

Auditorské směrnice versus mezinárodní auditorské standards

OBSAH

AKTUALITY 2

Zpráva Světové banky o stavu účetnictví a auditu v ČR 2

DISKUSNÍ OKÉNKO 9

VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ 9

Prošetřování a vyřizování stížností a podnětů
Ing. Rudolf Gebauer 11

NA POMOC AUDITORŮM

Opravné položky:
Mýty a skutečnost
Ing. Rudolf Heřmanský 14

DISKUSE

Rezerva na daň z příjmu:
Doporučovaný postup
není vždy v souladu
se zásadou věrného obrazu
Ing. Daniel Stírský 16

Stanovisko Výboru
pro metodiku KA ČR
k diskusnímu příspěvku
ing. Stírského
Ing. Irena Pittermannová 18

Kongresy evropské účetní
asociace
Ing. Ladislav Mejzlík 19

Nová směrnice EU
o elektronických službách
a její dopad na dodavatele EU 21

ZAUJALO NÁS

Evropa a úpadek 25
Zpronevěra a donašečství 26

CO MOŽNÁ NEVÍTE

Manažeři ve Švýcarsku 27

OKÉNKO IAS/IFRS

Úvod k článkům o IAS/IFRS
Ing. Aleš Růta I - IV

Tak jako globalizace světové ekonomiky vyvolala potřebu unifikace účetnictví, vyvolala i potřebu unifikovat postupy, kterými se údaje účetnictví ověřují, a způsoby, jakými je veřejnost o ověření účetní závěrky informována. V obou případech je sledován stejný cíl: Umožnit uživateli účetní závěrky při přijímání rozhodnutí, založených kromě jiného i na informacích obsažených v účetní závěrce, správně pochopit informace v účetní závěrce obsažené a získat k nim přiměřenou důvěru. Právě v získání přiměřené důvěry uživatele v informace obsažené v účetní závěrce spočívá primární role auditu. Aby však audit mohl tuto roli sehrát, musí být prováděn podle určitých pravidel, která upra-



Ing. Petr Šrámek
*předseda výboru
pro auditorské směrnice*

vují jeho cíle, rozsah, metody získávání a hodnocení informací, postupy auditora při seznamování se s problematikou auditované účetní jednotky a v neposlední řadě i způsob, jakým auditor svůj názor na účetní závěrku vyjadřuje. Všechna tato pravidla přitom musí být jednak pro auditora závazná a jejich dodržování musí být kontrolovatelné a kontrolované, jednak musí být k dispozici zainteresované veřejnosti, aby si mohla učinit obrázek o metodách auditu, jeho rozsahu a hloubce a tak v jeho závěry získat přiměřenou důvěru.

Vzhledem k objektivně existující globalizaci světové ekonomiky a s tím souvisejícímu trendu unifikace účetnictví pak nutně vyplývá i unifikace pravidel, kterými se audit řídí, a to bez ohledu na jakém místě světa a kým je audit konkrétní účetní jednotky prováděn. Kromě jiného i proto vznikla v roce 1977 Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants – IFAC), mající rozvoj pravidel pro provádění auditu, etiku auditorské profese a kvalifikaci auditorů za své hlavní cíle. V oblasti pravidel pro provádění auditu naplňuje pak IFAC své cíle cestou vydávání Mezinárodních auditorských standardů (In-

ternational Standards of Auditing – ISA), které mají pro audit podobný význam a podobné cíle jako Mezinárodní účetní standardy (IAS) pro účetnictví. Rozdíl je pouze v tom, že Mezinárodní auditorské standardy připouštějí, aby při jejich národní aplikaci bylo přihlíženo i k případným specifickým požadavkům, vyplývajícím z národní legislativy.

Naše dosavadní praxe, pokud jde o pravidla auditu, je taková, že na základě oprávnění daného Zákonem o auditorech a Komoře auditorů ČR vydává tato pravidla Rada KA ČR, a to pod názvem „auditorské směrnice“. Každá směrnice je přitom reakcí na mezinárodní auditorský standard shodného zaměření. Lze konstatovat, že směrnice

KA ČR obsahují až na výjimky hlavní požadavky příslušných mezinárodních standardů a pokrývají prakticky celý rozsah mezinárodních účetních standardů. Co jim většinou schází, jsou vysvětlující komentáře, které umožňují lépe pochopit, popř. aplikovat jejich závazná ustanovení. Hlavním nedostatkem však je, že z mezinárodního hlediska jsou považovány za lokální legislativu, což důvěryhodnost českého auditu snižuje. Rovněž proces jejich vydávání je složitý a zdlouhavý, neboť zahrnuje kromě vypracování návrhu textu směrnice též komplikované připomínkové řízení, jehož účastníky jsou vedle orgánů KA ČR a auditorů též subjekty mimo KA ČR.

Vzhledem ke shora uvedenému zařadila rada mezi priority KA ČR pro rok 2004 kompletní překlad Mezinárodních auditorských standardů do češtiny. Poté bude následovat upuštění od dosavadního systému vydávání národních směrnic a úplné převzetí Mezinárodních auditorských standardů jako jediné normy (samozřejmě vedle Zákonu o auditorech a Etického kodexu), kterou se bude provádění auditu řídit. Tímto krokem se jednak zvýší důvěryhodnost českého auditu, odpadnou často neplodné diskuse nad obsahem směrnic



a celý proces reakce na změny v mezinárodních auditorských standardech se výrazně zrychlí. Z dosavadní praxe v podstatě zůstane pouze případně o eventuální specifické požadavky národní legislativy. V souvislosti s tímto postupem samozřejmě vzniká otázka kvalitního překladu mezinárodních auditorských standardů jak dnes, tak i do budoucna. V současné době je překlad řešen spoluprací mezi KA ČR a předními auditorskými firmami, které svoji odbornou překladatelskou kapacitu pro tuto potřebu komoře nabídly. Organizátorem překladu je spolu

s úřadem KA ČR též Výbor pro AS, který pro terminologickou jednotnost překladu zajistil vlastními silami překlad klíčových výrazů (glosáře).

Závěrem si dovoluji vyjádřit jednoznačný názor, že nikdo z auditorů, který současné auditorské směrnice zodpovědně dodržuje, nemusí mít z přechodu na Mezinárodní auditorské standardy obavu. Rozhodně se nejedná o žádné zvýšení požadavků na práci auditora pokud jde o stávající směrnice (pokud ano, jedná se o nevýznamný rozsah). Pokud jde o nové mezinárodní auditorské standardy, popř. změny ve stávajících standardech, bylo by

nutné na ně reagovat i v současném systému auditorských směrnic KA ČR. Kromě toho na rozdíl mezi některými směrnicemi KA ČR a příslušnými Mezinárodními auditorskými standardy je upozorňováno v rámci školení organizovaných KA ČR již dnes. Před vlastním přechodem na Mezinárodní auditorské standardy bude této problematice samozřejmě věnována ze strany komory maximální pozornost.

Ing. Petr Šrámek
předseda výboru
pro auditorské směrnice

AKTUALITY

ZE ZASEDÁNÍ RADY KA ČR

Říjen 2003

Zasedání Rady KA ČR se tentokrát konalo za účasti členů dozorčí a kárné komise v Pohořelicích poblíž Brna. Zejména byly projednány následující body:

- Témata týkající se nadcházejícího XIII. sněmu auditorů, zejména jeho programu a přípravy návrhů profesních předpisů. Po společném

jednání a obsáhlé diskusi se přítomní dohodli, že letošnímu sněmu nebude předložen návrh tzv. Dozorčího řádu, resp. Směrnice pro kontrolu kvality, jak bylo původně v programu rozeslaném auditorům uvedeno. Dozorčí řád, který má nahradit Směrnici pro dohled nad činností auditorů bude dále propracován a předložen sněmu příští rok. Za účelem zvýšení počtu preventivních dohledů ročně a s ohledem

na narůstající počet podání a stížností na auditory se přítomní dohodli na návrhu změny Statutu tak, aby byl zvýšen počet členů a náhradníků DK.

- Návrh Etického kodexu, který byl připraven podle Etického kodexu IFAC. Překlad Etického kodexu byl upraven podle připomínek vznesených na sněmu v listopadu 2002, byly vynechány pasáže týkající se účetních a daňových poradců a za-

Zpráva Světové banky o stavu účetnictví a auditu v ČR

V létě letošního roku vypracoval tým zástupců Světové banky Zprávu o dodržování standardů a předpisů v oblasti účetnictví a auditu v ČR, ve které konstatuje, že Česká republika se snaží o maximální soulad českých předpisů o účetnictví a auditu s předpisy Evropské unie, s Mezinárodními účetními standardy (IAS) a s Mezinárodními auditorskými standardy (ISA), ale že zbývá řada problémových jevů a dosud nedoručených oblastí. Zpráva se podrobně zabývá popisem a posouzením české legislativy upravující účetnictví a audit, popisem fungování auditorské profese, popisem odborného vzdělávání účetních a auditorů, tvorbou a prosazováním dodržování účetních a auditorských standardů a obsahuje i doporučení ke zlepšení současného stavu.

Úplné znění zprávy je v angličtině i v českém překladu na internetových stránkách komory, ale pro Vaši okamžitou potřebu jsme zpracovali výtah z této zprávy, protože lze očeká-

vat, že ať se nám to líbí nebo ne, někdy tudy asi povede cesta.

Legislativa

V našem zákonu o účetnictví si autoři zprávy všímají ustanovení § 23, odst. 6, které říká, že společnosti mohou sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle českých předpisů nebo podle IAS nebo podle jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad a vyslovují určitou obavu, zda čeští auditori a pracovníci státních regulačních orgánů nebudou mít potíže s auditem účetní závěrky a vymáháním dodržování stanovených zásad ze strany regulačních orgánů, pokud bude konsolidovaná účetní závěrka sestavena např. podle US GAAP. Vyslovují obavu, zda možnost výběru účetních metod při sestavení konsolidované účetní závěrky nelze využít k manipulaci se ziskem a tím i k manipulaci s rozdělováním dividend, s přidělem do rezervního fondu, a dalšími ukazateli používanými obchodním zákoníkem. Výjimky ze se-

stavování konsolidované účetní závěrky uvedené v některých vyhláškách upravujících účetnictví považují za nezdůvodněné či netransparentní. Dále si všímají různých termínů pro předložení (zveřejnění) účetní závěrky uvedených v různých zákonech a vyhláškách a z toho pramenící praxi předkládání i několika účetních závěrek postupně za jedno účetní období.

Obzvláštní pozornost věnují skutečnosti, která i nás české auditory trápí, a to je nikde nedefinovaný proces jmenování a ukončení činnosti auditorů. Domnívají se, že skutečnost, že auditory může jmenovat i jejich činnost ukončit management nebo představenstvo, neposkytuje dostatečnou záruku nezávislosti auditora.

Autoři provedli průzkum účetních závěrek uložených v souladu s předpisy v obchodním rejstříku a zjistili, že z 22 vybraných společností u 7 společností účetní závěrky vůbec na obchodním rejstříku uloženy nebyly

městnanců u neauditorských firem, proběhla celková jazyková korektura.

- Návrh Priorit činnosti komory v roce 2004 a návrh rozpočtu na rok 2003, jakož i zpráva o průběžném plnění rozpočtu v roce 2003.
- Zpráva Světové banky k současnému stavu v České republice a její doporučení ke zlepšení v oblasti auditu.

Přítomní byli seznámeni a vzali na vědomí:

- Informace o změnách v návrhu novely zákona o auditorech po připomínkovém řízení, kterou připravuje Ministerstvo financí - místo původní rozsáhlé novely budou novely dvě, první se bude týkat pouze doplnění harmonizačních ustanovení s pravidly Evropské unie, resp. se směrnicí o vzájemném uznávání diplomů a kvalifikací mezi členskými státy EU, další novely by pak obsahovala návrhy a doporučení Komory auditorů.
- Diskusní materiál FEE, který se týká veřejného dohledu nad auditory.

Rada schválila:

- Návrh na vyškrtnutí auditora ze seznamu auditorů pro zákonem nepřipustný pracovní poměr a žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti, stanovisko ohledně

tzv. obdobného poměru k pracovnímu poměru, opřené o názor Ministerstva financí a České advokátní komory.

- Provedení průzkumu o vnímání auditorské profese, na jehož podkladě bude formulována komunikační strategie a P.R. komory v budoucnosti.
- Rozdělení dílčí části písemné auditorské zkoušky na dvě samostatné části, takže dílčích zkoušek bude v příštím období osm.
- Podporu iniciativě Právo na straně myšlenky a spolupráci při propagaci jejich záměrů.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KAČR

USNESENÍ RADY KOMORY AUDITORŮ ČR

K VÝKLADU POJMU

„obdobný poměr

k pracovnímu poměru“

Rada KA ČR po konzultacích s Ministerstvem financí ve věci výkladu pojmu „obdobný poměr“, který se vyskytuje v § 3 zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. a s využitím obdobného výkladu České advokátní komory k vymezení obdobného pomě-

ru u advokátů rozhodla postupovat takto:

Vzhledem k tomu, že zákon č. 254/2000 Sb. stanoví podmínky pro zápis do seznamu auditorů v § 3, odst. 1, písm. e) takto „není v pracovním nebo obdobném poměru s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti“, usnesla se Rada Komory auditorů ČR, že při posuzování žádostí o zápis do seznamu auditorů a při rozhodování o vyškrtnutí ze seznamu bude vycházet, pokud jde o výklad pojmu „obdobný poměr“ z následujících zásad:

Zákon tento pojem výslovně nevynezuje, a proto je nezbytné uvedená ustanovení zákona interpretovat. Rada vychází z toho, že základním hlediskem při interpretaci je soulad jednotlivých činností se základními principy auditorské činnosti, které lze ze zákona o auditorech odvodit.

Za takové základní principy auditorské činnosti rada považuje zejména nezávislost auditora, nadřazenost veřejného zájmu nad osobními nebo jinými zájmy auditora, nepřipustnost omezení nebo vyloučení auditorovy odpovědnosti za jím poskytované auditorské služby a zájem o zachování cti a vážnosti auditorské profese. Za neslučitelné s auditorskou činností je

a u ostatních sice účetní závěrky na obchodním rejstříku uloženy byly, avšak 18 měsíců staré. Autoři se domnívají, že tato nekázeň je způsobena neexistencí ukládání a vymáhání pokut za porušení této povinnosti.

Auditorská profese

Autoři zprávy konstatují, že KA ČR má sice pro své členy vypracovaný kodex profesionálního chování, tento však silně pokulhává za etickým kodexem IFAC a doporučují převzetí pravidel Etického kodexu IFAC.

Obsáhlá stať je věnována odpovědnosti auditora. Autoři zprávy upozorňují, že v zákoně o auditorech chybí definice stran, které by po auditorech mohly vymáhat náhradu škod z důvodu porušení auditorských povinností, dále že v zákoně není uveden jasný popis oznamovací povinnosti auditora vůči státním regulačním orgánům ani přesný a úplný popis auditovaných subjektů, kterých se tato povinnost může týkat. Vztah mezi trestním řádem a zákonem

o auditorech je podle autorů zprávy nejasný.

Výše zmíněné problémy považují autoři za obzvláště závažné mimo jiné i z toho důvodu, že v otázkách majetkové i případné trestní odpovědnosti auditorů nejsou žádná soudní rozhodnutí vyšších instancí.

Odborné vzdělávání a školení

Autoři upozorňují, že KA ČR nesleduje a nehodnotí kvalitu odborné praxe asistenta auditora a dále že KA ČR účinně nevymáhá výkazy o odborném vzdělávání auditorů. Za rok 2002 nepředložilo výkaz o odborném vzdělávání přes 22 procent auditorů.

Tvorba účetních a auditorských standardů

Skutečnost, že formulování účetních zásad je v pravomoci pouze ministerstva financí, považují autoři zprávy za nevyhovující. České překlady IAS jsou zastaralé, ale se vstupem do EU by měly IAS vycházet aktuálně v češtině v Úředním věstníku. Jenže autorům se zdá, že tento proces není dosud zabezpečen.

České auditorské standardy vydané KA ČR jsou podle názoru autorů zprávy v podstatě založeny na Mezinárodních auditorských standardech, avšak nedůsledně, a KA ČR je v přijímání nových standardů a novelách stávajících standardů pozadu.

Prosazování dodržování účetních a auditorských standardů

Komise pro cenné papíry kontroluje účetní závěrky společností z hlediska úplnosti a zřejmých chyb, nedohlíží však na dodržování účetních standardů a na dodržování účetních standardů nedohlíží ani Burza cenných papírů ani RM systém. Česká národní banka a Úřad státního dozoru v pojišťovnictví na dodržování účetních standardů pro účetní závěrky vypracované pro obecné účely – tj. podle předpisů ministerstva financí – rovněž nedohlíží.

Ačkoliv zákon o cenných papírech a zákon o Komisi pro cenné papíry umožňuje KCP ukládat pokuty auditorům, praktické použití tohoto ustanovení je diskutabilní, protože zákony

nutno považovat takové činnosti, které budou jakýmkoli způsobem v rozporu se shora uvedenými principy, na nichž je auditorská činnost založena.

Na základě toho dospěla rada na svém zasedání ve dnech 6. - 7. 10. 2003 k následujícím závěrům ohledně řešení v praxi nejčastějších situací:

Za poměr obdobný poměru pracovnímu je třeba považovat zejména poměr služební (například služební poměr vojáka z povolání nebo služební poměr policisty) a členský poměr k družstvu, pokud součástí povinností vyplývajících z tohoto členského poměru je i výkon práce pro zaměstnavatele spojený s určitou závislostí na něm (povinnost dodržovat pracovní příkazy a povinnost podrobit se kontrole jejich dodržování apod.).

Za poměr obdobný poměru pracovnímu je třeba považovat i takový vztah mezi auditorem a jiným subjektem, který má jinou právní formu, avšak jehož obsahem je výkon činnosti či prací pro tento subjekt za podmínek splňujících jinak shora uvedené znaky pracovního poměru (srov. § 27, odst. 1 zákoníku práce a § 6, odst. 1, písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů). Za neslučitelnou bude zpra-

vidla nutné považovat i činnost vykonávanou na základě dohody o pracovní činnosti (§ 237 zákoníku práce), zejména byla-li uzavřena na dobu neurčitou nebo na větší rozsah práce a jestliže na základě této dohody je auditor povinen při své činnosti dodržovat pokyny zaměstnavatele a podrobit se jeho kontrole (srov. § 233, odst. 2, písm. c) zákoníku práce).

Za neslučitelnou nebude naproti tomu zpravidla považována činnost vykonávaná na základě dohody o provedení práce (§ 236 zákoníku práce), a to zejména v těch případech, kdy jejím předmětem je činnost znalecká, tlumočnická, přednášková, umělecká či osvětová. Stejně tak není neslučitelný výkon takových činností prováděný na základě smlouvy o dílo nebo jiné obdobné smlouvy uzavřené podle občanského zákoníku.

Za neslučitelné s výkonem auditorské činnosti je třeba považovat veškeré činnosti, které snižují auditora v očích veřejnosti, vzbuzují pochybnosti o jeho poctivosti nebo jinak poškozují jeho jméno, jakož i jméno auditorské profese jako celku, takovéto činnosti je třeba považovat za neslučitelné s výkonem auditorské činnosti bez ohledu na jejich právní formu, rozsah, délku trvání či okol-

nost, zda se jedná o činnosti vykonávané za úplatu nebo bezplatně.

Rada upozorňuje na okolnost, že jakoliv výše formulované zásady vyjadřují jasný názor rady na výklad příslušných ustanovení zákona o auditorech, lze předpokládat, že některé z těchto zásad budou v budoucnu korigovány rozhodnutími soudů, vzhledem k tomu, že se jedná o aktuální a pro činnost auditorů velmi závažnou problematiku, rada považuje za nutné se k ní touto formou vyjádřit.

XIII. SNĚM AUDITORU

Letošní sněm auditorů se koná v pátek 28. listopadu 2003 od 9 hod. ve Společenském sále Kongresového centra Praha na Pankráci (metro C - Vyšehrad). Ukončení sněmu se předpokládá do 14 hod. Na sněmu se bude volit pětičlenná volební komise, která bude organizovat řádné volby do orgánů komory v roce 2004. Auditóři obdrží koncem října pozvánku s upraveným programem a materiály k jednání sněmu. Přihlášku na sněm a písemné připomínky k materiálům je třeba zaslat do úřadu KA ČR do 13. 11. 2003.

-rok-

neumožňují KCP žádat po auditorech předložení pracovní dokumentace auditora. KA ČR sice podrobuje své členy pravidelným kontrolám dodržování profesních předpisů, ale podle názoru autorů zprávy se kontroly zaměřují spíše na otázky formální než na obsah, chybí zveřejnění písemně zpracovaného výstupu z kontrol či ze série kontrol.

Rozdíly mezi českými a mezinárodními účetními standardy

V českých účetních standardech, především ve vyhláškách upravujících účetnictví, je forma nadřazena obsahu, přestože IAS upřednostňují obsah před formou. Tím může docházet k tomu, že hospodářské operace jsou účtovány a vykazovány v zákonné formě, ale s nepravdivým ekonomickým obsahem. Novelizovaný zákon o účetnictví sice umožňuje od roku 2002 dát přednost obsahu před formou a poskytnout tak věrný a poctivý obraz, ale tato možnost se v praxi využívá jen vzácně.

Autoři zprávy vyjmenovali několik podle jejich názoru závažných rozdílů mezi českými a mezinárodními účetními předpisy, z nichž uvádím zejména:

Změny v postupech účtování

Dopad změn v postupech účtování se podle českých standardů vykazuje jako mimořádný výnos nebo náklad za běžné účetní období. IAS 8 ukládá dopad změn v postupech účtování vykazovat jako úpravu počátečního zůstatku hospodářského výsledku minulých let. Český postup podle autorů ztěžuje především provádění analýz tendencí příjmů a výdajů.

Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje se podle českých předpisů účtují jako aktiva, která se odepisují maximálně po dobu pěti let. IAS 38 stanoví, že je třeba je účtovat jako výdaj. Český postup může vést k nadhodnocení aktiv společnosti.

Fúze společnosti

Podle obchodního zákoníku se hodnota aktiv a pasiv při fúzi společností stanoví znova pouze na základě po-

sudku znalce. Tento postup může vést k jiným výsledkům než použití pravidla IAS 22, které vyžaduje spravedlivé stanovení reálné hodnoty.

Právnícké osoby se zvláštním účelem

České účetní standardy požadují konsolidaci pouze po obchodních společnostech, nikoliv po právníckých osobách se zvláštním účelem (ostatních právníckých osobách). Nevyžadují ani zmínku o jejich existenci v podnikatelském seskupení v poznámkách pod čarou. Způsob vedení účetnictví právníckých osob se zvláštním účelem je rozdílný podle jejich právní formy. Vzhledem k tomu, že prostřednictvím těchto subjektů mohou obchodní společnosti přijímat kapitál od investorů zvenčí od věřitelů, může dojít k mimořádným machinacím bez vědomí akcionářů.

Finanční leasing

Podle českých účetních standardů se finanční leasing účtuje jako operativní leasing, nikoliv podle IAS 17.

SETKÁNÍ AUDITORŮ V BYSTRICI NAD PERNŠTEJNEM

Dne 23. září 2003 se v rámci třídeního semináře, konaného v Bystřici nad Pernštejnem uskutečnilo tradiční setkání auditorů se zástupci Komory auditorů ČR. Hlavním bodem programu byl Etický kodex.

Setkání se zúčastnili ing. Tomáš Brumovský (Rada KA ČR a předseda Výboru pro otázky profese a etiku), ing. Petr Šobotník (člen výboru pověřený úpravou Etického kodexu), doc. ing. Antonín Valder, CSc. (člen výboru) a Mgr. Slávka Stárková (za dozorčí komisi).

Setkání zahájil ing. Tomáš Brumovský, představil všechny zúčastněné a podal informaci o vývoji Etického kodexu. Původní Etický kodex IFAC nebyl auditory vloni na sněmu přijat pro jeho značnou obsáhlou a bylo doporučeno EK upravit dle národních podmínek a zkrátit vypuštěním povinností, které se auditorů netýkají.

Přes ohlasy na sněmu a přes následné opakované výzvy k součinnosti členské základny na tvorbě Etického kodexu, podněty od samotných auditorů nepřišly žádné, avšak předložený návrh respektuje základní požadavky ze sněmovní diskuse.

Ing. Petr Šobotník navázal na předchozí příspěvek ing. Tomáše Brumovského a podal zúčastněným doplňující informace. Upozornil, že Etický kodex formuluje zásady, nikoliv striktně daná pravidla chování.

V diskusi jednoznačně převážil názor, že Etický kodex musí být na sněmu přijat, neboť jeho případné nepřijetí by mělo velmi negativní dopad na celou auditorskou obec. Komora auditorů ČR jako plnohodnotný člen mezinárodní organizace IFAC je povinna tento materiál přijmout, pochopitelně v případě, že ustanovení nejsou v rozporu s platnou legislativou příslušného státu a není umožněn volnější výklad Etického kodexu.

Další diskuse se týkala předávání auditů a auditori se vyslovili k neinformovanosti ve vlastních řadách o konkrétních firmách, které střídají auditory kvůli získání pozitivního výroku. Velmi široká diskuse se týkala rozsahu informací při předávání auditu, morálky auditorů z hlediska informovanosti nadřízených orgánů při zjištění, že kolega auditor nepostupoval podle Etického kodexu nebo

v souladu se zákony. V návaznosti na diskusi, jaké informace je třeba při předávání auditu poskytnout a jakým způsobem, vyplynul dotaz, jakým způsobem bude dozorčí komise Komory auditorů ČR dohlížet na dodržování pravidel Etického kodexu.

Auditoři v rámci diskuse řešili rovněž otázky týkající se výběrových řízení a stěžovali si na podmínky, které firmy vypisující výběrové řízení v současné době požadují. Shodli se, že ideálním stavem při účasti na výběrovém řízení byl měla být ta skutečnost, že by firmy měly auditorům poskytnout podle určitých pravidel informace o sobě samé a v případě, že by tak neučinily, měl by auditor možnost od takové smlouvy sám odstoupit.

Setkání v Bystřici nad Pernštejnem bylo pro obě strany velmi prospěšné, neboť diskutující auditor je přínosem pro zkvalitnění auditorské profese a pro další práci komory.

Martina Fišerová
referát pro evidenci auditorů

Tým autorů zprávy si vybral k bližšímu zkoumání 12 účetních závěrek sestavených podle IAS a 23 účetních závěrek sestavených podle českých předpisů. Významná většina konsolidovaných účetních závěrek podle IAS odpovídala pravidlům IAS, ale bylo nalezeno i několik rozdílů proti IAS, aniž by byly zmíněny ve výroku auditora, což mohlo být z důvodu malé významnosti zjištěného rozdílu. Například šlo o nejednotné účetní postupy společností ve skupině, vykazování dopadu změn v metodě konsolidace, účtování výdajů na sociální zabezpečení, neuvedení existence potenciálních závazků a další.

V účetních závěrkách podle českých předpisů autoři zprávy zjistili mj. následující nedostatky, které nebyly zmíněny ve zprávě auditora: v příloze k účetní závěrce chyběly údaje, které jsou podle českých předpisů povinnou součástí přílohy, jako jsou údaje o finančních investicích, pohledávkách, úvěrech a odložené dani, v jednom případě se zpráva o vztazích mezi propojenými osobami uložená v obchod-

ním rejstříku lišila od zprávy zveřejněné ve výroční zprávě.

Směrnice a doporučení EU týkající se auditů

Autoři upozorňují, že zákon o auditorech a současná praxe v České republice zatím neodpovídá všem ustanovením a doporučením Evropské komise. V oblasti kontroly kvality auditorských služeb neexistuje žádný veřejnoprávní dohled. Veřejnoprávní dohled by měla provádět komise tvořená odborníky, kteří se nezabývají praktickým prováděním auditů, aby zajišťování této kontroly bylo činností vykonávanou s dostatečnou dávkou občanské bezúhonnosti. Není zavedena systematická vazba mezi negativními výstupy z kontroly kvality a mezi uvalováním postihů v rámci kárného systému. KA ČR sice má proces, kterým lze postupovat případy z roviny externí kontroly do roviny kárné, ale autorům zprávy se zdá, že jen několik případů bylo tímto způsobem postoupeno a že bylo uvaleno jen několik postihů. Zpráva doporučuje zavést povinné informování dozorčí rady o všech příjmech audito-

ra od auditované společnosti a zveřejňování všech příjmů auditora od auditované jednotky, tento postup v ČR dosud neexistuje.

Autoři zprávy si všimají, že v České republice jen málo akcionářů, zástupců nejvyššího firemního vedení a členů managementu chápe účel auditu, což vede k těžkostem při získávání podkladů pro audit. Konstatují, že klientům chybí odborné znalosti v oblasti finančního výkaznictví, což vede k nepřiměřeně velkému podílu práce auditorů na přípravě účetní závěrky a tím i k ohrožení nezávislosti auditu. Zprávy některých auditorů připadají zástupcům Světové banky matoucí, zjistili, že auditori se ve svých zprávách obracejí někdy k představenstvu společnosti, někdy k akcionářům, že mají tendenci vyjádřit svůj názor na věrné zobrazení ve všech významných ohledech, což je přístup běžný v USA (a v naší směrnici), kdežto EU vyžaduje, aby se auditor vyjadřoval k zobrazení věrného a poctivého pohledu a k souladu s účetními standardy.

ODBORNÁ KONFERENCE PERSPEKTIVY AUDITU A ÚČETNICTVÍ

Aktuální informace o změnách v účetnictví, daních a obchodním právu po vstupu do EU můžete získat na odborné konferenci **Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie**, která se koná ve dnech **26. a 27. listopadu 2003** pod záštitou ministra financí ČR.

Na konferenci vystoupí zástupci státní správy, odborníci z auditorických společností a zástupci významných mezinárodních odborných institucí.

Program konference a formulář závazné objednávky najdete na webových stránkách www.kacr.cz/aktuality (příloha časopisu Auditor 7/2003). **Termín pro zaslání závazné objednávky je 5. listopadu 2003. (Do 5. listopadu 2003 přijímáme též bezplatné storno na základě písemné omluvy.)**

Objednávky pošlete na Institut vzdělávání KA ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 písemně nebo elektronicky na e-mail: vzdelavani@kacr.cz.

Cena pro auditory a asistenty auditorů zapsané v seznamu KA ČR je **3000 Kč**. Objednávka je platná po poukázání platby na účet KA ČR č. 87039011/0100 pod **variabilním symbolem 66003**.

ČESKÉ AUDITORSKÉ SMĚRNICE BUDOU NAHRAZENY MEZINÁRODNÍMI STANDARDSY ISA

V časopise Auditor č. 6/2003 jste byli informováni o požadavku na zavedení mezinárodních auditorických standardů (ISA) pro všechny statutární audity prováděné v Evropské unii, a to od ledna roku 2005. Výbor pro auditorické směrnice na základě rozhodnutí Rady KA ČR začal s přípravami na přijetí těchto standardů jako základních předpisů, které

nahradí české auditorické směrnice (viz informace z výborů).

V návaznosti na tuto povinnost si vám dovoluujeme připomenout, že na internetových stránkách www.ifac.org naleznete úplná znění těchto standardů, včetně ostatních dokumentů. Stačí vyplnit jednoduchý registrační formulář a získáte přístup ke všem materiálům IFAC zcela zdarma.

TISKOVÁ OPRAVA

V sedmém čísle Auditora byl zveřejněn článek Jak vypadá trh auditorických služeb v Evropě po účetních

skandálech? V záhlaví tabulky č. 1 došlo k „přehození“ názvů sloupců Výnosy v tis. Euro v roce 2001 a v roce 2002. Abychom učinili nápravu zadost, zveřejňujeme tuto tiskovou opravu a čtenářům i autorovi se omlouváme.

-jd-

NOVELA ZÁKONA O DPH

Poslanecká sněmovna 23. září přehlasovala 101 hlasy proti 98 hlasům veto prezidenta republiky na novelu zákona o DPH. Většina novelizovaných ustanovení by měla nabýt účinnosti 1. 10. 2003. Ustanovení, která provádějí

Doporučení zástupců Světové banky

Autoři zprávy si všimli, že v Česku je nedostatek důvěryhodných finančních informací, ale současně i nízká poptávka po transparentních účetních závěrkách a to i ze strany potenciálních investorů. Vysvětlují to tím, že potřebné finanční prostředky získávají společnosti vesměs půjčkou od bank nebo pomocí opožděných plateb věřitelům.

Na následujících doporučeních se shodli zástupci Světové banky, Ministerstva financí ČR a dalších zainteresovaných (avšak nejmenovaných) osob.

Změny v legislativě

- Je nutno přesně definovat subjekty veřejného zájmu.
- Všechny subjekty veřejného zájmu by měly zpracovávat účetní závěrky podle IAS.
- Audit účetních závěrek subjektů veřejného zájmu by se měl provádět v souladu s ISA a s usneseními IFAC.
- Uplatňování „jiných mezinárodně

uznávaných účetních standardů“ místo IAS by mělo být povoleno pouze ve specifických případech, které by schvalovalo ministerstvo financí.

- Burza cenných papírů by neměla kromě účetní závěrky podle IAS požadovat ještě účetní závěrku podle českých předpisů.
- Pro malé a středně velké podniky by měla být vhodně přizpůsobena pravidla sestavování účetních závěrek.
- Měla by být zřízena pracovní skupina pro řešení odchylek české účetní legislativy od legislativy EU.
- Do obchodního zákoníku by měly být zapracovány minimální normy pro práci výborů pro audit.
- KA ČR by měla v plném rozsahu převzít Mezinárodní auditorické standardy (ISA) a Etický kodex IFAC.
- Zákonodárci a KA ČR by měli upravit současný systém regulace tak, aby zahrnoval ustanovení obsažená v doporučeních Evropské komise týkající se nezávislosti auditora a zajištění kvality zákonem

předepsaných auditů, dokonce doporučují zavést i přísnější omezení v souvislosti s poskytováním dodatečných služeb než jsou v doporučeních EU, s ohledem na předpokládaný budoucí vývoj.

Účetní a auditorické standardy

- Měl by být zřízen stálý systém překládání a přebírání všech standardů, návrhů standardů, nových výkladů a realizačních pokynů nutných k přijetí pravidel IAS.
- Je potřeba zajistit rozsáhlé školicí a vzdělávací programy pro přechod na IAS pro subjekty veřejného zájmu. Přejít na pravidla IAS si rovněž vyžádá posun v pohledu na funkci účetnictví, a to z vedení účetnictví pro daňové účely na sestavování účetních závěrek pro všeobecné účely.
- České účetní standardy, které budou nadále platit pro malé a střední podniky, by měl formulovat samostatný orgán profesionálních účetních, zástupců podnikatelské

změny v sazbě daně, však nabudou účinnosti až 1. 1. 2004.

Nejdůležitější změny jsou následující:

- explicitní možnost uchovávat daňové doklady v elektronické podobě,
- snížení hranice pro povinnou registraci k DPH na 2 mil. Kč za 12 po sobě následujících kalendářních měsíců,

- zahrnutí činností uskutečňovaných organizační složkou ve prospěch svého zřizovatele nebo jeho organizačních složek v jiném státě mezi zdanitelná plnění,
- uplatnění základní sazby daně u pronájmu automobilů bez ohledu na to, zda plátce u těchto automobilů uplatnil daň na vstupu či nikoli,

- uplatnění základní sazby daně u pronájmu nemovitostí (pokud není tento pronájem osvobozen),
- úpravu systému výpočtu koeficientu pro krácení odpočtu DPH na vstupu,
- zavedení vypořádání DPH (opravy odpočtu DPH) v případě opravy uskutečněných zdanitelných plnění za 3 roky nazpět,



AUDITÓŘI NA INVEXU. Brněnský veletrh informačních technologií Invex je již tradičně místem prezentace softwarových firem, které nabízejí nejrůznější programy určené účetním, daňovým poradcům, finančním manažerům ap. Ani na letošním Invexu tomu nebylo jinak a stánky společností ASPI, Cíglar Software (Money), DATEV nebo Aktis (Abra) nebylo možné přehlédnout. Nejvíce auditorů bylo k vidění na prezentacích firmy DATEV, která na veletrhu představovala aktualizovanou verzi programu DATEV - Audit.

Foto J. Dočkal

sféry, regulačních orgánů a dalších zainteresovaných stran jako je ministerstvo financí a daňové úřady. Veškeré práce a diskuse by měly být zveřejňovány.

- V rámci KA ČR by měl být zřízen stálý systém překládání a přebírání Mezinárodních auditorských standardů.

Zveřejňování účetních závěrek

- Je nutno důrazněji prosazovat zveřejňování účetních závěrek z hlediska včasnosti a dostupnosti.
- Je nezbytné zamezit, případně vymezit pravidla pro zveřejňování tzv. zkrácených účetních závěrek.

Dohled nad účetní a auditorskou profesí

- Autoři zprávy navrhují provést potřebné legislativní změny, které by České národní bance, Komisi pro cenné papíry a jiným regulačním orgánům poskytly pravomoci potřebné k monitorování a prosazování nejvyšších standardů pro uplatňování IAS a ISA.

- Dále doporučují zavést v rámci České národní banky, Komise pro cenné papíry a jiných regulačních orgánů účinná vymáhací opatření k dodržování účetních standardů.
- Doporučují ukládat auditorům, jak fyzickým, tak právnickým osobám, reálné správní, občanské a/nebo trestní postihy.
- Navrhují rozvinout systém zajištění kvality auditorské práce ze strany KA ČR např. prováděním pravidelných hloubkových kontrol kvality auditorských firem podle stanovených harmonogramů a ukládáním rozličných sankcí.
- Doporučují zavést státní dohled nad profesí auditorů, a to i nad rámec současného doporučení Evropské komise z května 2002, tj. dohled zaměřený nejen na kvalitu provádění profese, ale i na oblast vzdělávání, udělování licencí, zavádění standardů, vypracování systému kárných opatření. Složení orgánu státního dohledu by mělo brát v úvahu i zájmy ostatních zainteresovaných stran.

Odborné vzdělávání a školení

- Autoři navrhují sestavit pro vysoké školy a univerzity odpovídající osnovy studia účetnictví z hlediska budoucích potřeb absolventů v oblasti účetnictví a sestavování finančních výkazů.
- Navrhují přezkoumat a aktualizovat osnovy stávajících účetních kurzů s cílem zapracovat do nich výuku IAS a ISA.
- Doporučují poskytnout zaměstnancům Komise pro cenné papíry, České národní banky a jiných regulačních orgánů školení zaměřené na IAS.
- Nabádají KA ČR k poskytování programů trvalého vzdělávání v rámci profese.
- Doporučují zavést ze strany KA ČR opatření ke kontrole kvality praxe asistenta auditora.
- Navrhují proškolení podnikových účetních na IAS.

K poučení i zamyšlení sestavila

Marie Kučerová,
výbor pro informační politiku

- zrušení kategorie finančních institucí
- osvobození zprostředkovatelské činnosti v pojišťovnictví od daně pouze za podmínky, že je prováděna pojišťovacím agentem či pojišťovacím nebo zajišťovacím makléřem
- převedení některého zboží a služeb do základní sazby DPH; jedná se zejména o telekomunikační služby, právní, daňové a účetní poradenství atd.
- změny v systému navracení DPH zahraničním osobám, diplomatům či zdravotně postiženým
- zahrnutí písemného rozhodnutí o vyměření daní vydaného celním úřadem při dovozu (pokud byla daň zaplacená) mezi daňové doklady
- zahrnutí zprostředkovatelských služeb poskytovaných osobám, které

nemají sídlo ani trvalý pobyt v tuzemsku, do skupiny služeb, které jsou považovány za vývoz služeb bez ohledu na místo jejich skutečného využití

- změnu systému výpočtu DPH při příležitostné autobusové přepravě v tuzemsku
- zachování zprostředkování spojení a penzijního připojištění se státním příspěvkem mezi osvobozenými plněními
- zrušení možnosti odpočtu DPH na vstupu u tzv. montážních vozidel; smlouvy o finančním leasingu tzv. speciálních vozidel uzavřené do 30. září 2003 včetně proběhnou ve starém režimu tzn. s možností odpočtu DPH z jednotlivých leasingových splátek

- pro uplatňování DPH bude rozhodující SKP platná k 31. prosinci 2002, což bude mít dopad u některých reklamních a jiných služeb
- ztráta nároku na odpočet u náhrad stravného na služebních cestách nad rámec cestovních náhrad stanovených zákonem o cestovních náhradách.

(Z *Finančních aktualit KPMG 9/2003*)

NABÍDKA SBORNÍKU IAS/IFRS 2003

Stejně jako v loňském roce si vás dovoluujeme oslovit s nabídkou sborníku **2003 Bound Volume International Financial Reporting Standards** (Sborník Mezinárodních účetních standardů pro rok 2003), vydávaného každoročně Mezinárodním výborem pro účetní standardy. Sborník je v původní anglické verzi ve vázaném vydání. Cena sborníku je 3300 Kč bez 5 % DPH, tj. 3465 Kč včetně DPH. V letošním roce je také možnost si objednat **zkrácenou a stručnější verzi** sborníku tzv. **Abbreviated International Financial Reporting Standards** (IFRS/IAS – abbreviated versions of IAS 1 to IAS 41) v ceně 1700 Kč bez 5 % DPH, tj. 1785 Kč včetně DPH.

Objednávka je považována za závaznou po zaplacení celkové částky za odběr publikací na účet KA ČR č. 87039011/0100, vs. 4422. Sborník bude distribuován od listopadu.

-kasl-



OBJEDNÁVKA - IFRS 2003

| <i>Závazně objednávám:</i> | <i>Cena za 1 ks</i> | <i>Počet objednaných ks</i> | <i>Cena celkem</i> |
|--|---|-----------------------------|--------------------|
| International Financial Reporting Standarts 2003 | 3465,- | | |
| Abbreviated IFRS 2003 | 1785,- | | |
| OBJEDNAVATEL | | | |
| Firma: | | | |
| Příjmení, jméno, titul: | | | |
| Adresa (vč. PSČ): | | | |
| IČO: | | DIČ: | |
| Telefon: | | Fax: | |
| Úhradu ve výšiKč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s. 4402 dne.....2003 | Razítko a podpis objednavatele | | |
| Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 111 84 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz | | | |

DISKUSNÍ OKÉNKO

Zástupci Světové banky upozornili ve své zprávě, jejíž výtah je zveřejněn na jiném místě tohoto čísla Auditora, mimo jiné i na podle jejich názoru neexistenci systematické vazby mezi negativními výstupy z kontroly kvality práce auditora, provedené orgány komory, a postihy v rámci kárného systému KA ČR. Že vytvoření systematické vazby mezi kontrolou a postihem není jednoduchá záležitost, můžete vidět i na konkrétním případě, kterým se zabývala dozorčí a potom kárná komise, a který je zveřejněn taktéž v tomto čísle Auditora. Myslím, že jak v tomto konkrétním případě, tak v obecné rovině porušování ustanovení Etického kodexu KA ČR

je mnoho důvodů k zamyšlení, a k diskusi a k tomu máme právě časopis Auditor. Pište nám poštou, faxem, mailem, můžete psát dlouhé i krátké příspěvky.

Marie Kučerová

kucerova_marie@centrum.cz

Názory a připomínky posílejte pod značkou „Diskusní okénko auditora“ písemně na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, faxem na 224 211 905 nebo e-mailem na adresu kacr@kacr.cz.

VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ SMĚRNICE

Rada Komory auditorů ČR stanovila na svém jednání v květnu t.r. cíl přijetí Mezinárodních auditorských standardů (ISA) jako základních profesních předpisů, které by nahradily české auditorské směrnice, s výjimkou specifických oblastí, jakými jsou směrnice č. 51, 52, 54 a 55. Nutnou podmínkou tohoto přijetí je jejich kvalitní překlad v souladu s podmínkami stanovenými pro překlad těchto dokumentů IFAC/IAASB, a dále vytvoření národních aplikačních doložek, které budou komentovat uplatňování jednotlivých standardů v našich legislativních podmínkách v případech, kdy bude tuto doložku český právní řád vyžadovat.

S ohledem na to, že rok 2005 je v dokumentech Evropské unie označován jako rozhodující pro povinnou aplikaci těchto standardů věnoval se Výbor na svých posledních zasedáních stanovení postupu při překladu ISA. Členové výboru se ujal prozatím překladu Glossary of Terms s tím, že na překladu aktuálních verzí ISA bude Komora auditorů spolupracovat s firmami „velké čtyřky“. Aby mohl být dodržen termín pro aplikaci standardů od r. 2005 bude snahou mít k dispozici kompletní přeložené standardy do září 2004.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

VÝBOR PRO METODIKU

Výbor pro metodiku se na svém zasedání dne 8. října 2003 věnoval následujícím bodům:

1. Vývoj v oblasti IAS s důrazem na malé a střední podniky

Zástupci KA ČR se koncem září zúčastnili veřejného zasedání Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v Londýně, ze kterého přinášíme tyto informace:

- IASB zřídila v červenci t.r. poradní skupinu pro malé a střední podniky a zahájila výzkum, co si myslí o vydání standardů pro tyto podniky jednotliví vydavatelé standardů

- po provedeném výzkumu, zda mají být standardy zpracovány IASB nebo jednotlivými státy, bylo přijato těchto devět základních rozhodnutí:

1. standardy pro malé a střední podniky vypracuje IASB;
2. vymezení malého a středního podniku v obecné rovině stanoví IASB; kvantitativní charakteristika bude ponechána jednotlivým zemím (např. objem aktiv...);
3. přístup k vytváření těchto standardů – bude se vycházet z hlavních principů IAS/IFRS;
4. výtah a modifikace principů z hlediska potřeb uživatelů informací z účetní závěrky;
5. zveřejňování (prezentace) podle potřeb uživatelů;
6. oceňování: v zásadě stejné principy jako IAS/IFRS, se zřetelem k potřebám uživatelů a při zvažování nákladů na získávání informací;
7. aplikace postupů v případě, že standardy nebudou něco upravovat – v plném rozsahu uplatnit ustanovení IAS/IFRS;
8. IASB se domnívá, že by tyto standardy měly být vydány samostatně zejména proto, aby bylo zřejmé podle jakých zásad se postupuje (rámeček) a z jaké pozice se ověřuje;
9. najít vhodné označení pro jednoznačnou identifikaci standardů pro malé a střední podniky,

- časový harmonogram není zatím stanoven,
- k nové formě výsledovky, o které se diskutuje, má Evropa rezervovanější přístup.

2. Založení nové rubriky časopisu Auditor

Po obsáhlé diskusi dospěli členové k založení nové nepravidelné rubriky věnované mezinárodním účetním standardům (IAS/IFRS). Každý článek by se věnoval určitému standardu IAS/IFRS, upozorňoval by na jeho základní charakteristiky, rozdíl oproti českým účetním postupům a na praktické dopady na účetní a auditorskou práci.

3. Různé

Dále se členové zabývali problematikou převodu jmění na společníka, půjčování zásob a ocenění pohledávky, změnou konsolidačního celku v průběhu roku atd.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

VÝBOR PRO INFORMAČNÍ POLITIKU

V září se výbor pro informační politiku zabýval především přípravou přílohy Hospodářských novin, která by měla vyjít v říjnu. Příloha bude věnována 10. výročí vzniku komory auditorů a dále bude obsahovat upoutávky a ukázky z připravované konference Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie, která se koná ve dnech 26. a 27. listopadu 2003. Pozvánky na tuto akci byly součástí minulého čísla časopisu Auditor a jsou k dispozici na internetových stránkách komory.

Další práce výboru pro informační politiku se soustředila na přípravu časopisu Auditor speciál a na přípravu průzkumu vnímání auditorské profese ze strany veřejnosti. Konečnou podobu a zadání průzkumu projedná Rada komory. Vzhledem k potížím, které se vyskytly na internetových stránkách komory z důvodu přechodu na jiný server a jiný způsob práce při vytváření internetových stránek, výbor pro informační politiku doporučil Úřadu KA ČR provedení „generálního úklidu“ internetových stránek a proškolení dalších zaměstnanců pro práci s internetovými stránkami.

Ing. Marie Kučerová
předsedkyně výboru pro informační politiku

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavním bodem programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky dne 24. září 2003 bylo projednání obsahu a struktury dílčí písemné části auditorské zkoušky Obchodní, občanské a finanční právo. Při analýze výbor vycházel

zejména z porovnání obsahu a struktury znalostí ke zkoušce, které v současné době vyžaduje KA ČR, s požadavky stanovenými směrnicí Organizace spojených národů pro vzdělání profesionálních účetních.

Výbor se na základě diskuse rozhodl předložit Radě KA ČR návrh na rozdělení této zkoušky na dvě. Na základě rozdělení výše uvedené zkoušky budou zároveň upraveny návrhy termínů pro rok 2004.

Vzhledem k tomu, že v současné době není příliš velký zájem o vydávání zadání a řešení proběhlých zkoušek, rozhodl výbor zadání a řešení dílčích písemných zkoušek vydávat pouze jedenkrát za rok, a to zpravidla v obsahu a struktuře jarních zkoušek.

- Na závěr byl výbor seznámen
- s průběhem a výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace, která proběhla dne 6. září 2003 a kde z celkového počtu 36 uchazečů jich vyhovělo 23 (64 %) a nevyhovělo 13 (36 %), a
 - s průběhem ústní auditorské zkoušky, která proběhla ve dnech 17. a 18. června 2003 a kde z celkového počtu 32 uchazečů jich vyhovělo 24 (75 %) a nevyhovělo 8 (25 %).

Výbor zároveň jmenoval komisi pro dílčí písemnou část auditorské zkoušky Obchodní, občanské a finanční právo.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky



NÁVRH KANDIDÁTA DO VOLEBNÍ KOMISE KA ČR

Za kandidáta do **volební komise** KA ČR, která bude volena na XIII. sněmu KA ČR, navrhuji níže uvedeného auditora/ku:

Jméno a příjmení kandidáta č. osvědčení

Bydliště

Vyjádření kandidáta:

Prohlašuji, že souhlasím se svou kandidaturou do volební komise KA ČR, která bude volena na XIII. sněmu KA ČR.

Jméno a příjmení kandidáta č. osvědčení (dekretu)

Podpis

Prošetřování a vyřizování stížností a podnětů

Předkládáme auditorské obci a veřejnosti konkrétní případ podání na postup auditora při poskytnutých auditorských službách klientům (Městu a jím zřízené příspěvkové organizaci), který prošetřovala dozorčí komise KA ČR (DK) v součinnosti s referátem dohledu (RD) a uzavřela kárná komise KA ČR (KK).

Charakteristika podání

Na základě monitoringu objevila DK (v průběhu března a dubna 2002) informace zveřejněné v regionálním tisku (předmětem mediální kritiky s politickým podtextem bylo zejména ocenění movitého majetku, převáděného do správy příspěvkové organizace, tzv. mobiliář a skutečnost, že auditor, který poskytnul auditorské služby Městu a jím zřízené příspěvkové organizaci byl členem finanční komise, resp. finančního výboru Města), signalizující podezření na porušení ustanovení § 6 Etického kodexu KA ČR (dotýkající se nezávislosti auditora a objektivitu auditu) a ustanovení § 14 odst. 5 zákona o auditorech (vztahující se k projednání auditu se statutárním a dozorčím orgánem účetní jednotky, u územně samosprávného celku, konkrétně u Města se zvláštním postavením s primátorem a dále s finančním výborem příslušného Zastupitelstva). Porušení shora uvedených ustanovení se měl konkrétní auditor dopustit tím, že provedl audit účetní závěrky za rok 2000 u příspěvkové organizace a výsledky přezkoušení projednal mj. s jejím zřizovatelem, tj. Městem a dále provedl audit účetní závěrky Města za rok 2000 a 2001 a výsledky auditu Města projednal mj. ve finančním výboru Města, **ačkoliv nepřetržitě od března 1999 byl členem finanční komise, resp. finančního výboru Města. Z uvedených důvodů auditor neměl převzít zakázky na audit u zmíněných účetních jednotek.**

Průběh šetření podání a jeho závěry přijaté na úrovni dozorčí komise (1. etapa)

Dozorčí komise v součinnosti s referátem dohledu si vyžádala v průběhu dubna 2002 doplňující informace a listinné důkazy jednak od primátora

Města (v odpovědi na dotazy primátor potvrdil, že auditor byl zvolen usnesením Zastupitelstva města členem finančního výboru a provedl audit účetní závěrky u příspěvkové organizace zřízené Městem za rok 2000), jednak od auditora (auditor vyhověl požadavkům DK a zaslal nejen seznam účetních jednotek, u kterých prováděl zákonný nebo dobrovolný audit účetní závěrky za léta 1998 až 2001, s uvedením příjmů za poskytnuté auditorské služby, ale i další požadované dokumenty, jmenovitě zprávu auditora

na č. 254/2000 Sb. a § 6 Etického kodexu KA ČR.

Kárné řízení a závěry kárné komise (1. etapa)

Dne 19. června 2002 KK písemně informovala auditora o zahájení kárného řízení ve smyslu ustanovení § 10 odst. 8 Kárného řádu KA ČR ve věci porušení ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. a § 6 Etického kodexu KA ČR a současně jej informovala, že na základě ustanovení § 10 odst.



a uzavřenou smlouvu vztahující se k provedení auditu účetní závěrky u městské příspěvkové organizace za rok 2000 a vedle toho uvedl, že mediální kampaň vedená v regionálním tisku má politický podtext a na provedení forenzního auditu u příspěvkové organizace zřízené městem bylo vypsáno výběrové řízení).

Po projednání všech dostupných okolností případu na březnovém i dubnovém zasedání DK bylo rozhodnuto o jeho předání kárné komisi. Konkrétně se tak stalo 10. května 2002 formou písemného oznámení ve smyslu ustanovení § 10 odst. 2 Kárného řádu s odkazem na podezření z porušení povinností dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, jehož se měl na základě zjištění dozorčí komise auditor dopustit tím, že nedodržel § 14 odst. 5 záko-

9 Kárného řádu komory nařídila ústní jednání v uvedené věci, a to na den 25. července 2002.

Uvedeného dne KK za osobní účasti kárně obviněného případ projednala. Vyslechla auditora, který na svoji obhajobu mj. uvedl, že členství ve finančním výboru, resp. finanční komisi Města je dobrovolné, nehonorované a v rámci členství v poradním orgánu Města nejsou vykonávány žádné řídicí funkce. Dále auditor uvedl, že audity prováděl na základě smluvních ujednání se statutárním orgánem v případě městské příspěvkové organizace za rok 2000, nebo byly sjednány s Magistrátem města v případě auditu Města a podepsány jeho primátorem. Dále auditor potvrdil skutečnost, že výsledky auditů spolu se zprávami auditora byly projednány s tajemníkem Magistrátu města za účasti vedoucího odboru financí a ekonomiky, statutárním

orgánem a následně spolu se závěrečným účtem ve finančním výboru města, tedy jedním z poradních orgánů zabezpečujících kontrolu hospodaření s majetkem Města. Na závěr auditor uvedl, že členství v tomto poradním orgánu přijal za účelem zvýšení své informovanosti, aby mohl dávat Městu jako poradce i auditor kvalitní stanoviska a je přesvědčen o tom, že z jeho strany nedošlo k ohrožení nezávislosti auditora a výsledky, které z auditů vyplynuly byly objektivním vyústěním zjištěného stavu.

V rámci provedeného kárného řízení bylo kárně obviněnému objasněno porušení § 6 Etického kodexu KA ČR, ve kterém je kodifikována nezávislost auditora. Konkrétně se v tomto ustanovení mj. uvádí, cituji: „Pro zajištění objektivnosti musí být auditor zcela nezávislý na klientovi. Pokud by byla nezávislost auditora na klientovi obrožena, je povinností auditora poskytnutí služeb odmítnout.“. Jelikož se jedná o profesní předpis vydaný Komorou, je porušení vnitřního předpisu, zejména Etického kodexu KA ČR považováno ve smyslu § 14 odst. 1 za porušení zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech. Závislost na klientech byla u auditora podpořena i skutečností, že kárně obviněný ověřoval skutečnosti, které jako člen finančního výboru (komise) měl kontrolovat.

Nicméně člen KK pověřený prošetřením předmětného podnětu upozornil v této souvislosti ostatní členy KK a kárně obviněného na negativní skutečnost, že nedostatky v evidenci zjištěné auditorem při auditu provedeném u městské příspěvkové organizace (a potvrzené výrokem s výhradou) měly být v roce 2000, kdy auditor evidentně prováděl audit souběžně i u jejího zřizovatele, tj. u Města, promítnuty do zprávy auditora a dopisu vedení vztahujících se k auditu Města, protože Město se podle zjištění evidentně na jejich vzniku podílelo.

S ohledem na zjištění dalších skutečností - dotýkajících se druhu výroku a smluv auditora za audit účetní závěrky a přezkoušení rozpočtu obcí v roce 2000, případně v roce 2001 u zřizovatele příspěvkové organizace tj. u Města, a to ve vztahu k investici Města do městské příspěvkové organizace, **kárná komise rozhodla kárné řízení přerušit a zahájit po prošetření zjištěných nových skutečností obnovené kárné řízení z vlastního podnětu** ve smyslu § 10 odst. 1 Kárného řádu Komory.

Průběh šetření podání a jeho závěry přijaté na úrovni dozorčí komise (2. etapa)

V souladu s ustanovením § 11 odst. 11 Kárného řádu Komory požádala KK dne 8. srpna 2002 dozorčí komisi o prošetření shora uvedených nových okolností vztahujících se k předmětné kauze.

DK vyhověla požadavku KK a v souladu s praxí DK byl u kárně obviněného proveden ve dnech 22. a 23. října 2002 vedle mimořádného dohledu zaměřeného na prošetření nových okolností případu (posouzení dokumentace auditorských postupů spojených s přezkoumáním hospodaření a s ověřením účetní závěrky Města za léta 2000 a 2001) **opakovaný dohled orientovaný na výkon a dokumentaci výsledku auditu** ve spisech auditora a na plnění povinností auditorem vůči Komoře.

O výsledku mimořádného dohledu zaměřeného na kauzu byl zpracován kontrolní skupinou KA ČR samostatný písemný záznam (Záznam), z jehož obsahu mj. vyplynulo, že pokud jde o přezkoumání hospodaření a ověření účetní závěrky Města za rok 2000 auditor upozornil v Dopise předaném tajemníkovi magistrátu Města na evidenční nedostatky, které zjistil při auditu u městské příspěvkové organizace a s ohledem na tuto skutečnost kontrolní skupina KA ČR v závěru Záznamu vyslovila názor, že zpráva auditora mohla obsahovat modifikovaný výrok k účetní závěrce, namísto výroku bez výhrad a doporučila auditorovi ukončit členství a další působnost ve finančním výboru Města.

O výsledku opakovaného dohledu (první preventivní dohled byl proveden u auditora v roce 2001) na činnost auditora **vyhotovila kontrolní skupina KA ČR samostatnou zprávu se závěrem, že nastal v činnosti a plnění povinností vůči Komoře u auditora pozitivní posun, nicméně s ohledem na dynamický vývoj auditorské profese i nadále zůstává pro auditora stálým úkolem zvyšování kvality výkonu a dokumentace prováděných auditů** ve spisech auditora. V souvislosti s tímto upozorněním auditor akceptoval doporučení kontrolní skupiny KA ČR spojeném se zpracováním vlastní metodiky auditu i s požadavkem na uskutečnění další dohlídky v roce 2004.

DK na říjnovém zasedání projednala výsledky z mimořádné dohlídky u au-

ditora a souhlasila se závěry kontrolní skupiny KA ČR obsaženými ve vyhotovených dokumentech a předala je k využití kárné komisi.

Obnovené kárné řízení a rozhodnutí kárné komise (2. etapa)

Po posouzení shora zmíněných dokumentů KK po své linii uskutečnila v listopadu u auditora jednodenní speciální šetření orientované pouze na kauzu a v souvislosti s ní na dodržení auditorské směrnice č. 52 – Audit obcí a organizací veřejného sektoru a získané výsledky šetření zúročila při vydání rozhodnutí k uvedené věci.

Dne 8. listopadu 2002 KK písemně informovala kárně obviněného o zahájení obnoveného kárného řízení ve smyslu ustanovení § 10 odst. 8 Kárného řádu KA ČR ve věci porušení ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. a § 6 Etického kodexu KA ČR. Zároveň jej upozornila na to, že při auditu Města nerespektoval plně auditorskou směrnici č. 52 – Audit obcí a organizací veřejného sektoru při auditu Města a při ověřování části přezkoušení hospodaření účetní jednotky nepostupoval s řádnou péčí a svědomitě. Současně mu připomenula skutečnost, že na základě ustanovení § 10 odst. 9 Kárného řádu komory nařídila ústní jednání v uvedené věci, a to na den 13. prosince 2002.

KK dne 13. prosince 2002 projednala a uzavřela předmětné podání a vydala rozhodnutí, ve kterém nepotvrdila, že u kárně obviněného auditora se jedná o závažné porušení ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., případně ustanovení § 6 Etického kodexu KA ČR, ale pouze o formální nedostatky proti zásadám uvedeným v auditorských směrnicích č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky a č. 52 – Audit obcí a organizací veřejného sektoru.

Kárná komise proto rozhodla neudělit kárné opatření s následujícím odůvodněním:

- Závislost auditora na klientovi ve smyslu ustanovení § 6 Etického kodexu KA ČR nebyla prokázána, jelikož finanční komise městského zastupitelstva je pouze orgánem poradním a nedisponuje mandátem rozhodovacím.
- Výhrada auditora u auditu příspěvkové organizace zřízené Městem k 31. 12. 2000 se vztahovala k upozornění auditora, že organizace používá majetek před jeho zatříděním.

Ve vztahu k Městu se jednalo o majetek nevýznamného rozsahu ve výši cca 1,5 % majetku Města.

- Postup auditora v rozporu především s auditorskou směrnicí č. 52 – Audit obcí a organizací veřejného sektoru nebyl dozorčí ani kárnou komisí Komory klasifikován jako závažné porušení zákona č. 254/2000 Sb., případně vnitřních řádů a směrnic vydaných Komorou.

Na základě veškerých zjištění byly kárnou komisí přijaty následující závěry:

- Kárně obviněnému auditorovi sice nebylo prokázáno **přímé porušení** ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., ale v souběhu norem v uvedeném ustanovení kodifikovaných (auditor je vázán i profesními předpisy stanovenými Komorou, mezi kterými např. Etický kodex v ustanovení § 6 odst. 1 věta poslední, uvádí: „Pokud by byla nezá-

vislost auditora na klientovi ohrožena, je povinností auditora poskytnutí služeb odmítnout.“, **což lze považovat za nepřímé porušení ustanovení § 14 odst. 1 zákona.** V této souvislosti kárná komise konstatovala, že auditor sám požádal o vystoupení z finanční komise, tj. poradního orgánu Zastupitelstva města.

- Bylo prokázáno, že auditor postupoval v rozporu s auditorskými směrnicemi č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky, **a především č. 52 – Audit obcí a organizací veřejného sektoru, jelikož v jediném výroku při auditu Města se vyjádřil jednak k přezkoušení hospodaření a i k finančnímu (statutárnímu) auditu účetní jednotky, čímž mohl uvést v omyl příjemce (uživatele) zprávy auditora.**
- V rámci ústního projednání bylo auditorovi **doporučeno používat ma-**

nuál vydaný Komorou pro audit obcí a organizací veřejného sektoru, případně využít seminářů organizovaných Institutem vzdělávání KA ČR se zaměřením na tematiku obcí.

Požadavek dozorčí komise na obnovení řízení před kárnou komisí směřující k novému projednání případu a k rozhodnutí

Na společném zasedání v květnu 2003 dozorčí a kárné komise DK upozornila KK na nové skutečnosti k předmětnému případu a KK přislíbila DK se na zasedání v červnu 2003 posouzením dalších informací zabývat.

Na červnovém zasedání KK posoudila nové skutečnosti případu se závěrem, že nebude již uzavřený případ znovu otevírat.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

INZERCE

CleverApp Timesheet

Prvotřídní systém určený auditorským a účetním kancelářím, které pravidelně vykazují a fakturují odpracovaný čas a náklady klientům

Přejete si...

- zkrátit dobu zpracování výkazů odpracovaného času na projektech?
- zjednodušit a centralizovat agendu?
- být informován ihned o aktuálním stavu projektů a na nich odvedených činnostech?
- predikovat měsíční tržby velmi přesně již v průběhu měsíce?
- sdílet informace dle nastavených oprávnění se svým týmem?
- nebýt omezován pouze možnostmi klasických kancelářských aplikací?

S CleverApp Timesheet získáte...

- jednoduché zadávání dat přes www prohlížeč, firemní intranet, Internet, SSL
- velké množství statistik/sestav pro plány, rozpočty, analýzy, fakturaci
- multi-uživatelský provoz, zapojení odloučených konzultantů a poboček bez nutnosti instalace
- široká konfigurovatelnost číselníků projektů, hod. sazeb, činností, pracovníků
- minimální provozní náklady (žádné instalace na uživatelská PC apod.)

CleverApp.com

Kontakt, reference, ceny, podpora

www.cleverapp.com info@cleverapp.com
Tel: 603 573 857, 603 289 827, 222 591 579
PERTH.ini, s.r.o., Praha 3, Domažlická 15

Opravné položky: Mýty a skutečnost

Opravné položky samozřejmě již dnes nejsou takovým fenoménem skrytým v hávu své novosti tak, jak tomu bylo zpočátku devadesátých let dvacátého století. Dobře si již uvědomuje jak účetní, tak auditorská veřejnost přelom v pohledu na účetní zásady, který tehdy nastal. Neexistence právě opravných položek, neexistence účetních odpisů, kurzových rozdílů, odložené daně, odlišné pojetí rezerv, jiné složení vlastních zdrojů, to byly zásadní rozdíly oproti dnešku. Tyto rozdíly působily potíže jak zahraničním investorům, tak i českým účetním. Ale o tom tento příspěvek nebude. Podívejme se raději, kam až jsme se v českých účetních pravidlech dostali co se týče používání opravných položek a jejich účtování a porovnejme se světem (IAS/IFRS a US GAAP). Tam někdy bychom se měli blížit. A jak jsme na tom v druhé polovině roku 2003?

Účetní předpisy v ČR

Nebudeme-li se v této souvislosti zabývat některými paragrafy zákona o účetnictví (především v části IV zákona – způsoby oceňování), je třeba si uvědomit stav, který platí od začátku roku 2003. S platností od 1. 1. 2003 byla vydána vyhláška MF ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vedle toho byly samozřejmě vydány i vyhlášky pro další typy účetních jednotek, v tomto příspěvku se soustředíme právě na podnikatelské subjekty.

Tato vyhláška nahradila dříve platné opatření MF ČR, kterým se stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Zatímco ve zmíněném opatření byla problematika opravných položek řešena v tzv. úvodních ustanoveních v článku XII – Zásady pro tvorbu a používání opravných položek, ve vyhlášce je postup tvorby a použití opravných položek obsažen v § 55 jako další rozvedení § 4 odstavce 2 zákona o účetnictví. Lze uvést, že výklad ve vyhlášce je rozsahem přibližně poloviční v porovnání se zněním textu dřívějšího opatření.

Pro úplnost je nutné uvést, že vzhledem k novelizaci zákona o účetnictví (o průběhu schvalovacího procesu v parlamentu náš časopis průběžně in-

formuje) dojde s platností od roku 2004 i k novelizaci výše uvedených vyhlášek.

Jelikož se dále budeme zabývat situací v rámci úpravy opravných položek v IAS a v US GAAP, je na místě následující poznámka. České předpisy řeší souhrnně, na jednom místě a v podstatě stejným způsobem bez jakéhokoliv rozlišení problematiku opravných položek ke všem účtům

naše účetní předpisy již pokrokovější než IAS. V IAS 2, kde se hovoří o případném snížení ocenění zásob je ale uvedeno, že ruší-li se snížení ocenění (opravná položka) účtuje se toto jako snížení nákladů.

Naopak v americké úpravě je to velmi jednoduché, zrušení opravné položky v našem slova smyslu prostě nepřichází v úvahu a představovalo by



(druhům) majetku. To je rozdíl oproti výše zmíněným dvěma úpravám jak rozebereme dále. Vedle toho je samozřejmě nezbytné poznamenat, že celou problematiku řeší daleko podrobněji a s využitím principů, které se u nás v této souvislosti zatím nepoužívají. Tím myslím způsob výpočtu opravných položek např. dle standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, kde se nepracuje pouze s úročením, ale i s více pojmy, jejichž smysl je v našich předpisech utajen.

Zastavme se nyní krátce u změny, ke které došlo v českých předpisech od roku 2003. Zrušení opravných položek se totiž již neúčtuje jako výnos, ale jako snížení nákladů. Toto řešení není dále specifikováno a použije se vždy. U IAS je to složitější, existují varianty zrušení ztráty ze snížení hodnoty. Pro zajímavost ale připomínám skutečnost, kterou si mnozí u nás neuvědomují, a tou je odstavec 104 standardu IAS 36, který začíná větou: „Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva je bezprostředně zachyceno jako výnos ve výsledovce“. V tomto bodě jsou

velmi odvážné a hrubé porušení účetních zásad. Hodnotu aktiva lze pouze snížit. Pokud skutečně dojde k zpětnému zvýšení hodnoty, má účetní jednotka „skrytou rezervu“, jejíž existence se skutečně prokáže až v okamžiku prodeje aktiva.

Úprava IAS/IFRS

Jak jsme již uvedli v předchozím textu, bylo by marné hledat jeden souhrnný standard zabývající se problematikou opravných položek. A navíc je třeba si uvědomit, že ani pojmu „opravná položka“ bychom se v textu standardů nedohledali. Místo něj se hovoří o snížení hodnoty aktiv. Tak se také nazývá standard IAS 36.

Vedle toho je třeba si všimnout i standardu IAS 2 – Zásoby. Úprava je zde obdobná jako v naší legislativě po provedené změně účtování zrušení opravné položky jako snížení nákladů. K rozvahovému dni se s účetní hodnotou porovnává čistá realizovatelná hodnota, kterou je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadnuté náklady na dokončení

S blížícím se vstupem České republiky do Evropské unie se stále více hovoří o mezinárodních účetních standardech a jejich postupné implementaci do české účetní legislativy. Z těchto důvodů považujeme za vhodné se tomuto tématu věnovat také na stránkách časopisu Auditor. Vzhledem k důležitosti tématu jsme zvolili sled článků, které by byly publikovány formou nepravidelné rubriky. Každý článek by se věnoval určitému standardu, upozorňoval by na jeho základní charakteristiky, rozdílů oproti českým účetním postupům a na praktické dopady na účetní a auditorskou práci. Na rozdíl od řady školení, která se problematice IAS/IFRS obšírně věnují, jsme zvolili koncepci čtivějších „popularizačních“ článků, která je vhodnější pro publikování v časopise. Cílem této rubriky je, aby se čtenáři seznámili s filosofií a rychle si osvojili základní rozdíly mezi IAS/IFRS a českými standardy, aniž by byli zatíženi řadou detailních informací, které se velmi rychle mění tak, jak jsou jednotlivé standardy novelizovány.

Výbor pro metodiku Komory auditorů ČR

Úvod k článkům o IAS/IFRS

S blížícím se vstupem České republiky do Evropské unie se postupně blíží i doba, kdy české účetní postupy budou muset být přizpůsobeny účetním normám, které by se postupně měly stát společnými pro všechny země EU. Tyto mezinárodně uznávané účetní standardy jsou nově označovány jako International Financial Reporting Standards a jsou známy pod zkratkou IFRS. Pod tímto názvem se skrývá soubor účetních pravidel, který zahrnuje jak doposud vydávané Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards - IAS) včetně jejich oficiálních interpretací, označovaných zkratkou SIC, tak nově vydávané Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) včetně jejich oficiálních interpretací, které budou označovány zkratkou IFRIC.

Vydávání IFRS zajišťuje International Accounting Standard Board (IASB). Jejich zastřešujícím dokumentem je **konceptní rámec (Framework)**, který definuje základní principy, na nichž jsou formulovány **jednotlivé standardy (IFRS)**. Dle potřeby jsou problematické otázky jednotlivých standardů doplněny o podrobné výklady, tzv. **IFRIC** (dříve vydávány pod označením SIC), které připravuje International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

V průběhu roku jsou dle potřeby vydávány návrhy ke změnám stávajících standardů či výkladů pod označením **exposure draft**, které umožňují široké veřejnosti možnost orientovat se v tendencích v IFRS a dávají i možnost zúčastnit se připomínkového řízení. V řadě evropských zemí dochází v současnosti k úpravám národních legislativ tak, aby od roku 2005 byl splněn cíl, jímž je jednotná aplikace IFRS u definovaného okruhu společností všech členských zemích EU.

Ani Česká republika nezůstává stranou a úpravy, jimiž prochází účetnictví v posledních letech, jsou konány s cílem postupné harmoni-

zace s IFRS. Tento článek si klade za cíl stručnou formou přiblížit základní principy a filosofií IFRS především pro ty auditory, kteří se s těmito účetními standardy dosud ve své praxi nesetkali. Z tohoto důvodu jsou v závorkách uváděny i anglické termíny či zkratky, jejichž znalost je pro pochopení IFRS užitečná.

Koncepce IFRS

Koncepce IFRS je odlišná od stávající české účetní legislativy. IFRS jsou výsledkem práce nepolitické, profesní, mezinárodní organizace International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) se sídlem v Londýně, což zajišťuje, že



IFRS jsou nezávislé na tlacích národních vlád zemí EU, zejména nepodléhají zájmům jednotlivých vlád oblasti daní. Vydávané dokumenty vycházejí v angličtině a cizojazyčné verze musí být autorizovány IASB. V českém jazyce byly zatím vydány IAS 2000, což je v současnosti již zastaralá verze, jelikož v IFRS dochází v průběhu roku k řadě menších ale i zásadních úprav. Autorizovaný překlad IFRS by měl být od roku 2003 k dispozici také v jazyce všech členských zemí EU. Více informací o IFRS lze získat na adrese <http://www.iasb.org.uk>, kde je možno si objednat i výtisk aktuální verze IFRS.

něbož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.“

Principy sestavení účetní závěrky

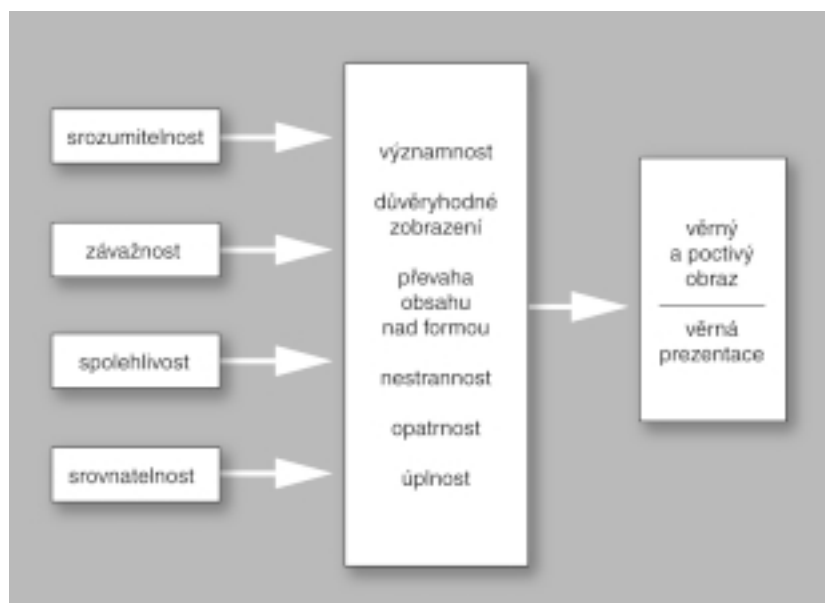
Konečným produktem účetnictví je účetní závěrka, jejímž úkolem je poskytnutí takových informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, jež by naplnily potřeby uživatelů dané účetní závěrky při jejich ekonomických rozhodnutích. Cílem, který by každá účetní závěrka měla naplňovat, je „věrný a pravdivý obraz“ hospodaření účetní jednotky.

Kvalitativní rysy účetní závěrky lze přehledně znázornit následujícím způsobem:

vání leasingu v České republice v rozporu nejen s koncepčním rámcem IFRS, ale i s konkrétním standardem IAS a při převodu české účetní závěrky je nutné provádět v oblasti leasingu poměrně složitou konverzi (viz. blíže IAS standard č. 17).

Srovnatelnost:

Vzhledem k nerozvinutému trhu s cennými papíry v České republice je tento prvek účetní závěrky často opomíjen, avšak IFRS klade důraz také na správné vykázání srovnatelných údajů a to s cílem zajištění spolehlivé základny pro stanovení trendů finanční pozice a hospodářské výkonnosti společnosti.



Členění účetní závěrky dle IFRS

Dle IFRS má účetní závěrka povinně následující části:

- Rozvaha (balance sheet)
- Výsledovka (income statement)
- Výkaz cash-flow (cash flow statement)
- Komentář k účetní závěrce (accounting policies and explanatory notes)
- Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu má v IFRS velký význam, neboť řada účetních operací, je v IFRS řešena účtováním přímo do vlastního kapitálu. Je proto nezbytné detailně popsat veškeré vlivy, které se promítly na výši vlastního kapitálu. Zejména se jedná o některé operace související např. s kursovými přepočty, rozdíly z konsolidačních operací, přírůstky a úbytky z přecenění majetku, opravy významných chyb atd.

Každá část účetní závěrky má odlišnou funkci. Informace o finanční pozici jsou uváděny zejména v rozvaze, zatímco informace o výkonnosti společnosti lze nalézt především ve výsledovce. Výkaz cash flow vypovídá především o změnách finanční pozice a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu poskytuje informace o tvorbě, užití

Koncepční rámec

Důležitou roli hraje koncepční rámec, který tvoří filosofický fundament celých IFRS. Tento rámec shrnuje principy, na kterých jsou postaveny účetní standardy pro jednotlivé oblasti, a slouží jako základní vodítko v případech, kdy danou problematiku detailně neupravuje žádný standard, nebo navazující dokumenty. Pokud tedy má účetní jednotka pochybnosti např. o tom, zda lze klasifikovat některé položky jako aktivum, lze v koncepčním rámci nalézt základní definici aktiva, jakožto „zdroje využívaného podnikem“ (rozhodující není právní či vlastnický vztah účetní jednotky k aktivu, ale vztah ekonomický), jebož existence je výsledkem minulých skutečností a od

Z elementů, na kterých je koncepční rámec IFRS postaven, je vhodné zastavit se u těch, jenž někdy vyvolávají otázky.

Významnost:

Dle definice významnosti v IFRS je informace významná, pokud by její vynechání či chybná interpretace v účetní závěrce společnosti ovlivnila ekonomická rozhodnutí, učiněná uživateli této účetní závěrky.

Převaha obsahu nad formou:

Jak již bylo naznačeno, IFRS odvozuje dosažení věrného obrazu o hospodaření účetní jednotky od ekonomické podstaty prováděných transakcí a ne od jejich právní formy. Proto je např. současné účto-

a možnostech disponování s volnými zdroji společnosti.

Důležité je, že pro dosažení věrného a poctivého obrazu účetní závěrky je nutné posuzovat její **veškeré části jako celek**, neboť informace v jednotlivých částech účetní závěrky se navzájem doplňují. V praxi českých podniků je často nedoceňován význam cash flow pro zhodnocení změn ve finanční pozici společnosti a díky legislativě, která prakticky eliminovala účetní operace vůči vlastnímu kapitálu bez souhlasu valné hromady, není dosud doceněn výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. Tento výkaz má však nezastupitelný význam např. pro posouzení zásady nepřetržitého trvání účetní jednotky (going concern). Stávající česká legislativa – na rozdíl od IFRS – nevyžaduje zveřejnění informace, zda účetní jednotka zvažuje podstatné změny v podnikatelské činnosti či např. likvidaci. V těchto případech je dle IFRS nutné uvést tuto informaci v účetní závěrce, případně přecenit majetek a závazky na realizační hodnotu.

Výrazně vyšší důležitost kládou IFRS na odborný úsudek jak zpracovatele účetní závěrky, tak i na management společnosti.

Řada účetních operací je přímo ovlivněna úsudkem managementu, zejména v oblasti odhadů, rezerv, odepisování aktiv včetně goodwillu atd. Tento typ informací totiž je pro nezasvěceného člověka velmi obtížné získat a ještě těžší je tyto informace správně posoudit. Zde je patrné, že v kontextu IFRS spočívá koncentrace zodpovědnosti za kvalitu účetní závěrky primárně na managementu a ne na auditorovi, který tuto účetní závěrku ověřuje.

Prvky účetní závěrky

Základními prvky účetní závěrky jsou dle IFRS aktiva, pasiva, náklady a výnosy, vlastní kapitál, přičemž IFRS uvádí také explicitní definice těchto pojmů. Zajímavým momentem je, že dle těchto definic, je závazkem také např. již plat-

ná neodvolatelná smlouva, kde ekonomické následky ze zrušení této smlouvy dávají malou možnost vyhnout se odlivu zdrojů ve prospěch druhé smluvní strany. Z tohoto pohledu je např. součet nezaplacených leasingových splátek u finančního leasingu účetním závazkem již v momentu podpisu leasingové smlouvy, tj. nesplacené leasingové splátky jsou dle IFRS vykazovány jako závazek z obchodního styku, zatímco hodnota pořízeného hmotného majetku je vykazována v aktivech.

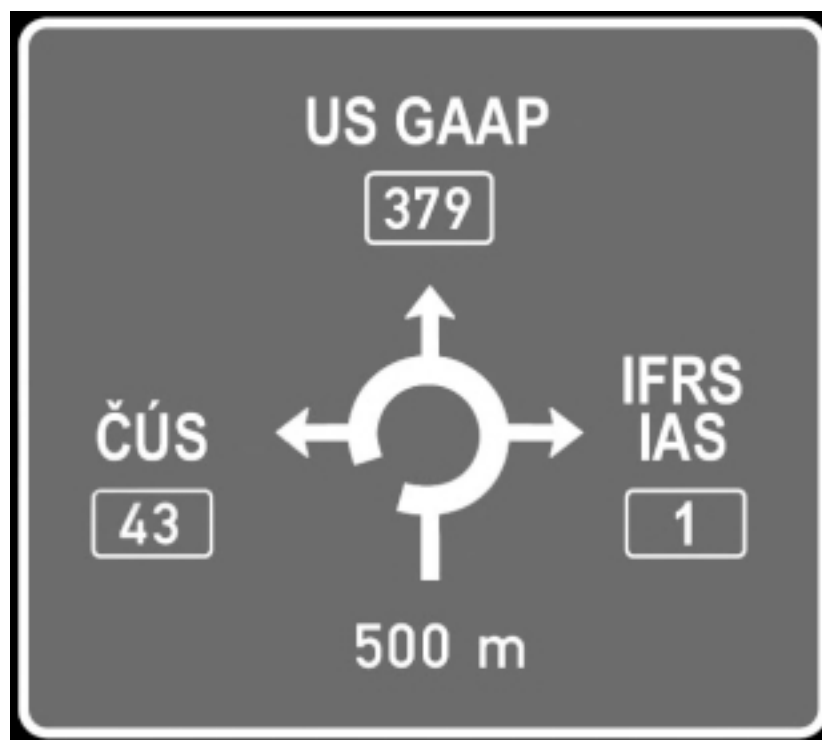
U vlastního kapitálu je požadováno rozdělení na část vlastního kapitálu disponibilního a část, která je rozdělitelná podmíněně. V českém účetnictví je zde nesoulad s IFRS, neboť např. u některých případů přecenění majetku neumožňuje stávající legislativa účtovat související operace přímo oproti vlastnímu kapitálu, ale vyžaduje účtování do výkazu zisků a ztrát.

Zajímavé je i rozdělení výnosů (income) na tržby (revenue) a příjmy (gains), které nesplňují definici tržeb. Charakteristickým rysem pro gains je, že se ve výsledovce uvádějí odděleně a velmi často také

ponížené o související ztráty (losses). Jako příjmy nesouvisející s hlavní činností společnosti je možno uvést např. příjmy z prodeje hmotného majetku nebo příjmy z přecenění obchodovatelných cenných papírů (marketable securities).

Také náklady se dle IFRS dělí na náklady běžné činnosti (expenses) a na ztráty (losses). Stejně jako se gains obvykle vykazují ponížené o související náklady, tak i losses se vykazují ve výsledovce odděleně a obvykle snižené o související výnosy¹. Důvodem pro oddělené vykazování gains resp. losses, je skutečnost, že tyto příjmy nebo ztráty jsou nahodilé ve vztahu k hlavní činnosti společnosti a mohlo by tak dojít ke zkreslení meziročního vývoje hlavní činnosti podniku.

Stejně jako české účetnictví, tak i IFRS považují za základní metodu ocenění aktiv a závazků **metodu historických cen**. Tato metoda je dle potřeby kombinována s **metodou běžných cen** (kolik by muselo být zapláceno, pokud by mělo být dané aktivum či závazek vyrovnáno), metodou **reprodukčních cen** (kolik bych získal za dané aktivum jejich prodejem či vyřaze-



¹⁾ Například při prodeji hmotného majetku se vykáže saldovaně pouze rozdíl mezi zůstatkovou cenou a prodejní cenou sníženou o prodejní náklady. Pokud je výsledkem transakce zisk, vykáže tato částka jako gain.

ním resp. kolik bych musel zaplatit za úhradu závazku) a **metodu současné hodnoty** (kolik bude dané aktivum generovat peněžních toků resp. kolik bude muset být za daný závazek vynaloženo peněžních prostředků v budoucnosti za předpokladu běžného vývoje podnikání). Pokud je použito pro ocenění aktiv a závazků metody současné hodnoty, předpokládá se zároveň použití diskontovaných hodnot.

Zajímavým prvkem IFRS je skutečnost, že oproti stávající české

legislativě obsahují definice termínů a pojmů, které jsou v jednotlivých standardech užívány. Jednoznačné definice umožňují uživatelům všech členských zemí snadnější pochopení jednotlivých standardů a minimalizují rizika špatné interpretace.

Závěr

Mezinárodní účetní standardy, resp. mezinárodní standardy finančního výkaznictví by měly sehrát významnou roli při sjednocování národních

účetních legislativ a budou významnou měrou ovlivňovat i vývoj účetnictví v České republice v následujících letech. Proto by každý auditor měl zařadit studium IFRS k „povinné četbě“, neboť principy, používané v těchto standardech budou stále více ovlivňovat každodenní auditorskou praxi.

Ing. Aleš Růta
auditor, č. osv. 1631
KPMG České Budějovice

a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje.

Zapomenout nesmíme na nedávno vydaný standard IAS 40 – Investice do nemovitostí, který nahradil část původního standardu IAS 25 – Investice (ten byl následně úplně zrušen). Jde o standard, který si určitě zaslouží na stránkách našeho časopisu samostatné pojednání a to hned ze dvou důvodů. Jednak ještě neexistuje v současné době jeho český oficiálně vydaný překlad a jednak jde o standard skutečně zlomový. Poprvé se totiž zavedl model oceňování „fair value“ pro nefinanční aktiva. Dalším byl pak standard IAS 41 – Zemědělství.

Podle IAS 40 existují při ocenění následujícím po prvotním ocenění dvě možnosti. Je to již zmíněný model fair value, při kterém se změny oběma směry účtují výsledkově a jako druhý model pořizovací ceny, to je pořizovací cena snížená o oprávky a případné snížení hodnoty (opravnou položku) ve smyslu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Ani jedna z alternativ není ve standardu označena jako vzorová, to je preferovaná.

Vraťme se ale ke standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Velmi důležitým pojmem je zde tzv. zpětně získatelná částka (recoverable amount), jejíž určení je rozhodující pro výši případné tvorby opravné položky.

Výše snížení hodnoty aktiva je definována jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a právě zmíněnou zpětně získatelnou částkou. Ke snížení hodnoty aktiva dojde samozřejmě v tom případě, kdy jeho účetní hodnota je vyšší než zpětně získatelná částka. Tou je buď hodnota čisté prodejní ceny nebo hodnota z užití daného aktiva a to ta, která je vyšší.

Čistou prodejní cenou (net selling price) je částka, kterou lze získat z prodeje při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, minus náklady pozbýtí.

Je zřejmé, že určení čisté prodejní ceny může být v některých případech složité. Nejinak je tomu u druhé kategorie, která se s ní bude porovnávat a tou je hodnota z užití (value in use).

Hodnotu z užití definuje standard IAS 36 jako současnou hodnotu odhadovaných peněžních toků, které se očekávají z pokračujícího užití aktiva a z jeho vyřazení na konci doby životnosti. Jedná se tedy o další z řady pojmů, se kterými naše účetní předpisy nepracují.

Určení hodnoty z užití spočívá ve stanovení budoucích peněžních toků, které by mělo přinést jeho užívání a na závěr i vyřazení. To ovšem

není všechno, ještě se musí zvolit vhodný způsob stanovení současné hodnoty, to znamená nalézt vhodný způsob úročení.

Při výpočtu hodnoty z užití dochází v praxi k problémům a nejednoznačným situacím, kdy je nutné uplatnit odborné znalosti z daného oboru podnikání a konkrétního prostředí.

A aby toho všeho nebylo dost. Je tu ještě jeden další pro naši praxi neznámý pojem a tím je peněžotvorná jednotka (cash generating unit). Může totiž nastat situace, že není možné pro jednotlivou položku aktiva určit jeho zpětně získatelnou hodnotu. Potom se tato musí určit pro peněžotvornou jednotku, jejímž je naše jednotlivé aktivum součástí.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjištělná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Příkladem může být výrobní linka jako celek, která jenom jako tento celek, který může být rozsáhlý, produkuje peněžní přítoky.

Na závěr tohoto bodu uvedme jednoduchý případ. Zkoumaným aktivem nechť je výrobní linka pořízená před dvěma lety za 50 mil. Kč s předpokládanou dobou použitelnosti 5 let. Po jejím uplynutí se předpokládá její prodej za 0,5 mil. Kč. K 31. 12. 2003 je zůstatková cena aktiva 30 mil. Kč.

Projekce peněžních toků

| Rok | Peněžní toky (+) | Peněžní toky (-) |
|----------|------------------|------------------|
| 2004 | 20 | 5 |
| 2005 | 15 | 6 |
| 2006 | 10 | 7 |
| Vyřazení | 0,5 | 0,1 |

Úrokovou míru stanovila účetní jednotka na 5 %.

Výpočet současné hodnoty čistých peněžních toků

| Rok | Čistý peněžní tok | Faktor současné hodnoty | Současná hodnota peněžních toků |
|--------|-------------------|-------------------------|---------------------------------|
| 2004 | 15 | 0,95238 | 14,2857 |
| 2005 | 9 | 0,90703 | 8,16327 |
| 2006 | 3 | 0,86384 | 2,59152 |
| Prodej | 0,4 | 0,82270 | 0,32908 |
| Celkem | | | 25,36957 |

Pozn. Faktor současné hodnoty se stanoví jako $1/(1 + 0,05)^*$

*) = 1,2,3,4

Zpětně získatelnou částkou je buď hodnota čisté prodejní ceny nebo hodnota z užití daného aktiva a to ta, která je vyšší. Předpokládejme, že se podařilo zjistit čistou prodejní cenu obdobných výrobních linek po dvou letech použití ve výši 28 mil. Kč. V tom případě je právě hodnota 28 mil. Kč zpětně získatelnou částkou našeho aktiva.

Jak jsme uvedli výše, zůstatková účetní hodnota činí 30 mil. Kč. Proto by bylo teoreticky správné vytvořit opravnou položku (snížit hodnotu aktiva) o dva mil. Kč, které jsou výsledkem určení výše ztráty ze snížení hodnoty

Co na to US GAAP

Jenom velmi stručně. Popis některých rozdílů v přístupu, který vede k podobným výsledkům jako u IAS, by byl pro samostatný příspěvek. Zcela zásadním rozdílem zmíněným již v textu tohoto příspěvku je zákaz zrušení snížení hodnoty aktiva. Stejně jako u IAS si je třeba uvědomit, že výpočet či stanovení výše tohoto snížení (výše opravné položky v našem slova smyslu) je opět poměrně složitý.

Závěr

V tom zásadním se již od mezinárodních účetních standardů nelišíme. Diskuse, která teď probíhá v rámci procesu konvergence IAS a US GAAP, je právě „vratnost“ celého procesu tvorby opravných položek nebo chcete-li snížení hodnoty, která se uplatňuje jak podle IAS, tak podle předpisů českých. Mají-li se odstranit všechny rozdíly mezi IAS a US GAAP, pak lze očekávat spíše příklon k současnému americkému řešení než cokoliv jiného.

Druhou věcí je preciznost postupu určení výše snížení hodnoty podle IAS 36. Pochopitelně může někdo argumentovat, že ani tento sofistikovaný způsob není vždy zárukou, že se dojde ke „správnějšímu“ určení výše opravné položky. Jde samozřejmě i o to, kdo tento (nebo jiný) postup při rozhodování o výši opravných položek použije. A co se týče faktu, že české účetní předpisy by si zasloužily více o této problematice než několik vět či odstavců ve vyhlášce, to bude již záležitostí českých účetních standardů či toho, co bude nejdříve nahrazovat jejich funkci.

Ing. Rudolf Heřmanský
výbor pro metodiku KA ČR
BDO CS

Rezerva na daň z příjmu: Doporučovaný postup není vždy v souladu se zásadou věrného obrazu

Rád bych sdělil auditorské a účetní obci svůj názor, který se týká účtování a vykazování rezervy na daň z příjmů (dále také RDP). Domnívám se, že současně doporučený postup není vždy zcela v souladu s účetní zásadou věrného obrazu, popř. s požadavkem srozumitelnosti. Napsal bych, že není v souladu se zásadou „zdravého selského rozumu“ (dále ZZSR), ale bohužel, této zásady se, pokud je mi známo, novelizátoři Zákona o účetnictví bojí jak transylvánský upír česneku. Pro zjednodušení budu uvažovat pouze daň z příjmů právnických osob. Nejprve ocituji platné ustanovení prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen Vyhláška).

§ 16: „Položka „B.1. Rezervy obsahuje... rezervu na daň z příjmů a ostatní rezervy. ...Rezerva na daň z příjmů se vykazuje v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti.“

Z různých příspěvků na dané téma (časopisy Auditor, Účetnictví atd.) jsem pochopil, že účetní jednotka by měla účtovat takto:

Tabulka č. 1: Účtování v běžném roce (2003)

| | MD | D | Kč |
|--|-----|-----|-----|
| Zálohy na daň z příjmů placené během roku 2003 | 341 | 221 | 700 |
| Předběžné vyčíslení daňové povinnosti při uzávěrce | 591 | 459 | 850 |

Tedy: V rozvaze k 31. 12. 2003 bude (kromě dalších položek) vykázána daňová pohledávka 700 tis. Kč (aktivum, řádek C.III.6.) a rezerva 850 tis. Kč (pasivum, řádek B.I.3.).

Tabulka č. 2: Účtování v následujícím roce (2004)

| | MD | D | Kč |
|--|-----|-----|-----|
| Daň z příjmů dle přiznání - přesné vyčíslení daňové povinnosti | 591 | 341 | 900 |
| Zúčtování rezervy vytvořené v minulém roce | 459 | 591 | 850 |
| Doplatek daně | 341 | 221 | 200 |

Poznámka č. 1: Při striktním respektování Vyhlášky (popř. zatím „platných - neplatných“ Postupů účtování pro podnikatele bychom měli pro zaúčtování RDP použít v r. 2003 účtovou skupinu 55x a vykázat ji ve výsledovce jako změnu stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti (řádek G. výkazu zisku a ztráty). Znamenalo by to, že v účetní závěrce za rok 2003 by byla daň ze zisku ve výši nula. Pochopil jsem, že tento zmatený (leč předpisům zřejmě stále odpovídající) postup, který je v rozporu se ZZSR,

již není doporučován. Ve výsledovce za rok 2003 by nám totiž vycházel zisk před zdaněním i zisk po zdanění stejný a nedokáží si představit, jak bychom tento stav obhájili např. před zahraničními investory, kteří běžně rozlišují kategorie typu EBT, EAT a EBIT. Z takto seskládané výsledovky by vyčetli, že za rok 2003 byla daň nulová a kostrbatému vysvětlení, že daň musí hledat v kolonce „rezervy“, by nemuseli rozumět. A to nemluvím o případech, kdy mnozí manažeři jsou hodnoceni dle provozního výsledku hospodaření, který by tuto „rezervu“ zahrnoval.

Ale nyní dále k současně doporučenému postupu uvedenému v tabulkách: Pokud je mi známo, účetní teorie praví, že pro rezervy je typické, že je znám pouze účel, pro který jsou vytvářeny (např. budoucí oprava budovy, možné náklady záručních oprav, hrozící soudní spor). Období a budoucího „věřitele“ tohoto potencionálního a významného závazku (nebudeme snad tvořit rezervu na potencionální výměnu prkénka na WC, že?) buď vůbec neznáme a nebo je můžeme pouze zhruba odhadnout. Jistý je pouze titul. Dále bych si troufl tvrdit, že rezervy mají častěji spíše dlouhodobou povahu. Pamatuji se dokonce na teoretické úvahy, zda by - v některých případech - neměly být považovány za součást vlastního kapitálu. Koneckonců, o tomto zvláštním postavení rezerv svědčí i to, že zatím předepsaný formát výkazu rozvahy (bilance) jim vymezuje políčka mezi vlastním kapitálem a dlouhodobými závazky. A účtová třída 4 má stále název „Kapitálové účty a dlouhodobé (!) závazky“.

Tyto předpoklady však v našem případě neplatí. Období (tedy časový rozvrh) přece známe více než přesně. Jde o odhad daňové povinnosti za rok 2003 se splatností nejpozději k 30. 6. 2004. Tak jaká že dlouhodobost! A „věřitel“ je rovněž znám - je jím konkrétní finanční úřad. Zamysleme se raději nad typickou situací, kdy obvykle (vycházím z vlastní zkušenosti) „okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti“. Tak např. zahraniční společník požaduje sestavení a audit závěrky za rok 2003 nejpozději k 15. 2. 2004. Jako auditor, po absolvování náročných zkoušek z daňového práva, musím být schopen vyčíslit či ověřit daňovou povinnost běžného roku se značnou přesností. A pokud si nejsem jistý, požádám o pomoc daňového poradce. Dle mého názoru je částka 850 tis. Kč uvedená v tabulce č. 1 ve své podstatě klasickou krátkodobou dohadnou položkou a nikoli rezervou. Známe příjemce daně, známe období, kterého se daň týká a známe datum splatnosti. Částku daně spočítáme na základě kvalifikovaného odhadu - předběžného propočtu daňové povinnosti (časť s poměrně značnou přesností).

Poznámka č. 2: IAS/IFRS č. 37 - „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“ definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. V IAS/IFRS č. 12 - „Daně ze zisku“ jsem toho o RDP mnoho nenašel, byť IAS/IFRS č. 37 říká, že určité typy rezerv jsou předmětem jiných standardů zabývajících se např. daněmi z příjmů.¹⁾

¹⁾ Mezinárodní účetní standardy 2000, HZ Praha spol. s r.o., vydání 1., Praha 2000 (český překlad)

Zatím doporučovaný postup má ještě jednu podstatnou záradu: Bude-li např. investor používat rozvalu k byt jen orientační finanční analýze, může při propočtu ukazatele likvidity nebo čistého pracovního kapitálu RDP opomenout. Už třeba jen proto, že v našem výkazu rozvahy jsou rezervy, jak již jsem uvedl, vřazeny mezi sekci vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků. Přitom málokterý závazek je tak jistý a „krátkodobě“ splatný, jako doplatek daně z příjmů. Jinak: Nezapočítáme-li do ukazatele likvidity nebo čistého pracovního kapitálu závazek (byť jen odhadnutý) daně z příjmů za běžný rok, můžeme obdržet zkreslené údaje. A to nemluví o sekci krátkodobých aktiv, kde nám zůstává „trčet“ daňová pohledávka za 700 tis. Kč, která v našem případě žádnou pohledávkou není, neboť od Finančního úřadu nic nedostaneme. Naopak! Správci daně budeme doplácet 200 tis. Kč.

Domnívá se tedy, že zásadě věrného obrazu a ZZSR odpovídá tento prajednoduchý postup:

Tabulka č. 3: Účtování v běžném roce (2003)

| | MD | D | Kč |
|---|-----|-----|-----|
| Zálohy na daň z příjmů placené během roku | 341 | 221 | 700 |
| Předběžné vyčíslení daňové povinnosti | 591 | 341 | 850 |

Tedy: V rozvaze k 31. 12. 2003 bude vykázán daňový závazek (pasivum) 150 tis. Kč. V příloze lze uvést a společníkům se sdělit, že tento závazek se může nevýznamně změnit, protože k přesnému vyčíslení daňové povinnosti dojde až v červnu 2004. Případný rozdíl bude zaúčtován v roce 2004.

Tabulka č. 2: Účtování v následujícím roce (2004)

| | MD | D | Kč |
|--|-------|-----|-----|
| Daň z příjmů dle přiznání - doučtování rozdílu | 591/A | 341 | 50 |
| Doplatek daně | 341 | 221 | 200 |

Další možností je využít pro odhad daňového závazku dohadný účet pasivní, který je nyní (konečně, zaplatpánbůh) zahrnut v oddíle pasiv B.III.10 jako krátkodobý závazek. O dani z příjmů bychom tedy účtovali obdobně, jako např. o dohadu spotřeby plynu či elektřiny, kdy zálohy placené během roku vykazujeme jako krátkodobé aktivum (314/221) a odhadnutou roční spotřebu zaúčtujeme zápisem 502/389. Pro finanční analýzu je tento postup, dle mého názoru, přijatelnější než onen s rezervou.

Na druhé straně je třeba přiznat, že pojem rezerva na daň z příjmů existuje a že v některých účetních systémech se s ním lze setkat. Dle mého názoru může jít o případy, kdy účetní jednotka v době sestavení závěrky neví, zda jí daňová povinnost vznikne či nikoli a kdy o potencionálním daňovém závazku účtuje z důvodů opatrnosti. Dokáží si představit situaci, kdy společníci požadují závěrku co nejdříve po skončení účetního období a kdy to, zda bude nějaká daň vykázána či nikoli, je skutečně „ve hvězdách“. Např. firma uvažuje o přerušení daňového odepisování nebo se v účetnictví může vyskytnout významná položka, jejíž daňové posouzení je velmi složité a nejednoznačné a může si vyžádat delší dobu. Další možností může být podle mne případ, kdy se účetní období bude lišit od fiskálního roku. Vláda bude navíc uvažovat o zvýšení či snížení daní a v době sestavení závěrky účetní jednotka nebude znát ani přesnou výši daňové sazby. Poté by bylo účtování o rezervě na místě, neboť jako profesionálně vzdělaný účetní čtenáře závěrky upozorním, že daňová povinnost spíš může ale také nemusí vzniknout (tj. pravděpodobnost, že státu zaplatím, je větší, než že na něj udělám dlouhý nos).

Poznámka č. 3: Z vlastní zkušenosti znám případ několikamilionové výnosové částky, jejíž interpretace byla „na hraně“ mezi náhradou způsobené škody a smluvní sankcí. Vzhledem k tomu, že smluvní sankce vstupují do daňového základu až při jejich úhradě, kdežto předepsané náhrady škody se z daňového základu běžného roku nevyklučují, neuměl jsem při auditu jednoznačně posoudit, v kterém období uvedená částka výši daně ovlivní. Ani daňový poradci problém nevyřešili okamžitě a říkali, že do 30. června je přece dost času. Společník však požadoval zprávu auditora (a tedy závěrku) do 25. ledna 2003. V tomto případě bylo, dle mého názoru, zaúčtování RDP na místě

Jaké změny v účetnictví přinese rok 2004?

Pravidelné informace přináší Účetnictví v praxi!

V aktuálním říjnovém čísle naleznete mimo jiné tato témata:

- Účetní odpisy
- Způsob zachycení některých účetních případů v účetnictví podnikatele účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví
- Účetnictví v praxi rozdělování zisku
- Mandátní smlouva na vedení a zpracování účetnictví

Společně s časopisem vyšla speciální příloha na téma očekávaných změn v účetnictví a daních po vstupu ČR do EU. Účetnictví v praxi dále obsahuje nabídku školení a seminářů, novinky na knižním trhu, přehled daňových povinností na měsíc říjen atd.

Bližší informace o časopisu naleznete na internetových stránkách www.aspi.cz. Máte-li zájem o bezplatné zaslání ukázkového čísla, volejte prosím naši zákaznickou linku 222 863 400. (Vydává nakladatelství ASPI Publishing s. r. o., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3.)

(navíc účetní jednotka během roku neplatila žádné zálohy), neboť jsem z důvodu opatrnosti uvažoval o tom, že částka ovlivní základ daně běžného roku (o odložené dani zde neuvažuji).

Když jsem tuto úvahu dopsal, vzpomněl jsem si na stanovisko Výboru pro metodiku z prosince 2002²⁾, kde jsem si přečetl doporučení částečně potvrzující můj názor. V rozvaze by měla být položka RDP snížena o zaplacené zálohy, tj. pouze při vyplňování rozvahy by se zkompenzoval údaj v políčku RDP se zaplacenými zálohami. Tento mdlý postup mně připadá poněkud zavádějící, protože:

- a) V případě, který uvádím, nejde o žádnou rezervu, ale o krátkodobý závazek, byť odhadnutý.
- b) Pokud by zaplacené zálohy byly vyšší, než mnou odhadnutý doplatek, musel bych zvolit variantu „zálohy v aktivech“, „rezerva v pasivech“ a nebo bych vykázal rezervu se záporným zůstatkem. A hle! Odloženou daňovou pohledávku vykazovanou v roce 2002 se záporným znaménkem v rezervách (alespoň účetní něžně se laskající s každým slůvkem v opatřeních MF tak činili) jsme z pasiv vykázali do aktiv a najednou by se nám mohla spustit komínem opět perla - přečerpaná rezerva na daň z příjmů!

- c) Účetní výkazy slouží především externím uživatelům, kteří mohou údaje v nich podrobit zkoumání zvanému finanční analýza. Jejím nezbytným předpokladem jsou logicky setříděné údaje v rozvaze a ve výsledovce, popř. v dalších výkazech.
- d) Stále existují a zřejmě i budou existovat programy, které údaje z předvahy automaticky vtáhnou do nedefinovaného výkazu. A tu vidím paní účetní, jak se snaží „navrdo“ aktivní zůstatek účtu 341 přifařit do políčka „rezerva na daň z příjmů“.

Berte prosím tento poněkud odlehčený příspěvek jako důsledek velmi nepříjemného zážitku z června 2003. Vyplňoval jsem výkaz rozvahy pro společnost, o které jsem věděl, že její daňová povinnost je značná. A přitom aktivní zůstatek účtu 341 v předvaze mně vyrazil dech. Skoro hodinu jsem celý vyjevený slídlil v předvaze a hledal, kde jsem co popletl, než jsem si uvědomil, že odhadnutý závazek účetní zaúčtovala již v lednu do rezerv.

Ing. Daniel Stirský
auditor, osvědčení č. 1898
Morre Stephen Audit, s.r.o.

²⁾ Mimořádná příloha časopisu auditor č. 10/2002, str. 5

Stanovisko Výboru pro metodiku Komory auditorů ČR k diskusnímu příspěvku ing. Stirského

Plně chápeme, že v situaci, kdy nejsou účetní předpisy v některých případech zcela konformní se základními zásadami pro vedení účetnictví, se v rámci auditorské profese uplatňuje názor, že je nutno ve sporných případech dát přednost naplnění základních zásad pro vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky. To jsme akcentovali i ve zmíněných stanoviscích, zveřejněných v příloze k časopisu Auditor č. 10/2002.

Stanovisko Výboru pro metodiku k promítání rezervy na daň z příjmů vycházelo především z předpokladu co nejlépe vyjádřit v rámci platných předpisů související skutečnosti a zároveň se co možná nejméně vymykat platným předpisům, v daném případě především ustanovením § 4 odst. 2 a § 26 odst. 3 zákona o účetnictví a např. § 57 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., resp. Čl. XI Úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele. Tento přístup lze zdůvodnit ve vztahu k odpovědnosti kladené na auditora při výkonu jeho činnosti.

Dovolujeme si k některým poznámkám ing. Stirského sdělit dále názor výboru.

Pokud jde o „různé příspěvky“ v časopisu Auditor, upozorňujeme, že je třeba rozlišovat jejich umístění do jednotlivých rubrik. Výbor pro metodiku zaujímal konzistentní stanovisko na stránkách tohoto časopisu i při několika bezvýsledných jednáních s ministerstvem financí. V rubrice „Diskuse“ se dává příležitost pro publikování individuálních názorů, resp. názorů, ke kterým je snahou komory získat odezvu auditorů. Navíc kolega Stirský opomenul, že ke stanoviskům výboru byl připojen úvod, který chápeme jako podstatné sdělení.

Považujeme za nepřijatelné považovat rezervy jako součást vlastního kapitálu (ten se vytváří v zásadě ze zisku po zdanění). Rezervy představují závazky svého druhu; takto se posuzují z hlediska vedení účetnictví a účetní závěrky

a umožňují naplnění zásad stanovených pro účetnictví. Jiný pohled uplatňuje obchodní právo.

K diskusi, zda rezerva nebo dohadná položka pasivní, lze argumentovat zněním § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, jakož i prováděcími předpisy k němu, které jako jednu z charakteristik rezerv obecně uvádějí: „není jistá částka“. Zde je určitý průnik ke kritériím pro promítnutí dohadných položek, čili je nutno zvažovat jednotlivé konkrétní případy, jak je uvedeno výše, Výbor pro metodiku dal přednost znění platných předpisů.

Část polemiky ing. Stirského směřuje k řešení podle jeho zadání v tabulce č. 1 a č. 2, které nereaguje na podstatný krok, a sice úpravu rozvahy v dané souvislosti, což považujeme za nejproblematictější operaci. Ovšem, jestliže se nepromítne, dochází k „nepříjemnému zážitku“, který uvádí pisatel v posledním odstavci svého příspěvku.

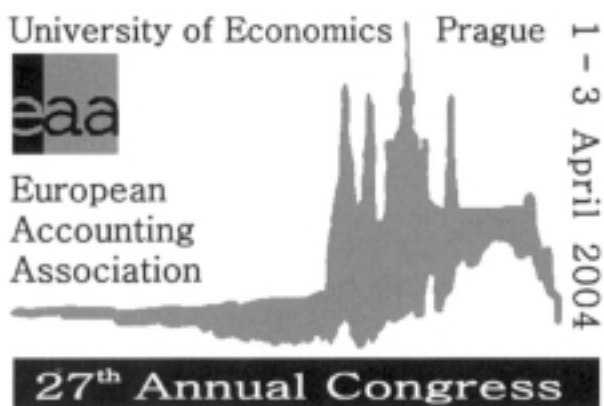
Postup doporučený výborem je samozřejmě možno uplatnit i pro případ přeplatků záloh na daň z příjmů. Poznámka o odložené dani je v dané souvislosti irelevantní.

Předpokládáme, že stanovisko výboru bude správně pochopeno. Proto chceme zároveň upozornit, že vítáme diskusi k problémům, se kterými se auditori v praxi setkávají. Konstatujeme, že ohlas na stránkách časopisu není příliš široký, i když se v rubrice „Diskuse“ objevilo několik zásadních témat. Cílem výboru pro metodiku je v nepřehledné situaci, o které se zmiňujeme v úvodu tohoto stanoviska, sdělit auditorské obci názor, neboť vycházíme z předpokladu, že nejen v současnosti, ale i do budoucna by měly formulované názory odborné veřejnosti ovlivňovat účetní legislativu a národní účetní standardy, jakož i praxi.

Ing. Irena Pittermannová
předsedkyně
Výboru pro metodiku KA ČR

Kongresy evropské účetní asociace

Počátkem dubna příštího roku se v Praze uskuteční 27. kongres Evropské účetní asociace (EAA). Pořadatelem kongresu je pražská VŠE a půjde o prestižní akci, které se již tradičně zúčastňují odborníci z oblasti účetnictví nejen z Evropy, ale z celého světa. Vysoce prestižní mezinárodní konference je místem, kde se můžete seznámit s neaktuálnějšími informacemi z oboru účetnictví i auditu.



Logo 27. kongresu EAA, které se uskuteční na jaře v Praze.

Evropská účetní asociace (European Accounting Association) sdružuje vědecko výzkumné pracovníky, vysokoškolské učitele a ostatní odborníky z oblasti účetnictví a auditingu. Přesto, že se dle názvu jedná o evropskou organizaci, má v současnosti členy prakticky z celého světa. Významný podíl členů je například z Japonska, Austrálie, Číny, Afriky atd.

Výročních kongresů asociace se každoročně účastní zhruba 900 až 1200 odborníků. Podstatou těchto kongresů je výměna nejnovějších výsledků práce na vědecko výzkumných projektech. Vzhledem k velkému počtu prezentovaných příspěvků, které se zabývají velmi specializovanými otázkami účetnictví a auditingu, jsou pre-

zentace tématicky rozděleny do paralelních sekcí, ve kterých probíhá prezentace vždy v blocích po třech vystoupeních.

Příspěvky, které jsou zaslány s žádostí o přijetí k prezentaci, jsou anonymně vybírány vědeckým výborem konference a abstrakty přijatých příspěvků jsou pak publikovány v tištěném sborníku konference. Dále jsou v průběhu kongresu vždy pořádána odborná sympózia na některé z aktuálních témat účetnictví, na kterých vystupují špičkoví odborníci mezinárodního významu. Účast na konferenci poskytuje nejnovější poznatky o směrech vývoje teorie a praxe účetnictví. Zejména v globalizující se ekonomice vytvářející tlak na harmonizaci účetnictví a implementaci mezinárodně uznávaných účetních standardů, je tato zkušenost nenahraditelná.

Stručné charakteristiky nejzajímavějších vystoupení v jednotlivých tématických skupinách jsou vždy po skončení kongresu publikovány v časopise Účetnictví, plné texty všech abstraktů jsou dostupné on-line na www stránkách EAA na adrese <http://www.eaa-online.org>.

Organizací konference je pověřena vždy významná ekonomická univerzita v dané zemi, přičemž výběru organizátorů konference a přípravě konference věnuje výkonný výbor EAA vysokou pozornost s velkým časovým předstihem.

EAA je spolu s dalšími významnými evropskými organizacemi v oblasti vzdělávání a akademického výzkumu členem Evropského institutu pro moderní studie v oblasti managementu (EIASM, The European Institute for Advanced Studies in Management).

Kromě výročních kongresů pořádá EAA ve spolupráci s EIASM každoročně doktorská kolokvia, která dávají možnost mladým akademickým pracovníkům nejen prezentovat výsledky své vědecké práce na mezinárodním fóru, ale zejména navázat mezinárodní kontakty a zapojit se do práce na mezinárodních vědeckých projektech. Doktorských kolokvií se účastní významní zkušení odborníci v oblasti účetnictví a auditingu, kteří předávají mladým doktorandům své znalosti jak po obsahové stránce, tak i z hlediska metodologie a přístupů k vědecké práci.

Další významnou částí činnosti EAA je vydávání časopisu European Accounting Review (EAR), který se postupem času stal významným médiem pro publikování



Loga kongresů EAA v letech 2000 až 2002.



Evropská účetní asociace vydává časopis *European Accounting Review*.

v rozsahu cca 450 stran na jedno číslo a je distribuován jednak všem členům EAA, jednak ostatním předplatitelům.

Již od prvního kongresu, který se konal po roce 1989, a to v roce 1990 v Budapešti, se kongresů pravidelně zúčastňují i odborníci z České republiky - pedagogové, účetní a auditoři. Mezi pravidelné účastníky z řad pracovníků kateder finančního a manažerského účetnictví VŠE patří zejména ing. Marcela Žárová, ing. Jaroslava Holečková, prof. Bohumil Král, prof. Dana Kovanicová, prof. Libuše Müllerová, ing. Ladislav Mejzlík, ing. Vladimír Zelenka a další. Vzhledem k aktivní účasti našich zástupců na kongresech, ale i v jiných oblastech činnosti EAA byla

výsledků výzkumu v oblasti účetnictví a auditingu. Je zaměřen především na příspěvky autorů z evropského akademického prostředí, které jsou pečlivě vybírány a prochází před zveřejněním standardním recenzním procesem. Témata příspěvků nejsou nijak omezována, preferovány jsou příspěvky mající mezinárodní dopad, přičemž některá čísla časopisu jsou připravována předem již jako monotematická. Časopis je vydáván zhruba čtyřikrát do roka

ustavena výkonným výborem EAA pro Českou republiku funkce národního koordinátora, do které byl zvolen prof. Ing. Bohumil Král, CSc.

Skutečnost, že výkonný výbor EAA schválil kandidaturu VŠE na pořádání 27. kongresu EAA v roce 2004 v Praze, je oceněním činnosti členů EAA za Českou republiku a významu pražské Vysoké školy ekonomické. Díky pořádání kongresu v Praze bude mít česká odborná veřejnost jedinečnou příležitost zúčastnit se vysoce prestižní mezinárodní konference přinášející nejaktuálnější informace z oboru a z řešení vědeckých úkolů v oblasti účetnictví.

Ing. Ladislav Mejzlík
VŠE Praha



Snímek z valné hromady EAA v Seville, která se uskutečnila v letošním roce a kde bylo oficiálně obhlášeno konání 27. kongresu EAA v Praze (na snímku uprostřed autor článku ing. Ladislav Mejzlík).

Historie výročních kongresů EAA

| Ročník | Rok | Místo |
|--|------|------------|
| PIONÝRSKÉ KONGRESY (1978 - 1982) | | |
| 1. | 1978 | Paris |
| 2. | 1979 | Köln |
| 3. | 1980 | Amsterdam |
| 4. | 1981 | Barcelona |
| 5. | 1982 | Aarhus |
| ROZVÍJEJÍCÍ SE KONGRESY (1983 - 1987) | | |
| 6. | 1983 | Glasgow |
| 7. | 1984 | St. Gallen |
| 8. | 1985 | Brusel |
| 9. | 1986 | Stockholm |
| 10. | 1987 | London |
| Expandující kongresy (1988 - 1991) | | |
| 11. | 1988 | Nice |
| 12. | 1989 | Stuttgart |
| 13. | 1990 | Budapest |
| 14. | 1991 | Maastricht |

| Ročník | Rok | Místo |
|---|------|---|
| HROMADNÉ KONGRESY (1992 - dosud) | | |
| 15. | 1992 | Madrid |
| 16. | 1993 | Turku |
| 17. | 1994 | Venice Ca' Foscari University of Venice |
| 18. | 1995 | Birmingham, University of Birmingham |
| 19. | 1996 | Bergen, Norwegian School of Economics and Business Administration |
| 20. | 1997 | Graz, University of Graz |
| 21. | 1998 | Antwerp, University of Antwerp |
| 22. | 1999 | Bordeaux, University of Montesquieu - Bordeaux IV |
| 23. | 2000 | Munich, Ludwig Maximilian University |
| 24. | 2001 | Athens, Athens University of Economics & Business |
| 25. | 2002 | Copenhagen, Copenhagen Business School |
| 26. | 2003 | Sevilla, University of Sevilla |
| 27. | 2004 | Prague, University of Economics Prague |
| 28. | 2005 | Gothenberg, Göteborg University |
| 29. | 2006 | Dublin |

Nová směrnice EU o elektronických službách a její dopad na dodavatele EU

Rychlý nárůst internetového obchodování v posledních několika letech dělá těžkou hlavu finančním úřadům po celém světě. Diskuse se vedou především o nepřímých daních, jimiž se zdaňuje „spotřeba“ - jako je daň z přidané hodnoty (DPH), daň ze zboží a služeb (Goods and Services Tax, GST) a jiné druhy daně z obratu, a o tom, zda účtovat tyto daně i u elektronických obchodů. Vlády mnoha zemí světa řeší složitý problém, jak ochránit příjmy státního rozpočtu, aniž by potlačovaly technologický rozvoj. Kongres Spojených států amerických přijal rezoluci, v souladu s níž není možné uvalovat na elektronické obchody nové typy daní z obratu (tyto obchody lze zdaňovat pouze v případě, že daná transakce spadá pod některá již existující daňová pravidla, navíc pokud prodejce nesídlí na území Spojených států, obvykle je problém, jak jej „lokalizovat“). Naproti tomu Evropská unie se nikdy netajila nelibostí nad tím, že by spotřebitelé v EU měli dostávat od dodavatelů mimo EU nezdaněné elektronické zboží a služby. Proto se nyní rozhodla uvalit daň na celou řadu elektronických služeb, které byly až dosud nezdaněny. Nová pravidla definuje směrnice o elektronickém obchodu (e-Commerce Directive), která je pro stávající členy EU účinná od 1. července letošního roku a v nových členských zemích nabude účinnosti okamžikem jejich vstupu do EU, tedy 1. května 2004.

Jedním z důvodů rozdílného přístupu na obou stranách Atlantického oceánu je nepochybně různý význam internetového podnikání pro americkou ekonomiku a pro EU. Dalším důvodem je úloha, kterou „daně ze spotřeby“ hrají v příjmech státního rozpočtu: zatímco ve Spojených státech daně z obratu obvykle přispívají do rozpočtů jednotlivých států, které je vybírají, jen velice malým dílem, pro členské země EU je DPH významným zdrojem příjmů státního rozpočtu, takže jakékoli zvyšování objemu nezdaněné spotřeby je vnímáno jako jejich ohrožení. Navíc nejde jen o nižší příjmy státního rozpočtu - i podniky sídlící v EU, které jsou povinny svým odběratelům DPH účtovat, si už dlouho stěžují, že dodavatelé mimo EU se těší neoprávněné konkurenční výhodě.

Zdá se, že konflikt mezi těmito dvěma přístupy je nyní nevyhnutelný. Od

1. července 2003 platí v EU směrnice o elektronickém obchodu. Znamená to, že od tohoto data je u všech elektronických služeb směřujících do některé z 15 členských zemí EU účtována DPH bez ohledu na to, ve kterém státě sídlí poskytovatel služeb. Od 1. května příštího roku bude směrnice platit rovněž pro spotřebitele v 10 nových členských státech EU.

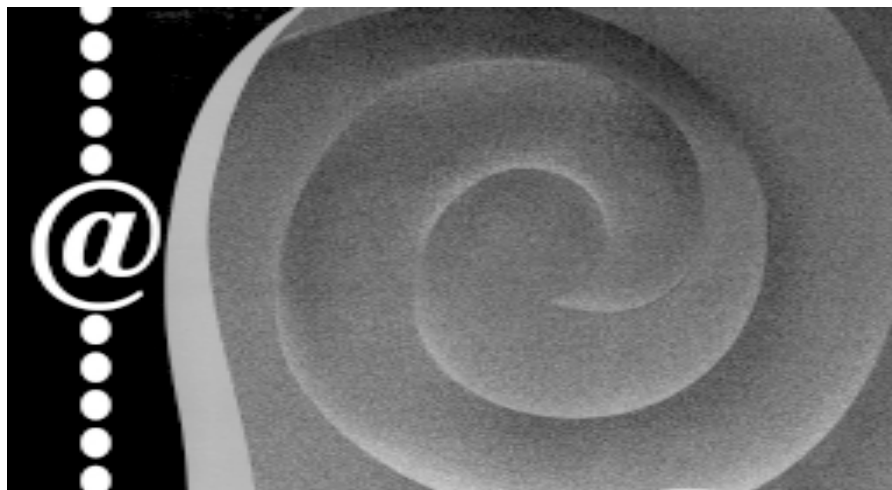
Avšak vzhledem k tomu, že se směrnice týká dodavatelů mimo EU, především ze Spojených států, je její skutečný dosah daleko širší.

Poskytovatelé elektronických služeb stojí nyní před problémem, jak se s těmito změnami vyrovnat. Existují to-

25 zemí v příštím roce se tyto problémy jen dále znásobí. Už nyní panují obavy, že opatření, jež EU přijala, povzbudí správce daně po celém světě, možná dokonce i ve Spojených státech samotných, aby přehodnotili svůj přístup k účtování DPH a jiných nepřímých daní u elektronických transakcí.

Směrnice o elektronickém obchodu

Směrnice se týká elektronických služeb. Jejich definice je velice široká a zahrnuje stažený software, hudbu a obrázky, online zprávy, publikace a hry, dále vzdělávací a zábavné programy a satelitní vysílání. Směrnice sta-



tiž různé způsoby, které se liší, pokud jde o náklady na dodržování nových legislativních ustanovení i pokud jde o důsledky pro ziskovost podniku.

Kvůli uplatnění DPH může cena elektronických služeb od poskytovatelů mimo EU vzrůst až o 25 %. Řada operátorů, kteří si chtějí zachovat svůj podíl na trhu, nehodlá zvýšit ceny, ale DPH by měla jít na úkor jejich čistého zisku. Významné americké společnosti, které si uvědomují, že nedodržovat novou směrnici by nebylo tím správným řešením, si již založily v EU své pobočky. Stěžují si však na náklady spojené s restrukturalizací i na negativní důsledky, jež má účtování DPH na jejich ziskovost a na budoucí růst. Někteří američtí zákonodárci proto nyní dokonce naléhají na Bushovu administrativu, aby se s tímto problémem obrátila na Světovou obchodní organizaci (WTO), protože nová pravidla jsou podle nich diskriminační.

V souvislosti s rozšířením EU na

noví, že bez ohledu na to, ve kterém státě sídlí její poskytovatel, podléhá daná služba DPH tehdy, jestliže je „spotřebována“ v EU. Naopak pokud je daná služba „spotřebována“ mimo EU, DPH se u ní neúčtuje.

Způsoby, jak dosáhnout tohoto zdánlivě velice jednoduchého cíle, jsou velice složité a jejich součástí jsou i zásadní změny pravidel týkajících se místa zdanitelného plnění. Tyto změny staví před dodavatele, kteří nemají sídlo v EU, ale jejichž odběratelé se z EU rekrutují, nové a náročné povinnosti. Pokud je nebudou dodržovat - až už záměrně, nebo jen z neznalosti - hrozí jim v zemích EU, v nichž předpisy poruší, velice přísné pokuty a penále.

Trvalé či dočasné změny?

Směrnice přináší jak trvalé, tak údajně jen dočasné změny primární legislativy EU týkající se DPH, tedy 6. směrnice. Trvalé změny jistě všichni přivítají. Patří k nim elektronická fakturace

a daňová příznání, jež jsou užitečným příspěvkem usnadňujícím elektronické obchodování. Pouze jako dočasné jsou ve směrnici deklarovány složité úpravy pravidel týkajících se místa zdanitelného plnění a speciální požadavky týkající se registrace dodavatelů, kteří nemají v EU své sídlo. Těmito dočasnými změnami se podrobněji zabýváme níže. Předpokládá se, že budou platit pouze po dobu tří let, po jejichž uplynutí by technologický vývoj měl umožnit zavedení nového režimu, který by měl uživatelům více vycházet vstříc (tento nový režim by měl využívat elektronické portály a důvěryhodné třetí osoby, podrobnosti jeho fungování jsou však zatím jen mlhavé). Těžko nyní odhadovat, zda bude tento scénář v praxi skutečně realizován, nebo zda budou tyto „dočasné“ změny platit dál, protože jiné, lepší řešení nebude k dispozici. Zkušenosti s Evropskou unií nejsou v tomto směru však nijak povzbudivé.

Dva typy plnění

Směrnice odlišuje dva typy zdanitelných plnění: jednak transakci realizovanou mezi dvěma podniky (Business-to-Business, B2B), jednak obchodní transakci mezi podnikem a spotřebitelem, který je fyzickou osobou (Business-to-Consumer, B2C).

Business-to-Business (B2B)

Model obchodní transakce mezi dvěma podniky je založen na předpokladu, že každý podnik je registrován jako pláče DPH, a tudíž nejjednodušší je, když si podnik, který je spotřebitelem elektronických služeb dodávaných jiným podnikem se sídlem v zahraničí, sám DPH vyměří na základě tzv. zpětného účtování daně („reverse charge“). Ve většině případů spotřebitel automaticky uplatní nárok na odpočet takto vypočtené DPH. Tímto způsobem se zdaňují elektronická plnění realizovaná mezi dvěma podniky v rámci EU i plnění od dodavatelů, kteří nemají sídlo v EU (např. od dodavatelů se sídlem v USA), jejichž odběrateli jsou podniky se sídlem v EU.

V rámci tohoto postupu se daňová povinnost dodavatele prakticky omezuje pouze na to, aby si ověřil, zda je jeho odběratel skutečně podnikatelem - k tomu obvykle stačí jen zkontrolovat, zda odběratel uvedl platné daňové identifikační číslo. Pro tyto účely slouží online ověřovací systém (který však není plně automatický).

H.M. Customs & Excise (britské ministerstvo pro výběr nepřímých daní a cel) nedávno vydalo vyhlášku specifikující, jakými dokumenty je nutné doložit elektronické transakce mezi dvě-

ma podniky. Ve vyhlášce se uvádí, že v plném rozsahu bude nutné ověření provést v případě, že dodavatel má důvod se domnívat, že odběratelem uvedeně daňové identifikační číslo je falešné nebo nesprávné. Vyhláška také vysvětluje jak postupovat, jestliže odběratel tvrdí, že je podnikatelem, ale že není registrován k DPH. V takovém případě je nutné získat další důkazy, jako jsou např. smlouvy, hlavičkový papír s adresou odběratele, adresu oficiálních webových stránek, propagační materiály, doklad od finančního úřadu nebo od některé renomované organizace.

Business-to-Consumer (B2C)

Skutečné problémy ovšem nastávají teprve u zdanitelných plnění, kde je spotřebitelem fyzická osoba - podnikatel. V těchto případech není možné „reverse charge“ použít, protože spotřebitel není jako pláče DPH registrován. Jestliže tedy dodavatel poskytne elektronickou službu konečnému spotřebiteli, který je fyzickou osobou, bude to naopak on, kdo má povinnost se zaregistrovat k DPH v EU a u svých dodání do země EU ji účtovat. Tuto povinnost dodavatel elektronické služby má, jakmile se uskuteční první plnění za úplat - bezúplatná plnění předmětem daně nejsou, pokud je však plnění úplatné, musí být zdaněno.

Dodavatelé si ve většině případů mohou vybrat ze dvou způsobů jak nové registrační požadavky splnit. Jednou z možností je speciální registrace k DPH, kterou zavádí výše uvedená směrnice, a to registrace v jediném („vybraném“) členském státě EU. Jinou možností je zaregistrovat se k DPH v každém členském státě, kde má dodavatel odběratele, kteří jsou fyzickými osobami. Pokud se dodavatel rozhodne pro speciální registraci, stejně musí uplatňovat DPH u všech zdaně-

telných plnění v jednotlivých státech EU, do nichž dodává konečným spotřebitelům elektronické služby, ale bude podávat jen jedno příznání k DPH, a to ve svém „vybraném“ státě. Povinnosti finančních úřadů tohoto státu pak bude odevzdat příslušnou část daně státu, jemuž náleží.

Změny v oblasti elektronického obchodování by se pro Evropskou komisi mohly stát jakýmsi průběžným kamenem, který ukáže, do jaké míry jsou realistické plány komise na zjednodušení legislativních požadavků pro podniky provádějící mezinárodní transakce¹⁾.

¹⁾ *Evropská komise obhlédla zabývané konzultačního procesu k otázkám týkajícím se legislativy DPH dne 26. května 2003. Podrobnější informace včetně diskusního dokumentu předloženého Komisí naleznete na adrese http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations_en.htm*

Také britské úřady již vydaly vyhlášku zabývající se jedním z největších praktických problémů, jež dodavatelé musí v této souvislosti řešit, a to jak správně určit, kde má zákazník podnikatel bydliště, aby bylo možné správně stanovit výši DPH. Prvním problémem pro mnoho dodavatelů je už sama nutnost doplnit tuto informaci do fakturačního systému, protože dříve pro ně nebyla relevantní. Dalším složitým problémem je, jak ověřovat údaje uvedené odběratelem. Ten totiž v konečném důsledku nese náklady na DPH, a není tedy obtížné si představit, že bude předstírat, že vůbec v EU nebydlí, resp. že má bydliště v jiném státě EU, v němž je sazba DPH nižší.

V tabulce č. 1 jsou popsány způsoby jak ověřovat, ve kterém státě má odběratel bydliště, tak jak je navrhuje příslušné britské orgány. Stačí, aby

Tabulka č. 1

Podle čeho určujeme, ve kterém státě má konečný odběratel soukromá osoba bydliště

Podle poštovní adresy odběratele, kterou udal pro zaslání zboží, katalogů, vzorků, kompaktních disků, faktur, korespondence apod., pokud korespondence odeslaná na tuto adresu nebyla vrácena.

Poštovní adresu odběratele porovnáme s adresou uvedenou pro účely fakturace u kreditní nebo debetní karty, jež byla použita k úhradě za služby.

S použitím speciálního softwaru porovnáme poštovní adresu odběratele se sídlem jeho banky, která vydala kreditní nebo debetní kartu, jež byla použita k úhradě za služby.

S použitím speciálního softwaru nebo jiných zdrojů ověříme, ve kterém státě má odběratel bydliště.

Použijeme speciální systémy, které dokážou zjistit, kde jsou poskytnuté služby spotřebovány.

bydliště spotřebitele bylo ověřeno jednou z těchto metod, a pokud nebudou zjištěny žádné nesrovnalosti, britské orgány podle svého prohlášení hodlají bydliště, jež spotřebitel uvedl, akceptovat. Lze předpokládat, že obdobná kritéria budou uplatňovat i orgány ostatních členských států EU. Někteří dodavatelé elektronických služeb však již dnes pochybují, zda tyto metody bude možné efektivně používat v praxi, a přirozeně se obávají, že za případné chyby ponесou odpovědnost oni. Poukazují na to, že sofistikovaní uživatelé internetu už mnohokrát prokázali, že dokážou místo, odkud jsou k internetu připojeni, dovedně zamaskovat.

Výhody registrace v EU

Existuje ještě další možnost. Dodavatel elektronických služeb, který nemá v EU své sídlo, si může v některém členském státě EU zřídit dceřinou společnost nebo pobočku, jejímž prostřednictvím bude své služby poskytovat. Potom se v daném státě zaregistruje jako plátcе DPH, a bude tak využívat stejných výhod, jako mají podniky sídlící v EU, protože bude účtovat o DPH stejným způsobem jako tyto podniky.

V čem je tato varianta atraktivní? Základní pravidlo pro podniky sídlící v EU totiž je, že zboží se v rámci celé EU zdaňuje v zemi „původu“, tj. účtuje se u něj sazba DPH platná v členské zemi, kde je dodavatel k DPH zaregistrován, nikoli v členské zemi, v níž má bydliště zákazník. Smyslem této zásady je zjednodušit daňová pravidla a minimalizovat povinnosti subjektů stanovené zákonem. Tuto zásadu lze přirozeně využít k daňovým úsporám pokud se společnost zaregistruje v zemi s nízkou sazbou DPH (jako je např. Lucembursko). Základní sazba DPH v jednotlivých členských zemích EU se totiž poměrně výrazně liší, pohybuje se v rozmezí od 15 % do 25 %. Na ostrově Madeira je dokonce zvláštní sazba 13 % (i když v tomto případě je nutná opatrnost, protože Evropská komise považuje používání této sazby za protiprávní).

Co to znamená, zaregistrovat se v EU jako plátcе DPH? Je nutné předeslat, že jiná pravidla platí pro dceřiné společnosti a jiná pro pobočky. I u pobočky se předpokládá, že vznikne provozovna vybavená potřebnými personálními a technickými zdroji, které budou dodávky zajišťovat (je samozřejmě možné provedení vlastní práce smluvně zajistit se subdodavatelem). Každý dodavatel, který se rozhodne zřídit v EU dceřinou společnost nebo pobočku, musí

přirozeně detailně prozkoumat všechny důsledky z toho vyplývající - včetně přímých daní. Navíc bude nezbytné, aby tato pobočka nebo dceřiná společnost byla smluvní stranou poskytující dané služby.

Elektronické služby

Jaké typy služeb tedy směrnice vlastně pokrývá? Jejich definice je poměrně široká a otevřená. Zahrnuje „rozhlasové a televizní služby“ (tedy satelitní vysílání ať už na základě předplatného nebo s platbou za každý jednotlivý přenos). Dále definice uvádí seznam různých „elektronicky dodávaných služeb“, včetně mimo jiné tvorby webových stránek, databází nebo výuky prostřednictvím internetu. Seznam uvedený ve směrnici má pouze ilustrativní charakter, v žádném případě není vyčerpávající, pouze naznačuje určité hranice. Příklady elektronických služeb v definici uvedených obsahuje tabulka č. 2.

Najdou se i příklady, třeba zpracování dat, které se dají „vměstnat“ pod klasické i nové zásady uplatňování DPH. Který ze způsobů zdanění bude mít přednost? A co např. výuka prostřednictvím internetu? Znamená to, že pod novou směrnicí spadá jakákoli forma výuky poskytovaná elektronicky? A pokud ano, proč totéž neplatí i pro právní či jiné poradenské služby?

Odpovědi na výše uvedené otázky by nebyly tak důležité nebýt konkrétních důsledků, které z toho pro služby spadající pod novou směrnici vyplývají. V souladu s touto směrnicí totiž na tyto služby být uplatněna DPH, kdykoli jsou poskytnuty osobě se sídlem nebo bydlištěm v EU, a to formou „reverse charge“, jestliže jsou poskytnuty podnikateli (B2B), a jestliže jsou poskytovány soukromé osobě (B2C), je dodavatel povinen se v EU zaregistrovat a daň uhradit. V podstatě se jedná o rozšíření zásad, které byly do legislativy EU včleněny v roce 1997 v sou-

Tabulka č. 2

Typy služeb spadajících pod novou směrnici o elektronickém obchodu

| |
|--|
| Vysílání - rozhlas/TV/Internet - předplatné nebo platba za jednotlivé pořady |
| Politické, kulturní, sportovní, umělecké nebo vzdělávací programy |
| Stažení hudební nahrávky |
| Filmy a video, např. kreslené filmy |
| Obrázky/fotografie/plakáty |
| Software - antivirové programy, software blokující reklamy, ovladače ke stažení, šetřiče obrazovky, vyhledávací programy |
| Text a jiné informace - online zprávy, vzkazy, ceny akcií, sportovní výsledky |
| Horoskopy |
| Online publikace - knihy, manuály, noviny, články, informační bulletiny, časopisy a jiná periodika |
| Online hry - interaktivní software |
| Výukové programy, online kurzy nebo instruktáže |
| Vzdělávací materiály - encyklopedie, atlasy, letecké mapy |
| Aukce |

Evropská komise jasně deklarovala, že jejím záměrem není, aby směrnice pokrývala všechny služby, jež jsou dodávány elektronickou cestou. Cílem je, aby směrnice upravovala elektronicky dodávané informace, jako je např. software, databáze nebo počítačové hry, ale nikoli věcné služby, jako je např. právní poradenství nebo bankovní internetové služby, jež mají „svůj vlastní život“ a jsou zdaňovány podle běžných pravidel upravujících uplatňování DPH. Takže i když právník poskytuje klientovi své rady prostřednictvím elektronické pošty, nebude se - jen kvůli použitému médiu - jednat o poradenskou službu spadající pod novou směrnici.

vislosti s telekomunikačními službami.

Jedním z problémů, které vyplývají ze vzájemného překrývání se došavadních zásad týkajících se uplatňování DPH a nových zásad definovaných směrnicí, je, že podniku může vzniknout povinnost registrovat se k DPH jak podle těch starých, tak podle nových pravidel. Potom se může stát, že poskytovatel elektronických služeb, který se registroval podle nových speciálních pravidel (tj. v jednom státě), zjistí, že tato registrace je neplatná, pokud provádí zdanitelná plnění ve kterémkoli členském státě EU podle starých pravidel. Z formulace v nové směrnici

totiž vyplývá, že pokud dodavatel provádí zdanitelná plnění podle starých předpisů, nemůže nástroje definované směrnicí využívat. Vezměme si např. situaci, kdy poskytovatel elektronických služeb dodá určité informace elektronicky, současně se však s předplatitelem dohodne, že mu za poplatek tytéž informace pošle poštou. Aby tak mohl učinit, musí se zaregistrovat k DPH podle starých pravidel (závisí to na tom, zda překročí limit povinný pro registraci), protože bude dodávat rovněž zboží. Pak ovšem již nebude moci využívat speciální registraci v jednom státě definovanou směrnicí o elektronickém obchodu.

Nárok na vrácení DPH

Existuje ještě jeden důvod, proč by využívání speciální registrace k DPH v jednom státě nemuselo být v zájmu dodavatele, a tím jsou peněžní toky. Tento typ registrace totiž neumožňuje okamžitě nárokovat odpočet DPH na vstupu prostřednictvím běžného příznání k DPH (na což jinak každý podnik registrovaný k DPH nárok má).

V normálním daňovém režimu je běžné, že pokud se vstupy týkají zdanitelného plnění, podnik má okamžitě a nezpochybnitelně právo nárokovat odpočet daně zaplacené na vstupu. U výše zmíněné speciální registrace v jednom státě je však nutné předložit zvláštní žádost o vrácení daně v souladu s 13. směrnicí EU. Dobrou zprávou je snad jen to, že v těchto případech bude vrácení daně povinné (což zatím nebylo, jak o tom svědčí zkušenosti amerických podniků, které se snažily nárokovat vrácení DPH v členských státech EU, jako např. ve Francii, Německu nebo Itálii). Nicméně proces nárokování uhrazené daně je velice pracný a trvá obvykle šest měsíců nebo i déle, než je daň vrácena. Tuto komplikaci považujeme za největší nedostatek nové směrnice.

Důsledky směrnice pro kandidátské země

Jak jsme již zmínili výše, směrnice o elektronickém obchodu vstoupí v kandidátských zemích v platnost

okamžikem jejich vstupu do EU. Znamená to, že od 1. května 2004 budou veškeré elektronické služby dodávané spotřebitelům v těchto státech zdanovány podle nových pravidel upravených touto směrnicí. Dodavatelé, kteří nebudou mít sídlo v EU, se budou muset registrovat k DPH, a to buď jednotlivě v každé členské zemi, kde mají zákazníky, nebo budou muset upravit svou speciální registraci, tak aby zahrnovala i nové členské země.

Rozšířená EU nabídne podnikatelským subjektům ještě lepší podmínky pro využívání výhod, které členství nabízí. Nejenže nebude třeba mít až 25 samostatných registrací k DPH ani nebude třeba uplatňovat až 25 různých sazeb, ale také bude možné zvýšit ziskovost. Některé z nových členských zemí budou mít totiž jedny z nejvyšších sazeb DPH v rozšířené EU, až 25%. Podniky z těchto zemí budou mít po vstupu do EU více možností založit si pobočku v některém ze států s nižší sazbou. Dvě kandidátské země, Kypr a Malta, mají totiž pouze 15% sazbu DPH.

Nová směrnice týkající se elektronického obchodu je také dokladem, s jakými obtížemi se podniky v kandidátských zemích potýkají během stávajícího přechodného období před svým vstupem, především v souvislosti se změnami pravidel týkajících se DPH. Ironií osudu je, že největší problémy mají právě podniky z kandidátských zemí, které už nyní poskytují elektronické služby odběratelům v EU (pokud se rozhodly nezaložit si v žádném ze stávajících 15 členských států vlastní pobočku). Od 1. července 2003 musí účtovat DPH v zemích svých odběratelů a pro tyto účely se musí v těchto zemích zaregistrovat, a to buď v každém jednotlivě, nebo - při použití zjednodušené procedury - v jednom vybraném státě. Současně však stejná dodávka může podléhat dani i v jejich domovském státě. Od května 2004 bude takový dodavatel naopak muset svým evropským klientům účtovat DPH sazbou platnou ve svém zemi. Nezbývá než doufat, že nebude příliš mnoho podniků, které se do této pasti chytí.

Zákaz diskriminace

Otázkou je, zda směrnice o elektronickém obchodu porušuje ustanovení týkající se zákazu diskriminace, která jsou zakotvena v Dohodě Světové obchodní organizace (WTO Agreement). Podle těchto ustanovení je zakázáno diskriminovat v daňových záležitostech cizí subjekty, přičemž se zde výslovně uvádí, že nápravou této diskriminace není, pokud má cizí subjekt možnost

INZERCE

DK SOFTWARE
 International program
 for electronic trade

DK Audit

- Struktura daňové mobility
- KAČB
- Období reprezentativní sled
- reprezentativní
- Procedura OFIRCA
- Spolupráce
- Období reprezentativní
- audit
- Tisk dokumentace
- Auditovné sestavené
- v elektronické
- podobě.

DKV

- Účetní účetní
- Pracovní účetní
- Pracovní ÚČB
- Číslo ÚČB
- Pracovní
- Pracovní
- Pracovní účetní
- Pracovní účetní
- Pracovní pro účetní
- Pracovní účetní
- Pracovní účetní
- Pracovní účetní

DK

www.dksoftware.cz

DK SOFTWARE, s.r.o. | IČO: 252 20 202 | Zapsaná v obchodním rejstříku | Městský soud v Praze | IČO: 252 20 202

se zaregistrovat k dani v souladu se zákony daného státu (tj. zřídit si v něm pobočku nebo dceřinou společnost). První problém se týká sazby DPH. Poskytovatel elektronických služeb pocházející z EU si může vybrat členský stát EU s nízkou sazbou DPH, v něm se zaregistrovat a odtud dodávat služby konečným spotřebitelům po celé EU. Jeho konkurent mimo EU musí účtovat DPH sazbou platnou v jednotlivých členských zemích, kde mají bydliště jeho odběratelé. Druhým problémem jsou rozdílné administrativní požadavky ze strany správních orgánů. Zatímco dodavatel z EU vyplní jedno přiznání k DPH, kterou účtuje jednotnou sazbou, dodavatel ze země mimo EU musí účtovat DPH různými sazbami, podle toho, kde sídlí jeho odběratelé, a musí vyplňovat více přiznání k DPH. Pokud se rozhodne pro speciální režim s registrací v jednom členském státě EU, nebude mít obvyklý nárok na odpočet DPH na vstup, který samozřejmě jeho konkurent z EU má. Podle výše zmíněných zásad WTO není nápravou této diskriminace fakt, že si dodavatel z nečlenské země může v některém státě EU založit dceřinou společnost nebo pobočku a zaregistrovat se tam jako plátcé daně.

Závěr

Nová směrnice o elektronickém obchodu platí ve stávajících členských zemích EU od 1. července letošního roku. V kandidátských zemích nabude účinnosti při jejich vstupu v květnu 2004. Požadavky definované touto směrnicí musí plnit každý dodavatel elektronických služeb sídlící mimo EU, který poskytuje své služby konečným spotřebitelům - soukromým osobám v EU.

Nabízí se hned několik otázek: Lze tyto požadavky vůbec v praxi vynutit a kontrolovat jejich plnění? Jsou tyto elektronické dodávky skutečně v kompetenci daňových orgánů EU? Evropská unie je evidentně přesvědčena, že tyto záležitosti do její kompetence spadají a podniká řadu opatření namířených proti těm subjektům, které tyto zásady nebudou dodržovat. Možná však tato opatření ani nebudou nutná. Vždyť copak si nějaký podnik může

dovolit, pokud existuje jasně definovaný legislativní požadavek registrovat se k DPH a účtovat ji ve státě, kde mají bydliště jeho zákazníci, tento požadavek ignorovat? Pokuty za porušení směrnice budou přísné - v některých členských zemích až ve výši dvojnásobku dlužné DPH. Navíc připočteme i negativní důsledky pro dobrou pověst podniku. Může např. podnik, který ignoruje svůj jednoznačný právní závazek stanovený tak významným ekonomickým prostorem, jímž EU nepochybně je, být atraktivní pro investory?

Zkrátka řečeno, problémy, které směrnice EU o elektronickém obchodu přináší poskytovatelům elektronických služeb z nečlenských zemí, samy nezmizí. Podniky, jichž se týkají, je budou muset urychleně začít řešit.

*(Přetištěno z měsíčníku EU¹⁰
Tax Accession News,
který vydává Ernst & Young)*



ZAUJALO NÁS

Evropa a úpadek

Pokračujeme v putování mezi pilíři Sarbanes-Oxleyho zákona. Odpovědnost generálního a finančního ředitele je druhým prvkem, na který bych se rád zaměřil, protože je skutečnou novinkou. V tomto případě se opět jedná o okamžitou reakci na to, co se stalo ve společnostech Enron a WorldCom - bylo zde na první pohled zřejmé, že nejvyšší management a senior management v těchto případech nepostupoval odpovídajícím způsobem. Co by tedy osoby v těchto funkcích měly nyní vykonávat?

Stát se generálním či finančním ředitelem je ve Spojených státech velmi nesnadné. Budete-li v této zemi na výkon této funkce navrženi, řekněte si

o hodně peněz, protože se jedná o velmi nebezpečné povolání. Osoby v těchto funkcích musejí podepisovat svým vlastním jménem nejrůznější dokumenty. Musejí prohlásit, že zkontrolovaly finanční výkazy, závěrečné finanční výkazy ke konci roku a další zprávy, které jsou zveřejňovány o dané společnosti. Musejí prohlásit, že zprávy a účetní výkazy odrážejí správný obraz organizace a že v nich nic nechybí, ani že neobsahují žádné nesprávné údaje. Generální a finanční ředitel musí prohlásit, že nesou zodpovědnost za vnitřní kontrolu v oblasti zveřejňovaných finančních výsledků, a dále musí zajistit a prohlásit, že kontrolní i řídicí mechanismy umožňují

získat informace o každé důležité události ve společnosti či v jejich pobočkách. Další povinností je prověřovat účinnost těchto kontrolních a řídicích mechanismů. Výsledky hodnocení tvoří přílohu zprávy. Nejedná se jen o prohlášení v podobě pouhého papíru s jejich podpisem, ale americká komise pro cenné papíry - SEC je může zároveň kdykoli požádat o prokázání, zda byl tento proces skutečně realizován. Závěrem tyto osoby musejí jednat také s externími auditory a informovat je o jakýchkoli nedokonalostech a slabých místech vnitřního systému nebo o zpronevěře, ať se jedná o podstatnou skutečnost či nikoliv, které by na tyto kontroly mohly mít vliv. Tomuto bodu se budu opět věnovat později. Tato záležitost je velmi důležitá, neboť externí auditoři (a to opět

stanoví Sarbanesův zákon) budou povinni hodnotit prohlášení generálního a finančního ředitele. Závěrem pak uvedou: „Ano, tento proces skutečně proběhl a podpis generálního/finančního ředitele je udělen opodstatněně.“ To jsou věci, to jsou věci.

Pokud mne má jistě chabá paměť neklame, tak to už silně zavání stupněm odpovědnosti vrcholového řídicího pracovníka v temných dobách totality. Ale to je jistě jenom mámení z nebezpečně nostalgické. A tak hurá zpátky za moře.

Všechny společnosti kotované na burze nyní musejí přikládat ke svým výročním zprávám také zprávu o vnitřních kontrolách, jež bude doplněna podpisy generálního a finančního ředitele. Tato zpráva obsahuje zodpovědnost senior managementu za implementaci systému vnitřních kontrol s cílem zajistit správnost finančních údajů. V tomto prohlášení je třeba uvést „Posoudili jsme systém vnitřní kontroly a výsledek je ten a ten.“ Zhodnocení vnitřních kontrol, které musí být posouzeno a potvrzeno externími audi-

tory, bude mít na jejich práci dopad. Nyní budou muset věnovat určitý čas posouzení systému vnitřních kontrol společnosti tak, aby jej mohli zhodnotit. Původně si po uzákonění Sarbanesova zákona v USA většina generálních a finančních ředitelů myslela, že Sarbanesův zákon hovoří o systému vnitřních kontrol jako o systému vnitřní kontroly tvorby informací, jež se dostávají do výroční zprávy.

Co tedy podle Komise pro cenné papíry (SEC) systém vnitřní kontroly znamená? SEC ve skutečnosti za vnitřní kontrolu pokládá všechno, co umožňuje společnosti zajistit, aby byly transakce řádně ověřeny a správně zaneseny do účetnictví, aby byla aktiva chráněna proti zneužití a dále také stanoví, že když hovoří o transakcích, má na mysli transakce v širším pojetí, tj. veškeré pohyby v rámci společnosti. Aktiva samozřejmě zahrnují mnoho věcí, nejen fyzická aktiva, ale také hmotná aktiva, nehmotná aktiva, zaměstnance, továrny, vybavení, vše, co je majetkem společnosti. Toto vysvětlení se tedy vztahuje zejména na ge-

nerální a finanční ředitele, protože o vnitřní kontrole podávají zprávu oni. V rámci jejich zprávy o finančních výsledcích musejí uvést nejen zprávu o tom, jak informace vznikly a zda jsou informace správné, spolehlivé, ověřené..., ale i to, zda systém vnitřní kontroly celé společnosti funguje správně.

Za mořem se tedy proti nedostatku informací a jejich zkreslování mohutně bojí i zbrojí. Můžeme se na to dívat jako na extrém, můžeme se tomu povýšeně usmívat, ale tohle není tažení proti sexuálnímu harassmentu. Tohle je signál, který nesmíme přehlížet. Při pohledu na ekonomickou mapu světa se opravdu i méně bystrým jedincům musí zdát, že to v ekonomických vztazích půjde ještě dlouho spíše podle USA než podle Evropy, která je stále více hromadou papíru než funkčním ekonomickým celkem. Nebo že bychom se my Čechové, zdatní jonáci, sami pasovali do role oně přislovečné opilé myši, která řvala: Kocúr pod sa biť!

(Konkursní noviny, 1. 10. 2003)

Zpronevěra a „donašečství“

Z nedávné studie provedené společností KPMG Forensic ve Spojeném království vyplývá, že řada respondentů (83 %) by nadřizovaným ohlásila zásadní zpronevěru ze strany svých kolegů. Zhruba 44 % respondentů by dokonce ohlásilo i méně závažné přestupky, jako je například krádež kancelářských potřeb. „Přestože tento přístup není ve střední a východní Evropě rozšířen, donášení se pro management firem stává závažnou otázkou. Poskytuje důležitý systém včasné výstrahy a umožňuje problémy řešit interním způsobem,“ tvrdí Charlie Patrick z KPMG, který má zkušenosti s vyšetřováním případů zpronevěry, korupce a podni-

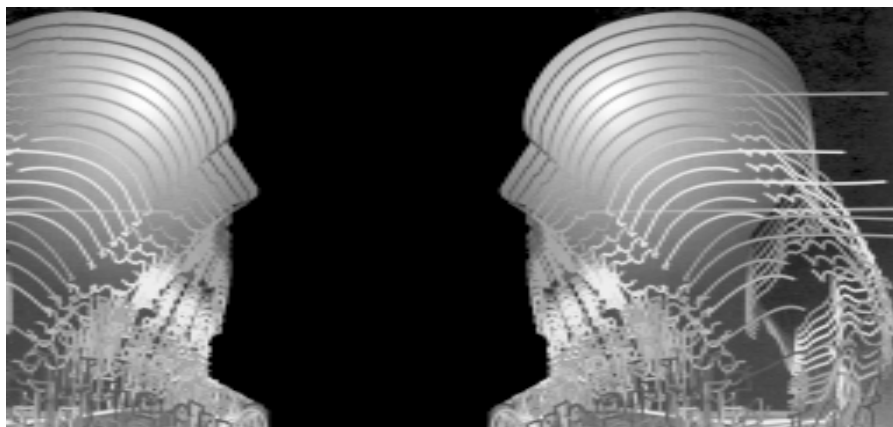
kových přestupků pro společnosti a investory v 15 zemích střední a východní Evropy.

Šéf řízení rizik společnosti Enron Rick Buy uvedl ve své výpovědi před Kongresem Spojených států, že mu nebylo příjemné, co se ve společnosti děje, ale měl pocit, že nemá možnost, jak své znepokojení sdělit představenstvu společnosti. Naopak další zaměstnanec společnosti Enron, Sherron Watkinsová, zaslala předsedovi představenstva společnosti Kennethu Layovi anonymní e-mail, v němž vyjádřila své znepokojení nad účetními nesrovnalostmi, a později se s ním setkala, aby je s ním osobně prodiskutovala. Někdo by ji

mohl považovat za „práškačku“ – tedy někoho, kdo upozorní vedení společnosti nebo policii a úřady na možné přestupky.

„Šetření, jež se opírají o donášení nejsou ve střední a východní Evropě výjimečná – stále vyšší počet je zahajován na základě anonymních dopisů zaslaných zahraničním mateřským společností, které svou obchodní činnost provozují v České republice a dalších zemích střední a východní Evropy,“ uvádí Charlie Patrick z KPMG.

Tyto dopisy obvykle píše lidé uvnitř společnosti s podrobnými znalostmi o jednání, které neschvalují. Autory ale mohou být také lidé, kteří si chtějí „vyrovnat účty“ tím, že nevinné osoby vystaví podezření. V některých případech se tyto dopisy zakládají na pravdě, jindy obsahují záměrně zkreslené skutečnosti, které mají vést ke mylným závěrům. V dopisech se obecně objevují stížnosti na jednání vedení a jejich autory jsou podle všeho ti, kteří ve firemní hierarchii patří o stupeň níže. Zvyšující se počet a pravidelnost dopisů ukazuje na to, že lidé, kteří se na svém pracovišti setkávají s neslučitelným jednáním, mají často pocit, že toto je jediný komunikační kanál, který mají k dispozici.



Cílem ohlašování neslučitelného jednání úřední (avšak přesto anonymní) cestou je umožnit identifikaci těchto skutečností v rámci organizace a řešení problémů, které se týkají zpronevěry či jiných přestupků ze strany zaměstnanců. „Systém vychází ze zásady, že mlčení by pro zaměstnance nemělo být tou správnou volbou. Zaměstnavatelé by pro své pracovníky měli zavést bezpečný systém pro ohlašování problémů v oblasti přestupků a dobrovolné předávání informací o protiprávních nebo podvodných praktikách. Neměl by se ale stát náhradou řádné komunikace s managementem nebo prostředkem pro anonymní působení potíží, jak tomu v některých případech bývá,” dodává Patrick.

Zavedení systému, jehož prostřednictvím zaměstnanec může ohlašovat pro-

blémy, je ale pouze částečným řešením situace. Stejně důležité je, aby zaměstnanci byli připraveni tyto komunikační kanály využívat a důvěřovali jim. „Vzhledem ke zkušenostem s takovým jednáním v řadě zemí a zvláště v tomto regionu tu může existovat neochota někoho udávat,” uvádí Charlie Patrick.

Kanál pro ohlašování neslučitelného jednání může fungovat pouze v rámci vhodné infrastruktury a jen v případě, že společnost v této oblasti přijme jasný, upřímný a otevřený závazek. Tato iniciativa, stejně jako řada dalších otázek firemní kultury, musí vyjít ze samotného vrcholu struktury společnosti. Aby tyto kanály náležitě fungovaly, musejí mít zaměstnanci jistotu, že jejich anonymita je zaručena a jejich podněty budou brány vážně.

Proto některé společnosti využívají služeb externích firem, které se zabývají vznesenými podněty, jiné zase tyto záležitosti svěřují do pravomoci šéfů interního auditu.

„Je-li vše prováděno správně a s podporou vrcholového managementu, ohlašování neslučitelného jednání pro společnosti představuje významný systém včasného varování a podporuje řešení problémů v rámci organizace namísto jejich řešení mimo ni. Rovněž může poskytnout dodatečnou podporu systémům společnosti pro kontrolu vnitřního rizika. Zaměstnanci musejí mít ale v systému naprostou důvěru a přesvědčit se o tom, že jsou díky němu přijímána účinná opatření,” uzavírá Charlie Patrick.

(KPMG. 12. 9. 2003)

CO MOŽNÁ NEVÍTE

Manažeři ve Švýcarsku

Manažerská generace se podstatně změnila a omládlá. Studie KPMG „Business Leaders in Switzerland“ objasňuje motivaci a způsob myšlení švýcarských manažerů. Výsledky jsou zajímavé i pro nás, neboť revidují mnohá ustálená klíše.

Výsledky uvedené studie vyplynuly z dotazníkového šetření mezi členy top managementu velkých, středních i malých švýcarských podniků vybraných namátkou z žebříčku „TOP 2000 in der Schweiz.“

Velké mezinárodní podniky, i když procházejí těžkými obdobími, působí na švýcarské manažery dobrým dojmem. Zdá se, že negativní zprávy z letošního roku ohledně bilančních skandálů řady společností na ně mají jen malý vliv a že se i nadále obejdou bez zahraničních vzorů.

Co Švýcarsko na managementu nejvíce přitahuje?

Jsou to tři momenty, které respondenti citované studie KPMG považují za rovnocenné: za prvé je to příležitost vykonat něco velkého (34 %), za druhé volnost v rozhodování a možnost sám si uspořádat pracovní prostředí (33 %) a za třetí odpovědnost (32 %). Vykonat něco velkého má přitom větší váhu u mladších manažerů. Nápadné také je, že absolventům vysokých škol mnohem méně záleží na odpovědnosti.

Největší výzvou pro vedoucí pracovníky je získat dobré spolupracovníky a dosáhnout toho, aby byli k firmě loajální (74 %). Menší význam však švýcarští manažeři přikládají umění dobře zvládnout nové technologie nebo zvyšovat hodnotu podniku pro akcionáře (Shareholder Value).

Zajímavé je, že internet a e-business už nepatří k těm oblastem, které manažeři chtějí ovládnout za každou cenu. Vysoké pracovní zatížení ani tlak na maximalizaci zisku jim většinou nevadí. Spíše jde o konkrétní tlaky, které se jim na řídicí práci líbí nejméně (68 %). Výrazné je to zejména ve velkých podnicích (79 %). Naproti tomu je politováníhodné, že podíl žen ve vedoucích pozicích je stále na velmi nízké úrovni.

Další atributy managementu

- Kariéra manažerů není podle závěru studie KPMG „otázkou vztahů“, jak se často předpokládá: podpora jiných osob je pro profesní vzestup rozhodující jen v omezené míře. K osobní kariéře nejvíce přispívá kvalifikace pro danou práci (90 % respondentů). Důležitá je rovněž tvrdá práce a zkušenost (po 81 %) a „být ve správném čase na správném místě“ (84 %). Naproti tomu loajalita, jako faktor kariéry, ztratila na významu. Ve vedlejších postavení jsou dnes také podnikatelská kultura, image a tradice firmy.
- Dvě třetiny švýcarských manažerů označují svůj řídicí styl jako uvolněný

a kolegiální. Za distancované, avšak čestné manažery se považuje 32 % respondentů. Jako nejdůležitější předpoklady pro svůj úspěch uvádějí schopnost vést lidi, sociální kompetenci a mít vizi. Strategické myšlení, inovativnost, znalosti a podnikatelský rozhled jsou pro ně až druhořadé. Nejsilnějšími stránkami švýcarských manažerů jsou schopnost vedení lidí/leadership a motivace.

- Pracovní doba manažerů je vysoká. V průměru činí 58 hodin týdně. 25 % dotázaných pracuje přes 60 hodin; výrazně vyšší je podíl workoholiků mezi absolventy vysokých škol. Nadále se zvyšuje i podíl řídicích pracovníků, kteří pravidelně pracují o víkendech.

- Dovolena - manažeři si dopřávají v průměru 4,5 týdne dovolené ročně, zhruba čtvrtina vyjde s třemi týdny i méně. 40 % stráví svou dovolenou ve Švýcarsku, 51 % v zahraničí.

- Vzdělání – švýcarští manažeři jsou značně vzdělaní: 42 % jich má vysokoškolské vzdělání. Dalším titulem se naproti tomu přikládá jen malý význam. Jazykové znalosti jsou pro manažery naprostou nutností: 94 % hovoří anglicky, 87 % francouzsky, 32 % italsky a 9 % španělsky.

- Celoživotní zaměstnání se přežilo, ale věrnost firmě má stále své pevné místo. V průměru působí dotázaní manažeři 13,8 roku ve stejném podniku. Jen 30 % jich pracuje v těžce firmě nece-

lých pět let. O něco mobilnější jsou ti ve věku do 50 let (v průměru 9 let příslušnosti ke stejnému podniku) a absolventi vysokých škol (11 let). Věrnost podniku se však nesmí zaměňovat za nedostatečnou mobilitu. Manažeři totiž pracují kratší dobu v jedné pozici. Především ti mladší se vyznačují velkou ochotou ke změně: v průměru pracují na stejném pracovním místě 2,5 roku. Starší manažeři by však v 60 letech rádi z profesního života odešli. Pracovat déle než do 65 let si přejí pouhá 4 % manažerů ve Švýcarsku.

• Vliv poradců a koučů na švýcarské manažery je spíše malý. Zdá se, že externí konzultanti všeobecně ztratili na významu, což je zjištění, které jistě nepotěší poradenské firmy.

Životní styl

• Automobil jako symbol statusu. Švýcarští topmanažeři jezdí stále více německými luxusními automobily, nejčastěji značky Audi (19 %), BMW (27 %) a Mercedes (12 %) - tato auta jsou symbolem jejich statusu. O něco níže se nacházejí Renault a Peugeot (po 5 %), VW a Opel (po 4 %) Volvo (3 %) a šest předních japonských vozů (2 %). Jako auto snů se uvádí Jaguar (10 %) a Porsche (8 %).

• Oblékání. Manažeři ve Švýcarsku nadále dodržují tradiční styl oblékání: 59 % jich chodí do kanceláře výhradně v obleku, 41 % se i do práce tu a tam oblékne ležerně či sportovně (casualwear). Konfekční obleky dominují (70 %), jen 4 % manažerů si nechávají oblek ušít na míru. Nejčastěji se nosí obleky značky Boss, rovněž rozšířené je oblečení PKZ a Strellson. Kodex oblékání se dodržuje především ve velkých podnicích. Naproti tomu v malých a středních podnicích je oblékání volnější.

• Bydlení. Typickou formou bydlení manažerů je rodinný dům (82 %). Nájemní byty představují s 15 % výjimku. Čtvrtina navíc vlastní letní sídlo ve Švýcarsku nebo v zahraničí. Doma vládne žena: 65 % partnerek manažerů nepra-

cuje, 19 % na částečný a 16 % na plný úvazek.

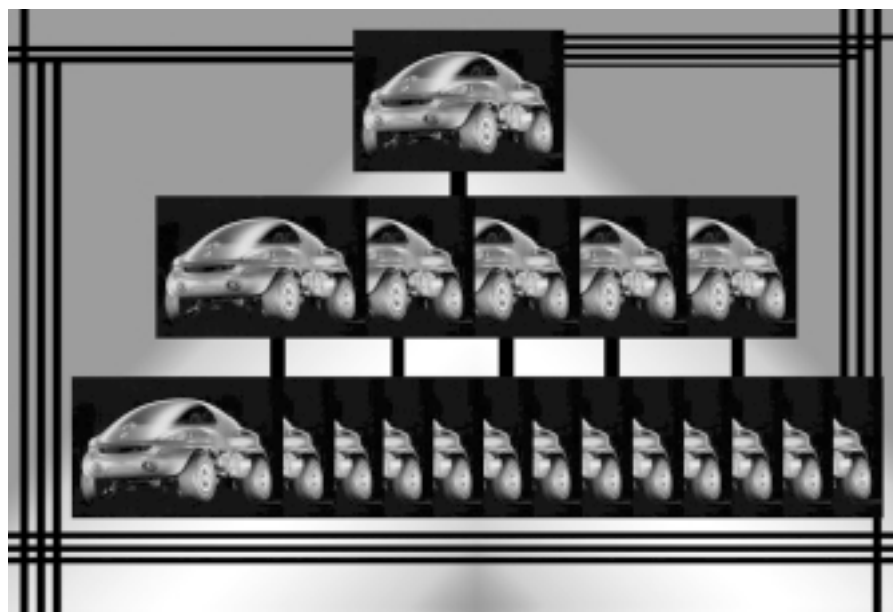
• Životní styl se projevuje také ve vlastnictví luxusních předmětů. 54 % manažerů uvádí, že vlastní cenné obrazy, sochy a jiné umělecké předměty. Sběratelsky zaměření jsou především manažeři, kterým je více než 50 let nebo pracují ve velkém podniku. Cenné šperky vlastní 24 % respondentů, 19 % sbírá nebo vlastní známky, staré automobily, sbírky minerálů apod. Zhruba 7 % manažerů vlastní jachtu.

• Cestování. Služebně létají manažeři nejraději business třídou, v soukromém životě jsou však sporiví a dávají přednost třídě economy. O něco méně výrazný je smysl pro úspory při volbě

tomu debaty s kolegy, profesní sdružení, semináře a odborná literatura.

• Volný čas. Důležitým prostředím pro odreagování manažerů zůstává rodina. Na 86 % manažerů tráví svůj volný čas nejraději v jejím kruhu. Menší je zájem o sport (9 %) a jiné koníčky (5 %). Ke koníčkům, které pro manažery znamenají nejvíce, patří lyžování, turistika a koncerty klasické hudby. Méně příznivců mají golf, film a plachtění.

• Svou angažovanost však švýcarští manažeři neomezují pouze na své povolání. Jsou aktivní zejména ve sportovních spolcích (32 %), v kulturních organizacích (29 %) a ve veřejně prospěšných institucích (27 %). Menší význam mají kluby Rotary, Lions apod.



hotelu: 18 % jich běžně nocuje o dovolené v pětihvězdičkovém a 43 % ve čtyřhvězdičkovém hotelu.

• Rodina - (91 % švýcarských manažerů je ženatých, 6 % je svobodných) je důležitá pro odreagování od práce, není však zdrojem inspirace. Pouhých 9 % manažerů připouští, že v rodině získává cenné impulsy pro svůj profesní rozvoj. Rozhodující jsou naproti

• Jídlo a pití - v čele je italská kuchyně (54 %), před asijskou (17 %) a poctivou švýcarskou kuchyní (15 %). Naproti tomu své přívržence ztrácí francouzská kuchyně. Obecně se manažeři neodříkají vína: ke služebnímu obědu jich 62 % pije alkohol příležitostně až často a pouhých 12 % se ho důsledně odříká.

(KPMG, 9. 10. 2003)

AUDITOR, číslo 8, 2003, ročník X, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předsedkyně: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová.

Redaktor: Jaromír Dočkal, tel: 251 119 210, fax: 251 119 211, e-mail: dockal@ddpress.cz

Adresa redakce: Komora auditorů České republiky Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz.

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 14, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

Tisk: Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: tel.: 315 625 115.

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 30.10. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.