

Obsah

AKTUALITY	2
Daňoví poradci zvolili nové orgány	3
Setkání auditorů a asistentů ve Zlíně (Ing. Libuše Šnajdrová)	3
NA POMOC AUDITORŮM Rozhovor s náměstkem ministra financí Petrem Chrenkem Jaké změny lze očekávat v oblasti auditu, účetnictví a daní? (Ing. Marie Kučerová)	6
TÉMA ČÍSLA – SPRÁVA BYTOVÉHO FONDU Krátko o bytech	10
Účetní a daňová problematika správy bytového fondu (Ing. Martin Durec)	11
Několik postřehů k diskusi: Účetnictví společenství vlastníků jednotek (Ing. Marta Neplechová, CSc.)	25
K DISKUSI Ještě několik poznámek k přeměnám společností (Ing. Petr Kříž, FCCA)	29
ZE ZAHRANIČÍ Účetnictví v Evropě (Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc. Ing. Jana Skálová)	32
AKTUALITY	30
LIDÉ A FIRMY	34

@ e-příloha Auditor 9/2008

OBSAH

- Metodická pomůcka pro audit dle IFRS
- Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie
- Zdrojová analýza

Toto číslo vyšlo **27. 11. 2008**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **3. 12. 2008**

O nudistech, finanční krizi a reálné hodnotě



Petr Kříž

Warren Buffet kdysi řekl, že musí opadnout velká voda, aby bylo vidět, kdo plave nahý. K dnešní situaci pouze dodal, že Wall Street vypadá jako jedna velká nudistická pláž. Je zřejmé, že současná finanční krize ohrožuje stabilitu celého světového finančního systému, a proto i řada liberálních ekonomů podporuje sanační zásahy států a mezinárodních finančních institucí. Krize má však i určité očištné účinky – tvrdě postihuje především ekonomiky s nedostatečnou fiskální disciplínou a česká státní pokladna a centrální banka z tohoto srovnání zatím vycházejí relativně velmi pozitivně. Pro mě jako účetního je určitým zadostiučiněním, že v současné krizi se diskuse o účetnictví dostává na agendu vrcholových schůzek evropských politiků, a to aniž bych se pokoušel hodnotit odbornou úroveň těchto debat. Potěšitelné bylo říjnové setkání zainteresovaných podnikatelských kruhů s Evropskou komisí, kde zástupci sestavovatelů, uživatelů i auditorů účetních závěrek ocenili rychle přijatou novelu standardu IAS 39, umožňující v některých případech převést cenné papíry z portfolií oceňovaných reálnou hodnotou do portfolií oceňovaných historickou cenou. Zdůraznili však, že jakékoliv další změny by měly podléhat řádnému připomínkovému řízení a vyzvedli nutnost globálního konsensu s případnými změnami, které by poskytly stejné podmínky všem hráčům na globálních finančních trzích. Pro nás, pro auditory, z toho plyne požadavek zajistit respekt ke všem platným účetním standardům a jejich jednotnou aplikaci.

V této souvislosti byl zarážející následný dopis Evropské komise předsedovi IASB siru Davidu Tweediemu, který kategoricky požadoval realizaci dalších změn do konce roku. Zájemcům v této souvislosti doporučuji rozhovor s tímto „nejnenávidějším britským účetním“ ve Financial Times ze 7. listopadu, kde na otázku, zda reálné hodnoty zavinyly současnou krizi, odpovídá: „Nemyslím si. Při zpětném pohledu jste měli nejprve velmi špatná úvěrová rozhodnutí, pak obchodní model ‚vytvoř a prodej‘, v němž lidé rozčlenili tyto špatné úvěry a rozházeli je do jiných produktů. Asi jste zjistili, že ratingové agentury nebyly schopné je řádně zhodnotit, protože byly příliš složité, investoři neprovedli řádnou hloubkovou analýzu, a to všechno způsobilo tento problém. Naší úlohou je ocenit je. A je to stejné jako s vaším domem: ztrácíte hodnotu. Dnes bych byl mnohem radši, aby můj dům měl tu hodnotu jako před rokem nebo dvěma. A jak na to má zareagovat účetnictví? Musíme prostě zobrazit, co se děje.“

Nevím dnes, zda se v nejbližších týdnech dále změní účetní standardy. Nevím ani jak hluboká a jak dlouhá současná finanční krize bude. Uklidňuji se výrokem špičkového čínského politika, který na dotaz prezidenta de Gaulla, co si myslí o Francouzské revoluci, odpověděl, že na hodnocení je ještě příliš brzy. Jedno však vím jistě: ještě nikdy nebyla odpovědnost auditorů za řádně odvedené audity účetních závěrek tak velká jako v nadcházející auditorské sezóně. A proto nám všem přeji dostatek pečlivosti, cti, odvahy a trochu toho štěstí.

Ing. Petr Kříž, FCCA

Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 3. listopadu 2008 projednala zejména stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese (VOPE) v souladu se zákonem o auditorech, schválila návrhy na vyškrcnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti, rozhodla o zahájení správního řízení o vyškrcnutí auditora kvůli pracovnímu poměru u neauditorské společnosti, projednala informaci o stavu vymáhání pohledávek od auditorů, vzala na vědomí informaci o vyřizování dotazů spadajících do působnosti VOPE.

Prezident komory Ing. Šobotník rekapituloval informace o stavu legislativního procesu návrhu nového zákona o auditorech a o stanovisku

Ministerstva financí k přechodným ustanovením návrhu nového zákona o auditorech.

Rada dále projednala:

- stav příprav XVIII. sněmu a návrhy na složení pracovních komisí sněmu,
- záležitosti Výboru pro KPV, zejména stanovisko ke zprávě Dozorčí komise z kontroly kalkulace vzdělávacích akcí,
- nabídku vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2009,
- návrh Redakční rady pro překlad ISA na zvýšení honorářů za překlady odborných textů,
- problematiku uznávání vysokoškolských nebo srovnatelných profesních kvalifikačních zkoušek.

Rada vzala na vědomí:

- průběžné výsledky hospodaření k 9/2008 po střediscích a srovnání s 9/2007,
- zprávy ze zahraničních cest Ing. Langra a Mgr. Skácelíka,
- zprávy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace Kárné komise o udělených kárných opatřeních,

Členům rady byl předložena k nahlédnutí Kronika Komory auditorů ČR v tištěné verzi, která je nastalo uložena v Úřadu KA ČR. Auditori obdrží kroniku na CD spolu s časopisem Auditor.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Příloha na CD: Kronika Komory auditorů

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je CD, na kterém najdete ve formátu pdf publikaci „Kronika Komory auditorů ČR 1992 - 2008“. O co se jedná?

Již před několika lety se na zasedání orgánů komory objevila myšlenka, že by bylo užitečné zachytit jednotlivé etapy existence komory od jejích počátků do současnosti. Obnášelo to soustředit dostupné materiály – z komory i z vnějších zdrojů, zaznamenat autentické vzpomínky pamětníků, vybrat podstatné informace a zpracovat je.

Práce na sestavení kroniky trvaly několik let; výsledkem je publikace vyhotovená v jednom tištěném exempláři v kožené vazbě, který je uložen

v sídle Komory auditorů. Ke kronice náleží rozsáhlý archiv obsahující originální dokumenty, výtisky všech čísel časopisu Auditor včetně mimořádných příloh, auditorské směrnice, příručky pro auditory, profesní předpisy, materiály pro jednotlivé sněmy auditorů a výtisky dalších neperiodických publikací vydaných komorou. Archiv obsahuje i fotografie a fotoarchiv v elektronické formě zachycující události ze života komory. CD ve formátu pdf zachycuje stav k 30. červnu 2008.

Na přípravě kroniky se podíleli Jiří Vrba, Bohuslav Poduška, Vladimír Pilný, Eva Rokosová, Athina Lérová a zejména kronikáři Jan Kahuda

a Jindřich Schwippel, kteří vedli rozhovory s pamětníky a bývalými prezidy komory. Autorem většiny fotografií je redaktor časopisu auditor Jaromír Dočkal; grafické zpracování a výrobu zajistilo studio Detail. **-rr-**



Příloha Auditorské služby v Hospodářských novinách



Stejně jako v uplynulých letech vydala letos Komora auditorů komerční přílohu Auditorské služby. Příloha vyšla v deníku Hospodářské noviny 20. listopadu 2008. Prezident komory Petr Šobotník se v úvodním článku věnuje novému zákonu o auditorech a změnám, na které se musí v této souvislosti připravit auditři i jejich klienti. Příloha obsahuje také roz-

hovor s náměstkem ministra financí Petrem Chrenkem a další články s cílem zvýšit informovanost veřejnosti o poslání a smyslu auditu, ale i prestiž auditorské profese. Na vydání přílohy se finančně podílely AK Audit, Angel's Auditing, APOGEO, APTUS, AUDIT BUSINESS SERVICE, AV-AUDITING, BDO Prima Audit, BDO Prima CA, BDO Prima CB, BDO Prima Finkonsult, BDO Prima Tax PL, BRÁZDA-AUDIT CZ, BVM Audit, DANEPO, Ernst & Young Audit, FIZA, Fučík & partneři, HAYEK, Mazars Audit, NEXIA Prague, PKM Audit & Tax, PROXY-AUDIT, Schaffer & Partner Audit, SP Audit a VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit. **-jd-**

Metodická pomůcka v e-příloze

V e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor najdete metodickou pomůcku pro audit společností připravujících účetní závěrku podle IFRS, kterou vypracoval Výbor KA ČR pro IFRS.

Cílem této pomůcky je poskytnout auditorům pomoc při provádění auditu

u závěrek vypracovaných v souladu s IFRS a upozornit na některé oblasti, které mohou přispívat ke zvýšení auditorského rizika, resp. zasluhují si specifickou pozornost vzhledem k odlišnostem oproti aplikaci českých účetních standardů.

-jd-

Daňoví poradci zvolili nové orgány



Letošní valná hromada Komory daňových poradců ČR se uskutečnila 7. listopadu v Praze na Žofíně. Mezi hosty nechyběl ministr finan-

cí Miroslav Kalousek, náměstek Peter Chrenko, prezident Hospodářské komory Petr Kužel, viceprezidentka KA ČR Libuše Müllerová a další zástupci profesních samosprávných organizací a státní správy.

Jedním z hlavních bodů programu volba nových orgánů KDP ČR. Účastníci žofínského jednání zvolili do prezidia Jiřího Nekováře, Marii Konečnou, Janu Skálovou, Alenu Foukalovou, Vladimíra Šneka, Petru Pospíšilovou, Editu

Ševcovicovou, Jiřího Škampu a Janu Vlkovou. Prezidium následně rozhodlo o nejvyšších představitelích komory.

Prezidentem zůstává Jiří Nekovář, ve funkci viceprezidenta bude i nadále působit Jiří Škampa.

Pro úplnost jmenujme i členy dalších nově zvolených orgánů KDP ČR. Dozorčí komise: Martin Kozák (předseda), Radka Štastná, Tomáš Klíma, Dana Trezziová a Marek Piech. Disciplinární komise: Svatopluk Dojiva (předseda), Jitka Štefanová, Pavel Kočí, Jana Gablovičová, Roman Kytlica, Jiřina Cetlová, Dana Srbecká, Danuše Peková, Petr Hercog, Miluše Rysová, Jiří Babovák, Vladimír Příkryl a Jiří Pavlík.

-jd-

Setkání auditorů a asistentů ve Zlíně

Dne 7. října 2008 se pod záštitou Výboru pro otázky profese a etiku (dále jen VOPE) konalo ve Zlíně plánované setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci Komory auditorů ČR. Za Radu Komory auditorů se zúčastnil předseda Výboru pro otázky profese a etiku Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA, předseda Výboru pro auditorské zkoušky Ing. Zdeněk Grygar, za Kárnou komisi její místopředseda Ing. Tomáš Brumovský a zástupce Dozorčí komise Ing. Zdenka Cahlíková. Za úřad komory byla přítomna Ing. Libuše Šnajdrová.

Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA

všechny zúčastněné přivítal na regionálním setkání a úvodem přednesl několik informací o činnosti rady

komory za poslední dobu a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byl připravovaný nový zákon o auditorech, otázka mlčenlivosti auditora, pojištění odpovědnosti auditorů a auditování subjektů veřejného zájmu.

Ing. Ficbauer informoval auditory o vývoji legislativního procesu ve vztahu k připravovanému zákonu o auditorech, o jednáních s ministerstvem financí na odstranění sporných bodů, a v návaznosti na přijetí tohoto nového zákona o nutnosti vydat do 12 měsíců nové vnitřní předpisy. Ty budou muset být nejprve projednány na úrovni rady, která bude novým orgánem dohlížejícím na činnost auditorů,

Novinky z IFAC

Změny v auditorských standardech

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala v říjnu 2008 pět standardů ISA, které byly přeformulovány v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti a revidovány po obsahové stránce:

- ISA 200 (revidovaný a přeformulovaný) *Celkové cíle nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s ISA*
- ISA 320 (revidovaný a přeformulovaný) *Významnost při plánování a provádění auditu*
- ISA 450 (revidovaný a přeformulovaný) *Vyhodnocení nesprávnosti zjištěných při provádění auditu*
- ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný) *Modifikace výroku ve zprávě auditora*
- ISA 706 (revidovaný a přeformulovaný) *Odstavce zdůrazňující významnou skutečnost a odstavec s ostatními skutečnostmi ve zprávě auditora*

Dále IAASB vydal standardy ISA 530 (přeformulovaný) *Výběr vzorků* a ISA 610 (přeformulovaný) *Posuzování práce interního auditu auditorem*, které byly přepracovány pouze po formální stránce v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti.

Všechny výše uvedené standardy byly již schváleny Radou pro veřejný dohled (PIOB) při IFAC. IAASB dosud vydal 34 přepracovaných standardů, včetně standardu pro řízení kontroly kvality ISQC 1, z nichž 22 již schválil PIOB.



Dvanáct standardů by mělo být PIOB předáno ke schválení v prosinci 2008 a tři standardy by měly být vydány IAASB v prosinci 2008 a předány PIOB v únoru 2009. Účinnost všech přeformulovaných a případně revidovaných standardů ISA byla stanovena pro audity účetních závěrek za období začínající 15. prosincem 2009 nebo později.

Z 36 nových standardů ISA se 19 přepracovává pouze po formální stránce, aby bylo dosaženo souladu s programem zvýšení srozumitelnosti. Šestnáct standardů podléhá též revizi obsahu, a jeden standard, zaměřený na komunikaci nedostatků ve vnitřních kontrolách, bude zcela nový. IAASB vydal v říjnu 2008 dokument, který shrnuje dosavadní vývoj v oblasti projektu zvýšení srozumitelnosti a který mimo jiné klade důraz na včasnou a kvalitní implementaci přepracovaných standardů. V dokumentu jsou navrženy kroky, které by měly vést k úspěšné implementaci pro tvůrce standardů, profesní organizace, orgány veřejného dohledu a auditorské společnosti. Tento dokument je v angličtině k dispozici na internetových stránkách IFAC www.ifac.org a též na internetových stránkách www.kacr.cz. KA ČR v současné době zajišťuje překlad všech nových standardů.

V prosinci 2008 IAASB zkontroluje všechny nové standardy s cílem provedení případných změn, které by zajistily konzistenci mezi jednotlivými standardy. Tyto změny by neměly mít žádný dopad na obsah již schválených standardů, mělo by se jednat pouze o případné změny formální. IAASB plánuje vydat všechny přepracované standardy v Příručce mezinárodních auditorských a ověřovacích standardů pro rok 2009 (IFAC Handbook 2009), která by měla být zveřejněna v dubnu 2009.

když současná rada komory bude přejmenována na Výkonný výbor. Teprve po schválení vnitřních předpisů radou budou moci být tyto předloženy na sněmu auditorům ke schválení.

Ing. Grygar informoval o problematické situaci v systému zkoušek v souvislosti s připravovaným novým zákonem o auditorech. Objasnil přítomným, proč bude letos na sněmu předložen auditorům nový profesní předpis – *zkouškový řád*. Cílem je vytvořit platný zkouškový řád na přechodné období, aby vůbec mohl dál probíhat zkouškový systém. Dále informoval o problému souvisejícím s uznáváním zkoušek, které bude probíhat podle nové směrnice, jež se bude teprve schvalovat na sněmu v r. 2009. Obsah této nové směrnice bude závislý na znění v novém zákoně o auditorech, na stanovisku Ministerstva školství, eventuálně na dalších právních stanoviscích.

Následovala informace Ing. Ficbaera o *auditování subjektů veřejného zájmu*, kdy se v novém zákoně uvažuje o tom, že auditori nebo auditorské společnosti auditující tyto subjekty, budou podléhat kontrolám Dozorčí komise jednou za 3 roky, oproti ostatním auditorům a auditorským společnostem, které by měly být kontrolovány Dozorčí komisí jednou za 6 let. Dále byli auditori upozorněni, že je třeba se řídit ve své činnosti i Etickým kodexem. Např. při ukončení činnosti auditora u auditovaného subjektu není předání informací novému auditorovi porušením mlčenlivosti.

Dále pokračovala *diskuse o pojištění odpovědnosti auditorů*, a to i po skončení jejich aktivní činnosti. Auditori byli upozorněni, že je třeba, aby jejich pojištění odpovědnosti trvalo ještě nejméně 4 roky po skončení jejich činnosti, protože tato povinnost vychází z ustanovení Občanského a Obchodního zákoníku ve vztahu k časovým lhůtám vymáhání případných škod. V zásadě se jedná o čtyřletou odpovědnost za škodu. Statutární auditor a auditorská společnost musejí být pojištěni



pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti tak, aby výše pojistných částek byla úměrná možným škodám, které lze v rozumné míře předpokládat. Auditorům byla podána informace o rámcové pojistné smlouvě s makléřskou společností Aon Stach Česká republika spol. s r.o.

Rámcová pojistná smlouva byla uzavřena v roce 2002, doposud byl téměř bezeškodní průběh, pojištěným subjektům byl poskytován bonus 20 % z pojistného pro základní pojištění na následující pojistný rok, pokud škodní průběh za celou rámcovou pojistnou smlouvu za příslušný pojistný rok nepřesáhl 30 %. Letos ovšem došlo k situaci, kdy několik pojištěnců ohlásilo několik škodních událostí ve výši, která již přesahuje zmíněných 30 %. Úsilím komory je zjistit, o které subjekty se jedná, protože komora má zároveň odpovědnost za dozor nad kvalitou práce auditorů a v rámci této odpovědnosti by měla mít informace o tom, zda nahlášené škodní události vznikly náhodnými chybami, nebo se u předmětných subjektů vyskytují chyby systémové. Z tohoto důvodu dojde k úpravě rámcové pojistné smlouvy tak, aby ti, kteří pracují bezchybně, nedopláceli na chyby druhých. V současné době pracuje komora ve spolupráci s makléřskou společností Aon Stach ČR na znění dodatku č. 1 k rámcové pojistné smlouvě č. 805-92777-12, jehož předmětem je trvalé zrušení bonifikační doložky, snížení základních sazeb o 15 % a zařazení možnosti individuálního řešení těch pojištěných, jejichž škodní průběh za

dobu pojištění přesáhne 150 %. Podrobnější informace o dodatku k rámcové pojistné smlouvě bude podána auditorům v některém z příštích čísel časopisu Auditor, až bude komora znát konečné znění tohoto dodatku.

Ing. Tomáš Brumovský informoval zúčastněné auditory o *poznacích z činnosti Kárné komise*. Uvedl, že Kárná komise dostává velké množství podnětů, které lze rozdělit na tři skupiny. Do první skupiny patří podněty od Dozorčí komise, do druhé skupiny se řadí podněty podávané bankovní radou ČNB a do třetí skupiny spadají podněty od veřejnosti. Zejména podněty podávané bankovní radou ČNB jsou vesměs velmi závažného charakteru a Kárná komise musí při jejich řešení – pokud se prokáže důvodnost podnětu – postupovat velmi odpovědně, neboť tím de facto „ochraňuje“ auditorskou profesi před veřejností. S tím souvisí i výše pokut udělovaných auditorům, kteří se provinili. Ing. Brumovský dále informoval zúčastněné auditory o nutnosti profesního vzdělávání nejen proto, že je to povinnost auditorů ze zákona, ale i proto, že v současnosti je v předpisech velké množství změn, které je nutné sledovat, aby se auditori nedopouštěli zbytečných chyb. Dále důrazně upozornil na nedostatky v dokladování podkladů auditorského spisu a na vedení a uložení spisu samého.

Ing. Ficbauer seznámil přítomné auditory s druhým novým vnitřním předpisem, který bude letos v listopadu předkládán sněmu ke schválení, s *Informačním řádem*. Vysvětlil, jaké jsou problémy s doručováním pošty, zejména v případech, kdy asistent auditora ukončí u auditora OSVČ nebo u auditorské společnosti pracovní poměr, a komoře tuto skutečnost nikdo neoznámí. Zdůraznil, že pro poctivé auditory a asistenty to nebude práce navíc. Naopak ty, kteří neplní své povinnosti, bude Komora mít možnost postihnout.

Dále Ing. Brumovský a Ing. Ficbauer hovořili o různých přístupech klie-

tů k provádění auditu a upozornili na výběr volby klienta. V souvislosti s tím doporučili provádět testování klientů a dobře prozkoumat podmínky nové i opakující se zakázky. Rovněž doporučovali auditorům sepisovat protokol o předání elektronických dat, jehož součástí by mělo být i ustanovení, kdo je oprávněn předávat podklady auditorovi. V *diskusi* auditori žádali, aby se účast na setkání auditorů a asistentů auditora započítávala do hodin KPV, protože se vždy jedná o odborných tématech. Tuto záležitost Výbor pro otázky profese a etiku projednal s Výborem pro kontinuální profesní vzdělávání, a společně dospěly ke shodě, že je vhodné započítávat určitý počet hodin do vzdělávání auditorů. Počet bude ještě upřesněn a konečné rozhodnutí bude zveřejněno v některém z příštích vydání našeho časopisu. VOPE pořizuje vždy prezenční listinu, je tedy známo, kdo se obou setkání v roce 2008 zúčastnil.

Na referát KPV bylo vzneseno více připomínek, předseda VOPE tyto připomínky osobně projednal s předsedkyní Výboru KPV, který se bude těmito připomínkami dále zabývat.

Další připomínky ze strany auditorů byly vzneseny na obsah internetových stránek komory. Auditori ukazovali na to, že odborné stránky nejsou dost kvalitní a podrobné. VOPE se bude snažit, aby i tímto směru došlo ke zlepšení. Těmito náměty se bude VOPE zabývat ve spolupráci s Výborem pro informační politiku a technologie.

Setkání ve Zlíně proběhlo v příjemné atmosféře, jen bychom si přáli, aby se těchto setkání zúčastňovalo více auditorů. Věříme, že možnost započítávání hodin KPV k tomu přispěje.

Ing. Libuše Šnajdrová referát evidence auditorů, asistentů auditora a auditorských společností

Postoj IFAC k použití jednotných auditorských standardů

V říjnu 2008 oznámil IFAC svou podporu použití jednotných auditorských standardů ISA pro audity účetních závěrek společností všech velikostí. V tomto oznámení IFAC shrnul, jakým způsobem IAASB bere v úvahu potřeby malých a středních společností při tvorbě těchto standardů. IFAC zdůrazňuje důležitost konzistentní aplikace standardů ISA. V případě, že auditor vydává zprávu v souladu s ISA, musí být provedený audit v souladu se všemi relevantními standardy ISA, což vede k tomu, že termín „audit“ je vždy spojován se stejnou mírou ujištění. Pro malé a střední podniky se nabízí alternativa k provedení auditu, a to provedení prověrky v souladu se standardem ISRE 2400. Tento standard vyžaduje provedení ověření na jiné úrovni než při auditu a prověrka provedená v souladu s tímto standardem poskytuje nižší míru ujištění než je poskytována při provedení auditu. IAASB vydala konzultační dokument, který se zabývá možnými změnami v tomto standardu. Oznámení IFAC i konzultační dokument je v angličtině k dispozici na internetových stránkách IFAC www.ifac.org a též na internetových stránkách KA ČR. Připomínky ke konzultačnímu dokumentu mohou být zaslány do 15. prosince 2008. **-mj-**



Rozhovor s náměstkem ministra financí Petrem Chrenkem

Jaké změny lze očekávat v oblasti auditu, účetnictví a daní?

V průběhu roku 2008 Komora auditorů České republiky intenzivně spolupracovala na přípravě řady novel zákonů o auditu, účetnictví a daních. K některým změnám jsme položili otázky náměstkovi ministra financí Petru Chrenkovi.

V loňském roce vláda rozhodla o zavedení účetnictví státu. Ač to v letošním létě poněkud zapadlo, byl učiněn první legislativní krok, neboť byla schválena novela zákona o účetnictví, kterou se tento významný a náročný proces odstartoval. Proč jste rozhodli zavést účetnictví státu?

Vytvoření účetnictví státu je součástí účetní reformy v oblasti veřejných financí. Stát je jeden obrovský systém a pro jeho fungování je důležité také správné řízení včetně finančního řízení. Na tomto řízení se přímo podílí velké množství institucí a osob. Pro správné řízení je nutné mít správné informace ve správný čas. V podnikatelské sféře zajišťuje tyto informace o ekonomické situaci podniku účetnictví. Tak proč by tomu mělo být v případě státu jinak?

Čerpali jste inspiraci ze zahraničí nebo vycházíte pouze z vlastních potřeb?

Přechod na akruální účetní systém ve veřejném sektoru, to znamená na systém s vyšší vypovídací schopností, je současný mezinárodní trend. Zhruba 15 evropských států prohlašuje, že přešlo na tento systém. Pravda je však taková, že většina je teprve na počátku tohoto transformačního procesu. V rámci příprav jsme sice mapovali situaci v okolních zemích, ale samotné řešení jsme museli stejně nalézt vlastní, a to s ohledem na politické, his-

torické a právní předpoklady České republiky.

Jaký je současný způsob účtování v oblasti veřejných financí a jaké budou klíčové změny proti současnému stavu?

V prvé řadě bude zvýšena vypovídací schopnost účetnictví každé účetní jednotky napojené na státní nebo místní rozpočty. Jedná se hlavně o organizační složky státu, jimi řízené příspěvkové organizace a všechny municipální účetní jednotky. U většiny těchto účetních jednotek se v současné době účtuje jen o pokladničních operacích, to znamená o příjmech a výdajích. Proto zde bude zpřesněno používání účetních metod, abychom se přiblížili stavu u podnikatelů. Tyto „kvalitnější“ informace budou účetní jednotky poskytovat do centrálního systému účetních informací státu.

Bude to znamenat, že stát bude účtovat jako jedna velká firma?

Velké firmy, zejména nadnárodní společnosti, sestavují takzvanou konsolidovanou účetní závěrku. Česká republika bude od roku 2010 sestavovat konsolidované účetní výkazy. Tyto konsolidované účetní výkazy bude vytvářet Ministerstvo financí s využitím již zmíněného centrálního systému účetních informací státu. Informace shromážděné v tomto systému však budou sloužit i pro další účely než jen pro účetnictví. Předpokládá se shromáždění informací pro statistické účely, případně kontrolní účely, a jejich poskytnutí dalším úřadům, například Českému statistickému úřadu nebo Nejvyššímu kontrolnímu úřadu. Zároveň budou sestavovány i účetní výkazy za dílčí konsolidační celky státu, tzn. za jednotlivé správce kapitol státního rozpočtu, obce a kraje.



Podle schválené novely zákona o účetnictví bude systém účetnictví státu zahrnovat organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Co se změní pro tyto účetní jednotky?

Jak jsem již řekl, bude zpřesněno používání účetních metod a zároveň dojde k digitalizaci a elektronizaci účetnictví. V celém kontextu by mělo dojít ke zrychlení účetních operací a k ušetření času a peněžních prostředků. Zároveň se snažíme potlačit vícekolejnost poskytování údajů do centrálních evidencí. Účetní jednotky totiž vyplňují různé formuláře nejen pro účetní, ale i pro statistické účely. Toto by mělo do budoucna téměř odpadnout.

Jak se budou účetní výkazy za Českou republiku zveřejňovat?

Zveřejnění bude probíhat na internetových stránkách Ministerstva financí.

Budou účetní závěrky dílčích konsolidačních celků a účetní závěrka státu auditovány a kým?

V současnosti se nepředpokládá, že by byly závěrky dílčích konsolidačních celků a státu auditovány. Očekává se pouze možnost kontroly těchto výkazů ze strany NKÚ. Nicméně, lze předpokládat, že někdy v budoucnu se na všechny tyto závěrky bude vztahovat povinnost auditu.

Tím se dostáváme k dalšímu okruhu otázek, které se týkají nového zákona o auditorech. Úplně novým prvkem v celém systému je navrhovaná Rada pro veřejný dohled. Mohl byste nám, prosím, přiblížit, jak probíhal proces jejího vymezení v rámci přípravy zákona.

V rámci dosavadního legislativního procesu probíhaly na toto téma rozsáhlé odborné diskuse, především na úrovni legislativních komisí a legislativní rady vlády. Jejich výsledky se samozřejmě promítly do konečné podoby návrhu a zároveň také ovlivnily i délku přípravy nového zákona. Při přípravě návrhu nového zákona o auditorech, a samozřejmě i vymezení systému veřejného dohledu, jsme se snažili co nejméně zasahovat do stávajících fungujících struktur regulace auditorské profese a zároveň do tohoto systému začlenit nový orgán veřejného dohledu. Působnost a odpovědnost tohoto orgánu dohledu jsme se snažili vymezit tak, aby nedocházelo ke zbytečné duplicitě pravomocí a odpovědností vůči Komoře auditorů i ve vztahu k orgánům veřejného dohledu ostatních členských států a i z pozice dohledu České národní banky. Zároveň jsme zohlednili zkušenosti s fungováním systému veřejného dohledu v jiných zemích. V Evropě je běžný dvojstupňový systém regulace auditorské profese, kdy nad samosprávnou organizací, tzn. Komorou auditorů, je nadřazen další subjekt plnící funkci veřejného dohledu. V našem případě je tímto orgánem právě Rada pro veřejný dohled nad auditem.

Mohl byste alespoň naznačit, jak bude prováděn výběr členů prezidia Rady pro veřejný dohled a jaké předpoklady budou muset kandidáti splňovat?

Pro zajištění činnosti orgánu veřejného dohledu, vzhledem k požadavku na nezávislý a průhledný jmenovací postup při výběru osob zapojených do řízení systému veřejného dohledu, budou do navrhování členů prezidia rady zapojeny subjekty zastupující odbornou a podnikatelskou veřejnost a další organizace zainteresované na kvalitě účetních závěrek a auditu. Jednotlivé členy rady pak, po dohodě s ČNB, z navržených osob jmenuje ministr financí. Tímto systémem bude zajištěna objektivita při výběru členů rady.

Systém veřejného dohledu nad auditem musí být nezávislý na auditorské profesi a osoby řídící tento orgán, tj. členové prezidia rady, resp. jejich většina, musí být osobami mimo profesi. Jednotliví kandidáti budou muset splňovat nejpřísnější požadavky týkající se odbornosti, zkušeností a nezávislosti.

Rádi bychom Vás ještě požádali o Vaše zhodnocení, v čem spatřujete hlavní přínosy návrhu nového zákona na činnost auditorů i na činnost ověřovaných společností?

Cílem nové úpravy je, aby v České republice auditorská profese i nadále přispívala k posilování důvěry investorů a široké veřejnosti k auditovaným finančním výkazům. Toho bude dosaženo zvýšením nároků kladených na auditované subjekty, především subjekty veřejného zájmu, ale také na samotné auditory, u kterých bude kladen ještě větší důraz na nezávislost, objektivitu, odbornost a kvalitu práce odpovídající mezinárodním standardům. Nad fungováním tohoto systému a zajištěním skutečné nezávislosti auditorské profese bude bdít právě nově vytvořený orgán dohle-

du – Rada pro veřejný dohled nad auditem.

Vraťme se ještě k účetnictví. První krok – novela zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2010 – je na světě. Jaké další legislativní kroky budou následovat?

Na základě zmíněné novely zákona o účetnictví musí Ministerstvo financí vydat několik prováděcích vyhlášek. Přestože je účinnost zákona v části týkající se účetnictví státu až 1. ledna 2010, legislativní práce probíhají tak, abychom vyhlášky zveřejnili ve Sbírce zákonů do konce roku 2008. Získaný čas budou moci využít účetní jednotky k přípravě na prováděné změny a zároveň bude získán dostatečný prostor pro úpravu jejich účetních systémů softwarovými společnostmi.

Po vydání zmíněných vyhlášek bude Ministerstvo financí pracovat na Českých účetních standardech, které jsou takovou účetní kuchařkou.

K zavedení účetnictví státu bude jistě nutné vytvořit odpovídající technické a personální podmínky. Jaké jsou ty hlavní a co nás, daňové poplatníky, to bude stát?

Co se týče technických podmínek, tak ty budou dílem vytvářeny u jednotlivých účetních jednotek a dílem na Ministerstvu financí v rámci tvorby centrálního systému účetních informací státu. Digitalizace a elektronizace účetnictví si vyžádá určité softwarové úpravy stávajících účetních systémů, ale toto je trend, který má vládní prioritu a je spojen i s jinými projekty, např. e-faktura.

V novele zákona o účetnictví je také několik další změn. Čeho konkrétně se týkají?

Novela zákona přináší řadu novinek a změn v oblasti používání různých forem účetních záznamů

právě s důrazem elektronizaci a digitalizaci.

U forem účetních záznamů se zavádí nová forma účetního záznamu – takzvaná smíšená forma. Zákon tak nyní rozeznává vedle listinné a technické formy i formu smíšenou. Je tak jedním z prvních předpisů umožňujících pracovat s informací, která je zaznamenána na analogovém nosiči (typicky papír) a zároveň obsahuje digitální data. S touto formou je možné se setkat například při používání nových cestovních dokumentů obsahujících biometrické údaje. Novela zákona navíc upřesňuje požadavky pro převod mezi jednotlivými formami, kde dokonce při dodržení zákonem stanovených podmínek umožňuje v případě převodu „skartací“ původního záznamu.

Běžné podnikatele však trápí spíše podepisování účetních dokladů. Podařilo se i zde nějak pomoci?

Novela zákona zpřesňuje podmínky pro podepisování účetních záznamů, a to zejména u technických a smíšených forem, navíc u případů týkajících se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky umožňuje použití pouze zaručeného elektronického podpisu nebo obdobného průkazného účetního záznamu v technické formě. Vzhledem k současnému stavu technologií bohužel musí být v ostatních případech použit zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu podle zvláštního právního předpisu, nebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.

Co se však povedlo udělat pro zjednodušení je, že novela zavádí pojem „doplňení“ informace na účetní záznam a upravuje zákon tak, aby doplnění informace na účetní záznam při dodržení specifických podmínek nebylo automaticky opravou účetního záznamu, jak tomu bylo doposud. Touto změnou se výrazným způsobem

usnadňuje účetním jednotkám práce s účetními záznamy.

Vedle ambiciózního projektu zavedení účetnictví státu startuje i reforma daňového systému. Co je důvodem daňové reformy?

Cílem daňové reformy, kterou nedávno představilo MF, je snížení administrativní zátěže pro poplatníky, ale také samozřejmě pro stát a jeho správní orgány, které se výběrem daní a odvodů, tj. veřejných příjmů zabývají.

Podle zveřejněného věcného záměru by reforma měla stát na třech pilířích. Které to jsou a jak je lze stručně popsat?

Jedná se spíše o modernizaci nebo zásadní rekonstrukci tří pilířů, na kterých stojí i současný daňový systém. Těmto třem pilířům říkáme Proces, Hmota a Instituce.

Modernizace pilíře Proces představuje novou procesní úpravu daňového řízení – tzv. daňový řád, který by měl být novou moderní normou, přibližující se očekávání a nárokům na moderní veřejnou správu, která podporuje rychlost a spravedlnost daňového řízení a vychází z principu spolupráce a vzájemného respektu daňového subjektu a správce s cílem správného stanovení a platby daňové povinnosti.

U pilíře Hmota jde o redefinici hmotně-právních daňových předpisů, některé chceme dokonce zrušit – tzv. trojdaň. Chceme začít s přípravou nového zákona o daních z příjmů, který je dnes už příliš komplikovaný, nepřehledný a neodpovídající době. Stovka novel za období jeho existence z něj udělala těžko srozumitelnou a nepřehlednou právní normu.

Modernizace pilíře Instituce znamená vytvoření moderní instituce pro správu a výběr všech veřejných příjmů. Dnes tuto činnost zabezpečují tři rezorty a několik správních orgánů a zdravotních pojišťoven, které vybírají tyto platby od stejného subjektu dle různých procesních před-

pisů, tedy i v různých lhůtách a na různé účty.

Účinnost prvního pilíře – nového daňového řádu by měla být k 1. lednu 2010. Jaké bude obsahovat hlavní změny pro poplatníky v porovnání se současným stavem?

Daňový řád by měl na rozdíl od současného zákona splňovat to, co je třeba od jakékoli právní normy očekávat, tj. srozumitelnost, jednoznačnost a vnitřní bezrozpornost. Hlavním přínosem daňového řádu tak bude přesnější a transparentnější vymezení postupů uplatňovaných správci daně i daňovými subjekty, což zvýší jejich právní jistotu. Lze tak očekávat snížení počtu soudních pří. Vedle toho daňový řád přinese i věcné změny, jako například novou úpravu doručování, která by měla mj. odstranit nešvar současné praxe, kdy dochází k účelovému vyhýbání se převzetí doručované písemnosti. Povinnost zaplatit daň, která byla poplatníkovi vyměřena v důsledku aktivity správce daně (typicky po daňové kontrole), bude odložena až za odvolací řízení, což umožní poplatníkům brojit proti takto navýšené částce bez nutnosti ji zároveň uhradit. V zákoně budou nově zakotvena jasná pravidla pro opakování daňových kontrol, vymezena lhůta, po kterou lze daň ještě stanovit, zpřísněna pravidla postihující nečinnost správce daně a mnoho dalších zlepšení, která napomohou naplnění zásad dobré správy.

Hlavní součástí daňového systému bude zřejmě druhý pilíř – nový zákon o dani z příjmů, který by měl být účinný k 1. lednu 2010 nebo 2011. Jaké budou hlavní novinky?

Naším cílem je v zákoně znovu nastolit jakýsi systém, aby byla struktura zákona srozumitelná a neměnná a lehce se v něm orientovalo ještě za 20 let. Stejně tak chceme v zákoně vytvořit prostor pro realizaci priorit vládní politiky, která

chce určitý typ chování u poplatníků motivovat, například financování bydlení, rodiny, důchodů, vědy a vzdělávání, filantropie atd., které se budou v čase měnit a tedy novelizovat, přitom nenarušovat systematiku zákona. Každé takové zvýhodnění by mělo být pouze parametrickou částí v zákoně, a bude existovat pouze na určitou dobu, kdy přetrvává jeho potřeba, případně dokud si to veřejné rozpočty mohou dovolit. Když tato potřeba pomine, ze zákona bude dané ustanovení vypuštěno, případně nahrazeno jiným, bez zásahu do systému zákona o daních z příjmů.

Za další, chtěli bychom významnou část otázek souvisejících se zdaňováním příjmů, které ekonomický a občanský život přináší, pokud to půjde, řešit na úrovni obecných zásad a pravidel, to znamená bez kauzistického popisu všech situací a okolností, jak je tomu dnes.

Významnou součástí základu daně jsou odpisy majetku. Věcný záměr předpokládá možnost zavedení skupinových odpisů u majetku stejného druhu. Umožní také komponentní odpisování? Oblíbeným příkladem je letadlo, které se při zařazení do majetku rozloží na několik komponent – samostatných částí majetku, s rozdílnou dobou odpisování, např. motory, sedadla, trup letadla apod.

Zavedení skupinových odpisů si umíme představit, pokud nalezneme skutečně funkční model, jak by to mělo celé technicky probíhat a nebude to představovat dodatečné komplikace, které by vedly k tomu, že se nebude v praxi využívat. Při daňových odpisech je nutné respektovat především řešení fiskálních potřeb veřejných rozpočtů, které se nemusí nezbytně shodovat s věrným a poctivým obrazem. To samé platí o komponentním odpisování, které já osobně nepokládám za zjednodušení, ale komplikaci při správě daní u klienta i správce.

Určitě budeme rušit tvorbu rezerv na opravy, která nemá obdobu v žádných jiných moderních daňových systémech.

Jedna z nejvíce nápadných odlišností mezi českým a mezinárodním účetnictvím je účtování o finančním leasingu. Přestože zákon o účetnictví i záměr nového zákona o daních z příjmů počítá s existencí ekonomického vlastníka, tedy toho, kdo majetek užívá ke své činnosti a generuje z něj zisk, finanční leasing zůstává zakletý a česká legislativa nájemce jako ekonomického vlastníka neuznává. Pokud by se umožnil odpis majetku najatého formou finančního leasingu ekonomickému vlastníku, vedlo by to i k zjednodušení zdanění leasingu. Neuvažuje se o tom?

Zvažovali jsme změnu současných pravidel, ale momentálně se přikláníme k použití obecné zásady odepisování, tedy že daňové odpisy (stejně jako účetní) uplatňuje vlastník majetku. Výjimkou z tohoto obecného pravidla nebude ani finanční leasing, protože praxe ukazuje, že tento institut a jeho účetní zachycení již v českých podmínkách zdomácněl a není významný důvod tento stav měnit. Ekonomický vlastník bude moci daňově

odepisovat majetek, pokud z nějakého důvodu jeho právní majitel není poplatníkem, případně právní vlastnictví je pouze způsob zajištění věřitele.

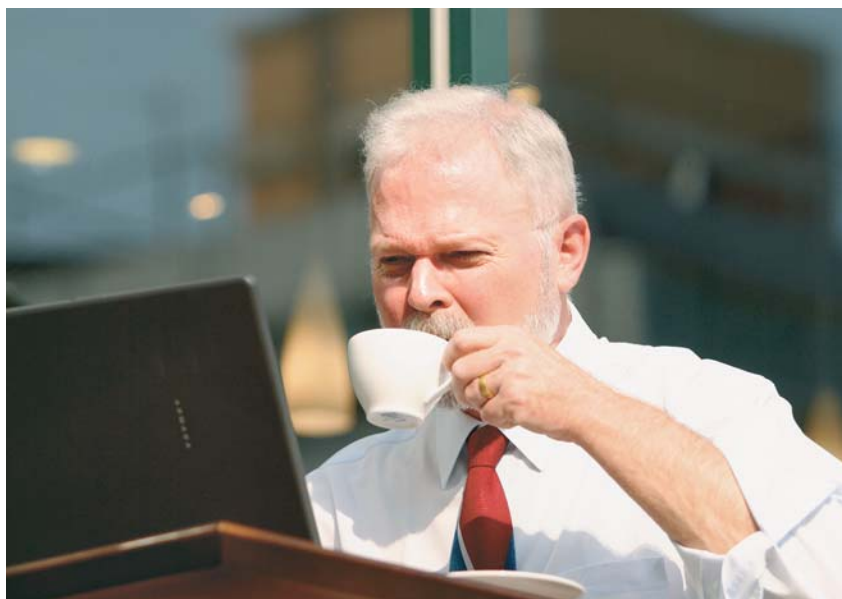
Třetím pilířem daňové reformy je vlastní správa daní a odvodů, tedy kdo od nás bude platby státu vybírat. Jaký by měl být cílový stav?

Cílovým stavem je, aby se veškeré platby daní, cel a odvodů (veřejných příjmů), které jsou vybírány do různých veřejných rozpočtů, platily na jeden účet a aby správu a kontrolu těchto příjmů zabezpečovala a vybírala jedna instituce. Tou by měla být nová moderní soustava daňových a celních orgánů.

To zní slibně. A v jakém časovém horizontu lze očekávat završení daňové reformy?

Jednotlivé reformní kroky, týkající se institucionální reformy, konkrétně modernizace správy daní, by měly být zahájeny v roce 2009. Ukončení celého procesu se očekává na konci roku 2013.

Rozhovor připravila
Ing. Marie Kučerová,
členka výboru pro informační politiku a technologie KA ČR



Krátce o bytech

Když se někoho ptám, jak bydlí, zajímá mne především, zda má byt nebo rodinný domek a jestli bydlí v nájmu nebo ve vlastním. Statisticy však tohle nerozlišují: Bytový fond v České republice totiž podle nich zahrnuje veškeré bytové jednotky – v rodinných i bytových domech, případně v jiných budovách. Za bytové jednotky jsou považovány dokonce i byty v objektech individuální rekreace, tedy v chatách a chalupách (nevyčleněné z bytového fondu).

Když v roce 2001 uspořádal Český statistický úřad Sčítání lidu, domů a bytů, zjistilo se, že v České republice existuje 4 366 293 bytových jednotek, ale jen 3 827 678 z nich je trvale obydleno. Na první pohled by se mohlo zdát, že bytů máme dostatek, ale takový závěr je mylný. Značnou část z více než půl milionu neobydlených bytů tvoří ty, které jsou využívány k rekreaci (cca 175 tisíc), další jsou nezpůsobilé k bydlení a v neposlední řadě existují byty, které jsou využívány pouze k přechodnému bydlení (nájemce neumožní nájemníkovi přihlásit se k trvalému pobytu). Zjištěné důvody neobydlenosti bytů ukazují, že pouze menší část neobydlených bytů by mohla být reálně využita k trvalému bydlení. Vezmeme-li v úvahu, že cca 400 tisíc bytů je dle statistických měřítek přelidněných, současný bytový fond v České republice rozhodně nemůžeme považovat za dostatečný. Pokud jde o vývoj, v minulých desetiletích jsme byli svědky několika jevů. Zatímco v 70. a 80. letech se prudce zvyšoval počet bytů v bytových domech (výstavba sídlišť), pro 90. léta minulého století byl charakteristický vysoký přírůstek rodinných domů – počet bytů se zvyšoval jen mírně. Od roku 2000 se situace mění – investoři sázejí stále víc na výstavbu bytových domů.

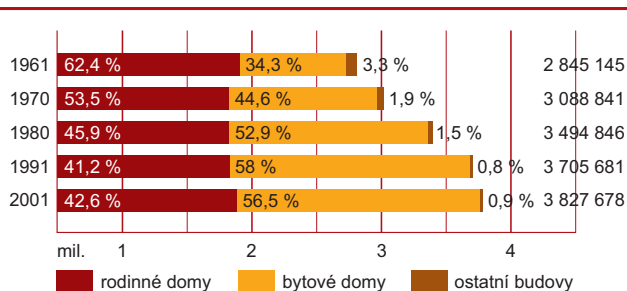
V poslední době se také výrazně mění struktura bytového fondu podle právního důvodu užívání bytu. Zpomalil se pokles podílu bytů ve vlastním domě (70. a 80. léta) a naopak se snížil podíl družstevních a především nájemních bytů. Zvyšuje se podíl bytů v osobním vlastnictví a nejen v souvislosti s privatizací bytového fondu vznikla nová kategorie – sdružení vlastníků bytových jednotek.

Grafy na této straně vycházejí z informací ČSÚ o počtech trvale obydlených bytů v České republice a v jednotlivých krajích, o umístění bytů v rodinných či bytových domech a o struktuře bytového fondu podle právního důvodu užívání. ČSÚ tyto informace sestavil na základě sčítání lidu, domů a bytů v roce 2001.

Je zřejmé, že letošní čísla se mohou od těch z roku 2001 více či méně lišit. Na stránkách ministerstva pro místní rozvoj, do jehož kompetence spadá bytová politika, najdeme přehled informací o bytové výstavbě až do roku 2007, ale pokud jde o právní důvody užívání bytů, aktuální celorepubliková čísla jsou prakticky nedostupná. Lze jen odhadovat, že prudce narůstá počet společenství vlastníků bytů. Tyto subjekty se musí vyrovnat s ekonomickou agendou související s provozem a údržbou bytových domů, a jak vyplývá z následujících článků o účetních a daňových aspektech při správě bytového fondu, není to nic jednoduchého.

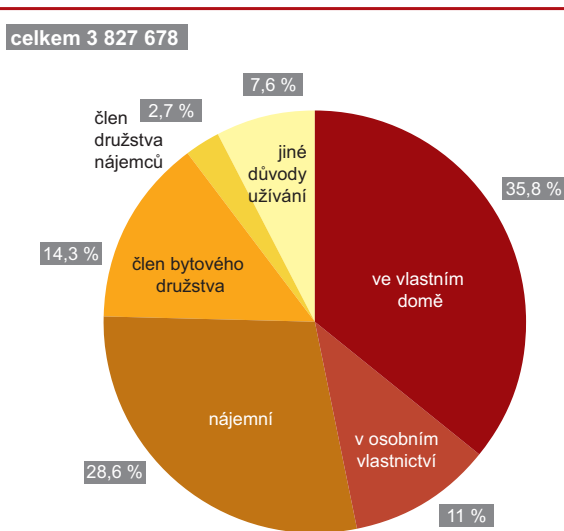
-jd-

Trvale obydlené byty v ČR (1961-2001)



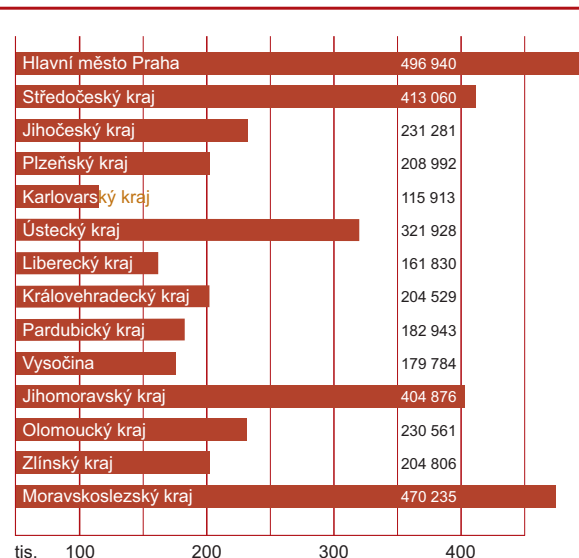
Vývoj počtu trvale obydlených bytů v ČR dle sčítání lidu, domů a bytů v letech 1961 až 2001. Zdroj: ČSÚ, 2004.

Trvale obydlené byty v ČR (2001)



Podíl trvale obydlených bytů v ČR v roce 2001 podle právního důvodu užívání. Zdroj: ČSÚ, SLDB 2001.

Počty bytů podle krajů v ČR (2001)



Počty trvale obydlených bytů v ČR v roce 2001 v jednotlivých krajích. Zdroj: ČSÚ, SLDB 2001.

Účetní a daňová problematika správy bytového fondu



Martin Durec

Účetní a daňová problematika správy bytového fondu je v praxi považována za dosti náročnou oblast. Vyskytují se zde zcela unikátní hospodářské operace, které je v účetnictví potřeba zachytit a rovněž správným způsobem zdanit. Z tohoto důvodu v praxi dochází relativně často k různým chybám a nedorozuměním, které pak

mohou mít pro danou účetní jednotku (a daňový subjekt) nepříjemné důsledky. Mezi nejvýznamnější subjekty správy bytového fondu lze zařadit bytová družstva, bytové společnosti s ručením omezeným a společenství vlastníků jednotek. Tento příspěvek proto bude věnován právě jim.

1. BYTOVÁ DRUŽSTVA A BYTOVÉ SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM

Bytová družstva je možné rozdělit na:

1. stavební bytová družstva, na jejichž bytovou výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (vznikaly nejčastěji v 60. – 70. letech minulého století),
2. bytová družstva dříve označovaná jako „lidová“,
3. ostatní (nová) bytová družstva (zejména ta, jež vznikla za účelem odkupu nemovitostí od původního majitele, nejčastěji města či ministerstva – někdy nepřesně označovaná jako družstva vzniklá za účelem privatizace bytového fondu).

Bytové společnosti s ručením omezením jsou pak ekvivalentem ostatních (nových) bytových družstev. Jediným faktickým rozdílem mezi těmito bytovými s.r.o. a ostatními (novými) bytovými družstvy je rozdílná právní forma. Účetní a daňová problematika je ve všech bytových družstvech včetně s.r.o. v zásadě obdobná. Rozdíly plynou zejména z odlišností právních forem (družstvo, s.r.o.) a dále při převodech jednotek do osobního vlastnictví jednotlivých družstevníků či společníků (u stavebních bytových a „lidových“ bytových družstev se jedná vždy o bezúplatný převod, u ostatních bytových družstev či s.r.o. forma převodu záleží na obsahu smlouvy o převodu jednotek, obvykle však jde o prodej – viz zápis z jednání Koordinačního výboru z 1. 1. 2005 – Daňové a účetní aspekty převodu bytu z bytového družstva na nájemníka, člena družstva). Účtování všech bytových družstev a s.r.o. se řídí kromě zákona o účetnictví podnikatelskou vyhláškou č. 500/2002 Sb., a dále ČÚS č. 001-023.

Založení a vznik bytového družstva či s.r.o.

V současné době vznik nových bytových družstev či s.r.o. stagnuje. Daleko častěji vznikají nová společenství

vlastníků jednotek. Pakliže přesto vznikají nová družstva či s.r.o., tak vznikají nejčastěji za účelem „privatizace“ bytového fondu, tj. za účelem odkupu nemovitostí od původního majitele, jímž je nejčastěji obec či stát. Veškeré účetní operace spojené se založením a vznikem bytového družstva či s.r.o. jsou fakticky totožné se založením jakékoliv jiné účetní jednotky, a to včetně zahajovacích rozvah, které v pasivech obsahují zejména členské vklady a obligatorně v případě družstev i nedělitelný fond (v případě s.r.o. fakultativně i rezervní fond) a v aktivech pak finanční prostředky z uhrazených členských vkladů, pohledávky za neuhrazený zbytek vkladů a zřizovací výdaje (např. ve formě nákladů příštích období).

Pořízení bytového domu v případě bytových družstev a společností vzniklých za účelem privatizace bytového fondu

Původní majitelé (stát, obce a městské části) podmiňují prodej nemovitostí existencí bytového družstva či s.r.o., a proto dochází k účtování o odkupu bytového domu až během běžného účetního období, a to nejčastěji během období prvního. Splácení domu a pozemku může být rozloženo (zpravidla od 4 do 12 let), v tom případě je součástí kupní smlouvy splátkový kalendář. Může však být požadována i okamžitá úhrada. V tom případě si družstvo či s.r.o. obvykle bere úvěr od banky (účtování o úvěru na pořízení domu je shodné s účtováním o úvěru ostatních účetních jednotek).

O kupní ceně pořizovaných nemovitostí se účtuje zcela standardním způsobem. Není neobvyklé, že s pořízením nemovitostí vzniknou i vedlejší pořizovací výdaje:

Č.	Text	MD	D
1.	Kupní cena nemovitostí v případě okamžité úhrady kupní ceny	042	321
2.	Kupní cena nemovitostí v případě splátek po dobu např. 10 let	042	479
3.	Vedlejší pořizovací náklady (kolky, notářské poplatky, úroky z úvěru - variantně a pouze do doby zařazení do užívání, poštovné apod.)	042	321,479

Dalším nutným krokem je zaúčtování zařazení do užívání domu a pozemku. Datem tohoto účetního případu je dle § 56 odst. 7 vyhlášky č. 500/02 Sb. datum doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu.

Č.	Text	MD	D
1.	Zařazení pozemku do užívání	031	042
2.	Zařazení domu do užívání	021	042

Společně s pořízením nemovitostí však družstvo či společnost musí vyřešit otázku, kde vzít finanční prostředky na úhradu kupní ceny, případně na splácení úvěru. Společnost s ručením omezeným obvykle má jako zdroj krytí členské vklady zapsané v Obchodním rejstříku, tedy

svůj základní kapitál, který bývá již při založení společnosti v takové výši, aby postačoval na úhradu kupní ceny uvedené v později uzavřené kupní smlouvě (tyto členské vklady jsou obvykle stanoveny v poměru dle podlahových ploch bytů obývaných jednotlivými společníky). V případě, že členské vklady jednotlivých společníků nestačí na úhradu dané kupní ceny, může valná hromada danou situaci vyřešit v souladu s ustanovením § 121 odst. 1 ObchZ uložením povinnosti jednotlivým společníkům přispět na vytvoření vlastního kapitálu příplatkem mimo základní kapitál dle výše jejich vkladů, maximálně však do celkové výše rovnající se polovině základního kapitálu. V rozvaze se dle ČÚS č. 018 tyto příplatky vykazují v řádku A.II.2. Ostatní kapitálové fondy.

Č.	Text	MD	D
1.	Předpis příplatku mimo základní kapitál	35x	413
2.	Úhrada příplatku mimo základní kapitál	22x	35x

V případě družstva se musí obvykle družstevníci v souladu se stanovami zavázat k úhradě dalších členských vkladů (případně i k další majetkové účasti – to ale nebývá příliš časté). Tyto další členské vklady určené na financování odkupu nemovitostí družstvem se někdy hovorově označují jako „fond úhrady kupní ceny domu a pozemku“, případně jako „pořizovací fond“, a stejně jako v případě s.r.o. se obvykle stanovují v poměru dle podlahových ploch bytů obývaných jednotlivými družstevníky. V rozvaze se dle ČÚS č. 018 v případě bytových družstev založených za účelem odkoupení nemovitostí tyto další členské vklady vykazují v položce „A.I.1. Základní kapitál“.

Č.	Text	MD	D
1.	Předpis dalších členských vkladů	35x	41x
2.	Splátka vkladu	22x,21x	35x
3.	Splátka vkladů je součástí měsíčních plateb inkasa (viz dále)	311	35x

V případě stavebních bytových družstev se státní úvěrovou pomocí se zdroje krytí bytové výstavby plynoucí od jednotlivých družstevníků ve formě dalších členských vkladů nazývají členské podíly na družstevní bytovou výstavbu. Účtují se o nich obdobným způsobem (35x/41x), avšak vykazují se nikoliv na řádku A.I.1. Základní kapitál, ale (stejně jako příplatky mimo základní kapitál u s.r.o.) na řádku A.II.2. Ostatní kapitálové fondy.

Hospodaření bytových družstev a s.r.o.

Předmětem činnosti bytových družstev je dle § 221 odst. 2 ObchZ zajišťování bytových potřeb svých členů. Dle judikatury (rozsudek Nejvyššího soudu České republiky z 30. března 1993) **se nejedná o podnikatelskou činnost**.

O bytových společnostech s ručením omezeným není v obchodním zákoníku uvedeno sice nic, nicméně vzhledem k tomu, že v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 ObchZ může být s.r.o. založeno i za jiným účelem, nežli je podnikání, je možno dovodit, že by pro ně

mělo zřejmě platit to, co pro bytová družstva, v zásadě analogicky.

Zajišťování bytových potřeb členů bytových družstev a s.r.o. lze rozdělit do dvou hlavních oblastí. První oblastí je zajišťování služeb spojených s užíváním bytu (a nebytových prostor). Druhou oblastí je pak samotná správa nemovitostí, zejména opravy a udržování domu.

Účtování o službách spojených s užíváním bytů a nebytových prostor a záloh na ně

Služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor (dále jen „zúčtovatelné náklady“) jsou takové náklady, které budou družstvem či s.r.o. předepsány k úhradě jednotlivým nájemcům (lhostejno, zdali členům či nečlenům daného družstva či s.r.o.). Patří mezi ně zejména:

- ústřední dálkové vytápění,
- dodávka teplé vody,
- úklid společných prostor v domě,
- užívání výtahu,
- dodávka pitné vody,
- užívání domovní prádely a mandlu,
- kontrola a čištění komínů,
- odvoz domovního odpadu,
- čištění žump,
- vybavení bytu společnou televizní anténou (STA),
- další služby, které pronajímatel s nájemníky dohodne.

Zúčtovatelné náklady nejsou náklady účetní jednotky. Proto se při jejich účtování použije ČÚS č. 019, a to odst. 3.1.3, bod a), dle kterého je při účtování těchto nákladů využívána nikoliv účtová třída č. 5, ale č. 3. V praxi nejčastěji využívaným účtem je účet č. **315 – Ostatní pohledávky**. Zdrojem financování těchto nákladů jsou zálohy družstvem či s.r.o. přijatých od jednotlivých nájemců během zúčtovacího období (kalendářní rok). Obecně je jakýkoliv předpis záloh účetními předpisy zapovězen, a to až na jednu výjimku. Dle ČÚS č. 017, odstavec 3.2.3. lze účtovat o předpise záloh u pravidelně se opakujících zálohových plateb od uživatelů bytů a nebytových prostor (služeb spojených s užíváním bytů a nebytových prostor a nájemné či příspěvek vlastníka jednotky). Z tohoto důvodu bytová družstva a s.r.o. **účtují** o předpise záloh, a to obvykle za použití účtu **324 – Přijaté zálohy**.

Č.	Text	MD	D
1.	Faktura na zúčtovatelné náklady	315	321
2.	Zálohy na zúčtovatelné náklady	311	324

Zúčtovatelné náklady a zálohy na ně přijaté jsou pak družstvem či s.r.o. jednotlivým nájemcům vyúčtovány, a to obvykle do 30. dubna následujícího roku. Přepлаты jsou pak vyplaceny, nedoplatky naopak vybrány. Vlastní způsob rozúčtování zúčtovatelných nákladů mezi jednotlivé nájemce je pak obecně dán v případě tepla a teplé vody vyhláškou č. 372/2001 Sb. a v případě ostatních druhů nákladů dohodou nájemců (členů i „nečlenů“ družstva či s.r.o.).

Č.	Text	MD	D
1.	Vyúčtování zúčtovatelných nákladů	324	315
2.	Výplata přeplatku z vyúčtování	324	22x
3.	Úhrada nedoplatku z vyúčtování	22x	315

Účtování o nákladech spojených se správou nemovitostí a ostatních nákladech

Tyto náklady je možno vymezit negativně; jedná se o veškeré ostatní náklady kromě nákladů na služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor (dále jen „nezúčtovatelné náklady“). Jsou to náklady, jež bytové družstvo či s.r.o. nepřeúčtovává jednotlivým nájemcům a které plně hradí ze svých výnosů (přijatého nájemného). Mezi nejdůležitější nezúčtovatelné náklady patří beze sporu náklady na opravy a údržbu domu, náklady na administrativní správu, pojištění a případné odpisy domu, a dále na úhradu různých daňových povinností.

Č.	Text	MD	D
1.	Faktury na nezúčtovatelné náklady	5xx	321

Účtování o nájemném

Financování nezúčtovatelných nákladů musí zajistit nájemné. Nutno zdůraznit, že ze zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé jiné zákony (tj. zákon o vlastnictví bytů) vyplývá pro členy zvláště nově založených „privatizovaných“ družstev a společností s ručením omezeným nadále ve vztahu k užívání bytových jednotek v takto zakoupených domech nájemní vztah. Tato skutečnost je v praxi často špatně chápána, neboť řada zakladatelů nových právních subjektů, kteří zakoupili obytný dům z majetku obce, se domnívá, že byty, které obývají, jsou jejich vlastnictvím a brání se úhradě nájemného. Družstevníci či společníci jsou tedy **pouze v pozici nájemců** jimi obývaných bytů či nebytových prostor.

Proto **musí hradit nájemné** a **musí s nimi být uzavřena řádná nájemní smlouva**, která v případě bytových družstev nesmí být v rozporu se stanovami (§ 685 odst. 2 ObčZ). V zásadě lze hovořit o dvou druzích nájemného; o nájemném u bytů plynoucím od členů družstva či s.r.o. a o ostatním nájemném (např. tržním nájemném dle zákona č. 107/2006 atd.)

Nájemné z bytů hrazené

členy družstev či s.r.o., a to jak věcně usměrňované nájemné v případě stavebních bytových družstev se státní úvěrovou pomocí, tak i nájemné v zásadě obdobné v případě ostatních druhů bytových družstev a bytových s.r.o., bývá stanoveno ve výši pokrývající provozní náklady a příspěvek na budoucí opravy

a rekonstrukce (snížené o případné další provozní výnosy plynoucí z domu, jako je např. nájemné od nečlenů společnosti či družstva, nájemné z nebytových prostor atd.) a neobsahuje zisk. Lze jej účtovat dvojitým způsobem (oba způsoby účtování jsou v zásadě možné, a proto záleží pouze na účetní jednotce, pro který se rozhodne – pochopitelně je však nutno jej uvést v interních účetních předpisech i v příloze k účetní závěrce a v souladu se zásadou stálosti účetních metod jej neměnit).

1) Výsledkový způsob účtování

Nájemné je při tomto způsobu účtováno konvenčním výsledkovým způsobem, tj.:

Č.	Text	MD	D
1.	Měsíční předpis nájemného hrazeného družstevníky či společníky	311	602

Z prostředků tohoto nájemného, případně zvýšeného o ostatní výnosy plynoucí z domu (např. nájemného od nečlenů atp.), bytové družstvo či s.r.o. pokrývá veškeré náklady spojené jak s běžným provozem (např. daň z nemovitostí, bankovní poplatky, administrativně správní náklady atd.), tak i výdaje spojené s opravami a rekonstrukcemi domu. Výdaje spojené s opravami a rekonstrukcemi domu jsou však obvykle velmi finančně náročné, a proto není neobvyklé, že na jejich úhradu bytové družstvo či s.r.o. kumuluje finanční prostředky i několik let (takto kumulované prostředky se v praxi často označují hovorovým výrazem „fond oprav“). Tento „fond oprav“ se tvoří prostřednictvím účetních či daňových rezerv na opravy (účtová skupina č. 45) a/nebo prostřednictvím fondů z čistého zisku po zdanění (účtová skupina 42).

vtip měsíce



Tenhle člověk mi připomíná úspěšného kolegu z Wall Street. Asi bychom si taky měli někde sehnat plechovku.
Kresba I. Svoboda

Část „fondu oprav“ ve formě rezerv je určena na opravy (nikoliv však rekonstrukce) domu za splnění podmínek pro tvorbu rezerv stanovených (§ 57 vyhlášky č. 500/02 Sb. nebo § 7 zákona č. 593/92 Sb.) a účtuje se zcela obvyklým způsobem, tj.:

Č.	Text	MD	D
1.	Tvorba účetních rezerv na opravy domu	554	459
2.	Tvorba daňových rezerv na opravy domu	552	451
3.	Čerpání účetních rezerv na opravy domu	459	554
4.	Čerpání daňových rezerv na opravy domu	451	552

Část „fondu oprav“ ve formě fondu ze zisku po zdanění je naopak určena na úhradu všech ostatních výdajů, které nelze pokrýt výnosy běžného účetní období. Z tohoto fondu jsou tedy hrazeny účetní ztráty způsobené náklady, k nimž nebylo možno tvořit rezervy (např. z důvodu, že nebyl předem znám konkrétní účel výdajů nebo že pravděpodobnost, že nastanou, byla příliš nízká atd.), anebo se z něj hradí výdaje na technické zhodnocení domu.

Č.	Text	MD	D
1.	Tvorba „fondu oprav“ z čistého zisku (po povinném přidělu do nedělitelného či zákonného rezervního fondu)	431	423,427
2.	Čerpání (rekapitalizace) „fondu oprav“ na úhradu technického zhodnocení domu	423,427	413
3.	Čerpání „fondu oprav“ na úhradu účetní ztráty	423,427	431

Lze shrnout, že výsledkový způsob účtování o nájemném hrazeném družstevníky či společníky je zcela konvenční a fakticky v ničem se neliší od účtování běžných podnikatelských účetních jednotek.

2) Rozvahový způsob účtování

Podstata tohoto způsobu účtování spočívá v tom, že část nájemného určená na úhradu běžných provozních nákladů se účtuje buď způsobem uvedeným u způsobu výsledkového (1 a), nebo se účtuje prostřednictvím účtu (nejčastěji) **324 – Přijaté zálohy** (1 b). Část nájemného určená na opravy a rekonstrukce („fond oprav“) se naopak účtuje prostřednictvím účtu (nejčastěji) **475 – Dlouhodobé přijaté zálohy**.

Č.	Text	MD	D
1a.	Měsíční předpis částí nájemného určeného na úhradu provozních nákladů	311	602
1b.	Měsíční předpis částí nájemného určeného na úhradu provozních nákladů	311	324
2.	Měsíční předpis „fondu oprav“	311	475

Při použití této metody se (obvykle v rámci uzávěrkových operací) účtuje o čerpání těchto záloh (tj. jak účtu 475 tak, i případně účtu 324) ve výši nákladů, které z nich byly během roku financovány snížených o ostatní pří-

padné výnosy plynoucí z domu (např. nájemné od nečlenů apod.):

Č.	Text	MD	D
1.	Čerpání „fondu oprav“ na opravy	475	602
2.	Čerpání „fondu oprav“ na rekonstrukce	475	413
3.	Čerpání prostředků na úhradu provozních nákladů v případě jejich „zálohového“ účtování	324	602

Je důležité si uvědomit, že při tomto způsobu účtování by měl být hospodářský výsledek v zásadě nulový (i když to samozřejmě není podmínkou a mnohdy ani možné). Důvodem je ta skutečnost, že, jak již bylo řečeno, věcně usměřované či obdobné nájemné je družstvem či s.r.o. obvykle stanoveno ve výši předpokládaných nákladů snížených o jiné provozní výnosy a neobsahuje zisk. Z tohoto důvodu se částky zaúčtované do výnosů v zásadě rovnají nákladům vynaloženým během roku.

V praxi se lze setkat i s různými obměnami tohoto způsobu účtování. Důležité však je, aby veškeré obměny rozvahového způsobu účtování byly uvedeny v interních účetních směrnících a v příloze účetní závěrky.

Ostatní druhy nájemného (stejně jako ostatní možné výnosy), nežli je nájemné hrazené družstevníky či společníky, se účtuje zcela konvenčním způsobem.

Č.	Text	MD	D
1.	Nájemné bytů od „nečlenů“	311	602
2.	Nájemné z nebytových prostor od „nečlenů“	311	602
3.	Nájemné z nebytových prostor od členů družstva či s.r.o.	311	602
4.	Nájemné za pronájem reklamní plochy	311	602
5.	Poskytnutí práva umístit reklamní či komunikační zařízení na domě a další případné výnosy družstva či s.r.o.	3xx	6xx

Uzávěrkové operace

Nejdůležitější uzávěrkové operace v případě bytových družstev či s.r.o. jsou:

- účtování odpisů (**v souladu s § 56 odst. 5 vyhlášky č. 500/02 Sb. však bytová družstva či s.r.o. nemusí majetek primárně nesloužící k podnikání odepisovat**),
- „klíčování“ nákladů pro potřeby stanovení základu daně z příjmu PO (viz dále),
- čerpání prostředků na provoz a opravy v případě rozvahového způsobu účtování nájemného (tj. čerpání účtů 475 a případně i 324),
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- zaúčtování rezerv (účetních, případně i daňových),
- zúčtování inventarizačních rozdílů,
- zaúčtování případné DPPO,
- uzavření účetních knih.

Sestavení účetní závěrky

Bytová družstva a s.r.o. sestavují účetní závěrku obvykle ve zkráceném rozsahu v souladu s § 18 odst. 3 ZoÚ.

Obvykle ani nesestavují výkaz o peněžních tocích či přehled o změnách vlastního kapitálu. Rovněž tak nemají ani povinnost auditu (většinou).

V případě účetní závěrky hraje stěžejní roli vždy příloha k účetní závěrce. Je v ní nutno uvést zejména poznámku týkající se způsobu účtování o „fondu oprav“, dále rovněž např. o zástavním právu k nemovitostem, jež má prodávající (tj. obec, městská část atd.), účtování o předpise záloh a i ostatní relevantní informace.

Ukazatele hospodaření

V případě bytových družstev a s.r.o. nelze obvykle využívat standardní ukazatele hospodaření jako v případě běžných podnikatelských subjektů. Vrcholným ukazatelem efektivity hospodaření zde totiž obecně není zisk, nýbrž spíše stav finančních prostředků určených na opravy a rekonstrukce („fond oprav“). Daná skutečnost se např. odráží i na povaze informací, které banky v případě posuzování žádosti o úvěr od bytových družstev či s.r.o. vyžadují (obvykle výše měsíčních příspěvků do „fondu oprav“, případně i celá výše věcně usměrňovaného či obdobného nájemného, výše záloh na služby, ostatní výnosy atd.).

Poznámka k analytickým účtům

Účetnictví bytových družstev i s.r.o. je dost informačně bohaté. Mezi veřejností je poměrně rozšířen mýtus o tom, že v každém účetnictví (a tedy zejména i v účetnictví bytových družstev a s.r.o.) musí být vždy a za všech okolností používány analytické účty, a to s odvoláním na ČÚS č. 1 (opačný postup dle tohoto názoru vede k nesprávnosti účetnictví). To je samozřejmě nesmysl. Standardy vydává ministerstvo za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotlivci, a dle ustanovení § 36 odst. 2 ZoÚ používání standardů se sice považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle ZoÚ, ale není předpisem, jehož nedodržení by mělo za následek nesprávnost účetnictví. Naopak, příliš velké zahlcení účetnictví analytickými účty by vedlo k jeho nepřehlednosti a tedy i porušení § 8 odst. 1 ZoÚ. Bytová družstva i s.r.o. proto využívají často specializované programové prostředky vytvořené speciálně pro jejich potřeby (např. DES, SWAN, SSB atd.), případně i jiné formy mimoúčetní evidence, které analytické členění určitých syntetických účtů nahrazují.

Registrace daňového subjektu

Bytové družstvo či s.r.o. musí do 30 dnů od svého vzniku (tj. zápisu do obchodního rejstříku) podat přihlášku k registraci u svého místně příslušného správce daně k dani z příjmů právnických osob, a to bez ohledu na to, zdali provozuje nějakou činnost, ze které plynou zdanitelné výnosy (např. pronájem bytů nečlenům, pronájem nebytových prostor, výnosy z reklamní plochy umístěné na domě atp.) či nikoliv (tzn. pokud má výnosy pouze z pronájmu bytů svým členům – viz dále).

V této registraci se zaregistruje i k ostatním relevantním daním, zejména k dani z nemovitosti. Registrace tedy probíhá za stejných podmínek jako u každého jiného daňového subjektu.

Daň z příjmů právnických osob

Pro bytová družstva a s.r.o. jsou nejdůležitější následující dvě ustanovení zákona o daních z příjmů:

- § 19 odst. 1 písm. c),
- § 25 odst. 1 písm. i).

První ustanovení nejprve říká, že od daně jsou osvobozeny příjmy „z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů“. Tato část tohoto ustanovení se týká stavebních bytových družstev se státní úvěrovou pomocí. Cenově regulovaným nájemným se zde rozumí **věcně usměrňované nájemné** uvedené v § 3 a 4 zákona č. 526/1990 Sb. o cenách, v platném znění, které se stanovuje způsobem uvedeným v § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. Ve zkratce lze říci, že se jedná o **nájemné hrazené družstevníky, které zahrnuje ekonomicky oprávněné náklady snížené o zdaněné příjmy z domu a nezahrnuje zisk**.

Dále toto ustanovení říká, že od daně jsou osvobozeny rovněž příjmy „z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná“. Tato část tohoto ustanovení se týká ostatních typů bytových družstev a dále bytových s.r.o. – nálezem Ústavního soudu byla sice regulace nájemného z bytů zrušena (tj. i regulace nájemného z těchto typů družstevních bytů či bytů



s.r.o.), nicméně díky této části ustanovení se stále musí posuzovat osvobození výnosů z předmětného nájmeného ve vztahu k regulujícím předpisům platným do uvedeného data. Proto zde autor doporučuje prostudovat třetí část Ústavním soudem zrušeného výměru MF č. 06/2002, kde je uveden způsob stanovení takového nájmeného. Ve zkratce lze říci, že se i zde jedná o **nájemné hrazené družstevníky či společníky, které zahrnuje ekonomicky oprávněné náklady snížené o zdaněné příjmy z domu a nezahrnuje zisk.**

Lze tedy shrnout, že nájemné placené společníky či družstevníky bytovému družstvu či s.r.o. za bytové prostory či garáže jimi obývané či používané je (při splnění určitých požadavků) osvobozeno od daně z příjmu právnických osob a tedy nevstupuje do základu DPPO. Pokud je však takovéto nájemné placeno družstevníkem či společníkem za nebytový prostor v domě (např. za prodejnu umístěnou v domě), je toto nájemné již plně relevantním daňovým výnosem družstva či společnosti. Rovněž to znamená, že veškeré jiné nájemné, tedy nájemné dle zákona č. 107/2006 Sb. placené nečleny či tržní nájemné, je obecně daňově relevantní, a tedy vstupuje do základu DPPO. Proto například, pokud družstvo či s.r.o. pronajímá za úplatu např. kočárkárnu jako sklad, pak se jedná o daňově relevantní výnos.

Veškeré ostatní výnosy bytových družstev či s.r.o., jako jsou například:

- výnosy z práva umístit telekomunikační či reklamní zařízení na domě,
- výnosy z činností souvisejících s provozováním společných částí domu, které slouží i jiným fyzickým či právnickým osobám,
- výnosy ze sankcí za pozdní úhrady,
- výnosy z poplatků např. za zpracování smlouvy o převodu atd.

jsou obecně daňově relevantní, a tedy rovněž vstupují do základu pro výpočet DPPO.

Druhé ustanovení vypovídá o tom, že „za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména ... výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně...“. Jinými slovy **veškeré náklady související s výše uvedeným osvobozeným nájemným (tedy zjednodušeně řečeno veškeré náklady, ze kterého se mají nebo by se měly uhradit), jsou daňově neúčinné** a tedy nesnižují základ daně pro výpočet DPPO, a to ani tehdy, byly-li by za jiných okolností daňově uznatelné.

V praxi nedochází k problémům, jestliže jsou jedinými výnosy bytového družstva či s.r.o. osvobozené nájemné a úroky z bankovních účtů – v tom případě jsou totiž veškeré náklady družstva či s.r.o. daňově neúčinné a daňový základ je roven těmto úrokům z bankovních účtů. Situace se komplikuje v případě, kdy bytovému družstvu či s.r.o. plynou z domu (či z činností) i daňově relevant-

ní výnosy. V tom případě je nutno rozdělit veškeré náklady do čtyř skupin:

1. náklady, které jsou **vždy daňově neuznatelné** podle § 25 zákona o daních z příjmů kromě případů uvedených v bodu 2 (např. náklady na reprezentaci, náklady na odměny členů statutárních orgánů či sankce správce daně atd.),
2. náklady vztahující se **pouze** k nezdanitelným výnosům (tj. osvobozeným výnosům /nájemnému/ či výnosům, které nejsou předmětem daně) – tyto jsou **daňově neuznatelné** podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP (např. opravy v bytě družstevníka či společníka atd.),
3. náklady vztahující se **pouze** ke zdanitelným výnosům – tyto jsou **daňově uznatelné** (např. oprava v bytě nečlena či oprava nebytového prostoru),
4. náklady vztahující se jak ke zdanitelným, tak i nezdanitelným výnosům – tyto se **musí rozdělit na daňově uznatelnou část a na daňově neuznatelnou část** dle určitého průkazného kritéria. Tímto kritériem bývá v praxi nejčastěji podíl podlahových ploch, z nichž plynou zdanitelné výnosy, k podlahovým plochám, z nichž plynou nezdanitelné výnosy. Případně lze použít i jiné kritérium, zde však již autor doporučuje nechat si dané kritérium závazně posoudit správcem daně postupem uvedeným v § 24a ZDP (i když správní poplatek ve výši 10 000 Kč může působit poněkud demotivačně).

O nákladech této skupiny můžeme hovořit např. v případě oprav ve společných prostorách domu, v případě administrativně správních nákladů, v případě daňových odpisů domu apod.

Poznámka k daňovým odpisům, rezervám a technickému zhodnocení

Obecně platí, že vlastní-li družstvo či s.r.o. dlouhodobý majetek sloužící k dosahování zdanitelných výnosů, pak jej může daňově odepisovat (§ 31 či 32 ZDP). V praxi je nejčastější případ, kdy z bytového domu ve vlastnictví takového bytového družstva či s.r.o. plyne nejen nájemné osvobozené, ale i zdanitelné (např. z pronajímaného bytu nečlenovi či z nebytového prostoru). V takovém případě lze základ daně upravit o poměrnou část daňového odpisu vztahujícího se k části domu sloužící k dosahování zdanitelných výnosů (tato poměrná část se vypočte kritériem zmiňovaným v předchozí části textu). Obdobně to platí i v případě zákonných rezerv na opravy dle § 7 zákona č. 593/92 Sb.

Vzhledem k tomu, že vysoký podíl na činnosti bytových družstev a s.r.o. mají opravy bytových domů v jejich vlastnictví, může dojít k pochybnostem, kdy se ještě jedná o opravu domu a kdy se jedná již o jeho technické zhodnocení. V takových případech je využitelné ustanovení § 33a ZDP, na základě kterého si může nechat družstvo či s.r.o. závazně posoudit, zda daný zásah do majetku je opravou či již technickým zhodnocením. I zde je však poněkud nepřijemný správní poplatek ve výši 10 000 Kč.

Daň z přidané hodnoty

Nejprve je nutno zjistit, zda konkrétní bytové družstvo je či není osobou povinnou k dani, tj. osobou, která se nemůže stát plátcem daně.

Z ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH vyplývá, že osobou povinnou k dani není právnická osoba, která neuskutečňuje samostatně ekonomické činnosti. Plnění, která spočívají v zajišťování bytových potřeb a dalších plnění přímo souvisejících s bytovými potřebami členů družstva, nejsou považována za ekonomickou činnost bytového družstva, pokud jsou poskytována pro jejich členy – fyzické osoby. Jedná se zejména o následující plnění:

1. výstavba družstevních objektů (obytných domů a garážových objektů, bytů a garáží) realizovaná vlastními kapacitami družstev nebo realizovaná družstvem jako investorem,
2. pronájem bytů, garáží a garážových stání a plnění poskytovaná s jejich užíváním (s výjimkou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje),
3. zajišťování správy společných částí domu podle zákona o vlastnictví bytů a plnění poskytovaná s užíváním bytů a garáží v domě pro jejich vlastníky (s výjimkou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje),
4. převody družstevních bytů, garáží a garážových stání a spoluvlastnických podílů na pozemcích, které k nim příslušejí.

Pokud by však obdobná plnění byla poskytována právnickým osobám, již by se jednalo o ekonomickou činnost, a to i v případě, kdy tyto právnické osoby jsou členy družstva, neboť u právnických osob se nejedná o zajišťování bytových potřeb členů družstva. Ekonomickou činností jsou uvedena plnění rovněž v těch případech, kdy jsou poskytována pro osoby, které nejsou členy družstva. Ekonomickou činností je rovněž účtování různých administrativních poplatků (např. za zpracování smlouvy o převodu členského podílu, povolení stavebních úprav, povolení podnájmu, zápisné nového člena a podobně) a dále to jsou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje, a to členům družstva nebo s.r.o. i osobám, které členy družstva nejsou. V tom případě bude bytové družstvo považováno za osobu povinnou k dani, jelikož uskutečňuje ekonomické činnosti (je jedno, zdali se získá ziskem či ztrátou).

Je-li bytové družstvo na základě výše uvedeného osobou povinnou k dani, může se stát i plátcem DPH, a to nejčastěji v tom případě, kdy jeho obrat dle § 6 odst. 2 ZDPH za nejbližších 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích přesáhne částku jeden milion korun (teoreticky se může stát plátcem i z jiných příčin, od nich ale abstrahujeme). Do jeho obratu **budou** poté **vcházet** nejen výnosy z jeho ekonomických činností jmenovaných v předchozím odstavci, ale rovněž např.:

1. výnosy za plnění poskytovaná pro osoby, které nejsou členy družstva, a členy – právnické osoby



Proč ho ještě nemáte?



Auditorský systém
na míru Vaším potřebám.

 je software českých auditorů.

- (např. nájemné z bytů, nebytových prostor, pozemků a staveb, plnění poskytovaná s jejich užíváním, údržba, opravy, rekonstrukce, poplatky za administrativní úkony, správa domů),
2. nájemné z nebytových prostor (vyjma garáží a garážových stání) staveb a jejich částí a plnění poskytovaná s jejich užíváním i v případě, kdy jsou poskytovány členům družstva – fyzickým osobám,
 3. úhrada vlastníků nebytových jednotek (vyjma garáží a garážových stání) za správu domu podle zákona o vlastnictví bytů a úhrady za plnění poskytovaná s jejich užíváním i v případě, kdy jsou poskytovány členy družstva – fyzickými osobami.

Do obratu mimo plnění uvedených v druhém odstavci (tj. plnění, která nejsou ekonomickou činností)

nevstupují dále i částky, které nejsou v souladu s účetními postupy účtovány do výnosů, např. při přeúčtování dodávek elektrické energie, tepla, plynu, vody a podobně (tj. dříve zmiňované „zúčtovatelné“ náklady).

Vzhledem k ustanovení § 95 odst. 8 ZDPH, které ve zkratce říká, že není oprávněna podat přihlášku k registraci ta osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a to i v tom případě, že by tato plnění jinak převýšila registrační limit (jen v tom případě, kdy by se tato osoba rozhodla uplatňovat daň u nájmu zejména bytů či nebytových prostor plátcům daně pro uskutečňování jejich ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 56 odst. 5 ZDP, může se stát plátcem daně na základě dobrovolného rozhodnutí fakticky kdykoliv), je „plátcovství“ v případě bytových družstev, která jsou osobami povinnými k dani, ne příliš častým jevem.

Většina výše uváděných informací je obsahem oficiálního stanoviska MF ČR k problematice DPH v případě bytových družstev, nikoliv však již zákona o DPH, a proto se jedná o čistě výkladovou záležitost. Bohužel toto stanovisko však mlčí o bytových společnostech s ručením omezeným. Dle názoru autora však toto stanovisko platí pro bytová s.r.o. obdobně. Pakliže by tomu tak totiž nebylo, došlo by k porušení zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně, tj. ustanovení § 2 odst. 8 ZSDP.

Není-li bytové družstvo (a s ohledem na předchozí odstavce i bytové s.r.o.) plátcem, může se za určitých okolností ještě stát **osobou identifikovanou k dani**.

Dle § 96 ZDPH je osobou identifikovanou k dani mimo jiné i „...*právnícká osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání... a neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku, anebo osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ...*“, pokud pořizuje zboží z jiného členského státu EU a hodnota takto pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyší částku 326 000 Kč. Na základě tohoto ustanovení se tedy bytové družstvo či s.r.o. může stát osobou identifikovanou k dani v případě, že buď vůbec není osobou povinnou k dani, nebo sice je osobou povinnou k dani, ale uskutečňuje pouze určitou

ekonomickou činnost (viz výše), a to když pořídí zboží z jiného členského státu s celkovou hodnotou vyšší nežli 326 000 Kč za rok (bytové družstvo či s.r.o. by se mohly stát osobou identifikovanou k dani ještě i za jiných situací, ty však nejsou v jejich případě příliš pravděpodobné a proto je zde neuvádíme).

Daň z nemovitosti

Daň z nemovitosti je jednou ze stěžejních daní, kterou družstvo či společnost během roku hradí. V případě domů a pozemků v majetku bytových družstev či s.r.o. platí stejná úprava zdaňování jako v případě jakýchkoliv jiných daňových subjektů.



Daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti

Daň z převodu nemovitostí a daň darovací se daného bytového družstva či s.r.o. budou týkat v případě převodů jednotek do osobního vlastnictví jejich členům. Daň dědická se téměř výlučně týká nájemců – fyzických osob, kteří mohou členský podíl v družstvu či společnosti zdědit. Proto se tato daň dotýká družstva či společnosti snad jen v okamžiku, kdy jsou například notářem či dědickým soudem dotázáni na výši splaceného členského vkladu apod.

Silniční daň

Ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani silniční nejsou (mimo jiné) předmětem daně ta vozidla, která neslouží k podnikání. Dle rozsudku Nejvyššího soudu České republiky z 30. března 1993 nejsou podnikáním činnosti bytového družstva zabezpečované pro potřeby svých členů. Tento rozsudek se sice týká výlučně bytových družstev, nicméně dle názoru autora, vzhledem k tomu, že v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 ObchZ může být s.r.o. založeno i za jiným účelem, nežli je podnikání, je možno dovodit, že by pro bytová s.r.o. měl platit zřejmě obdobný závěr. To, že zákon o daních z příjmů družstva či společnosti vždy považuje za organizace ziskové, na věci nic nemění. Z toho vyplývá, že v případě, že družstvo či společnost nevyvíjí žádnou podnikatelskou činnost (tj. např. nepronajímá nečlenům apod.), nemůže se stát,

že by se stalo poplatníkem silniční daně, jelikož fakticky kterákoliv vozidla (kromě nákladních vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 3,5 tuny – od nich ale abstrahujeme), které se použijí pro účely družstva či společnosti, nejsou předmětem daně. Ale v případě, že nějakou podnikatelskou činnost vyvíjí, je nutno pečlivě sledovat, pro jaké účely je dané vozidlo využíváno, tj. zda pro činnost nepodnikatelskou či podnikatelskou.

2. SPOLEČENSTVÍ VLASTNÍKŮ JEDNOTEK

Společenství vlastníků jednotek (dále jen SVJ) je právníkou osobou, kterou upravuje zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům (zákon o vlastnictví bytů). Nejčastěji vzniká SVJ dle § 9 odst. 3 tohoto zákona v domě s nejméně pěti jednotkami, z nichž 3 jsou ve vlastnictví třech různých vlastníků, a to dnem doručení listiny s doložkou o vyznačení vkladu do katastru nemovitostí nebo jiné listiny, kterou příslušný státní orgán osvědčuje vlastnické vztahy k jednotce, poslednímu z těchto vlastníků (pouze v případě převodu jednotek z vlastnictví stavebních bytových družstev, na jejichž družstevní výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních předpisů, a dále v případě družstev označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva vzniká SVJ až prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž budou družstvu doručeny listiny doložující, že spoluvlastnický podíl na společných částech domu se snížil na méně než jednu čtvrtinu). Tento okamžik vzniku je **konstitutivní**. Zápis do rejstříku je již pouze **deklaratorním aktem**, nemůže být tedy považován za okamžik vzniku této právní osoby. Právě s konstitutivním vznikem SVJ je spojena povinnost začít vést účetnictví a ostatní zákonné povinnosti.

Účetními předpisy vztahujícími se na SVJ je kromě zákona o účetnictví zejména vyhláška č. 504/2002 Sb. a dále ČÚS č. 401-414. Podpůrně je možno použít i sdělení Ministerstva financí č.j. 281/55 462/2002 k účtování a daňové povinnosti společenství vlastníků jednotek – právní osoby podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony, ve znění pozdějších předpisů (zákon o vlastnictví bytů), a to i přes to, že dle informace MF č.j. 28/78 511/2007-283 toto sdělení sice nebylo zrušeno, je však pro účely vedení účetnictví od roku 2008 již neaktuální a tedy nepoužitelné. Přesto však z určitých pasáží týkajících se účetnictví lze, dle názoru autora, i nadále principiálně vycházet. Navíc je, dle názoru autora, některé „neúčetní“ pasáže stále možno použít, a to zejména ty, jež se týkají daňové problematiky.

Vznik SVJ

Jak již bylo řečeno, počátek povinnosti vést účetnictví se odvíjí od konstitutivního vzniku SVJ. Na rozdíl od vzniku družstva či společnosti s ručením omezeným,

není konstitutivní vznik SVJ spojen obvykle s velkým množstvím účetních případů, a to i proto, že SVJ obvykle nevlastní žádný majetek, pouze „spravuje“ majetek jednotlivých vlastníků jednotek.

Zahajovací rozvaha se sestavuje fakticky pouze v jednom případě, a to tehdy, když SVJ vzniklo převodem jednotek do osobního vlastnictví jednotlivých vlastníků z majetku původního majitele, jímž bylo (nejčastěji) bytové družstvo či společnost s ručením omezeným. Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 7 zákona o vlastnictví bytů je totiž součástí smlouvy o převodu vlastnictví jednotky z vlastnictví bytového družstva vzájemné vypořádání prostředků z nájemného určených na financování oprav a údržby budovy, popřípadě domu a jednotky a dále kladných zůstatků prostředků tvořených ze zisku bytového hospodářství, připadajících na převáděné jednotky. Toto ustanovení zákona se sice vztahuje pouze na stavební bytová družstva, na jejichž družstevní výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních předpisů a dále na družstva označovaná podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, nicméně vzhledem k tomu, že v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů SVJ vykonává činnosti související s provozováním společných částí domu, a proto musí z logiky věci i disponovat určitými finančními prostředky. Aby tak mohlo činit, je nutno, dle názoru autora, toto ustanovení použít přiměřeně i v souvislosti s ostatními bytovými družstvy a rovněž i v souvislosti s bytovými společnostmi s ručením omezeným (v praxi se i ve smlouvách o převodu jednotek z vlastnictví ostatních bytových družstev či s.r.o. do vlastnictví družstevníků či společníků skutečně většinou vyskytují i ujednání o tom, jakým způsobem a kdy bude provedeno vypořádání těchto finančních prostředků). Vzájemným vypořádáním se přitom rozumí vyrovnání jak nevyčerpaných zůstatků, tak vyrovnání nedoplatků ze strany nabyvatele. Nevyčerpané prostředky určené k vypořádání převede družstvo či s.r.o. SVJ. V podstatě to znamená, že družstvo či s.r.o. musí stanovit výši „fondu oprav“, jež připadá na převáděné bytové jednotky. Tyto prostředky pak převede na účet SVJ v nejbližším dohodnutém termínu. Z toho vyplývá i podoba zahajovací rozvahy SVJ, kdy v aktivech je evidována pohledávka za bytovým družstvem či s.r.o. ve výši nepřevedeného „fondu oprav“ a v pasivech je pak tento „fond oprav“ vykázán jako zdroj financování správy domu (viz dále).

Způsob účtování služeb spojených s užíváním jednotek a záloh na ně

Způsob účtování se neliší od způsobu účtování u bytových družstev a s.r.o. Nicméně pro zopakování:

Č.	Text	MD	D
1.	Fakturované „zúčtovatelné“ náklady	315	321
2.	Zálohy na „zúčtovatelné“ náklady	311	324
3.	Vyúčtování „zúčtovatelných“ nákladů	324	315
4.	Výplata přeplatku z vyúčtování	324	22x
5.	Úhrada nedoplatku z vyúčtování	22x	315

Stejně jako v případě bytových družstev a s.r.o. **je nutno účtovat o předpise záloh** (nikoliv až o jejich úhradě jako v případě běžných účetních jednotek). Na rozdíl od bytových družstev však není v účetních předpisech (ČÚS) tato možnost výslovně uvedena. Přesto je tak nutno z podstaty věci činit. O účtování o předpise záloh je nutno učinit poznámku v příloze účetní závěrky (!).

Pro doplnění je nutno uvést, že ve smyslu ustanovení § 9a odst. 2 Zákona č. 72/94 Sb. je SVJ oprávněno rozhodovat o rozúčtování cen služeb na jednotlivé vlastníky jednotek, není-li rozúčtování cen služeb stanoveno zvláštním právním předpisem (zejména vyhláška č. 372/2001 Sb. Ministerstva pro místní rozvoj) nebo rozhodnutím cenového orgánu.

Náklady spojené se správou domu a záloh na ně

Ekvivalentem „nezúčtovatelných“ nákladů uváděných u bytových družstev a s.r.o. jsou v případě SVJ náklady na správu domu. Patří mezi ně zejména opravy společných částí domu (ne však již jednotek, neboť ty jsou ve „správě“ jejich majitelů), administrativní správa (např. vedení účetnictví atd.), bankovní poplatky atp. Tyto náklady se účtují konvenční výsledkovým způsobem:

Č.	Text	MD	D
1.	Faktury na náklady spojené se správou domu	5xx	321

Tyto náklady však musí být z něčeho hrazeny. Nájemné od vlastníků nepřichází v úvahu, jelikož jednotliví vlastníci pochopitelně nejsou v nájemním vztahu s SVJ. Řešení lze nalézt v ustanovení § 15 zákona č. 72/94 Sb., a to zejména v odstavci 2 tohoto ustanovení. Je zde řečeno, že na úhradu správních nákladů skládají vlastníci jednotek předem určené finanční prostředky jako zálohu. Výši záloh si určí vlastníci jednotek usnesením shromáždění dopředu tak, aby byly kryty předpokládané náklady, které bude nutné vynaložit v následujících měsících i v dalších letech. Výši částky a den její splatnosti sděluje vlastníkům jednotek výbor nebo pověřený vlastník. Není-li výbor nebo pověřený vlastník zvolen, rozhoduje se o výši částek předpokládaných správních nákladů (a tedy i záloh na ně) nadpoloviční většinou všech vlastníků jednotek v domě. Tyto zálohy na správní náklady musí být vyúčtovány. Zákon o vlastnictví bytů však neříká kdy, úprava je zde ponechána zcela v kompetenci stanov SVJ. Může to být tedy každoročně (obvykle), ale může to být i jednou za deset let. Pakliže ale není žádné pravidlo určeno, pak nelze tvrdit, že SVJ musí vyúčtování provést. A vzhledem k tomu, že vyúčtování doposud nebylo provedeno, nelze výše uvedené zálohy požadovat jednotlivými vlastníky zpět.

O těchto zálohách je důležité vědět ještě jednu věc: finanční prostředky zálohově poskytnuté vlastníky jsou sice závazkem SVJ vůči vlastníkům jednotek, nicméně při vypořádání závazku SVJ vůči bývalému vlastníku jednotky při prodeji jednotky novému vlastníku se k těmto zálohám nepřihlíží. Jinak řečeno, jejich zůstatky jsou v tomto případě nevratné.

Pro vlastní účtování záloh je nutno si uvědomit dvě věci. První je, že se, stejně jako v případě záloh na úhradu služeb spojených s užíváním jednotky (TU, TUV, SV, energie atd.), i v případě záloh na náklady na správu domu a pozemku účtuje o jejich předpise (a proto i o tomto předpise záloh musí být učiněna poznámka v příloze účetní závěrky). Druhou věcí je, že správní náklady, které budou hrazeny fakticky prostřednictvím záloh, budou vznikat jak v krátkodobém horizontu (obvykle se bude jednat o běžné provozní náklady, např. pojištění, náklady na účetní a daňové služby, bankovní poplatky atd.), tak i v horizontu dlouhodobém (tj. obvykle náročné opravy, na které SVJ kumuluje finanční prostředky několik let). Proto i účtování záloh se bude lišit podle toho, na úhradu kterých z těchto dvou typů nákladů budou určeny.

Výše záloh musí být předem určena a schválena dle § 15 odst. 2 zákona o vlastnictví bytů.

Zálohy určené na úhradu běžných provozních nákladů se evidují na účtu **324 – Přijaté provozní zálohy**, zálohy určené na úhradu (obvykle finančně náročných) nákladů na opravy a údržbu se evidují na účtu **955 – Dlouhodobé přijaté zálohy**:

Č.	Text	MD	D
1.	Zálohy na provozní náklady	311	324
2.	Zálohy na opravy	311	955

Jak již bylo uvedeno dříve, veškeré zálohy musí být jednotlivým vlastníkům zpravidla vyúčtovány. Avšak bez ohledu na to, kdy bude jednotlivým vlastníkům toto vyúčtování provedeno, musí být vždy na konci roku zaúčtováno čerpání záloh na úhradu nákladů na správu domu z nich během roku uhrazených. Toto čerpání a následné vyúčtování záloh se zaúčtuje následovně:

Č.	Text	MD	D
1.	Čerpání provozních záloh	324	649
2.	Čerpání záloh na opravy	955	649
3.	Vyúčtování - rozdíl vyplacen jednotlivým vlastníkům	324,955	2xx
4.	Vyúčtování - rozdíl ponechán v SVJ	–	–

V případě záloh na opravy se v praxi vyskytuje ještě jeden způsob účtování. Jeho podstatou je, že v případě **oprav společných částí domu** se účtuje čerpání těchto záloh buď rovnou při vzniku nákladu, který je z těchto záloh hrazen, anebo prostřednictvím zúčtovacích vztahů, tj. že se vůbec nepoužívají výsledkové účty. V případě např. přijatých faktur na opravy ve společných prostorách domu se tedy buď rovnou použijí účty účtové skupiny 95, tzn. namísto konvenčního způsobu účtování přijaté faktury na opravy 511/321 se zaúčtuje přímo **955/321**, nebo se daná faktura na opravy nejprve zaúčtuje **315/321** a pak se čerpají zálohy na opravy **955/315**. V případě čerpání těchto záloh na úhradu jiných nákladů, nežli jsou náklady na opravy společných částí domu, se však již postupuje standardním způsobem popsaným výše, tj. prostřednictvím výsledkových

úctů. Tento způsob účtování (tj. bez použití výsledkových účtů v případě oprav společných částí domu) je považován za účetně správnější, nežli způsob předchozí (tj. s použitím výsledkových účtů).

Účtování o technickém zhodnocení a majetku

Nejprve je nutno si uvědomit čím majetek je fakticky zhodnocován. Dům (obvykle žádná jeho část) není majetkem SVJ. Tento dům je, zjednodušeně řečeno, ve vlastnictví jednotlivých vlastníků jednotek. Proto, dochází-li ke zhodnocení společných částí domu, pak se zhodnocuje majetek ve spoluvlastnictví jednotlivých vlastníků. Z toho je nutno vycházet při vlastním účtování, kdy se používají **účty účtové skupiny č. 31**.

Č.	Text	MD	D
1.	Přijátá faktura na technické zhodnocení společných částí domu	315	321

I tyto výdaje jsou hrazeny ze záloh na ně vybraných od vlastníků jednotek, a proto musí i zde dojít k čerpání záloh použitých na jejich úhradu, a to včetně následného vyúčtování jednotlivým vlastníkům:

Č.	Text	MD	D
1.	Čerpání záloh na úhradu technického zhodnocení	324,955	315
2.	Vyúčtování - rozdíl vyplacen jednotlivým vlastníkům	324,955	2xx
3.	Vyúčtování - rozdíl ponechán v SVJ	—	—

Rovněž v případě majetku si musíme nejprve uvědomit, čím je majetek, který SVJ pořizuje. To je nesmírně důležité, jelikož v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů může SVJ nabývat majetku pro účely správy domu. Na druhou stranu může i pořizovat majetek do spoluvlastnictví jednotlivých vlastníků. Rozhodnutí je v kompetenci shromáždění vlastníků. V případě, že je pořizován majetek do spoluvlastnictví jednotlivých vlastníků, je účtování totožné s účtováním o technickém zhodnocení. V případě, že je pořizován majetek do vlastnictví SVJ jako právnické osoby, je účtování zcela konvenční, tj. jsou při účtování využívány majetkové účty (02x, 11x). Navíc, pakliže je pořizován majetek do vlastnictví SVJ jako právnické osoby z prostředků dlouhodobých záloh, pak je nutno ještě zaúčtovat čerpání těchto dlouhodobých záloh – při čerpání je však zřejmě nutno opět využít účtovou skupinu č. 95, jelikož účtovou skupinu 90 či 91 dle současných odborných názorů v případě SVJ využívat nelze:

Č.	Text	MD	D
1.	Čerpání záloh na pořízení majetku do vlastnictví SVJ	324,955	95x

Účtování ostatních příjmů

SVJ jako právnická osoba může mít, a také zpravidla má, i jiné druhy příjmů, než ty, jež plynou ze záloh. Těmito příjmy jsou nejčastěji výnosy plynoucí z:

- úroků, pokud SVJ **nerozhodne** dohodou s jednotlivými vlastníky jednotek o tom, že se bude jednat o jejich příjmy,
- penále, úroky z prodlení za opožděné platby jednotlivých vlastníků.

Účtováno je zcela obvyklým způsobem:

Č.	Text	MD	D
1.	Úroky z bankovních účtů, sankce za opožděné platby atd.	22x	64x

Veškeré výše uvedené výnosy buď tvoří hospodářský výsledek SVJ, který je při otevírání účetních knih na počátku účetního období zaúčtován na účet 931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, a využit dle rozhodnutí shromáždění vlastníků, anebo jsou použity na úhradu provozních nákladů SVJ (např. na bankovní poplatky atd.) – v tom případě jsou provozní zálohy čerpány v o to menší výši a hospodářský výsledek je poté nulový.

Zdáleka ne veškeré příjmy, jež SVJ plynou, jsou výnosy tohoto SVJ. Kromě výnosů uvedených výše jsou obvykle veškeré ostatní výnosy příjmem jednotlivých vlastníků. Mezi tyto patří zejména:

- úroky, pokud SVJ **rozhodne** dohodou se všemi vlastníky jednotek, že se bude jednat o jejich příjmy,
- výnosy z nájemného, popřípadě jiné výnosy plynoucí ze společných prostor ve spoluvlastnictví vlastníků jednotek (např. příjmy ze společných prostor pronajatých k podnikání, příjmy z práva umístit telekomunikační či reklamní zařízení na domě atd.),
- penále a úroky z prodlení nájemného uplatněné SVJ za neplnění povinnosti dlužníka z bodu ad b).

Č.	Text	MD	D
1.	Příjmy jednotlivých vlastníků	22x,31x	325

K výše uvedeným výnosům jednotlivých vlastníků (reálně se to bude týkat zřejmě pouze výnosů z bodu ad b) SVJ mohou vznikat i náklady. Tyto je nutno rovněž přeúčtovat jednotlivým vlastníkům, avšak odděleně od těch nákladů, které připadají na ostatní plochy domu, které jsou v jejich spoluvlastnictví. Přicházejí proto v úvahu dva druhy takových nákladů:

- náklady přímo související pouze s takovými výnosy (např. oprava v nebytové či bytové jednotce, která je ve spoluvlastnictví jednotlivých vlastníků),
- náklady, které souvisí s takovými výnosy pouze částečně (např. náklady související se všemi prostory v domě, tj. nejen s pronajímanými, ale i s těmi, které jsou obývány vlastníky; zejména se jedná o bankovní poplatky nebo náklady na vedení účetnictví SVJ atd.) – v tom



případě je nutno z takového nákladu vydělit část, která se vztahuje k těmto výnosům a tuto část přeúčtovat jednotlivým vlastníkům. Zbývající část nákladů se pak zaúčtuje obvyklým výsledkovým způsobem.

Č.	Text	MD	D
1.	Výdaje jednotlivých vlastníků	315,325	22x,32x

Uzávěrkové operace

Nejdůležitější uzávěrkové operace v případě SVJ jsou:

- čerpání záloh na správu domu,
- účtování rezerv a odpisů,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- zúčtování inventarizačních rozdílů,
- zaúčtování případné DPPO,
- uzavření účetních knih.

Rezervy a odpisy přicházejí v úvahu pouze v tom případě, že SVJ vlastní nějaký (nemovitý) majetek, což je dle § 9 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů možné.

Sestavení účetní závěrky

SVJ sestavují účetní závěrku obvykle ve zkráceném rozsahu v souladu s § 18 odst. 3 ZoÚ. Obvykle ani nesestavují výkaz o peněžních tocích či přehled o změnách vlastního kapitálu. Rovněž tak v zásadě nemají ani povinnost auditu.

V případě účetní závěrky hraje stěžejní roli vždy příloha k účetní závěrce. Je v ní nutno uvést zejména poznámku týkající se majetku SVJ jako právnické osoby, účtování o předpise záloh a i ostatní relevantní informace.

Ukazatelé hospodaření

Ani v případě SVJ nelze obvykle využívat standardní ukazatele hospodaření jako v případě běžných subjektů. Vrcholným ukazatelem efektivity hospodaření zde totiž obecně není zisk (obvykle se ani žádný netvoří), nýbrž spíše stav finančních prostředků určených na opravy a rekonstrukce. Daná skutečnost se např. odráží i na povaze informací, které banky v případě posuzování žádosti o úvěr, od SVJ vyžadují (obvykle výše měsíčních záloh na správu domu, výše záloh na služby, ostatní výnosy atd.).

Poznámka k analytickým účtům

Rovněž tak i účetnictví SVJ je poměrně dost informačně bohaté. Proto o analytických účtech platí v plné míře to, co bylo uvedeno u bytových družstev a s.r.o.

Registrace daňového subjektu

Společenství vlastníků jednotek není podnikatelským subjektem pro účely zákona o daních z příjmů, a to konkrétně dle § 18 odst. 3 a 8 ZDP. Z tohoto důvodu, jak ostatně vyplývá z ustanovení § 33 ZSDP, bodu 3.1.2.1. pokynu D-219 a bodu č. 2 Sdělení čj. 281/55 462/2002, registruje se SVJ u svého místně příslušného správce daně buď:

1. do 30 dnů ode dne, kdy SVJ začalo pobírat příjmy podrobené dani k DPPO, nebo
2. do 15 dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost srážet daň jako plátcí,

a to od toho dne, který nastane dříve. Den zápisu do obchodního rejstříku je pro účely registrace v případě SVJ zcela irelevantní.

Daň z příjmů právnických osob

Nejprve je nutno si uvědomit, že (jak již bylo v předchozích částech textu řečeno) zdaleka ne všechny příjmy (výnosy), které podléhají dani z příjmů, jsou předmětem daně u SVJ. Mnoho z nich je příjmem jednotlivých vlastníků a plynou jim zejména ve formě úroků (§ 8 ZDP), případně ze spoluvlastnictví určitých částí domu – ve smyslu § 11 ZDP vcházejí u nich do dílčího základu daně dle § 9 a 10 ZDP (jedná-li se o fyzické osoby). Proto je velice důležité oddělit výnosy, které daní SVJ, od příjmů, které daní jednotliví vlastníci ve svých osobních daňových přiznáních. Přehled způsobu zdanění příjmů (výnosů) nejčastěji se v praxi vyskytujících osvětlí tabulka na str. 23.

Je třeba zdůraznit, že u příjmů, jež jsou předmětem daně u jednotlivých vlastníků, se tyto příjmy daní bez ohledu na to, zda jednotlivým vlastníkům budou tyto příjmy fyzicky vyplaceny, nebo zdali se je rozhodnou ponechat v SVJ jako např. mimořádnou zálohu na opravy.

Společenství vlastníků jednotek není pro účely daně z příjmů poplatníkem založeným či zřízeným za účelem podnikání dle § 18 odst. 8 ZDP, a to díky výslovnému uvedení SVJ v § 20 odst. 7 ZDP (na rozdíl od bytových družstev či s.r.o., jež jsou pro účely ZDP považovány za podnikatelské subjekty vždy). SVJ tak **může uplatnit odpočet od základu daně uvedený v § 20 odst. 7 ZDP ve výši až 30 % ze základu daně**, maximálně však 1 000 000 Kč. Minimální výše tohoto odpočtu činí sympatických 300 000 Kč samozřejmě maximálně do výše základu daně. Poněkud nepřijemné může být, že takto získané prostředky musí SVJ v následujícím zdaňovacím období použít ke krytí nákladů spojených se správou domu Naštěstí dle ustálené praxe stačí, když v následujícím zdaňovacím období má SVJ náklady spojené se správou domu alespoň ve stejné výši, v jaké „získalo“ prostředky uplatněním výše uvedeného odpočtu (což je v praxi téměř vždy). Navíc je SVJ při splnění určitých podmínek uvedených v ustanovení § 38m odst. 8 ZDP **osvobozeno od povinnosti podávat daňové přiznání k DPPO**.

Daň z přidané hodnoty

Z ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH vyplývá, že osobou povinnou k dani není právnická osoba, která neuskutečňuje ekonomické činnosti. Správa společných částí domů není činností vykazující znaky podnikání a nemůže proto být ani ekonomickou činností. Lze tedy říci, že to, co bylo řečeno o DPH u bytových družstev a s.r.o., platí u SVJ v zásadě obdobně (a to i včetně možnosti stát se osobou identifikovanou k dani), pouze s tím rozdílem, že v případě SVJ je šance stát se plátcem DPH fakticky nulová.

Je zde však jiný problém. V případě, že mezi vlastníky jsou i plátcí DPH a zároveň vznikají výnosy z pronájmu

Typ příjmu (výnosu)	Předmětem daně SVJ	Předmětem daně u jednotlivých vlastníků (dochází k rozúčtování těchto příjmů na jednotlivé vlastníky)
Příjmy z úroků, pokud SVJ rozhodne dohodou s jednotlivými vlastníky, že se bude jednat o jejich příjmy	NE	ANO - § 8 ZDP
Příjmy z úroků, pokud SVJ nerozhodne dohodou s jednotlivými vlastníky, že se bude jednat o jejich příjmy	úroky z běžného účtu - NE (viz § 18 odst. 4 písm. c) ZDP) úroky z ostatních typů účtů - ANO	NE
Sankce za opožděné úhrady záloh jednotlivými vlastníky jednotek	ANO	NE
Sankce za opožděné úhrady nájemného uplatněné SVJ za neplnění povinností dlužníka - nájemce prostor ve spoluvlastnictví jednotlivých vlastníků (např. nájemců nebytových prostor atp.)	NE	ANO - § 8 ZDP
Příjmy z nájemného ze společných prostor (např. příjmy z pronájmu sušárny pronajímané jako sklad, z pronájmu štitové stěny jako reklamní plochy atp.)	NE	ANO - § 9 a § 11 ZDP
Ostatní příjmy plynoucí se společných prostor (např. příjmy z práva umístit telekomunikační či reklamní zařízení na domě, příjmy z činností souvisejících s provozováním společných částí domu, které slouží i jiným FO či PO atd.)	NE	ANO - § 10 a § 11 ZDP
Příjmy z prodeje majetku ve spoluvlastnictví jednotlivých vlastníků (movitého i nemovitého, hmotného i nehmotného)	NE	ANO - § 10 a § 11 ZDP, pokud nejsou osvobozeny dle § 4 ZDP

(nebo jiné výnosy) ze společných částí domu, které jsou ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek, je otázkou, zdali by tito vlastníci – plátcí neměli z přeúčtovaných výnosů od SVJ odvést daň na výstupu. Žádný předpis totiž nestanoví, že v takovém případě nejde o zdanitelné plnění, ani že takový výnos je osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Pokud je autorovi známo, není tento problém v praxi ještě spolehlivě dořešen.

Daň z nemovitostí

Platí, že poplatníky daně z nemovitostí (až na výjimky) jsou vlastníci těchto nemovitostí. Proto poplatníky daně z nemovitostí jsou jednotliví vlastníci jednotek. SVJ je poplatníkem daně tedy pouze v tom případě, kdy pro účely správy domu vlastní nějaké nemovitosti.

Silniční daň

Ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani silniční nejsou (mimo jiné) předmětem daně ta vozidla, která neslouží k podnikání nebo u subjektů nezaložených za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 ZDP) neslouží v přímé souvislosti s činnostmi, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů. SVJ nejsou podnikatelským subjektem a mají obvykle jen zanedbatelné množství vlastních zdanitelných výnosů. Z toho vyplývá, že se v zásadě nemůže stát, že by se SVJ stalo poplatníkem silniční daně, jelikož jakákoliv vozidla (kromě nákladních vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 3,5 tuny – od nich ale abstrahujeme), jež použijí pro účely SVJ, nejsou předmětem daně.

Závěr

Jak je z článku patrné, účetnictví a daňová problematika bytových družstev, bytových s.r.o. a SVJ není jednoduchá záležitost. Příliš velký počet problematických oblastí je řešen často spíše výkladem než zněním jednotlivých zákonů, což právní jistotě účetních jednotek/daňových subjektů jistě nepřispívá. Nelze proto než doufat, že se situace v budoucnu zlepší, a to například i díky novému zákonu o vlastnictví bytů, který je v současné době v přípravě.

Ing. Martin Durec,

daňový poradce, č. 4106
Agentura BYT, spol. s r.o.

Ing. Bc. Martin Durec ukončil magisterské studium na Vysoké škole ekonomické v Praze v roce 2004. Od roku 2007 je členem Komory daňových poradců ČR a certifikovaným účetním. Vykonává daňové poradenství a má rozsáhlou publikační činnost v oblasti daní, účetnictví a práva, zejména pro nakladatelství Verlag Dashöfer. Specializuje se zejména na účetní a daňovou problematiku správy bytového fondu, které se věnuje od roku 1998.

stanovení reálné ceny pohledávek / transferové ceny / alokace kupní ceny / znalecké posudky pro účely mezd / transferové ceny / posouzení tvorby rezerv / ocenění pro účely povinné nabídky převzetí / přecenění majetku pro účely podnikových kombinací / alokace kupní ceny / ocenění pro účely vytěsnění minoritních akcionářů / ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu / další znalecké posudky pro účely obchodního a občanského zákoníku / ocenění ručení / transferové ceny / **stanovení reálné výše opravných položek** / znalecké posudky vyžadované obchodním zákoníkem / transferové ceny / znalecké posudky vyžadované zákonem o účetnictví / přecenění majetku pro účely podnikových kombinací / znalecké posudky vyžadované občanským zákoníkem / vymezení činností výzkumu a vývoje / znalecké posudky pro účely daní / stanovení reálné ceny pohledávek / stanovení reálné výše opravných položek / alokace kupní ceny / ocenění majetku pro účely vytěsnění minoritních akcionářů / ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu / ocenění ručení / znalecké posudky pro účely mezd / transferové ceny / znalecké posudky vyžadované občanským zákoníkem / stanovení reálné ceny pohledávek / **alokace kupní ceny** / přecenění majetku pro účely vytěsnění minoritních akcionářů / ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu / ocenění ručení / znalecké posudky pro účely mezd / transferové ceny / znalecké posudky vyžadované občanským zákoníkem / stanovení reálné ceny pohledávek / **alokace kupní ceny** / přecenění majetku pro účely vytěsnění minoritních akcionářů / ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu / ocenění ručení / znalecké posudky pro účely mezd / transferové ceny / znalecké posudky vyžadované občanským zákoníkem / vymezení činností výzkumu a vývoje / přecenění majetku pro účely podnikových kombinací / ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu / další znalecké posudky pro účely obchodního a občanského zákoníku / **stanovení reálné ceny pohledávek** / ocenění ručení / znalecké posudky vyžadované obchodním zákoníkem / znalecké posudky pro účely mezd / transferové ceny / znalecké posudky vyžadované občanským zákoníkem / vymezení činností výzkumu a vývoje / ocenění ručení / transferové ceny / znalecké posudky pro účely daní / stanovení reálné výše opravných položek / transferové ceny / **posouzení tvorby rezerv** / ocenění pro účely povinné nabídky převzetí / další znalecké posudky pro účely obchodního a občanského zákoníku / vymezení činností výzkumu a vývoje / přecenění majetku pro účely podnikových kombinací / ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu / další znalecké posudky pro účely obchodního a občanského zákoníku / **stanovení reálné ceny pohledávek** / ocenění ručení / znalecké posudky vyžadované obchodním zákoníkem / znalecké posudky pro účely mezd / transferové ceny / znalecké posudky vyžadované občanským zákoníkem / vymezení činností výzkumu a vývoje / ocenění ručení / transferové ceny / znalecké posudky pro účely daní /



Jsme znaleckým ústavem zapsaným jako ústav kvalifikovaný pro znaleckou činnost v oboru Ekonomika s širokým rozsahem znaleckého oprávnění.
Profesionálně a ochotně zpracujeme znalecké posudky v celém rozsahu našeho oprávnění.

Appraisal services – Znalecký ústav s.r.o., Těšnov 1, 110 00 Praha 1
tel.: +420 222 542 013, fax: +420 222 542 014
e-mail: info@appraisals.cz, www.appraisals.cz

**WE EVALUATE
YOUR VALUES**



**APPRAISAL
SERVICES**

znalecký ústav s.r.o.

Několik postřehů k diskusi: Účetnictví společenství vlastníků jednotek



Marta Neplechová

I když se nejedná o problematiku účetních jednotek, která je přímo v okruhu působnosti našich auditorů, dovoluji si předložit této odborné účetní veřejnosti problematiku, s kterou zápasí účetnictví společenství vlastníků jednotek (SVJ) již několik let, zejména pak od roku 2000. Názory účetní veřejnosti na účtování činnosti těchto – svým charakterem zcela zvláštních – právnických osob dle zákona č. 72/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů (zákon o vlastnictví bytů), jsou rozdílné, často i v zásadních otázkách. I když s touto problematikou se auditoři v praxi setkávají jen zcela výjimečně, je cílem tohoto článku vyvolat diskusi mezi odborníky k uvedeným otázkám, jejíž závěry by se pro účetní praxi mohly stát určitým vodítkem účetním, kteří se konkrétně touto problematikou zabývají a při řešení některých účetních postupů jsou právem na rozpácích.

Při řešení účetního případu v účetnictví SVJ je nutno uvědomit si právní souvislosti a pak teprve přistoupit k volbě účetního postupu. Vzhledem k tomu, že zákon o vlastnictví bytů v některých případech neobsahuje taková ustanovení, která by byla podkladem pro jednoznačnou volbu účetního postupu, pak záleží na tom, jak uživatel věcný předpis chápe, což je mnohdy předmětem meditací – různých výkladů, zejména ve vztahu k pojmu vlastnictví a spoluvlastnictví – jak ze strany odborné veřejnosti, tak i řady účetních. **Účetní SVJ nemůže stávkovat na tom, že zákon je špatný. Musí účtovat, nemůže čekat, musí najít řešení.** Není nutno uvádět, že možnost řešení se nabízí hned několik. Je však otázkou, co je možné akceptovat a kdy může následně docházet k nepřijatelným situacím.

V roce 2000 v důsledku zákona č. 103/2000 Sb. (novela zákona

o vlastnictví bytů) vznikla ze zákona svým charakterem zcela zvláštní právnická osoba, kterou doposud náš právní řád neznal (SVJ). Zákonu o vlastnictví bytů v současném platném znění se mimo jiné právem vytýká, že neobsahuje ustanovení, z nichž by se jednoznačně mohlo vycházet při řešení účetních případů této zvláštní účetní jednotky (zde mám na mysli pouze ustanovení vztahující se k hospodaření SVJ).

Pomineme-li předchozí snahu Ministerstva financí pomoci účetní veřejnosti v roce 2000, pak poslední reakcí Ministerstva financí k účetnictví a daňové povinnosti SVJ bylo sdělení uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 5-6/2002 v důsledku další novely zákona o vlastnictví bytů, z níž již jednoznačně vyplývá, že SVJ je účetní jednotkou, jejímž hlavním (a jediným) předmětem činnosti není podnikání. Tuto skutečnost akceptovala i novela zákona o daních z příjmů.

Toto stanovisko ministerstva bylo již během dalšího vývoje částečně překonané, avšak MF ve Finančním zpravodaji č. 10/2007 vydalo stanovisko o jeho neplatnosti, tj. v celém rozsahu, aniž by bylo nahrazeno výkladem jiným. Lze se proto domnívat, že účetní předpisy jsou plně použitelné a účetní si musejí poradit sami, což jim podle mého názoru umožňuje zákon o účetnictví (§ 7). Tato situace však vyžaduje vedle pochopení věcného právního předpisu (zákonu o vlastnictví bytů) opravdu důkladné znalosti účetnictví a také mnohdy hodně odvahy samotného účetního.

S účinností od 1. 1. 2003 účetní předpisy zahrnují SVJ pod vyhlášku č. 504/2002 Sb. Na podkladě zkušeností z účetní praxe docházím k názoru, že s ohledem na zvláštní charakter vlastnictví a činnosti této právnické osoby nelze v některých zcela závažných případech postupovat v účetnictví podle prováděcí vyhlášky a na ni navazujících účetních standardů.

K diskusi předkládám tuto problematiku:

1. Účtování nákladů a výnosů – základní princip účtování činnosti SVJ

Vyhláška č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v podvojném účetnictví, nemůže řešit zvláštní problematiku jednotlivých typů účetních jednotek. Oprávněnost účtování nákladů a výnosů SVJ je účetní veřejností v řadě případů zpochybňována, resp. odmítána s tím, že SVJ působí pouze jako „zprostředkovatel“ a tudíž náklady na správu společných částí domu a jejich úhradu (z přijatých záloh) je nutno účtovat v rámci zúčtovacího vztahu. Jinými slovy: „SVJ nemá náklady, nemá výnosy, peníze na účtu či v pokladně jsou peníze, které jsou vlastnictvím vlastníků jednotek“. I když jde v podstatě o peníze vlastníků, otázkou je, zda je tento výklad správný po právní stránce.

Zákon o vlastnictví bytů umožňuje SVJ **pouze činnost ve věcech spojených se správou, provozem a opravami společných částí domu** (dále jen „správa domu“), popřípadě činnosti související s provozováním společných částí domu, které slouží i jiným fyzickým nebo právnickým osobám. ČÚS č. 412 Náklady a výnosy uvádí, že *na vrub účtů účtové třídy 5 – Náklady se účtuje o nákladech vynaložených na činnosti organizace. Součástí těchto nákladů jsou i náklady hrazené na vrub fondů vytvářených organizací.*

Otázka:

Jak se postavit k této situaci z pohledu právního postavení SVJ jakožto právnické osoby ze zákona, charakterizované právníky jako lex specialis ve vztahu k chápání této účetní jednotky z účetního pohledu organizace, jejímž předmětem činnosti není podnikání?

Jaký postup účtování o činnosti SVJ je možno doporučit?

Vycházíme-li ze zákona o vlastnictví bytů, pak SVJ má ze zákona „mandát“ pouze k provádění činností vztahujících se ke správě domu, v podstatě k péči o společné části domu včetně činností souvisejících s touto péčí. Při této své činnosti SVJ vynakládá finanční prostředky, které představují náklady, které jsou hrazeny povinným příspěvkem členů společenství na správu (formou záloh). Jedná se například o odměny statutárních orgánů, odměny z dohod o provedení práce či pracovní činnosti, penále a úroky z prodlení, kancelářské potřeby, poštovní, bankovní poplatky apod. Peníze přijaté na účet SVJ jsou majetkem této právnické osoby (majetkem majitele účtu), jsou však účelově určeny na úhradu nákladů činnosti společenství (přijaté zálohy).

Na základě této skutečnosti předpokládám oprávněnost účtování SVJ o nákladech (účtová třída 5) a úhrady těchto nákladů ve výnosech s výjimkou služeb spojených s užíváním bytů (například dodávky tepla a teplé užitkové vody, vodné a stočné, úklid společných částí domu, osvětlení společných částí domu, odvoz domovního odpadu apod.), které představují pouze zúčtovací vztah mezi dodavatelem těchto služeb a uživatelem jednotky. SVJ v tomto případě vystupuje pouze jako „zprostředkovatel“. Plnění na podkladě smluv, které SVJ uzavírá s dodavatelem služeb spojených s užíváním bytů, jsou určena uživatelům bytů a nebytových prostorů, a proto lze odůvodnit praxí již dlouhodobě používaný zkrácený postup (MD – Pohledávky za nevyúčtované služby, D – Dodavatelé služeb), který výsledek hospodaření neovlivňuje. V nákladech SVJ se však záúčtují například náklady související s výrobou tepla a teplé vody vyráběné ve vlastní kotelně, ve výnosech pak předpis pohledávky za tuto službu, která je činností SVJ – jak vlastníkům jednotek v domě, tak jiným účetním jednotkám.

2. Účtování záloh na správu domu a plnění spojená s užíváním bytů

Vzhledem k tomu, že zabezpečování finančních prostředků na úhradu nákladů na správu domu a úhra-

du cen služeb spojených s užíváním bytů (jednotek) nutně vyžaduje předepisování částek záloh jednotlivým vlastníkům jednotek a následně kontrolu jejich úhrady za účelem průběžného financování obdobně jako u bytových družstev, považují za vhodné obdobně s textem ČÚS č. 017 doplnit ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy: „*U pravidelně se opakujících zálohových plateb od vlastníků bytů a nebytových prostorů lze účtovat o předpisu záloh.*“

Doporučení k účtování předpisu těchto záloh lze sice z hlediska účetních předpisů považovat za nesprávné, jde však o úlitbu pouze z praktických důvodů. Jde o dosud tolerovanou letitou praxi. Zkreslení výše aktiv (pohledávek) a pasiv (závazků) těchto účetních jednotek není významné, poněvadž jde o problematiku krátkodobou (s výjimkou dlouhodobé zálohy na opravy, která vychází ze zákona o vlastnictví bytů).

Domnívám se, že v podstatě máme k dispozici pro výklad k této situaci pouze dvě možnosti:

- doplnění ČÚS, které sice nejsou právním předpisem, jsou pouze doporučením – ovšem nesmí porušit zákon o účetnictví ani prováděcí vyhlášku (což je v tomto případě sporné),
- odvolání na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, tzn. ponechat volbu postupu při účtování těchto záloh v kompetenci účetní jednotky (vnitřní předpisy).

Poznámka

Některá doporučení k této problematice uvažují o účtování předpisu záloh na podrozvahovém účtu. Domnívám se však, že tento způsob je z praktických důvodů velmi problematický.

3. Opravy a údržba společných částí domu

Vyhláška č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů v § 26 odst. 2 a) stanoví, že „*náklady na opravy a udržování se týkají majetku, ke kterému má účetní jednotka právo vlastnické nebo jiné právo a je povinna o něm účtovat.*“

Toto ustanovení účetního předpisu není problematické u majetku, který má SVJ ve svém vlastnictví (a tudíž v aktivech) ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů, tj. majetku sloužícího pouze správě domu a pozemku. Společné části domu nejsou majetkem SVJ. SVJ však vynakládá finanční prostředky na opravy a udržování majetku, který má ze zákona povinnost udržovat, tzn. i opravovat. Vystává otázka, jak vyložit v tomto případě pojem „jiné právo“. SVJ má nejen právo opravovat tento majetek, který mu nepatří, ale **přímo povinnost** tuto činnost zabezpečovat. Jde tudíž o součást činnosti této právnické osoby.

Otázka:

Jaký postup k účtování oprav a udržování společných částí domu doporučit?

Vzhledem k tomu, že ve vztahu k účetním předpisům (vyhláška) je charakter činnosti SVJ v tomto případě odlišný, domnívám se, že je možno přijmout výklad, že účetní jednotka může zvolit účtování oprav společných částí domu buď

- jako součást nákladů v účtové skupině 51; úhrady nákladů v účtové skupině 64 ze zdroje určeného na opravy a udržování – zálohy na opravy (účtová skupina 95x, popř. 91), nebo
- přímo na vrub zdroje, ze kterého bude oprava financována (MD 95x, D 32x) – tzn. mimo výsledkové účty.

Zvolený postup doporučuji uvést ve vnitřních předpisech a v příloze účetní závěrky.

4. Pořízení majetku k účelům správy domu

Zákon o vlastnictví bytů umožňuje SVJ nakoupit majetek pouze k účelům správy domu (např. nebytový prostor pro archiv, kancelář apod.). Nákup nemovitosti je v tomto případě vložen v katastru nemovitostí na list vlastnictví SVJ – právnické osoby. Vzhledem k tomu, že zákon o vlastnictví bytů jednoznačně neuvádí, že dlouhodobý majetek a jiný majetek, který SVJ nakoupí pro účely správy domu, je ve spoluvlastnictví členů společenství, jak by se dalo logicky

uvažovat, je postup účtování tohoto účetního případu předmětem diskusí a váhavosti našich účetních.

Původní stanovisko, publikované ve Finančním zpravodaji č. 5-6/2002, vycházelo z tehdejšího právního chápání, že SVJ nemá vlastní jmění a tudíž že tento dlouhodobý majetek nebude účtován v aktivech (SVJ zaúčtuje závazek – přijatá faktura dodavatele na vrub zdroje, ze kterého je maje-

tek uhrazen a pořizovací cenu uvede v podrozvaze). Vzhledem k tomu, že katastr nemovitostí vloží společenstvím zakoupenou nemovitost na list vlastnictví SVJ, v účetnictví SVJ lze postupovat při pořízení tohoto majetku na základě účetních předpisů pro „nevýdělečné organizace“ (MD (04x),02x,D 32x). Postup účtování pořízení dlouhodobého majetku dle vyhlášky č. 504/2002 Sb, ve znění pozdějších předpisů uvádí souběžně se zaúčtováním pořizovací ceny dlouhodobého majetku snížení zdroje (Fondy) a **zvýšení vlastního jmění** nevýdělečné organizace. Tím je problematika opodstatněnosti vytvoření vlastního jmění „nevýdělečné organizace“ vyjasněna, zejména pak v důsledku novely § 18 odst. 2 (vyhláška č. 548 ze dne 18. října 2004), která do položky rozvahy „A.I.2. Fondy“ zahrnuje i zdroje vytvářené podle interních předpisů účetní jednotky nebo na základě rozhodnutí oprávněného orgánu účetní jednotky. Je tedy **dosud nezodpovězenou otázkou pro účetní praxi**, zda postup uvedený v prováděcím předpisu



tek zákonu o účetnictví vyhovuje i pro zvláštní charakter SVJ, které vzhledem ke svému statutu nevytvoří ze své činnosti potřebné vlastní zdroje (popř. jen nepatrné) na pořízení dlouhodobého majetku. Vytváří pouze cizí zdroj – dlouhodobou zálohu na opravy. Na základě ustanovení výše uvedené novely prováděcí vyhlášky **teoreticky může** SVJ vytvořit zdroj pro koupi dlouhodobého

ní jednotky, podle vnitřních předpisů účetní jednotky.“

• v ČÚS 413 – bod 4.1.3. „převod zdrojů z fondů při pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, popř. z jiných zdrojů podle vnitřních předpisů účetní jednotky.“

S výše uvedeným přístupem nesouhlasí např. NÚR i někteří účetní nespokojení se současným stavem. Vzhledem ke zvláštnímu charakteru SVJ, které má k dispozici jen cizí zdroje (dlouhodobou zálohu na opravy, kterou účetní veřejnost označuje jako „fond oprav“) je nutno konstatovat, že vytvoření vlastního jmění, jak uvádí vyhláška č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je velmi problematické z hlediska krytí tohoto majetku (pasiva).

Nabízí se tudíž následující řešení, které by ponechalo zdroj krytí nakoupeného majetku v cizích zdrojích (účtová skupina 95 AU), přičemž dlouhodobá záloha určená na opravy v dlouhodobém horizontu by vyjadřovala **její správnou výši**.

majetku tím, že podle svého rozhodnutí (schválení shromážděním vlastníků)

- vlastníci jednotek vloží prostředky (MD 22x, D 91 – Fondy), nebo
- sníží dlouhodobou zálohu na opravy a investice (účtová skupina 95 – Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky) na vrub účtu účtové skupiny 91 – Fondy, a následně v obou případech zvýší vlastní jmění.

Ve snaze postupovat podle účetních předpisů jde sice v tomto druhém případě pouze o jeden účetní zápis navíc, jehož oprávněnost je možná pouze na podkladě vnitřních dokumentů SVJ, které podle mého názoru vyžadují **schválení shromážděním vlastníků**. Domnívám se, že **jen za tohoto předpokladu nelze rozporovat toto řešení**.

Uvedené pojetí by představovalo doplnění ustanovení týkající se tvorby vlastního jmění

- ve vyhlášce č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 18 za odst. 1 „popř. z jiných zdrojů účet-

Například:

- pořízení dlouhodobého majetku MD 042,021, D 321
- a souběžně MD 95x 100, D 95x 200.

V této souvislosti je nutno řešit v účetnictví případný prodej tohoto majetku s tím, že konečný stav dlouhodobé zálohy na opravy bude vyjadřovat skutečný stav disponibilního zdroje pro opravy společných částí domu, a to v případě zisku nebo ztráty z prodeje. I když se v praxi nejedná o účetní případy každého dne, z hlediska jejich závažnosti považuji za nutné se jim věnovat z účetního pohledu, který by vyjádřil správný pohled na rozvahu SVJ. Zákon o vlastnictví bytů účetním v tomto případě nepomůže. Domnívám se, že uvedená druhá možnost účtování by vyhovovala lépe; v tomto případě opět je nutné odvolání na § 7 zákona o účetnictví.

5. Odpisy dlouhodobého majetku

Dle zákona o účetnictví jsou odpisy dlouhodobého majetku odpisovaného

povinné. Majetek pořízený SVJ k účelům správy **neslouží k podnikání** a tudíž k problematice odpisování tohoto majetku by mělo být přístupováno obdobně jako k majetku bytových družstev a společností založených k účelu zakoupení bytového domu, tj. majetku, který neslouží k podnikání (viz vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 56 odst. 5). Případnou potřebnou tvorbu zdrojů pro pořízení dlouhodobého majetku k účelům správy domu schvaluje SVJ (shromáždění společenství), neboť souvisí s vyšší stanovení úhrady příspěvku jednotlivých vlastníků jednotek na správu domu. Jsem toho názoru, že vytváření dalšího zdroje pro reprodukci, který by opět hradili vlastníci jednotek, zde není potřebné.

Doplnění ustanovení § 38, resp. § 39 vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, **o možnost pro SVJ neodpisovat majetek** pořízený v souladu s ustanovením zvláštních předpisů (viz zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů ve znění pozdějších předpisů) se doposud neseťkal s pochopením a souhlasným názorem v oblasti daní (MF, NO KDP ČR). Domnívám se však, že i když zde sice narážíme na zásadu věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, lze tuto problematiku ještě diskutovat.

6. Účtování technického zhodnocení společných částí domu

Pro SVJ jde o poměrně častý případ (zateplení fasády domu, vybudování výtahu, stavební úpravy společných prostorů mající charakter technického zhodnocení aj.). V tomto případě nelze účtovat o zvýšení pořizovací ceny nemovitosti, neboť nemovitost, která je technicky zhodnocena, není v tomto případě ve vlastnictví účetní jednotky a účetní jednotka o ní neúčtuje. Účetní předpisy tuto situaci svým charakterem zvláštní účetní jednotky neřeší. V tomto případě se nabízí volba vlastní metody ve smyslu ustanovení zákona o účetnictví § 7 odst. 3 a tudíž není nutná zvláštní úprava účetních předpisů (předpokládá se zaúčtování ceny technického zhodnocení přímo na vrub zdroje pro úhradu

(MD 95, D 32; podrozvaha). Tento postup účtování lze vyvodit přímo z charakteru vlastnictví a spoluvlastnictví daného zákonem o vlastnictví bytů.

7. Dotace na technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Vyhláška č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jednoznačně stanoví, že dotace na pořízení dlouhodobého majetku zvyšuje vlastní jmění. I když se v praxi většinou nejedná o časté případy poskytnutí dotace, přesto je nutno i tento možný účetní případ řešit, mít pro něj opodstatnění, neboť se vymyká řešením, která jsou dána účetními předpisy. Dotace na pořízení technického zhodnocení společných částí domu (například na zateplení fasády domu či jiné stavební úpravy charakteru modernizací a rekonstrukcí) nelze účtovat ve smyslu vyhlášky (zvýšit vlastní jmění SVJ), neboť tato právnická osoba nemá majetek, jehož se technické zhodnocení týká, ve svém vlastnictví. Jedná se o technické zhodnocení společných částí domu a tudíž o majetek ve spoluvlastnictví vlastníků bytů a nebytových prostorů. Vycházíme-li tedy ze zákona o vlastnictví bytů, pak pro tento účetní případ vyplývá toto řešení: Dotace na technické zhodnocení společných částí domu účtovat ve prospěch zdroje, ze kterého bylo technické zhodnocení uhrazeno (viz bod 6).

Příklad

1. Vyúčtování (faktura) dodavatele MD 95x, D 32x
2. Dotace (zkráceně) MD 22x, D 95x

Předpokládá se, že SVJ uvede pořizovací cenu technického zhodnocení společných částí domu v podrozvaze.

Závěrem

Při praktickém vedení účetnictví SVJ se účetní setkávají s celou řadou problémů, z nichž jsou zde uvedeny jen některé, které považují za závažné. Zákon o vlastnictví bytů má své nedostatky, jde o novou problematiku, s kterou se potýkáme již od roku 1994. Nové zkušenosti v oblasti

vlastnického bydlení se odrážely v jeho novelách ne vždy zcela šťastně a ke spokojenosti všech, jichž se tato problematika týká. Oblast dotýkající se zejména ustanovení zákona k hospodaření této právnické osoby tak, aby účetnictví těchto účetních jednotek nacházelo oporu pro účetní postupy, byla opomíjena, popř. byla zvolena nešťastně. Předpokládejme, že připravený nový zákon o vlastnictví bytů, který odborná veřejnost měla možnost poznat a vyjádřit k němu své připomínky, již bude lépe vyhovovat i potřebám účetních.

V účetní praxi SVJ se angažují jak odborné účetní firmy, tak OSVČ, případně i členové statutárních orgánů těchto právnických osob. Podle mých zkušeností dilema při řešení účetních případů ve vztahu k účetním předpisům se týká většiny z nich. Účetní však nemůže čekat, musí účetní případ zaúčtovat.

Věřím, že odborná účetní veřejnost, k níž auditori rozhodně patří, nám v tom pomůže alespoň v diskusi vyjádřením svého stanoviska k výše uvedeným problémům. Domnívám se, že určitým vodítkem (doporučením) pro účetní praxi by mohl být i zvláštní účetní standard pro tyto zcela zvláštní právnické osoby v rámci českých účetních standardů pro účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání. I toto může být předmětem diskuse.

Ing. Marta Nepřechová, CSc.

Ing. Marta Nepřechová, CSc. je absolventkou provozně ekonomické fakulty Vysoké školy zemědělské v Brně. Po sedmileté podnikové praxi pracovala ve Výzkumném ústavu ekonomiky zemědělství v Praze. Na ministerstvu zemědělství a posléze na ministerstvu financí se zabývala metodikou účetnictví se zaměřením na účetnictví družstev, od roku 1994 zejména na účetnictví bytových družstev. Složila auditorskou zkoušku, práci auditora však nevykonávala. V současné době se věnuje lektorské činnosti v oboru účetnictví bytových družstev a SVJ v rámci akreditované vzdělávací agentury, vedení účetnictví a účetnímu poradenství v bytové oblasti.

Ještě několik poznámek k přeměnám společnosti



Petr Kříž

Dovoluji si vrátit se následujícími poznámkami k podnětnému článku prof. Hany Vomáčkové, uveřejněném v Auditorovi č. 8/2008 „Hlavní problémy v novele ČÚS 011“, který se věnu-

je přeměnám obchodních společností a družstev, a vyjádřit plnou podporu analýze rozdílů mezi hodnotou finanční investice a jí odpovídajícímu podílu na vlastním kapitálu přeměňované společnosti.

Celá problematika přeměn obchodních společností je ve své podstatě multidisciplinárním problémem stojícím rozkročeně mezi obchodním právem, účetnictvím a daňovou úpravou. V oblasti daňové úpravy nás komunitární právo zavazuje k řešení, které je daňově neutrální pro prodávajícího (postupitele) a kupujícího (nabyvatele), tj. případné rozdíly mezi daňovou hodnotou aktiv a pasiv a jejich realizační cenou je třeba odložit až do okamžiku realizace hodnoty těchto aktiv a pasiv kupujícím. Tento požadavek je v daňové úpravě realizován požadavkem zachovat daňové ocenění bez ohledu na transferové ceny mezi postupitelem a nabyvatelem při přeměně. Další analýza daňové oblasti není předmětem těchto poznámek. Vyjděme z teze, že úlohou účetnictví je věrně zobrazit transakce realizované v rámci přeměny a úlohou obchodního práva je stanovit, které položky, respektive jak velkou část vlastního kapitálu si mohou společníci obchodní společnosti rozdělit mezi sebe. V obou těchto disciplínách je však nutné respektovat objektivní realitu ekonomických dějů a oprávněné zájmy společníků a třetích osob zainteresovaných na činnosti obchodní společnosti, tj. v této souvislosti v prvé řadě jejich věřitelů. České účetnictví požaduje přecenění aktiv a závazků při většině přeměn, v některých případech však zřejmě umožňuje zjednodušení zachováním

původních účetních hodnot aktiv a závazků. Rozdíl mezi sjednanou nebo oceněním stanovenou hodnotou podniku při přeměně a původní účetní hodnotou aktiv a závazků je oceňovací rozdíl k nabytému majetku; rozdílem mezi sjednanou nebo oceněním stanovenou hodnotou podniku při přeměně a reálnou hodnotou aktiv a závazků (v případě jejich přecenění) je goodwill.

V této souvislosti je vhodné vznést požadavek, aby české účetní předpisy v ideálním případě požadovaly, avšak v každém případě umožnily stejné účetní zacházení s oceňovacím rozdílem k nabytému majetku, s goodwillem a v případě konsolidace s aktivním, resp. pasivním konsolidačním rozdílem, neboť z ekonomického pohledu se jedná o rovnocenné kategorie. To je poznámka relevantní ve věci účetní úpravy, nicméně nás odvádí od hlavního tématu článku, kterým je otázka vlastního kapitálu při přeměnách.

Je zřejmé, že právní předpisy by neměly bránit distribuci položek vlastního kapitálu, které se přeměnou nemění, a to při zachování kvantitativních testů pro kumulovaný čistý zisk a vlastní kapitál, které již dnes obchodní zákoník požaduje. To se týká především položky nerozdělených zisků minulých let a fondů ze zisku, které jsou pod výlučnou kontrolou společnosti.

V průběhu přeměny však existuje několik problematických položek, které se týkají důsledků přecenění aktiv a závazků realizovaných mimo výkaz zisku a ztráty. V této souvislosti lze identifikovat položky „oceňovací rozdíly z přecenění realizovatelných finančních aktiv“, „oceňovací rozdíly z přecenění derivátů při zajišťování peněžních toků“ a „oceňovací rozdíly z přecenění aktiv a závazků při přeměnách“. Dále do počáteční rozvahy společnosti po přeměně vstupuje goodwill, případně oceňovací rozdíl k nabytému majetku, které rovněž ovlivňují (většinou zvyšují) výši vlastního kapitálu společnosti po přemě-

ně a tyto položky budou též důležité pro další úvahu.

Při jakémkoli posouzení položek „oceňovací rozdíly z přecenění realizovatelných finančních aktiv“ a „oceňovací rozdíly z přecenění derivátů při zajišťování peněžních toků“ dojdeme k závěru, že prakticky jediným ekonomicky opodstatněným přístupem při přeměnách je převzít tyto položky v původní výši do počáteční rozvahy společnosti po přeměně. Distribuce těchto položek společníkům je ekonomicky neopodstatněná, neboť osudem těchto oceňovacích rozdílů je jejich budoucí přechod do výkazu zisku a ztráty, a to buď v okamžiku znehodnocení nebo prodeje realizovatelných finančních aktiv nebo v okamžiku výsledkových dopadů ze zajištěné položky v případě zajišťovacích derivátů.

Jiná je ale situace u „oceňovacích rozdílů z přecenění aktiv a závazků při přeměnách“, které jsou dle stávající úpravy přeneseny projektem přeměny do jiných složek vlastního kapitálu, aniž by účetní předpisy nebo obchodní právo stanovily jejich další osud nebo omezující podmínky. Pokud bychom však přistoupili na řešení nabízené paní prof. Vomáčkovou a postupovali tak, že bychom tuto položku převedli do počáteční rozvahy, není jasné, jakým způsobem bychom se mohli v budoucnosti této položky ve vlastním kapitálu zbavit. Pokud bychom totiž požadovali její odúčtování při realizaci jednotlivých přeceněných aktiv a závazků, znamenalo by to detailní analýzu každé jednotlivé položky přeceněných aktiv a závazků a přeúčtování k ní vztaheného rozdílu mezi původní účetní a reálnou hodnotou během odepisování, v okamžiku prodeje, spotřeby či jiném vyřazení této položky z rozdílu z přecenění do nerozděleného zisku, což je požadavek zjevně nereálný. V případě goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku řeší tento problém účetní předpisy stanovením doby jejich odpisu do výsledku, nicméně v současnosti žádné ustanovení nebrání výplatě částky,

o níž tyto položky zvyšují vlastní kapitál po přeměně, byť jejich průběžným odpisem následně generují náklady do výsledku.

Pro posouzení kardinální otázky: do jaké míry jsou tyto hodnoty z přecenění aktiv, závazků a z goodwillu, alternativně z oceňovacího rozdílu k nabytému majetku „realizovány“, je nutno ekonomicky analyzovat přeměnu a pro tuto analýzu je podle mého názoru nutné rozlišit přeměny realizované pod společnou kontrolou ovládající osoby a přeměny realizované dvěma nezávislými skupinami postupitelů a nabyvatelů s antagonistickými zájmy pro stanovení realizační ceny přeměny.

Jsem přesvědčen, že v tomto druhém případě byla „cena“ přeměny realizo-

vána na bázi reálné hodnoty, tj. došlo k realizaci aktiv a závazků transakcí přeměny a nové ocenění není kvalitativně o nic horší než ocenění v původních účetních hodnotách. Představme si, že by účetní předpisy v takovéto situaci požadovaly nebo umožňovaly provést přecenění před přeměnou nikoliv proti výše uvedenému účtu, ale proti výsledovce zanikající společnosti, což je řešení bez dalšího lehce představitelné a ilustrativní. V takovém případě není problémem na tento rozdíl emitovat nové akcie a je otázkou obchodního práva, zda a jak upraví možnou výplatu takovéto položky společnostem.

V případě přeměn realizovaných pod společnou kontrolou ovládající osoby je zřejmé, že by nemělo dojít k přece-

nění aktiv a závazků tak, jako se takovou přeměnou nemohou změnit čísla aktiva konsolidačního celku, v němž k ní dochází, neboť hodnota takovéto transakce nebyla vytvořena v tržním prostředí na základě antagonistických zájmů postupitelů a nabyvatelů. V ideálním případě by bylo vhodné vůbec žádné přecenění neprovádět a jakékoliv vzniklé rozdíly ihned průčítovat proti vlastnímu kapitálu společnosti po přeměně.

Věřím, že tyto poznámky vnesou nové světlo do této náročné problematiky a vyvolají další diskusi vedoucí ke smysluplné úpravě této oblasti v budoucnosti.

Ing. Petr Kříž, FCCA

PricewaterhouseCoopers Audit

Technické zhodnocení a opravy

Vydavatelství Sagit přichází v současné době s ojedinělou publikací zabývající se oblastí nanejvýše problematičnou a v oblasti daňové živě diskutovanou. Publikace „Technické zhodnocení a opravy“ obsahuje výklad této problematiky, a to zejména z pohledu dopadů do daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Autor v publikaci využil svých dlouholetých zkušeností z daňového poradenství, zejména v oblasti nemovitostí. Výklad základních pojmů, jako je pozemek, stavba, oprava, rekonstrukce, modernizace, přístavba, nástavba, technické zhodnocení atd. v sobě spojuje

prvky metodického výkladu snažícího se pochopit obsah toho kterého pojmu - v provázanosti s jinými právními předpisy. Nezbytným výkladovým vodítkem je přitom judikatura soudů, civilní i z oblasti správního soudnictví, judikaturu Ústavního soudu nevyjímaje. Detailně se autor zabývá vymezením pojmu věc, její součást a příslušenství a promítá dopady právního vymezení do řady příkladů z oblasti daňové. Stejně tak věnuje pozornost problematice nájmu, pronájmu a podnájmu s relevantními dopady do daně z příjmů a do daně z přidané hodnoty. Kromě výkladu stavebně technických pojmů užívaných v daňovém právu se autor rovněž zabývá otázkou dokazování. Poskytuje přitom řadu inspirujících doporučení, která lze při řešení otázky unesení důkazního břemene v daňovém řízení využít.

Výklad je proložen jak zcela konkrétními příklady z praxe, tak i občasnou polemikou s řešením některých případů v metodických pokynech Ministerstva financí, jakož i v judikatuře správních soudů. Právě z tohoto pohledu lze publikaci vnímat jako podnět k dalšímu třibení možných názorů a řešení.

Publikace obsahuje řadu odkazů na odbornou literaturu a především na soudní judikaturu. Cenné jsou především uspořádané a komentované judikáty krajských soudů a Nejvyššího správního soudu, ve kterých byla řešena otázka posouzení technického zhodnocení a oprav s daňovými dopady. Vzhledem ke známé složitosti samotných textů daňových zákonů a s tím spojené obtížnosti jejich výkladu i návazné praktické aplikace je představená publikace cenná již tím, že může přispět ke kvalifikované orientaci v dané problematice. Nepochybně má ambice stát se přínosem pro všechny, kteří se touto problematikou profesionálně zabývají, ať jsou to daňoví poradci nebo správci daně. Ocení ji samozřejmě i samotní podnikatelé, kteří zde naleznou řadu odpovědí na otázky, které jim každodenní život přináší.

JUDr. Lenka Matyášová

Technické zhodnocení a opravy
PhDr. Milan Skála
Nakladatelství Sagit Ostrava
2008, 5. aktualizované vydání
350 stran



WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

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

Váš silný partner v oceňování

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

www.tacoma.eu



Účetnictví v Evropě

Letos v září se konal již čtvrtý výroční evropský workshop účetních s názvem „**Účetnictví v Evropě**“. Tyto workshopy jsou zaměřeny na tvůrčí řešení účetních otázek, které jsou specifické pro Evropu. Místem konání letošního workshopu byla univerzita ve švédském Lundu a organizátorem byl Institut ekonomického výzkumu ze School of Economics and Management Lunds Universitet. Dvoudenní workshop byl skutečně podnětnou dílnou pro všechny účastníky.

První den workshopu byla na programu plenární zasedání (sympozia), druhý den paralelně probíhala vědecká fóra. Letošní workshop měl v podtitulu několik témat: dopad IFRS na způsob regulace účetnictví v jednotlivých evropských zemích, dopad IFRS na výkaznictví podniků včetně soukromých podniků, které velikostí spadají do skupiny tzv. středních, malých a mikro podniků, a proces vymáhání IFRS v Evropě. Sympozium na téma **Proces dodržování účetních pravidel v Evropě a dohled nad dodržováním zásad účetního výkaznictví** se zabývalo procesem dodržování IFRS ve výkaznictví společností ve Švédsku, který provádí Úřad pro finanční dozor. Úřad je státním orgánem, je zodpovědný Ministerstvu financí a je pověřen regulací a finančním dohledem nad bankami, trhem cenných papírů a pojišťovnami. Cílem úřadu je podporovat a zajišťovat stabilitu a efektivnost finančního trhu a zároveň zabezpečovat ochranu spotřebitele. Úřad dohlíží a monitoruje všechny společnosti, které pracují na finančních trzích ve Švédsku a je kompetentní k vymáhání dodržování účetnictví. Pokud společnosti zveřejňují výkazy pozdě nebo je vůbec nezveřejňují, úřad je oprávněn tyto společnosti pokutovat nebo jim dokonce odebrat licenci.

V rámci otázky **Jak vnímají IFRS uživatelé?** se účastníci workshopu, kromě stručného přehledu zavádění IFRS

do výkaznictví švédských akciových společností, dozvěděli i alarmující skutečnost: Důsledkem vzrůstající odpovědnosti členů představenstev za účetní závěrku společností vedenou v souladu s pravidly IFRS je klesající zájem o vykonávání funkce členů představenstev. Výsledkem je, že švédské společnosti opouštějí burzu a původní vlastníci investují raději do fondů s nižším rizikem.

Tématem třetího sympozia byl **Vliv IFRS na účetní profesi**. Zkušenosti z Dánska a dopad evropské směrnice o statutárním auditu z roku 2006 přednesl bývalý předseda Dánské profesní organizace. „Vliv IFRS na účetní a auditorskou profesi ve Švédsku“ bylo tématem předsedy auditorské sekce Švédské profesní asociace FAR SRS. Z referátů vyplynulo, že důsledkem zavedení IFRS je stále se zvyšující množství standardů pro auditory, které jsou mezinárodně platné.

Velice zajímavé podněty poskytlo čtvrté sympozium, které bylo tématicky zaměřeno na **účetnictví a výkaznictví pro malé a střední podniky**. V tomto sympoziu se vystřídaly poznatky z Německa, Velké Británie a ze Švédska. Z poznatků výzkumu, které provedla britská instituce ACCA k problematice využitelnosti IFRS pro malé a střední podniky, vyplynulo, že: středních podniků s počtem zaměstnanců v rozmezí 50 – 249 je 2 %, malých podniků s počtem zaměstnanců v rozmezí 10 – 49 je 11 % a mikro podniků s počtem zaměstnanců v rozmezí 0 – 9 je 86 %.

Společností neregistrovaných na burze s počtem zaměstnanců větším než 50 je 2,4 %. Z tohoto důvodu se ve Velké Británii od roku 1994 používají samostatné účetní standardy (FRSSE) pro malé a střední podniky. Odlišnost FRSSE od IFRS pro malé a střední podniky je malá. ACCA proto zkoumala praktickou uplatnitelnost IFRS a nákladové zatížení podniků při přechodu z FRSEE na IFRS. Doporučuje se, aby střední podniky a ty velké podniky, které nejsou registrované na burze cenných papírů, přijaly tyto specifické IFRS (IFRS for private entities). Malé a mikro podniky by nadále měly používat FRSEE s tím, že UK GAAP se budou i v budoucnu přizpůsobovat IFRS.

V Německu se připravuje reforma bilančního práva. Důvodem pro reformu je používání již nevyhovujících oceňovacích metod, úzké propojení daňového a obchodního práva, často se vyskytující právo volby. Ministerstvo spravedlnosti zveřejnilo návrh zákona o modernizaci bilančního práva, který jasně nastínil směr, jakým se má účetnictví v SRN ubírat. Podle našeho názoru lze za největší průlom v dosavadním přístupu k oceňování považovat zavedení termínu reálné hodnoty do národní úpravy.

Neméně zajímavým tématem, v rámci čtvrtého sympozia, byly i poznatky ze Švédska. Systém regulace švédského účetnictví se výrazně neliší např. od českého účetnictví. Účetnictví ve Švédsku je základnou pro daně. Od tohoto základního faktu se přirozeně odvíjejí i důsledky propojení účetního a daňového systému. V současné době probíhá reforma ve standardizaci účetnictví. Regulátorem účetnictví je Ministerstvo financí. Hierarchie pravidel je v podstatě stejná jako v ČR: na vrcholu regulační pyramidy jsou na-



Dopady v IFRS na vykazování a vedení účetnictví v ČR se ve svém příspěvku zabývala Marcela Žárová.

řízení a směrnice platné v EU, dále účetní zákon, který platí pro všechny účetní jednotky a zákon o výroční zprávě pro neregistrované společnosti, na další úrovni regulace jsou standardy vytvářené Švédskou radou pro účetní standardy. Tato rada je vládním orgánem, který napomáhá Ministerstvu spravedlnosti a Ministerstvu financí v legislativních záležitostech.

Rada doporučuje: pro všechny neregistrované společnosti standardy zjednodušit a pokud je to možné, tak účetní pravidla sjednotit s daňovými; u velkých společností, které nebudou používat IFRS, vést účetnictví v souladu s účetními zásadami, ne pravidly. U malých společností je kladen důraz na opatrnost, nikoliv na pravdivý a věrný obraz. U mikro společností se sestavuje zjednodušená výsledovka a rozvaha, která obsahuje stejná kritéria pro zařazení položek jako u daní.

Vedle stěžejních témat přednesených na sympoziích proběhlo v průběhu workshopu jedenáct paralelních sekcí, na kterých vystoupili přednášející, jejichž příspěvky byly anonymně vybrány nezávislou porotou. Mezi vybranými příspěvky byl také příspěvek z České republiky, který přednesla Marcela Žárová. Tématem příspěvku byl dopad IFRS na povinnost vykazování a vedení účetnictví v ČR s názvem „Vliv interpretace Regulace ES na účetní pravidla v ČR“. Nejpočetnější skupinu představovaly příspěvky věnované problematice implementace IFRS a dopadu implementace na účetnictví a výkaznictví v jednotlivých zemích včetně problematiky výkaznictví podniků, které patří do skupiny tzv. malých a mikro podniků. Zájem o za-



Historická budova univerzity ve Švédském Lundu.

vedení mezinárodního účetního standardu pro malé podniky není příliš velký. Uživatelné účetních údajů zpravidla nepotřebují mezinárodní srovnatelnost, ale jsou akcentovány jiné požadavky jako např. jednoduchost, jediný systém pro účely daní i účetnictví, srozumitelnost údajů. Tento závěr potvrzuje například výzkum provedený v Řecku. Podobný chladný přístup k zavedení standardu pro malé a střední podniky vyplynul z portugalského příspěvku. Portugalské společnosti používají národní účetní standardy, které plně vyhovují jejich potřebám.

Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc.
Ing. Jana Skálová

Co najdete v e-příloze č. 9/2008

Z koordinačního výboru **Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP**

Příspěvek ing. Jiřího Nesrovnala a ing. Radislava Tkáče, projednaný na Koordinačním výboru, vychází z toho, že cílem státní energetické politiky je podpora ekologických zdrojů energie i formou daňových úlev. Z toho vyplývá, že na jednotlivé formy podpory těchto zdrojů by z daňového hlediska mělo být pohlíženo stejně. Více k této problematice najdete v e-příloze, která je pro auditory přístupná na webu Komory auditorů www.kacr.cz v uzavřené části Extranetu.

Na pomoc auditorům **Zdrojová analýza**

Zdrojová analýza je účinný systémový nástroj k řešení a předcházení finančních problémů podnikatelských subjektů. V příspěvku Miloně Polešáka a Jana Rázka v e-příloze Auditor jsou prezentovány možnosti využití zdrojové analýzy.

Zaujalo nás **Jak se rodil a co přináší eGovernment Act**

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, přináší použití elektronických dokumentů i v těch případech, kde bylo možné používat jen formu listinnou. Dále přináší zjednodušení elektronické komunikace jak mezi občany a úřady, tak mezi úřady samotnými a umožňuje vedení elektronických spisů ve správních řízeních. Přetisk článku z časopisu Veřejná správa je v e-příloze.

Zaznamenali jsme **Rada vlády schválila záměr zákona o veřejně prospěšných organizacích**

Zákon má definovat veřejnou prospěšnost, sjednotit pravidla a podmínky působení neziskových organizací a umožnit jejich lepší kontrolu a transparentnost. Norma má poprvé v jednom zákoně podchytit záležitosti týkající se neziskových organizací.

Prádelna jménem CzechMade

Odhad celkových škod způsobených kriminalitou se pohybuje mezi 100-150 mld ročně. Podle italské agentury ANSA se Čechy během několika let staly rájem mafiánských bossů z půlky světa, kteří zde investují a perou své špinavé peníze. Více v článku, který se zabývá praním špinavým peněz, v e-příloze.

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor je vydávána souběžně s tištěným časopisem Auditor, ale pouze v elektronické podobě. Auditři si ji mohou přečíst v Extranetu na webu KA ČR www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Hesla byla auditorům vygenerována a zaslána v květnu 2007. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u ing. Libuše Snajdrové, e-mail: snajdrova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem. O zaslání e-přílohy e-mailem můžou požádat také auditři na e-mail: lerova@kacr.cz.

-av-

Rödl & Partner

Člen celosvětové sítě společností Rödl

Rödl & Partner, patří k nejvýznamnějším mezinárodním auditorským, právním a daňovým kancelářím, hledá pro posílení poboček v Praze a v Brně kolegy na pozice:

- **AUDITOR/ka**
- **ASISTENT/ka AUDITORA senior**
- **ASISTENT/ka AUDITORA junior**

Vaše nabídky spolu se strukturovaným životopisem, vysvědčeními a jinými doklady o vzdělání prosím zasílejte na adresu s označením zájmu Vašeho působiště nejlépe prostřednictvím e-mailu na adresu:

Rödl & Partner Audit, s.r.o.
do rukou paní Ing. R. Vazac
Platněřská 2
110 00 Praha 1 – Staré Město

E-mail: roedl@roedl.cz
Tel.: 236 163 111
Fax: 236 163 299

více nabídek na
www.roedl.cz

Požadavky- AUDITOR/ka:

- VŠ ekonomického směru
- relevantní praxe v oblasti auditu
- dobrá znalost české účetní legislativy
- orientace v daňových předpisech
- dobrá znalost německého a/nebo anglického jazyka
- flexibilita, samostatnost, zodpovědnost
- zkušenost s vedením lidí
- řidičský průkaz skupiny B a ochota cestovat

Uvítáme:

- znalost IFRS/IAS

Požadavky- ASISTENT/ka AUDITORA:

- VŠ ekonomického směru (nejlépe účetnictví, podniková ekonomika)
- na pozici asistent auditora senior předchozí praxe v auditu nebo účetnictví v délce 2-3 roky
- znalost účetní metodiky
- dobré komunikační schopnosti
- schopnost týmové spolupráce
- dobrá znalost německého a/nebo anglického jazyka
- znalost práce na PC
- řidičský průkaz skupiny B a ochota cestovat

Nabízíme:

- motivující hodnocení včetně bonusového systému
- zájem renomované mezinárodní firmy s velmi dobrým postavením na trhu
- příjemné pracovní prostředí v centru Prahy a přátelský kolektiv
- dlouhodobou perspektivu
- práce na zajímavých a prestižních projektech
- možnost dalšího vzdělávání

lidé a firmy

ERNST & YOUNG Magdalena Součková novou vedoucí partnerkou

Magdalena Součková (46) se od 1. října stala vedoucí partnerkou Ernst & Young v České republice. Dosavadní vedoucí partner Dirk



Magdalena Součková

Kroonen se bude plně věnovat své nové regionální funkci COO a současně řídicího partnera pro daňové služby pro střední a jihovýchodní Evropu. Magdalena Součková působí

v E&Y od roku 2002, dosud jako vedoucí partnerka pro poradenské služby v České republice a na Slovensku. Během své 25-leté praxe se specializovala na audit a další projekty pro klienty z oblasti výrobního průmyslu, finančního trhu a nemovitostí. V roce 1980 emigrovala do USA, kde vystudovala University of Massachusetts. Tam v roce 1983 nastoupila jako asistent auditora do mezinárodní poradenské firmy. Do České republiky se vrátila v roce 1990. Získala titul Cer-

tified Public Accountant a je členkou American Institute of Certified Public Accountants. Je také členkou Komory auditorů ČR. V letech 2006 až 2008 byla prezidentkou Americké obchodní komory v ČR. V roce 2007 získala titul Nejvlivnější žena byznysu v anketě deníku Hospodářské noviny, letos se umístila na druhém místě. Magdalena Součková má třináctiletou dceru. Mezi její koníčky patří cestování, vinařství, lyžování, golf a koně. **-av-**

Deloitte.**Nový partner pro řízení rizik**

Do společnosti Deloitte nastoupil v říjnu do pozice partnera oddělení řízení podnikových rizik české a slovenské pobočky **Martin Smekal** (38).

Bude řídit poradenství v oblasti řízení rizik se zaměřením na ověřování správného fungování kontrolních mechanismů a interní audit a bude se též věnovat veřejnému sektoru. V minulosti byl partnerem české pobočky společ-



Martin Smekal

nosti Ernst & Young a v posledních třech letech působil v USA a v Evropě jako globální ředitel pro řízení kvality a rizik. Má více než 17 let zkušeností v oblasti poradenských služeb, které získal během svého působení v pozici poradce

a auditora ve firmách Arthur Andersen a Ernst & Young. Martin Smekal absolvoval obor systémové inženýrství na ČVUT v Praze. Je certifikovaným auditorem informačních systémů (CISA) a odborníkem na vyšetřování podvodů (CFE). Je ženatý, má dvě děti a mezi jeho koníčky patří sport, především golf, softball a cestování. **-jd-**

**TPA Horwath** Daňová problematika v pořadu POKR

Česká televize vysílá již čtvrtým rokem magazín POKR neboli „Postřehy, Komentáře a Rady pro podnikatele“. Pořad pravidelně informuje malé a střední podnikatele o nejruznějších novinkách spojených s podnikáním a čas od času se zabývá i daňovou problematikou. V poslední době moderátor Aleš Cibulka tuto

oblast probírá s Janou Skálovou, daňovou poradkyní a jednatelkou společnosti TPA Horwath. V listopadovém POKRu se například hovořilo o spojování a rozdělování společností (splynutí, sloučení, odštěpení, prodej), a s tím souvisejících daňových výhodách. **-jd-**

NEXIA PRAGUE
ČLEN NEXIA INTERNATIONAL**Audit Plus změnil název na Nexia Prague**

Auditorská společnost Audit Plus od 1. září 2008 změnila jak název, tak svoji právní formu. Z původní společnosti s ručením omezeným se stala akciová společnost a název firmy se změnil na Nexia Prague. Členy představenstva nové akciové společnosti jsou Vladimír Linek (předseda), Jakub Kovář a Vladimír Králíček, v dozorčí radě zasedají Marek Votlučka (předseda), Antonín Janda a Rudolf Černý.

Změna názvu má za cíl výrazněji deklarovat členství této pražské společnosti v mezinárodní síti auditorů a poradenských firem Nexia International.

Mimochodem – v roce 2009 se v Praze uskuteční celosvětová výroční konference firem sítě Nexia International. Společnost Nexia Prague v této souvislosti připravila krátkou video-prezentaci našeho hlavního města,

která je k vidění na webových stránkách www.nexia-prague.cz. **-jd-**





Senior manažeři v oddělení auditu



Zbyněk Hojsák

Zbyněk Hojsák se stal novým senior manažerem KPMG ČR v oddělení auditu s působností v liberecké kanceláři. Zodpovídá za audity společností, které sestavují účetní závěrky a reportings podle ČÚS, IFRS a US GAAP. Má bohaté zkušenosti s projekty pro české i nadnárodní společnosti podnikající v chemickém průmyslu, strojírenství a real estate. Do portfolia jeho kli-

entů se řadí i nadace a nadační fondy. Zbyněk Hojsák absolvoval hospodářskou fakultu Technické univerzity v Liberci v roce 1999. Je držitelem certifikace účetního experta v rámci Institutu svazu účetních. V KPMG Česká republika začal pracovat na částečný úvazek již v roce 1996 během studií. Ve svém volném čase se rád věnuje rodině, cestování, sportu a historii.

Pavel Kliment se stal senior manažerem v oddělení auditu KPMG ČR. Profesionálně se specializuje na audit výrobních společností a společnos-



Pavel Kliment

tí podnikajících v oblasti real estate. Rovněž má na starosti poskytování služeb v oblasti účetního a finančního poradenství. Pavel Kliment vystudoval VŠE v Praze, po jejímž absolvování nastoupil v roce 1999 do KPMG. Dva roky strávil na pracovní stáži v KPMG v USA v Detroitu. Je držitelem české licence ACCA a licence CPA platné v USA. Ve volném čase rád hraje volejbal a cestuje. **-jd-**



Noví ředitelé v oddělení auditorických služeb



Lenka Hejduková

Lenka Hejduková byla jmenována ředitelkou s odpovědností za poskytování auditorických služeb jak českým, tak zahraničním společnostem působícím v automobilovém průmyslu, průmyslové výrobě a službách. Má dlouhodobé zkušenosti s poskytováním auditorických služeb. Rovněž se účastnila projektů zaměřených na projektové řízení a ověřování kontrolních mechanismů pro společnosti působící jak v ČR, tak Německu a Velké Británii. Lenka Hejduková je absolventkou VŠE v Praze (obor účetnictví a finanční řízení). Je členkou Komory certifikovaných účetních (ACCA) a auditorkou KA ČR.

Antonín Hamřík je zodpovědný za vedení skupiny systémového a pro-

cesního auditu (SPA) zabývající se auditem informačních systémů procesů a službami souvisejícími s prověrkami dat. Tato skupina se zaměřuje na audity středisek sdílených služeb, SAS 70, optimalizace interních kontrol, odstavce 404 zákona Sarbanes Oxley, audity SAP a dalších ERP systémů, postimplementační prověrky, zajištění souladu systémů s českou legislativou či prověrky kvality dat. Antonín Hamřík má více než dvouleté zkušenosti



Antonín Hamřík

s prací v této oblasti z bostonské kanceláře PwC. Vystudoval UP v Olomouci. Je členem Asociace certifikovaných účetních ve Velké Británii (ACCA) a držitelem titulu Certifikovaný auditor informačních systémů v USA.

Blanka Dubrovská bude zodpovědná za poskytování auditorických a souvisejících služeb domácím i nadnárodním společnostem podnikajícím v ČR. Protože se také specializuje na Mezinárodní standardy auditu a související metodologii, bude v této oblasti zastávat regionální roli pro PwC ve střední a východní Evropě. V letech 2005-2007 pracovala pro kancelář PwC v New York City. Vystudovala ekonomickou fakultu VŠB v Ostravě a je členkou Asociace certifikovaných účetních ve Velké Británii (ACCA) a KA ČR. **-jd-**



Blanka Dubrovská