

## Obsah č. 2/2006

**AKTUALITY** ..... 2

### NA POMOC AUDITORŮM

Informační povinnost účetních jednotek  
(Alena Švejdvová, Dis.) ..... 8

### DISKUSE

Vymezení a účtování nákladů na výzkum  
a vývoj pro účely daňového odpočtu  
(Prof. Ing. Libuše Müllerová) ..... 11

Poznatky z přezkoumání hospodaření  
územních samosprávných celků auditorem  
(Ing. Miroslav Gross) ..... 18

Nedobrovolná dražba akcií  
dle § 214/4 Obchodního zákoníku  
(Ing. Jiří Hofrichtr) ..... 21

### K PROBLEMATICE DANÍ

Krátce z ministerstva financí ..... 23

### REGIONY

Jihomoravský kraj ..... 20

### OKÉNKO IAS/IFRS

IAS 38 - Nehmotná aktiva 2. část  
(Ing. Roman Sedlák) ..... 151-154



e-příloha Auditor 2/2006

### OBSAH

- Výbory a komise informují
- K problematice evidence a inventarizace najatých automobilů
- Zajišťovací převod vlastnického práva
- Sdělení MF k uplatňování odečitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům
- Dopis auditora ke KPV
- Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele
- Temné stránky řízení a podnikání

Toto číslo vyšlo **1.3.2006**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **8.3.2006**

## K rozpočtu komory auditorů na rok 2006



Sněm komory v listopadu 2005 schválil zvýšení příspěvků na činnost komory podle předložené varianty 2), tj. zvý-

šení fixního příspěvku fyzických osob o 300 Kč na částku 2 900 Kč a zvýšení pohyblivého příspěvku z tržeb za auditorské služby z 0,4 % na 0,45 %. Protože rozpočet komory na rok 2006, předložený listopadovému sněmu, byl sestaven za předpokladu zvýšení příspěvků podle varianty 1), nemohl být schválen a radě komory bylo uloženo připravit a schválit upravený rozpočet na rok 2006 podle výsledků jednání sněmu.

Kromě změny výše příspěvků na činnost komory byly při sestavení upraveného rozpočtu na rok 2006 zohledněny i nově známé skutečnosti týkající se plnění rozpočtu na rok 2005, takže došlo k mírným úpravám nejen v části týkající se výnosů z příspěvků na činnost komory, ale i v jiných částech očekávaných výnosů a nákladů.

Celkově se proti původnímu rozpočtu zvýšily očekávané výnosy a to celkem o 1,8 mil. Kč. Protože příspěvky na činnost přepočtené podle nového příspěvkového řádu jsou mírně nižší, než předpokládal původní rozpočet, je zřejmé, že zvýšení očekávaných výnosů je v oblasti provozních výnosů komory. Vzhledem k významnému zvýšení výnosů z provozní činnosti za rok 2005 byl zvýšen i odhad výnosů z provozní činnosti na rok 2006 celkem o 2 mil. Kč. V té souvislosti

byly zvýšeny i očekávané náklady spojené s vyššími výnosy zejména ze seminářů a školení, tj. náklady na nájemné, lektory a další.

Do rozpočtu komory byly zařazeny i některé původně neplánované akce. Jedná se zejména o přípravu mezinárodní konference na aktuální témata z oblasti auditu a účetnictví, která by měla být auditorům nabídnuta za velmi příznivou cenu. V té souvislosti se připravují i samostatné písemné materiály zaměřené rovněž na aktuální témata auditu a účetnictví. V rámci rozpočtu bylo schváleno i vydání a rozeslání nového manuálu auditora v takové písemné podobě, která umožní přehlednou a pohodlnou práci. V roce 2006 se začne připravovat nový projekt – internetové vzdělávání auditorů. A nesmíme zapomenout na velice důležitý úkol letošního a příštího roku – přípravu novely či přímo nového zákona o auditorech v návaznosti na novou směrnici Evropské unie o statutárnímu auditu. K dosažení uspokojivého výsledku bude nutné se podílet na tvorbě zákona nejen vlastní prací, ale i za pomoci dalších odborníků z oblasti národního i mezinárodního práva. Všechny vyjmenované akce, ale i další potřeby komory ovlivní očekávané náklady komory, zejména v oblasti nákladů na ostatní služby.

Věřím, že vyšší rozpočet komory přinese i vyšší přidanou hodnotu všem nám auditorům.

**ing. Marie Kučerová**  
kancléřka KA ČR

*Pozn.: Rozpočet Komory auditorů na rok 2006 najdete na straně 2.*

## Ze zasedání rady v lednu

Rada na svém lednovém zasedání **projednala** zejména:

- problematiku Výboru pro otázky profese a etiku, zejména otázky spojené s poskytováním informací o kárném rozhodnutí a otázky spojené s hostujícími auditory;

### schválila:

- návrhy na vyškrtnutí asistentů pro nedoložení pracovního poměru u auditora,
- žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb,
- žádost o předčasné ukončení pozastavení k oprávnění auditorských služeb,
- žádost o udělení výjimky z výše fixní části příspěvku auditora a snížení na 500 Kč na rok 2006,

- předložený návrh rozpočtu na rok 2006, komentář kancléřky ing. Kučerové bude zveřejněn v časopise Auditor,
- novelu vnitřní směrnice KA ČR Oběh účetních dokladů,
- návrh Směrnice o poplatcích za kárné řízení, předložený Kárnou komisí,
- další plány činnosti výborů pro rok 2006, a to Výboru pro metodiku PS, a podvýborů pro finanční instituce a pro IAS, Výboru pro auditorské směrnice, Výboru pro informační politiku a Výboru pro otázky profese a etiku,
- ing. Drápalovou jakožto garanta odborné části mezinárodní konference,

- návrh na spolupráci s časopisem Prosperita,
- změnu místa konání XV. sněmu KA ČR v listopadu 2006 v TOP Hotel Praha;

### neschválila:

- jednu žádost o výjimky z výše fixního příspěvku a snížení na 500 Kč zpětně za rok 2005;

### a vzala na vědomí:

- informaci ing. Vrby ze setkání zástupců profesních komor v prosinci 2005,
- informace kárné komise,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**

Úřad KA ČR

## Rozpočet Komory auditorů ČR na rok 2006

Položka	Původní rozpočet 2006	Nový rozpočet 2006	Položka	Původní rozpočet 2006	Nový rozpočet 2006
1. Poplatky za zápis celkem	181	181	f) nájemné	3 446	3 796
a) auditori	90	90	g) služby k nájmu	1 058	1 058
b) auditorské společnosti	91	91	h) telefony, internet	700	700
c) asistenti auditora	0	0	i) překlady	245	245
2. Příspěvky na činnost fixní celkem	12 673	11 498	j) náklady na přednášející	800	916
a) auditori	4 384	3 654	k) tisky, vydavatelský servis	2 559	2 435
b) auditorské společnosti	4 875	5 025	l) autorské honoráře	400	400
c) asistenti auditora	3 414	2 819	m) správa sítě, údrž.SW, leasing	300	300
3. Příspěvky na činnost pohybl. celkem	13 100	14 119	n) inzerce, příloha HN	450	570
a) auditori	1 755	1 406	o) ostatní služby	1 915	3 165
b) auditorské společnosti	11 345	12 713	p) IFAC a FEE, NÚR	1 030	1 000
4. Výnosy z provozní činnosti celkem	7 683	9 630	3. Osobní náklady	14 217	14 647
a) semináře a školení	6 350	7 500	a) mzdy zaměstnanců	6 632	6 782
b) prodej materiálů	240	440	b) náhrady za ztrátu času	3 813	3 813
c) výnosy za zkoušky	423	500	c) mzdy exter. pracovníků - dohody	1 330	1 510
d) jiné výnosy	670	1 190	d) náklady na soc. a zdrav. pojištění	2 282	2 374
<b>TRŽBY A VÝNOSY CELKEM</b>	<b>33 637</b>	<b>35 428</b>	e) sociál. náklady - stravenky do 55 %	160	168
1. Spotřeba materiálu a energie	1 597	1 507	4. Poplatky a pojištění	200	200
a) materiál režijní	1 410	1 320	5. Odpisy	45	45
b) knihovna - učební pomůcky	72	72	6. Ostatní náklady	680	730
c) elektrická energie	115	115	a) koeficient DPH	650	700
2. Náklady na služby	16 643	17 999	b) ostatní náklady	30	30
a) opravy a udržování	20	20	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>33 382</b>	<b>35 128</b>
b) cestovné tuzemské	859	868	<b>Hospodářský výsledek</b>	<b>255</b>	<b>300</b>
c) cestovné zahraniční	1 100	1 140	<b>Daň z příjmu</b>	<b>255</b>	<b>300</b>
d) reprezentace - pohoštění	1 286	896	<b>Hospodářský výsledek celkem</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
e) poštovné	475	490			

Údaje v tis. Kč.

## Upravené znění mezinárodního auditorského standardu ISA 260

Vážení kolegové, při práci s Příručkou mezinárodních auditorských standardů 2005 jsme zjistili, že v textu mezinárodního auditorského standardu ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“ chybí v části „Záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení a o nichž je nutné podávat informace“ dva odstavce.



Za tuto nepřesnost se omlouváme a zveřejňujeme znění chybějícího textu:

### 11a.

Auditor je povinen informovat osoby pověřené řízením účetní jednotky o neopravených nesprávnostech, které shromáždil během auditu a které vedení účetní jednotky označilo jednotlivě i v součtu za nevýznamné z hlediska účetní závěrky jako celku.

### 11b.

Neopravené nesprávnosti, o kterých auditor informuje osoby pověřené řízením účetní jednotky, nemusejí zahrnovat nesprávnosti nižší, než je stanovená částka.

Upravené znění ISA 260 naleznete na internetových stránkách komory v sekci „Profesní předpisy – Mezinárodní auditorské standardy. -aš-

## Plnění Kontinuálního profesního vzdělávání

Upozorňujeme auditory, kteří do dnešního dne nezaslali vyplněný Evidenční záznam KPV za rok 2005 (řádný termín pro jeho odevzdání byl 31. 1. 2006), aby tak neprodleně učinili. Nesplněním této povinnosti se vystavují riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise. Novela Směrnice pro KPV účinná od 1. 1. 2006 (§ 5 odst. 7-9) definuje postup Institutu vzdělávání vůči auditorům, kteří tuto povinnost neplní.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří splnili povinný limit KPV v rámci vzdělávacích akcí KA ČR (za rok 2005 to bylo 272 auditorů). Přestože tato zásada platila i v uplynulých letech, nyní je oficiálně zaktovena v novele Směrnice pro KPV (§ 5 odst. 5).

A stejně jako v minulých letech bychom rádi odměnili auditory, kteří absolvovali na našich seminářích nejvíce hodin, a to:

Ing. Josef Růžička (č. osv. 1562)	117 hodin
Ing. Eva Zálešáková (č. osv. 0146)	116 hodin
Ing. Božena Okénková (č. osv. 0518)	96 hodin

Tito auditoři mají možnost si v roce 2006 vybrat jeden jednodenní seminář pořádaný Komorou auditorů ČR, kterého se mohou zúčastnit zdarma.

**Monika Kryštůfková, Institut vzdělávání KA ČR**

## Novinky ISA

### Návrh novelizace standardu ISA 550 R Propojené osoby



V lednu 2006 vydala Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB návrh novelizace standardu ISA 550 R Propojené osoby.

Návrh novelizace standardu požaduje, aby auditor rozšířil specifické postupy používané v oblasti auditu propojených osob tak, aby porozuměl ekonomické podstatě vztahů a transakcí s propojenými osobami tak, aby byl schopen identifikovat, zhodnotit a vyřešit riziko výskytu významné nesprávnosti. Návrh novelizace standardu také klade větší důraz na to, aby se auditor pokusil identifikovat nezveřejněné vztahy a transakce s propojenými osobami.

**Návrh je možno připomínkovat do 30. dubna 2006 a v angličtině jej lze nalézt na internetové adrese [www.ifac.org/EDs](http://www.ifac.org/EDs), připomínky mohou být zaslány na adresu [EDComments@ifac.org](mailto:EDComments@ifac.org).**

**Ing. Markéta Jindřišková**  
oddělení metodiky KA ČR

## Evropská unie

### Zveřejnění používaných účetních metod



Komise evropských regulátorů cenných papírů CESR dne 12. ledna 2006 zveřejnila prohlášení, v němž připomíná

důležitost zveřejnění metod používaných pro sestavení účetní závěrky v případě, že používané standardy účetního výkaznictví povolují několik alternativních řešení určité situace. Prohlášení se týká zejména evropských společností, které jsou povinny sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS ve znění přijatém EU.

CESR také upozorňuje uživatele účetních závěrek, že vzhledem k možnosti používání alternativních řešení při sestavení účetních závěrek není možné zajistit absolutní srovnatelnost těchto účetních závěrek. V souladu se standardem IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky musí účetní jednotka zveřejnit použité účetní metody. CESR identifikovala čtyři základní oblasti, kdy je možné používat alternativní řešení, a proto je nutné vybranou metodu jasně popsat a zveřejnit v příloze k účetní závěrce.

- Standardy IFRS ve znění přijatém EU obsahují pro některé specifické oblasti alternativní řešení, která se týkají zejména uznávání a oceňování. Standardy obsahují požadavky na rozsah zveřejnění popisu vybrané použité metody.
- Oblasti, které nejsou standardy IFRS ve znění přijatém EU řešeny (např. emisní povolenky, koncesionářské smlouvy atd.). Pro uživatele účetní závěrky je zveřejnění metod, které byly použity v těchto oblastech, velmi důležité.
- Oblasti, kde existuje rozdílné řešení dle standardů IFRS a dle standardů IFRS ve znění přijatém EU (týká se standardu IAS 39 v oblasti hedgingu).
- Existence časové prodlevy mezi vydáním IFRS Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB a jejich přijetím EU. Jak jsme již informovali v časopisu Auditor č. 1/2006, Evropská komise vydala prohlášení týkající se aplikace jednotlivých standardů či interpretací, které byly schváleny pro přijetí v EU, avšak nebyly do konce účetního období publikovány v Úředním věstníku EU. Tyto standardy a interpretace které byly vydány v Úředním věstníku po konci účetního období, ale před datem podpisu účetní závěrky, mohou (avšak nemusí) být použity pro sestavení účetní závěrky, pokud je jejich dřívější aplikace umožněna relevantním nařízením Evropské komise a samotným standardem či interpretací. Pro

## K přístupu asistentů auditora do uzavřené části internetových stránek KA ČR

Někteří asistenti auditorů se obracují na komoru auditorů se žádostí o zpřístupnění uzavřené části internetových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam mají přístup jen



auditoři. Tento požadavek byl také vznesen na setkání auditorů a asistentů auditora, které se uskutečnilo 8. listopadu 2005 v Hradci Králové.

O zpřístupnění uzavřené části asistentům jednalo v polovině listopadu minulého roku prezidium KA ČR, které rozhodlo zachovat dosavadní stav, tj. že asistenti nadále nebudou mít možnost přístupu do uzavřené části stránek, pro-

tože jejich členství souvisí s pracovním poměrem u auditorské společnosti. Podle dosavadních zkušeností totiž po rozvázání pracovního poměru trvá poměrně dlouho, než se o tom komora dozví a přístupu vyškrtnutým asistentům lze tak jen těžko zabránit. Prezidium se tak přiklonilo k názoru, že není cílem, aby na tyto stránky měl přístup kdokoli. V této souvislosti upozorňujeme, že drtivá většina informací na webových stránkách komory je v současnosti volně dostupná komukoliv. V uplynulých měsících byly do veřejné části přesunuty z uzavřené části například všechny aktuální informace a veškeré profesní předpisy, kde lze najít mj. mezinárodní auditorské standardy a auditorské směrnice v plném znění, ale i metodické pomůcky. O novinkách v mezinárodních účetních standardech zase informuje bulletin IAS/IFRS, který se na webových stránkách objevuje, opět ve volně přístupné části, od září 2005.

-av-

## Další novela zákona o rezervách je na cestě

Poslanecká sněmovna schválila začátkem února návrh novely zákona o rezervách. Posoudit ji ještě musí Senát a podepsat prezident republiky. Hlavním cílem návrhu je podle ministra financí Bohuslava Sobotky zajistit peníze odpovídajícím tak, aby z nich vydaje v oblasti rezervy vytvořeny, terstvo financí, ktele, v návrhu počívšech oblastech postupovat stejně, ných specifických dosud. Například vy pro případné ředoly zase vytvářejí ekologických katastrof. Novela řeší i otázky ochrany rezerv před konkurzem a rizik a upravuje možnost bezpečného zhodnocování rezerv prostřednictvím investic do státních dluhopisů.



cí vytvořeným rezervy bylo možné financovat, na které byly uvedla ČTK. Ministré novely vypracovatalo i s tím, že se ve de při tvorbě rezerv a nikoliv podle různorem, jak je tomu banky si dělají rezervy pro případy špatných úvěrů,

-av-



## Superdohled ČNB nad finančním trhem

Z České národní banky se od dubna stane ještě mocnější úřad, než je dosud. Přesun pravomocí pod centrální banku schválil začátkem února Senát, pod nový zákon nyní chybí jen podpis prezidenta. Pokud zákon začne platit, ČNB spojí pod svým vedením současnou Komisi pro ceně papíry, dohled nad pojišťovnami či kampeličkami. Tyto instituce například rozhodují o licencích pro obchodníky na trzích, mohou kontrolovat hospodaření nebo v případě potíží rozhodovat o nucené správě či pokutách. Veškerá rozhodnutí by měla od dubna dělat už jen centrální banka.

Není však jasné, jak bude superregulátor kontrolován. Odpovědná je bankovní rada ČNB, kterou jmenuje prezident republiky. Superregulátor by měl skládat účty i novému výbo-

ru pro finanční trhy. V něm budou zástupci bankovní rady, ministerstva financí, zástupci profesních organizací volení výborem parlamentu a později i finanční ombudsman. Výbor však bude mít jen poradní pravomoc.

Tendence k centralizaci regulace je podle Tomáše Ježka, jednoho ze spoluvůdců zákonů kapitálového trhu, všeobecná. Spojením dohledů odpadají duplicity a regulátor má lepší přehled. Navíc se snižují náklady pro firmy i dohled samotného regulátora. Jedné instituci nad celým finančním trhem svěřili dohled v mnoha zemích. Dohled pod centrální bankou je ale spíše raritou. V Evropě ho má pouze Irsko, Nizozemsko a Slovensko.

-av-

Foto M. Dočkal

## Veřejná diskuse: Finanční trh v ČR

Ministerstvo financí pokračuje v aktivitách směřujících k ochraně spotřebitelů na finančním trhu. V rámci této činnosti sbírá podněty jak od zástupců spotřebitelských organizací, profesních sdružení a asociací, tak od široké veřejnosti.

V zájmu uplatnění co nejširší diskuse zřídilo Ministerstvo financí speciální e-mailovou schránku [spotrebitele@mfc.cz](mailto:spotrebitele@mfc.cz), kam je možno zasílat jakékoli podněty, připomínky, náměty na zlepšení či osobní zkušenosti s fungováním všech oblastí finančního trhu, například bankovníctví, pojišťovnictví, penzijních fondů, obchodování na kapitálových trzích, poradenství a zprostředkování všech finančních služeb nebo poskytování spotřebitelských úvěrů. První fáze veřejné diskuse potrvá

**do 31. března 2006.**

Pokud spotřebitelé preferují osobní či jinou formu kontaktu před posláním emailu, mají ještě druhou možnost přispění do diskuse. Spotřebitelé se mohou osobně či telefonicky obrátit i na poradny Sdružení obrany spotřebitelů ČR, které s Ministerstvem financí na sběru podkladů spolupracuje. Vyhodnocení debaty a nejzajímavější zkušenosti klientů budou zveřejněny na webových stránkách Ministerstva financí.

-jd-

uživatele účetní závěrky je důležitá informace o tom, zdali byla použita možnost dřívější aplikace či nikoli. Celý dokument lze nalézt na internetové adrese [www.cesr-eu.org](http://www.cesr-eu.org).

## FEE vydala novou studii



Evropská federace účetních FEE v prosinci 2005 vydala studii týkající se přístupnosti trhů Evropské unie

a několika dalších zemí v oblasti poskytování účetních, auditorských a jiných souvisejících služeb (Provision of Accountancy, Audit and Related Services in Europe – A Survey on Market Access Rules). Studii FEE reaguje na rostoucí zájem Evropské komise o tuto oblast. Studie je založena na přehledu, který byl vypracován členskými organizacemi FEE a zabývá se zejména poskytováním služeb v následujících oblastech:

- Audit
- Účetnictví a informační technologie
- Lidské zdroje
- Poradenská činnost v oblasti účetnictví, daní, ostatních finančních služeb, právních záležitostí a v oblasti životního prostředí

Bylo zjištěno, že ve většině sledovaných oblastí je trh otevřen jak pro účetní odborníky, tak pro odborníky ostatní. Ve většině států mohou ostatní odborníci, kteří nejsou členy účetní či auditorské profesní organizace, poskytovat většinu služeb, které jsou běžně poskytovány účetními odborníky. Výjimku tvoří poskytování služeb statutárního auditu a do jisté míry poskytování ostatních služeb definovaných v nařízeních Evropské unie, u kterých je požadováno poskytování služeb účetními odborníky. Celý dokument v angličtině lze nalézt na [www.fee.be](http://www.fee.be).

**Ing. Markéta Jindřišková**  
oddělení metodiky KA ČR

## Evropský soudní dvůr

### Pravidla zdanění skupiny podniků

Dne 13. prosince 2005 vynesl Evropský soudní dvůr (ESD) výrok v případě zabývající se společností Marks & Spencer. Dle ESD jsou pravidla skupinového zdanění, jako např. ta aplikovaná ve Velké Británii, která neumožňují mateřským společnostem využít ztrátu dceřiných společností založených v jiném státě EU, v podstatě v souladu s právem EU. Pokud ovšem může mateřská společnost prokázat, že ztráty dceřiných společností nebyly a nemohly být uplatněny ve státě jejich daňové rezidence, šlo by o porušení svobody usazování, neboť stát mateřské společnosti umožňuje odečet daňových ztrát od zdanitelných příjmů mateřské společnosti.

Z tohoto důvodu skupiny z EU s dceřinými společnostmi, které utrpěly ztrátu, jež nemůže být uplatněna v zemi jejich daňové rezidence, a pro které byl vznesen požadavek na zahrnutí do skupinové formy zdanění, by nyní měly mít nárok na vrácení přeplatku na dani. Pokud tyto skupiny nevznesly ještě požadavek na uplatnění ztrát dceřiných společností, mohou tak stále učinit. ESD nedoporučil žádnou lhůtu pro tyto žádosti a není zatím jasné, zda úřady uplatní lhůty platné v příslušné zemi. Česká daňová legislativa neumožňuje skupinové zdanění, a proto nemá toto rozhodnutí ESD přímý vliv na Českou republiku. Nicméně je možné, že se vyskytnou za určitých podmínek případy, kdy některá ze zahraničních společností (daňový rezident státu EU, který umožňuje skupinové zdanění) bude moci odečíst ztráty své české dceřině společnosti/stálé provozovny od svých zdanitelných příjmů.

### Světový kongres účetních IFAC se letos uskuteční v Istanbulu

Role auditorů a účetních při vytváření hospodářského růstu a stability ve světě - to je hlavní téma Světového kongresu účetních (WCOA 2006), který se v polovině listopadu uskuteční v tureckém Istanbulu. Významné setkání, které bývá označováno také jako „olympiáda účetních z celého světa“, proběhne ve dnech 13. - 17. listopadu, a jeho organizátory jsou mezinárodní federace IFAC a obě turecké organizace sdružující auditory a účetní - TÜRMOB (Union

of the Certified Public Accountants of Turkey) a EAAT (Expert Accountants' Association of Turkey). IFAC pořádá světové kongresy pravidelně (ten poslední se uskutečnil v roce 2000 v Hong Kongu). Letošní kongres v Istanbulu je v pořadí již sedmnáctý a poprvé se bude konat v některé ze zemí východní Evropy a Blízkého východu. Bližší informace o kongresu najdete na speciálně zřízené internetové stránce [www.wcoa2006istanbul.org.tr](http://www.wcoa2006istanbul.org.tr).

-jd-



### Certifikační vzdělávání KDP

Komora daňových poradců ČR pořádá ve spolupráci s Radou pro výzkum a vývoj vlády ČR ve dnech 28. února až 3. března 2006 v Praze první řádný běh certifikačního vzdělávání zaměřeného na výzkum a vývoj dle zákona č. 130/2002 Sb., v kontextu odčitatelné položky § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Účastníci čtyřdenního kurzu budou mj. seznámeni s účetními a daňovými souvislostmi (aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů) v kontextu výzkumu a vý-



voje. Odbornou garanci mají na starosti členové Rady pro výzkum a vývoj doc. Karel Šperlink (viceprezident Svazu průmyslu a dopravy) a dr. Marek Blažka (ředitel sekce Úřadu vlády). Kurs se uskuteční v paláci Dunaj na Národní třídě v Praze. Účastníci musí uhradit poplatek ve výši 22 tisíc korun a po úspěšném absolvování testu získají certifikát s platností na dva roky.

Více informací na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz).

-jd-

## Magdalena Součková prezidentkou Americké obchodní komory v České republice



Auditorka, partnerka společnosti Ernst & Young Magdalena Součková byla koncem loňského roku jmenována prezidentkou Americké obchodní komory v ČR. Jejím úkolem bude reprezentace komory navenek a koordinace činnosti jednotlivých oborových výborů. Americká obchodní komora je sdružením firem, které se snaží posilovat obchod mezi USA a ČR a zlepšovat podnikatelské prostředí. Nyní má 449 členů.

Magdalena Součková je nepochybně velmi zajímavou postavou působící

v oblasti tuzemského auditorského trhu. Po prvním ročníku medicíny emigrovala do USA a tam se rozhodla jít ve stopách svého dědečka, který byl za první republiky ekonomickým inženýrem. Začala studovat management a ekonomii na University of Massachusetts. Do svého prvního zaměstnání nastoupila u společnosti Arthur Andersen v Bostonu v roce 1983 a zaměřila se na účetnictví. Po revoluci se vrátila do Československa, kde zakládala pobočku Arthur Andersen. Když tato společnost zanikla, přešla do Ernst & Young, kde dnes vede divizi řízení rizik pro střední Evropu. Magdalena Součková byla před časem oceněna titulem Lady Pro.

## IFRS ovlivňují rozhodování o investicích

Více než polovina investičních manažerů působících v Evropě zohledňuje při rozhodování o investicích informace zjištěné na základě mezinárodních standardů finančního/účetního výkaznictví IFRS. To je hlavní závěr studie

**„IFRS – The European investors' view“**,

kterou vypracovala společnost PricewaterhouseCoopers ve spolupráci s agenturou Ipsos MORI.

Celkem bylo osloveno 187 manažerů z evropských zemí a zhruba polovina (52 %) uvedla, že ještě předtím, než byly účetní závěrky uveřejněny, měly informace zjištěné podle IFRS během roku 2005 přímý vliv na jejich investiční rozhodnutí.

Informace zjištěné na základě IFRS ovlivnily rozhodnutí k provedení nákupu (21 % respondentů), příp. odstoupení od záměru investovat (17 %). Údaje z IFRS

měly podobný dopad i na rozhodování o stávajících investicích: 22 % uvedlo, že na základě těchto dat prodalo akcie společnosti, 11 % respondentů si akcie ponechalo.

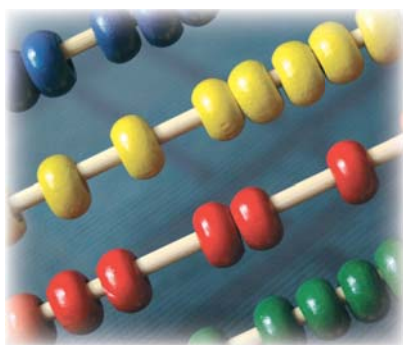
Tři čtvrtiny respondentů věří, že jim IFRS pomohly odhalit finanční

rizika, která by určitou společnost mohla potkat.

Podle ing. Petra Kříže, partnera PwC bude význam IFRS stejně přínosný i pro investory v České republice, kterým budou navíc k dispozici i ne-

konsolidované účetní závěrky kotovaných společností sestavené podle IFRS.

**„Pro pochopení rozdílů mezi IFRS a českými předpisy jsou všechny společnosti nově sestavující závěrky dle IFRS povinny vyčíslit všechny významné rozdíly,“** uvedl v komentáři k výsledkům studie.



## Přeshraniční slučování podniků

Evropský soudní dvůr v nedávné době rozhodl, že německé zákony, které nedovolují slučování podniků z různých států, jsou proti zásadě usazování. Příklad se týkal německé společnosti Sevic Systems AG, která se chtěla spojit s lucemburskou společností Security Vision Concept SA. Německé úřady však fúzi odmítly zapsat s tím, že vnitrostátní zákony umožňují sloučit pouze společnosti, které mají registrované sídlo v Německu.

Pravidla slučování společností v rámci Evropské unie se řídí Třetí směrnice o právu společností (78/85/EEC), která se ovšem týká pouze společností v rámci jednoho členského státu EU. Statut Evropské společnosti (SE), který je účinný od 8. října 2004, umožňuje slučování společností, které byly založeny podle práva různých členských států EU za předpokladu, že slučované společnosti jsou veřejně obchodovatelné společnosti (což by v případě Sevic bylo splněno) a výsledkem fúze je Evropská společnost (což v případě Sevic splněno nebylo). Právní předpis, který by harmonizoval pravidla společností, jimiž by se řídily běžné fúze podniků z různých členských států, stále ještě čeká na schválení. Účinnost směrnice o přeshraničních fúzích se očekává až v roce 2007. Příklad Sevic by tak mohl významným způsobem změnit praxi, neboť Evropský soudní dvůr judikoval, že smlouva o Evropských společnostech, zejména ustanovení o svobodě usazování, vyžaduje, aby členské státy povolily přeshraniční fúze společností i bez předchozí harmonizace těchto pravidel na evropské úrovni. Nebylo by tedy nezbytné čekat na implementaci zmíněné směrnice v případě provádění fúzí společností, které by nesplňovaly úpravu v rámci Nařízení o evropské společnosti.

-kpmg-

## Fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů splatné do 31. 1. 2006

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditora pro rok 2006 jsou splatné ke dni 31. 1. 2006. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny ve smyslu zákona o auditech dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR, jehož novela byla schválena XV. náhradním sněmem dne 28. listopadu 2005 a na-

byla účinnosti dnem 1. 1. 2006.

- **Roční příspěvek za každého auditora a asistenta auditora je stanoven ve výši 2900 Kč, za auditorskou společnost je stanoven ve výši 15 000 Kč.**
- Auditři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039-011/0100. Variabilní symbol u auditorů tvoří číslo osvědčení + 31 (xxxx31), u asistentů číslo osvědčení + 33 (xxxx33) a u auditorských společností číslo osvědčení + 32 (xxx32).

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

## Informační povinnost účetních jednotek

Obchodní společnosti, respektive účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložení do sbírky listin obchodního rejstříku přímo nebo prostřednictvím Komise pro cenné papíry. Účetní závěrka přitom může být uložena jako součást výroční zprávy. Povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů účetní jednotka splnila okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu či předáním Komisi pro cenné papíry.

Sbírka listin obsahuje výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, pokud nejsou součástí výroční zprávy, vyžaduje-li jejich vyhotovení Obchodní zákoník (ObZ) nebo zvláštní právní předpis, zprávu auditora o ověření účetní závěrky a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami podle § 66a odst. 9. (§ 38i odst. 1 písm. c)

Informační povinnost je účetním jednotkám uložena řadou právních předpisů.

Základním a obecným předpisem je **zákon č. 563/1991 Sb.**, o účetnictví.

Účetní jednotky uvedené v § 20 zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpis nestanoví lhůtu jinou, nejpozději do konce bezprostředně následujícího účetního období po období, za které je účetní závěrka sestavena bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny (tj. za rok 2005 do 31.12.2006) (§ 21a odst. 1 a 2)

Dalším předpisem, stanovujícím zmíněnou povinnost vybraným podnikatelům, je **zákon č. 513/1991 Sb.**, ObZ.

Obchodní společnosti a družstva, které musí mít **účetní závěrku i výroční zprávu** ověřenu auditorem podle § 20 zákona o účetnictví, ji zveřejňují způsobem podle zákona č. 513/1991 Sb. a dle zvláštního právního předpisu.

- **společnost s ručením omezeným:** Nestanoví-li zákon, společenská smlouva, popřípadě stanovy kratší lhůtu, svolávají valnou hromadu jednatelů nejméně jednou za rok. Valná hromada, která schvaluje účetní závěrku, se musí konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období.

(§ 128 odst. 1)

- **akciová společnost:** Valná hromada, která schvaluje účetní závěrku a je svolána představenstvem, se koná nejméně jednou za rok ve lhůtě určené stanovami, nejpozději však do šesti měsíců od posledního dne účetního období.

(§ 184 odst. 3)

- **družstvo:** Členská schůze, která schvaluje řádnou účetní závěrku, se schází ve lhůtách určených stanovami, nejméně však jednou za rok (§ 239 odst. 4 písm. c). Určí-li to stanovy nebo zákon o účetnictví, zabezpečí představenstvo vypracování výroční zprávy o hospodaření družstva. Výroční zprávu předkládá představenstvo spolu s řádnou účetní závěrkou k projednání členské schůzi.

(§§ 252, 253)

- **komanditní společnost, veřejná obchodní společnost:** zákon nemá zvláštní ustanovení vztahující se k výroční zprávě těchto společností, proto je zde důležitě ustanovení § 21a zákona o účetnictví.

Není-li uzavřena ovládací smlouva, je statutární orgán ovládané osoby povinen zpracovat písemnou **zprávu o vztazích mezi propojenými osobami** ve lhůtě 3 měsí-



ců od skončení účetního období. Jestliže ovládaná osoba zpracovává výroční zprávu podle zvláštního právního předpisu, musí být zpráva o vztazích připojena k výroční zprávě. Společníci nebo členové ovládané osoby musí mít možnost se seznámit se zprávou o vztazích ve stejné lhůtě a za stejných podmínek jako s účetní závěrkou. Pokud podléhá účetní závěrka ovládané osoby ověření auditorem, je auditor povinen ověřit i správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami.

(§ 66a odst. 9, 10 a 11)

Podívejme se dále na některé vybrané typy účetních jednotek, které jsou upraveny zvláštním právním předpisem:

### Banka

#### (zákon č. 21/1992 Sb., o bankách)

- Banka, má-li povinnost ji vyhotovovat, je povinna výroční zprávu/ konsolidovanou výroční zprávu, jejíž součástí je účetní závěrka ověřená auditorem, zveřejnit **do 4 měsíců od konce účetního období**. V této lhůtě rovněž předloží výroční zprávu/ konsolidovanou výroční zprávu České národní bance.
- (§ 23 odst. 1)

### Investiční společnost a fond kolektivního investování

#### (zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování)

- Investiční společnost a investiční fond jsou povinny zaslat výroční zprávu/ konsolidovanou výroční zprávu Komisi pro cenné papíry nejpozději **do 4 měsíců po skončení účetního období**. Pokud valná hromada neschválí v uvedené lhůtě účetní závěrku/ konsolidovanou účetní závěrku, či soud rozhodne o neplatnosti valné hromady, musí společnost/ fond o této skutečnosti informovat Komisi a uveřejnit ji způsobem umožňujícím dálkový přístup.
- (§ 85 odst. 1 a 2)

- Fond kolektivního investování a investiční společnost jsou povinny do 2 měsíců po uplynutí prvních 6 měsíců účetního období zaslat Komisi v elektronické podobě svou pololetní zprávu a uveřejnit ji způsobem umožňujícím dálkový přístup.
- (§ 86 odst. 1)

### Obchodník s cennými papíry

#### Emitent kótovaného cenného papíru

#### (zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu)

- Obchodník s CP předkládá Komisi pro cenné papíry a zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup svou výroční zprávu/ konsolidovanou výroční zprávu nejpozději **do 4 měsíců po skončení účetního období**, a to včetně účetní závěrky ověřené auditorem.
- (§ 16 odst. 1)
- Emitent kótovaného CP je povinen uveřejnit výroční zprávu/ konsolidovanou výroční zprávu, která obsahuje účetní závěrku ověřenou auditorem, způsobem umožňujícím dálkový přístup nejpozději **do 4 měsíců po skončení účetního období nebo ve lhůtě, kterou stanoví právní řád státu, ve kterém má emitent sídlo**, a zaslat je Komisi pro cenné papíry v jednom vyhotovení v písemné a v elektronické podobě.
- (§ 118 odst. 1)

### Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR

#### (zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně ČR)

- VZP je povinna zajistit prostřednictvím auditora ověření účetní závěrky a výroční zprávy Pojišťovny za příslušný rok. V návaznosti na termíny stanovené Ministerstvem financí předložit tomuto ministerstvu prostřednictvím Ministerstva zdravotnictví účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu auditora. Tyto dokumenty schvaluje po vyjádření vlády Poslanecká

## Uložení ÚZ a zveřejňování údajů

### a) Účetní jednotky bez povinnosti auditu

Dokument	Termín pro zveřejnění ve sbírce listin obchodního rejstříku
Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu	bez zbytečného odkladu
Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami	sestavení do 3 měsíců od skončení účetního období, zveřejnění bez zbytečného odkladu

### b) Účetní jednotky s povinným auditem

Dokumenty	Termín pro zveřejnění ve sbírce listin obchodního rejstříku
Účetní závěrka v plném rozsahu	do 30 dnů po ověření ÚZ auditorem a schválení valnou hromadou
Zpráva o auditu (případně informace, že údaje nebyly schváleny)	do 30 dnů po ověření auditorem a schválení valnou hromadou
Výroční zpráva	do 30 dnů po ověření auditorem a schválení valnou hromadou
Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami	sestavení do 3 měsíců od skončení účetního období, zveřejnění bez zbytečného odkladu

sněmovna Parlamentu, schválenou výroční zprávu pojišťovna vhodným způsobem zveřejňuje.  
(§ 6 odst. 2, 3 a 4)

### Zaměstnanecké pojišťovny

(zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách – dále jen „zaměstnanecká pojišťovna“)

- Zaměstnanecká pojišťovna je povinna zajistit prostřednictvím auditora ověření účetní závěrky a výroční zprávy zaměstnanecké pojišťovny za příslušný rok. V návaznosti na termíny stanovené Ministerstvem financí předložit tomuto ministerstvu prostřednictvím Ministerstva zdravotnictví účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu auditora. Tyto dokumenty schvaluje po vyjádření vlády Poslanecká sněmovna Parlamentu. Schválenou výroční zprávu zaměstnanecká pojišťovna vhodným způsobem zveřejní.  
(§ 15 odst. 1, 2 a 3)

### Pojišťovny

(zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví)

- Účetní závěrku pojišťovny a zajišťovny ověřuje auditor podle zvláštního právního předpisu a překládá o ní písemnou zprávu Ministerstvu financí, a to do 30 dnů ode dne vypracování auditorské zprávy. Pojišťovna a zajišťovna je povinna umožnit každému nahlédnout do účetní závěrky a výroční zprávy.  
(§ 24 odst. 2 a 3)

### Občanské sdružení

(zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů)

- Zákon č. 83/1990 Sb. nemá zvláštní ustanovení vztahující se k výroční zprávě. Záleží tedy na tom, jak zní stanovby občanského sdružení, které musí obsahovat zásady hospodaření (§ 6 odst. 2 písm. f), a které podává přípravný výbor sdružení Ministerstvu vnitra jako přílohu návrhu k registraci. Pokud je ve stanovách, v části věnované zásadám hospodaření, vyznačena povinnost sestavit a zveřejnit výroční zprávu, případně pokud si ministerstvo vyžádá zpracování výroční zprávy, je občanské sdružení povinno řídit se tím, co je v zásadách hospodaření ve stanovách uvedeno.

### Nadace a nadační fondy

(zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech)

- Tyto organizace mají povinnost vypracovat výroční zprávu ve lhůtě, kterou stanoví správní rada, popřípadě statut nadace nebo nadačního fondu, nejpozději však **do 6 měsíců po skončení hodnoceného období**, kterým je uplynulý kalendářní rok; případně od doby svého vzniku do konce kalendářního roku, ve kterém vznikly, jde-li o první výroční zprávu.  
(§ 25 odst. 1).

- Do 30 dnů po schválení správní radou uloží nadace/ nadační fond výroční zprávu, popřípadě její opravu, u rejstříkového soudu. V nadační listině nadace/ nadačního fondu může být stanoven další způsob zveřejňování výroční zprávy.  
(§ 26 odst. 1 a 3).

### Obecně prospěšná společnost (zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech)

- Tato společnost vypracovává a zveřejňuje výroční zprávu o činnosti a hospodaření v termínu, který stanoví správní rada, nejpozději však **do 6 měsíců po skončení hodnoceného období**, kterým je kalendářní rok. U o.p.s., jejíž obecně prospěšnou činností je činnost v oblasti výchovy a vzdělávání, je možné ve statutu upravit hodnocené období na školní rok. Výroční zprávy musí být veřejně přístupné. O.p.s. je povinna zveřejnit svou první výroční zprávu o činnosti a hospodaření nejpozději do 18 měsíců od svého vzniku.  
(§ 20 odst. 1 až 3)

### Politické strany a hnutí

(zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a hnutích)

- Politická strana a hnutí jsou povinny předložit **každoročně do 1. dubna** Poslanecké sněmovně k informaci výroční finanční zprávu, která zahrnuje mimo jiné i zprávu auditora o ověření účetní závěrky s výrokem bez výhrad. Výroční finanční zpráva politické strany a hnutí je veřejná a lze do ní nahlédnout a požít si z ní výpis nebo její opis/ kopii v Kanceláři Poslanecké sněmovny.  
(§ 18 odst. 1 a 6)

### Důsledky neplnění informační povinnosti

Účetní jednotka, pokud neuloží účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin obchodního rejstříku, může být postižena následujícími sankcemi:

- podle ustanovení § 37 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví se za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným tímto zákonem, ukládá pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem;
- podle ustanovení § 119 odst. 1 písm. q) a § 120 odst. 1 písm. c) zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, se za správní delikt, kterým je porušení informační povinnosti, uloží investiční společnosti/ investičnímu fondu pokuta až do výše 10.000.000 Kč.

**Alena Švejdrová, DiS.**

referát metodiky

# Vymezení a účtování nákladů na výzkum a vývoj pro účely daňového odpočtu

## 1. Úvod

V novele zákona o daních z příjmů v § 34 odst. 4) a 5) se s účinností od 1. 1. 2005 objevilo nové ustanovení, které umožňuje poplatníkům odečíst od základu daně 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci **projektů výzkumu a vývoje**.

Má se jednat o projekty, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části. Dále pak výdajů (nákladů) na **certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje**.

Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze z části, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být **evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů)** poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Ustanovení zákona pak dále upravuje situaci, kdy poplatník nemohl odpočet uplatnit proto, že vykázal daňovou ztrátu, nebo kdy byl základ daně snížený o nezdánitelné částky a o daňovou ztrátu nižší než nárok na odpočet nebo jeho zbývající část. V tom případě lze odpo-

čet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším možném zdaňovacím období, nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

Uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů vyvolalo velkou vlnu zájmu o vymezení výzkumu a vývoje a návazně na jednoznačné vymezení takto účelově vynaložených nákladů či výdajů, neboť pro řadu poplatníků možnost jejich odpočtu znamená významnou daňovou úsporu. Na druhé straně se objevily obavy z možnosti zneužívání tohoto ustanovení.

Komora daňových poradců ve spolupráci s Radou pro výzkum a vývoj Úřadu vlády uspořádala v srpnu 2005 seminář na téma výzkumu a vývoje s cílem udělit absolventům (po splnění dalších podmínek) certifikát, který je bude opravňovat k posuzování správnosti při uplatňování uvedeného odpočtu. Na semináři se renomovaní odborníci pokusili vymezit tuto problematiku z nejrůznějších úhlů

pohledu a v různých oborech s dotažením do jejich účtování, neboť především účetnictvím se bude prokazovat částka pro uvedený daňový odpočet.

## 2. Prováděcí pokyn MF řady D

Srpnového semináře se zúčastnili i pracovníci Ministerstva financí ČR, po jehož absolvování připravili ve spolupráci s odborníky z Rady pro výzkum a vývoj Úřadu vlády **Pokyn D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4) a 5) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**.

Vzhledem k tomu, že pokyn lze použít již za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté od 1. 1. 2005, budou se auditoři při ověřování účetních závěrek k 31. 12. 2005 s aplikací tohoto ustanovení u svých klientů setkávat. Že se nejedná o čistě daňový problém, není jisté třeba zdůrazňovat, částka splatné daně může významně ovlivnit výši disponibilního zisku a tedy i majetkovou a finanční pozici účetní jednotky.



Jak tak koukám, problematika nehmotného majetku se na vašem stole nějak podezřele zhmotňuje!  
Kresba I. Svoboda

Pokyn D-288 vymezuje tyto oblasti výzkumu a vývoje v souvislosti s možným daňovým odpočtem:

**1 Projekt výzkumu a vývoje** – představuje základní podmínku pro uznání daňového odpočtu; jsou zde vyjmenovány základní náležitosti, které musí projekt obsahovat a zdůrazněna písemná forma projektu z důvodu zajištění dostatku důkazního materiálu na straně daňového subjektu.

**2 Vymezení výzkumu a vývoje pro účely zákona** – zde jsou použity stejné definice jako ve Frascati manuálu<sup>1)</sup>, z něhož bylo při tvorbě pokynu vycházeno, v řadě případů však – bohužel – nikoliv důsledně. Zdůrazněno je základní kritérium pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností, kterým musí být přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty.

**3 Činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů** – zahrnuje poměrně obsáhlý výčet činností z různých oborů, včetně tolik diskutovaných oblastí služeb či vývoje softwaru a nových softwarových technologií; i zde je ve všech vyjmenovaných případech zdůrazněn prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Zpřesňuje se zde pojem certifikace, náklady na níž zákon uznává jako výjimku z jinak neuznávaných nakupovaných služeb a kterou musí provádět k tomu oprávněné instituce či úřady.

**4 Činnosti, které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů** – také zde je zřejmá inspirace Frascati manuálem při výčtu nezahrnovaných oblastí; namátkou jmenujme např. vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzi-

tách a na jiných vzdělávacích institucích, vyjmenovány jsou příbuzné vědeckotechnické činnosti, administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností, standardní vývoj softwaru a počítačová údržba, administrativa a ostatní podpůrné činnosti, běžné použití lékařských znalostí, udržovací šlechtění či činnosti inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti.

**5 Výdaje vynaložené při realizaci projektů** – jejich prokázání je na poplatníkově, který musí vést přehlednou a průkaznou evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, s členěním nákladů v účetnictví i z hlediska ustanovení § 34 odst. 4 a 5. Kromě přímých nákladů charakteru mezd a dalších provozních výdajů (nákladů) se uznávají daňové odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku (s výjimkou odpisů nehmotných výsledků výzkumu a vývoje pořízených od jiných osob) používaného v přímé souvislosti s řešením projektu. Neuznává se však daňová zůstatková cena vyřazeného majetku. Z uvedeného je tedy zřejmé, že uznávány nebudou výdaje (viz nadpis), ale náklady. Za zmínku stojí ještě možnost odpočtu cestovních náhrad poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům, které vzniknou v přímé souvislosti s řešením projektu.

**6 Období uplatnění výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj** – u poplatníků, kteří jsou účetní jednotkou, se vychází ze zaúčtovaných nákladů, kde už z vlastního principu účetnictví je dodržována věcná a časová souvislost s účetním (a zdaňovacím) obdobím; uznávají se jen ty náklady, které lze zahrnout do základu daně, včetně případů, kdy uznání nákladu je vázáno na zaplacení. U poplatníků vedoucí daňovou

evidenci se uznávají výdaje v ní zahrnuté a daňové odpisy.

**7 Odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** – výdaje za nakupované externí služby jsou vyloučeny, s výjimkou nakupované elektrické energie, tepla, plynu, telekomunikačních služeb, vodného a stočného. Z externích služeb, které nelze uplatnit, je uváděno nájemné, reprezentace, konzultace, poradenství a informační servis, externí vzdělávání, účast na konferencích včetně cestovného. Vyjmenovány jsou i náklady na činnosti, které nejsou výzkumem a vývojem a jsou uvedené v bodě 4. Dále pak nelze uplatnit odpočet na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob, které mají charakter nehmotného majetku pro daňové odpisování.

**8 Výdaje (náklady), na které byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů** – je rozvedena dikce zákona, který vyloučení výdajů v případě poskytnuté podpory rovněž uvádí. Za veřejné zdroje jsou pro účely zákona považovány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu. Na uplatnění však nemá vliv poskytnutá podpora k nákladům, které se nevztahují k projektu výzkumu a vývoje.

**9 Souběh odčitatelných položek dle § 34 odst. 3 a 4 zákona** – zákon neurčuje pořadí odčitatelných položek od základu daně. Je proto na rozhodnutí poplatníka, zda uplatní dřívější „reinvestiční“ odpočet, pokud jej v minulosti nemohl uplatnit, nebo odpočet na výzkum a vývoj, ovšem s respektováním zákonné lhůty pro uplatnění.

**10 Období, ve kterém lze odpočet na výzkum a vývoj uplatnit** – zákon stanoví násled-

<sup>1)</sup> O vymezení výzkumu a vývoje (Research and Development) se pokusila již v červnu 1963 skupina národních expertů v oboru výzkumu a vývoje, která se sešla ve Villa Falconieri v italském Frascati. Výsledkem této schůzky byl tzv. Frascati manuál, původně určený především pro účely statistiky. Postupně vyšlo 6 vydání tohoto manuálu, poslední šesté s datky roce 2002. Frascati manuál uvádí základní definice výzkumu a vývoje a jejich forem.

# IAS 38 – Nehmotná aktiva

## 2. část

### Výzkum

Příklady činností prováděných v rámci výzkumu jsou činnosti zaměřené na získávání nových poznatků, následné vyhledávání a vyhodnocování možností uplatnění výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb, a návrhy, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

Výsledek výzkumu nebo fáze výzkumu v rámci interního projektu nemůže být uznán jako nehmotné aktivum, protože není možné spolehlivě doložit pravděpodobné budoucí ekonomické užítky. Výdaje na výzkum jsou proto zahrnovány do nákladů v období, ve kterém vznikly.



### Vývoj

Příklady činností prováděných v rámci vývoje jsou:

- návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím,
- návrh nástrojů, šablon a modelů u nových technologií,
- návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu,
- návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, součástek, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb,
- mimo nákladů na vývoj, který bude realizován v režimu dlouhodobých zakázek (IAS 11),

- náklady na vývoj, jejichž náhrada je specifikována v dlouhodobém kontraktu,
- náklady na vývoj a přípravu jediné zakázky charakteru dlouhodobého kontraktu (neuvažuje se obecné využití nebo nelze účinně ochránit před přístupem třetích osob),

Protože vývojová fáze projektu je pokročilejší než fáze výzkumu, je možné ve vývojové fázi interního projektu za určitých okolností identifikovat nehmotné aktivum a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky.

Nehmotné aktivum vytvořené vývojem nebo ve fázi vývoje v rámci interního projektu je uznáno jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když je možno prokázat všechny z následujících předpokladů:

- technická proveditelnost dokončovacích prací na nehmotném aktivu zaručující, že toto nehmotné aktivum bude možné využít nebo prodat,
- existuje záměr i schopnost dokončit nehmotné aktivum a využít jej nebo prodat
- je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky (např. poukazem na existenci trhu pro uplatnění výstupů z využití nehmotného aktiva nebo pro nehmotné aktivum jako takové, resp. využitelnost aktiva pro interní potřeby účetní jednotky),
- existují dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva,
- účetní jednotka je schopna spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.

Dostupnost zdrojů pro dokončení, využití a získání užitků z nehmotného aktiva může být prokázána například pomocí podnikatelského plánu, který ukazuje nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopnosti účetní jednotky takové zdroje zabezpečit. Dostupnost externích finančních zdrojů lze prokázat i potvrzením věřitelů o jejich ochotě záměr financovat.

Přístup IFRS k rozlišování nákladů na výzkum a vývoj je možné dokumentovat na interpretaci SIC 32 – Náklady na webové stránky. Podle této interpretace se vývoj webových stránek člení do čtyř základních fází:

- a) Plánování – zahrnuje proces definování cílů, vyhodnocování alternativ a výběr.  
Tato etapa je považována za období fáze výzkumu

mu, a proto jsou náklady vykazovány přímo ve výsledovce

- b) Vývoj aplikace – zahrnuje získání domény, pořízení hardwaru a softwaru, instalaci vytvořených aplikací
  - c) Grafický návrh
  - d) Vývoj obsahu – příprava dat a informací, které budou na webových stránkách umístěny
- Tyto etapy lze zahrnout pod obsahové vymezení fáze vývoje. Pokud webové stránky nejsou určeny pouze pro propagaci a prezentaci služeb účetní jednotky, a jejich cílem je přímá účast na generování ekonomických užitků pro podnik (např. objednávání zboží, e-shop včetně možnosti placení za objednané zboží, apod.), lze zvažovat naplnění definičního vymezení nehmotných aktiv a případnou kapitalizaci těchto nákladů do podoby nehmotných aktiv.

### c) Pořízení nehmotného aktiva v rámci podnikové kombinace

Vstupní ocenění nehmotného aktiva nabytého v důsledku podnikové kombinace je podle IFRS 3 Podnikové kombinace stanoveno na úrovni jeho reálné hodnoty k datu akvizice. Důležitým specifikem reálné hodnoty takto nabytých nehmotných aktiv je skutečnost, že reálná hodnota zohledňuje i tržní očekávání nabyvatele ve vztahu k pravděpodobnosti budoucích ekonomických užitků z aktiva.

Východiska pro stanovení reálné hodnoty v pořadí jejich spolehlivosti jsou následující:

- kótované tržní ceny na aktivním trhu,
- běžná nabídková cena,
- cena časově nejméně vzdálené obdobné transakce, a to za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických podmínek mezi datem transakce a datem, ke kterému je stanovována reálná hodnota aktiva,
- částka, kterou by podnik za aktivum zaplatil k datu akvizice v transakci uskutečněné za obvyklých podmínek mezi informovanými stranami ochotnými uskutečnit obchod založený na nejlepších dosažitelných informacích.

Nabyvatel vykazuje k datu akvizice samostatně goodwill a nabytá nehmotná aktiva, která je schopen spolehlivě ocenit, a to bez ohledu na skutečnost, zda byla předmětná aktiva vykazována původním držitelem před realizací podnikové kombinace či nikoliv. Nabyvatel tak např. může uznat jako nehmotná aktiva i obchodní značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, protože se již nejedná o aktiva vytvořená vlastní činností. Pokud tedy aktivum naplňuje charakteristiky stanovené pro uznání nehmotných aktiv a je spolehlivě ocenitelné, nic nebrání tomu, aby nabyvatel toto nehmotné aktivum vykazoval ve své účetní závěrce. Totéž platí i pro nedokončené projekty výzkumu a vývoje nabývaného podniku. Nabyvatel může tyto projekty vykazovat jako nehmotná aktiva poskytovatele, pokud projekt splňuje definici nehmotného aktiva a toto aktivum je identifikovatelné.

Následné náklady na nedokončené projekty výzkumu a vývoje zaúčtované jako nehmotné aktivum vynaložené po akvizici projektu jsou:

- vykazovány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o jakékoliv výdaje na výzkum nebo takové výdaje na vývoj, které nesplňují kritéria pro vykázání jako nehmotná aktiva,
- zahrnuté do účetní hodnoty nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje, pokud jsou to výdaje na vývoj, které splňují kritéria pro vykázání v rámci nehmotných aktiv.

Nehmotné aktivum nabyté podnikovou kombinací může být identifikováno jako nedílná součást skupiny vzájemně propojených hmotných nebo nehmotných aktiv. Jedná se např. o obchodní značku výrobku, receptury a technologické postupy pro jeho výrobu, kdy se jednotlivá aktiva doplňují a sama o sobě nemají spolehlivě stanovitelnou hodnotu (jsou např. samostatně neprodejná). Pokud nejsou individuální reálné hodnoty aktiv ve skupině spolehlivě ocenitelné, nabyvatel vykazuje skupinu vzájemně propojených aktiv jako jedno aktivum odděleně od goodwillu.

### Oceňování nehmotných aktiv po prvotním uznání

Oceňování nehmotných aktiv po prvotním uznání je prováděno na základě modelu oceňování založeného na pořizovací ceně a nebo modelu přeceňování na reálnou hodnotu.

Technické zhodnocení nehmotných aktiv se v úpravě jejich účetní hodnoty projeví velmi zřídka. Je to dáno podstatou nehmotných aktiv, která sama o sobě vylučuje možnost jejich rozšíření nebo výměny určité části aktiva za jinou. Proto většina následných výdajů slouží k udržení očekávaných budoucích ekonomických užitků stávajícího nehmotného aktiva. Navíc je často obtížné přiřadit tyto výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost podniku jako celku. Proto jsou tyto výdaje vesměs vykazovány přímo v nákladech (nejsou kapitalizovány do účetní hodnoty aktiv).

#### a) Model oceňování založený na pořizovací ceně

Nehmotné aktivum se následně po prvotním uznání oceňuje pořizovací cenou, sníženou o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

#### b) Model přecenění na reálnou hodnotu

Nehmotné aktivum se následně po prvotním uznání vykazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následné kumulované odpisy a veškeré následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Reálná hodnota by měla být stanovována s odkazem na aktivní trh v takových intervalech, aby se k rozvahovému dni účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty.

Jestliže nehmotné aktivum ve skupině přeceňovaných nehmotných aktiv nelze přecenit, protože pro něj neexistuje aktivní trh, vykazuje se toto aktivum v ocenění na úrovni pořizovací ceny, snížené o veškeré kumulované odpisy a veškeré ztráty ze snížení hodnoty. Pokud nelze reálnou hodnotu přeceňovaného aktiva nadále stanovit odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva by měla být jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění na hodnotu odpovídající aktivnímu trhu, snížená o všechny následné kumulované odpisy a všechny následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Současně je tato skutečnost indikátorem potenciálního znehodnocení aktiva, které by mělo být řešen postupem stanoveným v IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv.

Přeceňování se provádí podle stejných zásad, jaké platí pro nakládání s pozemky, budovami a zařízeními dle IAS 16, tj. zvýšení účetní hodnoty nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění je vykazováno na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění (resp. do výsledovky v rozsahu zrušení snížení účetní hodnoty téhož aktiva provedených v rámci předcházejících přecenění vykazovaných ve výsledovce) snížení účetní hodnoty nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění je vykazováno ve výsledovce s výjimkou případů, kdy dochází k rozpouštění přírůstku z přecenění, vykazovaného ve vlastním kapitálu v důsledku zvýšení ocenění u předcházejících přecenění.

## Doba použitelnosti

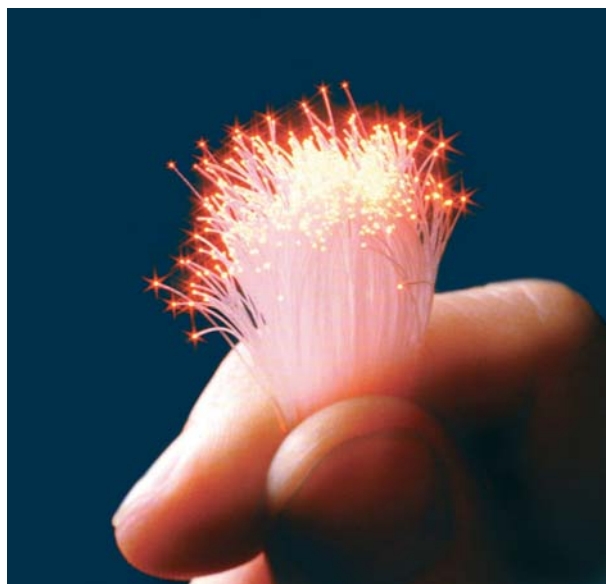
Z hlediska navazujícího ocenění nehmotných aktiv je klíčové rozhodnutí účetní jednotky o tom, zda je doba použitelnosti omezená nebo neurčitá. Platí přitom, že neurčitá doba použitelnosti neznamená, že by doba použitelnosti daného aktiva měla být nekonečná, pouze není možno předvídat konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch podniku.

Nehmotné aktivum s omezenou dobou použitelnosti je odepisováno, zatímco nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti odepisováno není.

Při stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva by měla účetní jednotka zvážit např.:

- očekávané využití aktiva v podniku,
- typický životní cyklus aktiva vycházející z veřejně dostupných informací o odhadu použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem,
- technické, technologické, komerční a ostatní druhy opotřebení nebo zastarání,
- stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá,
- očekávané chování konkurentů,
- právní nebo obdobná omezení využití aktiva jako např. doba platnosti nájemních smluv.

Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které vzniklo na základě smluvních nebo jiných zákonných práv, ne-



smí překročit dobu existence těchto smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší, což závisí na době, po kterou podnik předpokládá užívání tohoto aktiva. Pokud smluvní nebo jiná zákonná práva byla udělena na omezenou dobu, která může být prodloužena, zahrnuje doba použitelnosti takového aktiva i dobu možného prodloužení, pokud si toto prodloužení může podnik dovolit bez vynaložení významných dalších nákladů. Tento případ se týká např. ochranných známek, které jsou registrovány na určitou dobu, přičemž před uplynutím této doby má oprávněná osoba právo prodloužit trvání ochranné známky proti zaplacení symbolického správního poplatku. V takových případech je velmi pravděpodobné, že pokud ochranná známka nebude znehodnocena, účetní jednotka si prodloužení zákonných práv zajistí. V takovém případě může nastat situace, že nehmotné aktivum bude považováno dokonce za nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti.

### a) Nehmotná aktiva s omezenou dobou použitelnosti

Použitá metoda odepisování vychází ze způsobu, jakým budou v účetní jednotce spotřebovávány budoucí ekonomické užítky z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být spolehlivě určen, použije se lineární metoda. Zbytková hodnota nehmotného aktiva s omezenou dobou použitelnosti je nulová, s výjimkou případů, kdy existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti nebo existuje aktivní trh pro toto aktivum (v takovém případě musí být pravděpodobné, že tento aktivní trh bude na konci doby použitelnosti aktiva stále existovat a zbytkovou hodnotu je možné stanovit odkazem na tento trh).

Doba a metoda odepisování nehmotného aktiva s omezenou dobou použitelnosti musí být revidována minimálně na konci každého účetního období.

### b) Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti

Dobu použitelnosti těchto aktiv je třeba v každém účetním období revidovat, aby se zjistilo, zda stále trvají okolnosti, za kterých byla doba použitelnosti tohoto

aktiva posouzena jako neurčitá. Každoročně rovněž musí být testována Hodnota nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti musí být rovněž každoročně testována ve smyslu IAS 36 Snížení hodnoty aktiv na základě porovnávání jeho zpětnězískatelné částky s jeho aktuální účetní hodnotou. Tyto testy je navíc třeba provádět vždy, když se objeví náznak, že by hodnota nehmotného aktiva mohla poklesnout.

### **Likvidace a vyřazení**

Nehmotné aktivum by mělo být vyloučeno z rozvahy v okamžiku vyřazení (například prodej, pronájem formou finančního leasingu, nebo darování) nebo když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.

Zisky či ztráty z vyřazení nehmotných aktiv jsou vykazovány ve výsledovce jako rozdíl mezi čistým příjmem z vyřazení aktiva a jeho účetní hodnotou. Pokud je vyřazení pohledávky z vyřazeného aktiva odloženo na dobu delší než je obvyklá splatnost takových závazků, provádí se oddiskontování budoucích plateb na jejich současnou hodnotu.

### **Zveřejňované informace**

Účetní jednotky musí povinně zveřejňovat určité informace pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

a ostatní nehmotná aktiva. Jedná se zejména o:

- vymezení skupin aktiv s uvedením, zda se jedná o omezenou nebo neurčitou dobu použitelnosti, příp. s uvedením doby použitelnosti a použitých metod odpisování pro nehmotná aktiva s omezenou dobou použitelnosti,
- brutto účetní hodnota a oprávky,
- přírůstky a úbytky v členění na nehmotná aktiva nabytá samostatně, pořízená vlastní činností nebo nabytá prostřednictvím podnikových kombinací,
- ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve výsledovce
- veškeré odpisy vykázané během období,
- aktiva držaná k prodeji dle IFRS 5,

Pokud jsou nehmotná aktiva vykazována v reálné hodnotě, mělo by být pro každou skupinu nehmotných aktiv zveřejněno datum účinnosti přecenění, účetní hodnota přeceněných nehmotných aktiv a účetní hodnotu, která by byla zaúčtována, kdyby byla přeceněná skupina nehmotných aktiv oceňována pomocí modelu založeného na pořizovacích cenách. Dále by měly být zveřejněny metody a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty aktiv.

V účetní závěrce se dále zveřejňují agregované údaje o výdajích na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do nákladů příslušného období.

**Ing. Roman Sedlák**



dující tři zdaňovací období od období, ve kterém nárok vznikl. Do této lhůty se nepočítají období, za které se podává daňové přiznání, ale která nejsou zdaňovacími obdobími.

**11** **Dodatečné daňové přiznání** – ustanovení pamtuje na situaci, kdy poplatník uplatnil odpočet a z důvodu následně podaného dodatečného daňového přiznání je uplatněn odpočet nižší. V tom případě je možné neuplatněnou část odpočtu převést do dalšího období, ovšem za podmínky zachování tříleté lhůty.

**12** **Přenos neuplatněného odpočtu na právní ná-**

**stupce** – pokyn omezuje přenos na vyjmenované situace, kdy je přenos možný při zachování tříleté lhůty v případech uvedených v § 23 a) a 23 c) ZDP, které upravují podmínky pro možnost uplatnění odpočitatelných položek od základu daně u přijímající společnosti při převodu podniku nebo jeho samostatné části na společnost (§ 23a) a u fúzí a rozdělení společností (23 c).

**13** **Výdaje na výzkum a vývoj u zanikající společnosti po rozhodném dni přeměny** – nástupnická společnost nemůže (s výjimkou uvedenou v § 23 a) a 23 c) uplatnit odpočet zanikající společnosti vzniklý

před rozhodným dnem přeměny. Může však uplatnit odpočet k výdajům vynaloženým po rozhodném dni přeměny za všechny společnosti účastníci se přeměny, které zanikají bez likvidace.

### 3. Diskutabilní či nejasné oblasti při výkladu aplikace D 288 v praxi

Počátkem letošního roku KDP zorganizovala pro účastníky srpnového semináře pokračování ve formě prezentace případových studií, k nimž se pak odborníci vyjadřovali, zda se jedná či nejedná o výzkum a vývoj a zda je možné vynaložené náklady daňově uplatnit.

Z obsáhlé diskuse vyplynulo, že vůbec není jasné, jak v případě, že je účtováno v souladu s českými účetními předpisy (tj. při respektování věcné a časové souvislosti se sledovaným účetním obdobím), postupovat při uplatnění daňového odpočtu. K matení vede i nedůsledné používání pojmů „výdaj“ a „náklad“ v pokynu (viz např. bod 5 či 13), takže v některých případech to vyvolává dojem, že se mohou pro odpočet uplatnit pouze náklady zaplacené; to však platí jen v případě, kdy je daňové uznání nákladů vázáno na zaplacení a z našich následujících úvah to předem vylučujeme<sup>21</sup>. Pokusme se uvést některé vybrané situace, které vyplývají z aplikace uvedeného daňového prováděcího předpisu při respektování východisek z českých účetních předpisů a které vyplynuly z výše zmíněného semináře (nekladu si nárok na to, že jsou vyčerpávající).

Základním předpisem pro všechny účetní jednotky je **zákon**

## Přidaná hodnota na Vaší straně



Rychlost, přesnost a detailní znalost problematiky jsou klíčem k úspěšnému zahájení podnikání. Náš kvalifikovaný tým ASSET TAX, a.s. poskytuje ucelený servis při zakládání a prodeji společností.

#### READY-MADE společnosti a.s., s.r.o.:

- zapsané do OR, bez historie, závazků a pohledávek,
- 100% splacený základní kapitál,
- možnost jednat za společnost během několika hodin.

#### Založení společností na míru:

- převzetí odpovědnosti za formální správnost založení společnosti.

#### Virtuální kancelář:

- sídlo společnosti; poštovní, telefonní a faxové služby.

**assettax**  
přidaná hodnota úspěchu

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

<sup>21</sup> Přesto se nelze ubránit myšlence, že tak jako u podpory výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů, kdy se při kontrole využití těchto prostředků dokládají výdaje, jsou u každé účetní jednotky peněžní toky, resp. dostatek peněžních prostředků podmínkou pro úspěšnou realizaci výzkumu a vývoje. Daňová podpora výdajů by tedy jednak nebyla tak úplně od věci, jednak by zabránila případnému spekulativnímu účtování nákladů a v neposlední řadě zvýšila i platební morálku účetních jednotek, které budou projekty výzkumu a vývoje realizovat.

**č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů. Upravuje obecná pravidla účetních zásad a metod, na výzkum a vývoj lze vztáhnout zejména ta, která se týkají způsobu oceňování a odpisování. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady (§ 25 odst. 1 písm. j). Odpisování dlouhodobého majetku se provádí na základě odpisového plánu v průběhu jeho používání do výše jeho ocenění v účetnictví (§ 28 odst. 6). Konkrétní zmínku o výzkumu a vývoji obsahuje ještě § 21 zákona, upravující obsah výroční zprávy, kde se uvádí, že kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy a dalších informací, musí výroční zpráva obsahovat informaci o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje.

Prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví jsou prováděcí vyhlášky. **Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele**, hlava II – Obsahové vymezení některých položek rozvahy, uvádí v § 6, že položka Dlouhodobého nehmotného majetku obsahuje též nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, kterými jsou takové výsledky, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob (možnost daňového odpočtu se týká pouze první skupiny). Ve čtvrté části vyhlášky, která upravuje účetní metody, vymezuje § 47 náklady související s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a náklady, které součástí jeho ocenění nejsou. Ustanovení se vztahují na veškeré položky dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, tedy i na položku výzkumu a vývoje.

Český účetní standard pro podnikatele **č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek** dále rozpracovává ustanovení zákona a vyhlášky v oblasti oceňování tohoto majetku. Podle něj jsou vlastními náklady veškeré přímé a nepřímé náklady (výrobní režie) bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vytvořeného

ho vlastní činností, popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje jedno účetní období). Dále rozšiřuje výčet nákladů, které součástí ocenění nejsou a doplňuje tak neúplný výčet uvedený ve vyhlášce. O nákladech na výzkum a vývoj se ještě zmiňuje český účetní standard **č. 017 – Zúčtovací vztahy** v odstavci 3.11.2, kde tyto náklady se vykazují v rozvaze v položce D.I.2. Komplexní náklady příštích období (pokud se časově rozlišují).

Podle českých účetních předpisů mohou být tedy náklady na výzkum a vývoj prováděný vlastní činností účtovány jako

**a) náklady běžného účetního období** – v nákladech běžného období jsou zahrnuty jak náklady zaplacené (výdaje), tak nezaplacené, pokud byly vyfakturovány nebo účtovány na základě smlouvy (náklady); daňově jsou tyto náklady uznatelné pokud splňují podmínky ZDP;

**b) náklady časově rozlišené formou komplexních nákladů příštích období** – v nákladech běžného období jsou primárně zahrnuty náklady na výzkum a vývoj spolu s ostatními náklady běžného účetního období (v oddělené evidenci buď v rámci vnitropodnikového účetnictví na samostatném středisku, nebo na analytických účtech finančního účetnictví), následně jsou ve finančním účetnictví aktivovány ve prospěch nákladů (a tedy i vyloučeny ze základu daně z příjmů) na účet časového rozlišení a rozpuštěny v následujících účetních obdobích s nimiž věcně a časově souvisejí, nejdéle po dobu čtyř let od zaúčtování na účet časového rozlišení (dle českého účetního standardu 017).

**c) dlouhodobý nehmotný majetek** – v tomto případě lze postupovat dvojím způsobem:

- náklady na výzkum a vývoj v průběhu realizace projektu

účtovat primárně na účet pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, po dokončení projektu převést na příslušný účet dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovat účetně po dobu předpokládané životnosti, daňově v souladu s § 32 a) ZDP,

- náklady na výzkum a vývoj účtovat primárně do nákladů běžného období a následně aktivovat ve prospěch výnosů do dlouhodobého majetku a odpisovat účetně po dobu předpokládané životnosti, daňově v souladu s § 32 a) ZDP.

**Ad a)** Pokud se náklady na výzkum a vývoj účtují do běžného účetního období a lze je prokazatelně s tímto obdobím věcně a časově ztotožnit, vyplývají z projektu, jsou evidovány odděleně od ostatních nákladů a jedná se o náklady daňově uznatelné, neměl by být s uplatněním odpočtu problém.

**Ad b)** Méně jednoznačná je situace v případě, že se náklady časově rozlišují, resp. kdy se účetní jednotka rozhodne, že je bude časově rozlišovat. V tomto případě již vzniká několik nejasností:

- zda je vůbec nutné tyto náklady časově rozlišovat, nebo záleží na rozhodnutí účetní jednotky, případně kdy je časové rozlišení nezbytné pro daňovou uznatelnost nákladů,
- v případě, že se účetní jednotka rozhodne pro časové rozlišení, zda se pro daňový odpočet uplatňují primárně zaúčtované náklady do běžného období (toto řešení by bylo v souladu s Frascati manuálem), nebo lze uplatnit odpočet až ve výši následně rozpouštěných nákladů z účtu časového rozlišení (jak vyplývá z bodu 6. Pokynu D-288).

**Ad c)** Podobná situace nastává v případě, že výsledkem výzkumu a vývoje, který je prováděný účetní jednotkou (nejedná se tedy o nakoupené výsledky výzkumu a vývoje), je dlou-

hodobý nehmotný majetek, případně kdy se účetní jednotka rozhodne aktivovat vynaložené náklady na výzkum a vývoj do dlouhodobého nehmotného majetku. I v tomto případě vyvstávají otázky:

- mají se účtovat primárně veškeré náklady související s projektem na účet pořízení dlouhodobého majetku, po dokončení projektu převést na příslušný účet nehmotného majetku, odpisovat a pro daňový odpočet uplatnit daňové odpisy (domníváme se, že tento postup není správný),
- mají se účtovat náklady související s projektem na účty nákladů běžného účetního období a následně aktivovat ve prospěch výnosů do dlouhodobého nehmotného majetku (každý rok, nebo až po dokončení projektu?, a v tom případě v jakém ocenění), nebo záleží na rozhodnutí účetní jednotky,
- v případě, že se účetní jednotka

rozhodne pro aktivaci, zda se pro daňový odpočet uplatňují primárně zaúčtované náklady do běžného období, nebo až následně daňové odpisy.

Uvedenými třemi situacemi však problémy s uplatňováním nákladů na výzkum a vývoj nekončí, neboť nepostihují všechny situace, které v praxi mohou nastat. Uvedme proto některé z nich, které byly na semináři diskutovány:

**Výsledkem několikaleté realizace projektu výzkumu a vývoje je dlouhodobý hmotný majetek. Podle českých účetních předpisů existují různé možné varianty účtování navozující následně řadu otázek:**

- mají se účtovat náklady související s projektem na účty nákladů běžného účetního období a následně aktivovat ve prospěch výnosů do dlouhodobého ne-

hmotného majetku (každý rok, nebo až po dokončení projektu?, a v tom případě v jakém ocenění), nebo záleží na rozhodnutí účetní jednotky,

- v případě, že se účetní jednotka rozhodne pro aktivaci, zda se pro daňový odpočet uplatňují primárně zaúčtované náklady do běžného období, nebo až následně daňové odpisy.

**Výsledkem realizace projektu výzkumu a vývoje jsou zásoby (materiál, polotovary, výrobky), které jsou převedeny na sklad a mohou být (ale nemusí) použity při realizaci projektu výzkumu a vývoje.**

- všechny zásoby vznikají a budou použity pouze v souvislosti s realizací projektu (pak je možné uplatnit pro daňový odpočet již náklady na jejich výrobu),
- pouze část zásob bude použita při realizaci projektu výzkumu

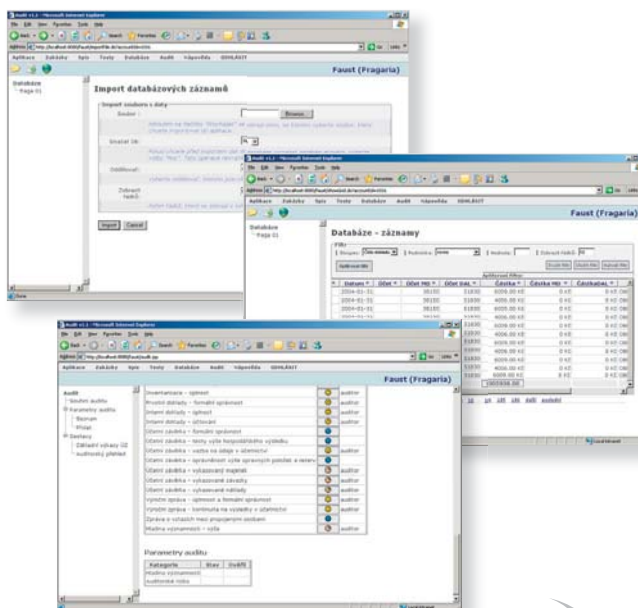
## Fragaria s.r.o. uvedla úspěšně na trh nový komplexní auditorský systém pro správu celé auditorské agendy FAUST



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

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

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





*Nevím, jak to s tou rotací auditorů myslí, ale zatím je to docela zábavné!*

*Kresba: I. Svoboda*

a vývoje, pak by bylo správné uplatnit pro daňový odpočet až jejich spotřebu bez ohledu na účtování spotřeby na vrub nákladů (u materiálů, nebo na vrub výnosů (u polotovarů a výrobků) což je ve vztahu k základu daně nákladem.

#### **K realizaci projektu výzkumu a vývoje bude používán nakoupený dlouhodobý hmotný majetek.**

Také v tomto případě vzniká ani ne tolik nejasných otázek, jako určitá nekonceptnost řešení při možnosti uplatnit daňový odpočet:

- 1) Ani v případě, kdy byl dlouhodobý hmotný majetek pořízen výhradně za účelem realizace projektu výzkumu a vývoje, nebude možné uplatnit pro daňový odpočet výdaje na jeho pořízení, ale daňové odpisy (v rozporu s Frascati manuálem, kde jsou uplatňovány výdaje a odpisy již nikoliv). Přitom doba odpisování tohoto majetku může významně přesáhnout (a zpravidla také přesahuje) dobu realizace projektu.
- 2) Nebudou uznány výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, který se daňově neodpisuje

(např. nákup pozemku pro výzkum v pěstitelství), ani odpisy nemovitostí, pokud slouží pro výzkum a vývoj (pokyn umožňuje pouze odpisy hmotného movitého majetku).

- 3) U dlouhodobého hmotného majetku pořízeného z vlastních zdrojů nebo z úvěru, budou uznávány odpisy. Nebude však uznáváno nájemné účtované do nákladů u majetku pořízeného na leasing, neboť se jedná o službu, a ty jsou z možnosti daňového odpočtu vyloučeny (situaci by vyřešilo účtování leasingu v souladu s mezinárodními účetními standardy, kdy dlouhodobý majetek odpisuje nájemce).

#### **Na výdaje výzkumu a vývoje byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.**

V tomto případě se v diskusi vyskytly následující otázky:

- 1) V případě, že je podpora z veřejných zdrojů poskytnuta na každý jednotlivý výdaj (náklad) související s daným projektem, je možné uplatnit daňový odpočet z ostatních (nepodpořených) nákladů projektu?
- 2) V případě, že je podpora z veřejných zdrojů poskytnuta na

jednotlivé výdaje (náklady), je nutné z daňového odpočtu vyloučit veškeré náklady projektu?

Na řadu položených otázek (snad z výjimkou poslední z uvedených) bychom mohli najít odpověď v mezinárodních účetních standardech.

#### **4. Výzkum a vývoj v mezinárodních účetních standardech**

Výzkumu a vývoji se věnuje mezinárodní účetní standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Ta jsou definována jako identifikovatelná nepeněžitá aktiva, která nemají hmotnou podstatu, jsou držena za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení, a jsou

- využívaná podnikem jako výsledek minulých událostí,
- očekává se od nich pro podnik budoucí ekonomický prospěch.

Výzkum a vývoj představují v tomto standardu jednu z oblastí, která je v něm velmi podrobně upravena. Standard pracuje s těmito definicemi:

**Výzkum** je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

**Vývoj** je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nebo konstruování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

Standard se zabývá jak nakupovanými nehmotnými aktivy, tak nehmotnými aktivy vytvořenými vlastní činností. Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností představují ve své podstatě aktivaci nákladů vynaložených na jejich pořízení. Z tohoto pohledu standard rozlišuje fázi vý-

zkumu a fázi vývoje v rámci interního projektu.

Výdaje vynaložené ve **fázi výzkumu** se vždy zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly. Nemohou být uznány jako nehmotné aktivum, neboť nesplňují základní definici pro aktiva – není zajištěn budoucí ekonomický prospěch. Standard uvádí tyto příklady činností výzkumu:

- činnosti zaměřené na získání nových poznatků,
- vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků,
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb,
- formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

Výdaje vynaložené ve **fázi vývoje** je možné uznat jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, když je možno prokázat všechny z následujících předpokladů:

- a) technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho bude možné využívat nebo prodat,
- b) existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo ho prodat,
- c) podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat,
- d) je možno prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch. Kromě jiného je možno prokázat, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva, nebo – pokud bude používáno interně – jeho využitelnost,
- e) jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva,

f) podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.

V případě, že některá z uvedených podmínek není splněna, jsou výdaje na vývoj nákladem v období, ve kterém byly vynaloženy. Standard uvádí tyto příklady činností vývoje:

- návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím,
- návrh nástrojů, šablon a modelů u nových technologií,
- návrh konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu,
- návrh konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, součástí, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.

V případě splnění výše uvedených podmínek (a to všech současně) je teprve povolena aktivace. Standard dále rozebírá podmínky této aktivace, součásti pořizovacích nákladů, způsob oceňování nehmotného aktiva, dobu a metodu odpisování a požadavky na zveřejňování informací týkající se nehmotných aktiv. Pro naši potřebu rozebrat problémy spojených s účtováním nákladů na výzkum a vývoj a pro následné uplatnění daňového odpočtu však nejsou již tyto informace relevantní.

## 5. Závěr

Z rozsáhlé diskuse na semináři vyplynulo, že aplikace § 34 ZDP v praxi je spojena s řadou problémů a ani Pokyn D-288 do toho nevnese úplně jasno. Příčinou se jeví provázání možnosti daňového odpočtu se správným způsobem účtování. Přitom řešení by mohlo být tak jednoduché – náklady vynaložené ve sledovaném zdaňovacím období na řešení projektu výzkumu a vývoje uplatnit pro daňový odpočet bez ohledu na to, jak bude dál postupováno v účetnictví (zda aktivace do časového rozlišení nebo do dlouhodobého majetku). Lze předpokládat, že daňová podpora výzkumu a vývoje byla vedená touto myšlenkou a následné výklady by měly tento postup podporovat. Prospělo by to i peněžním tokům účetní jednotky úsporou výdajů na splatné dani v tom období, kdy byly náklady (výdaje) na výzkum a vývoj skutečně vynaloženy. Můžeme jen litovat, že pro tak záslušnou myšlenku nebyl zpracován pokyn, který by byl jednoduchý, jednoznačný a nenavozoval zbytečné spekulace vedoucí k různému výkladu. Pak by už záleželo jen na účetní jednotce, aby splnila ostatní podmínky požadované pro daňový odpočet, a to jak obsahové, tak formální.

**Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.**

inzerce

# ŮZ

úplná znění  
právních předpisů

47 témat  
1012 předpisů

k dostání 24 h.  
denně na  
[www.uz.cz](http://www.uz.cz)

## Poznatky z přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků auditorem

Článek uveřejněný v časopisu Auditor č. 9/05 „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004“ mě vedl k pokusu o nastínění problémů, s kterými se setkávám při přezkoumání hospodaření obcí.

Přezkoumání hospodaření ze strany auditora jistě vedlo k zlepšení vypočítací schopnosti inventarizací, kde často chyběla dokladová inventarizace majetkových účtů. Zlepšila se úplnost zachycení majetku v účetnictví (i po letech někdy chybělo zařazení pozemků). Obnovuje se pasportizace komunálního vybavení. Odstraňoval se problém respektování okamžiku uskutečnění účetního případu při převodu vlastnictví k nemovitostem podléhajícím vkladu do katastru nemovitosti. Po objasnění začala být věnována pozornost i přiznání k dani z příjmů právnických osob, nad kterým se někdy dříve mávalo rukou s konstatováním, že obec stejně neplatí daň. Ale doměrky již ano! I zprvu nejasná situace kolem DPH vedla k zahájení trvalé spolupráce s daňovými poradci.

- Více se dbá na rozlišování výdajů a technického zhodnocení, případně dlouhodobého majetku. Problém může nastat, pokud je dotace na určitou akci schválena jako provozní, ale její charakter představuje investici nebo naopak (může se týkat například studie proveditelnosti, výměny oken). Účtování pak musí být podřízeno smlouvě, ale je v rozporu s účetními předpisy. Významné stavební akce, jejichž investorem je obec, často zahrnují jak technické zhodnocení, tak i opravy. V rozpočtu je však zahrnuta většinou celá akce jako investiční. Zachycení výdaje je pak podřízeno zařazení do rozpočtu a chybí již rozlišení na opravy.

- Častým zdrojem problémů je finanční majetek. Vyjádření jeho reálné hodnoty by mělo být zachyceno

proti příslušnému fondovému účtu, nebo alespoň popsáno v příloze. Odsouhlasení na výpis z obchodního rejstříku společnosti, ve které má obec majetkový vklad, musí být samozřejmostí. Nepomůže však při nepeněžních vkladech. Obce uzavírají smlouvy o správě finančního portfolia. Z těchto smluv vyplývá většinou, že finanční transakce jsou prováděny na účet obce. Mělo by být tedy účtováno o pohybu jednotlivých finančních komodit. Obec většinou takto investovanou částku zachycují souhrnně jako finanční majetek a na konci roku, ovlivněny obdržetím zprávy o zhodnocení, účtují souhrnně o zhodnocení jako zvýšení majetku. Zachycují tak v účetnictví hodnotu majetku, kterou by měl v případě jeho zpeněžení k datu závěrky. Ještě dalším prohřeškem je nezachycení odměny za správu portfolia ve výdajích. Její výše může vyplývat jen ze zprávy o zhodnocení a je již kompenzována s případným výnosem.

- Zákon o finanční kontrole spolu s prováděcí vyhláškou nepochybně vede k prohloubení kontrolní činnosti, kázně a respektování schváleného rozpočtu. Jak ale neformálně a účinně zajistit předběžnou řídicí kontrolu příjmů v souladu s vyhláškou č. 416/2004 Sb.?

- Při kontrole zveřejnění záměru prodeje majetku se nedodržení podmínek daných zákonem o obcích nenachází. Horší situace je u nájemních smluv, směny majetku a výpůjček. Ustanovení § 41 zákona o obcích pak hovoří o povinnosti opatřit listiny (smlouvy) o doložku osvědčující zveřejnění a schválení. Nedodržení této povinnosti má za následek neplatnost smlouvy se všemi důsledky. Od 1. ledna 2006 vstupuje v platnost nový správní řád, který klade vyšší nároky na zveřejnění záměru nakládání s majetkem. Objevil se i problém dvou

vývěsních tabulí umístěných u obou vchodů do městského úřadu. Jejich obsah však nebyl totožný! Jako reakce na poškozování vývěsní tabule ve vestibulu úřadu, což je v rozporu s požadavkem nepřetržité přístupnosti. O nové povinnosti zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup informovaly i sdělovací prostředky. Problémy mohou vzniknout s průkazem současného zveřejnění. Vzhledem k publicitě lze jen předpokládat přezkoumávání a úspěšné napadání těchto aktů.

- Po zavedení předběžné řídicí kontroly se výrazně zvýšila rozpočtová kázeň. Jakékoliv překročení závazného ukazatele rozpočtu by i krátkodobé (do doby schválení rozpočtového opatření) je možno hodnotit jako nedodržení ust. § 15 a 16 zákona č. 250/2000 Sb. Netoleruje se ani překročení příjmů. Problémem může být i získání dotace z jiného rozpočtu na konci roku a zabezpečení schválení (z pověření lze radou). Zabránit překročení příjmů může být již velmi komplikované. Zejména vždy na začátku volebního období je tlak zastupitelů na podrobné zpracování rozpočtu. Následně jsou zahlceny rozpočtovými opatřeními, které někdy reagují až na vzniklý stav. Schvalování závěrečného účtu zastupitelstvem, po předchozím zveřejnění, vyjádřením souhlasu bez výhrad nebo s výhradami a následnými opatřeními se již vžilo. Při tvorbě rozpočtu, pokud dochází k převaze výdajů nad příjmy, které je vyrovnáno až financováním, je nutno hovořit o schodkovém rozpočtu.

- Za porušení rozpočtové kázně lze uložit pokutu. Porušením rozpočtové kázně je i schválení závěrečného účtu bez výhrad, přestože v hospodaření obce byly shledány nedostatky a nepřijetí opatření k odstranění zjištěných nedostatků. K udělení pokuty

dává podnět krajský úřad příslušnému finančnímu úřadu.

- U inventarizací hrozí, že její provedení je neúplné. Například inventarizace pronajatého majetku. Obec často uzavíraly smlouvy o pronájmu souboru movitého a nemovitého majetku s právem uplatňovat odpisy u nájemce dle § 28 zákona o daních z příjmů. K zachycení tohoto majetku na účtě jiných pohledávek dochází, ale jeho ověření s účtem závazků z pronájmu u nájemce již nikoliv. Zůstatek účtu má být korigován o změny majetku a odpisy. Zde přistupuje i problém včasného sdělení výše odpisů. Platnost těchto smluv končí 31. 12. 2005 a může být nahrazena smlouvou o pronájmu části podniku s dodržáním veškerých povinností předcházejícím uzavření této smlouvy daných nejen zákonem o rozpočtových pravidlech, ale i obchodním zákoníkem.

- Vzhledem k termínu účetní závěrky je ve snaze předejít problémům

s průčtováním případných inventurních rozdílů do účetní závěrky, prováděna fyzická inventura k dřívějšímu termínu. Zapomíná se pak na ust. § 30 odst. 4 zákona o účetnictví vyžadující prokázání stavu ke dni účetní závěrky.

- V hospodářské činnosti obce je většinou vykazována správa bytového fondu, která je často zajišťována na základě mandátní smlouvy. Vyplývá to z dříve publikovaných doporučení. Jedná se o správu majetku a domnívám se, že by mohla být začleněna v hlavní činnosti. Obcím jsou jako historický majetek vráceny zejména lesy. Jejich obhospodařování způsobilo u řady obcí povinnost stát se plátcem DPH. Zpracovat lesní hospodářský plán, a postupovat při těžbě na jeho základě, ukládá lesní zákon. Zcela jasně by se o hospodářskou činnost jednalo v případě koupě lesního pozemku. Dříve bylo možno případný spor vyřešit žádostí o posouzení, zda se jedná

o hospodářskou činnost, ministerstvo vnitra. Obdobně rozdílné názory jsou i na příjmy z parkovacích automatů a další oblasti. Pokud obec stanoví obecně závaznou vyhláškou způsob shromažďování a odstraňování komunálního odpadu, je tato činnost veřejnou správou. Stejně tak, pokud obec vymezí část komunikace pro účely parkování v souladu se zákonem o pozemních komunikacích, vybírá poplatky a jedná se o výkon veřejné správy. Odlišná situace by byla u pronájmu. Obec se může stát plátcem daně z přidané hodnoty i z mnohem prozaičtějších důvodů – dovozem zboží při překročení stanovené hranice během roku, zásilkou zboží z jiného státu Evropské unie podléhajícího spotřební dani, přijetím služby v zahraničí. Obec, které nejsou plátcem DPH, mohou na příslušném účtě vykázat pohledávku. Ukládá jim to pokyn MF o účtování vrácené daně z přidané hodnoty při pořízení investice

## NABÍDKA SAMOLEPICÍCH IDENTIFIKAČNÍCH PŘELEPEK



### PROVEDENÍ PEČETÍ - TYP: (A); (B1); (B2)

- (A) - lze přehýbat (samolepicí papír)  
 (B1) - lze přehýbat (bezpečnostní materiál)  
 (B2) - nelze přehýbat (bezpečnostní materiál)  
 (materiály "B1 a B2" nelze sejmout bez poškození)

Násek tvaru ve všech uvedených i neuvedených tvarech, libovolné velikosti a barvy, (mimo zlaté a stříbrné), potisk námi nabízenými vzory i vaším námětem

#### PRO: delší stranu nebo Ø 37 mm

Pro typ (A) min. náklad 270 ks →

Pro typ (B) min. náklad 1000 ks →

POČET	typ A*	typ A	typ B1; B2
270 ks	3,40 Kč	3,50 Kč	X
540 ks	3,00 Kč	3,10 Kč	X
1000 ks	2,10 Kč	2,20 Kč	4,20 Kč
2000 ks	1,50 Kč	1,60 Kč	3,50 Kč
3050 ks	1,30 Kč	1,40 Kč	3,10 Kč
5000 ks	1,00 Kč	1,20 Kč	2,70 Kč

A\* - potisk - pouze černá na bílý materiál

#### PRO: delší stranu nebo Ø 40 mm

Pro typ (A) min. náklad 300 ks →

Pro typ (B) min. náklad 1000 ks →

POČET	typ A*	typ A	typ B1; B2
300 ks	3,90 Kč	4,00 Kč	X
600 ks	3,50 Kč	3,60 Kč	X
1000 ks	3,20 Kč	3,30 Kč	5,20 Kč
2000 ks	2,60 Kč	2,70 Kč	4,50 Kč
3000 ks	2,40 Kč	2,50 Kč	4,10 Kč
5000 ks	1,90 Kč	2,00 Kč	3,70 Kč

Počty se dle tvarů pečetej mohou o několik desítek ks změnit - směrem nahoru i dolů.  
 A\* - potisk - pouze černá na bílý materiál

Typ "A", vyřizujeme max. do sedmi dnů, typ "B", vyřizujeme max. do tří týdnů + náklady s odesláním dobírkou 100,- Kč CENY BEZ DPH 19%

Společnost je zapsána v OR vedeného KS v Č.B., oddíl B, vložka 1424

grafické studio > tiskárna > reklama



RUDI, a.s. • Komenského 1839 • 390 02 Tábor  
 tel./fax:381 256 621 • e-mail • jirka@rudi.cz • www.rudi.cz

...jsme pracovití jako vy

### Vzory zde jsou zmenšené!

Vaše objednávky můžete zaslat e-mailem, poštou, faxem - s popisem vybraného vzoru, velikosti a požadované barvy.

V objednávce uvádějte vaše IČO, ev. DIČ!





Zavedená auditorská společnost se zahraniční účastí hledá pro doplnění kolektivu pražské kanceláře

## auditora a asistenta auditora

Požadujeme VŠ vzdělání, praxi v auditu, vysoké pracovní nasazení, organizační schopnosti, samostatnost a aktivní znalost jazyka německého/anglického slovem i písmem.

Nástup možný dle dohody.

Své písemné nabídky včetně přehledu dosavadní praxe zasílejte na níže uvedenou kontaktní adresu.

**AGN Schaffer & Partner Audit, s.r.o.,  
Václavská 12, 120 00 Praha 2,  
e-mail: info@schaffer-partner.cz**

z prostředků Evropské unie vyplývající z bodu 3.2.3. Českého účetního standardu č. 516.

- Výsledek hospodaření z hospodářské činnosti musí být zahrnut do závěrečného účtu. Při jejím vykazování se na obec vztahuje povinnost uplatnit dohadné účty, časové rozlišení, zachycení úroků z prodlení a smluvních pokut do účetnictví a tvorby opravných položek k pohledávkám. Při použití části výsledku hospodaření pro rozvoj hospodářské činnosti je nutno využít fond hospodářské činnosti, jehož zřízení podléhá schválení zastupitelstva. Problémem je povinnost rozklíčování příjmů, resp. výdajů hlavní činnosti vztahující se i k činnosti hospodářské, kterou nyní přímo stanoví § 23 prováděcí vyhlášky. Postup při stanovení výsledku hospodaření upravují české účetní standardy č. 507 a č. 508.

- I po několika letech působnosti se lze setkat se zjednodušeným promítnutím správy svěřeného majetku příspěvkové organizaci, které odporuje zákonu. Majetek svěřený do

správy je nutno zachytit v účetnictví příspěvkové organizace a na základě odpisového plánu zajistit jeho odpisy. Při předání se jednorázově provede odpis za minulá období dle ustanovení Českého účetního standardu č. 512, bod 4.10 (často nebylo provedeno). Majetek stále podle výpisu z katastru nemovitostí samozřejmě náleží obci, a proto se mi zdá upozorňování, že nepřisluší vést tento majetek ani v podrozvahové evidenci, nelogické. Jednodušším řešením je však svěřit majetek příspěvkové organizaci na základě smlouvy o výpůjčce.

- Požadavek na vykázání celkové hodnoty závazků a pohledávek územně samosprávného celku bez bližší, sjednocující metodiky je úkolem nesplnitelným. Některé obce vůbec neúčtují o zálohách, což odporuje účetním standardům. Ale vykazování uhrazených záloh například na energie, v hlavní činnosti bez možnosti účtovat o dohadných položkách, vede k většímu zkreslení skutečného stavu, než jejich účtování. Celkově zjištěné hodnoty tak

mohou být nesrovnatelné i z jiných důvodů – obec předepisuje nebo nepředepisuje úroky z prodlení, provádí jejich odpisy nebo prominutí, pohledávky jsou vedeny v řízené organizaci a jiné vlivy. Analytické účty pohledávek a závazků mají někdy zápornou hodnotu. Vzniklé ať již chybnějším předpisem nebo skutečným přeplatkem. Je nutné trvat na opravě v rámci prováděných inventarizací. Nepřesnosti vznikají i při nesprávném vykázání platby předem související s budoucím prodejem. Například při prodeji bytů se předepisuje a vybírá stále nájemné až do provedení zápisu v příslušném katastru nemovitostí. Pak se teprve přeplatek vrací. V případě účetní závěrky je již potřeba tyto problémy v rámci inventarizace zjistit a zachytit jako závazek obce.

- Předpis splátkových prodejů již bývá samozřejmostí. Problémy však mohou nastat se zachycením smlouvy o smlouvě budoucí, z které vyplývá finanční plnění (nájemné přijaté předem). Pokud se zjistí neevidované pozemky nebo při jejich získání v rámci uplatněných nároků, jedná se o historický majetek obce a měl by být oceněn shodně jako ostatní majetek – podle vyhlášky platné v době legislativní změny (vyhl. č. 393/1991 Sb). Často bývá chybně zařazen na základě aktuálního znaleckého posudku.

- Zákony a jejich novely reagují na vzniklý stav a vzniklé problémy. Ve snaze vymezit v zákonných normách dodržení nezbytného stavu vznikne na jedné straně balík předpisů a na straně druhé, zejména v případě malé obce, několik hrdiných zastupitelů a úředníků, kteří se zpovídají zástupcům kontrolorů. Jak jinak však situaci vyřešit, když připadne díra v legislativě je často zneužívána a neustále se nacházejí nová a nová porušení stávajících předpisů?

**Ing. Miroslav Gross**  
auditor, osv. č. 997



## Nedobrovolná dražba akcií dle § 214/4 OZ

**V**souvislosti s velmi nestandardní zákonnou úpravou Obchodního zákoníku (vymezenou v §§ 183i – 183n a platnou od 1. 7. 2005) pojednávající o „nedobrovolném vyvlastnění podílů (akcií) drobných akcionářů“ nadále zůstává aktuální problematika nedobrovolné dražby akcií dle § 214, odst. 4 Obchodního zákoníku, která vzniká zpravidla při přeměně akcií z nemateriální formy na materiální (listinnou). O zkušenostech z praxe této problematiky bych se Vámi podělil.

### Zadání – Stručný popis obchodních operací

**a)** akciová společnost dle OZ rozhodla o provedení nedobrovolné dražby akcií na majitele evidované v listinné podobě. Jednalo se o cca 122 000 ks akcií o nominální hodnotě 200/1 ks, což představovalo podíl na ZK akciové společnosti 13,85 %,

**b)** na realizaci dražby si najala firmu M a uzavřela smlouvu,

**c)** vlastní dražba proběhla 26. 11. 2004 s výsledkem: jediný občan ČR zakoupil výše uvedený balík akcií za smluvní cenu 3,3 mil. Kč a uhradil ji proti vydání listinných akcií,

**d)** najatá firma M inkasovala smluvní cenu za prodané akcie, odpočetla své náklady dle smlouvy – vydala jen Protokol o výtěžku dražby, kde položkově a s DPH vyčíslila své náklady spojené s realizací dražby.

Rozdíl mezi tržbou za akcie a jejími náklady = výtěžek z dražby (§ 214/4). Tento výtěžek převedla dle písemného souhlasu představenstva akciové společnosti (jejíž akcie byly draženy) na jinou firmu X (uzavřena smlouva), která provedla rozpočítání/ rozdělení prodaných akcií na jednotlivé akcionáře (bývalé, kterým akcie propadly),

a rozeslala složenkami peníze za prodané akcie. Své služby rovněž řádně vyúčtovala včetně DPH. Postupovala tak, že si od přijmuté finanční částky (výtěžek z dražby) odečetla své řádně vyúčtované náklady včetně DPH a zbytek rozeslala akcionářům.

Auditovaná akciová společnost neobdržela žádný doklad/ detailní rozpis rozdělení výnosu z prodeje akcií dražby meziakcionáře bývalé.

### Otázky k uvedenému:

**1** Jsou výše uvedené náklady spojené s realizací dražby a rozdělení výnosu/ peněz z dražby mezi akcionáře nákladem a zdanitelným plněním DPH u akciové společnosti?

**2** Pokud ano, jedná se o jednorázový mimořádný obchodní případ roku 2004 v akciové společnosti a musí být kompletně zaúčtován včetně možnosti uplatnění DPH na vstupu? Bude vůbec

## Softwarový informační systém Účetní poradce

Registrovaní předplatitelé pravidelných aktualizací mají k dispozici průběžné aktualizace prostřednictvím internetu a zároveň **zdarma** přístup k internetové verzi v rozsahu užívané licence.

Více informací a objednávky na:  
**Metodická sekce Svazu účetních**  
tel.: 221 505 400

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



**Sleva 30 % pro členy Komory auditorů ČR**

### AUDITOR

z obsahu:  
☞ stanoviska Komory auditorů ČR  
☞ auditorské směrnice  
☞ profesní předpisy  
☞ mezinárodní auditorské standardy  
☞ účetní a daňová řešení IAS/IFRS

o této obchodní transakci v akciové společnosti účtováno?

③ Jak správně bude o této obchodní operaci v akciové společnosti účtováno?

### Doporučené řešení

Nové účty v účtovém rozvrhu akciové společnosti:

**315** – Pohledávky za firmami M a X – dle smluv o zajištění nedobrovolné dražby a vše související

a dle souhlasu inkasovat příjem dosažený dražbou na účet obstaravatelů (M, a X)

**379** – Závazky vůči minoritním (bývalým) akcionářům, kteří si nevyzvedli listinné akcie v termínu

Doporučené účtování z pohledu společnosti a.s.	MD	Dal	Kč
a) předpis ceny dosažené vydražením Doklad: Protokol o provedené dražbě – § 43/5 zák.č.26/2000 Sb.	315	379	3,300
b) předpis – zúčtování faktur vč. 19% DPH firmy M za služby spojené s dražbou Doklady: faktury, podrobně vyúčtování dle Smlouvy o obstarání vydávání CP <i>jedná se o závazek hrazený z vydražené ceny prodávaných akcií</i> , tj. ze závazku vůči minoritním akcionářům a ne z nákladů a.s.	379	321/M	0,952
c) zúčtování závazku za firmou M zápočtem se závazkem (úč. 315 nahrazuje nestandardní operaci – souhlas a.s. s ponecháním příjmu hotovosti z dražby u obstaravatele – jinak lze nahradit u a.s. 221)	321/M	315	0,952
d) předpis – zúčtování faktur vč. 19% DPH firmy X za služby spojené s dražbou Doklady: faktury, podrobně vyúčtování dle Smlouvy o provedení nedobrovolné dražby a Smlouvy o rozpočítání výtěžku dražby a jeho rozeslání bývalým minoritním akcionářům <i>složenkami jedná se o závazek hrazený z vydražené ceny prodávaných akcií</i> tj. ze závazku vůči minoritním akcionářům a ne z nákladů a.s.	379	321/ X	1,190
e) zúčtování závazku za firmou X zápočtem se závazkem (účet 315 nahrazuje nestandardní operaci – souhlas a.s. s ponecháním příjmu hotovosti z dražby u obstaravatele – jinak 221)	321/X	315	1,190
f) vypořádání závazku vůči bývalým minoritním akcionářům provedené firmou X za a.s. dle pověření Doklad: vyúčtování, rozdělení a poukázání peněz akcionářům bývalým firmou X dle protokolu a soupisu jednotlivých akcionářů – složenek)	379	315	1,158
g) vrácení peněz od minoritních akcionářů – nevyzvedli si je z různých důvodů (nenahlášení změny adresy, nepřítomnost v ČR, úmrtí apod. <b>Důležité:</b> Vracené nevyzvednuté – nevyplacené finanční prostředky minoritních akcionářů musí být uloženy dle § 214/4 OZ <b>do úřední úschovy</b> (tj. u soudu). <b>Odůvodnění:</b> Musí být odděleny od financí společnosti a.s. tak, aby v případě vstupu a.s. do likvidace, konkurzu nebyly zahrnuty do konkurzní podstaty – další ochrana minoritních akcionářů.	221	379	xxx
h) pokud by nastala situace, že výtěžek dražby akcií (§ 214/4 a 5) by nestačil pokrýt náklady spojené s dražbou a byl by vykázán <b>záporný rozdíl - ztráta z nedobrovolné dražby akcií</b> , hradila by ji společnost a.s., a to nedaňově (placeno za jiného poplatníka) <ul style="list-style-type: none"><li>• předpis – zúčtování ztráty</li><li>• úhrada – zaplacení zvýšených nákladů</li></ul> Auditor při ověřování reálnosti „deponovaného závazku vůči bývalým akcionářům“ bude postupovat, bude-li položka významná dle § 26/2 zákona o účetnictví (minimálně vyžadovat uvedení této skutečnosti v Příloze k účetní závěrce za příslušný rok).	568 379	379 221	

### Odůvodnění

#### ① Proč by měla o celé transakci nedobrovolné dražby účtovat a.s.?

Protože se jedná o její rozhodnutí na VH (vyplývá i z OZ) a protože musí nadále vést aktuální knihu akcionářů (akcie na majitele, listinné) a také musí mít doklady o rozeslání výtěžku z dražby bývalým minoritním akcionářům.

#### ② Budou náklady spojené s nedobrovolnou dražbou skutečně náklady a.s.? Bude mít

#### a.s. z uvedené transakce nějaký hospodářský výsledek?

Náklady spojené s dražbou se sice chovají jako náklady a.s., avšak de facto jsou to náklady minoritních bývalých akcionářů, jež je hradí z výtěžku dražby. Příjemcem daňových dokladů je akciová společnost bez možnosti nároku DPH na vstup. Celkové částky (včetně DPH) představující vyúčtování nákladů spojených s dražbou se účtuje účet na MD 379. Zdanitelné plnění (DPH vyplývající z vyúčtova-

ných nákladů patří jednotlivým bývalým minoritním akcionářům.

Hospodářský výsledek by a.s. neměla z uvedené transakce mít žádný, neboť vše je hrazeno z výtěžku dražby.

Ing. Jiří Hofrichtr  
auditor, č. osv. 513

Pozn. red.

Číselné označení účtů vychází z účtové osnovy platné do konce roku 2002.

## Krátce z Ministerstva financí

Ministerstvo financí uvádí na svých internetových stránkách mimo jiné

- Pokyn D-292 – Sdělení Ministerstva financí k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami
- Pokyn D-293 – Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami
- Pokyn č. D-297 – Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2005 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

- Pokyn č. D-296 – O průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2005.
- Sdělení – Hlavní změny ve zdaňování příjmů po novele provedené zákonem č. 545/2005 Sb.
- Informace ke změnám při uplatňování odpočtu úroků z úvěrů použitých na financování bytových potřeb jako nezdanitelné části základu daně, k nimž dochází u zaměstnanců v roce 2006 aktuální novelou zákona o daních z příjmů.

- Sdělení - Změny v uplatňování DPH po novele provedené zákonem č. 545/2005 Sb. s účinností od 1. 1. 2006.
- Informace MF pro plátce DPH – dodání zlata.
- Informace k uplatnění sazeb DPH u sportovních činností od 1. 1. 2006.
- Sdělení Ministerstva financí k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č. 42/1992 Sb. – viz část šestá zákona č. 441/2005 Sb., se zaměřením na transformaci zemědělských družstev.

## Co najdete v e-příloze č. 2/2006

### Výbory a komise informují

Ve druhém letošním čísle e-přílohy, která je auditorům dostupná v uzavřené části internetových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), najdete informace z jednání výboru pro auditorské zkoušky.

### Na pomoc auditorům K problematice evidence a inventarizace najatých automobilů

Řada firem dnes poskytuje své služby prostřednictvím svých zaměstnanců přímo v místě působnosti (bydliště) svých zákazníků. K tomu je však zapotřebí v některých případech vybařit své zaměstnance též automobily. Řada firem řeší tento problém pořízením automobilů prostřednictvím finančního leasingu nebo operativního leasingu. Evidenci a inventarizaci najatých vozidel se zabývá článek ing. Vladimíra Schiffera.

### Daně

#### Zajišťovací převod vlastnického práva

Sjednotit výklad problematiky DPH na základě znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v případě zajištění úvěru převodem

vlastnického práva k věci je cílem příspěvku týmu daňových poradců v e-příloze.

#### Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům

S cílem sjednocení postupu v daňové praxi týkající se uplatnění odčitatelných položek z částek použitých poplatníkem na vypořádání majetkových nároků z transformace družstva podle novely zákona o daních z příjmů provedené částí šestou zákona č. 441/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, a některé další zákony (dále jen „novela“), vydalo ministerstvo financí sdělení. Jeho celé znění je v e-příloze.

### K diskusi

#### Dopis auditora ke KPV

Zveřejňujeme i druhý dopis auditora ing. Jiřího Fárlika, který Komora auditorů obdržela k činnosti neziskové organizace a cenám pořádaných seminářů, jakož i odpověď předsedkyně redakční rady časopisu Auditor. První dopis jsme zveřejnili i s reakcí prezidenta Vladimíra Králíčka v časopise Auditor č. 1/2006.

### Zaujalo nás

#### Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele

Na začátku letošního roku se podnikatelé musejí seznámit s novými účetními předpisy, z nichž některé mění účetní postupy ještě pro rok 2005. Jde o vyhlášku č. 397/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., již se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.

#### Temné stránky řízení a podnikání

Soudobé řízení charakterizují stále rychlejší a větší změny i rostoucí složitost a neurčitost. A také nepoctivost. V poměrech, které se zaučují se musí pracovat nejen s fakty a čísly, nýbrž i s odhady, intuicí a fantazií. Mnohé podniky se zachraňují s pomocí všelijakých triků, představují se schopnější než jsou, zachraňují prohrané situace švindlováním. Americké protikorupční poradenství zobecnilo „sedmero“ obvyklých finančních triků a také to, jak zachytit jejich signály, jak je rozebírat a potírat. Více si o tom přečtete v e-příloze v článku přetištěném z časopisu Moderní řízení.

-av-



## Jihomoravský kraj

Když se řekne jižní Morava, většině z nás se vybaví víno, vinohrady a vinné sklípky, kde probíhají oblíbené degustace. Hezky to charakterizoval Vladimír Menšík: „Ti vinaři, to jsou pěkný potvory. Nejdřív vám dají ochutnat od každé odrůdy a pak řeknou, ať pijete, co vám nejvíc chutná. Jenže po té úvodní ochutnávce jste už obyčejně v takovém stavu, že byste nepoznali, ani kdybyste pili tēr.“

Pokud jde o víno, statistická data potvrzují, že z celkové rozlohy vinic v České republice jich najdeme 90 % právě v Jihomoravském kraji, konkrétně na Břeclavsku (47 %), Hodonínsku, Znojemsku a v okrese Brno-venkov. Nicméně plocha vinic tvoří jen menší díl zdejší úrodné zemědělské půdy a vinařství není z ekonomického hlediska příliš významné.

Jihomoravský kraj patří k regionům s významným ekonomickým potenciálem. Vytvořený HDP představuje desetinu hrubého domácího produktu České republiky. Vzhledem k průmyslové tradici Brna a okolí má v ekonomice kraje dominantní postavení zpracovatelský průmysl (cca 24 % HDP), stavebnictví (8 %), obchod (13 %) a komerční služby (16 %). Na tradiční zemědělství (tedy nejen vinařství) připadají pouze čtyři procenta v regionálním HDP.

Když srovnáme počty obchodních společností v jednotlivých krajích, a pomineme Prahu, která je ve všech ohledech atypická, na jižní Moravě je jich nejvíc: k 30. 9. 2005 tady působilo 31 488 obchodních společností, což je minimálně dvojnásobek počtu společností ve většině jiných regionů (s výjimkou Středočeského a Moravskoslezského kraje). Obdobné – byť

v jiném měřítku – je to i u akciových společností. Zatímco jinde se jejich počty pohybují v řádu několika stovek (jen ve Středočeském a Moravskoslezském kraji překračují tisícovku), v Jihomoravském kraji sídlilo na podzim loňského roku 2087 akciověk! To je samozřejmě dobrý potenciál pro práci auditorů a auditorských firem z Brna a okolí.

### Počet obchodních společností dle územního členění

(Stav k 30. 9. 2005)



Zdroj: registr ekonomických subjektů, stav k 30. 9. 2005

### Regionální statistika

	Jihomoravský kraj
auditoři OSVČ	83
auditoři zaměstnanci	105
auditorské společnosti	50
asistenti auditora	131
(seznamy KA ČR, stav k 8. 2. 2006)	
počet soukromých podnikatelů	190 438
počet obchodních společností	31 488
- z toho akciové společnosti	2 087
počet družstev	1 629
počet státních podniků	87

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

I když: všechno je relativní. Všichni víme, že množství auditů nemá přímou vazbu na honoráře, protože pracnost auditu se odvíjí od velikosti auditovaných subjektů, struktury jejich majetku a druhu poskytovaných výkonů. A velké společnosti obvykle spadají do sítě nadnárodních firem, jejichž audity zajišťují nadnárodní auditorské společnosti. To samozřejmě ubírá práci menším auditorským firmám a individuálním auditorům v regionech. Nejen na jižní Moravě. -jd-

Krátce o Jihomoravském kraji

Krajské město: Brno

Okresy: Brno-město, Brno-venkov, Blansko, Břeclav,

Hodonín, Vyškov, Znojmo

Správní obvody: Blansko, Boskovice, Brno, Bučovice, Břeclav, Hodonín, Hustopeče, Ivančice, Kuřim, Kyjov, Mikulov, Moravský Krumlov, Pohořelice, Rosice, Slavkov u Brna, Šlapanice, Tišnov, Veselí nad Moravou, Vyškov, Znojmo, Židlochovice.

Obec s největším počtem obyvatel: 367 729 Brno,

Obec s nejnižším počtem obyvatel: 36 Lhota u Olešnice.

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 2, 2006, ročník XIII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada: předsedkyně:** prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo **25. 1. 2006**. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: Brno

