

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR (Eva Rokosová)	2
Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR (Martina Smetanová)	2
Návrhy interpretací NÚR	3
Někteří auditoři neplní KPV (Monika Kryštlíková)	3

TÉMA ČÍSLA – TĚŽEBNÍ PRŮMYSL

Těžební průmysl v České republice (Eva Richtrová)	5
Účetní specifika těžebních společností – – snížení hodnoty dlouhodobého majetku (Pavel Kliment)	7
Aktivace výpůjčních nákladů (Michal Bareš)	9
Daňová problematika v těžebním průmyslu (Lubomír Moučka, Jana Švecová, Zdeněk Řehák)	11
Aktivace výdajů v těžebních společnostech a specifika auditu (Milan Flosman)	16

K DISKUZI

Chvála smíšeného modelu (Petr Kříž)	20
Vlastní kapitál a přečeňování v českém finančním účetnictví (Hana Vomáčková)	23

LIDÉ A FIRMY	27
--------------------	----



e-příloha Auditor 4/2010

Obsah

- Změna systému finančního dohledu evropského finančního trhu
- Zveřejňování účetních závěrek obchodních společností
- Postup stanovení fair value in use pro účely testování aktiv na snížení hodnoty podle IAS 36
- Neplatná smlouva o prodeji obchodního podílu a náhrada škody vzniklé společnosti
- Nepřiznané příjmy a majetky
- Rozdělení účetního výsledku hospodaření roku 2009
- Daně kvůli krizi rostou, audit zlevnil
- Anketa: Kdy je vhodné provádět audit

Toto číslo vyšlo **5. 5. 2010**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **12. 5. 2010**

První zkušenosti s novým zákonem o auditorech



Radomír
Stružinský

V polovině dubna uplynul rok od nabytí účinnosti nového zákona o auditorech v České republice. Nový zákon „vpadl“ do každodenní práce nejen volených orgánů Komory auditorů, ale především do každodenní práce auditorských společností a auditorských praxí. Najednou jsme se museli začít vyrovnávat s jeho požadavky v běžném auditorském životě, a to pro mnohé z nás nebylo jednoduché.

Hned zpočátku zazněly hlasy, proč komora nezahájila široké „vzdělávací tažení“ dříve a proč nezačala seznamovat se zákonem jednotlivé auditory okamžitě.

Je třeba si uvědomit, že odpovědné orgány komory měly možnost se seznamovat se zákonem jenom o velmi krátkou dobu dříve než ostatní auditoři a auditorské společnosti. Některé dokumenty bylo třeba číst znovu a znovu, aby se při pátém, šestém či sedmém čtení objevilo to, co při prvním čtení nebylo úplně patrné.

Výbor pro legislativu a vnitřní normy měl určitou výhodu v tom, že musel zákon aplikovat do všech vnitřních předpisů komory, aby bylo jejich nové znění možné na listopadovém sněmu schválit. Proto jsme museli zákon číst vícekrát, a to nám dalo neopakovatelnou výhodu proti členům auditorské obce, kteří se zákonem nemuseli hned zabývat.

O to větší překvapení pro mnohé z vás muselo být seznámení se s novými povinnostmi,

o kterých se již hovořilo na podzimním sněmu. Zákon najednou vyvolal až geometricky narůstající lavinu dotazů, které jsme museli v legislativním výboru a dalších výborech komory řešit.

Největší část těchto dotazů připadala na problematiku týkající se určení auditora a smlouvy o povinném auditu v § 17 zákona o auditorech. Tento paragraf nás zcela pochopitelně „pálil“ nejvíce a není divu, obsahuje jeden z nejpodstatnějších zásahů do běžného života auditorských praxí. Dotazy k zákonu je možno rozdělit do tří skupin. První skupinou jsou dotazy na to, co je v zákonu víceméně napsáno, ale představuje to změnu oproti minulosti. Druhou skupinou jsou dotazy vyplývající spíše z nepozorného čtení zákona. Poslední skupina dotazů souvisí s nejasnostmi v zákoně nebo s tím, že zákon při aplikaci naráží na praktické každodenní problémy, se kterými tvůrce zákona nepočítal.

Chtl bych všechny tazatele a všechny členy auditorské obce ujistit, že vedení komory, konkrétně Výbor pro legislativu a vnitřní normy spolu s dalšími odbornými výbory se všemi dotazy pečlivě zabývají, ačkoliv komora není tvůrcem zákona a nemá žádnou pravomoc zákon vykládat. Byla zahájena řada seminářů, které se zákonem seznamují auditory a v jejichž rámci jsou jednotlivé dotazy řešeny. Dotazy jsou také zveřejňovány na webových stránkách komory na Extranetu.

Ačkoliv jsme se v prvních měsících platnosti zákona neodvážili doufat, že se bude počet dotazů a problémů snižovat, přesto

si myslím, že není daleko doba, kdy dotazy k praktické aplikaci zákona budou signalizovat pouze nedokonalosti zákona. Zákon je třeba postupně zažít a o jeho aplikaci se znovu a znovu bavit na různých auditorických setkáních.

K řešením nám pak zůstanou ty problémy, se kterými tvůrci zákona

nepočítali. Již dnes existuje seznam těchto problémů, který komora připravila a který byl již v listopadu minulého roku poskytnut zástupcům Ministerstva financí. Přes dosavadní zkušenost s aplikací zákona věřím, že problémy budou ubývat, zákon se stane součástí našeho života a auditori v něm nebudou vidět jen

nové povinnosti, ale také výhody, které směřují k větší nezávislosti auditorické profese a ke zvýšení kvality auditorické práce.

Radomír Stružinský

předseda Výboru pro legislativu a vnitřní normy

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání dne 12. dubna 2010 projednal:

- stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese v souladu se zákonem o auditorech, schválil došlé žádosti o dočasný zákaz auditorické činnosti a projednal žádosti Policie ČR o zproštění mlčenlivosti několika auditorů, kterým nevyhověl,
- agendu Výboru pro auditorické zkoušky, zejména rozhodl o došlých žádostech o uznání dílčí části auditorické zkoušky,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- záležitosti Výboru pro veřejný sektor včetně vzoru smlouvy o přezkumu hospodaření obce,
- návrh celoplošné dovolené zaměstnanců komory v roce 2010, která bude v termínech 7.-16. července, 2.-13. srpna a 23.-31. prosince, termíny budou zveřejněny na www.kacr.cz a na nástěnce Úřadu,
- spolupráci se Svazem účetních na akcích IFAC.

Výkonný výbor znal na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest,
- předběžné výsledky plnění rozpočtu roku 2009,
- zprávu ze zasedání Národní účetní rady,
- přehled udělených kárných opatření,
- přehled došlých podnětů a stížností na auditory,
- předběžnou informaci Volební komise.

Část zasedání Výkonného výboru byla věnována jednání se zástupci Dozorčí komise a Kárné komise. Hosty byli předseda Dozorčí komise Stanislav Staněk, místopředsedové Miroslava Krčmová a Josef Zídek, za Kárnou komisi se zúčastnil její místopředseda Tomáš Brumovský.

V diskusi byly prezentovány nejzávažnější témata a problémy, kterými se volené orgány komory

zabývají. Pozornost byla věnována poznatkům z jednání a konzultacím se zástupci Rady pro veřejný dohled nad auditem, kteří se podrobněji seznámili s činností Dozorčí komise a Kárné komise. Dalším tématem diskuze byla problematika spojená s výší udělovaných kárných opatření se závěrem, že auditorovi by se nemělo finančně vyplatit opakovaně porušovat zákon nebo vnitřní předpisy Komory auditorů ČR, resp., že by výše kárného opatření měla být srovnatelná s náklady na nápravu stavu v auditorické firmě (např. účast na vzdělávání, zavedení vnitřního systému kontroly kvality, vedení auditorického spisu v souladu s ISA).

Na závěr společného jednání byla projednána zpráva o kontrole kvality, kterou je komora povinna jednou ročně zveřejnit.

Eva Rokosová

Úřad KA ČR

Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Výbor pro veřejný sektor KA ČR na svém třetím letošním zasedání projednal:

- informace z jednání Výkonného výboru KA ČR;
- obsah časopisu Auditor č. 5, který bude tematicky věnován veřejnému sektoru a účetnictví státu;
- dotazy auditorů provádějících přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků

obcí v otázce práva nahlížení do spisu auditora;

- aktualizaci metodické pomůcky pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR





Návrhy interpretací Národní účetní rady k připomínkám

Národní účetní rada schválila na svém zasedání 12. dubna 2010 texty návrhů interpretací NI – 29 *Pobídky v nájemních vztazích* a NI – 30 *Dohadné položky v cizí měně* a postoupila je do vnějšího připomínkového řízení.

Zpracovateli návrhů interpretací jsou Jiří Pelák z katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

a Edita Ševcovicová z Komory daňových poradců ČR. Připomínky zasílejte do 31. května 2010 na e-mailové adresy pelak@vse.cz a sevcovicova@fucik.cz.

Znění návrhů interpretací NI – 29 a NI - 30 naleznete na internetových stránkách Národní účetní rady www.nur.cz a na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v aktualitách.

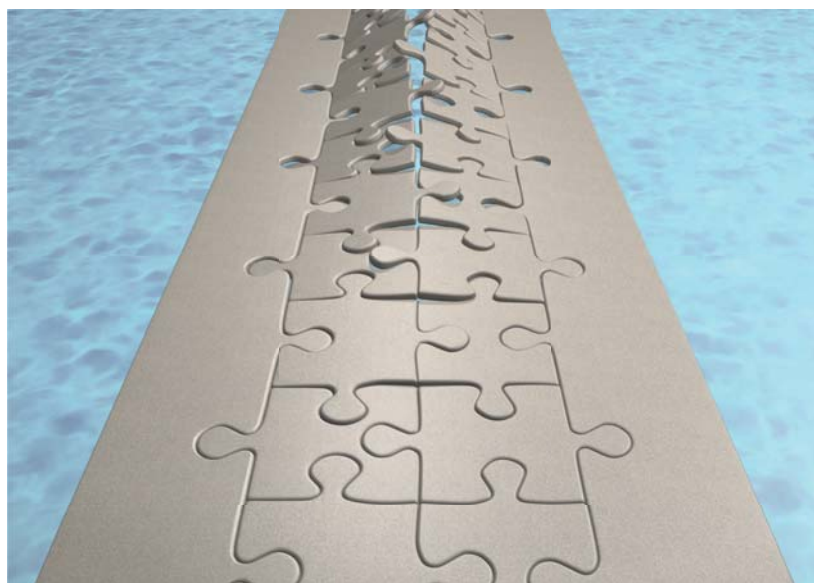
-pse-

Někteří auditoři neplní KPV

Stejně jako v uplynulých letech, tak i letos na tomto místě zveřejňujeme seznam auditorů, kteří ani dva měsíce po řádně stanoveném termínu pro odevzdání Evidenčního záznamu o účasti na KPV za rok 2009 tuto povinnost nesplnili. Jedná se o 131 auditorů (tučným písmem jsou zvýrazněni auditoři, kteří se stejného porušení Směrnice pro KPV, resp. Vnitřního předpisu pro KPV dopustili i za rok 2008). V uvedeném seznamu mohou figurovat i auditoři, kteří absolvují vzdělávací aktivity v dostatečném rozsahu mimo KA ČR, do uvedeného data je však nedoložili.

Pokud auditor minimální stanovený rozsah KPV neplní, stanovuje Vnitřní předpis pro KPV nově lhůtu pro doplnění chybějících hodin KPV, a to nejpozději následující kalendářní rok (§ 5 odst 6).

V minulém čísle časopisu Auditor byly uvedeny nejčastější chyby při vyplňování Evidenčního záznamu. Pro doplnění uvádíme, že pokud se jedná pouze o numerické chyby (chybný celkový součet vykázaných hodin za jednotlivé vzdělávací aktivity), příp. chybný převod nadlimitních hodin do následujícího roku vzniklý nezalostí či nepochopením Směrnice pro KPV, resp. Vnitřního předpisu pro KPV, není o takovéto chybě auditor informován. Pokud však Výbor pro KPV rozhodne o neuznání a nezapočtení



některých vykázaných hodin z důvodu obsahového rozporu s § 2 odst. 3 Vnitřního předpisu pro KPV, auditory o této skutečnosti písemně informujeme.

Mezi vzdělávací aktivity, které nejsou uznávány do rozsahu KPV, patří zejména:

- nekontrolovatelné samostudium (viz také diskuse na loňském sněmu),
- vzdělávání v oblasti tzv. měkkých dovedností (např. komunikační, manažerské a prezentační dovednosti, asertivní jednání apod. – viz informace z jednání Výkonného výboru zveřejněná v časopise Auditor č. 5/2009),
- běžné jazykové či počítačové kurzy,

- konzultace s právníky, daňovými poradci apod.

Výkonný výbor Komory auditorů se zabýval obsahovým zaměřením vzdělávacích aktivit, které je možné započítat do KPV, na svém zasedání 11. května 2009. Mezi nejdiskutovanější patřila možnost uznání tzv. měkkých dovedností (soft skills) do KPV.

Výkonný výbor dospěl k závěru, že hlavním cílem a povinností komory je zajišťovat a dbát na udržování a prohlubování hlavně profesní a odborné kvalifikace auditorů. Možnost uznání měkkých dovedností do KPV by znamenala snížení hodinové dotace pro odborné semináře, a došlo

by tak ke snížení významu a vážnosti KPV. Proto tyto aktivity nejsou do rozsahu KPV započítávány a komora tyto typy seminářů neorganizuje.

Neznamená to ovšem, že by vzdělávání v oblasti komunikačních dovedností apod. nebylo důležité a přínosné pro rozvoj osobnosti. Vzdělávání v těchto

oborech je na rozhodnutí každého auditora.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

Seznam auditorů, kteří k 31. 3. 2010 nezaslali Evidenční záznam o účasti na KPV v roce 2009

příjmení a jméno	č. o.	příjmení a jméno	č. o.	příjmení a jméno	č. o.
Ing. ALFERY Jana	1162	Ing. KLÍMA Miroslav	1310	Ing. SKŘÍŠOVSKÝ Petr	0253
Ing. AMBROŽ Vladimír	0129	Ing. KMENTOVÁ Eva	0653	Ing. SLAVÍKOVÁ Věra	1230
Ing. BÁČA Jan	0034	Ing. KOMÁNEK Martin	1936	Ing. SMILEK Jan	1671
Ing. BAČÍK Miroslav	1199	Ing. KOMÍNKOVÁ Ivana	1385	Ing. SOUČEK Miroslav	1660
Ing. BARTOŠ Roman	2148	Ing. KOTRČOVÁ Martina	1311	Ing. STÁHALOVÁ Ludmila	1756
Ing. BARTŮNĚK Antonín	0298	Ing. KOZOHORSKÝ Martin	1295	Ing. STANJURA Jan	1748
Ing. BOKOROVÁ Jarmila	0882	prof. Ing. KRÁL Bohumil CSc.	0089	prof. Ing. SVOBODA Stanislav DrSc.	1012
Ing. BRÁZDIL Josef	0581	Ing. KROPOVÁ Eva	1274	Ing. SVOBODA Václav	1625
Ing. BREWCZYNSKÁ Taťjana	1308	Ing. KUČERA Ivan	0353	Ing. SVOBODOVÁ Alena	0055
Ing. BRYCHTOVÁ Jitka	1471	Ing. KUPČÁK Václav CSc.	1721	Ing. ŠEVČIKOVÁ Ludmila	1394
Ing. BURGET Petr	2019	Ing. KUŘE Pavel	2074	Ing. ŠILAR Jan	0171
Ing. BURIÁNOVÁ Jarmila	1243	Ing. LAUBEOVÁ Eva	0116	Ing. ŠOFFER David	1805
Ing. BUŠEK Emil	1325	Ing. LORENCOVÁ Marie	0652	Mgr. ŠTĚPÁN Martin	1902
Ing. ČABLOVÁ Ivana	1686	Ing. MARKOVÁ Iveta	1679	Ing. ŠTĚPÁNKOVÁ Irena	1788
Ing. DLUHOŠOVÁ Hana	1601	Ing. MEIERL František	1160	Ing. ŠTRÉBLOVÁ Věra	1282
Ing. DOLEŽAL Václav	0072	Ing. MELCROVÁ Zuzana	1938	Ing. TOMÁŠ Karel	1225
Ing. DOLEŽALOVÁ Hana	1343	Ing. MIHALIDESOVÁ Zdeňka	1545	Ing. TRÁVNÍČEK Jaroslav	0137
Ing. FALTA Antonín	0752	Ing. MIKOLÁŠ Jan	1233	Ing. TUREK Miloš	1493
Mgr. FIALOVÁ Jana	2087	Ing. MORAVEC Jaroslav	1365	Ing. TYLL Rudolf	0254
Ing. FIKAR Jiří	1349	Ing. MOULIS Vladimír	1555	Ing. VAĐURA Jiří	0142
Ing. GABRIEL Lubomír	1425	Ing. MOUTELÍKOVÁ Ludmila	0512	Ing. VALENTOVÁ Marie	1367
Ing. GAJDOŠOVÁ Irena	2047	Ing. MRNKA Rudolf	1125	Ing. VALEŠOVÁ Hana	2004
Ing. GRADWOHLVÁ Eva	1408	Ing. NĚMCOVÁ Olga	1486	Ing. VALOVÁ Věra	0245
Ing. HAJNÁ Marcela	1536	Ing. NĚMETHOVÁ Ivana	1891	Ing. VELIČKOVÁ Světlana	1329
Ing. HANČLOVÁ Libuše	1881	Ing. NOVÁKOVÁ Marcela	1997	Ing. VENCÁLEK Jan	1467
Ing. HANUSEK Rudolf	1635	Ing. ORLÍK František	1480	Ing. VILHANOVÁ Lenka	1747
Ing. HAVEJOVÁ Miroslava	1680	Ing. OUTĚŘICKÁ Olga	1358	Ing. VITOUŠOVÁ Eva	0463
Ing. HEINRICHOVÁ Eva	2120	Ing. PANOVCOVÁ Jitka	1786	Ing. VOJTEK Bohumil	1657
Ing. HLEDÍKOVÁ Milada	1472	Ing. PÁRTL Jiří	1333	Ing. VOKATÝ Václav	0568
Ing. HOLEKOVÁ Helena	1589	Ing. PAVELCOVÁ Věra	1374	Ing. VOMÁČKA Vladimír	2116
Ing. HOLENA Libor	1570	Ing. PAVLISOVÁ Jana	1795	Ing. VROBEL Martin	2132
Ing. HOLÍNSKÁ Eva CSc.	1169	Ing. PAVLŮ Milada	1892	Ing. VYČÍTALOVÁ Ludmila	0700
Ing. HOLÝ Libor	1750	Ing. PAŽOUT Robert	1827	Ing. VÝTVAROVÁ Věra	1930
Ing. HOSNEDL Vladimír	1730	Ing. PETRÁŠEK František CSc.	0096	Ing. WRLÍK Milan	1008
Ing. HOUDOVÁ Miriam	1778	Ing. PLACHÝ Martin	1733	Ing. ZAPLETALOVÁ Radka	1926
Ing. HRBÁČKOVÁ Jitka	1285	Ing. POSPÍŠILOVÁ Jaroslava	1172	Ing. ZÁVIŠKOVÁ Jiřina	0714
Ing. HUML Jiří	1608	Ing. PROCHÁZKA Jaroslav	1568	Ing. ZELINKA Ladislav Ph.D.	0136
Ing. JEŽEK Libor	1769	Ing. PROCHÁZKOVÁ Iva	1752	Ing. ZEMAN Radek	1872
Ing. KAILOVÁ Miloslava	1202	Ing. PŠENIČKA Jan	1193	Ing. ZORNÍKOVÁ Karin	0579
Ing. KÁLAL Petr	1639	Ing. RADNÍK Lubomír	0277	Ing. ZUBÍKOVÁ Ivana	1328
Ing. KARBANOVÁ Blanka	1415	Ing. RŮTA Aleš	1631	Ing. ŽENATÝ Roman	1927
Ing. KAREL Josef	1410	Ing. ŘÍHOVÁ Jana	2067	Ing. ŽILKA Vladimír	1928
Ing. KLAVÍKOVÁ Bohuslava	1691	Ing. ŘÍHOVÁ Magdalena	0681	Ing. ŽÍŽALA Josef	1929
Ing. KLEINHAMPL Petr	0537	Ing. SÍTAŘOVÁ Blanka	1753		

Těžební průmysl v České republice



Eva Richtrová

Těžební průmysl, který je dodavatelem základních surovin pro průmyslovou výrobu, lze považovat za základní kámen veškerých dalších průmyslových a ekonomických aktivit. Na druhou stranu ale také zasahuje do okolní krajiny a má negativní vliv na životní prostředí. Česká republika je z hlediska nerostných surovin pouze částečně

soběstačná, množství surovin je dováženo ze zahraničí.

Hlavní roli mezi nerostnými surovinami hrají energetické suroviny, především uhlí, které se těží v severočeské hnědouhelné pánvi u Sokolova a na Ostravsku (černé uhlí). Zásoby uranu se nacházejí především na Příbramsku, Tachovsku a Českolipsku, ropa a zemní plyn v malém množství na Hodonínsku.

Mezi suroviny pro stavební, sklářský a keramický průmysl patří například kaolin (Plzeňsko, Karlovarsko), žula (Českomoravská vrchovina, Karlovarsko, Posázaví), vápenc (Český kras), sklářské písky (severní a severovýchodní Čechy), štěrky a písky (okolí velkých řek).

Horní zákon

Oblast těžebního průmyslu je z hlediska legislativního upravena především v tzv. horním zákoně (zákon

č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství). Ten stanovuje zásady ochrany a hospodárného využívání nerostného bohatství, zejména při vyhledávání a průzkumu, otvírce, přípravě a dobývání ložisek nerostů, úpravě a zušlechťování nerostů, které se provádějí v souvislosti s jejich dobýváním, a také zásady bezpečnosti provozu a ochrany životního prostředí při těchto činnostech.

Horní zákon mimo jiné definuje tzv. vyhrazené nerosty, jejichž ložiska jsou ve výhradním vlastnictví státu. Mezi vyhrazené nerosty patří: radioaktivní nerosty; všechny druhy ropy a hořlavého zemního plynu, všechny druhy uhlí; nerosty, z nichž je možno průmyslově vyrábět kovy; magnezit; nerosty, z nichž je možno průmyslově vyrábět fosfor, síru a fluór nebo jejich sloučeniny; kamenná sůl, draselné, borové, bromové a jodové soli; tuha, baryt, azbest, slída, mastek, diatomit, sklářský a slévárenský písek, minerální barviva, bentonit; nerosty, z nichž je možno průmyslově vyrábět prvky vzácných zemin a prvky s vlastnostmi polovodičů; granit, granodiorit, diorit, gabro, diabas, hadec, dolomit a vápenc, pokud jsou blokově dobytelné a lešitelné, a travertin; technicky využitelné krystaly nerostů a drahé kameny; hallozyt, kaolin, keramické a žáruvzdorné jíly a jílovce, sádrovec, anhydrit, živce, perlit a zeolit; křemen, křemenc,

Výroba vybraných surovin v roce 2008 a 2007 v České republice v tunách

	2008	2007
Uhlí hnědé neaglomerované (kromě lignitu)	51 016 854	48 937 847
Žula surová nebo zhruba opracovaná, netvarovaná	284 494	272 446
Sádrovec a anhydrit	248 861	291 212
Vápenc (tavidlo); vápenc a jiné vápenaté kameny pro výrobu vápna nebo cementu	6 202 734	6 229 755
Křemičité a křemenné písky	2 680 944	2 652 362
Přírodní písky (kromě rud, strusek a popelů)	11 063 841	10 220 737
Oblázky, štěrk, hrubý oblázkový (plážový, říční) štěrk a pazourek	6 879 794	5 815 626
Lámaný nebo drcený kámen používaný pro betonové směsi, štěrkování silnic atd., ostatní	36 282 774	35 302 421
Kaolin	1 070 383	1 102 642
Kaolinitické jíly (kalcinované a plastické jíly)	216 897	216 138
Bentonit	161 549	148 789
Žáruvzdorný jíl (šamotový)	231 326	85 821
Hrubé kaolinitické jíly a břidlice pro stavební účely (kromě bentonitu, žáruvzdorného jílu, expandovaných jílu, kaolinu a kaolinitických jílu); andaluzit, kyanit a sillimanit; mullit, šamotová nebo dinasová zemina	1 174 478	1 116 588

Zdroj: ČSÚ

Výroba vybraných surovin v roce 2008 a 2007 v České republice v tis. Kč

	2008	2007
Uhlí hnědé neaglomerované (kromě lignitu)	22 264 738	20 387 915
Žula surová nebo zhruba opracovaná, netvarovaná	205 534	219 592
Sádrovec a anhydrit	60 781	52 710
Vápenc (tavidlo); vápenc a jiné vápenaté kameny pro výrobu vápna nebo cementu	1 708 639	1 650 787
Křemičité a křemenné písky	563 683	524 418
Přírodní písky (kromě rud, strusek a popelů)	1 858 338	1 718 764
Oblázky, štěrk, hrubý oblázkový (plážový, říční) štěrk a pazourek	1 119 718	794 036
Lámaný nebo drcený kámen používaný pro betonové směsi, štěrkování silnic atd., ostatní	5 876 506	5 519 338
Kaolin	2 081 441	2 252 203
Kaolinitické jíly (kalcinované a plastické jíly)	374 029	339 386
Bentonit	465 177	413 210
Žáruvzdorný jíl (šamotový)	250 280	151 349
Hrubé kaolinitické jíly a břidlice pro stavební účely (kromě bentonitu, žáruvzdorného jílu, expandovaných jílu, kaolinu a kaolinitických jílu); andaluzit, kyanit a sillimanit; mullit, šamotová nebo dinasová zemina	210 048	370 940

Zdroj: ČSÚ

vápenec, dolomit, slín, čedič, znělec, trachyt, pokud tyto nerosty jsou vhodné k chemicko-technologickému zpracování nebo zpracování tavením; mineralizované vody, z nichž se mohou průmyslově získávat vyhrazené nerosty, a další.

Úhrady v souvislosti s těžbou dle horního zákona jsou následující:

- roční úhrada z dobývacího prostoru za každý i započatý hektar plochy dobývacího prostoru ve vymezení na povrchu,
- roční úhrada z vydobytých nerostů na výhradních ložiskách nebo z vyhrazených nerostů po jejich úpravě a zušlechtění, které jsou provedeny v souvislosti s jejich dobýváním.

Těžební činnost

Společnost, která plánuje zahájit těžbu některého z vyhrazených nerostů, musí získat řadu povolení a oprávnění, která jsou k této činnosti nutná. Prvním krokem je stanovit dobývací prostor a získat oprávnění k dobývání ložiska v příslušném dobývacím prostoru, dále pak připravit plán otvírky, přípravy a dobývání (POPD), na jehož základě je vydáno povolení k hornické činnosti. Příslušná povolení vydává báňský úřad, který také následně kontroluje jejich dodržování. Důležitou součástí příprav je i vyřešení střetů zájmů. Příprava dokumentace a získání povolení může trvat i několik let.

Těžební činnost je velmi náročná také z hlediska vybavení příslušnou těžební technikou. Některé těžební velkostroje se vyrábějí přímo na míru pro danou těžební lokalitu, čemuž odpovídá i jejich vysoká pořizovací hodnota. Vzhledem ke své specifčnosti je tato technika v jiných oblastech podnikání takřka nevyužitelná. Finančně i časově náročné jsou i její pravidelné a generální údržby.

Z technologického hlediska je při těžbě povrchovým způsobem třeba nejprve odstranit skrývku (např. těžba uhlí v severočeské hnědouhelné pánvi), při těžbě v hlubinných dolech je nutná výstavba šachet, chodeb apod. (např. těžba černého uhlí na Ostravsko-Karvinsku), což opět vyžaduje nemalé finanční prostředky.

Jak vyplývá z výše uvedeného, vstup do tohoto odvětví limitují nejen omezené přírodní zdroje, ale i nutnost získat příslušná povolení či vysoké investice do těžební techniky a do přípravy pozemků před samotným zahájením těžby. Na druhou stranu je v této oblasti finančně velmi náročné i ukončení podnikání, protože společnost je povinna pozemky dotčené těžební činností sanovat (odstranění škod na krajinně komplexní úpravou území a územních struktur) a rekultivovat. Sanace a rekultivace se provádějí v souladu s plánem otvírky, přípravy a dobývání (POPD). K zajištění sanací a rekultivací je těžební společnost povinna vytvářet rezervu finančních prostředků, jejíž tvorba i čerpání jsou stanoveny v rámci POPD a následně kontrolovány příslušným báňským úřadem. Podrobněji se rezervám na sanace a rekultivace z účetního a auditního hlediska věnuji v příspěvku v č. 4/2009 časopisu Auditor.

Eva Richtrová

Ing. Eva Richtrová, Senior Manager v oddělení Auditů společnosti KPMG Česká republika, v níž pracuje od roku 1995. Specializuje se na audit společnosti v energetice. Má rozsáhlé zkušenosti s auditem konsolidovaných finančních výkazů a skupinových balíčků pro reporting v souladu s IFRS. Je členkou Komory auditorů České republiky.

Vybrané těžební společnosti a jejich auditoři

Název společnosti	Těžená surovina	Sídlo společnosti	ÚZ ke dni	Auditor
Severočeské doly, a. s.	hnědé uhlí	Chomutov	31. 12. 2008	Ernst & Young
Litvínovská uhelná, a. s.	hnědé uhlí	Most	31. 12. 2008	KPMG Česká republika
Vršanská uhelná, a. s.	hnědé uhlí	Most	31. 12. 2008	KPMG Česká republika
Sokolovská uhelná, právní nástupce, a. s.	hnědé uhlí	Sokolov	31. 12. 2008	PricewaterhouseCoopers
OKD, a. s.	černé uhlí	Ostrava	31. 12. 2008	KPMG Česká republika
MND, a. s.	ropa a zemní plyn	Hodonín	31. 12. 2008	KPMG Česká republika
KERAMOST, a. s.	kaolín	Most	31. 12. 2008	Pagina Bohemia, s. r. o.
Sedlečský kaolín, a. s.	kaolín	Božičany	31. 12. 2008	Ing. Karel Mareš
České lupkové závody, a. s.	kaolín	Nové Strašecí	31. 12. 2008	PKM AUDIT Consulting, s. r. o.
Kaolín Hlubany, a. s.	kaolín	Podbořany	31. 12. 2008	KPMG Česká republika
Diamo, státní podnik	uran	Stráž pod Ralskem	31. 12. 2008	ZH Bohemia, s. r. o.
Českomoravský štěrk, a. s.	kamenivo, písek, štěrkopísek	Mokrá	31. 12. 2008	Ernst & Young
KAMENOLOMY ČR, s. r. o.	kamenivo, písek, štěrkopísek	Ostrava	31. 12. 2008	Ing. Ivan Kučera
Tarmac CZ, a. s.	kamenivo, písek, štěrkopísek	Liberec	31. 12. 2008	Deloitte
LB MINERALS, s. r. o.	kaolín, jíl, živec, kamenivo a písky	Horní Bríza	31. 12. 2008	BDO
Sklopísek Střeleč, a. s.	sklářský a slévárenský písek	Újezd pod Troskami	31. 12. 2008	KPMG Česká republika
Provodínské písky, a. s.	sklářský a slévárenský písek	Provodín	31. 12. 2008	KPMG Česká republika

Zdroj: www.justice.cz

Účetní specifika těžebních společností – – snížení hodnoty dlouhodobého majetku



Pavel Kliment

Těžební společnosti působí v odvětví, pro které jsou typické relativní uzavřenost vůči vstupu nových firem a cyklický vývoj. První skutečnost

vzniká v důsledku nutných vysokých investic do dlouhodobého majetku. Druhá charakteristika významně ovlivňuje následující využití dlouhodobého majetku a jeho ocenění. Dlouhodobý majetek je pro většinu těžebních společností významnou rozvahovou položkou a velká část těchto společností se historicky musela vypořádat s testováním na snížení jeho hodnoty.

České účetní standardy obsahují pouze obecné postupy v této oblasti a definují opravné položky k dlouhodobému majetku jako prostředek k zohlednění přechodného snížení jeho hodnoty. Toto snížení by mělo být provedeno na základě inventarizace majetku, při které se zjistí, že hodnota majetku je nižší než jeho ocenění v účetnictví. České účetní standardy nerozvádějí způsob, jak takovou hodnotu majetku zjistit. Pro praktický postup řada společností volí testování podle Mezinárodního účetního standardu číslo 36.

Indikátory snížení hodnoty majetku

Podle tohoto standardu společnost k závěrkovému dni posoudí, zda existují indikace pro snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Společnost posuzuje externí i interní faktory. Mezi interní indikace mohou patřit například výrazný propad tržeb nebo hospodářského výsledku společnosti, záměr restrukturalizovat nebo změnit využití dlouhodobého majetku, nepříznivý obchodní plán společnosti, očekávaný výrazný pokles cen komodit a další. Za externí indikace

můžeme považovat především negativní vývoj na trhu nebo změnu v regulačních pravidlech.

Ceny většiny komodit těžebních společností procházejí výrazným cyklickým vývojem, a proto samotný fakt očekávaného krátkodobého poklesu cen nemusí indikovat snížení hodnoty majetku. Specifickým indikátorem také může být situace, kdy účetní hodnota vlastního kapitálu společnosti je k závěrkovému dni vyšší než její tržní kapitalizace (v případě společností, jejichž podíly jsou veřejně obchodované).

V případě, že společnost zjistí některou z výše uvedených indikací, provádí testování na snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Toto neplatí například u goodwillu, který společnost testuje na snížení hodnoty minimálně jednou za rok, a to bez ohledu na to, zda existují indikace pro snížení. Při testování společnost porovnává odhad tzv. zpětně získatelné částky a účetní hodnoty vybraného aktiva, respektive tzv. peněžotvorné jednotky.

Peněžotvorná jednotka

Věnujme se nejdříve krátce peněžotvorné jednotce. Ve většině případů není společnost schopna stanovit nezávislé peněžní toky, které se vztahují k vybranému aktivu určenému k testování. Z tohoto důvodu provádí výše uvedené porovnání na úrovni nejmenší skupiny aktiv, která obsahuje vybrané aktivum a která generuje peněžní toky z velké části nezávislé od ostatních peněžních toků společnosti. Není správné automaticky předpokládat, že peněžotvorná jednotka se rovná společnosti jako celku. V případě těžebních společností naopak existuje reálný předpoklad, že jednotlivé doly nebo těžební oblasti mohou být považovány za individuální peněžotvorné jednotky. Toto posouzení závisí na organizační struktuře společnosti, způsobu dalšího zpracování komodity

v rámci společnosti, způsobu jejího prodeje na trhu a dalších faktorů. Je také důležité upozornit, že indikátor snížení hodnoty majetku posuzuje společnost ve vztahu k peněžotvorné jednotce. Pro ilustraci tohoto postupu uvedme příklad ztrátového provozu vybraných dílčích operací, které jsou součástí větší peněžotvorné jednotky. Fakt ztrátovosti těchto operací nemusí nutně znamenat, že je nutné testovat peněžotvorné jednotky pro snížení jejich hodnoty (např. pokud jsou dílčí operace relativně nevýznamné vzhledem k operacím peněžotvorné jednotky jako celku).

Předpokládejme nyní situaci, že společnost zjistila indikátory vedoucí k testování snížení majetku a stanovila peněžotvornou jednotku. Dalším krokem je stanovení již zmíněné zpětně získatelné částky. Tou rozumíme vyšší částku hodnoty z užití a reálné hodnoty po odečtení nákladů na prodej.

Stanovení zpětně získatelné částky

Domnívám se, že většina těžebních společností stanoví zpětně získatelnou částku jako hodnotu z užití.





Její výše představuje současnou hodnotu očekávaných peněžních toků vytvářených peněžotvornou jednotkou. Především je třeba upozornit na to, že kalkulace současné hodnoty očekávaných peněžních toků je vysoce citlivá na zvolené předpoklady. Těmi jsou především očekávaná hodnota peněžních toků a dále úroková sazba použitá pro stanovení jejich současné hodnoty.

Peněžní toky se odhadují na zbyvajících dobu životnosti testovaného aktiva nebo peněžotvorné jednotky. Individuálně odhadované peněžní toky by měly být použity pro období maximálně pěti let od data testování. Peněžní toky v časovém horizontu delším než pět let se odvozují s použitím dlouhodobého indexu vývoje peněžních toků typického pro dané odvětví, region a společnost.

Jak již bylo řečeno, pro většinu komodit těžebních společností je typický cyklický vývoj a fluktuace cen v čase. Při kalkulaci dlouhodobého indexu vývoje peněžních toků je důležité vzít v úvahu celý cyklus vývoje cen, nikoliv jen jeho rostoucí, nebo naopak klesající část. Pro větší objektivitu je vhodné využít zkušenosti z dlouhodobých cyklů stabilních ekonomik – nadprůměrná období růstu specifická pro rychle rostoucí ekonomiky nebývají pro odhad dlouhodobé budoucnosti reprezentativní.

Kalkulované peněžní toky by neměly zahrnovat jiné než udržovací investiční výdaje. Tento požadavek

je logický, neboť obnovení prostředků investovaných do daného aktiva je již v peněžních tocích zohledněno formou odpisů, ale velmi obtížně se toto provádí v praxi. Většina společností bude pravděpodobně schopna určit pouze své celkové investiční výdaje související s danou peněžotvornou jednotkou. V takovém případě je nutné použít dodatečné předpoklady, které jsou individuální pro situaci vybrané peněžotvorné jednotky, a zahrnout je do kalkulace současné hodnoty očekávaných peněžních toků.

Druhým významným předpokladem v kalkulaci současné hodnoty peněžních toků je použitá úroková sazba. Z teoretického pohledu by použitá úroková sazba měla odpovídat tržně určené úrokové sazbě zohledňující individuální rizika testovaného aktiva nebo peněžotvorné jednotky. V praxi se tato sazba stanovuje s pomocí modelu vážených nákladů kapitálu (WACC), úrokové sazby dodatečného financování daného aktiva nebo peněžotvorné jednotky a dostupných informací týkajících se úrokových sazeb srovnatelných společností, existují-li.

Model vážených nákladů kapitálu kalkuluje výslednou úrokovou sazbu jako vážený průměr požadované návratnosti vlastního kapitálu a nákladů na dluhové financování. Váhami je poměr vlastního a dluhového financování typický pro společnosti podnikající v daném odvětví. Tento poměr by se neměl automaticky

odvozovat od poměru vlastního a dluhového financování testované společnosti, neboť toto nemusí být v souladu s dlouhodobými průměry v odvětví. Požadovaná návratnost vlastního kapitálu se nejčastěji stanovuje s pomocí modelu oceňování kapitálových aktiv (CAPM), který tuto výnosnost kalkuluje na základě součtu bezrizikové úrokové sazby a rizikové premie typické pro dané odvětví a region.

Výsledná úroková sazba by měla co nejvíce zohledňovat pohled trhu na dané aktivum nebo peněžotvornou jednotku, a proto by měly vstupy v kalkulaci vážených nákladů kapitálu co nejvíce vycházet z hodnot obvyklých v daném regionu, odvětví a obdobně velkých společnostech, méně z hodnot typických pro individuální testované aktivum nebo peněžotvornou jednotku. V praxi se dá tento požadavek naplnit jen částečně – pro těžební společnosti jen zřídka existují společnosti, které podnikají ve srovnatelném regionu a jsou srovnatelné velikostí svých operací.

Stanovení reálné hodnoty

Zpětně získatelnou částku může představovat také reálná hodnota snížená o náklady na prodej. Nejlepším důkazem o této hodnotě je cena ze závazné smlouvy na prodej nebo cena z aktivního a likvidního trhu obchodujícího testované aktivum nebo peněžotvornou jednotku. Tato optimální situace nastane jen ve výjimečných případech, a tak se většinou pro stanovení reálné hodnoty využívají alternativní oceňovací metody, jejichž cílem je odhad hodnoty, kterou by společnost mohla získat k závěrkovému datu z prodeje testovaného aktiva nebo peněžotvorné jednotky třetí straně při dodržení tržních podmínek.

Zaučtování snížení hodnoty a jeho případné odúčtování v budoucnosti

Ztráta ze snížení hodnoty je zaučtována v případě, že účetní hodnota aktiva nebo peněžotvorné jednotky převyšuje zpětně získatelnou částku. Ztráty ze snížení hodnoty

se po zjištění zaúčtují do zisku nebo ztráty. Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky se přiřadí tak, že nejprve snižuje účetní hodnotu goodwillu přiřazeného penězotvorné jednotce (skupině jednotek) a poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky (skupiny jednotek) poměrným způsobem.

Ztrátu ze snížení hodnoty goodwillu nelze odúčtovat. U ostatních aktiv se ztráta ze snížení hodnoty, která byla zaúčtována v předchozích obdobích posuzuje vždy k datu účetní závěrky, aby se zjistilo, zda se ztráta snížila nebo již neexistuje. Ztráta ze snížení hodnoty se odúčtuje, pokud došlo ke změně odhadů použitých k určení zpětně získatelné hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty se odúčtuje pouze

do takové výše, aby účetní hodnota aktiva nebyla vyšší než hodnota, která by byla stanovena a očištěna o odpisy, pokud by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty.

Závěr

Rád bych zopakoval, že testování snížení hodnoty dlouhodobého majetku je typické pro většinu těžebních společností. Toto testování je také vždy pouze odhadem a výsledky testování výrazně ovlivňují zvolené předpoklady, ať už je to výše budoucích peněžních toků, úroková sazba nebo reálná hodnota. Při kalkulaci je vždy klíčové přihlížet k specifické situaci daného odvětví, regionu i společnosti.

Pavel Kliment

Ing. Pavel Kliment, Senior Manager v oddělení Auditů a Poradenství ve finančním řízení společnosti KPMG Česká republika, kde pracuje od roku 1999. Má rozsáhlé zkušenosti s audity a sestavováním samostatných i konsolidovaných účetních závěrek podle českých účetních standardů i podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS). Zaměřuje se především na oblast těžebních, výrobních a nemovitostních společností. Dva roky pracoval v detroitské kanceláři celosvětové sítě poradenských společností KPMG. Je českým statutárním auditorem a držitelem titulu American Certified Public Accountant.

Aktivace výpůjčních nákladů



Michal Bareš

Náklady na financování cizího kapitálu představují výpůjční náklady, které se mohou přiřadit k pořízení aktiv společnosti. Do konce roku 2008 měly spo-

lečnosti dle IAS 23 možnost, aby si zvolily zachycení výpůjčních nákladů, které jsou přímo přiřaditelné pořizovanému aktivu, jako náklad běžného období. Pro účetní období začínající 1. lednem 2009 se dle revidovaného IAS 23 stávají výpůjční náklady přiřaditelné způsobilému aktivu součástí jeho pořizovací ceny.

Pokud změna v aplikaci revidovaného standardu vedla ke změně účetní politiky společnosti, pak společnost aplikuje revidovaný standard pro způsobilá aktiva, k nimž aktivace výpůjčních nákladů nastala k či po 1. lednu 2009. Podotýkám, že podle českých účetních předpisů si společnost dle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. může stále zvolit, zda úroky bude

aktivovat, či je vykáže ve výsledku hospodaření běžného období. Úroky se považují dle českých účetních předpisů pouze za výpůjční náklad, který je možné aktivovat. České účetní předpisy neposkytují specifický detailní postup jak aktivovat úroky, ale domnívám se, že je možné pro tyto účely analogicky jako návod použít revidovaný IAS 23. Dále uvádím základní východiska pro aktivaci výpůjčních nákladů dle revidovaného IAS 23.

Výpůjční náklady jsou úroky a ostatní náklady, které společnost vynaloží ve spojení s výpůjčením si finančních prostředků. Výpůjčními náklady mohou být úroky z bankovních úvěrů a krátkodobých či dlouhodobých půjček; odpisování diskontů nebo prémie souvisejících s půjčkami; odpisování vedlejších nákladů, vynaložených v souvislosti s uzavřením půjček; finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17 *Leasingy*; a kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém se

považují za úpravu úrokových nákladů. Vzhledem k tomu, že výpůjční náklady jsou náklady, které společnost vynaložila ve spojení s výpůjčením si finančních prostředků, neměly by být aktivovány úroky týkající se nefinančních závazků, jako jsou například rezervy na následnou likvidaci majetku.

Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej. Ačkoliv standard nedefinuje, co představuje značné časové období, domnívám se, že je to období, kdy je pořízení daného aktiva delší než šest měsíců. Nezbytná potřeba značného časového období v definici indikuje, že z charakteru pořizovaného



aktiva je zřejmé, že čas nutný na to, aby bylo aktivum způsobilé k užívání či prodeji, je dlouhý časový úsek. To znamená, že pokud doba zařazení aktiva je dlouhá v důsledku neefektivnosti ve výstavbě/pořízení, pak takové aktivum není možné klasifikovat jako způsobilé. Společnost nemusí aktivovat finanční náklady k způsobilým aktivům oceňovaným reálnou hodnotou či zásobám, které se vyrábějí ve velkých objemech na opakující se bázi.

Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci jsou takové, které se přímo účelově vztahují k akvizici podniku, výstavbě nebo k výrobě způsobilého aktiva, a které by nevznikly, kdyby výdaje na způsobilé aktivum nebyly vynaloženy. Pokud si společnost vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem získání určitého způsobilého aktiva, výpůjční náklady, které se přímo vztahují k tomuto způsobilému aktivu, se dají snadno identifikovat. Může však nastat situace, kdy poskytované financování je obecné a pouze část se využívá k financování způsobilého aktiva. V tomto případě si společnost určí částku výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci tak, že použije míru aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je vážným průměrem výpůjčních nákladů použitelných na půjčky společnosti,

kteří nejsou splaceny během období, kromě půjček specificky získaných za účelem získání způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů, kterou společnost aktivuje během období, nesmí překročit částku výpůjčních nákladů vynaložených během tohoto období.

Období aktivace je zahájeno v den, kdy jsou splněny všechny následující podmínky:

- výdaje na aktivum se vynakládají,
- výpůjční náklady se vynakládají,
- uskutečňují se nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

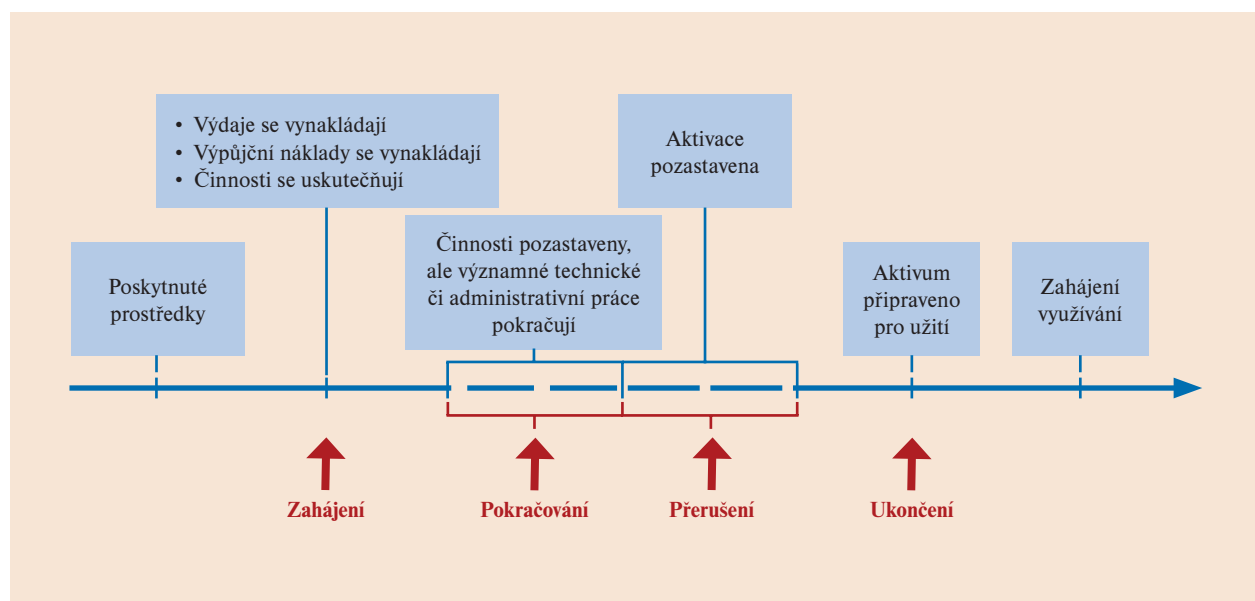
Pokud jsou tedy finanční prostředky na financování investiční akce poskytnuty předem, aktivace výpůjčních nákladů nemůže být zahájena před zahájením investice. Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzické vytvoření aktiva. Zahrnují také technické a administrativní práce před počátkem fyzické výstavby, jako jsou činnosti spojené se získáním povolení před zahájením fyzické výstavby. Samy tyto činnosti při pouhém držení aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji měnícímu podstatu aktiva, však nejsou důvodem k aktivování výpůjčních nákladů.

Aktivace však může pokračovat v období, kdy aktivní práce sice byla přerušena, aby bylo možné provést významné administrativní a technické práce. Aktivace by měla být pozastavena tehdy, pokud je zastavena během prodlouženého období aktivní příprava daného aktiva, například když společnost čeká na určitý komponent nutný pro pořízení. Společnost ukončí aktivaci výpůjčních nákladů, když skončí veškeré podstatné činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Pro názornost níže uvádím časové schéma aktivace výpůjčních nákladů.

Společnost je povinna zveřejnit v příloze účetní závěrky částku výpůjčních nákladů aktivovanou během období a míru aktivace použitou pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

Michal Bareš

Ing. Michal Bareš, Senior Manager v oddělení Auditů společnosti KPMG Česká republika, v níž pracuje od roku 1994. Specializuje se zejména na audit společnosti v energetice, výrobním a spotřebním průmyslu.



Daňová problematika v těžebním průmyslu



Lubomír Moučka

Daň z příjmů právnických osob

Zdanění těžebních společností podléhá v zásadě standardním pravidlům jako u ostatních daňových poplatníků. Příjmy těchto společností podléhají sazbě daně z příjmů právnických osob. Hlavním daňovým specifikem je, že těžební společnosti mohou vytvářet zvláštní daňově uznatelné rezervy.

Vzhledem k tomu, že těžební společnosti jsou často členy skupiny kapitálově propojených společností a své služby nebo produkty prodávají společnostem ve skupině, je pro ně často významná problematika převodních cen (transfer pricing).



Jana Švecová

Rezervy podle horního zákona

Oproti jiným společnostem se lze u těžební společnosti setkat s tvorbou specifické daňově uznatelné rezervy finančních prostředků, a tou je:

- rezerva na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- rezerva na vypořádání důlních škod.



Zdeněk Řehák

Povinnost vytvářet tyto rezervy stanoví horní zákon¹⁾. Sanací se rozumí odstranění škod na krajině tak, že se komplexně upraví území a územní struktury. Pokud jde o důlní škody, společnost má povinnost jako součást plánu otvírky, přípravy a dobývání také vyčíslit předpokládané náklady na vypořádání důlních škod, které vzniknou v souvislosti s plánovanou činností.

Aby bylo možné považovat tvorbu rezervy finančních prostředků za daňově uznatelný náklad, je třeba, aby jejich vytváření schválil příslušný obvodní báňský úřad.

Podstatné je, že jde skutečně o rezervu finančních prostředků. Peněžní prostředky ve výši rezerv se povinně ukládají na zvláštní vázaný účet v bance. Horní zákon²⁾ vyžaduje, aby prostředky byly na tento vázaný účet převedeny nejpozději do 30. června kalendářního roku následujícího po skončení příslušného účetního období. Pokud by tyto prostředky nebyly uloženy na vázaný účet ani v přiměřené náhradní lhůtě stanovené obvodním báňským úřadem, může tento úřad rozhodnout o pozastavení platnosti povolení k dobývání.

Za daňově uznatelný náklad je však tvorba těchto rezerv považována pouze tehdy, jsou-li odpovídající

peněžní prostředky převedeny na zvláštní vázaný účet do konce lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob. Obecně je to do tří měsíců po skončení účetního období. Pokud má společnost na základě zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo pokud její přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce na základě plné moci, pak tak musí učinit do šesti měsíců po skončení účetního období. Poslední den lhůty nemusí být za všech okolností 30. červen. Odlišné datum pro poslední den lhůty nastane zejména v případě, je-li účetním obdobím společnosti hospodářský rok, a nikoliv rok kalendářní. Kdyby ve lhůtě pro podání přiznání byla převedena pouze část peněžních prostředků, daňovým nákladem bude pouze odpovídající část vytvořené rezervy.

Vázaný účet může být veden pouze jako samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky nebo se souhlasem příslušného obvodního báňského úřadu jako účet v bance se sídlem na území jiného státu Evropské unie. Pro jednotlivý účel tvorby rezervy společnost zřizuje pouze jeden vázaný účet, který musí být vždy veden v českých korunách nebo v eurech.

Peněžní prostředky z vázaného účtu lze použít pouze pro financování sanace nebo pro vypořádání důlních škod. Vedle toho mohou být tyto prostředky se souhlasem příslušného obvodního báňského úřadu použity také na pořízení státních dluhopisů denominovaných výhradně v českých korunách. Tyto státní dluhopisy pak musí být vedeny na samostatném účtu u České národní banky, ve Středisku cenných papírů nebo v centrálním depozitáři. Zároveň společnost o těchto dluhopisech musí vést samostatnou evidenci. Jsou-li tyto dluhopisy následně prodány, příjmy z jejich prodeje musejí být neprodleně převedeny na vázaný účet, z jehož prostředků byly dluhopisy pořízeny.

Horní zákon³⁾ dále umožňuje, aby peněžní prostředky ze zvláštního vázaného účtu společnosti v bance byly použity následujícími dvěma způsoby:

- Mohou být dočasně umístěny do jiných aktiv při respektování pravidel stanovených prováděcím právním předpisem, který vydá Český báňský úřad se souhlasem Ministerstva průmyslu a obchodu a po projednání s Ministerstvem financí. V době zpracování tohoto článku však nebyl žádný takový prováděcí předpis vydán a podle dostupných informací se jeho vydání ani nechystá. Umístění do jiných aktiv (s výjimkou státních dluhopisů) by nicméně nevyhovovalo požadavkům zákona o rezervách pro daňovou uznatelnost rezerv.

¹⁾ Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství

²⁾ § 37a odst. 4 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství

³⁾ § 37a odst. 5 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství



- b) Mohou být převedeny po souhlasu příslušného obvodního báňského úřadu na základě smlouvy mezi státem, jehož jménem jedná Ministerstvo financí, a osobou povinnou tvořit tyto finanční rezervy na účet správy prostředků rezerv, který spravuje Ministerstvo financí. Smlouva musí obsahovat garantovanou míru zhodnocení peněžních prostředků uložených na účtu správy prostředků rezerv a lhůty pro zpětné převedení z účtu správy prostředků rezerv na zvláštní vázaný účet vedený u společnosti. V praxi se tím pravděpodobně rozumí pořízení státních dluhopisů, které také předpokládá zákon o rezervách⁴⁾.

Povinnost ukládat peněžní prostředky ve výši rezerv na samostatný účet (případně je investovat do samostatně evidovaných státních dluhopisů) má zajistit, aby zdroje k sanaci a vypořádání důlních škod byly v budoucnu reálně k dispozici. Tyto peněžní prostředky (případně z nich pořízené státní dluhopisy) nesmějí být předmětem zajištění, nesmějí být zahrnuty do majetkové podstaty poplatníka v insolvenčním řízení a nepodléhají výkonu rozhodnutí ani exekuci. Totéž se vztahuje na prostředky umístěné na účet správy prostředků rezerv pod Ministerstvem financí, pokud byl zřízen.

Přísná pravidla také platí také pro čerpání rezerv na sanaci a na vypořádání důlních škod. Jejich čerpání, stejně jako jejich tvorbu schvaluje obvodní báňský úřad, a to po dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky. Podle horního zákona⁵⁾ je obvodní báňský úřad povinen si vyžádat před vydáním rozhodnutí o čerpání rezerv vyjádření dotčené obce. Jestliže má v dané těžební společnosti majetkovou účast stát, obvodní báňský úřad rozhoduje v dohodě s Ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky.

Povinnost vytvářet tyto rezervy a ukládat je na zvláštní vázaný účet (nebo do státních dluhopisů) může těžební společnosti poměrně citelně omezovat. Toto omezení je (částečně) vyváženo tím, že výnosy z těchto prostředků (případě výnosy ze státních dluhopisů pořízených z těchto prostředků) jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob. Osvobození se však uplatní pouze v případě, že se tyto výnosy stanou příjmem vázaného účtu, tj. jsou na něj skutečně uloženy⁶⁾.

Rezervy na opravy

Činnost těžebních společností je velice náročná na vybavení dlouhodobým majetkem, zejména hmotným. Stejně jako jiné firmy mohou společnosti zabývající se těžbou vytvářet daňově uznatelné rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Vzhledem k objemu dlouhodobého hmotného majetku v těchto spo-

lečnostech mohou rezervy na jeho opravy dosahovat poměrně značných částek.

Rezervy na opravy hmotného majetku je možné vytvářet podle § 7 zákona o rezervách⁷⁾. Pro jejich tvorbu existuje řada omezení.

Tvorba daňově uznatelné rezervy na opravy hmotného majetku není povolena, pokud by se jednalo o následující případy:

- majetek určený k likvidaci,
- oprava je v důsledku škody nebo jiné nepředvídané či nahodilé události,
- oprava se pravidelně opakuje každý rok,
- majetek vlastní společnost, na kterou byl vyhlášen konkurz.

Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku je umožněna pouze u majetku, u něhož je zákonem o daních z příjmů stanovena doba odepisování alespoň pět let. Za současného znění zákona o daních z příjmů to znamená, že rezervu lze vytvářet k majetku zařazenému do 2. – 6. daňové odpisové skupiny.

Poněkud nejasná je přitom možnost tvorby rezervy u majetku ve 2. odpisové skupině, u kterého společnost uplatňuje mimořádné daňové odpisy podle nového ustanovení § 30a zákona o daních z příjmů. Doba odepisování je v tomto případě 24 měsíců (majetek pořízený v době od 1. ledna 2009 do 30. června 2010, kdy je společnost jeho prvním vlastníkem), nicméně stále se jedná o majetek zařazený ve 2. skupině. Tento výkladový problém byl řešen v rámci tzv. Koordinačního výboru mezi Ministerstvem financí a Komorou daňových poradců České republiky. Byl přijat závěr (ačkoliv není právně závazný), že daňově uznatelnou rezervu na opravu majetku lze vytvářet i u majetku zařazeného ve 2. skupině, u kterého se uplatňují mimořádné odpisy.

Rezervu na opravy nelze vytvářet pouze po jedno zdaňovací období, musí to tedy být minimálně dva roky. Tuto rezervu lze zároveň vytvářet maximálně po určitý počet let v závislosti na zatřídění daného majetku:

- ve 2. odpisové skupině maximálně 3 zdaňovací období,
- ve 3. odpisové skupině maximálně 6 zdaňovacích období,
- ve 4. odpisové skupině maximálně 8 zdaňovacích období,
- v 5. a 6. odpisové skupině maximálně 10 zdaňovacích období.

Musí se jednat o po sobě jdoucí zdaňovací období. Zároveň zákon výslovně uvádí, že k obdobím, za která se podávalo daňové příznání, ale nejednalo se o zdaňovací období, se nepřihlíží.

⁴⁾ § 10a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

⁵⁾ § 37a odst. 2 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství

⁶⁾ § 19 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷⁾ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Pokud jde o majetek, který je daňově odepisován podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, tj. jsou u něj uplatňovány tzv. časové nebo výkonové odpisy (například otvírka nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, pokud nejsou součástí vstupní ceny jiného hmotného majetku, dočasné stavby, důlní díla, šablony, formy), tak u něj zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví počet let, po který by měl být majetek daňově odepisován. Ačkoliv doba skutečného odpisování může dosáhnout nebo přesáhnout pět let, možnost tvorby daňově uznatelné rezervy na opravy je sporná. Vzhledem k tomu, že počet let není v zákoně o daních z příjmů uveden, je pravděpodobné, že rezervu v tomto případě tvořit nelze.

Rezerva se vytváří rovnoměrně tak, aby její výše ve zdaňovacím období byla rovna podílu celkové vytvářené rezervy a počtu období od zahájení její tvorby včetně do období, kdy se předpokládá, že bude zahájena oprava. Rok zahájení opravy se do počtu let nezapočítává a v tomto roce již rezervu vytvářet nelze. Výše celkové rezervy se stanoví podle charakteru opravy a konkrétního majetku. Podle zákona o rezervách se přitom vychází z ocenění předpokládaných nákladů bez DPH, pokud je společnost plátcem. Je zajímavé, že zákon v tomto směru nerozlišuje mezi plátcem, který má plný nárok na odpočet, a plátcem, který má nárok na odpočet nízký nebo dokonce nulový.

Pokud není oprava zahájena ve zdaňovacím období, ve kterém se její zahájení předpokládalo a není zahájena ani v následujícím období, rezerva se v tomto následujícím období celá zruší. Dále je povinnost rezervu zrušit i tehdy, když nebyla vyčerpána nejpozději v období následujícím po období, kdy byla oprava zahájena.

Také pro rezervy na opravy hmotného majetku platí od roku 2009 (podobně jako v případě rezerv podle horního zákona⁸⁾, že peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na tvorbu ve zdaňovacím období budou převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie. Převod peněz je podmínkou pro to, aby tvorba rezervy mohla být považována za daňový náklad. Účet musí být veden v českých korunách nebo v eurech a musí být určen výhradně pro ukládání prostředků těchto rezerv. Prostředky musí být na tento účet převedeny nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Pokud by prostředky v plné výši v tomto termínu převedeny nebyly, zákon o rezervách

vyžaduje, aby byla rezerva v následujícím zdaňovacím období zrušena. Na rozdíl od rezerv podle horního zákona se tedy u rezerv na opravy striktně vyžaduje, aby na samostatný účet byla převedena skutečně celá částka vytvořené rezervy, a nelze tedy považovat za daňový náklad pouze její část v případě, že by nebyly prostředky převedeny v plné výši.

Prostředky ze samostatného účtu nelze použít na jiný účel než na ten, na který byla rezerva vytvořena.

Na rozdíl od rezerv podle horního zákona není v případě rezerv na opravy výnos z peněžních prostředků na samostatném účtu osvobozen od daně z příjmů.

Povinnost převádět peněžní prostředky na samostatný účet se však nadále nevztahuje na rezervy na opravy, u kterých byla tvorba zahájena před rokem 2009. Takže u rezerv, které společnost začala tvořit např. v roce 2008, není daňová uznatelnost po celou dobu jejich tvorby podmíněna ukládáním peněžních prostředků na samostatný účet.

Nízká kapitalizace

Ačkoliv těžební společnosti obvykle nemívají problém s financováním vlastním kapitálem, není od věci zmínit se o problematice nízké kapitalizace. Pojem „nízká kapitalizace“ označuje souhrn pravidel, která omezují daňovou uznatelnost úroků a některých dalších nákladů plynoucích z úvěrů, půjček a některých dalších dluhových nástrojů, pokud jsou prostředky tohoto financování poskytnuty spojenou osobou.

Spojenou osobou podle zákona o daních z příjmů⁹⁾ je, zjednodušeně řečeno, většina společností ve skupině a dále také společnosti a jiné osoby, které jsou



Samé zlato a drahé kameny. Panečku, ta by byla přínosem pro těžební průmysl.
Kresba: Ivan Svoboda

⁸⁾ Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství

⁹⁾ § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

propojeny personálně, tj., když se jedna osoba nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob.

Pravidlo nízké kapitalizace prošlo v minulých několika letech bouřlivým vývojem a v současné době se ustálilo v následující podobě: pokud průměrný stav úvěrů a půjček od spojených osob ve zdaňovacím období přesáhne čtyřnásobek průměrného vlastního kapitálu, považují se finanční náklady vztahující se k „nadměrné“ části úvěrů a půjček za nedaňový náklad¹⁰⁾. Za úvěr nebo půjčku od spojené osoby se pro tyto účely považuje také tzv. back-to-back financování (např. poskytnutí úvěru bankou těžební společnosti je podmíněno tím, že osoba spojená ve vztahu k této společnosti v bance uloží vklad). Finanční náklady, které podléhají pravidlům nízké kapitalizace, zahrnují zejména úroky a dále také náklady na obstarání nebo zpracování úvěru, poplatky za záruky a další související náklady.

Do výpočtu poměru dluhů vůči spojeným osobám a vlastního kapitálu pro účely nízké kapitalizace se však nezahrnují úvěry a půjčky, které jsou prokazatelně bezúročné, a také ty, ze kterých je úrok součástí vstupní ceny majetku.

Vedle tohoto omezení je nedaňovým nákladem úrok a jiné finanční náklady, plynoucí z úvěrů a půjček, kde úrok nebo jiný výnos nebo skutečnost, zda se finanční náklady stanou splatnými, závisí zcela nebo jen zčásti na zisku dlužníka¹¹⁾. Toto omezení se tedy neuplatní např. u úvěrů a půjček, u nichž splatnost úroku závisí na dlužníkově obratu, účetním zisku před zdaněním apod.

Převodní ceny

Těžba a prodej surovin je oblast podnikání, pro niž jsou typické vysoké bariéry na vstupu a výstupu – vzácnost přírodních zdrojů, vysoké náklady na pořízení fixních aktiv a jejich jednoúčelovost, povinnost rekultivace vytěžených lokalit, silná regulace těžby (těžební limity) i dalších činností včetně prodeje.

Těžební koncerny se snaží jasně oddělit těžbu od podpůrných činností. Těžební společnosti jsou proto často rozděleny a řada činností je vyčleněna do nezávislých společností, které patří do téže skupiny. Příkladem může být vyčlenění údržby těžebních zařízení, aktivit spojených s rekultivací, prodejních aktivit, oddělení logistických procesů atd. Rovněž mohou být odděleny jednotlivé společnosti, které se zabývají těžební činností ve vazbě na různé lokality, a je proto nutné na tyto lokality aplikovat specifický přístup.

Výsledkem těchto snah jsou silně vertikálně integrované řetězce, jejichž aktivity začínají těžbou surovin a končí prodejem odběratelům, případně dodávkou energií do rozvodných sítí konečným spotřebitelům.

Služby a hmotné statky vzájemně poskytované jednotlivými společnostmi v rámci řetězce by se měly

poskytovat za ceny, které odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými společnostmi za jinak obdobných podmínek (tzv. „ceny obvyklé“, případně „princip tržního odstupu“). Tento obecný požadavek je zakotven v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Cílem požadavku na aplikaci principu tržního odstupu je především to, aby se omezily případné spory mezi daňovými úřady při přeshraniční transakci (každý ze zúčastněných států má zájem získat co nejvyšší základ daně pro poplatníka), nicméně je aplikovatelný i v rámci tuzemských transakcí. Sankcí za nedodržení principu tržního odstupu je doměření daně ze základu daně z rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou aplikovanou v závislé transakci (dále jen „převodní cena“) a případné penále.

Principy tvorby převodních cen obsahují pokyny řady D, zejména Pokyn D-258 Ministerstva financí ČR vydaný v roce 2004. Pokyn D-258 definuje základní metody, o nichž by se mělo uvažovat při tvorbě převodních cen, a rovněž předpoklady jejich aplikace. Další informace uvádí Směrnice OECD pro nadnárodní korporace v oblasti převodních cen¹²⁾. Směrnice OECD de facto představuje podrobnější výklad k článku 9 Vzorové smlouvy OECD, který je součástí většiny smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou.

Mezi řadou metod uvedených v Pokynu D-258 finanční úřady jednoznačně upřednostňují tzv. metodu srovnatelné nezávislé ceny. Tato metoda zkoumá cenu, za jakou transakce realizují nezávislé osoby a snaží se ji uplatnit v transakci mezi spojenými osobami. Nicméně těžební společnosti vstupují do velice specifických vztahů, kde plně srovnatelnou transakci lze identifikovat jen velice obtížně. Příkladem může být například údržba těžebních zařízení, kdy tato služba vyžaduje specifické znalosti a nástroje, které nejsou na trhu volně dostupné. Rovněž nelze jednoduše srovnávat například prodej zboží na maloobchodním trhu (například ořech, kostka u hnědého uhlí) s prodejem tzv. energetického uhlí pro účely spalování v teplárnách a elektrárnách.

Pro přiměřeně správné nastavení převodních cen je tudíž nutné zpracovat podrobnou analýzu funkcí a rizik jednotlivých smluvních stran, a rovněž tržních okolností obchodu včetně detailní analýzy produktu a dodavatelско – odběratelského řetězce. Účelem této analýzy je identifikace zásadních okolností obchodu, které by nezávislé strany při vyjednávání výsledné ceny uvážily.

Výsledkem je návrh přiměřené metody stanovení převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu. U služeb poskytovaných v rámci skupiny se často volí tzv. metoda nákladů a ziskové přírážky. K vynaloženým nákladům se připočítá přiměřená obvyklá zisková marže, u transakce přeprave produktu se závislému obchodníkovi často ponechá určitá marže, aby si pokryl své náklady a přiměřený zisk. S ohledem

¹⁰⁾ § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹¹⁾ § 25 odst. 1 písm. zm) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹²⁾ Finanční Zpravodaj č. 10/1997 a Finanční Zpravodaj č. 6/1999

na výrazná specifika oboru a silné propojení aktivit jednotlivých společností v řetězci však nelze vyloučit ani jiné metody stanovení obvyklé ceny, případně jejich kombinace.

V každém případě je vhodné s ohledem na podmínky v oboru zvolenou metodu podpořit vhodnou dokumentací a srovnávací studií ziskových ukazatelů za použití interních nebo externích databází. Dokumentace převodních cen by měla být zpracována v souladu se Sdělením Ministerstva financí D-293. U transakcí, které jsou vnímány jako zvláště rizikové, doporučujeme zvážit podání žádosti o závazné posouzení způsobu stanovení převodní ceny. Finanční úřad, na základě posouzení skutečností tvrzených v žádosti daňovým poplatníkem, může potvrdit správnost metody nastavení převodních cen, a to až na tři roky od data podání žádosti (nelze podávat zpětně).



Daň z přidané hodnoty

Činnosti vykonávané těžebními společnostmi v naprosté většině představují zdanitelná plnění, a tyto společnosti tak mívají (téměř) zpravidla plný nárok na odpočet.

Od 1. ledna 2010 došlo ke zvýšení základní sazby DPH z 19 na 20 procent. To ovlivnilo i cenu vytěžených produktů pro konečné spotřebitele. Pro samotné těžební společnosti ani pro jejich odběratele – podniky, které mají plný nárok na odpočet, to sice nemá vliv na výši jejich nákladů, nicméně např. pro domácnosti to představuje skutečný nárůst výdajů.

Další novinkou v oblasti DPH je od roku 2010 je rozšíření okruhu přeshraničních služeb, které podléhají DPH ve státě příjemce služby (systém reverse charge). Nově se toto pravidlo určení místa plnění uplatňuje jako základní pravidlo pro služby poskytované mezi osobami povinnými k dani. Nadále ovšem zůstává v platnosti řada výjimek ze základního pravidla (např. služby týkající se nemovitostí). Byly doplněny

i některé nové výjimky (např. krátkodobý pronájem dopravního prostředku).

Od roku 2010 je nově zaveden princip ceny obvyklé také pro účely DPH. Uplatní se však pouze v případech, kdy transakce proběhla mezi spojenými osobami¹³⁾, a za následujících podmínek:

- Cena transakce byla nižší než cena obvyklá a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet, nebo jej nemá v plné výši.
- Cena transakce byla vyšší než cena obvyklá a plátc, který zdanitelné plnění uskutečnil, je povinen kráti nárok na odpočet.
- Cena transakce byla nižší než cena obvyklá a plátc, který plnění osvobozené bez nároku na odpočet uskutečnil, je povinen kráti nárok na odpočet.

Novinka je také v podávání souhrnného hlášení. Od roku 2010 má plátc povinnost zahrnout do něj rovněž služby, které mají místo plnění v jiném členském státě Evropské unie. Souhrnné hlášení lze v současnosti podat výhradně formou datové zprávy, tj. elektronicky. Datová zpráva musí být opatřena uznávaným elektronickým podpisem nebo musí být odeslána prostřednictvím datové schránky, a to vždy ve formátu, struktuře a s údaji stanovenými správcem daně.

Lubomír Moučka

Jana Švecová

Zdeněk Řehák

Ing. Lubomír Moučka, Senior Manager v oddělení Daňového poradenství společnosti KPMG Česká republika, kde pracuje od roku 1996. Specializuje se na daňovou problematiku v oblasti převodních cen, energetických společností, pojišťoven. Zabývá se rovněž mezinárodními aspekty daní.

Ing. Jana Švecová, Tax Supervisor v oddělení Daňového poradenství společnosti KPMG Česká republika, kde pracuje od roku 2002. Specializuje se na daňovou problematiku v oblasti bank, pojišťoven a jiných finančních institucí. Zabývá se také mezinárodním zdaněním.

Ing. Zdeněk Řehák je daňový poradce v oddělení Daňového poradenství společnosti KPMG Česká republika, kde pracuje od roku 2002. Specializuje se na problematiku přímých daní zejména u průmyslových a retailových společností. Zabývá se také problematikou převodních cen. Zúčastnil se řady projektů v této oblasti, které se týkaly jak dokumentačních povinností poplatníků, tak i navrhování obchodních struktur a metod stanovení převodních cen.

¹³⁾ Spojené osoby jsou pro tyto účely definovány v § 36a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Aktivace výdajů v těžebních společnostech a specifika auditu



Milan Flosman

Těžební průmysl v uplynulých dvou letech výrazně postihly světová ekonomická recese a finanční krize.

Zatímco před začátkem ekonomické recese ceny komo-

dit strmě rostly, pak od počátku recese ceny prudce klesly.

U nejvíce sledované komodity – ropy – byla cena 50 USD za barel (bbl) v polovině roku 2005 považována za velmi vysokou. Do poloviny roku 2008 se cena přiblížila hranici 140 USD/bbl, aby pak ještě do konce téhož roku spadla až pod úroveň 40 USD/bbl. Bez ohledu na to, zda výkyvy v cenách komodit více ovlivňují ekonomický vývoj nebo spekulativní poptávka, světové trhy komodit byly a jsou svědky obrovské fluktuace, k níž jen těžko hledáme paralelu v ekonomické historii.

Těžební průmysl charakterizují vysoká kapitálová náročnost a dlouhodobá návratnost vložených investic. Fluktuace cen výstupů má výrazný dopad na hospodaření těžebních společností, které jsou pod zvýšeným tlakem investorů a ekonomické veřejnosti, pokud jde o informace zveřejňované v účetních závěrkách a výročních zprávách.

Vše nastalo právě v době, která je charakteristická nejen ekonomickými změnami, ale i potřebou měnit chování společností z hlediska ekologických parametrů a společenské odpovědnosti. Málokdo z odvětví těžebního průmyslu by si jistě byl ještě před několika málo lety schopen představit, že jednou ze stěžejních informací obsažených ve výroční zprávě bude objem emisí skleníkových plynů.

Tyto skutečnosti se samozřejmě odráží ve finanční oblasti a mají dopad na způsob uvažování řady manažerů těžebních společností. Rozhodování o investicích do průzkumu nových oblastí, pořízení licencí na těžbu či zahájení těžby

nových ložisek v již prozkoumaném území především ovlivňuje tržní cena konkrétní komodity a odhad jejího budoucího očekávaného vývoje.

Aktivace výdajů

Oblast aktivace výdajů a posuzování, které výdaje mají být z účetního hlediska považovány za majetek, a které mají být zúčtovány do nákladů běžného období, je nejzásadnější účetní oblastí typickou pro těžební průmysl. Jednotlivé národní a mezinárodní standardy účetního výkaznictví ji rozdílně upravují a zároveň ji výrazně ovlivňují subjektivní uvažování a profesionální odhady manažerů a účetních expertů těžářských firem.

Ceny komodit fluktuují, zvyšují se požadavky na ekologické chování těžebního průmyslu a mění se rozhodování o investicích těžářských společností ve světle stále omezenějších zdrojů nerostných surovin a přístupu k jejich ložiskům. Vystává tak otázka, jak a zda vůbec by mělo účetní výkaznictví v oblasti aktivace výdajů reagovat na tyto náhlé tržní změny a celkový ekonomický vývoj daného sektoru, a jak by měl k případným změnám přistupovat auditor.

Níže uvedený text obecně vychází z aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a mezinárodní praxe těžebního průmyslu a dále jsou uvedena některá specifika české účetní legislativy.

Výdaje vznikající v průběhu těžební činnosti

Těžba nerostných surovin je investičně a časově velmi náročný proces. Výdaje vznikají kontinuálně od okamžiku prvotních úvah o průzkumu, přes získání oprávnění k průzkumu, jeho provedení, zahájení těžby samotné až po ukončení rektivace na těžném území. Z toho jsou jen některé výdaje vhodné k aktivaci a v jednotlivých účetních

standardech jsou tyto výdaje definovány rozdílně.

Navíc je poměrně typické, že účetní standardy závazné pro daný subjekt neobsahují úplnou definici všech typů výdajů a jejich aktivaci řeší jen v určité fázi těžební průmyslové činnosti. Například jediným IFRS standardem, který řeší aktivaci výdajů v těžebním sektoru, je IFRS 6, který se však týká pouze fáze průzkumu a vyhodnocení (Exploration & Evaluation). Proto řada účetních jednotek v případě metody aktivace výdajů, která je buďto nedostatečně popsána nebo vůbec neupravená standardy, které jsou pro tento subjekt závazné, postupuje analogicky s jinými standardy a velmi často se společnosti v těžebním průmyslu rovněž řídí tím, co je v daném regionu nebo subsektoru obvyklé nebo co doporučují profesní organizace.

Auditor, který provádí audit účetní závěrky, musí zhodnotit smysluplnost a oprávněnost aktivovaných výdajů. Zabývá se proto nejen analogicky použitými účetními standardy či profesními doporučeními a jejich výkladem, ale zároveň posuzuje soulad konkrétního zvoleného účetního řešení se standardy závaznými pro daný subjekt. To znamená, že auditor zároveň musí posoudit, zda zvolená účetní metoda není v rozporu s konkrétním nebo obecným ustanovením dané legislativy či standardů. Například v případě IFRS musí auditor zvažovat, zda těžební společností zvolená konkrétní účetní metodika pro aktivaci výdajů vynaložených na získání průzkumné licence není v rozporu s žádným standardem, interpretací či s Koncepčním rámcem a zda takto aktivované výdaje splňují definici aktiva.

Výdaje vzniklé před zahájením průzkumu

Výdaje, které vznikají ještě před zahájením průzkumu (*pre-exploration expenditures*), lze obecně

ve většině případů považovat za náklady běžného období a nejsou tedy aktivovány. Jedná se o výdaje vynaložené v čase před získáním práva (licence) na provádění průzkumných aktivit na daném území. Typicky se jedná např. o žádosti na získání licence na průzkum, obstarávání informací o možnostech získat licenci (včetně nejrozličnější neoficiálních „poplatků“ placených různým zprostředkovatelům nebo autoritám v méně rozvinutých zemích) nebo informací o potenciálních územích, kde se mohou nacházet ložiska nerostných surovin. Zároveň se k takovým nákladům řadí i spekulativní nákup seismických dat, ať už prošla další geologickou analýzou nebo processingem či nikoliv, a výdaje spojené s jejich dalším vyhodnocením a zpracováním. Obecně se taková data a informace považují spíše za aktivum spekulativního charakteru s malým potenciálem do budoucna a výdaje na jejich pořízení se proto neaktivují, ale ovlivňují přímo výsledek hospodaření v roce, kdy byly vynaloženy.

Na druhou stranu, a je to praxe i v České republice, si lze představit, že nákup primárních nebo již zpracovaných seismických dat a jejich další odborné geologické či geofyzikální zpracování a matematické modelování nejsou jen pouhou spekulací manažerů těžební společnosti, ale jedná se o investici do majetku svého druhu, který

má potenciál přinášet společnosti užitek v budoucnu, ať už ve formě výnosů z prodeje těžené komodity po získání licence na průzkum a posléze i těžbu na daném území nebo ve formě prodeje takto zhodnocených dat se ziskem dalšímu subjektu na trhu. To samozřejmě platí za předpokladu, že dané aktivum bude splňovat definici dlouhodobého majetku dle pro společnost závazných standardů. Je například častým jevem v těžebních společnostech, které mají velkou tržní sílu, že skupují výsledky geologického průzkumu a seismická data a po jejich dalším zpracování a zvážení výhodnosti a potenciálu se zaměřují jen na největší a nejvýhodnější investiční příležitosti. Zbylá nepoužitá data, jež mají pozitivní tržní hodnotu a částečný investiční potenciál, či jsou z území, o která nemají zájem, prodají dalším subjektům na trhu.

Ve výše uvedených případech musí auditor obzvláště pečlivě posuzovat, které výdaje vynaložené na nákup seismických dat a jejich zpracování společnost aktivovala a zda v případě, že se v budoucnu rozhodne nerealizovat průzkum na daném území a rozhodne se tato data prodat, lze dle momentálně dostupných tržních informací a predikovatelného vývoje očekávat alespoň návratnost vložených prostředků. Základem práce auditora by měla být diskuze s managementem společnosti, aby měl pro své rozhodování informace

v rozsahu a struktuře, jakými se ve svém rozhodování řídili odborní pracovníci společnosti.

Rovněž v případě podnikových kombinací je možné identifikovat dlouhodobá nehmotná aktiva v případech, kdy kupovaná společnost vynaložila výdaje (např. na získání výsledků seismického měření či geologického zpracování dat) a normálně by je dle svých účetních pravidel zahrnula do výsledku hospodaření běžného období. V rámci procesu alokace kupní ceny na jednotlivá identifikovatelná aktiva však dojde kupující k závěru, že tato identifikovatelná aktiva mají pro něj budoucí užitek. Toto může platit i v případech, kdy standardní politikou kupující společnosti je takové výdaje ihned uzнат ve výsledku hospodaření. V případě významných aktiv identifikovaných v rámci podnikové kombinace v kupované společnosti však dojde management k závěru, že jejich okamžité zahrnutí do nákladů by nebylo adekvátní vynaložené kupní ceně a neodpovídalo by vlastnímu záměru akvizice. V tomto případě platí požadavek na splnění obecné uznatelnosti daného aktiva jako dlouhodobého majetku podle patřičných standardů nebo legislativy.

Výdaje vynaložené na průzkum a vyhodnocení zdrojů nerostných surovin

V průběhu fáze průzkumu a vyhodnocení zdrojů vynakládají těžební společnosti nejvíce různých druhů





výdajů, u nichž je možné posuzovat jejich případnou kapitalizaci. Výdaje na průzkum a vyhodnocení jsou výdaje vynaložené od okamžiku získání licence na průzkum až do zahájení fáze vývoje ložiska nerostných surovin (*development*). Tyto výdaje mohou být v závislosti na druhu zkoumané nerostné suroviny velmi významné vzhledem k celkovým výdajům nutným pro zahájení komerční těžby. Navíc mohou vznikat i v průběhu několika let.

Přesto často neexistuje přímá úměra mezi objemem vynaložených výdajů a vytvořenou „reálnou“ hodnotou aktiv. Právě proto je zvolená účetní metodika a její popis zásadní pro správné zobrazení skutečné finanční situace těžbařské společnosti a její pochopení ze strany uživatelů účetní závěrky. Jak již bylo naznačeno, řada účetních standardů nebo profesních organizací vyvinula pravidla pro aktivaci výdajů na průzkum, které se však značně lišily.

To se mimo jiné projevilo i při tvorbě a schválení IFRS 6, který umožňuje jak aktivaci, tak zahrnutí výdajů na průzkum do výsledku hospodaření. Zároveň tento standard umožnil i společnostem, které v době jeho aplikace měly účetní pravidla pro aktivaci výdajů na průzkum a jeho vyhodnocení, aby v daném účetním pravidle pokračovaly, ač by to bylo v rozporu s jinými ustanoveními IFRS.

Výdaje vynaložené ve fázi průzkumu a jeho vyhodnocení zahrnují především výdaje spojené se získáním licence na průzkum, výdaje vynaložené na vlastní geologický

a geofyzikální průzkum a vyhodnocování získaných dat, jejich zpracování a ověřování. Dále sem řadíme i výdaje spojené se zachováním licence (například udržovací poplatky nebo poplatek za prodloužení licence) a výdaje na zkoumání a posuzování získaných výsledků průzkumu. Mezi aktivované výdaje patří i výdaje na provedení vlastních průzkumných vrtů nebo hloubení a testování vzorků a výdaje na analýzy, které mají potvrdit existenci těžitelných rezerv nerostné suroviny. Aktivované výdaje na průzkum mohou zahrnovat jak hmotný, tak nehmotný majetek. Po dokončení fáze průzkumu lze v některých případech uvažovat o reklasifikaci, pokud je zřejmé, že některé aktivované výdaje na průzkum patří k aktivovaným výdajům na vývoj ložiska nerostných zdrojů.

Ve fázi průzkumu a jeho hodnocení jde prakticky o to, aby se těžební společnost rozhodla, zda bude pokračovat a přikročí k fázi vývoje ložiska nebo ukončí průzkum a opustí dané území. Toto její rozhodnutí závisí na dvou faktorech, a to na komerční životaschopnosti daného projektu a na jeho technické proveditelnosti. Dokud se neprokáže, že projekt není ekonomicky výhodný, tj. očekávané výnosy z odhadovaného těžitelného množství komodity nepřekročí celkové výdaje na průzkum a těžbu, nebo technicky proveditelný, společnost z účetního hlediska pokračuje ve fázi průzkumu. Pokud aktivuje výdaje ve fázi průzkumu a jeho vyhodnocování, pokračuje v aktivaci dalších v čase

nabíhajících výdajů. To samozřejmě platí za předpokladu, že management očekává, že projekt pravděpodobně bude technicky proveditelný a výhodný. K výdajům aktivovaným do majetku se totiž musí přistupovat stejně jako k jakémukoliv jinému majetku a musí se pozorně zvažovat, zda se vůbec jedná o majetek a dále pak o přiměřenosti jeho ocenění a případném snížení hodnoty (*impairment*).

Úlohou auditora je posoudit jednak soulad účetní metodiky se standardy a legislativou a jednak metodiku kriticky zhodnotit z hlediska zjištění na základě diskuze s managementem a odbornými pracovníky společnosti. Samozřejmě je mnohem snazší situace, kdy společnost již má historii a zavedenou praxi, která buďto jednoznačně potvrzuje nebo vyvrací použitou metodiku aktivace výdajů. Mnohem těžší je diskutovat o dané účetní metodice v případě nově založené společnosti nebo zahájení podnikání společnosti v novém segmentu těžebního průmyslu. Každopádně by auditor měl zkoumat, jak je stanovena hranice nebo „událost“, kterou management považuje za zásadní k zahájení aktivace výdajů, tj. okamžik, od kterého management považuje za pravděpodobné, že bude dosaženo ekonomických užitků převyšujících aktivované výdaje. Většinou by zahájení aktivace měly doprovázet studie proveditelnosti nebo zpracování odborného posudku. Auditor pak musí posoudit i věrohodnost a spolehlivost expertů zpracovávajících tuto dokumentaci. Zároveň by měl auditor posuzovat konzistentnost účetních pravidel pro aktivaci výdajů v čase a její případné úpravy, zejména s ohledem na to, zda management neupravuje účetní pravidla příliš často a účelově pro optimalizaci výsledku hospodaření.

Aktivované výdaje na průzkum a vyhodnocení zdrojů mohou samozřejmě být předmětem obchodních transakcí. V případě jejich prodeje bude kupující účetní jednotka účtovat tato nakoupená aktiva v pořizovací ceně. Také při podnikové

kombinaci může docházet k aktivaci aktivovaných výdajů na průzkum, které pak samozřejmě musí být, pokud jde o aplikaci IFRS nebo i české legislativy v případech požadovaného přecenění majetku nebo konsolidace, oceněné reálnou hodnotou ke dni akvizice. V případě výdajů na průzkum a vyhodnocení zdrojů platí při podnikových kombinacích to, co bylo uvedeno výše pro aktivované výdaje vzniklé před zahájením průzkumu.

Výdaje na vývoj ložiska nerostných zdrojů

Od okamžiku, kdy je prokázána ekonomická životaschopnost projektu a jeho technická proveditelnost, těžební společnost dále investuje do rozvoje a připravuje ložisko. Fáze vývoje za normálních okolností končí zahájením komerční těžby. Výdaje na vývoj ložiska tedy zahrnují téměř veškeré výdaje a investice, které jsou nutné k zahájení těžby, zejména vybudování patřičné infrastruktury a těžebních zařízení a zařízení k zajištění těžitelnosti dané komodity. Na rozdíl od výdajů na průzkum a vyhodnocení zdrojů se v drtivé většině případů z podstaty jedná o výdaje aktivované do hmotného majetku.

V praxi pak bývá nejsložitější stanovení okamžiku, od kdy je zahájena komerční těžba, tedy je ukončena fáze vývoje ložiska a aktivace výdajů. Již ve fázi vývoje ložiska se může těžit nerostná surovina (např. v rámci testování těžebních zařízení, čerpacích zkoušek atd.). Na druhou stranu i po zahájení komerční těžby mohou vznikat další výdaje nutné na vývoj ložiska i na průzkum a vyhodnocení. Takové výdaje se pak mohou aktivovat (dle IFRS podle obecných pravidel IAS 16 a dle české legislativy podle pravidel pro technické zhodnocení majetku). Pokud jde o vykázání aktivovaných výdajů na vývoj ložiska nerostných zdrojů, IFRS vyžaduje jejich striktní oddělení od aktivovaných výdajů na průzkum a vyhodnocení. Podle

české účetní legislativy lze o oddělení uvažovat za situace, kdy některé výdaje na průzkum budou aktivovány jako nehmotné aktivum (například pořízení licencí).

Auditor by měl přesně pochopit, jaký je rozdíl mezi zkušební těžbou ve fázi vývoje a reálnou komerční těžbou a na základě dostupných informací musí být schopen posoudit, zda management správně definuje zahájení komerční těžby. Opět platí, že pokud management spoléhá na externí či interní experty, měl by auditor posoudit jejich spolehlivost a dokumentaci.

Specifika české účetní legislativy

V české účetní legislativě neexistuje komplexní úprava aktivace výdajů v těžebních společnostech. Pokud jde o evidenci těžební činnosti na konkrétním ložisku nerostných surovin, účetní jednotky musí rozlišovat, zda se jedná o výhradní či nevýhradní ložisko vyhrazeného nebo nevyhrazeného nerostu. Problematiku aktivace výdajů při těžební činnosti částečně specificky upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Podle ní se za dlouhodobý hmotný majetek považují důlní díla a důlní stavby pod povrchem, otvírky

nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace (nikoliv však náklady vynaložené na biologické rekultivace) a ložiska nevyhrazeného nerostu. Součástí ocenění majetku jsou i výdaje na průzkumné, projektové a geologické práce včetně zpracování variantních řešení, náklady na odstranění porostů a terénní úpravy. Dále jsou součástí ocenění majetku výdaje vynaložené na přeložky a připojení infrastruktury. Vyhláška také řeší postup, jak definovat účetní hodnotu ložiska nevyhrazeného nerostu v případě pořízení pozemku, na kterém se nachází toto ložisko.

Milan Flosman

Ing. Milan Flosman, Manager v oddělení Auditů společnosti KPMG Česká republika, kde pracuje od roku 2002. Má zkušenosti s auditem finančních výkazů nadnárodních a národních společností, převážně v těžebním průmyslu, v lehkém a těžkém strojírenském průmyslu, ve výrobě stavebních hmot a montáži ITC. Má rovněž rozsáhlé zkušenosti s auditem konsolidovaných finančních výkazů a skupinových balíčků pro reporting v souladu s IFRS.



Vrtáme, vrtáme, ale zatím jsme vytěžili jen nějaké dotace z Evropského fondu rozvoje.
Kresba: Ivan Svoboda

Chvála smíšeného modelu

V současné celosvětové diskusi o tom, v jakém rozsahu mají být finanční nástroje i jiná aktiva a závazky oceňovány reálnou hodnotou, je vhodné udělat krok zpět a posoudit přínosy a omezení čistých modelů historické pořizovací ceny a reálné hodnoty. Tyto modely jednak představují extrémní polohy současné diskuse, na druhé straně jsou oba, (na rozdíl od všech smíšených modelů), vybudovány na jasném a jednoduchém principu oceňování. Proto věřím, že takovéto úvahy mohou přinést argumenty do této diskuse.

Model oceňování v historických pořizovacích cenách je principem, na němž bylo podvojně účetnictví ve svých počátcích vybudováno. Vychází ze základní teze, že aktiva se oceňují monetární hodnotou, která byla na jejich získání vynaložena, a závazky představují zrcadlový obraz, odvozený z pořizovací ceny aktiv včetně hotovosti a smluvní ceny získaných služeb. Jedinou výraznější subjektivní složkou tohoto modelu je řešení otázky, zda a které vedlejší pořizovací náklady mají být aktivovány do pořizovací ceny nebo kapitalizovány do hodnoty závazku?

Kritickou pro tento čistý model představuje otázka, kdy mají být aktiva a závazky odúčtovány. Jejich účetní zachycení je v tomto modelu logicky nutno vázat na jejich existenci. K odúčtování tedy dojde v okamžiku, kdy přestanou fyzicky nebo právně existovat, respektive kdy přejde jejich vlastnictví.

Do tohoto modelu není bezpodmínečně nutno, ale lze organicky doplnit princip časového rozlišení, a to proto, že časové rozlišení není oceňovacím principem. Časové rozlišení totiž pouze posouvá okamžik zachycení nákladů a výnosů do relevantního účetního období. Pokud bychom výchozí model rozšířili

o časové rozlišení, což je zřejmě nutné ke smysluplné kvantifikaci výsledku za dané období, bude vhodné požadovat rovněž časové rozlišení úročených aktiv a závazků, a to výhradně s modelem historických cen slučitelnou lineární metodou.

S čistým modelem historických pořizovacích cen je však již v rozporu jakékoliv pozdější přeceňování aktiv a závazků, a to jak přímé,



tak i nepřímé prostřednictvím odpisů a opravných položek. Toto platí obdobně pro tvorbu rezerv. Tyto prvky byly do modelu historických pořizovacích cen doplněny zavedením principu obezřetnosti, představují však první principiální odklon od modelu historických pořizovacích cen a zohledňující následný pokles hodnoty. K jejich vyčíslení je již nutný významný subjektivní úsudek jejich autora¹⁾, vycházející z pohledu do nutně nejisté budoucnosti a odhadující budoucí peněžní toky nebo jiné užítky.

Revoluční posun původního modelu oceňování historickou pořizovací cenou nastává v okamžiku zavedení požadavku přecenit cizoměnové

položky aktuálním měnovým kurzem. Na rozdíl od výše uvedeného principu obezřetnosti, který je aplikován na základě subjektivního úsudku autora o budoucím vývoji, je přecenění cizoměnových aktiv a závazků přeceněním na současnou hodnotou objektivizovanou trhem. Právě vzhledem k objektivizaci trhem, který je na vykazující jednotce relativně nezávislý, umožňuje většina systémů zachycení nejen ztrát, ale i zisků. V tom spočívá základní rozdíl při porovnání s výše uvedeným principem obezřetnosti, který vždy vůči pořizovací ceně zachycuje pouze náklady a ztráty, a to na bázi subjektivního pohledu autora.

Toto přecenění měnových položek je první aplikací principu reálné hodnoty v účetnictví. Na něj historicky navazuje řada požadavků na ocenění dalších aktiv a závazků – především finančních nástrojů – reálnou hodnotou. Tím se vnáší do účetnictví princip vykazování aktiv a závazků současnou hodnotou, a nikoliv historickou hodnotou požadovanou modelem historických pořizovacích cen, a dostáváme se do smíšeného modelu obsahujícího pořizovací ceny, obezřetnostní hodnotové srážky a reálné hodnoty.

Na konci tohoto logického vývojového řetězce by stála rozvaha, v níž jsou všechna aktiva a závazky oceněny reálnou současnou hodnotou. Zdůrazňuji, že i v tomto extrémním případě jde o čistou aplikaci jednotného účetního principu, který je smysluplným principem objektivně zobrazujícím finanční pozici jednotky. Nutným důsledkem takového principu je zohlednění ziskových marží do ocenění všech aktiv, tj. například ziskové marže zásob by byly zohledněny ihned a nikoliv až v okamžiku prodeje²⁾. Ocenění dlouhodobého majetku by pak muselo zohledňovat

¹⁾ Výraz autor je v článku použit v širokém smyslu jako skupina osob, které se podílejí na a zodpovídají za sestavení účetní závěrky, včetně nezbytného subjektivního odhadu a odborného úsudku.

²⁾ Ocenění nefinančních aktiv sebou nutně přináší otázku relevantního množství, protože realizační ceny na úrovni maloobchodu a velkoobchodu se výrazně liší a cena zásob neodráží odbytové náklady související s jejich prodejem.

nejen pokles jeho hodnoty daný fyzickým i morálním opotřebením, ale i vývoj cen na aktuálním trhu.

Tento princip by nutně vyvolal diskuzi o úloze výsledovky, která by buďto mohla v souladu s vůdčím rozvahovým principem pouze pasivně zachycovat změny reálné hodnoty aktiv a závazků, nebo by naopak mohla aktivně sloužit k zachycení realizovaných zisků a ztrát s tím, že pro nerealizované změny reálné hodnoty by sloužil druhý – doplňkový výkaz výkonnosti. Určitá podobnost se současným výkazem ostatního úplného výsledku⁵⁾ rozhodně není náhodná.

Z výše uvedeného je zřejmé, že ucelený model reálné hodnoty ve své koncepčně čisté podobě již zcela opouští princip obezřetnosti a hodnotových srážek a v případě nejistot, daných zpravidla neexistencí aktivního trhu, musí nutně pracovat s principem pravděpodobnostně vážených možných výsledků.

Pochopit současný smíšený model není možné bez ohlednutí se za historickým vývojem a vůdčími trendy, které tento vývoj ovlivňovaly. Tak jak se postupně měnil a upřesňoval význam a smysl účetní závěrky⁶⁾, vyvíjely se i účetní principy, a požadavky uživatelů nás dovedly do současného stavu. K pochopení dynamiky vývoje jsou přínosným pramenem důvodové zprávy, které IASB pravidelně publikuje s každým novým standardem a nesouhlasná stanoviska jeho členů, které v řadě případů ilustrují odlišné teoretické přístupy k řešenému problému. Návrh IASB z března 2010 požaduje, aby účetní závěrka poskytovala potřebné finanční informace k rozhodnutí o poskytnutí zdrojů jednotce a k posouzení, zda její vedení a řídicí orgán používají svěřené zdroje účinně a hospodárně⁵⁾. Zejména pro rozhodnutí o poskytnutí zdrojů

je klíčové, aby si uživatel dokázal na základě účetní závěrky učinit co nejpřesnější představu o peněžních tocích jednotky v budoucnosti.

Historická pořizovací cena je objektivizovaná reálnou transakcí v minulosti a zobrazuje přesně, jaký peněžní tok jsme museli v minulosti vynaložit na získání konkrétního aktiva a při doplnění časové hodnoty peněz je kvalitním podkladem pro hodnocení ziskovosti transakcí. Za jinak neměnných okolností by nám poskytla též přibližnou informaci o tom, jaké zdroje bychom k rozvahovému dni museli vynaložit na získání stejného aktiva. Čím vzdálenější je tento okamžik, tím méně platí uvedený předpoklad neměnných okolností. Ve většině případů pořizovací cena naopak spolehlivě neodráží cenu, za kterou jsme schopni aktivum prodat, a to bez ohledu na plynutí času.

Současná reálná hodnota

představuje relevantní model především pro zachycení rozvahy jako snímku finanční pozice ekonomické jednotky k danému okamžiku. Kardinální jsou však dvě významné otázky:

- Máme k dispozici spolehlivé zdroje k relativně přesnému stanovení objektivní reálné hodnoty k rozvahovému dni?
- Je reálná hodnota relevantní informací k posouzení budoucích peněžních toků, které se k vykazovanému aktivu nebo závazku váží?

K zodpovězení první otázky je vhodné použít třístupňovou hierarchii⁶⁾, kterou Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) převzala pro vykazování finančních nástrojů od svých amerických kolegů⁷⁾. Na vrcholu této hierarchie stojí aktiva a závazky, jejichž

reálná hodnota byla přímo stanovena podle jejich aktuální tržní hodnoty na aktivním trhu. Druhý stupeň již pracuje s obecně uznanými oceňovacími modely, avšak vždy za předpokladu, že všechny relevantní parametry vstupující do modelu jsou převzaty z aktuálních pozorovatelných tržních dat. Oceňovací model tedy slouží k odvození reálné hodnoty oceňovaného nástroje ze současných tržních cen jiných obchodovaných nástrojů. Na konci hierarchie pak stojí oceňovací modely, které obsahují jeden či více vstupů, které nebyly objektivizovány aktuálním trhem. Je zřejmé, že zejména tato třetí skupina vyžaduje významný subjektivní úsudek autora, který může narušit požadavek na spolehlivost prezentované informace o reálné hodnotě aktiva nebo závazku.

K zodpovězení druhé otázky je vhodné posoudit, jakým způsobem příslušný nástroj vytváří (nebo přispívá k tvorbě) budoucích peněžních toků. Pokud je aktivum (v případě některých finančních nástrojů může jít i o závazek) určené k prodeji, je zřejmé, že reálná hodnota je nejpřesnějším možným obrazem peněžního toku, které bude



⁵⁾ viz IAS 1 *Presentation of Financial Statements*, IASCF 2009

⁶⁾ Autor zastává názor, že účetní závěrka je prvotním cílem, nikoliv vedlejším produktem účetnictví a smyslem a primárním cílem účetnictví je poskytnout přesný, spolehlivý a průkazný podklad pro její sestavení.

⁵⁾ viz ED *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, IASCF 2010

⁶⁾ viz IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*, článek 27A, IASCF 2009

⁷⁾ viz FAS 157 *Fair Value Measurement*



aktivum generovat. Je pravda, že reálná hodnota se v čase mění, ale tržní cena skutečně obsahuje objektivizované současné očekávání budoucího cenového vývoje účastníků příslušného trhu, a pokud nejsme majiteli křišťálové koule, lepší odpověď nedostaneme. Jiná situace vzniká u aktiv, jejichž hodnota se realizuje užíváním. Vazba mezi reálnou hodnotou takového aktiva a peněžním tokem generovaným výrobky na něm vyrobenými je velmi volná a často i matematicky neprůkazná, a proto je rozložení pořizovacích nákladů proti generovaným výnosům zřejmě optimálním řešením pro uživatele. Některá finanční aktiva a většina finančních závazků se realizují smluvně definovanými peněžními toky v budoucnosti a nejsou předmětem směny. O tom, zda má být zobrazení těchto smluvních peněžních toků v rozvaze vystaveno vlivu aktuálního vývoje ceny peněz a kredibility dlužníka se vede jeden z největších transatlantických sporů v účetní oblasti. Tvůrci účetních standardů ve Spojených státech dávají přednost zohlednění aktuálního vývoje těchto dvou klíčových cenotvorných prvků v ocenění finančních aktiv a závazků v rozvaze reálnou

hodnotou. IASB dává přednost konstantnímu rozložení efektivního úrokového výnosu a nákladu a pro zohlednění kredibility dlužníka preferuje zachycení opravných položek na základě subjektivního posouzení očekávaných ztrát vykazující jednotkou. Přesto IASB požaduje zveřejnění informace o reálných hodnotách v příloze účetní závěrky, což by mělo analytikům umožnit porovnání s navrhovaným americkým přístupem.

Konečně poslední zásadní otázkou je, do jaké míry oceňování aktiv a závazků reálnou hodnotou přispělo k dynamice stávající globální hospodářské krize. Francouzský prezident Nicolas Sarkozy na letošním ekonomickém fóru v Davosu prezentoval tuto myšlenku: „*Během finanční krize jsme viděli škody způsobené tímto druhem účetnictví (pozn. autora: reálnou hodnotou), když kolaps trhů vedl ke kolapsu kapitálových zdrojů bank a dalšímu prohloubení nedostupnosti úvěrů.*“ Zpráva Poradní skupiny pro otázky finanční krize⁸⁾ z konce minulého roku naopak konstatuje:

„*Ať už bude konečný výsledek debaty o účetnictví v reálných hodnotách jakýkoliv, je nepravděpodobné, že účetní standardy vedly*

k podhodnocení finančních aktiv. Přestože krize mohla vést k podhodnocení tržně oceňovaných aktiv, je nutné vzít v úvahu, že ve většině zemí je většina bankovních aktiv stále oceňována historickou pořizovací cenou s využitím zásady ocenění naběhlou hodnotou. Tato aktiva nejsou tržně oceňována a jejich ocenění nezohledňuje likviditu trhu. Dnes je snad již zřejmé, že celková hodnota těchto aktiv nebyla podhodnocena, ale nadhodnocena. Model vzniklých ztrát pro tvorbu opravných položek k úvěrům a obtíže při jeho aplikaci – zejména identifikace patřičných spouštěcích bodů pro zachycení ztrát – v mnoha případech zpozdily zachycení ztrát z úvěrových portfolií (výsledky stresových testů v USA zřejmě tento závěr potvrzují). Navíc standardy řešící mimorozvahové položky, a způsob, jímž byly aplikovány, mohly zastřít ztráty spojené s procesem sekuritizace a ostatními komplexními strukturovanými produkty. Proto celkový dopad současného smíšeného modelu, jímž byla oceněna aktiva finančních institucí, umocněný nesrozumitelností mimorozvahových expozic znamenal pravděpodobně podhodnocení ztrát, které byly v systému obsaženy.“

V poslední době se zdá, že střízlivější a kvantitativními analýzami podložená stanoviska, která zdůrazňují prioritu popisné funkce účetnictví před jeho případnou úlohou stabilizační a proticyklickou, získávají opět převahu a je zřejmé, že moderní účetnictví v nejbližších letech zůstane stát rozkročené mezi krajními polohami oceňování historickou pořizovací cenou a reálnou hodnotou. Dílčí posuny při hledání optimálních přístupů pro oceňování jednotlivých druhů aktiv a závazků jsou však nejen možné, ale nevyhnutelné a pro další rozvoj účetní teorie i praxe vysoce žádoucí.

Petr Kříž
FCCA

⁸⁾ Financial Crisis Advisory Group, společný poradní orgán Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB a amerického Financial Accounting Standards Board složený především z regulátorů a finančních odborníků

⁹⁾ Orig. „amortized cost basis“

Vlastní kapitál a přeceňování v českém finančním účetnictví

Vlastní kapitál syntetizuje informace z oblasti podstaty aktiv, závazků, oceňování a efektivnosti hospodářské činnosti jednotky a je výrazem celkové koncepce informačního systému ve finančním účetnictví.

Poskytuje celostní pohled na finanční hospodaření účetní jednotky. K pochopení významu informací o velikosti a struktuře vlastního kapitálu je nutné vnímat správně v účetnictví použité oceňovací báze a modely.

Vlastní kapitál je primárně definován jako rozdílová veličina mezi sumou aktiv a sumou účetních závazků. Tato definice je de facto jen početní a ztrácí se zde vnímání vlastního kapitálu z hlediska obsahu informací v něm skrytých. Informace o vlastním kapitálu se obvykle prohlubuje informacemi o jeho struktuře, která je vykazována v účetních výkazech. Z těchto informací pak uživatel zjišťuje:

- a) hodnoty vložené vlastníky,
- b) hodnoty vytvořené činností podniku účetní jednotky.

Tato základní struktura vyjadřuje důležité informace o hodnotách svěřených jednotce vlastníky k podnikání a zejména pak zásadní informace o hodnotách vytvořených činnostech podniku. U hodnot vytvořených činnostech podniku jsou důležité jak informace o hodnotách zadržovaných účelově (účelových rezervních fondech), tak informace o hodnotách zadržovaných bez konkrétního účelu, tj. hodnotách, které tvoří určitý „polštář“ pro budoucí hospodaření, a nakonec informace o hodnotách výsledku hospodaření posledního účetního období.

Kromě struktury vlastního kapitálu jsou předmětem zájmu i změny v jeho jednotlivých položkách, zejména v části odpovídající výsledku hospodaření, tj. dosaženého a akumulovaného zisku.

Při běžném a řádném hospodaření podniku společností nejsou změny ve vkladové části vlastního kapitálu tak časté. Obvykle nastávají při uskutečnění méně častých vlastnických transakcí, jako je založení a vznik společnosti, zvýšení nebo snížení základního kapitálu jak v případech zachování původní vlastnické struktury nebo při změně právní formy existující společnosti, tak i v případech změn vlastníků – společníků za doby trvání společnosti. Dále v případech transakcí s podniky, jako je např. vklad podniku, ale častěji při tzv. přeměnách obchodních společností, tj. při fúzích, rozdělení obchodní společnosti či rozdělení odštěpením části obchodního jmění nebo při převodu jmění na většinového společníka. Vlastnické transakce a transakce s podniky jsou v podstatě mimo rámec běžného hospodaření, ale ovlivňují následné běžné hospodaření v budoucnosti. Proto jsou informace o vkladové části vlastního kapitálu klíčové.

V rámci běžného hospodaření jsou daleko významnější informace o vývoji ziskové části vlastního kapitálu, primárně zda byl za účetní období dosažen zisk, nebo ztráta. V případě zisku pak, zda je zisk zcela nebo alespoň v určité části akumulován, nebo zda je zčásti nebo zcela rozdělen společníkům v souladu se společenskou smlouvou. Důležitá je zde tendence k dlouhodobému akumulování zisku za účelem posilování podnikové podstaty. K tomuto účelu slouží dnes většinou používaný samostatný účetní výkaz změny stavu vlastního kapitálu.

Vliv oceňovacích modelů na hodnotu vlastního kapitálu

Z početní definice vlastního kapitálu ($VK = \Sigma \text{aktiv} - \Sigma \text{závazků}$) je patrné, že značný vliv na výši vlastního kapitálu má v účetnictví použité ocenění jednotlivých aktiv a ocenění jednotlivých závazků. Použití různých oceňovacích bází k rozvahovému dni, popř. v jiných okamžicích, při nichž se sestavuje účetní závěrka, vede k různým hodnotám vlastního kapitálu. V současné době jsou v účetnictví (včetně českého účetnictví) používány tyto oceňovací báze:

- **historická cena** – většinou v podobě pořizovací ceny, vlastních nákladů nebo nominální hodnoty dané počtem peněžních jednotek, jimiž je cena vyjádřena, popř. reprodukční ceny (viz § 25 z. č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví v platném znění). Možná je též modifikace podle ČÚS 014 – Dlouhodobý finanční majetek, část 3., podle níž je finanční investice podnikatelského subjektu pořízená vkladem majetku (včetně vkladu podniku) oceněna na bázi původní účetní hodnoty aktiva v účetnictví vkladatele;
- **ekvivalenční hodnota** pro ocenění majetkových účastí s rozhodujícím nebo podstatným vlivem (viz § 8 vyhláška 500/2002 Sb., v platném znění a ČÚS 008, část 2.3), která již představuje nové ocenění finanční investice s rozhodujícím nebo podstatným vlivem k datu účetní závěrky;
- **reálná hodnota** u finančních aktiv a závazků (viz § 27 odst. 1, 2 z. č. 563/1991 Sb., o účetnictví a popř. § 27 odst. 3) při přeceňování majetku a závazků do tzv. konečné účetní závěrky při přeměnách obchodních společností s výjimkou změny právní formy, a to ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny;
- **ocenění při nabytí více než jedné složky majetku za celkovou cenu** – ocenění jednotlivých aktiv a závazků podle § 24 odst. 3, písm. a) zákona o účetnictví (ZÚ). Rozdíl z přecenění jednotlivých aktiv ovlivní výši goodwillu (viz – § 6, odst. 3, písm. d) vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění). Zůstanou-li aktiva nepřeceněna, jsou skryté cenové rozdíly součástí

dlouhodobé položky aktiv, tzv. oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (viz § 7, odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění).

Vliv různých oceňovacích modelů na výši a strukturu vlastního kapitálu

Na výši vlastního kapitálu (VK) má vliv hodnota rozdílu mezi původní, většinou historickou cenou a novým oceněním. Do hry o výši a strukturu vlastního kapitálu tedy vstupuje nejen použitá oceňovací báze, ale i způsob uznání a vykázání rozdílu z nového ocenění. V podstatě jsou k dispozici čtyři modely uznávání a vykazování rozdílu z nového ocenění aktiv a závazků.

Při použití historické ceny v kombinaci se zásadou opatrnosti jde o model (cost model), který snížení hodnoty aktiv, popř. zvýšení hodnoty závazků předjímá do výsledku hospodaření za období, za které se účetní závěrka sestavuje. Snížení hodnoty aktiva se promítá přímo (odpisem) nebo nepřímo (opravnou položkou) do hodnoty dotčeného aktiva a současně se uznává jako náklad, čímž snižuje výsledek hospodaření. U závazků se promítá do zvýšení hodnoty závazku a do nákladů. Ve vlastním kapitálu se tedy tato „nová ocenění“ promítají do výsledku hospodaření, tj. do dosaženého zisku nebo ztráty za období. Vyjádřeno schématicky:

AKTIVA - ZÁVAZKY	=	VLASTNÍ KAPITÁL
- hodnota A	=	- VK v položce výsledku hospodaření
+ hodnota Z	=	- VK v položce výsledku hospodaření

Zvýšení hodnoty aktiv a snížení hodnoty závazků tento model nevykazuje.

Při použití ekvivalenčního ocenění se jedná o rozvahový model, při kterém se případné zvýšení hodnoty promítá do ocenění finanční investice s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a současně do samostatné položky vlastního kapitálu, kterou bychom mohli obecně nazvat fond z ekvivalenčního ocenění. Podle směrné účtové osnovy by se jednalo o oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků.

AKTIVA - ZÁVAZKY	=	VLASTNÍ KAPITÁL
+ hodnota A	=	+ VK v položce fond ¹⁾ z přecenění aktiv a závazků (majetkové účasti)

V případě, že ovládaná společnost dosahuje ztráty, snižuje se ekvivalenční ocenění, ale jen do nuly.

Při použití reálné hodnoty existují dva modely pro zobrazení rozdílu mezi původní účetní hodnotou a hodnotou nového ocenění.

Jeden model (model fair value – výsledkový) předjímá změnu hodnoty ocenění a zobrazuje oceňovací rozdíl jako součást nákladů nebo výnosů, tj. do výsledku hospodaření za období, v němž k přecenění došlo.

AKTIVA - ZÁVAZKY	=	VLASTNÍ KAPITÁL
+, - hodnota A	=	+, - VK v položce výsledku hospodaření
- , + hodnota Z	=	- , + VK v položce výsledku hospodaření

Používá se spíše u krátkodobých finančních aktiv a závazků (viz § 27 odst. 1 a 2 ZÚ a § 51 – § 53a vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění). Vzhledem k očekávanému krátkému časovému období mezi oceněním a následnou reálnou transakcí s příslušným finančním aktivem nebo závazkem se předpokládá, že nové ocenění, a tím i cenový rozdíl budou následnými transakcemi potvrzeny.

Druhý model (model fair value rozvahový) oceňovací rozdíl z přecenění na reálnou hodnotu se uznává do vlastního kapitálu rozvahově, tj. do samostatného fondu z přecenění majetku a závazků.

AKTIVA - ZÁVAZKY	=	VLASTNÍ KAPITÁL
+, - hodnota A	=	+, - VK – fond z přecenění aktiv a závazků
- , + hodnota Z	=	- , + VK – fond z přecenění aktiv a závazků

Převažuje spíše u dlouhodobých finančních aktiv a závazků (viz § 27 odst. 1 a 2 ZÚ a § 51 – § 53a vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění). Rozvahové vykázání rozdílu z přecenění, zejména rozdílu, které znamenají zvýšení hodnoty aktiv, popř. snížení hodnoty závazků je výrazem jisté opatrnosti, neboť budoucí hospodaření účetní jednotky změněné ocenění aktiv a závazků buď potvrdí, nebo naopak vyvrátí. Rozvahové vyjádření zdůrazňuje, že jde u hodnotových přínosů o nerealizované „zisky“.

Podle platných předpisů (viz § 27 odst. 3 ZÚ) se stejný přístup uplatňuje při přeceňování jednotlivých aktiv a závazků u zanikajících společností v tzv. konečných účetních závěrkách sestavovaných ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny (s výjimkou změny právní formy) – viz § 54, § 54a a § 14a vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění, a to v samostatném kapitálovém fondu nazvaném Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách. Tento fond z přecenění při přeměnách opět vyjadřuje nerealizované „zisky“. Proto by se i s těmito hodnotami mělo nakládat s dostatečnou mírou opatrnosti. Možnost použití tohoto fondu z nového ocenění následně podle dohodnutého projektu přeměny do jiných položek vlastního kapitálu může být věcně problematická, i když je právně možná a nejen u nás používaná. Uvedený fond z přecenění lze použít na zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti, na dotaci do ostatních kapitálových fondů a podle českých předpisů není ani vyloučena varianta převedení do položky „nerozdělený zisk minulých let“. Tato varianta je velmi neopatrná, navíc na první pohled značně zkreslující. Dodatečné vysvětlení v příloze účetní závěrky může být v našich podmínkách bráno jako

¹⁾ České účetní předpisy používají k označení této položky vlastního kapitálu termín *oceňovací rozdíl*.

nedostačující. Představuje podle mého názoru přílišné zjednodušení, protože jakýkoli další vývoj v hospodaření nástupnické společnosti může být co do celkové výše vlastního kapitálu uznán a vykázn správně. Co však bude s velkou pravděpodobností zkruseno, bude vnitřní struktura vlastního kapitálu. Případné ztráty budou vztahovány primárně k běžnému hospodaření nástupnické společnosti, ztratí se informace o vztahu dosažené ztráty k hodnotám dosaženým v minulosti přeceněním, tj. k nerealizovaným ziskům z titulu přecenění.

Ocenění k datu nabytí podniku nebo jeho části

Zatímco uvedené modely jsou uvažovány jako modely pro přecenění k datu účetní závěrky, tak dalším případem je ocenění k datu transakce, přičemž složená transakce je oceněna jen celkovou cenou, bez ocenění jednotlivých položek čistého obchodního majetku převzatého podniku. Jde o model ocenění v rámci obecné účetní metody koupě. V českém účetnictví je úprava v § 24 odst. 3, písm. a) zákona o účetnictví.



Při použití ocenění podle § 24, odst. 3, písm. a), které se vztahuje na situaci nabytí více než jedné složky majetku za celkovou cenu, uskutečňovaná transakce neobsahuje přímo ocenění jednotlivých aktiv a závazků. Jedná se o případy nabytí podniku nebo jeho relativně samostatné části za celkovou cenu. Jde o přecenění nikoli k rozvahovému dni, ale doplnění ocenění jednotlivých položek aktiv a závazků v okamžiku převzetí podniku. Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení ZÚ (zákon o účetnictví) předpokládá možnost použití tohoto přístupu i při přeměnách, tak se toto ocenění používá i k datu sestavení konečné účetní závěrky, ale jen proto, že u konečných účetních závěrek při přeměnách předpisy výjimečně zobrazují přecenění aktiv a závazků nikoli až v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti, ale již předem v konečné účetní závěrce.

Nové ocenění aktiv, popř. závazků získaného, převzatého (koupeného) podniku je obsaženo:

- skryté v ceně podniku jako celku, protože při dohadování celkové ceny za podnik se mezi mnoha jinými faktory počítá mj. také s reálným oceněním jednotlivých složek majetku a závazků dotčeného podniku,
- zřetelně obsaženo (nebo neobsaženo) v ocenění jednotlivých položek aktiv a závazků převzatých při

nabytí podniku, a to podle toho, zda převzatý majetek, popř. závazky jsou přeceněny nebo zůstávají nepřeceněny, tj. jsou oceněny účetními hodnotami z účetnictví předávající účetní jednotky.

V případě, že aktiva a závazky při nabytí, převzetí podniku zůstávají oceněna původními účetními hodnotami, pak nové ocenění je skryto v položce dlouhodobých aktiv, které je podle platných českých předpisů nazváno: Oceňovací rozdíl (OR) k nabytému majetku (viz § 7 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb. v platném znění). V této položce, která se určuje podle rovnice obecné účetní metody koupě, tj.:

$$\text{OR k nabytému majetku} = \text{Kupní cena podniku}^2) - (\sum \text{aktiv} - \sum \text{závazků}),$$

jsou tzv. čistá aktiva ($\sum \text{aktiv} - \sum \text{závazků}$) oceněna na bázi původních účetních hodnot z účetnictví předávající účetní jednotky. OR k nabytému majetku tak obsahuje v podstatě dva oceňovací rozdíly:

- rozdíl mezi celkovou kupní cenou a čistými aktivy oceněnými na bázi reálných hodnot,
- rozdíl mezi původní účetní hodnotou jednotlivých položek čistých aktiv a jejich reálnou hodnotou.

Reálná hodnota jednotlivých aktiv a závazků, tj. v úhrnu čistých aktiv zůstává skryta. Očekává se, že hlavní cenové rozdíly mezi účetní hodnotou a objektivní reálnou hodnotou jsou zejména u dlouhodobých hmotných aktiv, a to především nemovitostí, a proto je oceňovací rozdíl k nabytému majetku v českém účetnictví vykazován jako oceňovací korekce (kladná i záporná) k dlouhodobým hmotným aktivům.

V případě, že jednotlivá aktiva a závazky jsou při nabytí přeceněna, pak je rozdíl z nabytí podniku je označován jako goodwill (viz § 6 odst. 3, písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb. v platném znění). Vyjádřeno na úrovni rovnice obecné účetní metody koupě:

$$\text{Goodwill} = \text{Kupní cena podniku}^2) - (\sum \text{aktiv} - \sum \text{závazků}).$$

V tomto případě jsou cenové rozdíly z přecenění obsaženy v ocenění aktiv a závazků a v ocenění položky goodwillu a také v hodnotě kupní ceny podniku. Goodwill je přitom vnímán jako souhrnné aktivum nehmotného charakteru, které je vázáno na existenci získaného podniku.

V případě nabytí podniku jako nepeněžitěho vkladu, nebo v případě převzetí podniku při přeměnách ve formě fúzí, rozdělení obchodních společností, popř. při rozdělení odštěpením části obchodního jmění společností, ovlivní celková „kupní cena podniku“ vlastní kapitál nabyvatele. Při převzetí podniku na vklad obvykle v položkách základní kapitál, popř. emisní ážio. Při přeměnách v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti v položkách, které jsou určeny v projektu přeměny. Pokud je v tomto případě zachován i v zahajovací rozvaze fond z přecenění při přeměnách, pak je oceňovací

²⁾ Kupní cena podniku je v tomto případě myšlena jako celkový náklad na pořízení podniku.

rozdíl v celkové hodnotě převzatého podniku zcela zřetelný. Rozdíly z přecenění jsou tak obsaženy jak ve vlastním kapitálu, tak v hodnotách aktiv, (popř. i závazků³⁾. Můžeme si přiblížit na schématu rozvahy účetní jednotky, která převzala podnik jako nepeněžitý vklad:

Aktiva	Pasiva
Převzatá aktiva v původních účetních hodnotách z účetnictví vkladatele	VK – základní kapitál a příp. emisní ážio. V celkové výši VK z titulu převzetí podniku na vklad jsou obsaženy i předpokládané rozdíly z nového ocenění.
OR k nabytému majetku – rozdíly mezi původní účetní hodnotou a objektivní hodnotou jsou skryty v OR k nabytému majetku.	Převzaté závazky z účetnictví vkladatele

nebo

Aktiva	Pasiva
Převzatá aktiva v novém ocenění	VK – základní kapitál a příp. emisní ážio. V celkové výši VK z titulu převzetí podniku na vklad jsou obsaženy i předpokládané rozdíly z nového ocenění.
Goodwill – reálné ocenění souhrnného aktiva spojeného se získaným podnikem.	Převzaté závazky z účetnictví vkladatele

V případě klasické koupě podniku za peníze jsou rozdíly z přecenění na úrovni celkové ceny podniku obsaženy v závazcích ze smlouvy o koupi podniku, a to až do jejich úhrady⁴⁾.

Závěr

Vidíme, že na výši a strukturu vlastního kapitálu mají vliv jak v českém účetnictví používané oceňovací báze, tak i obecné modely uznávání důsledků přecenění majetku a závazků. V důsledku toho je vlastní kapitál při přeceňování ovlivňován:

- v položce výsledku hospodaření za období,
- v položce, položkách fondů (oceňovacích rozdílů) z nového ocenění jednotlivých aktiv a závazků nebo jejich skupin, např. při přeměnách obchodních společností,
- v dalších položkách vlastního kapitálu, např. základní kapitál, emisní ážio, ostatní kapitálové fondy, (podle platných obchodně právních a účetních předpisů a dokonce i v nerozděleném zisku minulých let, což je varianta věcně velmi nesprávná).

Protipólem uvedených položek vlastního kapitálu jsou pak přeceněná jednotlivá aktiva, popř. i přeceněné jednotlivé závazky.

Specifickým případem je vykazání rozdílů z přecenění při získání podniku nebo jeho samostatné části jako celku, a to v souhrnné položce goodwillu, který je vztažen k podniku jako celku nebo v souhrnné položce tzv. oceňovacího rozdílu⁵⁾ k nabytému majetku.

Je potřebné, aby obchodně právní i účetní regulace vycházely z reálné složitosti obsahové struktury procesů oceňování a přeceňování aktiv a závazků. Aby pamatovaly na vliv nového ocenění, na velikost a hlavně strukturu vlastního kapitálu. Tím je myšleno, aby vlastní kapitál mohl reálně vypovídat o vlivu přecenění na podstatu podniku, a to s přiměřenou mírou opatrnosti. Je nezbytné, aby uživatelé účetních informací v případech přecenění aktiv na vyšší hodnotu a popř. přecenění závazků na nižší hodnotu k datu sestavení účetní závěrky vnímali riziko a podmíněnost položek, v nichž jsou nerealizované zisky z titulu přecenění obsaženy. Jde zejména o to, aby hodnota tvořená těmito nerealizovanými zisky nebyla předčasně rozdělována a hlavně vyplácena, neboť v okamžiku přecenění ještě neproběhly reálné transakce, jejichž konečným důsledkem bude přítok peněz.

Není možné připustit argumentaci používanou některými advokátními, znaleckými a také auditor-skými kancelářemi, že použitím výnosové oceňovací metody jsou uznány reálné zisky, takže např. při přeměnách obchodních společností v zahajovacích rozvahách nástupnických společností mohou být v souladu s projektem (na bázi současné obchodně právní úpravy) fondy vzniklé přeceněním (oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách) vykazány také v položce nerozdělený zisk minulých let. Očekávaný budoucí zisk obsažený ve výnosovém ocenění je výrazem situace v okamžiku ocenění a do budoucna lze jen odhadnout. Podmínky, se kterými odhad počítal, zdaleka nemusí nastat. Fondy (oceňovací rozdíly z přecenění) mohou být do reálných zisků zahrnuty až tehdy, když následný vývoj jejich výši skutečně potvrdí.

Hana Vomáčková

Katedra finančního účetnictví a auditingu,
VŠE v Praze

³⁾ Podle současného znění § 24, odst. 3, písm. a) se přeceňují jen aktiva. Závazky zůstávají v původních účetních hodnotách. Tím se goodwill podle § 7 vyhlášky 500/2002 Sb., odlišuje např. od goodwillu podle obecné účetní metody koupě popsané v IFRS 3 (v platnosti do konce roku 2008).

⁴⁾ Podle českých předpisů (z.č. 513/1991 Sb., ObchZ, § 476-§488a) je smlouva označena jako smlouva o prodeji podniku.

⁵⁾ Určitým formálním problémem českých účetních norem je používání termínu oceňovací rozdíly v různých souvislostech, tj. jak v situaci de facto fondu z nového ocenění, tak v situaci souhrnné oceňovací korekce k čistým aktivům získaného, převzatého podniku. Na jedné straně tato skutečnost naznačuje celkové souvislosti, provázanost nového oceňování z pohledu aktiv, závazků a vlastního kapitálu, a to i při nabytí podniku jako celku. Na druhé straně je problematiku vlivu nového ocenění na vlastní kapitál i čistá aktiva podniku značně komplikovaná a používání stejného termínu v různých souvislostech vede mnohdy k chybnému chápání.

Software Účetní poradce pro správu měst a obcí

Společnost MBM Trans s.r.o. je distributorem informačního softwaru Účetní poradce, který je po obsahové stránce tvořen Svazem účetních a po stránce softwarové realizován společností MP-Soft. Tento osvědčený poradenský systém již více než 15 let využívají tisíce uživatelů, mezi které patří např. Ministerstvo financí, Ministerstvo vnitra, Coca-cola HBC Česká republika, s.r.o., PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.

ÚČETNÍ PORADCE

Poradenský systém Účetní poradce je především obrovským množstvím informací, zpracovaných přehlednou formou, využitelných při práci každého ekonomy, účetního, auditora, daňového poradce atp. Je to nejenom databáze právních předpisů, norem, standardů a metodických pokynů, ve kterých lze velmi snadno a efektivně vyhledávat tak, abyste se bez listování nejrůznějšími příručkami a právními normami nebo složitého vyhledávání na Internetu dostali okamžitě přesně k těm informacím, které právě potřebujete, ale obsahuje navíc i účetní a daňovou metodiku. V systému naleznete přes 4500 výkladů řešených formou otázek a odpovědí odborníků Metodické sekce Svazu účetních, z oblasti účetnictví a daní, podrobné monotematické výkladové manuály a komentáře, doporučené účtové rozvahy, judikáty, mezinárodní předpisy týkající se účetnictví nebo daní a další odborné informace. Dále Účetní poradce obsahuje kompletní soubor právních předpisů souvisejících s podnikáním, účetnictvím a daněmi, publikovaných ve Sbírce zákonů, Finančním zpravodaji, Cenovém věstníku a ostatních registrovaných médiích. V systému jsou k dispozici plná znění legislativních předpisů, aktuálně vždy k zvolenému datu. Legislativa, výklady formou otázek a odpovědí, výkladové manuály a ostatní metodika jsou v systému softwarově propojeny více než 350 000 vazbami, které vám umožní jakoukoli citaci získat okamžitě – bez dalšího hledání. Velkou předností je snadné a velmi rychlé vyhledání požadovaných informací. Kapitoly jsou přehledně kategorizovány a řazeny, což usnadňuje orientaci při jejich procházení. K dispozici je také funkce „Změny“, která nám umožní jasně a na první pohled rozpoznat změny u předpisů, které byly novelizovány. Díky možnosti automatické aktualizace po internetu je zajištěna aktuálnost a kompletnost informačního obsahu.

Z dalších výhod:

- 15 odborných manuálů k vybraným komplexním tématům,

- přehledné rejstříky předpisů,
- výkladový rejstřík ekonomických pojmů,
- jednoduché ovládání,
- automatické aktualizace po Internetu,
- aktualizace na médiu,
- stavebnicové rozšiřování základního systému,
- fulltextové vyhledávání slov, slovních spojení a frází.

Účetní poradce je nabízen v různých verzích základního systému, případně je možné ho doplnit o specializované moduly Kapitálový trh, Majetek, Mezinárodní regulace účetnictví a daní, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Účetní a daňová judikatura.

ÚČETNÍ PORADCE PRO SPRÁVU MĚST A OBCÍ

Nyní přichází na trh nový specializovaný informační systém Účetní poradce pro správu měst a obcí navržený pro podporu účetní reformy v oblasti veřejných financí, která byla zahájena v roce 2010.

Tato nová verze osvědčeného poradenského systému je určena speciálně pro územní samosprávné celky, městské a obecní úřady, příspěvkové organizace, školy a zdravotnická zařízení, jejichž zřizovatelem je kraj nebo obec, a další vybrané účetní jednotky. Účetní poradce pro správu měst a obcí přináší nové možnosti při studiu aktuální metodiky, výkladů, judikatury, právních předpisů z oblasti daňové, hospodářské a účetní zaměřené na problematiku územně samosprávných celků a změn platných od 1. ledna 2010. Velmi významnou součástí je i převodový můstek pro zpracování změn stanovených vyhláškou č. 410/2009 Sb.

Účetní poradce je nedocenitelným pomocníkem pro práci ekonomů, účetních, auditorů, právníků a dalších profesí v podnikatelské i státní sféře.

Více informací o jednotlivých produktech, možnost stažení demo verzí i nákupu je na www.mbm.cz.



Výhradní distributor systému Účetní poradce:
MBM Trans s. r. o.,
Vlkova 20, 130 00 Praha 3 – Žižkov,
tel. +420 222 717 818,
e-mail: mbm@mbm.cz

lidé a firmy

PRICEWATERHOUSECOOPERS®

Jiří Moser v čele PricewaterhouseCoopers ČR



Jiří Moser

Do čela poradenské společnosti PricewaterhouseCoopers v ČR se poprvé v její historii postavil Čech **Jiří Moser** (43).

Na pozici řídicího partnera vystřídal Stephena B. Boothe, který odchází do penze.

Jeho jmenování řídicím partnerem tak potvrzuje dlouhodobý záměr společnosti poskytovat služby nejvyšší kvality nejen pro mezinárodní korporace, ale i pro zdejší české podniky. Jiří Moser dosud zastával funkci řídicího partnera poradenských služeb. Tuto funkci si ponechává i nadále. Jiří Moser spojil s PricewaterhouseCoopers celou svou dosavadní profesní dráhu.

V roce 1993 získal doktorát na Matematicko-fyzikální fakultě Univerzity Karlovy v Praze. Je členem Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a certifikovaným auditorem informačních systémů (CISA). Jiří Moser je ženatý a má tři děti. Ve volném čase se věnuje rodině, cestování a sportu. Od mládí se zajímá o asijské kultury a bojová umění.

-jk-

Deloitte.**Skupina Deloitte se v ČR rozrostla o advokátní kancelář**

Skupina Deloitte se v České republice nedávno rozrostla o novou advokátní kancelář Deloitte Legal, uvedla společnost na svých webových stránkách. Advokátní kancelář vede Antonín Kazda (37), advokát se zkušenostmi z mezinárodních kanceláří, který spolupracuje s Deloitte od konce roku 2009.

Deloitte Legal bude poskytovat právní služby lokálním i zahraničním klientům, včetně obchodních společností, veřejnoprávních orgánů, mezinárodních organizací a nadací. Pražští partneři Deloitte získali pro založení společnosti advokáty z jiných evropských kanceláří

sítě Deloitte Legal Alexandra Reffa a Roberta Pasternaka.

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru.

-av-

Co najdete v e-příloze č. 4/2010**Přístup k e-příloze Auditor**

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Libuše Šnajdrové, e-mail: snajdrova@kacr.cz. Auditóři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: lerova@kacr.cz.

Změna systému finančního dohledu evropského finančního trhu

Většina ekonomik je sužována důsledky probíhající celosvětové finanční krize. Za jednu z příčin této krize byly odborníky skupiny G20 stanoveny nedostatky ve finančním dohledu a regulaci financí. V reakci na tyto události byla Evropskou komisí vytvořena speciální skupina odborníků, jejímž výsledkem bylo publikování zprávy, která pojmenovává příčiny krize a navrhuje její řešení jak na evropské tak světové úrovni. Více k tomu v článku, který najdete v e-příloze.

Zveřejňování účetních závěrek obchodních společností

Povinností zveřejňování účetní závěrky a důsledky neplnění této

povinnosti se zabývá článek, jehož přetisk z časopisu Daňový expert najdete v e-příloze.

Postup stanovení fair value a value in use pro účely testování aktiv na snížení hodnoty podle IAS 36

Přetisk článku z časopisu Účetnictví se zabývá správným stanovením fair value a value in use aktiva či peněžotvorné jednotky, které je důležité pro účely testování aktiv na snížení hodnoty v rámci účetních závěrek sestavených podle IFRS.

Neplatná smlouva o prodeji obchodního podílu a náhrada škody vzniklé společníkovi

Společník není oprávněn žalovat statutární orgán přímo o náhradu škody, která mu vznikla v důsledku způsobení škody společností. Pokud mu vznikla škoda, vznikla mu z titulu vlastnictví podílu na společnosti, a domáhat se této škody musí vůči statutárnímu orgánu sama společnost, uvádí se v článku, který najdete v e-příloze.

Nepřiznané příjmy a majetky

V e-příloze je také tisková zpráva Ministerstva financí k analýze dobrovolného splnění daňových povinností souvisejících s nepřiznanými zdanitelnými příjmy a majetkem.

Rozdělení účetního výsledku hospodaření roku 2009 z právního, účetního a daňového pohledu

Po sestavení účetní závěrky, výroční zprávy či zprávy o vztazích mezi ovládacími a ovládanými osobami a po vydání výroku auditora k účetní závěrce se účetní jednotka začne zabývat otázkou, jak naložit s výsledkem hospodaření uplynulého účetního období a následně pak splněním povinnosti zveřejnit účetní závěrku. Vyřešení této otázky patří do působnosti valné hromady společnosti.

Daně kvůli krizi rostou, audit zlevnil

Ceny za audit proti minulým letům klesají a firmy, které v minulosti využívaly služeb menších auditorských společností, protože si nemohly dovolit platit vysoké ceny, nyní přecházejí častěji k větším společnostem.

Anketa: Kdy je vhodné provádět audit

Na otázku, jaká je současná situace z hlediska zájmu o audit, je finanční krize vhodnou dobou na audit a v jaké situaci by firmy či instituce měly přistoupit na audit, odpovídají v anketě E15 zástupci auditorských společností.

-av-

AUDITOR

AUDITOR, číslo 4, 2010, ročník XVII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsedkyně prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Jarmila Melichová. **Redakce:** Bc. Tereza Halouzková tel.: 774 999 335, e-mail: thalouz@seznam.cz. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hrášského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, 607 972 085, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 5. 5. 2010.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv KA ČR

