodní společnosti tak dojde ke ztrátě z prodeje.

- Další variantou je převedení investice na obec bez jakékoliv náhrady. V některých případech mohou být maloobchodní společnosti požádány obcí, která vydává příslušné stavební povolení na stavbu obchodního centra, aby se podílely na opravách obecního majetku, jako například škol, divadel, nebo na výstavbě infrastruktury v obci.

- Česká účetní legislativa tuto oblast specificky neupravuje. Společnost i její auditor musí proto posoudit, zda tyto náklady bezprostředně souvisejí se stavbou prodejny či obchodního centra. Pokud byla takto vyvolaná investice nutnou podmínkou pro výstavbu prodejny, pak by tyto náklady měly být součástí kapitalizovaných nákladů na výstavbu prodejny či obchodního centra, a to i v případě, že je tato vyvolaná investice bezplatně převedena na obec nebo prodána za symbolickou cenu či bezplatně a realizuje ztrátu. V tomto případě se tedy vyvolaná investice stává součástí nákladů na výstavbu a měla by být odepisována do nákladů po dobu životnosti obchodního centra či prodejny. Z daňového hlediska potvrdila tento přístup i novela zákona o daních z příjmů.

*(Přetištěno z časopisu Horizonty, který vydává KPMG)*



- U menších společností se z účetního hlediska jedná hlavně o technické zhodnocení najatého majetku, u velkých řetězců pak o pozemky a stavby jednotlivých obchodů. Klíčové je již nastavení doby účetního odepisování majetku u jednotlivých skupin. To by mělo odrážet očekávanou dobu životnosti, případně předpokládanou dobu nájmu včetně možnosti opčního prodloužení doby nájmu.
- V případě, že z analýzy ztrátovosti nebo budoucího cash flow vyplývá, že provozovna je dlouhodobě ztrátová a polyká více hotovosti než produkuje, pak by se tato situace měla promítnout do ocenění příslušného dlouhodobého majetku podle mezinárodních standardů tvor-

miž obce často podmiňují vydání stavebního povolení. Hovoříme o tzv. vyvolaných nákladech či vyvolaných investicích.

- Společnost musí postavit příjezdové komunikace, zavést světelnou signalizaci a přechod pro chodce k prodejně nebo opravit a rozšířit křižovatky či vybudovat rozvodné sítě napojené na již existující sítě (kanalizační, plynové nebo elektrické přípojky). Tyto vyvolané investice se pro realizaci stávají majetkem maloobchodní společnosti. Taková investice ovšem vyvolává řadu následných výdajů, například na údržbu nebo dodržování bezpečnostních předpisů. Maloobchodní společnosti se proto snaží převést tyto investice na příslušnou obec.



## Dodavatelské bonusy v maloobchodě



Michal Bareš

Dodavatelské bonusy tvoří významnou část příjmů maloobchodních řetězců. Jedná se zejména o různé typy poplatků hrazených dodavatelem či slevy z nákupních cen poskytovaných v závislosti na dosaženém obratu.



Petr Potomský

Cílem společnosti je, aby se dodavatelské bonusy v plné výši vyfakturovaly dle dohodnutých obchodních podmínek s dodavatelem, zachytily v hospodářském výsledku ve správném účetním období a správně prezentovaly ve finančních výkazech.

### Základní typy bonusů a jejich účetní aspekty

Mezi základní typy dodavatelských bonusů patří **obratové bonusy, bonusy za včasnou úhradu, marketingové příspěvky a promoční akce a příspěvky na otevření nové prodejny či poplatek za využití místa na prodejní ploše prodejny k marketingové podpoře.**

Z účetního i daňového pohledu je nutné rozlišit, zda nárok na bonus je podmíněn nějakou dodatečnou službou poskytovanou dodavatelem či se jedná de facto o úpravu kupní ceny.

#### Obratové bonusy

Bez ohledu na jejich pojmenování jsou tyto bonusy stanoveny jako procento z obrátu daného zboží na prodejnu či logistické centrum. Výše procenta dále bývá obvykle odstupňována podle daného období a objemu odebraného zboží. Tyto bonusy představují fakticky slevu z kupní ceny zboží a měly by proto být účtovány do nákladů

v rámci nákladů na prodané zboží v okamžiku prodeje tohoto zboží. V některých případech nárok na bonus vzniká až po rozvahovém dni a může být podmíněn dosažením určitého objemu zboží. Pokud je pravděpodobné, že nárok na bonus vznikne a je možné odhadnout jeho výši, pak by měl tento bonus též snižovat pořizovací cenu zboží a být účtován do nákladů na prodané zboží v okamžiku jeho prodeje.

#### Bonusy za včasnou úhradu

Tento typ představuje slevy za včasnou platbu. Většina maloobchodních společností má splatnost faktur v rozmezí 30 až 60 dní. Pokud tedy dodavatel vyžaduje včasnější placení, bývá ve smlouvě upravena procentní sazba za dřívější splacení. V tomto případě by se bonus měl stát součástí pořizovací ceny zboží a snižovat náklady na prodané zboží.

#### Marketingové příspěvky a promoční akce

Tento typ bonusů představuje různé typy poplatků na tzv. marketingové akce. Mezi tyto bonusy se řadí poplatky za registraci daného zboží – maloobchodník zavede konkrétní zboží do svého seznamu prodáváného nebo ho umístí na viditelném místě v obchodě či ho zařadí do prodejní nebo výprodejní akce nebo ho uvede v letákové kampani. Výše bonusu bývá většinou stanovena konkrétní částkou na marketingovou akci a není závislá na obratu zboží prodaného v průběhu této akce. Přes to, že zde neexistuje přímá vazba mezi výší bonusu a počtem prodaných výrobků, domníváme se, že tyto typy bonusů de facto představují slevu z nakoupeného zboží, a proto by měly snížit náklady na prodané zboží po dobu trvání marketingové akce, případně období prodeje tohoto zboží.

#### Příspěvky na otevření nové prodejny

Podobně jako marketingové příspěvky se tyto typy bonusů stanoví konkrétní částkou uvedenou ve smlouvě, a to v návaznosti na otevření prodejny. Jedná se vlastně o příspěvek dodavatele na zprovoznění nové prodejny a umožnění následného prodeje jeho zboží. Pokud je tento typ příspěvku nevratný, tj. není dále nějak podmíněn následným prodejem určitého objemu zboží dodavatele, měl by být účtován oproti nákladům spojeným s otevřením nové prodejny.

#### Poplatek za využití místa na prodejní ploše prodejny k marketingové podpoře

Tento poplatek představuje krátkodobý pronájem prodejní plochy dodavatelem k představení např. nového zboží v rámci jeho uvedení na trh. V takovém případě by měl být tento poplatek vykázán a účtován jako prodej služby.

#### Kontrolní mechanismy

Vzhledem ke složitosti a variabilitě bonusů by společnost měla mít dostatečný vnitřní kontrolní mechanismus, který zajistí dodržování podmínek stanovených ve smlouvách s dodavatelem, a tím i zaúčtování bonusů ve správné výši a včas. Informační systém společnosti by měl poskytovat dostatečné informace pro stanovení výše dodavatelského bonusu tak, aby byla zajištěna jeho včasná fakturace, případně kontrola dobropisu či faktury obdržené od dodavatele. Taktéž je vhodné, aby vstupní data pro propočty byla odsouhlasena s dodavatelem.

Stejně důležité je i rozdělení pravomocí. Je nutné zabezpečit, aby například nákupčí nebyl zároveň osobou, která zodpovídá za fakturaci dodavatelských bonusů. Společnost se tak zabezpečuje proti potenciálnímu podvodnému či neetickému jednání ze strany svých zaměstnan-





ců. Je celkem běžné, že v rámci společnosti působí tzv. bonus controller, který zodpovídá za kontrolu propočtu bonusů a jejich správné vykázání i odsouhlasení s dodavatelem. Vzhledem k tomu, že bonusy mohou nabývat různých forem a jsou mnohdy závislé na dosažení určitých stanovených podmínek, je vhodné, aby společnost zavedla specifickou účetní směrnici pro jejich účtování a vykazování a tak zajistila konzistentnost účtování.

### **Daňové aspekty bonusů**

Vzhledem ke komplexnosti a rozmanitosti dodavatelských bonusů je kromě účetního a auditního pohledu také důležité posoudit, zda jsou jednotlivé bonusy správně ošetřeny i z daňového hlediska.

Z pohledu praktického rizika je vhodné se zaměřit především na oblast daně z přidané hodnoty, neboť u daně z příjmů jsou obecně daňové dopady odvozeny z účetního zachycení bonusů. Korektní určení daňového režimu bonusů je významné nejenom pro samotné dodavatele, ale také pro maloobchodní společnosti, které zboží nakupují a bonusy přijímají. Je proto zcela zásadní jednotlivé bonusy správně definovat a v návaznosti na tuto definici nastavit jejich DPH aspekty.

V praxi rozlišujeme z daňového pohledu v zásadě dvě hlavní kategorie bonusů. Kritéria pro toto rozdělení se liší od kritérií uvedených v před-

chozí části tohoto článku s tím, že je především nutné sledovat případné plnění poskytované maloobchodní společností jejím dodavatelům, tj. je nutno sledovat, zda maloobchodní společnost v souvislosti s přijetím úplaty od svého dodavatele neposkytuje nějakou službu, která by podléhala povinnosti přiznat a zaplatit DPH na výstupu.

### **Obrátové bonusy a bonusy za včasnou platbu**

První kategorií jsou „klasické“ bonusy, jejichž podstatou není nic jiného, než že dodavatel poskytuje dodatečnou slevu v závislosti na objemu odebraného zboží nebo na jeho včasné úhradě.

U těchto typů bonusů lze argumentovat, že maloobchodní společnost neposkytuje dodavateli žádná protiplnění. V typickém případě se jedná zejména o výše popsané obrátové bonusy či bonusy za včasnou úhradu. Z pohledu DPH charakterizujeme tyto bonusy jako slevu, která se váže buď ke konkrétní dodávce zboží nebo obecně k dodávkám zboží uskutečněným během určitého období. Povinností dodavatele je vystavit na tyto bonusy dobropis – standardní daňový dobropis, kterým se mění původní výše DPH, nebo účetní dobropis, který na původní výši DPH nemá vliv.

V této souvislosti je vhodné zmínit, že zákon o DPH výslovně připouš-

tí, že dodavatel je v těchto případech oprávněn bonusy deklarovat bez dodatečné opravy původně přiznané DPH na výstupu. To znamená, že je možné je účtovat prostřednictvím účetních, a nikoliv daňových dobropisů. Zavedení tohoto postupu v praxi může výrazně snížit jak administrativní zátěž spojenou s daňovými dobropisy, tak rizika s nimi spojená, například povinnosti maloobchodních společností sledovat okamžik doručení dobropisu a k tomuto momentu provést snížení původně nárované DPH na vstupu. Tento přístup, tj. možnost vystavení pouze účetního dobropisu, je zároveň podle dostupných informací akceptován i ze strany Ministerstva financí ČR.

### **Platby za plnění poskytnuté maloobchodní společností dodavatelům (zejména marketingového a službového charakteru)**

Druhou kategorií bonusů jsou platby, kde lze identifikovat plnění poskytnuté maloobchodní společností jejímu dodavateli. Příkladem těchto plnění jsou určité typy marketingových příspěvků, příspěvků na promoční akce, v současné době aktuálních příspěvků na elektronickou fakturaci (EDI příspěvky) nebo příspěvků za zapojení do logistických systémů organizovaných maloobchodní společností.

Ve srovnání s předchozí kategorií bonusů mají tyto platby odlišný režim DPH. Důvodem je skutečnost, že na rozdíl od obrátových bonusů a bonusů za včasnou platbu maloobchodní společnost v těchto případech obecně uskutečňuje plnění, u nichž může vzniknout povinnost přiznat a zaplatit DPH na výstupu. Jelikož tato povinnost přiznat a zaplatit DPH na výstupu leží obecně na poskytovateli služby (v daném případě tedy nikoliv na dodavateli), měla by maloobchodní společnost pečlivě analyzovat charakter těchto plateb. Pokud se potvrdí, že se skutečně jedná o přijetí úplaty za poskytnutá plnění (služby), měla by maloobchodní společnost následně zvážit, zda není nutné vystavit daňový doklad a přede-



vším přiznat a zaplatit DPH správcí daně.

Vzhledem k značné šíři bonusů je v praxi někdy obtížné rozlišit standardní bonusy od bonusů, které mají charakter úplaty za poskytnutou službu. Z tohoto důvodu je možno v případě detailní prověrky v řadě případů identifikovat transakce, kde byl ze strany maloobchodní společnosti uplatněn nesprávný přístup k výše uvedeným typům bonusů – byly účtovány bez DPH. To s sebou nese riziko dodatečného doměření daně a penále.

### Závěr

Problematika dodavatelských bonusů představuje pro maloobchodní společnosti jednu z nejvýznamnějších oblastí, a to nejen z účetního pohledu. Je nezbytné, aby společnost měla dostatečně spolehlivý vnitřní kontrolní systém, který by umožnil identifikovat případné nesrovnalosti či neefektivní

jednání. Je proto nutné, aby vnitřní směrnice dostatečně upravovaly jednotlivé typy dodavatelských bonusů, systém jejich odsouhlasování na vedlejší evidenci a rovněž způsob účtování. S ohledem na šíři a rozmanitost jednotlivých typů bonusů je zároveň zásadní posoudit jejich daňové aspekty a ověřit, zda stávající přístup maloobchodní společnosti není spojen s rizikem dodatečných doměrků daně či penále, a to zejména v oblasti daně z přidané hodnoty.

**Ing. Michal Bareš**  
**Ing. Petr Potomský**  
KPMG

**Ing. Michal Bareš** vystudoval ekonomickou fakultu ČVUT v Praze. Ve společnosti KPMG působí od roku 1994, nyní v pozici senior manažera. Michal Bareš je členem KA ČR. Má rozsáhlé zkušenosti z auditů společností v rámci energetického sektoru jakožto sektorů výrobní-

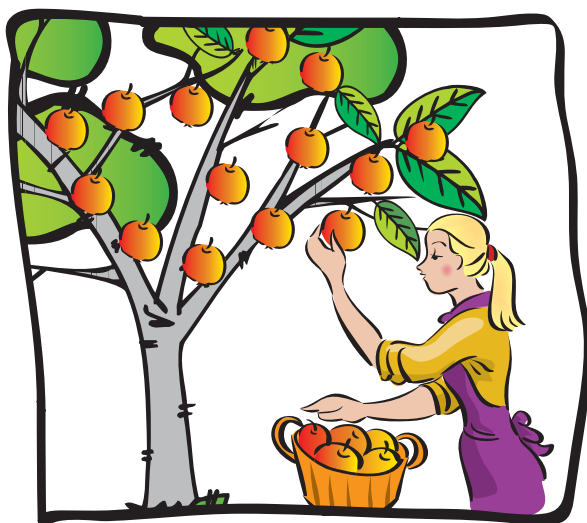
ho a spotřebního průmyslu. Dále též poskytuje služby související s ověřením vnitřního kontrolního systému v rámci finančního výkaznictví dceřiných společností zahraničních firem kótovaných na americké burze. Jeho klíčovými klienty jsou např. Pražská teplárenská, International Power Opatovice a Panasonic.

**Ing. Petr Potomský** je absolventem VUT v Brně. Do KPMG nastoupil v roce 2002 a v současné době je manažerem. Specializuje se na problematiku přímých a nepřímých daní (zejména DPH) a cla. Má zkušenosti jak s přípravou daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a DPH, tak s daňovým plánováním v těchto oblastech. Zaměřuje se na daňové poradenství retailovým, výrobním, obchodním a finančním společnostem. Je registrovaným daňovým poradcem a členem DPH sekce Komory daňových poradců. Mezi jeho klienty patří společnosti mj. Philips, Adidas a Tesco.



## babí 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



# Activities a.s.

člen České komory odhadců majetku  
člen Komory specialistů pro krizové řízení a insolvenční v ČR

## Oceňování

- pro účely IFRS
- věci movité/nemovité
- nehmotný majetek
- cenné papíry
- podniky
- nepeněžité vklady
- vypořádací podíly

Již dnes tvoříme základy  
Vašich budoucích úspěchů ...

Společnost Activities a.s. byla v roce 1997 jmenována znaleckým ústavem kvalifikovaným pro znaleckou činnost v oboru ekonomika. Kvalifikace byla následně rozšířena o znalecké oprávnění pro posudky vyžadované orgány státní správy a pro posudky zpracovávány na komerční bázi pro obchodní společnosti, družstva a státní podniky.

Activities a.s.  
Platněřská 6  
110 00 Praha 1  
Tel.: +420 236 163 111  
Fax: +420 236 163 699  
vlasta.haskova@roedl.cz

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

- přezkoumání zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
- stanovení hodnoty zastaveného obchodního podílu pro účely jeho převodu na úhradu dluhu
- přezkoumání činnosti člena statutárního orgánu z hlediska hospodářských zájmů společnosti
- znalecké posudky v rámci přeměn společností
- posouzení přiměřenosti ceny nebo směnného poměru cenných papírů při povinné nabídce převzetí nebo při odkoupení cenných papírů na základě veřejného návrhu smlouvy
- prozkoumání ovládací smlouvy nebo smlouvy o převodu zisku
- stanovení hodnoty majetku při transakcích podle § 196a obchodního zákoníku

## Audit přirozených úbytků zásob



Vladimír  
Schiffer

V některých auditovaných účetních jednotkách – a nejen v nich – dochází při skladování zásob nebo ve výrobním a odbytovém procesu k „nepozorovatelnému“ či samovolnému a nezjištěnému úbytku některého druhu zásob (materiálu a zboží, nedokončených výrobků a výrobků). Tyto úbytky vznikají v důsledku technologických nebo technických ztrát, tedy nezávisle. Jejich výši množstevně v přesné výši lze zjistit až při inventarizaci těchto zásob. V tomto případě se jedná o problém, zda požadovat náhradu za zjištěné ztráty (manka) na osobách, které mají k těmto zásobám hmotnou odpovědnost či nikoli. Bylo by zřejmě nespravedlivé tuto ztrátu či zjištěné manko na zásobách, vzniklých v důsledku technologických nebo technických ztrát, vymáhat na hmotně odpovědných pracovnících (např. skladníkovi).

### K vymezení technologických a technických ztrát

Proto před vyčíslením konečných inventarizačních rozdílů (manka a přebytku) příslušných položek zásob při inventarizaci je v zájmu účetní jednotky i jejich pracovníků vzít v úvahu technologické a technické ztráty vznikající např. rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Tyto ztráty nejsou mankem, ale jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, na něž může účetní jednotka stanovit a interním předpisem vyhlásit normy. Pokud tak učiní, může při inventarizaci zásob snížit o jejich vypočtenou výši zjištěný inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než evidovaný stav, resp. stav v účetnictví. Teprve po tomto početním úkonu je správné výsledné množství (i částku) inventarizačního rozdílu dále hodnotit či posuzovat jako výsledné manko na zásobách, ať již zaviněné nebo nezaviněné. Až takto „očistěný“ inventarizační rozdíl je možno, resp. nutno – dle dále uvedených předpisů – též považovat za manko, tzn. výdaj, který nelze pro daňové účely uznat z hlediska jeho vynaložení k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Oporu pro tento postup dávají dále uváděné předpisy.

### Právní úprava technologických a technických ztrát

1. Jako první – metodický – předpis je možno uvést Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – **Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob**, který sice není přímo zákonným předpisem, přesto je však možno doporučit jeho dodržování. Podle tohoto standardu mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím
2. Tuto problematiku upravuje též zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších změn a doplnění provedených příslušnými zákony, a to v § 25 odst. 2, z něhož vyplývá, že škodou se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. **Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob** vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše **ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem**. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázaný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.
3. Také na tyto výše uvedené nezaviněné úbytky zásob reagoval zákoník práce, platný do konce roku 2006, a to v § 178 b odst. 2, který říká, že zaměstnanec neodpovídá za škodu, která vyplývá z hospodářského rizika. V novém zákonu č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, který vstoupil v platnost 1. 1. 2007, však již toto ustanovení chybí.

a odbytovém procesu – jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Dále je vhodné zmínit Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – **Zásoby**, v němž v rámci společných ustanovení ke způsobu účtování A a B se uvádí, že účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých se účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

Jak je vidět, jsou přirozené úbytky zásob do výše norem stanovených účetní jednotkou pojímány v Českých účetních standardech pro podnikatele jako součást spotřeby zásob (materiál, zboží), resp. zvýšení nákladů na výrobu zásob vlastní činnosti (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a výrobky).





### Shoda účetních a daňových předpisů

Lze konstatovat, že se účetní a daňové předpisy v pojmání přirozených úbytků zásob v podstatě shodují. Zásadní shoda je v tom, že přirozené úbytky zásob souvisejí v podstatě s charakterem jednotlivých druhů zásob a vznikají do jisté míry objektivně bez ohledu na to, ve které fázi reprodukčního procesu se nacházejí (pořizování, skladování, výrobní proces, odbyty).

Z hlediska účetních i daňových předpisů se vychází z předpokladu, že účetní jednotky, tj. daňové subjekty, si stanoví normy přirozených úbytků zásob, přičemž jako součást spotřeby se uznávají částky v rámci stanovených norem přirozených úbytků. Částky nad stanovené normy přirozených úbytků se charakterizují jako inventarizační rozdíl/y, a to manko či manka. Z hlediska daní z příjmů navíc správce daně posuzuje opodstatněnost výše stanovených norem daňovým subjektem.

Z toho, co bylo výše uvedeno, lze tedy odvodit, že pod označením „ztráty do norem“ se rozumí úbytky (ztráty), stanovené účetní jednotkou vnitřním předpisem, a to technologické a technické úbytky a úbytky, vyplývající z přirozených vlastností zásob, vznikající ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, zejména při

- a) skladování zásob (sesychání, rozprach, vypaření, rozklad apod.),
- b) manipulaci se zásobami (rozlití, rozdrcení, rozprach, lom nebo prasknutí, otlučení, ulpění na stěnách nádob nebo na nožích apod.),
- c) při přípravě jídel v restauracích, nemocnicích, školních jídelnách a podobných vyvažovnách a zařízeních (vysušení, vypaření, tání, rozlití, vypečení, řezání, sekání, rozklad, těkavost, tvrdnutí, usazení apod.),
- d) ztratné v maloobchodním prodeji,
- e) nezaviněné úhyny zvířat v živočišné výrobě u zvířat nezahrnutých do hmotného majetku (základního stáda).

### Normy přirozených úbytků

Je především v zájmu účetní jednotky, aby vždy předem pro příslušné účetní období (kalendářní nebo hospodářský rok) – jak to vyžaduje především zákon o daních

z příjmů – vyhlásila nově příslušné normy přirozených úbytků, aktualizované s ohledem na konkrétní skutečnost a předešlé zkušenosti. Dále je v jejím zájmu, aby co nejpečlivěji i nejpřesvědčivěji vymezila objektivní kritéria pro uplatňování těchto norem úbytků a možnost jejich následné kontroly, resp. prověření (např. pro potřeby finančně daňových revizí) a odpovědně též určila přesně druhy či položky zásob (materiálu, zboží, nedokončených výrobků, polotovarů vlastní výroby a výrobků), u nichž dochází k přirozeným úbytkům či ztrátám při jejich skladování, vydávání do spotřeby, ve výrobním procesu nebo při odbytu, resp. prodeji, či při jiné normální manipulaci s nimi.

Je vhodné též posoudit a popř. diferencovat tyto normy podle jednotlivých vnitřních útvarů účetní jednotky se stejnou (obdobnou) hospodářskou a výrobní činností (např. provozoven, závodů, závodních jídelen či prodejen nebo závodních kantýn), protože tam nejsou zpravidla vždy shodné podmínky a tyto se různí např. technickým vybavením apod., majících vliv na přirozené úbytky zásob a jejich výši. Vyhlášené normy ztrát (přirozených úbytků) je třeba interním předpisem (novým nebo jeho dodatkem) vždy předem pro každé účetní období (kalendářní či hospodářský rok) aktualizovat a přihlídnout přitom k modernizaci výrobního zařízení, zařízení prodejen, ke zlepšení bezpečnostní ochrany uvnitř prodejen proti krádežím apod.

### Co vymezit v interních předpisech

V interních předpisech účetní jednotky je vhodné, resp. zapotřebí vymezit především:

- a) **vybrané druhy zásob**, popř. i položkově rozvedené, na něž se v interním předpise vyhlášené normy vztahují;
- b) **výši normy přirozených úbytků**. Tato norma se obvykle stanoví v procentech (%) pro jednotlivé druhy (položky) zásob, jež jsou sledovány v naturálních měrných jednotkách (např. v kilogramech, litrech, metrických centech, hektolitrech atd.). U zásob sledovaných pouze v peněžních jednotkách (Kč), jako např. v prodejnách, se stanoví výše této normy v Kč (tzv. ztratné);
- c) **účel stanovených norem**, např. normy úbytků se stanoví ke krytí přirozených a nezaviněných ztrát vznikajících
  - déletrvajícím skladováním (vyschnutím, vypařením, hnilobou, rozkladem, prosakováním, činností mikroorganismů apod.),
  - manipulací se zásobami ve skladech (rozlitím, rozdrcením, rozdrobením, rozprášením, lomem nebo prasknutím, otlučením, ulpěním na stěnách nádob, zatlačením do půdy apod.),
  - v prodejnách přirozeným úbytkem zboží (vysušením, vypařením, táním, rozlitím, vypečením, rozptýlením, řezáním, sekáním, rozkladem, těkavostí nebo tvrdnutím), změnami jakosti jednotlivých druhů zboží či z jiných objektivních příčin (usazením nebo ulpěním na předmětech apod.) a krádeží zboží zákazníky;



d) **podmínky, za nichž je možno normy ztrát (úbytků) uplatnit, např.**

- normy mohou být použity jen v případech, kdy se při fyzické inventuře zjistí schodek mezi skutečným a účetním stavem zásob a je vykázan v inventurním soupisu a výpočet ztrát (úbytků) do normy je zapsán rovněž v inventurním soupisu nebo v inventarizačním zápisu. To současně znamená, že normu ztrát (úbytků) nelze uznávat (ani používat) předem, např. v paušální výši,
- pro účely použití (uplatnění) normy ztrát (úbytků) musí jít o fyzickou inventuru zásob prováděnou v rámci periodické nebo průběžné inventarizace podle § 29 a 30 zákona o účetnictví nebo o inventarizaci ve smyslu § 254 nového zákoníku práce, platného od 1.1.2007, a to při uzavření dohody o hmotné odpovědnosti, při jejím zániku apod.,
- je zakázáno uplatňovat v rámci normy úbytky či ztráty, které vůbec nevznikly nebo zneužívat normy ke krytí úbytků, vzniklých jiným způsobem (např. krádeží),
- při přemístování zboží a jiných zásob z jednoho skladu do druhého v tomtéž závodě může být norem ztrát (úbytků) v tomtéž sledovaném účetní období použito jen jednou,
- při přepravě zásob se počítají úbytky podle skutečného stavu zjištěného protokolem. V tomto případě tedy nelze použít normu či normy ztrát (úbytků);

e) **základnu, z níž se provádí výpočet** celkového úbytku (ztráty) do normy. V tomto směru může být základnou např.

- průměrný obrat zásob v naturálních měrných jednotkách za inventarizované účetní období (období mezi dvěma inventarizacemi),
- vydané množství zásob v naturálních měrných jednotkách za inventarizované účetní období,
- tržby za prodané zboží v Kč za inventarizované účetní období;

f) **způsob výpočtu úbytků (ztrát) do normy** v celkové (absolutní) výši jak co do množství, tak i v Kč, popř. jen v Kč (tržby v prodejnách), přičemž vypočtená výše úbytku do normy se odečítá od inventarizačního rozdílu (manka) v plné výši, pokud tento rozdíl (manko) převyšuje vypočtený absolutní úbytek, resp. ztrátu v rámci normy.

**Příklad výpočtu**

Na analytickém účtu 112 40 – Cukr na skladě byl za sledované účetní období (1. až 4. čtvrtletí) tento pohyb zásob:

|                                | Příjem            | Vydání            |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|
| 1. čtvrtletí                   | 125 400 kg        | 150 500 kg        |
| 2. čtvrtletí                   | 160 600 kg        | 149 100 kg        |
| 3. čtvrtletí                   | 155 000 kg        | 160 300 kg        |
| 4. čtvrtletí                   | 162 300 kg        | 163 400 kg        |
| <b>Celkem za účetní období</b> | <b>603 300 kg</b> | <b>623 300 kg</b> |

Průměrný obrat zásob cukru za sledované období (603 300 + 623 000) : 2 = 613 300

Norma ztrát přirozeného úbytku při skladování rafinovaného cukru je stanovena ve výši 0,03 % z průměrného obratu těchto zásob.

Ztráta v rámci normy činí  $613\,300 \times 0,03 = 183,99$  tj. zaokrouhloeno 184 kg cukru.

Předpokládejme dále, že při fyzické inventuře byl zjištěn skutečný stav zásob cukru v množství 1 480 kg proti účetnímu stavu 1 210 kg. Inventarizační rozdíl tedy je 270 kg. Protože vypočtená norma ztráty činí 184 kg, bude v tomto případě výsledné manko 86 kg (270 – 184), které je třeba též vyčíslit v Kč, tzn., že uvedené množství se vynásobí pořizovací cenou v Kč za 1 kg.

Pokud bude zjištěný inventarizační rozdíl (manko) nižší, než činí absolutní výše vypočteného úbytku v rámci normy, bude se výsledný inventarizační rozdíl rovnat nule (nevznikne žádné manko, avšak ani přebytek). V tomto případě se tedy z vypočtené absolutní výše (v množství i Kč) normovaného úbytku (ztráty) použije jen část, a to přesně jen ta, která je nutná na pokrytí zjištěného inventarizačního rozdílu (manka);

g) **případy, na něž se normy mank nevztahují, např.**

- na zboží a jiné zásoby, přejímané nebo dopravené bez vážení v kusech nebo ve výrobním balení,
- na úředně zjištěné ztráty zkázou, vyřazením vadného materiálu či zboží v důsledku nehod, krádeží apod.,
- na materiál, zboží a zásoby vlastní výroby, které procházejí skladem jen evidenčně, aniž by tam byly uskladněny,
- zásoby vrácené dodavatelům,
- materiál, zboží a zásoby vlastní výroby odepсанé do škod podle úředního protokolu v důsledku jednorázové, bezprostředně a samostatně zjistitelné škody apod.

**Požadavky na interní předpisy**

Problematika přirozených úbytků zásob či jinými slovy úbytků zásob z přirozených vlastností je citlivá především ve vztahu k pracovníkům, kteří převzali hmotnou odpovědnost za svěřené zásoby, popř. tuto odpovědnost mají teprve převzít. Z praxe je známo, že často jen na základě zohlednění přirozených úbytků příslušných zásob ze strany zaměstnavatele jsou tyto pracovníci ochotni za ně převzít hmotnou odpovědnost se všemi důsledky.

Tato problematika je však citlivá ve vztahu k daňovým předpisům. Proto chce-li účetní jednotka úspěšně uplatnit ztráty z přirozených úbytků zásob tak, aby byly tyto ztráty či úbytky považovány i ze strany finančních úřadů za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s možností účtovat je např. na účet 501 – Spotřeba materiálu či na účet 504 – Prodané

zboží, měla by (kromě toho, co již bylo dříve řečeno) dodržet především následující pravidla:

- schopnost kdykoli prokázat, že se jedná o technologické nebo technické ztráty, které jsou součástí operativních norem spotřeby zásob,
- odpovědně stanovit normy ztrát přirozených úbytků zásob tak, aby byly ve smyslu citovaného zákona o daních z příjmů jednoznačně prokazatelné co do účelu i jejich výše,
- zahrnout normy těchto ztrát do výrobních i cenových kalkulací tak, aby byl daňový poplatník současně schopen prokázat, že jsou tyto ztráty kalkulovány i v prodejních cenách výrobků či zboží, takže jsou uhrazeny ve zdanitelném příjmu (výnosu),
- v interních předpisech používat pro vyhlášené normy označení „ztráty“ nebo „úbytky“ a důsledně se vyhýbat slovům „manko“ či „manka“ ve vztahu k těmto normám, neboť navozují jinou asociaci, resp. představu o těchto výdajích (úbytcích) ve smyslu daňových předpisů,
- prokázat výpočet a uznání těchto ztrát či úbytků i vyčíslení výsledného rozdílu, tj. manka (s případným dalším členěním na zaviněné a nezaviněné z hlediska potřeb účetní jednotky) v příslušném inventurním soupise, resp. v samostatné inventarizační písemnosti.

### Úbytky zásob ve výrobním procesu

V souvislosti s tvorbou interního předpisu je vhodné upozornit, že od přirozených ztrát či úbytků zásob (ale také manka a škod) se odlišují úbytky zásob (např. materiálu), k nimž dochází při jejich spotřebě ve výrobním procesu. V tomto případě jde o spotřebu např. materiálu bez ohledu na to, zda je spotřeba rovna, nižší nebo vyšší, než určuje technologická norma spotřeby. Vyšší nebo nižší spotřeba ve vztahem k normě spotřeby charakterizuje úroveň hospodárnosti, ovlivňující velikost či výši výrobních nákladů, a tím i výši hospodářského výsledku účetní jednotky. V tomto případě nemůže jít o manko, protože se nic neztratilo z výrobního procesu, ani o škodu, protože nedošlo k poškození nebo zničení majetku. Došlo pouze k horšímu využití majetku (v tomto případě materiálu) než se předpokládalo při stanovení technologické normy spotřeby, tedy došlo buď k ověření nerealnosti stanovené normy, nebo k neúplnému využití podmínek ve výrobním procesu, s kterými norma spotřeby uvažovala.

Obdobná situace je v případě, kdy dochází k různému stupni využití vstupních surovin a kapacit výrobních zařízení v případě výroby založených na působení chemických, biologických aj. procesů, např. ve výrobcích chemických, hutních, potravinářských, dřevozpracujících apod., v zemědělských, lesnických a rybářských činnostech. Působení uvedených procesů ovlivňuje hospodárnost výrobního procesu a nemá charakter poškození, zničení či úbytku z titulu ztracení majetku v průběhu výrobního procesu.

Je třeba též říci, že správce daně může posoudit při finančně daňové revizi, zda výše stanovené normy přirozených úbytků zásob odpovídá charakteru činnosti poplatníka a zda je tato norma srovnatelná s výší norem jiných poplatníků daně se shodnou nebo obdobnou činností. V případě zjištěného rozdílu může tento orgán upravit základ daně. Proto nezbývá než účetním jednotkám doporučit, aby v případě jakékoli pochybnosti či nejistoty interní předpis pro uplatňování norem přirozených úbytků, zejména pokud jde o výši těchto norem, projednaly, resp. odsouhlasily předem (před jejich vyhlášením v podniku) s místně příslušným finančním úřadem. Předjedou tím zpochybnění používaných norem úbytků (ztrát) při finančně daňové revizi. Projednání je vhodné zachytit v písemném protokolu ve smyslu § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

### Závěr

Toto pojednání není vyčerpávající a účetní jednotky by měly proto obsah, resp. zaměření interního předpisu týkajícího se norem přirozených úbytků rozpracovat podrobněji i konkrétněji podle místních podmínek. Také auditori by měli při výkonu své činnosti ověřovat postup auditované účetní jednotky při vyhlášení ztrát v rámci norem přirozených úbytků v interních předpisech, resp. při této své činnosti být připraveni auditovaným účetním jednotkám poradit s možnostmi využití ztrát z přirozených úbytků pro účely daně z příjmů.

**Ing. Vladimír Schiffer**

**Ing. Vladimír Schiffer** je absolventem Fakulty hospodářských věd ČVUT. Vedle kratší praxe v účtárnách pracoval jako asistent a odborný asistent na katedře účetnictví Fakulty ekonomicko-inženýrské ČVUT a také jako metodik účetnictví a vedoucí oddělení metodiky účetnictví na bývalém Ministerstvu paliv. Později působil i jako vedoucí katedry účetnictví Institutu pro doškolení FSÚ. Byl jedním z prvních auditorů zapsaných v seznamech KA ČR (č. osv. 28) a jedenáct let působil ve společnosti PricewaterhouseCoopers.

Díky zkušenostem vysokoškolského pedagoga i poznatkům z praxe přednášel v mnoha kurzech o účetnictví, o inventarizaci a kontrole (auditu) pro pracovníky z podnikové praxe i členy Svazu účetních (zejména v Brně a Hodoníně). Byl též externím lektorem účetnictví na VŠE Praha. Soustavně se věnuje publikační činnosti. Je autorem řady článků v odborném periodickém tisku a publikoval i několik knih. V letech 2005 a 2006 se v knihkupectvích objevily jeho práce věnované inventarizacím majetku a závazků, v srpnu 2008 nakladatelství Linde Praha vydalo jeho knihu „Aktuality z vedení a kontroly účetnictví“.

## Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem

Druhé aktualizované vydání knihy **Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem (komentář zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky k zákonu a českých účetních standardů)** zahrnuje veškeré změny účetních předpisů účinné od 1. 1. 2008, a také změny zákona o účetnictví v souvislosti s novým zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev účinné od 1. 7. 2008. Odborný výklad předpisů zpracovali společně doc. Dana Dvořáková, prof. Libuše Müllerová a prof. Hana Vomáčková.

Komentář účetních předpisů je určen jak účetním pracovníkům, tak všem, kdo pracují s účetními předpisy jen jako uživatelé účetních informací a potřebují se rychle orientovat v tom, co určitá informace znamená a jakou má oporu v účetních i návazných právních předpisech.

Výklad je prováděn odděleně k jednotlivým paragrafům účetních předpisů, s důrazem na existující problematická místa. Upozorňuje na možné nejednoznačnosti či rozpornosti s jinými právními předpisy a na omyly,

kterých se podle zkušeností autorů účetní jednotky v praxi dopouštějí. Přesné odkazy na související ustanovení účetních i ostatních právních předpisů umožní čtenáři kdykoliv vyhledat příslušné paragrafy a výklad k nim, vytvořit si tak ucelený názor na danou oblast a postihnout vzájemné souvislosti a návaznosti právních předpisů.

Část výkladu, která obsahuje základní porovnání jednotlivých pasáží českých účetních předpisů s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), umožňuje čtenáři nahlédnout do základních, často principiálních odlišností, které v této oblasti existují. Nedílnou součástí publikace jsou také odkazy na související literaturu a podrobnější a systematičtější výklad jednotlivých IAS/IFRS.

Součástí výkladu jsou také konkrétní účetní souvztažnosti a množství názorných příkladů. Praktickou pomůckou je pak v závěru publikace tabulkově uspořádaný přehled návazností paragrafů zákona, vyhlášky a Českých účetních standardů, typový

účetový rozvrh a celkový přehled aktuálně platných IAS/IFRS.



*Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*  
ISBN 978-80-7357-363-8  
Cena 525 Kč, rozsah 580 stran,  
brožovaná  
Vydalo nakladatelství ASPI  
[www.aspi.cz](http://www.aspi.cz)

## Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS

Publikace se zabývá možnostmi celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Hlavní důraz je kladen na harmonizaci účetního výkaznictví v rámci Evropské unie, kde jsou základním harmonizačním nástrojem IAS/IFRS určené pro velké podniky, které jsou emitenty cenných papírů obchodovatelných na evropských finančních a kapitálových trzích. Vzhledem k tomu, že se jedná o značně rozsáhlou a náročnou problematiku, je publikace zaměřena pouze na vybrané IAS a IFRS, které používají podniky, které nesestavují konsolidovanou účetní závěrku.

Velká pozornost je věnována základní filozofii IAS/IFRS, která je představována Koncepčním rámcem. V dalších částech se již publikace zaměřuje na jednotlivé oblasti, které jsou představovány konkrétními IAS a IFRS. Jedná se především o oceňování, zachycování a vykazování dlouhodobého majetku včetně majetku pořízeného formou leasingu, dále zásoby, výnosy, rezervy, daně z příjmů, zaměstnanecké požitky, dotace apod. V závěru publikace je popsán přechod účetní jednotky vykazující podle české právní úpravy na vykazování dle IAS/IFRS. Významné odlišnosti od české právní úpravy jsou demonstrovány pro-



střednictvím celé řady názorných příkladů.

Samostatná část je věnována vysoce aktuální problematice – harmonizaci účetního výkaznictví malých a středních podniků.

Autorkou publikace je Ing. Hana Bohušová, Ph.D., která přednáší v Ústavu účetnictví a daní Provoz-

ně ekonomické fakulty Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně. Dlouhodobě se věnuje otázkám harmonizace účetnictví ve světě, zejména v rámci EU, a komparaci s českou právní úpravou účetnictví. Přednáší a publikuje jak v České republice, tak i v zahraničí.

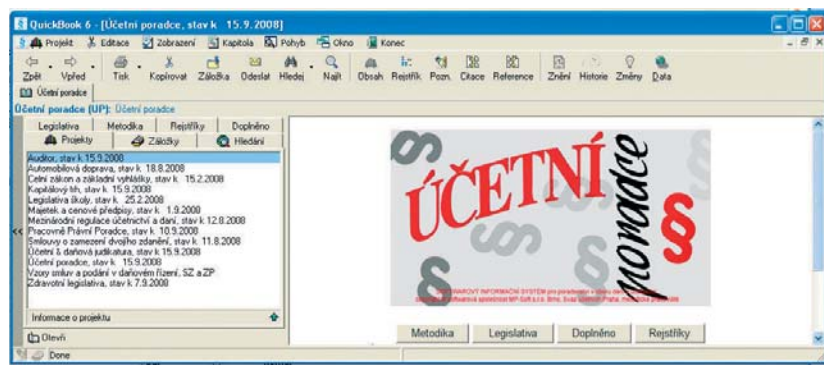
*Autor: Hana Bohušová*  
*Počet stran: 308*  
*Cena: 395 Kč*  
*ISBN 978-80-7357-366-9*  
*Vydalo nakladatelství ASPI*  
*www.aspi.cz*

## Účetní poradce pro auditory

Již od roku 2003 mají možnost všechny osoby evidované v seznamu KA ČR za zvýhodněných podmínek daných smlouvou získat systém Účetní poradce a všechny jeho moduly. Navíc byl vytvořen samostatný modul AUDITOR, který je plně kompatibilní se systémem Účetní poradce.

nictví a daní, mezinárodní regulační pravidla. Pohodlný a jednoduchý poradenský systém, jakým Účetní poradce je, se aktualizuje nyní i on-line přes internet - stejně jako např. antivirové programy. Pokud nemá uživatel rychlé internetové připojení, zřejmě zůstane u pravidelných aktualizací formou CD.

patibilní modul AUDITOR. V něm jsou nejen aktuální právní předpisy, ale také stanoviska MF ČR, komentáře, zajímavé články z časopisu Auditor a všechny směrnice používané v jednotlivých letech KA ČR. U mezinárodních auditorských směrnic velmi pomohou vzájemná propojení mezi směrnicemi, ale i vazby na IAS/IFRS.



**Účetní poradce slouží již 15 let** Rozsáhlý poradenský softwarový systém (založený na fulltext-hypertextové technologii se speciálně vyvinutým ovladačem a prohlížečem) slouží široké odborné od roku 1994. Má mnoho uživatelů i v řadách auditorů.

Účetní poradce obecně zahrnuje právní normy všech úrovní a další závazné předpisy a pravidla, dále stanoviska, metodické výklady, manuály zaměřené na odborná témata, příklady z praxe, odpovědi na dotazy, judikáty z oblasti účet-

Dárek tvůrců Účetní poradce (Metodická sekce Svazu účetních, softwarová firma MP-Soft a.s.) k 15. narozeninám, tj. on-line aktualizace, je však velmi praktický. Stačí ponechat počítač zapnutý a novinky do něj samy „natečou“ a vytvoří aktualizovanou úplná znění právních předpisů. Aktualizace se týká také komentářů, stanovisek atd.

### Modul AUDITOR

Po podpisu smlouvy mezi Komorou auditorů a tvůrci systému Účetní poradce vznikl z informací KA ČR kom-

### Cenové podmínky

Auditoři mají podle smlouvy při prvním nákupu systému na CD na veškeré produkty 30% slevu. Aktualizace díla jsou placené podle platného ceníku v příslušném roce. Modul AUDITOR získá osoba evidovaná v seznamu KA ČR bezplatně, poté bude hradit pravidelné aktualizace. Podrobnosti viz [www.ucetni.cz](http://www.ucetni.cz).

### Servis pro uživatele Účetního poradce

S Účetním poradcem získá uživatel nejen soustavně aktuální informace z účetnictví, daní, zdravotního, sociálního pojištění, obchodního práva, stavebních zákonů atd., ale také bezplatná školení (viz [www.ucetni.cz](http://www.ucetni.cz)) a možnost položit autorům systému odborné dotazy – stanoviska se zařazují do metodické části systému.

**Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.**



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
- Insolvence

### 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)

## ERNST & YOUNG E&Y vytvořilo nový region CSE

Vedoucí partner Ernst & Young v ČR **Dirk Kroonen** (47) se stal provozním a finančním ředitelem a zároveň vedoucím partnerem pro daňové poradenství v nově vytvořeném regionu střední a jihovýchodní Evropy (CSE). Vedle České republiky do oblasti Ernst & Young za-



Dirk Kroonen

řadila dalších 18 zemí. Kroonenovo jmenování je součástí organizačních změn, v jejímž rámci bylo 87 zastoupení Ernst & Young v západní a východní Evropě, na Středním východě, v Indii a Africe spojeno do jednoho regionu. Kroonen vede českou pobočku E&Y od roku 2000, před pěti lety se stal vedoucím partnerem pro pět zemí střední Evropy. Je nizozemským státním občanem, absolvoval daňové právo na

univerzitě v Tilburgu a má zkušenosti z mezinárodního daňového poradenství. Kroonen je prezidentem Nizozemsko-české obchodní komory. V pobočkách E&Y ve střední a jihovýchodní Evropě pracuje 5000 zaměstnanců a 218 partnerů. Celkové tržby dosáhnou v tomto fiskálním roce podle předpokladu 600 milionů USD. Vedoucím partnerem, který bude mít tento region na starosti, se stal Christos Glavanis. -av-

## ERNST & YOUNG Noví partneři Ernst & Young v ČR



Běla Kroupová

Novou partnerkou Ernst & Young v ČR byla jmenována **Běla Kroupová**. V E&Y je od roku 2002, v poradenství však působí už od roku 1993. V roce 1991 absolvo-

vala elektrotechnickou fakultu ČVUT a o pět let později složila auditorské zkoušky a stala se členkou KA ČR. V roce 2002 získala kvalifikaci ACCA. Dalším novým partnerem Ernst & Young v ČR je **Milan Kočka**. V letech 1998 – 2002 pracoval v Curychu a v Mnichově, kde získal detailní znalost německých účetních



Milan Kočka

předpisů i IFRS. Do E&Y nastoupil v roce 2002. V roce 1997 promoval na ČVUT v Praze a v roce 2001 úspěšně složil zkoušky ACCA. -av-

## Deloitte.

### Společnost Deloitte má čtyři nové partnery

Společnost Deloitte ČR jmenovala počátkem června čtyři nové partnery.



Petr Michalík

**Petr Michalík** (36) pracuje v oddělení auditorských služeb Deloitte od roku 1995. V letech 1999 - 2001 sbíral zkušenosti v kanadském Winnipegu. Je zodpovědný za pobočky Deloitte v Brně, Ostravě a Olomouci, kde působí více než 60 auditorů a konzultantů. Petr Michalík vystudoval VUT v Brně, je členem britské Asociace autorizovaných účetních znalců a auditorů (FCCA) a KA ČR. Mezi jeho záliby patří cestování a sport.



Bronislav Pánek

**Bronislav Pánek** (41) má zkušenosti v ob-

lasti prodeje, nákupu, logistiky, organizačních změn, obchodních procesů, řízení kvality a vrcholového vedení dceřiných společností. V poradenském oddělení společnosti Deloitte působí od roku 2000. Bronislav Pánek vystudoval Českou zemědělskou univerzitu, titul MBA získal na VŠE v Praze. **John Ploem** (41) přišel do Deloitte ČR na pozici smluvního partnera v roce 2005. Předtím žil v Belgii a pracoval jako registrovaný daňový poradce při belgickém Institutu účetních a daňových poradců. Má 17 let zkušeností v oblasti mezinárodních daní z příjmu právnických osob a specializuje se na daňová řešení, daňové struktury a lokálních investiční strategie. John



John Ploem

Ploem získal magisterský titul v oboru práva a daní.

**Miroslav Svoboda** (35) působí v sektoru daňového a ekonomického poradenství od roku 1993. Do společnosti Deloitte nastoupil v roce 2003 jako odborník na problematiku fúzí a akvizic. Ve své nové roli se zaměří především na rozvoj daňového týmu transakčních služeb, poradenství při přeměnách a reorganizacích, mezinárodní zdanění a přeshraniční fúze a akvizice. Miroslav Svoboda vystudoval Mendlovu zemědělskou a lesnickou univerzitu v Brně. Je členem KDP ČR a české sekce asociace International Fiscal Association. -jd-



Miroslav Svoboda



**Deloitte.****Z Jihoafrické republiky do ČR**

Do oddělení auditu společnosti Deloitte v ČR se po několikaletém působení v rodné Jihoafrické republice vrátil **Greg Rossouw** (36). Bude zde pracovat jako manažer. Greg Rossouw je u Deloitte od roku 1994. Zpočátku působil v jihoafrické pobočce, v letech 1996 až 2001 byl manažerem v české po-



Greg Rossouw

bočce a poté se vrátil do Deloitte Jihoafrická republika, kde byl v roce 2005 povýšen na partnera v oddělení auditu. Zpět do české pobočky společnosti přešel jako

smluvní partner v červnu 2008. Zaměřuje se na audity místních i nadnárodních podniků z oblasti výroby, technologií a telekomunikací. Greg Rossouw je certifikovaným účetním znalcem v Jihoafrické republice a mezi jeho koníčky patří golf, fotbal a hudba. **-av-**

**Noví partneři ve společnosti KPMG ČR**

Společnost KPMG posílila v polovině září svůj tým o tři nové partnery.



Karel Charvát

Novým partnerem v oddělení auditu KPMG ČR se stal **Karel Charvát**. Do KPMG nastoupil v září 1997, a byl odpovědný za audity a služby poskytované převážně klientům

působícím v oblasti těžby, zpracování a obchodu s komoditami, farmaceutického průmyslu a nemovitostí. Karel Charvát absolvoval dvouletou stáž v KPMG v USA v Dallasu, v roce 2003 byl povýšen na manažera a v roce 2005 na senior manažera. Od roku 2003 se podílí na školení a implementaci auditní metodologie KPMG. V letech 2005 až 2007 byl skupinovým manažerem kanceláře KPMG v Brně. Karel Charvát absolvoval VŠE v Pra-

ze v roce 1996. Je členem ACCA a KA ČR. Svůj volný čas tráví s manželkou a dvěma dětmi, mezi jeho koníčky patří historie, poznávací výlety a plavání.



Jindřich Vašina

**Jindřich Vašina** se stal partnerem v oddělení auditu se zaměřením na finanční instituce. Odpovídá za audity a služby pro klienty v oblasti bankovníctví, pojišťovnictví, investičních a penzijních fondů, nemovitostí a rizikového kapitálu (mj. PPF, Home Credit, UniCredit a Generali PPF Holding). Jindřich Vašina je v KPMG od roku 1998, v roce 2003 se stal manažerem a v roce 2005 senior manažerem. Od roku 2006 byl zástupcem skupinového manažera v oddělení auditu se zaměřením na finanční instituce. Jindřich Vašina absolvoval

VŠCHT v Praze v roce 1998. Je členem ACCA, KA ČR a KDP ČR. Má rád sport a cestování. Nejraději se ale věnuje dvěma dcerám, a volný čas většinou tráví se svou rodinou. Novým partnerem v oddělení daňového poradenství KPMG ČR se stal **Jan Linhart**. Do KPMG nastoupil v roce 1998 a specializuje se na výrobní společnosti. Jan Linhart byl v roce 2002 jmenován manažerem a v roce 2005 senior manažerem. Vede skupinu zaměřenou na poskytování služeb v oblasti investičních pobídek. Jan Linhart absolvoval VŠE v Praze v roce 1998. Ve stejném roce se stal daňovým poradcem KDP ČR. Většinu volného času tráví s manželkou a dvěma dcerami. Rád cestuje, zejména má rád pěší turistiku. **-jd-**



Jan Linhart

**Kancelář PwC v Ostravě rozšířila služby**

Ostravská kancelář PricewaterhouseCoopers rozšířila v červenci nabídku služeb - tamější pracovníci budou napříště poskytovat klientům kromě auditu i daňové poradenství a právní služby. Vedením nově otevřené kanceláře daňových a právních služeb byli pověřeni Zuzana Vaněčková a Zenon Folwarczny. Zuzana Vaněčková bude působit na pozici řídícího partnera kanceláře, Zenon Folwarczny bude zodpovědný za její každodenní vedení a provoz.



Zuzana Vaněčková

**Zuzana Vaněčková** se specializuje na poradenství v oblasti přímých a nepřímých daní pro významné české i zahraniční společnosti. Vystudovala VŠE v Praze, je členkou KDP ČR.

**Zenon Folwarczny** se specializuje na daňové poradenství pro české i zahraniční společnosti, a také na poradenství v oblasti změn modelů podnikání a mezinárodního daňového plánování.

Vystudoval obor finance a bankovníctví a obor kvantitativních metod na varšavské Vysoké škole ekonomické. V roce 2005 absolvoval postgraduální program mezinárodního daňového práva (LL. M.) na Vídeňské ekonomické univerzitě. Je členem KDP ČR. **-jd-**

**Zenon Folwarczny** se specializuje na daňové poradenství pro české i zahraniční společnosti, a také na poradenství v oblasti změn modelů podnikání a mezinárodního daňového plánování.



Zenon Folwarczny

PRICEWATERHOUSECOOPERS **Zajímavá publikace CEE Tax News**

Společnost PricewaterhouseCoopers publikovala v červenci 2008 nejnovější vydání daňového přehledu CEE-CIS Tax Notes, což je stručný přehled nejdůležitějších daňových pravidel a obchodního

práva čtyřadvaceti zemí střední a východní Evropy.

Publikace obsahuje přehledné srovnávací tabulky daňových sazeb (daň z příjmu právnických osob, DPH, daň z příjmu fyzických osob, sazby sociálního zabezpečení atd.) a u jednotlivých zemí zahrnuje tyto informace:

- daň z příjmu právnických osob (včetně investičních pobídek, dvojího zdanění, transferových cen apod.),

- nepřímé daně (DPH, cla),
- daň z příjmu fyzických osob a sociálního zabezpečení,
- další daně (např. z nemovitostí, silniční aj.),
- obchodní právo.

Uvedená publikace je ke stažení na stránkách [www.pwc.com/cz](http://www.pwc.com/cz) v angličtině (CEE Tax Notes).

-jd-

**Co najdete v e-příloze č. 7/2008****Právo****Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu**

Nový zákon č. 253/2008 Sb. ruší dosavadní právní úpravu, a to s účinností od 1. září 2008. Více o tomto zákonu najdete v článku Jiřího Vrby v e-příloze Auditor, která je auditorům přístupná na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v Extranetu.

**Připravuje se nový občanský zákoník**

MS ČR zveřejnilo k veřejnému připomínkování návrh nového občanského zákoníku, který by měl nabýt účinnosti nejdříve v roce 2010. Cílem příspěvku Antonína Husáka je informovat o jeho celkové koncepci a upozornit na některá ustanovení.

**Na pomoc auditorům Dopady legislativních změn od 1.7.2008 na účetní a daňovou oblast**

Přijetí některých zákonů, např. o správě daní a poplatků, o přeměnách obchodních společností a družstev a dalších, přineslo řadu dílčích změn v účetních a daňových předpisech s účinností od 1. července 2008. Více k tomu v přetisku článku Jiřího Vychopeně z časopisu Daně a právo v praxi.

**Zachycení hodnoty znalostí a znalostního kapitálu v účetnictví**

V současném účetním systému České republiky nelze zachytit hodnotu znalostí. Článek Jarmily Zouharové v e-příloze přináší teoretické vymezení dané oblasti a opírá se o výsledky výzkumu provedeného mezi auditory.

**Co auditorovi uniklo**

Auditor vykonává svou činnost tak, aby pokryl všechny skutečnosti účetní jednotky, které jsou významné ve vztahu k ověřované účetní závěrce. Vladimír Schiffer se ve svém příspěvku zaměřuje na správnost evidence pokladni hotovosti a uvádí i případ zpronevěry z praxe.

**Zaujalo nás****Vklad podniku nebo jeho části a daň z převodu nemovitosti**

Příspěvek Jany Skálové a Jiřího Nesrovnala, projednávaný v rámci tzv. Koordinačního výboru, se věnuje problematice vkladu podniku či jeho části z hlediska daně z převodu nemovitostí a osvobození od této daně.

**Zaznamenali jsme****Rada hl. m. posoudila výsledky sedmi auditů a zadala další**

Rada hl. m. Prahy posoudila výsledky personálních a organizačních audi-

tů, které externí auditor provedl v příspěvkových organizacích hlavního města. Externí audity se přitom ukazují jako vysoce efektivní nástroj přinášející úsporu pracovních míst a nákladů.

**Veřejnoprávní televizní stanice bude muset doplatit miliardu korun**

České televizi hrozí, že bude muset zaplatit státu kvůli daňovým nesrovnalostem miliardu korun. Kontrola finančního úřadu odhalila, že Česká televize neplatila daň z příjmu z inkasovaných koncesionářských poplatků.

**Oznámení finančním úřadům je hodně, trestních oznámení méně**

O kontrolách hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu je rozhovor s prezidentem NKÚ Františkem Dohnalem, jehož přetisk z Konkursních novin uvádíme v e-příloze.

**České firmy stále mezi 500 největšími firmami střední Evropy**

Firmy z České republiky potvrdily podle nejnovější studie svoje silné zastoupení mezi pěti stovkami největších společností ze střední Evropy.

-av-

**AUDITOR**

AUDITOR, číslo 7, 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](mailto: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](mailto: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](mailto: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 1. 10. 2008.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: Jan Dočkal

