

OBSAH

AKTUALITY 2

DISKUSNÍ OKÉNKO

Společný audit jako cesta ke zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese

Ing. Jana Švenková 3

VZDĚLÁVÁNÍ 4

VÝBORY A KOMISE

INFORMUJÍ 5

Evropská komise přijímá Nařízení o schválených IAS

Ing. Roman Sedlák 6

NA POMOC AUDITORŮM

Nadační jmění při zápisu nadace do nadačního rejstříku

Ing. Eva Fišerová 7

Soudní znalectví 8

Příjem pomoci z rozpočtu EU po vstupu

Mgr. Věra Malátová 8

PRÁVO

Platnost platebního výměru neobsahujícího ve výroku údaj o tom, za které zdaňovací období je vydán

..... 11

Účinky doručení písemnosti do vlastních rukou

..... 13

ZE ZAHRANIČÍ

Společné jednání IASB a vydavatelů národních účetních standardů

Ing. Roman Sedlák 16

PRESS RELEASE 19

HISTORIE

Vysokoškolská výuka účetnictví v zemích Koruny české

Doc. Ing. Miloslav Januba 21

ZAUJALO NÁS

Evropa a úpadek (pokračování) .. 25

Daňové systémy zemí střední a východní Evropy, které vstupují do EU

..... 27

RECENZE 29

ZAZNAMENALI JSME 29

OKÉNKO IAS/IFRS

Ke koncepčnímu rámci Rady pro mezinárodní účetní standardy

Ing. Roman Sedlák V - VIII

Na začátek bych ráda upozornila na několik legislativních změn, které se nás týkají. Všichni víte, že v parlamentě je projednáván zákon o účetnictví. Přehled změn zákona o účetnictví bude ve své konečné podobě součástí některého z příštích čísel Auditora, ale já bych ráda upozornila na změnu, která se nás bezprostředně týká.

Na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru poslanecké sněmovny parlamentu byly schváleny změny týkající se povinného ověření účetní závěrky auditorem. Podle tohoto návrhu se mění § 20 zákona o účetnictví v tom smyslu, že akciové společnosti, které dosud měly povinný audit účetní závěrky, budou mít povinný audit pouze pokud za účetní období, za něž se účetní závěrka sestavuje, a za účetní období bezprostředně předcházející, dosáhne akciová společnost alespoň jedno ze tří kritérií:

1. aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

Lze se jen dohadovat, že smyslem tohoto pozměňovacího návrhu je stanovit povinnost auditu účetní závěrky a výroční zprávy obdobně s povinností auditu pro ostatní obchodní společnosti a družstva, aniž by ovšem byla vzata v úvahu skutečnost, že zatímco majitelé obchodních společností a družstev jsou zapsáni v obchodním rejstříku a tudíž jejich případná odpovědnost za protiprávní jednání společnosti je postižitelná, majitelé akciových společností známi nejsou a v případě akcií na majitele ani známi být nemohou.

Za obzvláštní „zvěrstvo“ lze prohlásit další pozměňovací návrh z dílny rozpočtového výboru poslanecké sněmovny, a to že „...účetní jednotky nejsou povinny mít ověřenu účetní závěrku v průběhu konkurzu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinn

ky prohlášení konkurzu, s výjimkou účetní závěrky sestavené ke dni, kterým nastávají účinky zrušení konkurzu.“ Je v naprostém rozporu s veřejným zájmem, aby správce konkurzní podstaty velkého podniku nebo banky nepodléhal stejným povinnostem jako statutární orgány společností, likvidátoři, nucení správci a další osoby, které mají oprávnění nakládat s cizím majetkem. Je těžko pochopitelné, proč se věřitelé, soudy i samotní správci mají rozhodovat na základě neověřených výsledků hospodaření, proč se daňový základ pro každoroční daňové přiznání (protože tato povinnost zůstává i v průběhu konkurzu) bude stanovovat na základě neověřené účetní závěrky a není zřejmé, co se bude dít, když auditor za tři roky nebo při zrušení konkurzu zpětně zjistí zásadní chyby. Navíc je navržena změna i v rozporu s celou řadou zvláštních zákonů,

kteří upravují povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy pro regulované a některé další účetní jednotky. Na tyto změny navazuje i zrušení povinnosti sestavovat výroční zprávu.

Rozpočtový výbor se neunavoval dát k návrhům jakékoli odůvodnění a sněmovna se neunavovala vést k pozměňovacím návrhům rozpravu. Návrhy byly přijaty.

Komora auditorů se pokusila dopisem senátu zastavit přijetí těchto změn, ale podle posledních informací se zdá, že marně.

Na cestě do parlamentu je v současné době i novela zákona o auditorech. Komora auditorů předala ministerstvu financí soubor návrhů na změny zákona, především takové, které by vyjasnily některé pojmy, usnadnily práci auditorů se zákonem, práci komory samotné včetně například úpravy postavení auditorů pracujících v pracovním poměru u jiné než auditorské společnosti. Avšak v důsledku velkého tlaku na změny zákonů z důvodů harmonizace s evropským právem jsou v novele zákona zapracovány pouze ty změny, které vedou ke kompatibilitě s předpisy Evropské unie. Rozhodující změny se týkají stanovení podmínek pro poskytování auditorských služeb státními příslušníky Evropské unie. Návrh novely rozlišuje



Ing. Marie Kučerová
*předsedkyně výboru
pro informační politiku*



zahraničního auditora „usazeného“, který by měl povinnost složit v českém jazyce rozdílovou zkoušku v komoře auditorů, a auditora „hostujícího“, který by tuto povinnost neměl a pouze by podával komoře oznámení, že má v úmyslu poskytovat na území České republiky auditorské služby. Podle názoru komory je „hostující“ auditor, tak jak je definován v návrhu novely zákona o auditorech, nepřijatelný a komora již požádala zástupce Evropské komise o vyjádření k tomuto záměru, na základě kterého by v průběhu projednávání zákona byl uplatněn návrh na vypuštění formy „hostujícího“ auditora. Dalším nepřijatelným problémem, který se do návrhu novely zákona dostal, je požadavek, aby zpráva auditora obsahovala předmět podnikání nebo jiné činnosti účetních jednotek. Protože řada účetních jednotek má zapsán v obchodním rejstříku rozsáhlý soupis nejrůznějších činností, zpráva auditora by mohla být i na tři stránky. Rovněž tento návrh bude předmětem tlaku komory na vypuštění tohoto požadavku ještě v průběhu

projednávání návrhu novely zákona v parlamentu.

Bohužel nezbyl čas na zohlednění změn zákona o auditorech, které navrhla komora, nicméně ministerstvo financí dalo příslib, že další novela, tentokrát i včetně návrhů auditorů, bude parlamentu předložena počátkem příštího roku tak, aby mohla být přijata do léta 2004.

Ovšem nelze nevidět, a říkám to s hlubokým smutkem, že auditoři dále přicházejí o práci. Několik let se snažíme vysvětlovat účetním jednotkám, politikům i veřejnosti, co to je a k čemu je dobrý audit. Vydáváme přílohu v Hospodářských novinách, každoročně obesíláme všechny poslance, senátory a veřejně známé osobnosti sborníkem článků o auditu. Spolupracujeme intenzivně na novelách zákonů a vyhlášek o účetnictví, auditoři publikují články. Ale cítíme, že to pořád nestačí. Bohužel kromě dopadu našich vlastních chyb se u nás projevují i dopady chyb mezinárodních a k českému pocitu, že audit je něco zbytečného, přibyl i přínejmenším ze značné části importova-

ný pocit, že auditoři nedělají svou práci dostatečně spolehlivě.

Výbor pro informační politiku proto zvažuje, zda nezkusit světit tvorbu mediálního obrazu auditora odborníkům a tím iniciovat zvýšení poptávky po auditu. V první fázi je nutné se dovědět, co se o nás ví a co si o auditorech společnost myslí. Nyní zkoumáme nabídky na provedení průzkumu obrazu auditorské profese v různých složkách společnosti, od klientů, potenciálních klientů, státních orgánů, veřejnosti, přes media až k politikům. Průzkum by měl být proveden renomovanou společností, která se touto činností dlouhodobě zabývá. Součástí průzkumu by měl být i návrh informační strategie komory. Další fází by mohla být spolupráce s profesionály na vytváření veřejného obrazu (image) a s profesionály na „chodbaření“ (lobbisty). Možná to není způsob práce hodný poctivého auditora, ale...

Ing. Marie Kučerová

předsedkyně výboru
pro informační politiku KA ČR

AKTUALITY

ZE ZASEDÁNÍ RADY KA ČR

Rada na svém zasedání v listopadu *projednala*:

- dokumenty IFAC o povinnostech členů s tím, že budou předány příslušným výborům a komisím,
- informace o projednávání zákonů o auditorech a o účetnictví, a rozhodla o podání připomínek,
- doplnila zadání průzkumu o vnímání auditorské profese,
- zprávu o společném vědomostním základu KA ČR a SÚ,
- návrhy pro obsazení návrhové a mandátové komise na sněmu,

jmenovala:

- redakční radu pro překlad ISA (mezinárodní standardy pro audit),

schválila:

- žádost o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
 - návrhy výboru pro otázky profese na vyškrtnutí asistentů ze seznamu KA ČR,
 - výplatu 14. platů zaměstnancům v 50 % výši,
 - termíny zasedání rady v roce 2004,
- a vzala na vědomí*:
- zápisy z prezidia, výborů a komisí.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

TERMÍNY AUDITORSKÝCH ZKOUŠEK PRO ROK 2004

Č.	Zkouška	I. pololetí	II. pololetí
01	makroekonomie – mikroekonomie	15.5.2004	20.11.2004
02	účetnictví	5.6.2004	4.12.2004
03	konsolidace a podnikové kombinace	24.1.2004	28.8.2004
04	zdanění	21.2.2004	11.9.2004
05	právo v podnikání	7.2.2004	25.9.2004
06	podnikové finance	6.3.2004	9.10.2004
07	informační technologie, statistika	20.3.2004	23.10.2004
08	auditing	17.4.2004	6.11.2004
09	ústní zkouška	15. – 17.6.2004	14. – 16. 12.2004

Termíny respektují rozdělení zkoušky Obchodní, občanské a finanční právo na samostatné zkoušky Zdanění a Právo v podnikání.

Písemné zkoušky se konají v nové budově Vysoké školy ekonomické v Praze, v posluchárně A (v přízemí), nám. W. Churchilla 4, Praha 3 od 9.00 hod. (prezence od 8.30 hod.). Případné změny termínů nebo místa konání zkoušek budou předem oznámeny písemnou formou.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

10. VÝROČÍ VZNIKU KOMORY AUDITORŮ ČR

V příloze tohoto čísla časopisu Auditor najdete publikaci, kterou Komora auditorů vydala u příležitosti 10. výročí svého vzniku. V části o historii jsou připomenuty události, které předcházely a provázely ustavení komory

v roce 1993. V hlavní části textu pak je představena komora a její aktivity jak na poli domácím tak zahraničním, odborné výbory a komise. Z tabulek a sloupcového grafu je zřejmý nárůst finančních prostředků, resp. obratu komory, přičemž podíl příspěvků auditorů na výnosech zůstává stále v rozmezí 30-33%, ostatní výnosy jsou

z poplatků a za placené služby. Pozornosti čtenářů jistě neujde graf znázorňující vývoj počtu auditorů, asistentů a firem zapsaných v seznamech komory a fotografie ze sněmů, významných zahraničních návštěv a setkání představitelů komory.

-rok-

DISKUSNÍ OKÉNKO

Předkládáme Vám zajímavý příspěvek o společném auditu a pro zajímavost připomínáme, že vyhláška č. 63/1989 Sb. o ověřovateli (auditech), která platila do roku 1992, pamatovala na společný audit dvou či více auditorů. Vyhláška říkala, že alespoň jeden ověřovatel (auditor) musí být vybrán ze seznamu auditorů a druhým může být zahraniční osoba, přičemž zahraniční osobou byla osoba, která mohla podle předpisů svého státu provádět audit. Dále vyhláška ukládala, že auditori se musí dohodnout o postupu při ověření účetní závěrky o tom, který z nich je odpovědný za předložení zprávy auditora, stanovila, že zprávu vyhotoví společně a společně odpovídají za její věcnou a formální správnost. Nedošlo-li k dohodě o postupu, musel podnik vybrat jiné auditory. Zpráva musela být podepsána všemi auditory.

Zákon o auditorech č. 524/1992 Sb. platný od roku 1993 a později zákon o auditorech č. 254/2000 Sb. platný od roku 2001 s možností společného auditu více auditorů zřejmě nepočítají, protože o auditorovi hovoří vždy jako o jedné osobě (ať fyzické či právnické), ale na druhé straně zákon neříká, že ověření účetní závěrky musí vždy provádět pouze jeden auditor. Vnitřní předpisy komory společný audit rovněž neřeší. Každopádně je to téma k diskusi.

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 kac@kacr.cz.

Společný audit jako cesta ke zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese

Není žádným tajemstvím, že kvůli událostem v několika uplynulých letech ve světě i v České republice byla důvěra v auditorskou profesi vážně narušena. Nejenom v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie bude prvořadým zájmem nás auditorů podílet se na zvyšování důvěry investorů a veřejnosti v auditorskou obec.

Jak dosáhnout tohoto cíle?

Odpověď je možná blíže, než si umíme představit. Není nutné za každou cenu hledat nová, originální, ale zároveň nevyzkoušená řešení. Dobře fungující příklad lze nalézt ve světě. Ve Francii například platí již řadu let zákon, který upravuje povinnost, aby všechny podniky kotované na burze a podniky veřejného sektoru profitovaly z takzvaného společného auditu.

Co je jeho podstatou a jaké má přednosti?

Společný audit nebo-li „joint audit“ spojuje dvě nezávislé firmy, které

společně a se stejnou odpovědností audit provádí. Systém společného auditu přináší především širší odborné kompetence a zaručuje nezávislost auditu. Dva podniky mohou o svých výročních diskutovat. Mohou se rovněž podpořit ve vztahu vůči klientům, kteří si přejí aplikovat pochybné metody.

To, že „joint-audit“ spojuje dvě nezávislé firmy, je jeho nejdůležitější výhodou. Je prevencí před nebezpečnou závislostí, která by se mohla rozvinout mezi auditorem a klientem.

Klasické argumenty proti společnému auditu se týkají nákladů. Ve Francii našli řešení v rozumném rozdělení prací mezi auditorské společnosti. Celkové náklady na audit jsou rovněž předmětem podrobného zkoumání ze strany klientů. Navíc je třeba si uvědomit, jakým klientům je společný audit poskytován a zda otázka ceny je za současné zkušenosti opodstatněná. Akcionáři velkých skupin podniků kotovaných na burzách mají zásadní zájem o nezávislost výroku a jsou či mohou být proto ochotni zaplatit vyš-

ší cenu za audit, než své investice ztratit.

Nedomníváme se však, že právě tato debata je skutečně na místě. Navrhujeme objektivní technické zhodnocení, které ukáže, že výhody společného auditu převyšují argumenty proti.

I když je v naší profesi řada otázek, které je třeba řešit, jedním z našich základních zájmů je pozdvihnout důvěryhodnost auditorské profese a zajistit veřejnému trhu objektivní a nezávislé výroky. Především naše auditorská obec - my sami - můžeme naši profesi rozvíjet a snažit se o její vysokou kredibilitu. Pojďme o společném auditu, jako o nástroji posílení etických norem, společně hovořit.

Ing. Jana Švenková,

partner Mazars Audit s.r.o.

Použitá literatura: Mementho pratique Francis Lefebvre – Audit a ověřování účtů 2003 – 2004, L'imprimerie Hérissey v Evreux a Agefi Luxembourg 1. prosince 2002 - Patrick Cambourg – John Mellows, Mazars

V tomto čísle časopisu Auditor najdete nabídku vzdělávacích akcí, které jsou organizačně a obsahově zajištěny již na první čtvrtletí roku 2004.

Pokud jde o semináře v roce 2003, jsou zde pochopitelně uvedeny již jen prosincové akce, neboť toto vydání se Vám dostane do rukou až počátkem prosince. Z prosincových seminářů chceme připomenout především **semináře k roční účetní závěrce sestavené k 31.12.2003**, a to: v Praze **4. 12. 2003** a v Brně **16. 12. 2003**. V nejvzdálenějším regionu – v Ostravě je na toto téma zajištěn klubový večer dne **11. 12. 2003**. Oba semináře v Praze i Brně jsou tentokrát náročnější na obsah; jednou částí je oblast metodická (týkající se náležitostí účetní závěrky – výkazů ap.) a druhou je praktická část auditorského přístupu k jejímu ověřování. Z tohoto důvodu jsou tyto semináře časově delší (9 - 17 hod.) a s dvěma lektory.

V prvním čtvrtletí 2004 se dále připravují **semináře na téma Konsolidace účetní závěrky a další cykly IAS/IFRS**. Vzhledem k tomu, že do uzávěrky nebyly definitivně dohodnuty termíny, nejsou zde dosud uvedeny. Sledujte proto aktuální nabídku na internetových stránkách Institutu vzdělávání nebo další číslo našeho časopisu.

V obsahu nabídky témat pro rok 2004 najdete zejména **novelizaci prováděcích předpisů k zákonu o účetnictví s platností od 1. 1. 2004**, a to samostatně pro podnikatele, neziskový sektor a ostatní (samosprávné územní celky, příspěvkové organizace ap.). Nebudou chybět ani **semináře k „eunovelám“ daňových zákonů** - zejména daně z příjmu a daně z přidané hodnoty. Nezapomeňme, že vstup ČR do EU se blíží!

Druhým tématem tohoto příspěvku je **otázka ceny seminářů**. V některých dotaznicích jste si stěžovali na jejich výši. Můžeme Vás ubezpečit, že tato problematika byla hojně diskutována na několika schůzkách výboru pro kontinuální vzdělávání auditorů a na listopadovém zasedání rady Komory auditorů.

Z pohledu účastníka je pochopitelné, že se mu někdy zdá výše ceny semináře - s přihlédnutím k jeho dosahovaným příjmům – vysoká. Kdo by nechtěl při nákupu jakéhokoliv zboží či služby slevu? I nákup takové služby však má svoji cenu.

Podotýkáme, že jsme již řadu let ponechali cenu jednodenních seminářů na stejné úrovni. Ty jsou kalkulovány při pětihodinovém rozsahu od 960 Kč, klubové večery byly sníženy při tříhodinovém rozsahu na 540 Kč. V těchto cenách je zakalkulována sleva ve výši 25% pro auditory (nečlenové KA ČR platí plnou cenu + DPH, tato sazba se týká bohužel i účastníků z Komory daňových

vyplývající z toho, že je jeho bydliště vzdáleno od centra KA ČR, kde je realizována významná část seminářů odpovídající počtu registrovaných auditorů v tomto regionu. Po odpočtu přímých nákladů vzniká „fiktivní zisk“, tento je použit na financování přiměřené režie Institutu vzdělávání KA ČR. Z tohoto vyplývá, že pracujeme s průměrnými cenami a ceny seminářů



poradců, se kterou máme sjednané výměny některých seminářů).

Vícedenní semináře jsou kalkulovány individuálně. Cena semináře uhraduje především přímé náklady, z nichž nejvyšší položku tvoří nájemné (včetně technických pomůcek), honoráře lektorů, cestovné, náklady na přepravu a rozmnožení písemných materiálů. Zdůrazňujeme, že součástí ceny je i základní drobné občerstvení, u delších seminářů i rozšířené (kalkulace cca 35 - 65 Kč/osoba). U třídenních seminářů i cena oběda. I zde nutno podtrhnout, že „rentabilita jednotlivých akcí“ je velmi kolísavá.

Jistě jste si všimli, že jsme velmi intenzivně rozšířili regionální akce – podařilo se oživit zejména klubové večery v Olomouci a Ostravě, a tradičně probíhají i v Brně. Tyto klubové večery jsou z hlediska již uvedených přímých nákladů podstatně nákladnější. Na tuto skutečnost však nebereme ohled a snažíme se tak alespoň částečně vyrovnat nevýhody člena KA ČR

řů jsou stanoveny stejné bez ohledu na místo konání, počet účastníků a individuální místní náklady (nájemné, cestovné ap.).

O rozmanitosti nabídky a snaze „monitorovat veškeré legislativní dění pro činnost auditora“ svědčí textová i tabulková část o výsledcích činnosti výboru pro KPV, které najdete na str. 6 - 7 „Zprávy o činnosti volených orgánů komory“, která je předkládána jako součást listopadových sněmovních materiálů.

Jaký můžeme očekávat vývoj v oblasti nákladů v roce 2004? Především zcela určitě zvýšení ceny nájemného o 17 % (rozdíl sazeb DPH), protože – vzhledem k osvobozeným příjmům – se komora chová jako neplátce. Toto zvýšení je minimální, již existují signály o zvýšení základních hodinových sazeb nájemného z důvodu očekávané inflace v roce 2004. Stále rostou náklady na technické pomůcky při realizaci seminářů (dataprojektory, rozsah písemných materiálů

ap). Ostatní náklady budeme držet na úrovni roku 2003 (cestovné, honoráře lektorů ap).

Co tedy zbývá dodat na závěr?

Dle našeho názoru zde prostor pro snížení cen seminářů není, jak již bylo výše podrobně vysvětleno. Pro srovnání uvádíme průměrné ceny jedno-

denních seminářů u nejvýznamnějších vzdělávacích agentur, které mají srovnatelnou nabídku – bez ohledu na skutečnost, že tyto jsou v drtivé většině připravovány pro jiný okruh posluchačů než jsou auditoři. Nabídka KA ČR je určena především pro auditorskou profesi. **Ceny u vzdělávacích agentur** za pětihodinový jednodenní seminář: Svaz

účetních od 1420 Kč, VOX od 1390 Kč, BOVA od 1220 Kč, NOTIA od 1050 Kč. Všechny ceny jsou včetně DPH.

Ing. Jiří Vrba

předseda výboru pro kontinuální profesní vzdělávání

VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ

VÝBOR PRO METODIKU

Vzhledem ke krátkému připomínkovému řízení k návrhu novel vyhlášek k zákonu o účetnictví bylo listopadové jednání výboru nahrazeno zasedáním zástupců jednotlivých výborů komory se zástupci ostatních členů Národní účetní rady (Vysoká škola ekonomická, Svaz účetních, Komora daňových poradců ČR). Tomuto zasedání předcházelo připomínkování vyhlášek v rámci odborných výborů komory.

Na jednání, které se uskutečnilo na Úřadu KA ČR dne 4. listopadu, byly přijaty všechny připomínky zpracované komorou a na základě výsledků diskuse byl zpracován souhrnný dokument za Národní účetní radu, který obdrželo Ministerstvo financí ve stanoveném termínu.

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Členové výboru se na zasedání dne 21. října 2003 věnovali těmto bodům:

- stanovení dalšího postupu zpracovávání metodické pomůcky „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků“, která byla předložena k připomínkám jako příloha časopisu Auditor č. 7/2003. Dokument bude rozdělen na
 - a) metodickou pomůcku, která bude obsahovat smlouvu, osnovu a prohlášení;
 - b) novelu auditorské směrnice č. 52 – vzor zprávy;
- zhodnocení dvoudenního semináře „Audit územních samosprávných celků, přezkum hospodaření“ (1.-2.10.2003). Na základě úspěšnosti této vzdělávací akce doporučil výbor Výboru pro KPVS uspořádat v 1. pololetí příštího roku seminář věnovaný pouze účetnictví v ÚSC a další seminář přezkumu hospodaření;
- diskusi k žádosti kárné komise o vydání stanoviska k názoru, že zpráva, resp. výrok auditora neobsahuje žádný závěr auditora v souvislosti s provedeným přezkoumáním hospodaření města;
- dále se diskutovalo o novele zákona o účetnictví, návrzích novel prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, zákonu o přezkoumání hospodaření apod.

VÝBOR PRO FINANČNÍ INSTITUCE

Na jednání výboru dne 6. listopadu 2003 se členové věnovali návrhu nového Opatření České národní banky o vnitřním řídicím a kontrolním systému, ke kterému komora zaujme stanovisko a v požadovaném termínu odešle ČNB; dále byli přítomni informování o pokračování projektu „BASEL II“, kterým se zajišťuje implementace Nové basilejské kapitálové dohody a Směrnice pro kapitálovou přímě-

řnost EU do legislativy ČR. Členové výboru jednali o legislativním procesu novely zákona o účetnictví; změnách novely zákona o auditorech a proběhlém připomínkovém řízení k návrhům novel všech prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví (viz informace u Výboru pro metodiku).

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavním bodem programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky dne 22. října 2003 bylo projednání obsahu a struktury dílčí písemné části auditorské zkoušky Podnikové finance. 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 rozšířit obsahovou strukturu zkoušky o některé aspekty, týkající se investičního rozhodování.

Garant této zkoušky byl pověřen zpracováním změn do Sborníku materiálů k auditorské zkoušce, zejména aktualizováním cílů a zaměření zkoušky, obsahu zkoušky a povinné literatury.

Výbor byl seznámen s rozhodnutím Rady KA ČR, která schválila rozdělení zkoušky Obchodní, občanské a finanční právo na zkoušky Zdanění a Právo v podnikání a to od 1. 1. 2004.

Dále výbor schválil termíny auditorských zkoušek a seminářů před vstupem do profese pro rok 2004. Termíny budou k dispozici na internetových stránkách KA ČR a zároveň budou rozeslány všem uchazečům žádajícím o vykonání auditorské zkoušky.

Na závěr byl výbor seznámen

- s průběhem a výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Obchodní, občanské a finanční právo, která proběhla dne 27. září 2003 a kde z celkového počtu 39 uchazečů jich vyhovělo 33 (85 %) a nevyhovělo 6 (15 %), a
- s průběhem a výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Podnikové finance, která proběhla dne 11. října 2003 a kde z celkového počtu 29 uchazečů jich vyhovělo 21 (72 %) a nevyhovělo 8 (28 %).

Zároveň jmenoval komisi pro dílčí písemné části auditorské zkoušky Informační systémy, matematicko – statistické metody a Auditing.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

Evropská komise přijímá Nařízení o schválených IAS

Evropská komise přijala dne 29. 9. 2003 Nařízení č. 1725/2003 o schválení některých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování meziná-

v procesu novelizace. Probíhající projekt novelizace celé řady IAS (Improvements project) bude pro účely schválení vzat v úvahu teprve poté, až budou k dispozici finální verze novelizovaných standardů.

se tak na základě rozhodnutí Evropské komise, které je založeno na vyjádření členských zemí prostřednictvím jejich představitelů ve Výboru pro regulaci a vyhodnocení názorů účetních odborníků ze soukromého sektoru, sdružených v EFRAG (Evropská poradní skupina pro finanční výkaznictví). Na rozdíl od směrnic EU jsou však nařízení Evropské komise právně závazná, aniž by musela být implementována do národních legislativ.

Za účelem podpory konzistentní aplikace IAS v rámci EU budou schválené IAS v brzké době zveřejněny ve všech úředních jazycích Evropské unie v Official Journal EU. První schvalovací proces v případě IAS se oproti původnímu záměru zpozdil, a to právě z důvodu snahy o vytvoření vysoce kvalitních překladů schválených standardů.

IASB vydal 21. srpna 2003 Zveřejněný návrh k ustanovením IAS 39 zabývajícím se makro-hedgingem. Záměrem IASB je vydat IAS 32 do konce roku 2003, a IAS 39 dokončit nejpozději do konce března 2004. Evropská komise se bude schválením těchto standardů zabývat hned, jak budou k dispozici.

Ing. Roman Sedláč

rodních účetních standardů. Na základě ustanovení § 3 odst. 3 Nařízení č. 1606/2002 tak Evropská komise specifikovala konkrétní Mezinárodní účetní standardy (IAS), včetně souvisejících interpretací (SIC), a tím umožnila praktickou realizaci požadavku jejich povinného uplatňování od roku 2005. Tato povinnost vyplývá z Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování IAS, vydaného dne 19. 7. 2002. Nařízení č. 1725/2003 o schválení některých IAS bylo zveřejněno v Official Journal EU dne 13. 10. 2003 pod číslem L 261.

Schválení tohoto implementačního nařízení Evropskou komisí navazuje na červencové rozhodnutí Výboru pro regulaci účetnictví. V rámci Nařízení jsou zahrnuty všechny IAS a SIC, které existovaly k 14. 9. 2002, mimo IAS 32, IAS 39 a souvisejících SIC 5, 6 a 17. IAS 32 a IAS 39, které se zabývají účtováním a zveřejňováním finančních nástrojů nejsou zahrnuty z toho důvodu, že se v současné době nacházejí

Nařízením o uplatňování IAS, přijatém v roce 2002, požaduje, aby společností, jejichž cenné papíry jsou kotovány na regulovaných trzích, včetně bank a pojišťoven, sestavovaly počínaje rokem 2005 své konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IAS). Členské země EU mají možnost rozšířit Nařízením o uplatňování IAS i na nekotované společnosti, resp. na individuální účetní závěrky. Předtím, než se IAS stanou právně závaznými na základě výše zmíněného Nařízení o uplatňování IAS, však musí komise tyto IAS schválit. Stane



Nadační jmění při zápisu nadace do nadačního rejstříku

Problém

Auditoři se v letošním roce na Úřad KA ČR obrátili s dotazem, jak mají postupovat v případech, kdy zjistili určitý rozpor mezi právními předpisy, konkrétně mezi zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, v platném znění, a zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Pro naplnění ustanovení § 35 odst. 1 zákona č. 227/1997 Sb., z přechodných ustanovení tohoto zákona, byl stanoven termín pro registraci **již existujících nadací a nadačních fondů** v rejstříku vedeném rejstříkovým soudem. Rejstříkové soudy vyžadovaly pro registraci již existujících nadací a nadačních fondů ocenění nepeněžitého majetku, který byl součástí nadačního jmění, resp. majetku nadačního fondu, znalcem. Tento postup nebyl v souladu se zákonem o účetnictví v platném znění v roce 1998, kdy měla být registrace v rejstříku vedeném rejstříkovým soudem provedena. Zákon o účetnictví stanovil a stanoví v zásadě ocenění v historických cenách, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. To znamená, že podle zákona o účetnictví by vlastně došlo v případech, kdy se pro zápis do rejstříku nadací a nadačních fondů u již existujících subjektů vyžadovalo přecenění znalcem, k rozdílu mezi stavy majetku a vlastních zdrojů jeho krytí v účetnictví a zápisem ve zmiňovaném rejstříku. K takovýmto rozdílu v praxi docházelo, což se nepovažuje za správné, neboť účetní závěrka je zveřejňovaný dokument a musí být dostatečně důvěryhodná. To se týká samozřejmě i výroční zprávy, která vychází z údajů v účetnictví. Ze znění zákonů lze odvodit, že účetní závěrka a zápis do rejstříku nadací a nadačních fondů by měly být ve vzájemném souladu. Bez toho lze těžko splnit ustanovení § 10 odst. 2 písm. c), § 17 odst. 3 písm. b), § 22 odst. 1 písm. a) a c), § 23 odst. 11 a 12 a § 25 zákona o nadacích a nadačních fondech v platném znění.

Považuje se za nepřijatelné, aby ve veřejně přístupné sbírce listin byly uvedeny rozdílné číselné údaje u rozhodující veličiny, jakou je nadační jmění, resp. vlastní zdroje krytí u nadačních fondů.

Na základě podnětu auditorů se KA ČR obrátila se žádostí o výklad k výše

vedenému problému na odbor účetnictví ministerstva financí. Dále uvádíme stanovisko Ministerstva financí ČR, které by mělo být vodítkem pro odstranění zmíněného rozporu u nadací a nadačních fondů a východiskem při ověřování účetní závěrky nadací a nadačních fondů. Zároveň upozorňujeme, že dotaz na ministerstvo financí byl formulován nejen z hlediska nadací, ale i nadačních fondů. I když ministerstvo v odpovědi reaguje pouze na situaci v nadacích, vycházíme z předpokladu, že u nadačních fondů se postupuje obdobně.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

Odpověď MF

MINISTERSTVO FINANCÍ
Lotyšská 15, poštovní příhrádka 77
118 10 Praha 1
Telefon: 257041111 Fax: 257044333

V Praze dne 21. 10. 2000
Č. j.: 283/98 189/2000

Titul: stanovisko Ministerstva financí k nadačnímu jmění
K Valence E. J.
Město: Ing. Štichauer, I. 4280
Příloha

Kancelář auditů ČR
Ing. Eva Fišerová
Opelářova 55
110 00 Praha 1

KOMORA AUDITORŮM ČR
dne 22. 10. 2000
č. j. 1178
T. 1. 1998

1. Ustanovení § 35 odst. 1 zák. č. 227/1997 Sb. se týká nadací vzniklých před 1.1.1998. Podstatou dotazů Ministerstva financí bylo rozhodnutí (má-li být provedeno dočasně např. účetní přecenění nadace - M) ke dni zápisu nadace do rejstříku nadace sestavit minimálnímu účetní závěrku (§ 35 odst. 1 výše uvedeného zákona).

2. V uvedeném zákoně chápeme ustanovení § 35 bez příloh vady k ustanovení § 3, který obsahuje přílohu (části vklad) nadace.

3. V případě rozdílu mezi účetnictvím a zápisem do rejstříku nadací je nutné postupovat v souladu se zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a souvisejících právních předpisů. Pokud není rozhodnuto o nastavení přechodného období podle zákona č. 227/1997 Sb., pak se vztahuje ustanovení opatření MF č. 283/75 102/2000 ve znění pozdějších právních předpisů, které stanoví způsob vedení majetku podle výř. III Účetní závěrečného majetku v odř. 7: „O vyřazení účetní závěrečného majetku, pokud má nastavení toto opatření či přílohu přechodného období, se rozhoduje.“ Zvláštním právním předpisem pak chápeme zák. č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Zohledňuje se na úst. přílohu majetkové bilance ve prospěch účtu 931 - Vlastní jmění.

Ing. Zdeněk Štichauer, v. r.
v zastoupení ředitele odboru 28-Účetnictví

Za odpověď: *Fišer.*

Soudní znalectví

Komora auditorů obdržela počátkem října dotaz, zda může mít auditorská společnost v předmětu podnikání zapsáno „soudní znalectví“. Úřad KA ČR požádal o stanovisko advokáta JUDr. Karla Fialu. Jeho právní názor zveřejňujeme:

Vám sděluji svůj právní názor. Při mém hodnocení jsem vycházel toliko ze zákona a popisu dotazu v uvedeném případě.

Soudní znalectví není živností dle § 3 odst. 2 písm. d) zákona č. 455/1991 Sb. a na takovou činnost není vystavován živnostenský list, ale jde o činnost upravenou zákonem o znalcích a tlumočnících. Ustanovení zák. č. 254/2000

Sb. hovoří v § 4 o tom, jaké podmínky musí splňovat auditorská společnost, aby ji bylo možné zapsat do seznamu auditorských společností.

Dle ust. § 18 odst. 2 písm. g) zák. č. 254/2000 Sb. není překážkou poskytování auditorských služeb auditorskou společností nebo auditorem činnost znalce pro ekonomické obory podle zvláštního právního předpisu. Logicky tedy lze dovodit, že pokud jde o rozšíření předmětu činnosti o poskytování služeb soudního znalectví v ekonomickém oboru, nelze mít námitek proti takovému rozšíření předmětu činnosti.

A contrario však lze dovodit, že poskytování znaleckých služeb v neekonomických oborech není zákonem při-

puštěno a tedy soudní znalec, který by vykonával znaleckou činnost v neekonomickém oboru (zdravotnictví, stavebnictví apod.), nemůže být zároveň auditorem, neboť podniká zákonem nedovoleným způsobem, byť na činnost znaleckou není možné vystavit živnostenské oprávnění. Podotýkám, že podnikáním se rozumí soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zvláštním zákonem (živnostenský zákon, zákon o znalcích a tlumočnících, zákon o advokacii, zákon o notářích a jejich činnosti a jiné).

-rr-

Příjem pomoci z rozpočtu Evropské unie po vstupu

Česká republika je v současné době v závěrečné fázi příprav na vstup do Evropské unie, který s sebou mimo jiné přinese možnost čerpat prostředky z rozpočtu Evropské unie ve zvýšené míře prostřednictvím programů či projektů financovaných ze strukturálních fondů (Evropský fond regionálního rozvoje, Evropský sociální fond, Evropský zemědělský orientační a záruční fond, Finanční nástroj pro orientaci rybolovu) či Fondu soudržnosti.

Příprava na čerpání ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti se řídí ustanoveními relevantní legislativy ES. Převažná většina legislativy je ve formě nařízení, která mají pro členské státy Evropské unie přímou závaznost a není třeba jejich ustanovení transponovat do legislativy národní. Uceleně lze legislativu ES nalézt například na webových stránkách <http://europa.eu.int/eur-lex>.

V současné době má Česká republika možnost čerpat prostředky ze tří nástrojů předvstupní pomoci – Phare, ISPA a SAPARD, kromě toho se účastní také komunitárních programů. Program Phare, který je určen především na projekty přípravy institucí veřejné správy na vstup do EU, využívá Česká republika již od roku 1990. Nástroje ISPA a SAPARD může ČR využívat až od r. 2000 a jsou určeny pro oblast životního prostředí, dopravy, pro zemědělství a rozvoj venkova.

Regionální politika Evropské unie

V období let 2000 až 2006 se regionální politika zaměřuje na tři hlavní cíle: podporu rozvoje a strukturálních změn v regionech, jejichž vývoj zaostává za ostatními (cíl 1), podporu hospodářské a sociální konverze oblastí, které čelí odvětvovým těžkostem (cíl 2), podporu přizpůsobení a modernizace metod a systémů vzdělávání, školení a zaměstnanosti (cíl 3).

Obecným cílem pomoci ze strukturálních fondů je rovnoměrný regionální vývoj členských států v hospodářských a sociálních oblastech, oproti tomu Fond soudržnosti se soustřeďuje na posílení infrastruktury, prostřednictvím investic do rozšíření a modernizace infrastruktury v oblasti životního prostředí a dopravy.

Česká republika, která jako celek spadá pod cíl 1, vypracovala tzv. Národní rozvojový plán, který obsahuje strategii rozvoje a strukturálních změn všech regionů ČR mimo území Hlavního města Prahy, plánované priority, jejich specifické cíle a s tím spojené finanční prostředky. Spolu s tímto plánem byly připraveny i jednotlivé operační programy, které mohou být sektorové nebo regionální a obsahují soubor priorit dané oblastí (např. operační program Rozvoj lidských zdrojů či operační program Průmysl a podnikání).

Na základě Národního rozvojového plánu je pak vypracován Evropskou ko-

misí ve spolupráci s danou zemí Rámec podpory Společenství, jež zajišťuje koordinaci veškeré pomoci ze strukturálních fondů v daných regionech.

Financování vybraných opatření na území Hlavního města Prahy bude umožněno v rámci cílů 2 a 3. Rozdíl proti financování v rámci cíle 1 prostřednictvím operačních programů je zejména v tom, že příspěvek z rozpočtu EU na financování jednotlivých projektů bude nižší.

Nad rámec výše uvedených možností financování budou implementovány tzv. iniciativy Společenství, které jsou zaměřeny na projekty přeshraniční spolupráce (INTERREG) a na projekty z oblasti zaměstnanosti (EQUAL).

Administrativní struktura k čerpání prostředků z rozpočtu Evropské unie

Základní organizační struktura vyplývá z relevantní legislativy ES a je platná pro všechny členské státy. Za vypracování a předkládání žádostí o platby a přijímání plateb od Evropské komise odpovídá platební orgán, jímž je v České republice Ministerstvo financí jako jediný platební orgán pro všechny strukturální fondy a Fond soudržnosti. V rámci organizační struktury je výkonem funkce pověřený odbor Národního fondu. Podrobnosti týkající se finančních toků jsou v současné době stanoveny Metodikou finančních toků a kontroly strukturálních

fondů a Fondu soudržnosti, která byla vzata vládou na vědomí usnesením č. 678 ze dne 9. července 2003. Za každý operační program pak odpovídá tzv. řídicí orgán, který je odpovědný za správnost řízení a realizaci operací. V České republice jsou řídicími orgány věcně příslušná ministerstva.

Spolufinancování z rozpočtu EU a státního rozpočtu

V rámci České republiky je většina prostředků poskytnutých z rozpočtu EU soustředěna v Národním fondu, jehož existence je zakotvena v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, kde je Národní fond definován jako souhrn peněžních prostředků, které svěřují Evropská společenství České republice k realizaci společných programů, a peněžních prostředků, které se zavázaly pro realizaci těchto programů poskytnout jiné zahraniční zdroje, státní rozpočet, rozpočty územních samosprávných celků a další veřejné zdroje a soukromé zdroje. Ministerstvo financí pak prostřednictvím Národního fondu koordinuje řízení finančních toků a dodržování postupů upravujících realizaci společných programů České republiky a Evropských společenství.

Jak bylo uvedeno již v úvodu, Česká republika samozřejmě čerpá prostředky v rámci předvstupní pomoci již od roku 1990, během implementace však docházelo k určitým interpretačním nejasnostem, zmatku při snaze dodržovat jak legislativu ES (do vstupu České republiky do EU závaznou pouze na základě uzavřených mezinárodních smluv a v nich obsažených odkazech), tak některá rigidní ustanovení národní legislativy. Na určité nesrovnalosti poukázal i Nejvyšší kontrolní úřad ve svých nálezech. Mimo jiné také proto Ministerstvo financí připravilo 8. novelu zákona o rozpočtových pravidlech, tzv. euronovelu, která upravuje, resp. umožňuje nerušené čerpání prostředků z rozpočtu Evropské unie po vstupu České republiky do EU.

V současné době je návrh novely projednáván v Parlamentu, vstup v účinnost se předpokládá k 1. lednu 2004 s výjimkou ustanovení, která mohou být reálně aplikovatelná až po přistoupení ČR do EU a jejichž účinnost je tudíž odložena až k 1. květnu 2004. Novela nově zavádí například pojem „program nebo projekt spolufinancovaný z rozpočtu EU“, který je používán pouze pro operace financované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, a liší se tak od termínu „společný program“, jenž by měl být používán pro oblast předvstupní pomoci. Zároveň je novelou upraveno ustanovení o střednědobém výhledu tak, aby jeho součástí byly i výdaje na tyto programy a projekty, přičemž období

střednědobého výhledu odpovídá době jejich financování. V návrhu je dále zakotvena povinnost vycházet při přípravě státního rozpočtu ze střednědobého výhledu s tím, že ukazatele výdajů na programy nebo projekty jsou pro vypracování návrhu zákona o státním rozpočtu na daný rok závazné.

Dalším důležitým konstatováním návrhu je, že příspěvky a dotace poskytnuté ze zahraničí organizační složce státu použité v běžném rozpočtovém roce

ku. Znění této vyhlášky je však pouze ve fázi příprav, v zásadě bude vycházet ze v současnosti již platné Metodiky finančních toků a kontroly.

Je třeba zdůraznit, že samotné znění § 37 již neupravuje funkce Národního fondu pro předvstupní nástroje (jak je tomu v dosud platném znění). Tyto funkce, které jsou pouze dočasněho charakteru, jsou obsaženy až v Přechodných ustanoveních zákona. V praxi bude tedy samotný Národní fond po určitou dobu



se považují za příjmy ze státního rozpočtu.

Novela dále rozšiřuje v § 7 i možnosti poskytování dotací – vedle vše obsahujícího bodu „výdaje související s plněním závazků k Evropským společenstvím“ se nově zavádí i možnost poskytnout dotaci nadacím, nadačním fondům a dotace dobrovolným svazkům obcí.

Také ustanovení o hospodaření s prostředky Národního fondu nabylo oproti původnímu, dosud platnému, znění značných změn, které by se však reálně neměly dotknout implementace daného projektu a samotného postavení příjemce pomoci. Prostředky z Národního fondu jsou uvolňovány formou dotací na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace, přičemž se analogicky použijí ustanovení § 14 a 15 o poskytování dotací. Ministerstvo financí je tímto ustanovením zmocněno ke koordinaci a řízení finančních toků prostředků poskytnutých z rozpočtu EU vydat vyhláš-

(zhruba do roku 2006, kdy se předpokládá ukončení čerpání prostředků v rámci předvstupní pomoci) soustřeďovat dvojí prostředky: a) prostředky předvstupní pomoci spolu s prostředky státního rozpočtu na spolufinancování, b) prostředky ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, nikoliv však související národní prostředky na spolufinancování (které budou součástí příslušných rozpočtů kapitol státního rozpočtu, krajů, obcí, či státních fondů). Samotná otázka spolufinancování ze státního rozpočtu bude plně v kompetenci jednotlivých řídicích orgánů (ty budou odpovědné za narozpočtování, zajištění dostatečných zdrojů i uvolňování těchto prostředků).

Zákon již nyní, v platném znění, stanovuje v ustanoveních zabývajících se porušením rozpočtové kázně, že subjekt, který neoprávněně použil nebo zadržel prostředky poskytnuté z Národního fondu je povinen tyto odvést včetně penále

do Národního fondu, v této oblasti již tedy nedochází k zásadním změnám.

Novela dále umožňuje příspěvkovým organizacím hospodařit s prostředky poskytnutými ze zahraničí, včetně prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie a přijatých příspěvkovými organizacemi z Národního fondu.

Novinkou je také možnost převedení nevyčerpaných prostředků na konci roku do rezervního fondu organizační složky státu.

V závěru je pak organizačním složkám státu, příspěvkovým organizacím a příjemcům dotací z Národního fondu uložena povinnost provádět finanční vypořádání vztahů v termínech a podle zásad, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

V nedávné době připravilo Ministerstvo financí i 9. novelu Rozpočtových pravidel, která byla předložena vládě. Tato novela je značně rozsáhlá a komplikovaná a je možné, že během dalšího legislativního procesu dozná dalších změn. Proto v současné chvíli zřejmě není příliš přínosné ji detailněji komentovat. Novela mj. upravuje ustanovení o poskytování dotací, o střednědobém výdajovém rámci, o porušení rozpočtové kázně atd.

Spolufinancování z územních rozpočtů

Výše spolufinancování z územních rozpočtů bude mj. záviset na dalším projednávání jednotlivých operačních programů do konce roku 2003. Skutečná výše financování z rozpočtů krajů a obcí bude také upřesňována až v souvislosti s předkládáním a schvalováním projektů. Předpokládá se, že zástupci samospráv budou mít zastoupení až už v jednotlivých monitorovacích výborech, či výběrových komisích, a tímto způsobem budou informováni o implementaci programů a budou ji moci určitým způsobem ovlivnit.

Již v současném zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, je umožněno obci i kraji použít prostředky poskytnuté prostřednictvím Národního fondu a zároveň také ze státního rozpočtu hradit závazky vyplývající pro obec či kraj z uzavřených smluvních vztahů.

V současnosti je připravena novela tohoto zákona, v níž se stanovuje povinnost sestavovat rozpočtový výhled, kterým se finanční hospodaření územních samosprávných celků a svazků obcí řídí. Novela nově ukládá povinnost územním samosprávným celkům při vypracování ročního rozpočtu zahrnout v případě, že se tento celek podílí na realizaci programu nebo projektu spolufinancovaného

z rozpočtu EU, do návrhu rozpočtu stanovený objem finančních prostředků účelově určených na spolufinancování projektů EU v daném roce. Dále se pak do ustanovení upravujícího hospodaření příspěvkových organizací doplňují mezi prostředky, s nimiž příspěvková organizace hospodaří, i prostředky Národního fondu.

Prováděcí předpis, vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, pak umožňuje, aby předmětem přezkoumání byly mj. i cizí prostředky, tj. i prostředky poskytnuté z Národního fondu. K těmto prostředkům se pak přistupuje analogicky jako k prostředkům státního rozpočtu. V současné době však byl v návaznosti na reformu veřejné správy připraven návrh zákona o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, který by měl uceleně a detailněji vyřešit celou oblast.

V reálné situaci může být určitý projekt spolufinancovaný z několika zdrojů – rozpočtu EU prostřednictvím Národního fondu, státního rozpočtu, rozpočtu územního samosprávného celku a soukromých zdrojů. Každý z těchto zdrojů podléhá určitým pravidlům, ať už jsou to pravidla stanovená přímo legislativou ES, či pravidla vyplývající z vnitrostátních právních předpisů z oblasti rozpočtování, hospodaření, kontroly či auditu. Samotný systém finančních toků z rozpočtu EU je u strukturálních fondů postaven na principech, které by měly do velké míry omezit možnost zneužití prostředků při jejich poskytnutí. Z Národního fondu budou uvolňovány prostředky pro účely již uskutečněných výdajů příjemci v souvislosti s realizací daného projektu, tj. financování bude probíhat *ex post* na základě žádosti příjemce zasláné řídicímu orgánu a řádně doložené (osvědčením o provedení práce, kopií faktur, bankovními výpisy). Jen ve výjimečných případech může být schválena zálohová platba za účelem financování nákladů projektu před uskutečněním výdaje příjemcem. O zálohovou platbu bude nutné požádat prostřednictvím daného řídicího orgánu.

Ze státního rozpočtu i rozpočtů územně samosprávných celků však mohou být prostředky poskytnuty i zálohově. Je nutné připomenout, že tímto systémem je v současnosti vyplácena valná část dotací, a proto by zde neměly nastat ani žádné další problémy v budoucnosti. Tyto prostředky budou podléhat stejným pravidlům jako dosud. Vzhledem k tomu, že se prostředky z Národního fondu pro spolufinancování projektů ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti budou uvolňovat také for-

mu dotace, vztahují se na ně i obdobná ustanovení.

Finanční kontrola

V souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, a příslušnou legislativou ES, musí zúčastněné subjekty zajistit dostatečné řídicí a kontrolní systémy pro naplnění požadavků na řádné finanční řízení. V rámci vnitřního kontrolního systému je nutné naplnit zejména následující požadavky: existence manuálů na všech úrovních řízení s podrobnými písemnými pracovními postupy, dodržování systému dvojí kontroly a dvojího podpisu při provádění plateb, zastupitelnost zaměstnanců, bezpečnost informačních systémů, fungující službu interního auditu, apod.

Ministerstvo financí metodicky řídí a koordinuje výkon celého systému finanční kontroly v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, a vykonává kontrolní funkce platebního orgánu, dále ověřuje (certifikuje) uskutečněné výdaje, po skončení programového období vydává prohlášení při ukončení pomoci, které je nezbytným předpokladem pro získání platby konečného zůstatku z EU. Vedle toho jsou řídicí orgány odpovědné za správné využití prostředků poskytnutých z rozpočtu EU a provádění finanční kontroly dle zákona. Řídicí orgán zajišťuje náležité přezkoumání žádostí příjemců o proplacení uskutečněných výdajů, provádění kontrol samotné fyzické realizace projektu, pravidelné provádění auditů fungování řídicích a kontrolních systémů a provádění kontrol vzorků operací na místě.

Příjemce pomoci ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti

Prostředky z rozpočtu Evropské unie má možnost získat jakýkoliv veřejný či soukromý subjekt, který předloží určitý projekt, jenž bude schválen jako vhodný pro finanční pomoc prostřednictvím určitého operačního programu či Fondu soudržnosti.

Příjemce musí po vybrání projektu prokázat zajištění spolufinancování na realizaci projektu, odpovídá za realizaci projektu a za nakládání s prostředky.

Příjemcem může být jak veřejnoprávní subjekt (např. kraje, obce, svazky obcí, vysoké školy), tak orgán státní správy, subjekt neziskového sektoru nebo subjekt soukromého sektoru.

Výše prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie České republice tak závisí především na připravenosti implementační struktury jako celku a kvalitě zpracování předkládaných projektů.

Mgr. Věra Malátová

Platnost platebního výměru neobsahujícího ve výroku údaj o tom, za které zdaňovací období je vydán

Nález Ústavního soudu z 18. 6. 2003IV. ÚS 624/02

Má-li být dostáno ústavní povinnosti vyplývající z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle které daně a poplatky lze ukládat toliko na základě zákona, musí výrok rozhodnutí, adresovaného měsíčnímu plátcí daně z přidané hodnoty, kromě výše daně obsahovat rovněž sdělení, za jaké období je daň vyměřena či doměřena, neboť tím je dán i případný okruh argumentů uplatnitelných v odvolání.

Ústavní soud rozhodl v senátě ve věci ústavní stížnosti K. K., zastoupeného JUDr. A. K., advokátem, proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 7. 2002, č.j. 30 Ca 152/2001-24, 30 Ca 153/2001-23, za účasti Krajského soudu v Hradci Králové, jako účastníka řízení a Finančního ředitelství v Hradci Králové, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, jako vedlejšího účastníka, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 7. 2002, č.j. 30 Ca 152/2001-24, 30 Ca 153/2001-23, se zrušuje.

Odůvodnění

Dne 24. 9. 2002 byla Ústavnímu soudu doručena ústavní stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 7. 2002, č.j. 30 Ca 152/2001-24, 30 Ca 153/2001-23, kterým byla jako nedůvodná zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 4. 2001, čj. 5482/130/2000-ŠK a čj. 5483/130/2000-ŠK. Posledně uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí čj. 32827/00/273910 a čj. 33441/00/273910/5280, na doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a březen 1998.

Stěžovatel tvrdí, že napadeným rozsudkem bylo porušeno jeho ústavně zaručené základní právo na soudní ochranu a spravedlivý proces, zakotvené v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod („Listina“) a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv

a základních svobod („Úmluva“). Krajskému soudu v Hradci Králové i finančním orgánům, vytkl nesprávný postup a nesprávnou aplikaci daňových právních předpisů, kterou spatřuje zejména ve vadném posouzení jeho námitky, uplatněné jak v odvolání, tak i v žalobě proti napadeným rozhodnutím, týkající se nutnosti ověřit neplatnost vydaných platebních výměrů na doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1998 a březen 1998. Poukázal na skutečnost, že žádný z platebních výměrů neobsahuje ve výroku údaj, za které zdaňovací období je vydán. Dle jeho názoru se jedná o absenci náležitosti tak závažné, že správce daně byl povinen podle ust. § 32 odst. 2 a 7 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů („daňový řád“), ověřit neplatnost rozhodnutí. Pokud tak neučinil, měl k tomu přihlídnout Krajský soud v Hradci Králové. Dále namítl nesprávné posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, zejména pak nesprávný postup finančních orgánů při hodnocení důkazů vztahujících se k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet daně za zdaňovací období leden 1998 a březen 1998. Uvedl, že předložil správci daně veškeré doklady, které měl k dispozici. Některé doklady mu však byly odcizeny, tudíž bez svého zavinění je nemohl předložit. Proto se snažil dokazovat svůj nárok na odpočet daně náhradním způsobem.

Krajský soud v Hradci Králové, jako účastník řízení, ve svém vyjádření k ústavní stížnosti vyjádřil přesvědčení, že napadené rozsudky jsou v souladu s platnými právními předpisy i základními právy zaručenými Ústavou ČR a Listinou. Daň z přidané hodnoty byla vyměřena v souladu s hmotněprávní i procesněprávní úpravou, daňové povinnosti byly uloženy dle ústavněprávní zásady toliko na základě zákona a v jeho mezích.

Finanční ředitelství v Hradci Králové, jako vedlejší účastník, ve svém vy-

jadření k ústavní stížnosti uvedlo, že daňový subjekt při dokazování neunesl důkazní břemeno a ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu nebyl schopen prokázat skutečnosti, které uváděl ve svých daňových přiznáních a ke kterým byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení. Dále vyjádřilo přesvědčení, že předmětné dodatečně platební výměry obsahovaly všechny náležitosti požadované daňovým řádem.

Ústavní soud dále vyžádal spisy Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 30 Ca 152/2001 a sp. zn. 30 Ca 153/2001 a příslušný správní spis Finančního ředitelství v Hradci Králové, a poté, co se seznámil se shromážděnými podklady pro rozhodnutí, dospěl k závěru, že ústavní stížnost je třeba zcela vyhovět, a to z následujících důvodů.

Pokud jde o námitky týkající se absence základních náležitostí daňových rozhodnutí, vycházel Ústavní soud z následujících úvah.

Stěžovatel namítá, obdobně jako ve správních žalobách i předcházejících odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, že žádný z platebních výměrů neobsahuje ve výroku údaj o tom, za které zdaňovací období je vydán. Dle jeho názoru se jedná o absenci náležitosti tak závažné, že správce daně byl povinen podle ust. § 32 odst. 2 a 7 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů („daňový řád“), ověřit neplatnost rozhodnutí. Pokud k uplatněným námitkám nepřihlédl ani Krajský soud v Hradci Králové, zasáhl do ústavně zaručeného základního práva na soudní ochranu a spravedlivý proces, zakotveného v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Krajský soud v Hradci Králové se k výše uvedené námitce ve svém vyjádření k ústavní stížnosti podrobněji nevyjádřil. V odůvodnění svého rozsudku pouze uvedl, že námitku považuje za nedůvodnou. Platební výměry dle jeho názoru obsahují základní ná-

ležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu, přičemž označení zdaňovacího období a uvedení rozpisu základu daně nemohou neplatnost rozhodnutí způsobit.

Také Finanční ředitelství v Hradci Králové se k uvedené námitce stěžovatele podrobněji ve vyjádření k ústavní stížnosti nevyjádřilo. V odůvodněných svých rozhodnutích na str. 4 uvedlo, že z ust. § 46 odst. 7 daňového řádu nevyplývá povinnost uvádět ve výroku rozhodnutí zdaňovací období, za které se daň doměřuje a že uplatněná námitka je ryze účelová. Dodatečný

Základním znakem výroku správního rozhodnutí je autoritativní projev vůle veřejné správy, v němž musí být jednoznačně pojednáno o právech či povinnostech osob, jimž jsou práva přiznána či povinnosti uloženy, přičemž určujícím znakem musí být konkrétnost věci, již se tento akt týká. Daňové rozhodnutí tak musí především obsahovat veškeré základní náležitosti, jejichž rozsah je vymezen v ust. § 32 odst. 2 daňového řádu a k nimž dle písm. b) cit. ustanovení náleží mj. též výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Množina zá-

§ 36 zák.č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, případně kalendářní čtvrtletí, implikuje požadavek, aby zdaňovací období bylo v platebním výměru přesně specifikováno. Jinak řečeno, nedílnou součástí výroku rozhodnutí musí být i uvedení, kterého zdaňovacího období se vyměřená či doměřená daň týká. Je třeba přihlídnout i k ust. § 48 odst. 11 daňového řádu, dle něhož odvoláním lze napadnout pouze výrok rozhodnutí, nikoli samotně jeho odůvodnění.

Pokud tedy v napadených dodatečných platebních výměrech správce daně zdaňovací období konkretizoval odkazem na jinou listinu slovy „Rozpis základu daně je uveden na dalším listě (listech)“, přičemž tato další listina, existující jaksi vně správního rozhodnutí, není datována, označena úředním razítkem ani podepsána příslušnou osobou, má Ústavní soud zato, že předmětné dodatečné platební výměry jako správní akty jsou neurčité, pokud jde o vymezení zdaňovacího období, přičemž tato neurčitost představuje tak těžkou vadu, že zakládá jejich nulitu. K nulitě aktů měl soud přihlídnout z úřední povinnosti, bez ohledu na to, zda žaloba na vady nulitu způsobující poukazovala a nebo se domáhala zrušení aktu pro nezákonnost nebo věcnou vadnost (obdobně rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 1993, čj. 6 A 14/93-26).

Ústavní soud je tedy přesvědčen, že má-li být dostáno ústavní povinnosti vyplývající z čl. 11 odst. 5 Listiny, dle které daně a poplatky lze ukládat toliko na základě zákona, musí výrok rozhodnutí, adresovaného měsíčnímu plátcovi daně z přidané hodnoty, kromě výše daně obsahovat rovněž sdělení, za jaké období je daň vyměřena či doměřena, neboť tím je dán i případný okruh argumentů uplatnitelných v odvolání. Pokud k této skutečnosti nepřihlédl ani správní soud, porušil tím právo stěžovatele na soudní ochranu a soudní přezkum zákonnosti rozhodnutí orgánu veřejné správy, zakotvené v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny, a čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Pokud bylo dále namítáno nesprávné posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a nesprávný postup finančních orgánů při hodnocení důkazů, vztahujících se k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet daně za zdaňovací období leden 1998 a březen 1998, dospěl Ústavní soud k následujícím závěrům:

Podstatou této námítky je nesouhlas stěžovatele s postupem správce daně, který mu po provedené daňové kontrole neuznal nárok na odpočet daně



platební výměr obsahuje náležitosti uvedené v § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu a jeho výrok je v souladu s tímto ustanovením.

Při rozhodování o výše uvedených rozdílných názorech účastníků řízení se Ústavní soud proto zaměřil především na posouzení otázky, zda absence údaje o zdaňovacím období ve výročních dodatečných platebních výměřích na daň z přidané hodnoty, za stavu, kdy zdaňovací období a základ daně nejsou v těchto výměřích uvedeny přímo, ale jsou blíže konkretizovány na samostatném listě, na který výrok rozhodnutí odkazuje, představuje tak závažnou vadu správního rozhodnutí, pro kterou je nutno mít zato, že tu žádný akt není (v dikci daňového řádu jde o neplatnost rozhodnutí - viz § 32 odst. 7; fakticky se ovšem jedná o neexistenci či nicotnost aktu).

kladních náležitostí rozhodnutí není ustanovením § 32 odst. 2 daňového řádu vyčerpána. Daňový řád předpokládá též „ostatní základní náležitosti“ rozhodnutí, za něž ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu považuje ty, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho (v textu právního předpisu nesprávně „jejím“) obsahem. Chybí-li v rozhodnutí některá z těchto ostatních náležitostí, má to ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu za následek neplatnost rozhodnutí.

Platební výměr ve smyslu ust. § 46 odst. 4 daňového řádu pravidelně obsahuje základ daně a vyměřenou daň. Současně musí respektovat ust. § 40 odst. 17 daňového řádu, dle něhož skutečnosti rozhodné pro vyměření daně, se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. To ve vztahu k dani z přidané hodnoty, u níž podle ust.

z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1998 a březen 1998, ačkoliv, jak stěžovatel tvrdil, předložil veškeré doklady vztahující se k daným obdobím, které měl k dispozici. Některé doklady mu však byly odcizeny a nebylo tak v jeho moci je správci daně v kontrole předložit. Dle názoru stěžovatele byl správce daně povinen v souladu s ust. § 31 odst. 8 daňového řádu existenci skutečností, vyvracející věrohodnost povinných evidencí vedených stěžovatelem, prokázat. Pokud toto neučinil, byl jeho postup nezákonný a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Nárok na odpočet je upraven v ust. § 19 zákona 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že nárok na odpočet se prokazuje prvotními doklady a pokud je nárok na odpočet uplatňován s časovým odstupem, je na daňovém subjektu (stěžovateli), aby prokázal, že nárok na

odpočet neuplatnil již v předcházejících obdobích. Pokud došlo k situaci, že stěžovatel tyto doklady předložit nemohl, neboť mu byly údajně odcizeny, nebylo povinností správce daně vyhledávat nové důkazní prostředky, jež by absenci prvotních dokladů (důkazů) zhojily. Podle ust. § 2 odst. 2 daňového řádu, je cílem daňového řízení stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Důkazní břemeno nese stěžovatel a ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu má povinnost prokazovat vše, co tvrdí ve svých daňových přiznáních, tedy nárok na odpočet příslušných zdaňovacích období. Z tohoto pohledu tedy nelze akceptovat jeho tvrzení, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Tato situace by nastala jen tehdy, kdyby býval stěžovatel předložil kompletní účetnictví, včetně prvotních dokladů, a správce daně by chtěl jejich věrohodnost zpochybnit. Tehdy

by správce daně musel označit skutečnosti, které věrohodnost předložených dokladů vyvracejí. Tato situace však nenastala. Naopak, správce daně se s žalobou i stížností napadených rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a zdůvodnil neuznání nadměrného odpočtu. Stejně postupoval i správní soud. Hodnocení důkazů bylo provedeno ve shodě s ust. § 2 odst. 3 a § 31 daňového řádu. Ústavnímu soudu tu nepřísluší „přehodnocovat“ hodnocení důkazů. V tomto stížnostním bodě je proto ústavní stížnost dle přesvědčení Ústavního soudu zjevně neopodstatněná.

Na základě výše uvedených skutečností proto Ústavnímu soudu nezbylo, než podle ust. § 82 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, návrhu zcela vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové podle § 82 odst. 3 písm. a) cit. zákona zrušit.

Účinky doručení písemnosti do vlastních rukou mohou dle daňového řádu nastat za předpokladu, že se příjemce v místě doručení zdržuje

Nález Ústavního soudu z 3. června 2003 II. ÚS 23/03

Již v rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 1.10.2002, sp. zn. II.ÚS 92/01 se konstatuje, že institutem náhradního doručování se vytváří právní fikce, že účinky doručení písemnosti nastanou po uplynutí stanovené doby ex lege i vůči tomu, kdo písemnost fakticky nepřevzal.

S přihlédnutím k výše zmíněnému nálezu lze vycházet z toho, že rovněž z hlediska ústavnosti je třeba striktně trvat na dodržení všech zákonných podmínek pro vznik dané fikce. Účinky doručení písemnosti (do vlastních rukou) mohou ve smyslu § 17 odst. 5 daňového řádu nastat především za předpokladu, že se příjemce v místě doručení zdržuje. I když tento pojem není výslovně definován, dle názoru Ústavního soudu se zjevně jedná o místo, kde by příjemce mohl být v rozhodné době doručovatelem zastížen (srov. § 17 odst. 2 a 3 daňového řádu), a to buď přímo, nebo (alespoň)

prostřednictvím vyzoomění o uložení zásilky, bylo-li učiněno vhodným způsobem.

Se skutečností, že příslušný subjekt jakožto příjemce uvedl na své písemnosti úmyslně (či neúmyslně) adresu, na které se však již nezdržoval či v budoucnosti nehodlal zdržovat, daňový řád *expressis verbis* žádné následky, tedy v oblasti doručování, nespojuje, takže ani při eventuelním úmyslném uvedení nesprávné adresy pro doručování nelze *de lege lata* takovýmto způsobem adresáta „postihovat“.

Ústavní soud rozhodl v senátu v právní věci stěžovatele Z. K., zastoupeného advokátem JUDr. T. F., o ústavní stížnosti proti usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 10. 2002, č.j. 5 A 150/2001-34, za účasti Vrchního soudu v Praze, jako účastníka řízení, a Ministerstva financí České republiky, jako vedlejšího účastníka řízení, takto:

Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 10. 2002, č.j. 5 A 150/2001-34, se zrušuje.

Odůvodnění

Ústavní stížností, podanou včas (§ 72 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o Ústavním soudu“) a co do formálních náležitostí ve shodě se zákonem (§ 30 odst. 1, § 34, § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona o Ústavním soudu), napadl stěžovatel usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 10. 2002, č.j. 5 A 150/2001-34, neboť má za to, že uvedeným rozhodnutím došlo k porušení jeho ústavně zaručeného práva na soudní ochranu, zakotveného v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Napadeným usnesením Vrchního soudu v Praze bylo zastaveno řízení

o žalobě stěžovatele proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 3. 1. 2001, č.j. 391/89505/2000, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 7. 2000, č.j. 110-4648/2000-0106, vydanému m.j. ve věci vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1996. Soud v dané věci dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo zasláno dne 10. 1. 2001 stěžovateli na adresu, kterou uvedl ve svém odvolání podaném dne 4. 9. 2000 (Slepá 25). Zásilka byla uložena na poště, ale stěžovatel si ji nevyzvedl, a tak po uplynutí odběrní lhůty byla vrácena žalovanému. V souvislosti s tím soud poukázal na to, že již před podáním odvolání (dne 18. 7. 2000) bylo prvostupňové rozhodnutí stěžovateli zasláno na tutéž adresu, pošta jej však doslala na adresu jinou. Z uvedeného soud dovozuje, že v době převzetí prvostupňového rozhodnutí pošta bez problémů doslala písemnost na žalobcovu novou adresu (šlo o dobu do října 2000, kdy stěžovatel údajně měl dohodu s poštou o dosílání zásilek), a to i přes stěžovatelem tvrzenou absenci orientačního čísla domu (přípis ze dne 10. 9. 2002), kdy navíc příslušné číslo nemovitosti je uvedeno na doručence založené ve správním spise. Dle názoru soudu z těchto důvodů bylo možno bez problému stěžovateli doručovat na novou adresu, kde se měl trvale zdržovat, bez ohledu na skutečnost, zda byl příslušný dům kolaudován či nikoliv. Jestliže stěžovatel vědomě uvedl nesprávný údaj o svém bydlišti, jde k jeho tíži, že zásilka obsahující rozhodnutí žalovaného se vrátila nevyzvednuta (protože od října 2000 dle tvrzení stěžovatele bylo již u pošty zrušeno dosílání zásilek na jeho novou adresu). Vzhledem k tomu, že zásilka určená do vlastních rukou žalobce byla na poště uložena dne 10. 1. 2001 a v zákonem stanovené patnáctidenní lhůtě (§ 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „daňový řád“) si ji žalobce nevyzvedl, došlo dnem 25. 1. 2001 k zákonem předvídané fikci doručení. Námitka stěžovatele, že se na tomto místě nezdržoval, dle soudu nemůže obstát, protože je-li podle § 17 odst. 2 daňového řádu předpokladem pro nabytí právní moci rozhodnutí skutečnost, že se adresát v místě, kam je mu doručováno, zdržuje, a dal-li stěžovatel žalovanému najevo, že je tomu tak na adrese S. 25, pak je třeba považovat zásilku za řádně doručitou, protože není úkolem správního orgánu vyvracet vědomě nepravdivé tvrzení stěžovatele ohledně místa jeho pobytu. Otázka, zda

si stěžovatel do října 2000 skutečně zřídil u pošty dosílání zásilek, je nevýznamná, protože jednak jde o vztah mezi stěžovatelem a poštou, jednak si stěžovatel za dané situace mohl prodloužit u pošty dosílání zásilek, když

nezdržoval, předložil soudu zápis o předání bytu správci ze dne 31. 1. 2000 a také navrhl, aby soud provedl důkaz dotazem na správce bytu, což soud neučinil, přičemž se s tímto návrhem v odůvodnění usne-



musel vědět, že žalovaný bude rozhodovat o jeho odvolání. Vrchní soud vycházel z názoru, že ode dne 25. 1. 2001 se odvíjí dvouměsíční lhůta pro podání žaloby podle ustanovení § 250b o. s. ř. a tato lhůta skončila dne 25. 3. 2002 (správně 25. 3. 2001), přičemž její zmeškání nelze prominout. Vzhledem k tomu, že stěžovatel podal žalobu k poštovní přepravě až dne 28. 11. 2001, soud řízení podle § 250d odst. 3 o. s. ř. zastavil.

V posuzované ústavní stížnosti stěžovatel Vrchnímu soudu v Praze vytýká, že nesprávně vycházel z fikce doručení žalobou napadeného rozhodnutí formou „náhradního doručení“ ve smyslu § 17 odst. 5 daňového řádu, když převzal chybný závěr pošty, že se stěžovatel v místě doručení v době doručení zdržoval. Ve skutečnosti se na tomto místě více jak rok nezdržoval, a proto mu rozhodnutí Ministerstva financí ČR nebylo řádně doručeno. Z tohoto důvodu byl Vrchní soud v Praze povinen postupovat podle § 250b odst. 2 o. s. ř. a správnímu orgánu event. uložit, aby předmětné rozhodnutí stěžovateli doručil. Stěžovatel v souvislosti s tím uvádí, že k prokázání skutečnosti, že se na příslušné adrese

sení dostatečně nevypořádal. Stěžovateli v důsledku uvedeného pochybení byla, jak má vyplývat z nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 10. 1995, sp. zn. I. ÚS 59/95 (publ. in: Sbíрка nálezů a usnesení ÚS, sv. 4, str. 185 - 189) odeprána možnost domáhat se stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu, čímž došlo k porušení čl. 36 odst. 1 Listiny. K porušení uvedeného práva došlo dle stěžovatele i tím, že rozhodnutí vrchního soudu postrádá na základě uvedené vady řádné a vyčerpávající zdůvodnění, navíc se opírá o vadný právní názor, že uvedl-li stěžovatel v odvolání určitou adresu, znamená to, že se na této adrese ve smyslu § 17 odst. 2 a 5 daňového řádu zdržuje. Uvedená skutečnost zakládá dle názoru stěžovatele, poukazujícího přitom na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 103/99 (publ. in: Sbíрка nálezů a usnesení ÚS, sv. 17, str. 125), porušení jedné ze základních podmínek ústavně souladného procesu. Vzhledem k výše uvedeným důvodům stěžovatel navrhuje, aby Ústavní soud napadené rozhodnutí zrušil.

Ústavní soud si vyžádal vyjádření účastníka a vedlejšího účastníka řízení

Ke koncepčnímu rámci Rady pro mezinárodní účetní standardy

Při praktickém uplatňování IAS/IFRS je třeba vycházet z filosofie tohoto souboru mezinárodně uznávaných účetních pravidel, popsané v dokumentu nazvaném **Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky** (dále jen „Koncepční rámec“). Ačkoliv Koncepční rámec sám o sobě není standardem ani neřeší přístup k oceňování či zveřejňování nějaké konkrétní záležitosti, jeho ustanovení jsou klíčová z hlediska vymezení východisek, na kterých jsou IAS/IFRS založeny.

Obecně lze Koncepční rámec přirovnat k úvodní kapitole románu, kterou se musí čtenář prokousat, pokud chce správně pochopit charakteristiky jednotlivých postav příběhu, který následuje. Tento úvod nepatřívá k nejtivějším pasážím knihy, ale bez něj bychom určitě měli komplikovanější situaci při vyhodnocování jednání jednotlivých postav. Koncepční rámec vymezuje, co je obsahem příběhu a k čemu směřuje (sestavení takové účetní závěrky, která poskytuje informace o podniku), základní postavy příběhu (prvky účetní závěrky) a charakteristiky, které jsou pro celý příběh určující (základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky).

Teprve každodenní práce s IAS/IFRS nás přesvědčí o tom, že ke Koncepčnímu rámci je třeba se neustále vracet. Nalezneme v něm totiž odpověď na otázky, týkající se správné interpretace informací uváděných v účetní závěrce sestavené podle IAS/IFRS. Koncepční rámec nám navíc umožní zvolit vhodný postup při zachycování takových transakcí, které nejsou upraveny žádným konkrétním standardem. Účelem koncepčního rámce je však také napomáhat auditorům při formulování názoru na to, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s IAS/IFRS nebo nikoliv.

Co je vlastně účetní závěrka podle IAS/IFRS a komu je určena? Podle

Koncepčního rámce se jedná o takový soubor informací, který je předkládán minimálně jednou za rok a je určen pro obecné užití, tedy pro uspokojení všeobecných informačních potřeb širokého okruhu uživatelů, pro které je účetní závěrka

Z hlediska podmínek platných v České republice je třeba si uvědomit jednu důležitou skutečnost. Účetnictví v ČR je velmi těsně spjato s daňovým systémem, a účetní jednotky, které jsou současně poplatníky daně z příjmů právnických osob, mají



hlavním zdrojem informací o podniku. Mezi ně patří současní i potenciální investoři, banky a ostatní věřitelé, zaměstnanci, obchodní partneři, státní instituce i veřejnost. IAS/IFRS jsou velmi často označovány jako standardy, které jsou orientovány na informační potřeby investorů. Není to však proto, že by byli nejvýznamnějšími nebo nejčastějšími uživateli účetních závěrek sestavených podle IAS/IFRS, ale proto, že investoři na sebe přebírají prostřednictvím vloženého kapitálu bezprostřední riziko znehodnocení vložených prostředků. Lze proto vycházet z předpokladu, že pokud budou zveřejněné informace uspokojovat informační nároky této skupiny uživatelů, budou tyto údaje dostatečné i pro ostatní zainteresované skupiny.

proto velkou motivaci vykazovat maximum transakcí v nákladech běžného účetního období namísto jejich zahrnování do aktiv. Daňový systém však působí opačným směrem a účetní jednotky v ČR tak byly dlouhou dobu nuceny přehodnocovat každou transakci z toho pohledu, zda jsou vůbec oprávněny ji zahrnout jednorázově do nákladů běžného období (a zda by daná položka neměla být z daňových důvodů spíše součástí ocenění aktiv nebo časově rozlišena jako náklad příštích období). Typickým příkladem jsou např. náklady na technické zhodnocení pronajatého majetku. Koncepční rámec IAS/IFRS vychází z naprosto odlišné filosofie, která říká, že veškeré náklady jsou implicitně považovány za náklady běžného období, pokud nejsou splněny přesně specifikované

podmínky, které naplňují definici aktiva.

Součástí účetní závěrky sestavené v plném rozsahu podle IAS/IFRS je za normálních okolností rozvaha, výledovka, výkaz o změnách ve finanční pozici (sestavovaný v nejrůznějších podobách, např. jako výkaz o peněžních tocích), a dále komentář, ostatní výkazy a vysvětlující podklady, které jsou nedílnou součástí účetní závěrky.

Cílem účetní závěrky podle IAS/IFRS je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti, a změnách ve finanční pozici podniku tak, aby uživatelé této účetní závěrky byli schopni provádět kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí. Toto je důležité východisko, na kterém jsou IAS/IFRS založeny. Smyslem účetní závěrky totiž není provádět rozbor minulého hospodaření podniku, ale poskytnout podklady pro vyhodnocení schopnosti podniku přinášet v budoucnosti peníze. Je však zřejmé, že tyto účetní závěrky si nekladou za cíl vybavit uživatele veškerými informacemi, které mohou pro účely svého rozhodování potřebovat, protože jsou orientovány na zobrazování hodnotových údajů o minulých událostech a zpravidla neposkytují naturální informace.

Finanční pozice podniku je ovlivněna ekonomickými zdroji, kterými disponuje, a jejich strukturou. Struktura aktiv je totiž nesmírně důležitá pro posouzení další schopnosti podniku generovat budoucí ekonomické užítky, zatímco struktura zdrojů financování těchto aktiv je významná pro posouzení budoucích nároků na splácení závazků podniku či úhradu ceny zdrojů, použitých na financování jeho aktivit.

Zatímco informace o finanční pozici čerpáme z rozvahy, informace o finanční výkonnosti nalezneme ve výledovce. Tato část účetní závěrky je důležitá pro předvídaní schopnosti podniku vytvářet finanční prostředky při využití stávajících ekonomických

zdrojů, a je také užitečná při úvahách o efektivnosti, se kterou by podnik mohl využít dodatečné zdroje.

Změny ve finanční pozici vyplývají ze samostatných výkazů, jejichž cílem je poskytnout podklady pro zhodnocení investičních, finančních a hlav-



ních výdělečných činností podniku za vykazované období. Tyto informace lze využít pro posouzení schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a pro odhadování vývoje využití těchto peněžních toků.

Podstatnou charakteristikou jednotlivých částí účetní závěrky je jejich vzájemná provázanost. Každá z částí účetní závěrky totiž odráží různé aspekty stejných transakcí nebo jiných zobrazovaných skutečností, a proto musí být jednotlivé části účetní závěrky posuzovány komplexně a v jejich vzájemných souvislostech. Je zřejmé, že například výledovka nemůže poskytnout úplné informace o finanční výkonnosti podniku, pokud nemá uživatel k dispozici současně i informace o struktuře aktiv, závazků a vlastního kapitálu (tedy o finanční pozici), resp. o změnách ve finanční pozici.

Základními předpoklady, na kterých je účetní závěrka podle IAS/IFRS založena, jsou **aktuální princip** a předpoklad **trvání podniku**. Akru-

ální princip znamená, že výsledky a dopady veškerých událostí a transakcí se v účetní závěrce projeví v období, kterého se týkají, a to bez ohledu na okamžik, kdy došlo k jejich vypořádání v penězích. Uplatnění tohoto principu znamená ve svém důsledku i naplnění tzv. „matching concept“, tj. vykazování nákladů na základě jejich přiřazení k dosahovaným výnosům.

Druhým předpokladem, ze kterého se při sestavování účetní závěrky vychází, je trvání podniku. Tento předpoklad znamená, že ocenění a vykazování jednotlivých položek účetní závěrky je založeno na tom, že podnik bude generovat budoucí peněžní toky ze své další činnosti, nikoliv z prodeje či vyřazení aktiv vyvolaných ukončením své činnosti v důsledku svého zrušení (likvidace) nebo podstatného zúžení rozsahu své činnosti. Pokud není tento předpoklad naplněn, neznamená to samozřejmě, že podnik nebude účetní závěrku sestavovat, ale musí tuto skutečnost při sestavování účetní závěrky zohlednit (např.

ve vztahu k vykazování a ocenění aktiv, resp. závazků, které mají v případě ukončení činnosti nepochybně jinou hodnotu, než by byla hodnota, kterou podnik může očekávat v případě kontinuálního využívání aktiv).

Aby bylo možné účetní závěrku dle IAS/IFRS považovat za užitečnou z hlediska uživatelů, musí splnit hlavní kvalitativní charakteristiky, vymezené v Koncepčním rámci. Pokud má totiž účetní závěrka potvrdit správnost minulých rozhodnutí nebo sloužit jako podklad pro revizi těchto rozhodnutí na základě kvalifikovaného posouzení minulých i aktuálních událostí, resp. odhadování budoucího vývoje, musí splňovat vysoké nároky na kvalitu.

Ve vztahu k obsahové náplni účetní závěrky musí být splněn požadavek, aby informace uváděné v účetní závěrce byly relevantní. **Relevantnost informací** je přitom dána buď tím, že se jedná o skutečnosti, které jsou z hlediska příslušné účetní závěrky významné (tedy jejich neuvedení

nebo chybné uvedení v účetní závěrce by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí přijatá uživatelem této účetní závěrky), nebo se jedná o informace, jejichž podstata je taková, že by měly být v účetní závěrce uvedeny. V případě položek, které jsou relevantní z titulu jejich podstaty, přitom nezáleží na jejich hodnotě nebo rozsahu, ale na vlivu, který mohou mít na ekonomické rozhodování uživatelů. Jedná se např. o situaci, kdy podnik zahajuje nový způsob prodeje svého zboží prostřednictvím internetu. Ačkoliv mohou být tržby z tohoto způsobu prodeje zanedbatelné, může být tato informace pro investory důležitá ve vztahu k odhadování vývoje podílu tohoto podniku na trhu.

Druhou charakteristikou, kterou musí informace uváděné v účetní závěrce splňovat, je jejich spolehlivost.

Spolehlivost informací v účetní závěrce je dána okolnostmi, které doprovázejí vznik těchto informací. V první řadě by tyto informace měly vycházet z principu „obsah nad formu“. Znamená to, že ke každé transakci by se mělo přistupovat tak, aby byl zachycen její skutečný obsah a ekonomická realita, nikoliv pouze právní forma. Příkladem tohoto přístupu je vykazování operací typu zpětného leasingu. Zatímco podle českých předpisů se k tomuto typu transakcí chováme jako k prodeji a následnému pronájmu, v podmínkách IAS/IFRS je vyjadřována skutečná podstata těchto transakcí, tj. výsledek z prodeje i následný nájem je vykazován v závislosti na typu zpětného pronájmu, např. jako pouhé poskytnutí půjčky zajištěné převodem vlastnických práv. Pouze informace, které se posuzují v kontextu „obsahu nad formou“, lze považovat za informace, které důvěryhodně zobrazují skutečnosti, které jsou předmětem účetní závěrky. V účetní závěrce by se rozhodně neměly objevovat údaje, jejichž důvěryhodnost je zpochybněna (to se týká např. goodwillu vytvořeného vlastní činností, který nesmí být vykazován jako nehmotné aktivum

právě z toho důvodu, že jeho důvěryhodnost je velmi snadno zpochybnitelná). S důvěryhodným zobrazením souvisí i požadavek, aby informace byly nestranné, tj. aby přístup k jejich zveřejňování nebyl motivován dosažením předem stanoveného výsledku. Důvodem pro takový postup může být např. snaha vykazovat nižší míru zadlužení prostřednictvím tzv. off-balance-sheet programů (odměny vedení, připravovaná emise dluhopisů), převody aktiv a závazků na účelově založené společnosti (např. z důvodu přenosu ztráty), apod.

Určitá míra nejistoty, která souvisí se zveřejňováním některých skutečností v rámci účetní závěrky (např. bonita pohledávek, tržby za prodané zboží v podmínkách časově limitované záruky vrácení peněz), vyžaduje uplatnění **principu opatrnosti**, který směřuje k tomu, aby aktiva nebo výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny. Je však třeba velmi pečlivě rozlišovat mezi uplatňováním principu opatr-



nosti a **požadavkem neutrality**. Uplatňováním principu opatrnosti totiž nelze odůvodnit např. nadměrné vykazování ztráty ze snížení hodnoty, protože by mohlo dojít k meziročnímu manipulování s výsledkem hos-

pořádku. Posledním požadavkem, který směřuje ke spolehlivosti zveřejňovaných informací, je jejich **úplnost**. V tomto směru IAS/IFRS vyznávají zásadu rovnováhy mezi náklady na získání informace a její informační hodnoty (přínosy), nicméně platí, že v účetní závěrce by se měly v zásadě projevit veškeré transakce, které podnik v daném účetním období uskutečnil nebo které s jeho činností za dané období souvisí, a které mají vliv na provádění ekonomických rozhodnutí ze strany uživatelů.

Při uplatňování principu relevance a spolehlivosti je třeba mít na paměti, že jejich působení může být v konkrétních případech protisměrné. Informace zveřejněné bezprostředně po skončení účetního období mohou být velmi relevantní, tedy užitečné pro uživatele, ale s ohledem na významnou nejistotu ve vztahu k některým aspektům transakce a velkému podílu odhadovaných údajů nemusí tato informace být spolehlivá. Naopak naprosto spolehlivá informace už může být pro uživatele nezajímavá, protože v okamžiku, kdy ji např. auditor prohlásí za dostatečně spolehlivou v důsledku získání potřebných důkazů, a uvede tuto skutečnost ve své zprávě, je tato informace zastaralá.

Zatímco kvalitativní úroveň obsahové náplně informací, uváděných v účetní závěrce, je dána tím, že tyto informace musí být spolehlivé a relevantní, z hlediska prezentace účetní závěrky musí platit, že zveřejňované informace musí být srozumitelné a spolehlivé.

Srozumitelnost informací se posuzuje ve vztahu k uživatelům, kteří mají dostatečné informace o podnikatelských a ekonomických aktivitách podniku včetně problematiky účetnictví, resp. jsou ochotni a schopni tyto informace přijmout. V praxi to samozřejmě

neznamená, že by posláním účetní závěrky bylo učít uživatele základům účetnictví nebo práci s počítačem řízenými obráběcími stroji. Na druhou stranu však nesmí nastat situace, že v účetní závěrce budou vynechány

např. informace o uplatněných diskontních sazbách pouze z toho důvodu, že by tato informace byla zajímavá nebo využitelná pouze pro malý okruh uživatelů účetní závěrky. Z hlediska srovnatelnosti se uplatňuje v podstatě dvojí pohled. Tím prvním je srovnání údajů za jeden podnik v rámci časové řady (za účelem vyhodnocení vývojových tendencí), tím druhým je mezipodnikové srovnávání v rámci jednoho období (posouzení finanční pozice, výkonnosti a změn

ve finanční pozici). V každém případě však platí, že aby mohly být informace srovnatelné, musí být především konzistentní.

Koncepční rámec vymezuje základní prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS (a to je jeden z velmi podstatných rozdílů mezi IAS/IFRS a českým účetnictvím, kde nám zatím definice scházejí). Jedná se ve své podstatě o definiční vymezení položek, které mají být vykazovány zejména v rozvaze a ve výsle-

dovce. Výkaz změn ve finanční pozici reflektuje obvykle prvky uváděné ve výsledovce a změny v základních prvcích rozvahy; a proto Koncepční rámec nevymezuje žádné základní prvky, které by se týkaly výlučně tohoto výkazu.

Jednotlivými prvky účetní závěrky se budeme podrobně zabývat v příštím příspěvku.

Ing. Roman Sedlák

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			

k ústavní stížnosti. Vrchní soud v Praze uvedl, že nemůže podat vyjádření, protože dle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, s účinností od 1. 1. 2003 vrchní soudy správní soudnictví nevykonávají; kromě toho členové příslušného senátu již nejsou soudci zmíněného soudu. Ministerstvo financí dle svého vyjádření nepokládá za nutné uvádět žádné další skutečnosti. Pokud jde o otázku nabytí právní moci rozhodnutí ze dne 3. 1. 2001, č.j. 391/89 505/2000, trvá na svém stanovisku, že zmíněné rozhodnutí bylo odesláno na doručenkou na v odvolání uvedenou adresu, na poště bylo uloženo 10. 1. 2001, přičemž nebylo ve lhůtě patnácti dnů stěžovatelem vyzvednuto, o čemž svědčí sdělení pošty na doručence. Rozhodnutí tak nabylo právní moci dne 25. 1. 2001.

Po přezkoumání napadeného usnesení Vrchního soudu v Praze a po zvážení důvodů ústavní stížnosti dospěl Ústavní soud k závěru, že ústavní stížnost je důvodná.

Podstatou ústavní stížnosti je nesouhlas stěžovatele s tím, jakým způsobem Vrchní soud v Praze interpretoval a aplikoval ustanovení § 17 odst. 5 daňového řádu, konkrétně jde o to, zda rozhodnutí nabude právní moci také tehdy, jestliže finanční orgán je doručí na adresu, kterou stěžovatel uvedl ve svém podání, aniž by se ovšem na ní v době doručování fakticky zdržoval.

Na tomto místě je třeba poukázat na konstantní judikaturu Ústavního soudu, dle které tento soud není běžnou další instancí v systému všeobecného soudnictví, není soudem nadřízeným soudům obecným a nezkoumá celkovou zákonnost vydaných rozhodnutí. Neposuzuje ani stanoviska a výklady obecných soudů ke konkrétním zákonným ustanovením, ani jejich právní úvahy, názory a závěry, pokud nejde o otázky základních práv a svobod. Jeho úkolem taktéž není zabývat se eventuálním porušením běžných práv fyzických nebo právnických osob chráněných obyčejným zákonodárstvím, pokud takové porušení současně neznamená porušení základního práva nebo svobody zaručené ústavním zákonem (srov. čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy ČR, § 72 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu), neboť Ústavní soud je soudním orgánem ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy ČR). Uvedené principy našly odraz rovněž ve skutečnosti, že nesprávná aplikace jednoduchého práva obecnými soudy zpravidla nemá za následek porušení základních práv a svobod; to může nastat, jak Ústavní soud konstatoval v řadě svých rozhodnutí (např. nález ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 224/98, publ.

in: Sbírka nálezů a usnesení ÚS, sv. 15, č. 98) až v případě, že dojde k porušení některé z těchto norem jednoduchého práva v důsledku svévolé (např. nerespektováním kogentní normy) anebo v důsledku interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (např. přepjatý formalismus).

Ještě před posouzením otázky, zda v důsledku interpretace a aplikace „jednoduchého“ práva ze strany obecného soudu nedošlo k porušení ústavnosti, je třeba poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 92/01 (dosud nepubl.), ve kterém se řešila problematika tzv. náhradního doručování. V tomto rozhodnutí se konstatuje, že předmětným institutem se vytváří právní fikce, že účinky doručení písemnosti nastanou po uplynutí stanovené doby ex lege i vůči tomu, kdo písemnost fakticky nepřevzal. Právní fikce je právně technický postup, pomocí něhož se považuje za existující situace, jež je zjevně v rozporu s realitou a která dovoluje, aby z ní byly vyvozeny odlišné právní důsledky, než ty, které by plynuly z pouhého konstatování faktu (srov. Jean-Louis Bergel: *Théorie générale du droit*, 2e édition, Paris, Dalloz, 1989, s. 300). Účelem fikce v právu je posílit právní jistotu (srov. V. Knapp: *Teorie práva*, 1. vydání, Praha, C.H. Beck, 1995, s. 206). Právní fikce coby nástroj odmítnutí reality právem je nástrojem výjimečným, striktně určeným k naplnění tohoto, jednoho z hlavních ústavních postulátů právního řádu v podmínkách právního státu. Aby mohla právní fikce svůj účel (dosažení právní jistoty) splnit, musí respektovat všechny náležitosti, které s ní zákon spojuje. Nejsou-li všechny právní náležitosti splněny, není soud oprávněn naplnění fikce konstatovat (viz čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze uplatňovat státní moc jen v případech a mezích stanovených způsobem, který zákon stanoví).

S přihlédnutím k výše zmíněnému nálezu lze vycházet z toho, že rovněž z hlediska ústavnosti je třeba striktně trvat na dodržení všech zákonných podmínek pro vznik dané fikce. Účinky doručení písemnosti (do vlastních rukou) mohou ve smyslu § 17 odst. 5 daňového řádu nastat v první řadě za předpokladu, že se příjemce v místě doručení zdržuje. I když tento pojem není výslovně definován, dle názoru Ústavního soudu se zjevně jedná o místo, kde by příjemce mohl být v rozhodné době doručovatelem zastížen (srov. § 17 odst. 2 a 3 daňového řádu), a to buď přímo, nebo (alespoň) prostřednictvím vyrozumění o uložení zásilky, bylo-li učiněno vhodným způsobem.

Výkladem vrchního soudu se však vytváří pravidlo, že uvede-li příjemce (úmyslně) nesprávnou adresu, tj. adresu, na níž se nezdržuje nebo nebude zdržovat, pro účely tzv. náhradního doručování ve smyslu § 17 odst. 5 daňového řádu se má za to, že se na ní zdržuje. Toto pravidlo, jímž je ve své podstatě zakládána další fikce, však daňový řád neobsahuje (srov. ale *mutatis mutandis* § 47 odst. 4 o. s. ř.) a nelze k němu ani dospět na základě obvykle užívaných interpretačních pravidel. Ostatně ani z napadeného usnesení dostatečně nevyplývá, jak vrchní soud při výkladu příslušných ustanovení daňového řádu postupoval; v napadeném rozhodnutí se sice poukazuje na § 17 odst. 2 daňového řádu, ten však spolu s odstavcem třetím pouze uvádí, že je třeba, stručně řečeno, doručovat tam, kde lze příjemce písemnosti fakticky zastihnout; na tom nic nemění skutečnost, že obvykle tomu bude na adresu, kterou daný subjekt naposledy uvedl - pokud na této adrese není zastížen, resp. se na ní nezdržuje, je třeba dle citovaného ustanovení doručovat tam, kde zastížen bude, resp. kde se zdržuje.

Se skutečností, že příslušný subjekt jakožto příjemce uvedl na své písemnosti úmyslně (či neúmyslně) adresu, na které se však již nezdržoval či v budoucnosti nehodlal zdržovat, daňový řád *expressis verbis* žádné následky, tedy v oblasti doručování, nespojuje, takže ani při eventuelním úmyslném uvedení nesprávné adresy pro doručování nelze de lege lata takovýmto způsobem adresáta „postihovat“; jinou otázkou je ovšem eventuelní neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 33 daňového řádu, jež může mít za následek uložení sankcí podle § 37 až § 38 daňového řádu. Je třeba dodat, že závěr vrchního soudu je překvapující rovněž s ohledem na to, že v daném řízení požadoval od stěžovatele důkazy, jimiž měl prokázat, zda se na předmětném místě (adrese) v době doručování správního rozhodnutí nezdržoval.

Dle názoru Ústavního soudu došlo k odepření práva stěžovatele na soudní ochranu, a to v důsledku extrémní, z mezí ústavnosti vybočující interpretace „jednoduchého“ práva. Vzhledem k této skutečnosti nezbyvá než konstatovat, že Vrchní soud v Praze svým postupem porušil čl. 2 odst. 2, čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny.

Ústavní soud proto podle ustanovení § 82 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu stěžovateli vyhověl a napadené usnesení podle ustanovení § 82 odst. 3 písm. a) citovaného zákona zrušil.

Společné jednání IASB a vydavatelů národních účetních standardů

Ve dnech 22. a 23. 9. 2003 se v Londýně uskutečnilo společné jednání Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) s vydavateli národních účetních standardů. Na programu jednání byla především problematika finančního výkaznictví malých a středních podniků (Small and Medium-Sized Entities - SMEs), otázky konvergence, harmonizace a prvního uplatnění IFRS, a dále vykazování Comprehensive Income.

Jednání se kromě členů IASB a zástupců vydavatelů národních standar-

ky i skutečnost, že jsme zatím pouze přístupujícím členem EU a řadíme se tak po bok spíše rozvojovým zemím, je v obdobném kontextu v zahraničí vnímáno i naše účetnictví. Náš přístup k práci na vydávání IFRS i zapojování se do komunikace s IASB mohou sehrát významnou úlohu ve formování pověsti, kterou česká účetní profese ve světě bude mít.

Jednání probíhalo tím způsobem, že ke každému bodu vystoupil představitel IASB (nebo některý ze zodpovědných pracovníků IASB – tzv. project

společností v rámci EU (včetně rozšíření o nově přístupující země), do sféry malých a středních podniků náleží více než 5 mil. podniků, tvořících podstatu ekonomiky EU. První projekt IASC, zabývající se problematikou výkaznictví SMEs, vznikl v dubnu 1998. Protože však zaměření projektu bylo velmi nejasné a nejednoznačně vymezené, nepostupoval tento projekt nijak výrazně kupředu. Negativní vliv měla i restrukturalizace IASC na IASB, která v té době probíhala. Zejména v počátku prací na projektu bylo zřejmé, že aktivity IASB ve vztahu k výkaznictví SMEs nejsou ani tak technickým problémem, jako spíše otázkou rozhodnutí, zda se má v této záležitosti IASB vůbec nějak angažovat a jaký přístup v tomto směru zaujmout.

Uživatelé účetních závěrek SMEs jsou vesměs odlišní od uživatelů účetních závěrek podniků, uplatňujících povinně IFRS (tedy společností, jejichž cenné papíry jsou kotovány na regulovaných kapitálových trzích). Zatímco IFRS závěrky jsou orientovány především na uspokojení informačních potřeb investorů nezávislých na společnosti, závěrky SMEs jsou určeny především vlastníkům, kteří jsou současně zastoupeni i ve vrcholovém vedení podniku. Navíc na rozdíl od kotovaných společností, které se nachází v globálním prostředí kapitálového trhu (a jejich výkaznictví tedy musí být transparentní napříč jednotlivými národními jurisdikcemi), je u SMEs kladen důraz především na povinnost sestavovat statutární výkazy podle národních předpisů. Je proto otázkou, zda se má IASB zaměřit hlavně na kotované společnosti a podniky veřejného zájmu, a standardy pro ostatní podniky ponechat jiným subjektům (Evropská komise, skupina v rámci Spojených národů – UNCTAD/ISAR, příp. jednotlivým zemím), nebo se zabývat i výkaznictvím SMEs.

Pozitivní vliv na rozhodování v této věci sehrála všeobecná podpora, kterou má samostatný soubor účetních pravidel IASB pro SMEs jak ze strany vydavatelů národních standardů, tak ze strany mezinárodních organizací, jako je Evropská komise, EFRAG, UNCTAD apod. Nekotované společnosti by v důsledku uplatňování takových pravidel získaly možnost vykazovat



dů z 39 zemí celého světa účastnili i představitelé Výboru pro veřejný sektor IFAC a členové EFRAG. Toto setkání bylo konkrétním projevem jednoho z cílů IASB, kterým je spolupráce s vydavateli národních účetních standardů za účelem sblížení účetních standardů po celém světě. Z pohledu České republiky je škoda, že na rozdíl od Polska či Rumunska jsme žádného zástupce mezi oficiálními účastníky jednání neměli. Měli bychom zvážit, zda se tím zbytečně sami nestavíme v očích odborné veřejnosti z celého světa na vedlejší kolej. Je samozřejmé, že neúčast představitelů České republiky nemůže sama o sobě znehodnotit tradičně vysokou úroveň účetnictví i profesní kvalitu našich účetních a auditorů, pravdou však zůstává, že s ohledem na význam České republiky z hlediska globální ekonomii-

manager), který podal aktuální informace o stavu projektu i stávajícím přístupu IASB. Na závěr svého vystoupení formulovali otázky, jejichž zodpovězení bylo předmětem jednání. Po této úvodní prezentaci se účastníci rozdělili do čtyř pracovních skupin, které mimo jednací sál diskutovaly názory jednotlivých vydavatelů národních účetních standardů na projednávanou problematiku a zkušenosti z prostředí jednotlivých zemí. V rámci každé skupiny byl stanoven tzv. reportér, který po opětovném shromáždění účastníků v hlavním jednací sále přednesl závěry, vyplývající z diskuse v rámci pracovní skupiny.

Prvním bodem jednání bylo výkaznictví SMEs. Tato problematika je velmi významná, protože na rozdíl od IFRS, které se od roku 2005 bezprostředně týkají cca 9000 kotovaných

v prostředí standardů vydávaných IASB (které by byly v zásadě konzistentní s IFRS), aniž by náklady na toto výkaznictví přesáhly užitek vyplývající z aplikace příslušných standardů (což je problém, který by mohl vzniknout v případě aplikace IFRS, tj. že náklady na získání a zveřejnění informace mohly přesáhnout užitek, který z jejího zveřejnění může jak uživatelům, tak podniku plynout). Další podstatnou výhodou by v případě standardů IASB pro SMEs bylo nesporné usnadnění přechodu podniku na uplatňování plných IFRS. Pro jednotný soubor pravidel pro SMEs založený na IFRS hovoří i zahrnování SMEs do konsolidovaných účetních závěrek a úsilí o dosažení maximální srovnatelnosti účetních závěrek bez ohledu na národní jurisdikci. Proto i vydavatelé národních standardů podporují myšlenku samostatného souboru mezinárodních účetních standardů pro SMEs, které by mohli využít jako jednotné východisko pro vydávání národních účetních standardů. V červenci 2003 IASB jednomyslně schválilo základní princip projektu výkaznictví pro SMEs. Cílem projektu je zmírnění zátěže, vznikající v důsledku vysokých nároků na zveřejňované skutečnosti, při zachování principů IFRS stanovených pro oceňování a uznávání. IASB si však ponechává možnost přistoupit i v této oblasti ke zjednodušením, pokud to je vhodné z hlediska relace mezi náklady na získání informace a užitek, který z ní vyplývá.

Základním problémem, který je třeba v rámci projektu vyřešit, je vymezení SMEs. Pokud má totiž IASB vydat nějaká pravidla pro SMEs, musí rovněž jednoznačně vymežit, komu jsou tato pravidla určena. V květnu letošního roku přijala Evropská komise novou definici mikropodniků, malých a středních podniků, která bude uplatněna počínaje 1. 1. 2005. Tato definice obsahuje následující hodnotové limity, které stanoví hranice pro zařazení podniku do kategorií dle jejich velikosti:

	Počet zaměstnanců	Obrat	Bilanční suma
Mikropodniky	méně než 10	až do 2 mil. EUR	až do 2 mil. EUR
Malé podniky	méně než 50	až do 10 mil. EUR	až do 10 mil. EUR
Střední podniky	méně než 250	až do 50 mil. EUR	až do 43

Protože účetní standardy pro SMEs by měly být využívány obecně po celém světě, a to v různých ekonomických i politických prostředích (tedy nejen v prostředí EU), bude IASB směřovat k vymezení obecného popisu těchto podniků. IASB se nebude za-

bývat žádnými kvantitativními charakteristikami ani limitními hodnotami, ale spíše kvalitativními faktory, jako např. veřejným zájmem apod. Na jednotlivých národních jurisdikcích pak bude ponecháno, zda a jakým způsobem vymezí účetní jednotky, kterým bude umožněno nebo uloženo, aby se standardy pro SMEs řídily.

Další diskutovanou záležitostí byla zjednodušení v oblasti uznávání, oceňování a zveřejňování skutečností v účetní závěrce SMEs. Tato zjednodušení jsou motivována zejména odlišnými informačními potřebami uživatelů účetních závěrek SMEs, nižším odborným potenciálem SMEs ve vztahu k řešení komplikovaných účetních problémů, jednodušší řídicí i operativní strukturou SMEs, a v neposlední řadě i skutečností, že náklady SMEs na splnění veškerých požadavků IFRS obvykle přesahují užitek, který z těchto informací vyplývá.

V případě zjednodušení uznávání a oceňování byly nejčastěji zmiňovány odlišné přístupy k problematice daní ze zisku (pouze splatná daň), leasingu (veškeré pronájmy by byly považovány za operativní nájem), zjednodušené přístupy ke stanovení ztráty ze snížení hodnoty a výpočtům penzijních plánů, zákaz uplatnění fair value v případě oceňování investic do nemovitostí. Z hlediska zveřejňování byly diskutovány záležitosti zjednodušených účetních závěrek a zkrácených komentářů, zproštění povinnosti sestavovat konsolidované účetní závěrky a výkaz cash-flow, konkrétní výjimky ve vztahu ke zveřejňování fair value u finančních nástrojů, informací o segmentech, ukončovaných činnostech, zisku na akcii apod.

Problematika výjimek a zjednodušení v oblasti uznávání, oceňování a zveřejňování se jeví jako nejožehavější téma, které s účetními pravidly pro SMEs souvisí. Zatímco společné jednání IASB s představiteli vydavatelů národních účetních standardů ukázalo jednoznačnou podporu samostatnému souboru účetních pravidel pro SMEs,

uví argumenty, podle kterých není možné se ke konkrétní položce aktiv stavět rozdílným způsobem v závislosti na kategorii účetní jednotky ovládající dané aktivum (tedy v závislosti na tom, zda je aktivum ovládáno malým podnikem nebo podnikem kotovaným na burze). Obecná shoda však platí ve vztahu ke skutečnostem, které by nebyly účetními pravidly pro SMEs řešeny. V takovém případě by podnik měl povinně uplatnit plné IFRS.

Na první pohled nepodstatnou záležitostí je i otázka přístupu k formulování či vydávání účetních pravidel pro SMEs. Diskutováno bylo, zda by pravidla pro SMEs měla být vydána jako soupis příslušných ustanovení IFRS, které musí SMEs uplatňovat, nebo zda by plné znění těchto pravidel (byť vzniklých tak, že budou doslovně převzata některá konkrétní ustanovení IFRS) mělo být vydáno jako samostatný soubor pravidel pro SMEs (samostatný tištěný IASB SME GAAP). Závěr z diskuse byl poměrně jednoznačný – účastníci jednání upřednostňují samostatný soubor pravidel pro SMEs, který by měl označení umožňující jeho jasnou identifikaci. Důvodem je mimo jiné i skutečnost, že účetní jednotky a auditoři musí mít možnost se na tento soubor pravidel jednoduše a zároveň jednoznačně odvolat.

Předběžná (a velmi nezávazná) informace k dalšímu postupu IASB spočívá v tom, že IASB má v úmyslu vydat Exposure Draft k účetním pravidlům pro SMEs ve druhém pololetí roku 2004. Jak to však bude ve skutečnosti, záleží jednak na průběhu dalších projektů, jednak na navazujících diskusích týkajících se problematiky SMEs.

V rámci dalšího průběhu jednání byl představen program IASB na další období (projekty, ED apod.) a následně byly diskutovány problémy, se kterými se potýkají vydavatelé národních standardů a regulátoři při sblížení lokálních účetních pravidel s IFRS. Jednalo se zejména o překážkách, vyvolaných působením národní legislativy. Diskutována byla i záležitost uplatnění IFRS namísto národních standardů a posun v pozici vydavatele národních účetních standardů v těchto případech. Široká diskuse se týkala zejména otázky interpretací jednotlivých ustanovení IFRS. Skutečným nebezpečím pro vysoce kvalitní a srovnatelné účetní závěrky, nezávislé na lokálních jurisdikcích, mohou být odlišné výklady IFRS v prostředí jednotlivých zemí. Není zatím jasné rozdělení kompetencí mezi IFRIC a vydavatele národních standardů. Zatím platí předpoklad, že jediným orgánem oprávněným provádět výkla-

dy IFRS, je IFRIC. Uplatňování tohoto principu se však jeví jako velmi komplikované a neoperativní, protože IFRIC není schopen reagovat na všechny otázky, které podniky v souvislosti s uplatňováním IFRS řeší nebo v kterých potřebují konkrétní výklad. Bude proto nutné řešit kompetence, svěřené potenciálně vydavatelům národních standardů. Byly diskutovány i procedurální záležitosti – někteří účastníci vyžadovali možnost širšího aktivního zapojení v ranějších fázích jednotlivých projektů (omezeného doposud na vybrané vydavatele národních standardů), s tím, že předkládání připomínek až ve fázi Exposure Draftu je opožděné.

Posledním bodem programu byl nový výkaz „Comprehensive Income“. Diskutovány byly navrhované formáty tohoto výkazu pro podnikatelské subjekty a pro finanční instituce. V tomto bodě byla opět zřejmá velká různorodost názorů. Zatímco někteří účastníci zastávali konzervativní přístup k vykazování čistého zisku a upřednostňovali tradiční formu výsledovky s tím, že Comprehensive Income vlastně nepřináší kromě přestrukturování jednotlivých informací účetní závěrky do výkazu zobrazujícího finanční výkonnost podniku žádnou novou kvalitu (uživatelé požadované informace zjistí z účetní závěrky již nyní, a jednotlivé části účetní závěrky je tak jako tak nezbytné posuzovat v jejich vzájemné souvislosti), jiní účastníci zastávali názor, že Comprehensive Income je v podmínkách kombinovaného přístupu k vykazování změn reálné hodnoty jediným možným řešením. Účastníci také diskutovali některé detailní problémy související s tímto výkazem (vykazování znehodnocení zásob, změny z následného přecenění apod.).

Druhý den jednání pokračoval jednáním členů IASB s osmi partnerskými vydavatelé národních standardů (Austrálie, Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Nový Zéland, Velká Británie a USA) u kulatého stolu. Projednávala byla poslední verze návrhu Discussion Paper – Oceňovací základna aktiv a závazků, který byl připraven kanadskou Radou pro účetní standardy. Diskutovány byly různé přístupy k vstupnímu ocenění (historická cena, běžná cena, čistá realizovatelná hodnota, hodnota užívání, deprival value) ve vztahu k principu relevance a spolehlivosti v porovnání s fair value. Historická cena je vesměs považována za fair value přítoků a odtoků k datu transakce, ale problém může nastat zejména v situaci, kdy se nejedná

o transakci za obvyklých podmínek nebo o transakci, do které vstupuje subjekt z veřejného sektoru. Komplikace dále obvykle vznikají v případě transakčních nákladů (např. pořízení zařízení v EU, přehodnocení záměru

a po vydavatelích národních standardů žádá pouze identifikaci a analýzu problematických okruhů, které by měl IFRIC řešit. Vydavatelé národních standardů by se měli zaměřit na vzdělávání v oblasti IFRS a na vypracování po-



a jeho následné přemístění do Brazílie – fair value by poskytla věrnější obraz ocenění aktiva), množstevních slev, či rozdílných informací, ze kterých vychází subjekty účastníci se dané transakce (např. prodej pozemku, ke kterému dochází mezi nezávislými subjekty za obvyklých podmínek, ale strana kupující ví, že pod pozemkem se nachází nerostné ložisko, zatímco strana prodávající touto informací nedisponuje – mohl by to být důvod pro aplikaci fair value při vstupním ocenění?). Práce na tomto dokumentu budou dále pokračovat a projednávány budou na zasedání IASB v dubnu 2004.

Dále pokračovala diskuse ohledně interpretací IFRS, zahájená předcházející den. Stávající zmocnění provádět interpretace IFRS, svěřené IFRIC, bude v praxi velmi těžkopádné. IASB však zatím nemá zájem tento stav měnit,

stupů a návodů, jak IFRS aplikovat v kontextu národní legislativy. Ačkoliv je zřejmé, že tento přístup jako jediný zajistí jednotné výklady IFRS, byly vyjádřeny významné pochybnosti ohledně kapacity IFRIC reagovat na všechny problémy (vznesen požadavek na vypracování flexibilního systému, který umožní výklady IFRS v reálném čase), a dále ohledně nezbytnosti řešit všechny problémy na základě plnohodnotných procedur, které IFRIC musí při své práci uplatňovat (připomínková řízení, apod.).

V závěru jednání byla poskytnuta informace o ED *Fair Value Hedge Accounting for a Portfolio Hedge of Interest Rate Risk*.

Ing. Roman Sedlák

Následující informace přetiskujeme z tiskového servisu Mezinárodní federace účetních IFAC a Evropské federace účetních FEE.

Mezinárodní regulační orgány a IFAC navrhují reformy ke zvýšení kvality auditů

(New York, 22. října 2003) – Mezinárodní regulační orgány spolu s profesí účetních prosazují v mezinárodním měřítku reformy ke zlepšení kvality standardů a praxe v auditorské a ověřovací činnosti s cílem dosáhnout globálního sblížení z hlediska vysoké úrovně auditorské práce. Zaměřují se na posílení procesu tvorby mezinárodních standardů pro audit a ověřování s cílem zvýšit důvěru veřejnosti k práci auditorů a k postupům účetního výkaznictví.

Reformy se popisují v materiálu „Proposals for Reform“ (Návrhy na reformu), který vypracovaly mezinárodní regulační orgány a Mezinárodní federace účetních (IFAC) na základě podkladů od členských organizací IFAC, regionálních účetních organizací a celkově ze sféry profesní praxe. Výbor^{*)} IFAC předá reformní návrhy Radě^{*)} IFAC v listopadu 2003.

Cílem reforem, které se mají realizovat počátkem roku 2004, je přispět k tomu, aby činnost IFAC při stanovení standardů vyjadřovala veřejný zájem a byla v souladu s prioritami mezinárodních regulačních snah. Ke klíčovým aspektům reformních návrhů patří vypracování transparentnějšího procesu tvorby standardů, což se týká především standardů pro audit a ověřování, a dále zajištění větší účasti veřejných a regulačních orgánů v celém procesu. Návrhy také zdůrazňují nutnost založit Výbor pro dohled ve veřejném zájmu (Public Interest Oversight Board, PIOB), který by dohlížel na činnosti, které IFAC provádí ve veřejném zájmu. Členy PIOB by vybíraly regulační orgány.

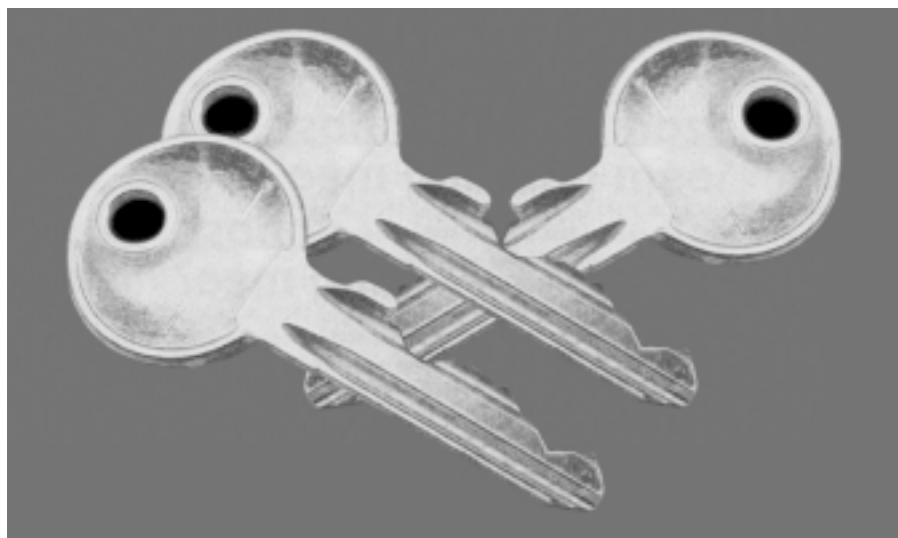
K regulačním a dalším mezinárodním skupinám podílejícím se na vypracování uvedených návrhů patří Mezinárodní organizace Komisí pro cenné papíry (IOSCO), Basilejský výbor pro bankovní dohled, Evropská komise, Světová banka a Mezinárodní sdružení supervizorů v pojišťovnictví (Inter-

national Association of Insurance Supervisors) a stejně tak i Fórum finanční stability (Financial Stability Forum, FSF), které usiluje o zvyšování mezinárodní finanční stability a dokonalejší fungování trhů.

Mezinárodní organizace Komisí pro cenné papíry (IOSCO) v nedávné době oznámila, že „výrazně podporuje snahy IFAC“ o reformu vlastních činností prováděných ve veřejném zájmu včetně

PIOB bude mít 10 členů a zaměří se na činnost IFAC při stanovení standardů souvisejících s auditorskými a ověřovacími službami, s problematikou nezávislosti a s dalšími etickými otázkami. PIOB bude také dohlížet na postup stanovení standardů pro vzdělávání a na program zaměřený na dodržování standardů členskými organizacemi IFAC.

K reformním návrhům také patří do-



ně vytvoření Výboru pro dohled ve veřejném zájmu (PIOB). Podporu reformním snahám také vyslovilo Fórum finanční stability (FSF), podle něhož jsou reformní opatření pozitivním výkročením k tomu, aby mezinárodní proces stanovení standardů náležitě reagoval na veřejné zájmy.

„Fórum finanční stability vítá reformy, které vypracovala IFAC spolu s mezinárodní komunitou regulačních orgánů s cílem zajistit, aby při stanovení standardů souvisejících s auditem postupovala IFAC v souladu s veřejným zájmem,“ uvádí Roger Ferguson, předseda FSF. „Těšíme se, že je Rada IFAC v listopadu přijme a že se od následujícího měsíce budou realizovat.“

poručení s cílem posílit procesy řízení IFAC a zlepšení jejich transparentnosti, rozšířit roli Konzultačních poradních skupin v procesu stanovení standardů a stanovit oficiální pravidla pro stávající spolupráci mezi regulačními orgány a IFAC v zájmu zajištění efektivnosti reformy.

„Země celého světa si uvědomují zásadní nutnost vysoce kvalitních auditů,“ říká Jaime Caruana, předseda Basilejského výboru pro bankovní dohled (Basel Committee on Banking Supervision) a guvernér Španělské banky v Madridu. „Reformy IFAC by měly časem vést ke zvýšení úrovně auditorských standardů i praktických postupů, což by mělo napomoci k obnově

* IFAC Board – Výbor IFAC
IFAC Council – Rada IFAC

důvěry kapitálových trhů v kvalitu auditorských služeb. Basilejský výbor se spolu s ostatními mezinárodními regulačními orgány s radostí podílí na podpoře těchto reformních snah..“

„Výsledkem této intenzivní spolupráce je řada návrhů, o nichž pevně věřím, že jsou v nejlepším zájmu veřej-

nosti“, dodává prezident IFAC René Ricol. „Nejúčinnější cestou k vybudování důvěry veřejnosti k finančním trhům je vytvoření rigorózně pojatého, kvalitně zpracovaného a transparentního procesu stanovení standardů, ve kterém budou plně zapojeny vnější subjekty. Toho se má dosáhnout prá-

vě prostřednictvím navrhovaných reforem.

Další informace lze nalézt v příloženém celkovém shrnutí, případně na webové stránce www.ifac.org, kde se uvádí celkové znění dokumentu.

Reformní návrhy IFAC - Celkové shrnutí

Úvod

V průběhu roku 2003 provedla Mezinárodní organizace účetních (IFAC) revizi svých řídicích činností a regulačních odpovědností s cílem stanovit, jakým způsobem by mohla posílit svoji roli v rámci snah, jejichž cílem je zajistit, aby účetní ve světovém měřítku plnili úkoly dané jejich odpovědností ve veřejném zájmu. V rámci tohoto procesu se IFAC zúčastnila série intenzivních konzultací s mezinárodními regulačními orgány a jinými regionálními a mezinárodními subjekty. Konzultace také proběhly mezi IFAC a jejími členskými organizacemi a zástupci profese účetních. Výsledkem tohoto společného úsilí je řada reformních návrhů, které IFAC považuje za zásadní z hlediska posílení odpovědnosti profese v mezinárodním měřítku a z hlediska budování důvěry investorů k finančnímu výkaznictví, k práci auditorů a k trhům cenných papírů po celém světě.

Rozsah a cíle návrhů

Cílem reforem je zvýšit důvěru a posílit přesvědčení, že činnost IFAC náležitě reaguje na veřejný zájem a že její snahy směřují k ustanovení náročných kvalitativních standardů a zajištění vysoké kvality auditorské a ověřovací činnosti v praxi.

Reformní návrhy také mají přispět ke světovému sblížení kvalitativních standardů, a to při co nejvyšší náročnosti těchto standardů. Pevné mezinárodní standardy pro účetnictví a audit spolu s náročnou profesní etikou podporují efektivní kapitálové trhy a vedou ke snižování ceny kapitálu, ke zvyšování investic, k intenzivnějším inovačním snahám a tvorbě pracovních míst.

Reformní návrhy se soustřeďují do oblastí, které mají v rámci IFAC největší dopad na sféru veřejného zájmu – zaměřují se tedy především na činnosti související s tvorbou standardů. Jde o standardizační činnost Mezinárodní rady pro standardy auditu a ověřování (IAASB), Etického výboru a Výboru pro vzdělávání. Kontrola činnosti Výboru IFAC pro veřejný sektor (Public Sector Committee) má probíhat v rámci samostatného nezávislého kontrolního procesu, zajišťovaného ve spolupráci se Světovou bankou a dalšími externími subjekty, které mají zájem na státním finančním výkaznictví.

Přehled návrhů

Návrhy se zaměřují na transparentnější proces stanovení standardů, na rozsáhlejší zapojení veřejných a regulačních subjektů do těchto procesů, na monitorování regulační činnosti a na dohled nad uplatňováním veřejných zájmů. Návrhy také pamatují na zajištění stálého dialogu mezi regulačními orgány a profesí účetních. Toho se má dosáhnout vytvořením několika nových struktur, z nichž některé budou působit v rámci IFAC, zatímco jiné budou na IFAC nezávislé. Klíčové prvky reformních návrhů představují ustanovení o vytvoření následujících skupin:

- **Výbor pro dohled ve veřejném zájmu** (Public Interest Oversight Board, PIOB) – tento orgán má dohlížet na činnosti související se stanovením standardů pro výkon auditorské činnosti, pro nezávislost a další etické požadavky vůči auditorům a dále na činnosti související se zajišťováním kontroly kvality a se stanovením standardů pro oblast ověřování. Bude také dohlížet na realizaci navrhovaného programu IFAC pro dodržování standardů. Po poradě s Monitorovací skupinou (Monitoring Group – MG) a Skupinou vedení IFAC (IFAC Leadership Group – ILG), se PIOB může také rozhodnout, že do sféry své dohledací činnosti zahrne i další relevantní oblasti. Strukturu PIOB stanoví MG. Budou ji tvořit členové organizací zastoupených v MG, případně jejich zástupci.

- **Monitorovací skupina** (Monitoring Group - MG) – se bude skládat z mezinárodních regulačních orgánů a s nimi souvisejících organizací, včetně zástupců Mezinárodní organizace Komise pro cenné papíry (IOSCO), Basilejského výboru pro bankovní dohled, Evropské komise, Mezinárodního sdružení supervizorů v pojišťovnictví a Světové banky. Monitorovací skupina bude zajišťovat aktuální informovanost PIOB o významných událostech v regulačním prostředí a bude mimo jiné také sloužit jako zprostředkovatel dialogu mezi regulačními orgány a mezinárodní účetní profesí.

- **Skupinu vedení IFAC** (IFAC Leadership Group - ILG) – ILG má tvořit prezident, viceprezident a generální ředitel IFAC, předsedové Mezinárodní rady pro standardy auditu a ověřování (IAASB), Nadnárodní auditorské komise (Transnational Auditors Committee) a Fóra firem (Forum of Firms) a až čtyři další členové, které jmenuje Výbor IFAC. Spolu s MG má ILG pracovat na řešení otázek týkajících se regulace v rámci profese.

Vstupy ze strany veřejnosti

Další vstupy, jimiž má veřejnost přispět k procesu tvorby standardů, se budou získávat prostřednictvím konzultací a poradních skupin, jejichž členové zajistí podklady pro technické činnosti v jednotlivých oborech. V rámci reformních návrhů dochází k rozšiřování a posilování role těchto skupin.

Rada a výbor IFAC

Rada IFAC bude nadále odpovídat za celkové řízení a spravování IFAC. Výbor IFAC bude dohlížet na management organizace. Budou učiněny kroky k zajištění větší transparentnosti a k širšímu zapojení dalších subjektů do operací Rady IFAC. V rámci reformy Výbor IFAC také přijme opatření k posílení transparentnosti určitých činností IFAC, k rozšíření IFAC o další členské organizace a k zajištění realizace závazků IFAC vůči PIOB.

Rozvrh

Po schválení ze strany IFAC a zajištění podpory regulačních orgánů vstoupí tyto návrhy v platnost v roce 2004.

Evropská federace účetních FEE vítá reformní návrhy IFAC

(Brusel, 22. října 2003) - Prezident FEE David Devlin uvítal oznámení významných reformních návrhů IFAC – Mezinárodní federace účetních. V odpověď na tuto zprávu IFAC Devlin řekl: FEE jako reprezentativní orgán profese účetních v Evropě s radostí vyjadřuje těmto konstruktivním návrhům plnou podporu. Reformy jednoznačně svědčí o odhodlání profese účetních obnovit v celém světě důvěru ve finanční výkaznictví, v práci auditorů a v trhy cenných papírů.

Vytvoření Výboru pro dohled ve veřejném zájmu (Public Interest Oversight

Board, PIOB) znamená reálné posílení odpovědnosti profese účetních v mezinárodním měřítku. Tento orgán pomůže zajistit ve veřejnosti přesvědčení, že IFAC, která stanoví profesní standardy (jak Mezinárodní auditorské standardy ISA vypracované Mezinárodní radou pro standardy auditu a ověřování (IAASB)), tak Etický kodex IFAC, vypracovaný Etickým výborem IFAC), pracuje ve veřejném zájmu. Vytvoření PIOB přichází právě včas vzhledem k návrhu Evropské komise, aby se ISA pro všechny oblasti statutárního auditu začaly uplatňovat do roku 2005.“

David Devlin dále uvedl: „Otázka dohledu je pro auditorskou profesi velmi aktuální a v Evropě se jí nyní věnuje velká pozornost. FEE, která reprezentuje přes 500 000 účetních, nedávno vydala diskusní materiál, kde se podrobně uvádějí potřebné složky silného a účinného systému veřejného dohledu a kde se volá po zavedení evropského koordinačního mechanismu, který by posloužil k vypracování společných principů pro dohlédací systémy v jednotlivých členských státech.“

Z HISTORIE

Vysokoškolská výuka účetnictví v zemích Koruny české

Přednášky z účetnictví počaly prvně na pražské technice¹ rokem 1806, a to v rámci jiných předmětů, zejména matematiky a stavitelství, později v hospodářské správo- vědě a v nauce o lesnictví. Zaměření výuky bylo v souladu s požadavky na absolventy, kteří se měli stát zeměměřiči, inženýry, státními a lesními úředníky, učiteli a profesory aj.²

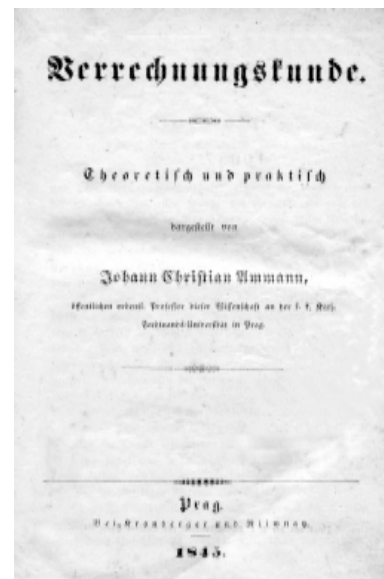
Katedru státního účetnictví na pražské Karlo-Ferdinandově universitě (fakulta právnická), která vznikla v roce 1830, obdržel prof. Dr. Johann Christian Ammann, který tu působil až do roku 1849. Přednášel podle vlastní učebnice spojené s malým německo-českým účetním a hospodářským slovníkem (*Verrechnungskunde, theoretisch und praktisch dargestellt*, Prag 1845). Nástupcem prof. Ammanna se stal prof. Dr. Josef Schrott (1813 – 1888, zakladatel rakouské kamerální vědy), který roku 1870 přešel na vídeňskou universitu.

V roce 1850 začali německy přednášet účetnictví v Brně na technickém učilišti³ profesori obchodních věd Josef Aupitz, Otto Tkany a Jakob Scherber.

Roku 1851 započala výuka účetnictví na báňské akademii v Příbrami.

Účetnictví se u nás tehdy přednášelo na vysokých školách sice samostatně, ale výuka měla encyklopedický charakter, doplňující znalosti posluchačů technických věd. Od-

borná účetní literatura byla zastoupena výhradně praktickými, návodnými učebnicemi. Byly určeny k tomu, aby seznámily studující a samouky s mechanismy soustavy účtů a s různými technikami a metodami praktického účtování. Tyto knihy pomohly budovat počátky českého odborného účetního názvosloví, které jako nezbytný nástroj tvůrčího myšlení podporovalo rozvoj účetnictví na širším teoretickém základě a tak byl postupně vytvářen prostor pro rozvoj účetní vědecké práce. Přednášejícími byli právníci, poněvadž účetnictví bylo vyučováno z pozice právních předpisů a právních souvislostí⁴. Prvních soukromých docentur v oboru dosáhli roku



¹ Polytechnický ústav, do roku 1815 spojen s filosofickou fakultou University Karlo-Ferdinandovy, zakladatelskou osobností tohoto ústavu je František Josef, rytíř Gerstner.

² V habsburské monarchii se účetnictví začalo přednášet snad již roku 1763 v Senci (Slovensko) na učilišti označeném „Collegium Oeconomicum“ a na universitě ve Vídni od roku 1773.

³ Zřízeno reskriptem císaře Ferdinanda I. Dobrotivého roku 1847. V roce 1867 jako Polytechnický institut a od roku 1873 německá Vysoká škola technická. Česká technika vznikla v Brně roku 1899 – pozdější VUT

⁴ Takovýto přístup k výuce účetnictví je asi neznámý a dodnes převažuje; pochopitelně, účetnictví se prakticky provozuje vždy v konkrétním právním prostředí, avšak jeho podstatu, metody a cíle žádné právní předpisy nestvořily!

1864 JUDr. Dominik Ullmann (právo obchodní a směnečné a účetnictví v německé řeči vyučovací) a JUDr. Antonín, rytíř Mezník (dtto v české řeči vyučovací)⁵. Přednášelo se v letním semestru tři hodiny týdně, a to pro všechny tehdejší obory polytechniky.

Z významných autorů učebnic účetnictví té doby je nezbytné připomenout zejména Antonína Skřivana a Karla Petra Kheila ml. A. Skřivana (1818 – 1887) můžeme bez rozpaků označit za „otce“ celé řady českých odborných účetních termínů, mj. „pohledavek“, dnešní pohledávka, hlavně však „účetní“⁶ a „účetnictví“; roku 1864 vydal v Praze první díl své zcela již česky psané učebnice „Kupecké účetnictví“ (druhý díl následoval 1873).

K. P. Kheil ml. (1843 – 1908) se neobyčejnou měrou zasloužil především o mezinárodní uznání české historické účetní školy v poslední čtvrtině devatenáctého století.

Jeho životní dráha začala podle rodinné tradice v obchodnickém povolání. Po maturitě na gymnáziu se vyučil v obchodě svého otce a pracoval dva roky v pražském zasilatelském obchodě (majitel K. Huhn). Při učení studoval na pražské nedělní obchodní škole u A. Skřivana, absolvoval rovněž otcovu obchodní školu. V dalším svém vzdělávání to byl autodidakt. Zaměřil se na pedagogickou dráhu, protože zastupoval svého otce, Karla Petra staršího, v jeho obchodní škole a učil za něj⁷. Roku 1870 byl

jmenován skutečným učitelem pražské gremiální obchodní školy, v roce 1875 dosáhl s vyznamenáním aprobace učitelství obchodních věd a otevřel si vlastní obchodní školu v Praze. V roce 1877 se habilitoval pro účetnictví na Českém polytechnickém institutu v Praze, nebyl však jako docent potvrzen místodržitelstvím. Teprve ve školním roce 1887/1888, kdy byla dosud společná honorovaná docentura pro obchodní a směnečné právo a účetnictví rozdělena, mohl jako docent začít přednášet účetnictví v jednosemestrovém tříhodinovém kursu. Od roku 1895 se tento kurs změnil v dvousemestrový po dvou hodinách. V roce 1900 zamítlo ministerstvo vyučování ve Vídni jmenování K. P. Kheila titulárním profesorem pro účetnictví, stejně odmítnutí se opakovalo rovněž v roce 1906 s odůvodně-

ním, že navrhovaný nemá vysokoškolské vzdělání. Kheil se od tohoto roku honorované docentury vzdal.

Pro usilovnou péči o zvědečtění účetnictví svědčí tato Kheilova slova v recenzi jedné z tehdejších účetních učebnic (1888): „Neujal se dosud názor, že účetnictví je věda. Příčina je v tom, že podstata a duch účetnictví mnohdy zaměňuje se manipulací či lépe řečeno zručnostmi nebo obratnostmi při řádném účetnictví v praxi nezbytnými... Vědeckost účetnictví záleží v teoretickém výkladu.“⁸

K. P. Kheil ml. vydal mj. v Praze 1864 „Německo-český slovník názvů zboží obchodního“, 1877 „Jednoduché účetnictví s ohledem na ustanovení zákonná“, 1886 překlad E. de Laveley: „Základové politické ekonomie“ a 1891 „Obchodní korespondence v řeči české a německé“. Byl dlouholetým místopředsedou představenstva banky Slavie. Výsledky své historickobadatelské činnosti publikoval česky i německy v Praze a ve Vídni. Nepodařilo se mu už dokončit zamýšlené rozsáhlé dílo o historii účetnictví, k němuž měl sebráno množství materiálu a pramenů. Vydán tiskem vlastně nebyl ani jeho původní český překlad Traktátu XI., o počtech a zápiscích, Luky Paciola z roku 1494. Kheilova bohatá knihovna včetně vzácného výtisku Pacioly Summy byla po jeho smrti prodána do Anglie.

Přednášky z účetnictví na pražské technice převzali JUDr. Josef Pazourek (1862 – 1933), od školního roku 1907/08 jako honorovaný docent, od roku 1909 jako mimořádný profesor, řádný profesor od roku 1912, a JUDr. Karel Chlum (1873 – 1913), který se jako docent pro účetnictví habilitoval v roce 1910; své přednášky na technice zahájil ve studijním roce 1911/12. Bohužel, již v květnu 1913 ve věku necelých 40 let zemřel.

Až do roku 1919 - vzniku Vysoké školy obchodní v Praze - bylo účetnictví systematicky přednášeno především budoucím učitelům ekonomických předmětů na obchodních učilištích ve dvouletém studiu. V prvním ročníku se přednášelo v zimním a v letním semestru

v rozsahu tři hodiny přednášek (teorie podvojného účetnictví, jednoduché a kamerální účetnictví, zákonná úprava účetnictví v zemi a v zahraničí, odpisy, rezervní fondy, akciový kapitál a jeho snížení, dlužní úpisy vlastního vydání, ážio a disážio, oceňování pro rozvahy, studium bilancí, revize, organizace provozu a účetnictví v různých podnicích) a dvě hodiny cvičení (tzv. cvičný kontor, spolu s obchodní korespondencí). Ve druhém ročníku se v zimním



⁵ doc. JUDr. Antonín, rytíř Mezník (1831 – 1907) byl roku 1862 zvolen poslancem moravského sněmu, roku 1873 poslancem říšské rady. Roku 1882 byl jmenován dvorním radou c. k. správního soudu ve Vídni. Habilitoval se pro obchodní a směnečné právo a účetnictví s českým jazykem vyučovacím. Publikoval mj. práce „Das oesterreichische Wechselrecht“ (Praha 1861) a „Stručná nauka o směnkách“ (Praha 1864). Účetnictví přednášel pravděpodobně podle učebnice Antonína Skřivana, s jehož rodinou byl spřízněn, protože není známa žádná učebnice účetnictví, kterou by napsal. Honorované docentury se vzdal v roce 1880.

⁶ původně – na což dnes s úspěchem zapomínáme – je každý „účet z něčeho“, v původním významu slovesa „učíst“, tedy „souhrnně číselně vyjádřit“.

⁷ Karel Petr Kheil st. (1817 - 1881) se 1849 ucházel o habilitaci v oboru účetnictví, případně o udělení „venia legendi“ pro obchodní vědy. Ministerstvo kultu a vyučování 1850 příslušnou žádost jako právně neopodstatněnou zamítlo. K. P. Kheil st. měl dva syny: K. P. ml. a Napolelona Manuela, který byl zprvu řídicím učitelem otcovy obchodní školy a později, tak jako bratr, provozovatelem vlastní obchodní školy v Praze. Napsal mj. „Terminologie, německo-český slovník odborných výrazů“, Praha 1884.

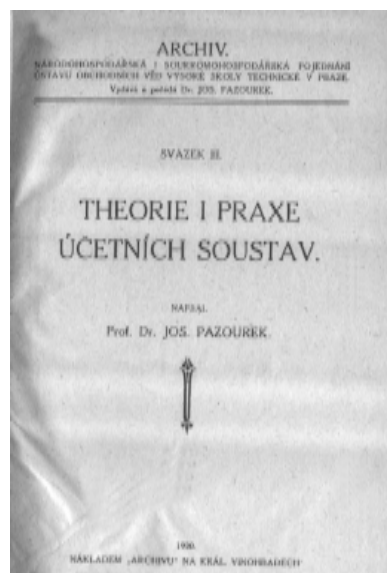
⁸ Časopis pro pěstování matematiky a fyziky, Praha 1888, str. 41 a 42.

semestru přednášely dvě hodiny pokročilého účetnictví (dlužní úpisy, sanace akciové společnosti, fúze akciových společností a jejich přeměna ve společnosti s ručením omezeným, účtování likvidace a konkursu, dobrozdání o podniku na podkladě výroční účetní zprávy).



J. Pazourek

Vznik Vysoké školy obchodní v roce 1919 pro české účetnictví znamenal nový život, neboť teprve tehdy se začalo systematicky rozvíjet i jako vědní disciplína. V roce 1920 vydal prof. Dr. J. Pazourek, děkan VŠO ve studijních rocích 1919 - 1921, první českou vysokoškolskou učebnici účetnictví „Theorie i praxe účetních soustav“. Působení prof. Pazourka na VŠO od samého počátku znamenalo velmi pozitivně zařazování účetnictví do vysokoškolské obchodní (ekonomické) výuky. V prvním ročníku studia VŠO bylo zařazeno v obou semestrech „Účetnictví I.“ celkovou výměrou dvě hodiny přednášek a dvě hodiny praktických cvičení (pojem účetnictví, jeho podstata a základní druhy, jednoduché účetnictví, výpočty úroků na běžných účtech, různé teorie podvojného účetnictví a jeho různé úpravy, kamerální účetnictví, konstantní účetnictví, dějiny účetnictví, právní předpisy o obchodních knihách, účtování ve společnostech, sanace a fúze). Ve druhém ročníku na to navázala výuka v předmětu „Účetnictví II.“ ve stejném rozsahu, tj. dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení po oba semestry (účtování komisionářských obchodů, rozvahy, rozbor položek účetní závěrky, odpisy, rezervní fondy, revize, tajné účetnictví, bankovní účetnictví, tovární účetnictví, zemědělské účetnictví, účetnictví a daňové předpisy). Na tuto výuku navazoval seminář ze soukromé ekonomiky studovaného odvětví, který v převážném rozsahu semestru obsahoval rovněž látku z účetnictví (bilancování velkoobchodů, měnové, daňové a j. otázky účetnictví, zvláštnosti účtování dovozních a vývozních operací). Vedle prof. Pazourka vyučovali na VŠO účetnictví rovněž prof. J. Šlemr a prof. F. Košťál, mimo jiných.



Rozsah a obsah výuky účetnictví byl po celou dobu předválečné existence Vysoké školy obchodní shodný s původními osnovami prof. Pazourka. Po druhé světové válce zahájil přednášky z účetnictví na VŠO Dr. K. Žlábek za spolupráce tehdejšího asistenta, později profesora Dr. Ing. J. Blechy. Výuka byla rozdělena do tří na sebe navazujících

kursů: Účetnictví I. pro absolventy jiných středních škol než obchodních akademií dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení v zimním semestru prvního ročníku (prof. Dr. Žlábek), účetnictví II. pro všechny studenty dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení v letním semestru prvního ročníku (prof. Čsl.OA v Praze F. Salavec) a účetnictví III. ve druhém ročníku, v zimním i letním semestru dvě hodiny přednášek, v zimním semestru dvě hodiny cvičení (J. Blecha). Tuto výuku doplňovaly další kurzy, zejména bankovního účetnictví, bilancí, kontroly a revize, správy jmění, hospodářského a účetního poradenství.

Vedle VŠO se po druhé světové válce přednášelo (obdobně jako před válkou) účetnictví rovněž na Vysoké škole speciálních nauk (účetnictví I a II - prof. Fiala, 12 hodin), na Vysoké škole zemědělského a lesního inženýrství (účetnictví 4 hodiny týdně, zemědělské účetnictví Dr. Hauptmann, lesnické účetnictví Ing. Pelikán), na Vysoké škole inženýrského stavitelství, na elektrotechnickém oddělení vysoké školy strojního a elektronického inženýrství přednášel účetnictví v rozsahu 2 hodiny týdně Ing. Batrla.

Po únoru 1948 byla VŠO postupně zlikvidována (stala se Vysokou školou věd hospodářských a její činnost byla stále víc omezována, těsně před zrušením byla přejmenována na Fakultu hospodářských věd ČVUT). Jako protiváha „buržoazní“ VŠO byla v roce 1949 založena a několik let vzdělávala studenty Vysoká škola politických a hospodářských věd. Účetnictví se tehdy přednášelo (vesměs jako „podnikové početnictví“) ve stále menším rozsahu.

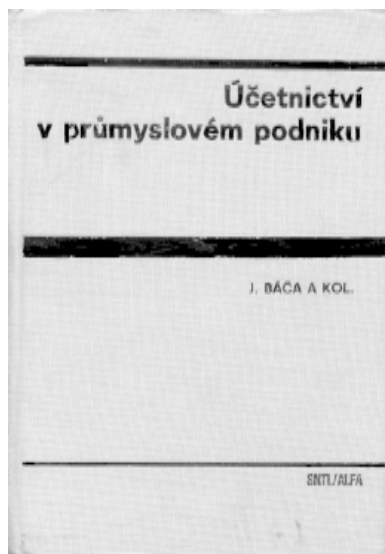
Od školního roku 1952/53 vznikaly u nás (po vzoru SSSR) také fakulty ekonomicko-inženýrské, kde bylo účetnictví zařazováno v rozsahu čtyř (někdy pěti) hodin jednosemestrové výuky.

Školním rokem 1953/54, tedy v roce 2003 právě před padesáti lety byla reorganizací VŠPHV zřízena Vysoká škola ekonomická v Praze. Rozsah výuky účetnictví (mimo obor „účetní evidence“) zde zprvu kolísal od čtyř do osmi hodin ve dvou ročnících. Výuku zajišťovali čerství absolventi VŠPHV, kteří tvořili pedagogický sbor tehdejší katedry účetní evidence. Přední odborníci ze zrušené VŠO, kteří vysokoškolskou výuku účetnictví v českých zemích rozvíjeli a koncipovali, se ovšem vlivem politického klimatu nestali přirozenou oporou jeho výuky na VŠE, ale vyučovali – pokud vůbec mohli – v dalších letech zejména na ČVUT (prof. Blecha, prof. Dr. Žlábek, kromě jiných). Na VŠE krátce ale výrazně působil jen prof. Josef Fiala, který přišel na již existující katedru účetní evidence VŠE jako její vedoucí z bývalé Vysoké školy speciálních nauk ČVUT v roce 1955 a působil zde do roku 1958.

Zhodnocení vývoje výuky ekonomik odvětví a výuky účetnictví v době prvního desetiletí po vzniku VŠE podal v roce 1981 na stránkách časopisu Účetnictví prof. J. Klozar: „V těchto letech se katedry ekonomik jednotlivých odvětví orientovaly spíše národohospodářsky, takže kurzy účetnictví měly dostatečný prostor pro výklad obsahových otáz-



zek na úrovni ekonomiky podniku, aniž by docházelo k překrývání s kursy dalších kateder. Posuzováno z hlediska obsahu výuky účetnictví, přebíraly později některé katedry v procesu prohlubování své práce výklad některých otázek, které se dříve



podávaly v kursech účetnictví (financování podniků, náklady, hospodářský výsledek, kalkulace ceny, rozdělování zisku aj.). Při odstraňování takto postupně vznikajících duplicit v některých kursech byla přijímána dokonce doporučení, aby katedra účetnictví omezila výklad obsahových otázek a soustředovala se na metodu zobrazení hospodářských jevů v účetnictví s tím, že s obsahovými otázkami se studenti seznámí v jiných kursech. V šede-

sátých letech byla dost rozšířená představa, že by se kurs účetnictví měl omezit na rozsahem malou výuku základů účtování.⁹

Rozsah výuky účetnictví na VŠE se od počátku výrazně neměnil, spíše se poněkud zmenšoval. Obsah byl - mimo studijního oboru „účetní evidence“, později „evidence a rozbor hospodářské činnosti“ - vesměs praktický, tj. výuka počínala výkladem základních metodických postupů při účtování, dále byly zařazeny jednoduché hospodářské operace a výklad ústil v relativně podrobné seznámení s platnou účetní úpravou. Poměrně vysokou hodinovou dotaci výuky účetnictví na VŠE měl kromě vlastního oboru ještě studijní plán oboru „Učitelství ekonomických předmětů“.

Jen zásluhou několika vynikajících jednotlivců se dostal na studijním oboru ERHČ do výuky účetnictví přehled bilančních teorií a (ovšem ve formě jejich kritiky, tehdy to snad ani jinak nešlo) také obsah a tvorba „kapitalistických“ účetních výkazů.

V sedmdesátých letech se výuka účetnictví na Vysoké škole ekonomické výrazněji diferencovala v návaznosti na oborové studium na jednotlivých fakultách. Studijní plány oborů byly tehdy podrobně posuzovány „komisemi expertů“ pod vedením ministerstva školství, které také konečnou podobu plánů schvalovalo. Změny z toho plynoucí se projeví zejména v obsahu základní výuky. Ve studijních oborech fakulty výrobně-ekonomické (nyní Fakulta podniku-hospodářská) se vedle úvodních všeobecných partií platné účetní praxe přednášely rovněž základy teorie nákladů a kalkulace v zemědělství (doc. A. Brčák), v průmyslu (prof. J. Janout) a v dopravě a spojích (prof. S. Svoboda). Obdobně na fakultě obchodní (dnešní Fakulta mezinárodních vztahů) byly příslušné přednášky zaměřeny na specifické úkoly účetnictví ve vnitřním obchodě (prof. J. Klozar) a v zahraničním obchodě (prof. V. Pilný). Na tehdejší národohospodářské fakultě byl ve studijním oboru „mechanizace a automatizace řídicích prací“ vyučován komplex účetní teorie a odvětvové účetní československé i zahraniční praxe včetně problematiky účetnictví nevýdělečných organizací (prof. J. Báča, prof. B. Fireš, doc. B.

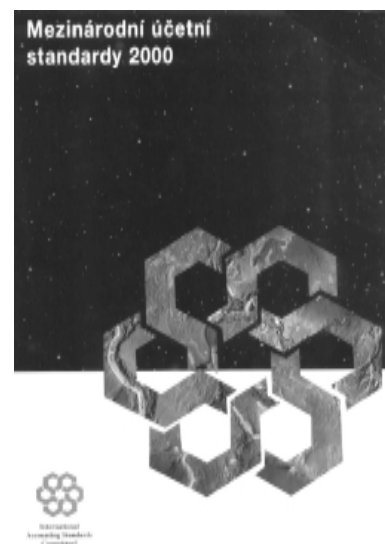
Janovský, prof. R. Schroll, Ing. F. Třetina, doc. S. Vihan, doc. V. Zavadil).

Oborové studium účetnictví, uskutečňované v účelně úzkém obsahovém propojení se studiem využití výpočetní techniky, bylo ve druhé polovině sedmdesátých let od informatického studia odděleno a současně spolu s katedrou účetnictví zařazeno na fakultu řízení (dnešní Fakulta informatiky a statistiky) pod označením „ekonomické informace a kontrola“. Nucené zkrácení studia VŠE z pěti na čtyři roky (se třemi oborovými výjimkami) od roku 1973 se projevilo negativně rovněž v rozsahu výuky účetnictví v oborových studijních plánech (opět s výjimkou vlastního oboru). Vyučoval se jednotný předmět „Účetnictví“ pro všechny studenty VŠE v rozsahu dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení v jednom semestru; na několika oborech byl tento předmět doplněn ještě předmětem „Nákladové účetnictví a kalkulace“, rovněž v rozsahu dvě a dvě hodiny v jednom semestru.

Na dalších českých a moravských vysokých školách bylo účetnictví vyučováno většinou v základním rozsahu čtyři semestry po dvou hodinách přednášek a dvou hodinách cvičení. Na strojní fakultě ČVUT byla výuka obohacena základním přehledem účetní teorie a ekonomickou analýzou (prof. J. Vysušil), účetnictví se přednášelo na VŠZ (prof. B. Pišvejc), na VŠCHT (prof. J. Musil), na VUT Brno (doc. V. Budík) a na VŠB v Ostravě, obsahově výuka odpovídala vesměs rozsahu platné právní úpravy účetnictví.

Po listopadu 1989 byla na VŠE v rámci transformace školy výuka účetnictví změněna a posílena, v roce 1991 vznikla nová Fakulta financí a účetnictví. Se vznikem fakulty je spojeno také rozdělení dosavadní katedry účetnictví na dvě (katedra finančního účetnictví a katedra manažerského účetnictví), na nichž se nyní (v úzké spolupráci s katedrou financí a oceňování podniku) realizuje oborové studium účetnictví a finanční řízení podniku.

Výuka účetnictví na VŠE v současnosti (2003) zahrnuje v základním rozsahu šest hodin týdně za dva semestry (celá VŠE) a návazně pak ve specializačních předmětech, zčásti ve volitelné nabídce jednotlivých studijních programů, v celkovém rozsahu 33 hodin týdně (finanční účetnictví), resp. 19 hodin týdně (manažerské posilování existující mezinárodní aspekt účetního výkaznictví a jeho harmonizace (Mezinárodní účetní standardy) a samozřejmě nezbytná součást komplexu účetních znalostí, již je nezávislé ověřování účetní závěrky (auditing). Budoucí vývoj výuky bude zřejmě poznamenán vzrůstajícím tlakem na spojování předmětů do větších celků a výrazným zkrácením výuky v praktických cvičeních, což může zejména ve všeobecných základech účetnictví znamenat zvýšení obtížnosti pro ty studenty VŠE, kteří se ve svém dřívějším studiu s účetnictvím dosud nesetkali.



Doc. Ing. Miloslav Janhuba, CSc.

⁹ Časopis Účetnictví, číslo 2 z roku 1981, str. 47 a n., (zkráceno).

Evropa a úpadek

(pokračování z minulého čísla)

V dalším pokračování našeho putování Sarbanesovým zákonem se podíváme blíže na důsledky Sarbanesova zákona pro evropské společnosti. Sarbanesovým zákonem je dotčena každá společnost, která je kotována na newyorské akciové burze.

Stanovená pravidla musejí dodržovat nejen ty společnosti, které jsou kotovány, ale také jejich externí auditoři, bez ohledu na sídlo jejich společnosti. Jste-li externími auditory společnosti kotované na newyorské akciové burze, musíte se podřídit pravidlům, která jsou v tomto zákoně konkrétně stanovena pro externí auditory. Co to znamená? Řekněme, že jste společností se sídlem v České republice, která je kotována burzou v New Yorku. Pak se musíte registrovat, tzn. předkládat komisi určité zprávy, které nejsou zprávami pro SEC, vyhovující požadavkům Sarbanesova zákona. Záležitostí, která v této době není zcela jasná, ale podle všeho není ani nezbytná, je, že pokud jste neamerická společnost kotovaná na newyorské burze, váš generální a finanční ředitel nemusí činit prohlášení - tak jako generální a finanční ředitel americké společnosti. Tato skutečnost se ale může změnit, neboť od loňského léta dochází téměř každý měsíc k nějakým změnám. SEC vydává další a další pravidla. Platí ale, že u společností, jichž se to k dnešnímu dni týká, se u účtů uzavřených k 31. 12. 2002 nevyžaduje žádné prohlášení ze strany jejich generálních a finančních ředitelů. Tyto společnosti však musí vyhovět požadavkům oddílu týkajícího se kontroly externích auditorů, a v tom spočívá problém.

Společnost, kotována v současné době na newyorské burze, musí vyhovět novým pravidlům Sarbanesova zákona. Toto ustanovení se netýká ani tak společností, jako jejich auditorů, a to externích auditorů, nikoli interních. Oddíl o externím auditu Sarbanesova zákona byl jediný, který donutil Evropu k velmi silné reakci z důvodu tzv. „mimoteritoriálního“ dosahu tohoto zákona. Přesně to upravuje článek 106: Každá auditorská společnost se sídlem v Evropě, která poskytuje auditorské služby společnosti s vazbou na USA a evropským pobočkám americké spo-

lečnosti kotované na burze, se stává předmětem regulace podle jurisdikce SEC a regulace navržené představenstvem. To znamená, že zde vzniká konflikt - konflikt mezi zákony našich zemí - konkrétních zemí - a Spojených států. Navíc zde existují určité redundance, neboť evropská auditorská společnost je nyní vystavena dvojmu režimu regulace - regulaci v zemi, kde má společnost své sídlo, a regulaci v USA a podle SEC. Evropa loni v létě rychle a velmi silně na tento problém zareagovala a řekla: „To není možné - myslíme si, že je to přehnané, neefektivní a neúčelné. Domníváme se, že to nemůžeme dodržet, neboť v případě, že bychom tak učinili, stanovíme stejná pravidla pro americké auditorské společnosti, jež chtějí podnikat v Evropě. A to je skutečně neefektivní.“ Co je tedy skutečným problémem? Budeme-li postupovat podle Sarbanesova zákona, budou mít představenstvo a SEC přímý přístup k dokumentům týkajícím se auditu u všech registrovaných zahraničních veřejných účetních společností a zahraničních společností, které vstoupily do smluvních ujednání s americkými národními účetními společnostmi. Z toho plynou dalekosáhlé důsledky, neboť vzniká nepřiměřený dozor nad evropskými společnostmi ze strany SEC. Běžně SEC spolupracuje s evropským regulatorním orgánem a vyžádá si od něj informace, které potřebuje. Ve většině společností existují pravidla profesionální mlčenlivosti, která se vztahují k nezveřejnitelným záležitostem nebo je lze zveřejnit jen před soudem. V těchto případech se tedy zákon dostává do konfliktu s pravidlem mlčenlivosti. Druhým problémem je konflikt zákonných pravidel. Sarbanesův zákon totiž vyžaduje, aby výbor pro audit jmenoval externí auditory. V mnoha evropských zemích ale platí, že tím, kdo jmenuje auditory není výbor pro audit, ale valná hromada akcionářů. Co se s tím dá dělat nebo co se s tím už dokonce dělá, si pokusíme alespoň částečně říci příště.

* * *

Matička Evropa úplně nespí a přece jenom zvolna reaguje na problém vy-

vstávající z přijetí a hlavně z uplatňování Sarbanes-Oxley Act na světových trzích. Dovolují si pouze připomenout, že jste-li společností se sídlem v Londýně nebo Curychu či Paříži, kotovanou na pařížské a newyorské akciové burze, vaše externí auditory jmenovali vaši akcionáři například valnou hromadou, pak vaše



společnost nemůže v tomto ohledu Sarbanesovu zákonu vyhovět. Tyto i jiné problémy byly loni v létě velmi rychle předloženy přímo Evropské komisi. Je nabíledni, že za touto razancí a tlakem na řešení problému stála a stojí silná bruselská lobby nejvýznamnějších auditorských společností. Velmi rychle také proběhla korespondence mezi Evropskou komisí a Senátem ve Washingtonu ohledně vyjasnění těchto problémů, aby byla zajištěna možnost nepřetržitého obchodování. Co se týká nových pravidel pro Evropu, zdá se nepochybné, že v nejbližší budoucnosti se i my na starém kontinentu setkáme s novými zásadami a zákony týkajícími se správy a řízení společností. A jejich smysl bude obdobný jako u Sarba-

nesova zákona. Existují reálné konflikty mezi Sarbanesovým zákonem a tím, co si Evropa myslí o obdobných problémech, ale představují sice nezanedbatelnou, nicméně z hlediska rozměru celého problému skutečně nepatrnou menšinu. Tyto záležitosti jsou velmi specializované a týkají se zejména problematiky externích auditorů. Co se týče ostatní problematiky, v různých zemích se zřejmě ve velmi blízké době setkáme s obdobnou regulací. Evropa chce zdokonalit správu a řízení společností v Evropě, které jsou kotované na jakékoli burze a zajistit, aby byly správné informace zveřejňovány řádným způsobem a aby byl zaveden fungující systém vnitřních kontrol. V průběhu času se jednoznačně ukazuje, že u všech hlavních bodů Sarbanesova zákona se můžeme v současné době setkat s obdobnou iniciativou ze strany Evropské komise. Ta věnovala od loňského léta stálou pozornost problematice správy a řízení společností, která vyústila ve zveřej-

nění první publikace 4. listopadu loňského roku, známé jako Zimní zpráva (Winter Report). Zimní zprávu, kterou naleznete na webových stránkách Evropské komise, vypracovala skupina předních odborníků na obchodní právo a stanovila v ní nové směrnice pro evropské společnosti. Jediným problémem spojeným s těmito iniciativami je to, že jsou jen směrnice. To znamená že se žádá z uvedených zásad skutečně nestala zákonem, jehož dodržení lze vyžadovat. Cílem Evropské komise je zavést pravidla platná ve všech evropských zemích tak, aby se dosáhlo stavu uvedeného v Zimní zprávě. Sumarizuje na evropské bázi všechny pozitivní iniciativy. Letos na jaře se komise chystá vydat příslušné směrnice, které budou vynutitelné ve všech jednotlivých zemích v oblasti úpravy správy a řízení společností. Současní specialisté, ať již se zabývají předcházením nebo řešením krizových situací v hospodářské sféře,

musí sehrát v této době velmi významnou roli, neboť mají unikátní možnost ovlivnit Evropskou komisi a zajistit, aby byly problémy spojené s krizovým řízením řádně ošetřeny a začleněny do těchto směrnic, které se komise chystá zavést ve všech zemích jako soustavu zákonů. Pokud se jim podaří předložit komisi své názory, mají možná šanci podílet se na ustanovení těchto principů tak, aby se staly součástí zákonů, což by velmi posílilo jejich postavení. Závěr je tedy takový, že kromě mimoteritoriálních záležitostí, týkajících se evropských účetních společností a externích auditorů, což je skutečným problémem, ve své podstatě není Sarbanesův zákon pro evropské společnosti nepřekonatelný problém. Zároveň platí, že principy Sarbanesova zákona, ať jste společností kotovanou v New Yorku či nikoli, budou v budoucnu principy aplikovány na globální bázi. Samozřejmě s příslušnými rozdíly, neboť existuje určitá kulturní odlišnost, rozdíly ve způsobu provádění činností, v soustavách zákonů, ale vývoj se v této oblasti pohybuje úplně stejným směrem a Evropa míří ke stejnému cíli jako Spojené státy. Platí tedy, že ať jsme kdekoli v Evropě, některé z principů, které jsou dnes samoregulační, se v budoucnu stanou regulačními, a nikoli jen samoregulačními. Stanou se z nich zákonná pravidla. A šmidra, šmytec po slovensky sláček. Zdá se, že se svět ani Evropa vůbec netrápí chaotickým úsilím české legislativy, snažící se již druhé desetiletí vymyslet životodpovídající úpadkové právo. Než se naši koryfejové domluví, svět se nepozorovaně přesune někam jinam a tam, kde dříve vedla cesta otevřenou branou, je dnes nejen zvednutý padací most, ale častěji spíše už úplně zazděno. Možná jednou i u nás někdo pochopí, jak si tímhle škodíme a jak jsme ve světě pro smích. Bohužel nejen proto, že první muž naší diplomacie dal přednost před Římem Dolním Bojanovicům a před pietním aktem na počest své švédské kolegyně partajní konferenci. To je jenom špička ledovce křupanství těch, které si se železnu pravidelností demokraticky volíme. Vivat Evropa, vivat partaje, vivat Dolní Bojanovice. Vivat, vivat, vivat... Jak říkají Ukrajinci, když vlají prapory, bývá rozum v troubě...

(Konkurzní noviny, 15. 10. 2003)

INZERCE

DK SOFTWARE
INTERNETOVÉ PRÁVO
PRO MALÉ A STŘEDNÍ PRÁVO

DK Audit

- Struktura a obsahy KČZ
- Ověření vypracování a
- vypracování
- Průběh práce
- Společnost
- Ověření pracovních
- agend
- Tisk dokumentace
- Auditovné a odměny
- v elektronické
- podobě

DKV

- Účetní knihy
- Pracovní listy
- Průběh práce
- Číslo účtů
- Číslo účtů
- Rozložení
- Systémová
- Systémová struktura
- Systémová údržba
- Průběh práce
- Rozložení účtů
- Průběh práce
- Systémová údržba

www.dksoftware.cz

DK Software s.r.o., ul. Na Bělou 11, 100 00 Praha 10
IČO: 261 230 215, DIČ: CZ261 230 215

Daňové systémy zemí střední a východní Evropy, které vstupují do EU

Firma KPMG porovnávala daňové systémy osmi středoevropských a východoevropských zemí, které v příštím roce vstoupí do Evropské unie.

Pro porovnání daňových systémů jednotlivých zemí obvykle slouží daňová kvóta, která vypovídá o daňovém zatížení a je vyjádřena jako podíl daňových odvodů na hrubém domácím produktu¹⁾. Vyšší daňové kvóty ovlivňují především důchodové daně (daň z příjmů právnických a fyzických osob), daně ze spotřeby (DPH), a odvody na sociální zabezpečení. Právě těmto ukazatelům proto KPMG věnovala při srovnání největší pozornost.

Důchodové daně

Ve většině přístupujících zemí nepřesahuje v současné době daň z příjmů společností 30 %, a je tak nižší než průměr EU a OECD. V pěti z osmi přístupujících zemí se očekává snížení daně z příjmů společností od roku 2004 a další snížení je plánováno v následujících letech. V České republice je pro rok 2004 plánována sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 28 %, přičemž je počítáno s jejím postupným snižováním až na hranici 24 % v roce 2006. Chris Morgan, partner v EU Tax Group KPMG uvádí: „Za snižováním daní z příjmů společností v přístupujících státech jasně stojí snaha přilákat nové investice. Již nyní dochází k přesunu některých průmyslových oborů ze západoevropských do středoevropských a východoevropských zemí vzhledem k nižším nákladům - a daňová konkurenceschopnost je dalším stimulem.“

Nejnižší sazbu má z nově přístupujících zemí v současné době Estonsko, kde se za jistých okolností platí daň 0 %. Nejvyšší sazbu mezi přístupujícími zeměmi má Česká republika. Je třeba si ale uvědomit, že při posouzení daňového zatížení nehraje roli jen sazba daně, ale i základ daně, na který je příslušná sazba daně aplikována. V jednotlivých zemích se způsob zjištění daňového základu liší a může tedy srovnání daňového zatížení výrazně ovlivnit.

Ke snížení reálného daňového zatížení přispívá poskytování daňových pobídek jako jsou mimořádné úlevy pro některé aktivity, daňové prázdničky pro vybrané investice a podobně.

Míra zdanění v oblasti daně z příjmů fyzických osob a odvodů na sociální zabezpečení se u přístupujících zemí výrazně liší. Některé země zdaňují osobní příjmy jednotnou daňovou sazbou, jiné, jako například Česká republika v případě daně z příjmů fyzických osob, uplatňují progresivní systém zdanění. Zdá se, že nejvíce jsou zatíženi maďarští daňoví poplatníci, neboť odvádějí 40 % ročního příjmu přesahujícího v pře-

Daně ze spotřeby

V oblasti daně z přidané hodnoty postoupila harmonizace v rámci EU asi nejdále. Výrazné rozdíly proto nena- lezneme ani u přístupujících států, které se v posledních letech snažily sladit národní úpravu DPH s předpisy EU.

Standardní sazba daně se u přístupujících států pohybuje v rozmezí mezi 18 až 25 % (Maďarsko má nejvyšší sazbu 25 %), což v zásadě odpovídá sazbám daně v členských státech EU. Pro



počtu přibližně 5200 eur. Pro srovnání nejvyšší mezní sazba daně činí v České republice 32 % a uplatní se z ročního příjmu přesahujícího 10 700 eur. Obecně lze říci, že odvody na sociální zabezpečení, zejména ty, které platí zaměstnavatelé, jsou poměrně vysoké. Česká republika patří v současné době k zemím s nejvyššími odvody na sociální zabezpečení.

Z některých druhů příjmu jako jsou platby úroků, honorářů a dividend plynoucích ze zahraničí se vybírá tzv. srážková daň u zdroje. Představu o výši sazeb této daně přináší níže uvedená tabulka. V praxi mohou být sazby srážkové daně nižší, pokud příjemce platby sídlí v zemi, která má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění se zemí plátce.

Některé z uvedených plateb, například dividendy, plynoucí z nově přístupujících zemí do ostatních členských zemí Evropské unie nebudou do budoucna za splnění určitých podmínek podléhat srážkové dani.

vybrané druhy zboží a činnosti se uplatňují snížené daňové sazby, které mohou v souladu s předpisy EU existovat nejvýše dvě. Snížená sazba daně by v EU měla činit minimálně 5 %, standardní sazba minimálně 15 %. Výjimku z minimální hranice snížené sazby DPH bude moci do roku 2007 využít Polsko, a to v podobě nulové sazby daně.

Daňové zatížení ovlivňují i další daně, například daň z nemovitostí nebo převodové daně. Způsob zdanění je u těchto daní v jednotlivých státech velmi individuální z hlediska toho, co je zdaňováno a jakým způsobem, a proto výše uvedené daně nebyly předmětem srovnání. Místní daně většina států nevybírá, výjimku nalezneme v Litvě a Maďarsku.

Michaela Thelenová
KPMG Česká republika

Pozn. redakce:
Článek se nezabývá problematikou spotřebních daní.

¹⁾ Do tzv. složené daňové kvóty se zahrnují i odvody na sociální zabezpečení, protože mají bez ohledu na jejich název charakter daně a dle klasifikace OECD jsou mezi daně i řazeny.

2003	Daň z příjmu práv. osob	Sazby DPH	Daň z příjmu fyz. osob		Odvody na sociální zabezpečení		Místní daně	Daň vybíraná u zdroje (srážková daň)		
	V závorce sazby očekávané od r. 2004	(standardní, snížené)	1. Sazba 2. Nejvyšší sazba se uplatňuje od (přibližný hrubý roční příjem v EUR)		Placené zaměstnavatelem (A) resp. zaměstnancem (B) součet různých titulů		Místní obchodní daň, daň z prodeje, atd.	úroky	honoráře	dividendy
			1	2	A	B				
Česká rep.	31 % (28 %)	22 %, 5%	15-32%	10 400	35%	12,5%	žádné	15%	25%	15%
Estonsko	0%,26%	18%,5%,0%	26%		33%	none	nevýznamné	0%,26%	15%	0%,26%
Maďarsko	18% (16%)	25%,12%,0%	20-40%	5300	29%	11,5%	2% z prodeje po odpočtu určitých výdajů	18%	18%	20%
Lotyšsko	19% (15%)	18%,9%	25%		24,09%	9%	žádná	5%,10%	5%,15%	10%
Litva	15%	18%,9%,5%	33%		31%	3%	0,3-0,48% z obrátu	10%	10%	0%,15%
Polsko	27% (19%)	22%,3-7%,0%	19-40%	16 400	19,83-22,72% 3,57-6,46%	18,71%	žádná	20%	20%	15%
Slovensko	25% (19%)	20%,14%	10-38%	13 600	38%	12,8%	žádná	15%,25%	25%	15%,25%
Slovinsko	25%	20%,8,5%	17-50%	33 200	15,9%	22,1%	žádná	0%	0%	15%

Komentář

Česká rep.	U daně z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) se očekává snížení na 28 % v roce 2004, 26 % v 2005 a 24 % v 2006.
Estonsko	Zákon o dani z příjmů stanovuje sazbu 26 % na vyplacené zisky, která se vztahuje na hrubý příjem. Tím dosahuje efektivní daňová sazba na vyplacené zisky 26 %. Nevyplacené zisky nepodléhají dani. Snížená sazba DPH 0% se zvýší na 5 % od května 2004. Dodatečně k odvodům na sociální zabezpečení jsou zaměstnavatelé a zaměstnanci povinni platit příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 0,5 %, resp. 1 %. Platby úroků zahraničním bankám a finančním institucím jsou osvobozeny od daně. Dividendy nepodléhají srážkové dani, pokud příjemce, který je korporací (plátcem DPPO), vlastní nejméně 25 %-podíl na Estonské společnosti.
Maďarsko	U DPPO se v r. 2004 očekává pokles na 16 %. Snížené sazby DPH mají být od 2004 zvýšeny na 15% a 5 %. V rámci soc. poj. placeného zaměstnavatelem se dodatečně platí HUF 3,450 měsíčně za zaměstnavatele. V rámci soc. poj. placeného zaměstnancem platí zaměstnanec dodatečně 1 % tzv. zaměstnaneckého příspěvku. Sazby daně z příjmů fyzických osob (dále jen DPFO) mají být od 2004 sníženy na 18 - 38 %. U pevné sazby daně na dividendy se očekává v 2004 zvýšení na 25 %.
Lotyšsko	U DPPO se v r. 2004 očekává pokles na 15 %. U sociálních odvodů je standardní sazba pro zaměstnavatele a zaměstnance 24,09, resp. 9 %.
Litva	Sazba DPPO 13 % se používá pro malé společnosti. V jistých případech lze použít sazbu DPFO ve výši 15 %.
Polsko	U DPPO se v r. 2004 očekává pokles na 19 %. Sociální odvody - snížené sazby se používají na část příjmů, která přesahuje PLN 65 850. Očekávaná sazba DPFO pro rok 2004, vztahující se na podnikatelskou činnost, má být 19 %. Směrnice Rady týkající se úroků a honorářů pravděpodobně nebude v r. 2004 aplikována (o výjimce se jedná) U srážkové daně na dividendy se očekává snížení na 0 % v 2004. Dividendy vyplacené mateřským společenstvem sídlícím v EU a vlastním alespoň 25 %-ní podíl po dobu 2 let budou osvobozeny od srážkové daně od května 2004.
Slovensko	Od ledna 2004 se očekává snížení sazby DPPO na 19 %. Sazba DPH se má snížit od ledna 2004 na 19 %. Sociální odvody jsou omezené: od r. 2004 se platí jen z části příjmů nepřesahující SKK 42,000 (SKK 38,000 v r. 2003). Od r. 2004 je nulová srážková daň na dividendy.
Slovinsko	Základní sazba DPPO činí 25 %. Investiční fondy, penzijní fondy a pojišťovny podléhají od 2004 sazbě 0 %, pokud se poskytují důchodové pojištění. U DPFO se očekává změna sazby na 16 - 50 % od ledna 2004. Srážková daň obnáší 25 % (rok 2004). Při splnění určitých podmínek dochází k osvobození od srážkové daně. Dodatečně se platí daň ze mzdy placená zaměstnavatelem ve výši 0 - 14,8 %.

Daňově uznatelné výdaje v otázkách a odpovědích

Praktická příručka z úspěšné ediční řady *Otázky a odpovědi z praxe*, která je věnovaná často diskutovanému tématu výdajů, které mohou podnikatelé a firmy podle zákona o daních z příjmů zahrnout do svých daňově uznatelných nákladů. Čtenáři zde najdou informace o tom, zda a za jakých podmínek splňují konkrétní případy zákonem stanovenou terminologií výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a kdy nikoliv.

V první části publikace čtenáře uvádí do problematiky a seznamuje s aktuálními postupy řešení otázek spojených s možností poplatníků uplatnit

výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu jako výdaje daňové. Druhou, stěžejní část příručky tvoří 103 konkrétních otázek z praxe a odpovědi daňových odborníků z řad pracovníků Ministerstva financí, finančních úřadů a auditorických a daňových kanceláří. Otázky a odpovědi jsou řazené tematicky, všechny dotazy jsou autentické a odpovědi odborníků aktuální s odkazy na platné předpisy. Vhodným doplňkem této části je znalostní test, jehož úspěšné zvládnutí přispěje k lepší orientaci v této oblasti. Třetí a poslední část tvoří stručný přehled souvisejících předpisů a úplné znění zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů. Kniha je také doplněna rejstříkem pro rychlé vyhledávání v textu.

Publikace je svým praktickým zpracováním určena nejširšímu okruhu čtenářů z řad podnikatelů, živnostníků, pronajímatelů, účetních i daňových poradců. **-rr-**

Uspořádala Ing. Eva Sedláková, brož., 250 Kč, 168 stran ve formátu A4. Vydalo nakladatelství ASPI Publishing s. r. o., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3, tel.: 222 863 400, fax: 222 863 401, email: obchod@aspi.cz, <http://www.aspi.cz>

ZAZNAMENALI JSME

Upozorňujeme, že názory uvedené v příspěvcích nejsou názorem Komory auditorů ČR.

PŘEDRAŽENÍ karlovarského divadla. Žumpu, která páchne korupcí a šlenďánstvím úředníků, otevřeli včera na karlovarském magistrátu. Po čtyřletém mlčení odtajnila jména lidí, kteří zavinili předražení opravy divadla přinejmenším o osm milionů korun. Mnozí z nich dál rozhodují o veřejných financích. Až dosud padaly jen hlavy těch, kteří na největší finanční skandál ve městě upozornili. Výpověď dostala auditorka Jitka Náhlovská, která nesrovnalosti odhalila, zatímco nástupce Jaroslav Petera na přání radních přivřel oči a pro město dál dělá. Hlavu neumyli ani předsedovi finanční komise, zubaři Janu Podlipnému, ani těm, co otvírali obálky. Dál na odboru financí dělá Jiří Vyšín a na kultuře Marie Kubátová, jejichž selhání kontrola odhalila. Stejně dopadla i řada dalších chybujících úředníků. Firmě Hoda, kterou proslavily zlaté WC štětky za 65 tisíc korun či ředitelské křeslo za 36 tisíc, umožnily předražení mobiliáře dodatky smlouvy podepsané dnešním hejtmanem Josefem Pavlem a tehdejší náměstkem, odpovědným za kulturu, primátorem Zdeňkem Roubín-

kem. Ti na seznamu chybujících nejsou. Za hlavního viníka byla označena úřednice odboru kultury Emílie Švehlová, která jako laik dělala u díla za 270 milionů korun stavební dozor. „Primátor odmítl vzít jí hračku, za niž divadlo měla, a určit na dozor architekta,“ přiznala předsedkyně kontrolní komise Monika Makkiehová. Podle ní vyvolal audit šok. „Je na právním oddělení posoudit trestní odpovědnost, i když porušení povinností úředníků je promlčeno. Město bude 8 milionů vymáhat soudní cestou,“ tvrdí Makkiehová.

(Blesk, 16. 10. 2003)

VÝPOVĚDI za divadlo zatím nepadnou. Až po skončení celého auditu na obnovu městského divadla bude tajemník karlovarského magistrátu Martin Havel řešit ty úředníky, jejichž porušení pracovních povinností odhalila první část tohoto dokumentu. To se týká zástupce vedoucí odboru financí Jiřího Vyšína a pracovnice kulturního odboru Marie Kubátové. Ze zprávy komise na obnovu divadla totiž mimo jiné vyplývá, že Jiří Vyšín za odbor financí a ekonomiky odsouhlasil část metodiky navrženou firmou Hoda pro ocenění mobiliáře divadla v nesouladu se zákonem o účetnictví. Rozdíl v ocenění inventáře divadla stanovený soudním znalcem činí osm milionů

korun. Marie Kubátová společně s bývalým vedoucím odboru Jaroslavem Dolinou zase neprováděli kontrolu hmotného investičního majetku tak, jak jim ukládala funkční náplň tohoto odboru. „Odpovědnost příslušných pracovníků vyvodí tajemník až po skončení celého auditu na stavbu divadla,“ uvedl tiskový mluvčí karlovarského magistrátu Jakub Kaválek. Ten by měl být dokončen 31. prosince. O auditovi Jaroslavovi Peterovi, který podepsal kladné auditu města a tvrdil, že v divadle je vše v pořádku, ačkoliv majetek v divadle dosud není zaúčtován, rozhodne rada města. „O smlouvě s auditorem dosud rozhodovala vedoucí odboru financí. Nyní se tím bude zabývat rada města,“ uvedl primátor města Zdeňk Roubínek. A zároveň se ostře ohradil proti spojování svého jména s kauzou divadla. „Všechny faktury k rekonstrukci budovy byly placeny v září 1999. Já jsem jako náměstek nastoupil až v listopadu. Nemám s tím vůbec nic společného,“ zdůraznil Roubínek. Rada města se bude příští týden zabývat také doporučením komise, aby osm milionů korun, které v majetku divadla chybějí, město vymáhalo v soudním řízení po firmě Hoda, která vykonávala stavební dozor při obnově divadla. Ještě větším skandálem hrozí celkové předražení divadla o 29 milionů korun. A není

vyloučeno, že město bude muset EU vrátit 43 milionů z fondu Phare, které jako dotaci na opravu divadla dostalo.

(Karlovarské noviny, 24. 10. 2003)

PLZEŇSKÝ KRAJ. Audity hospodaření všech svých příspěvkových organizací chce během dvou následujících roků uskutečnit Plzeňský kraj. Auditori by měli vypracovat posudky na přibližně 150 škol, kulturních a sociálních zařízení a správ silnic. Kraj nyní na zpracování auditů, které by měly začít napřesrok, vypíše veřejnou soutěž. Rozhodl o tom dnes krajský radní. Hejtman Petr Zimmermann náklady na audit odhadl na zhruba desetitisíce korun na jednu organizaci podle složitosti její struktury. „Pokud by audit odhalil skulinu za desetitisíce, tak už se to vyplatí, a navíc pomůže ředitelům organizací například s přijímáním a vykazováním různých dotací,“ řekl na tiskové konferenci novinářům. Peníze na audity se podle něj najdou v rozpočtech organizací. Kde a kdy přesně audity začnou, ale radní neprozradil. V některých organizacích by totiž mohl začít „velký úklid“ a to kraj nechce, poznamenal hejtman. Od vypracování auditů si kraj slibuje zejména zmapování činnosti organizací z ekonomické stránky a případné odhalení slabých míst.

(ČTK, 21. 10. 2003)

ZA VYKRÁDÁNÍ účtů vodáren skončil jeden muž ve vazbě. Desítky milionů korun zmizely z kont Severočeské vodárenské společnosti. Její vedení se teprve ke konci měsíce dozví, co se vlastně s účty firmy stalo. „Za převody peněz z účtů společnosti na další konta je jeden muž ve vazbě. Peníze používal na zřizování kapitálových životních pojištění,“ uvedla liberecká státní zástupkyně Romana Strnadová, která se případem zabývá. Muži hrozí až dvanáct let vězení. Zda zůstane u jediného obvinění odmítla Strnadová kvůli probíhajícímu vyšetřování komentovat. Komentáře se zatím zdržuje i vedení společnosti a členové jejich výkonných orgánů. Místopředseda dozorčí rady Václav Pucherna prohlásil, že si podvodník počínal tak rafinovaně, že jeho zločin nedokázal odhalit ani audit loňské účetní uzávěrky. Majiteli akcií firmy s majetkem přesahujícím dvanáct miliard korun je 452 měst a obcí a Fond národního majetku. Jeho mluvčí Petra Krainová tvrdí, že fond nemá v současné chvíli nástroje, jak do dění zasáhnout. „Počkáme na audit a výsledky policejního vyšetřování,“ řekla Krainová.

(MF Dnes, 15. 10. 2003)

PRIMÁTOR. Sankci od Komory auditorů si za porušení zákona vysloužil pardubický primátor Jiří Stříteský (ODS). Zákon zakazuje, aby auditor zároveň podnikal. „Auditor nesmí až na určité výjimky podnikat. Pan Stříteský ale figuruje v čelných orgánech několika firem, a to je v rozporu se zákonem o auditorech,“ vysvětlila udělení pokuty ředitelka Komory auditorů České republiky Eva Rokosová. Pokutu dostal Jiří Stříteský za členství v představenstvu Elektráren Opatovice a městské firmy East Bohemian Airport, která v Pardubicích provozuje letiště. Do řídicích orgánů obou společností se primátor dostal díky svému politickému postavení a funkci na radnici. „Asi omylem jsem se domníval, že v těchto představenstvech nesedím jako Jiří Stříteský, ale jako primátor, po kterém tam nastoupí zase další primátor. Uznávám ale, že jsem udělal

ale v představenstvu Elektráren Opatovice chce zůstat. „Požádám komoru o povolení přerušit na rok činnost auditora. Pokud mi to nepovolí, budu muset opustit i představenstvo této firmy,“ dodal primátor. Stříteského a jeho auditorskou firmu Systema Audit začala prověřovat komora auditorů poté, co MF DNES v únoru upozornila na to, že primátor kontroluje účetnictví ve firmách, v nichž má město podíl. Primátor navíc původně tvrdil, že zakázky pro městské firmy nebere. Na zakázkách pro Dopravní podnik města Pardubic, Služby města Pardubic a Vodovody a kanalizace Pardubice vydělal primátor a jeho auditorská kancelář během několika let řádově stovky tisíc korun. Jakmile vše vyšlo najevo, Stříteský i jeho firma přestali pro tyto společnosti pracovat.

(MF Dnes, 22. 10. 2003)



chybu,“ řekl Stříteský. Auditorovi za porušení zákona hrozily tři druhy trestů: napomenutí, pokuta nebo vyškrtnutí z komory auditorů. Stříteský dostal pokutu. „Můžeme udělit pokutu až jeden milion korun, ale dosud jsme k tak velké sumě nepřistoupili. Zatím se nejvyšší pokuty, které byly uděleny v kárném řízení, kromě jedné, pohybovaly ve výši sto tisíc korun,“ uvedla Rokosová. „O pokutě vím, ale zatím mi nebyl doručen výměr. Jakmile se tak stane, nebudu diskutovat a zaplatím,“ sdělil Stříteský. Ten nyní navíc musí křesla v představenstvech obou firem buď opustit, nebo musí přerušit auditorskou činnost. Stříteský řekl, že z představenstva společnosti East Bohemian Airport odejde do dozorčí rady,

FATA MORGANA je hodně drahý přelud. Unikátní tropický skleník Fata Morgana v Pražské botanické zahradě, kam mohla veřejnost nahlédnout poprvé o tomto víkend, je alarmující ukázkou toho, co všechno lze provádět s penězi daňových poplatníků. Vyplyvá to z výsledků forenzního auditu, který má redakce Večerníku Praha exkluzivně k dispozici. Finančně nákladný forenzní audit si objednalo hlavní město u společnosti PriceWaterhouseCoopers v souvislosti s dvěma zpochybnovanými veřejnými zakázkami. Jednou z nich je i právě dokončovaný botanický skleník Fata Morgana, jehož náklady se z původních dvaceti milionů korun vyšplhaly až na téměř dvě stě milionů. Stal se tak nejdražší stav-

bou svého druhu v republice. Co zjistili auditoři? To netuší ani většina zastupitelů města. Auditorská zpráva totiž nese označení přísně důvěrné a v ruce ji dosud měli jen městští radní a členové kontrolního výboru zastupitelstva. A to i přesto, že se kolem toho děly divné věci: například se na zakázce přizívovaly firmy osob, které byly v příbuzenském vztahu s lidmi z botanické zahrady. To zákon naprosto nepřipouští. Anebo že o řadě skutečností věděl jen bývalý náměstek primátora Petr Švec, a nikoliv celá rada. Švec je nyní už jen řadovým členem ODS a ze všech politických funkcí odešel. „Neměl jsem forenzní audit v ruce, ale některé jeho závěry jsou mi známy v obecné rovině. Nejzávažnějším pochybením bylo, že město stále jen navyšovalo peníze a nemělo nad jejich vynaložením kontrolu. Závěry auditu by měly být zveřejněny, jde koneckonců o veřejné finanční prostředky,“ řekl člen zastupitelstva, lidovec Marián Hošek. Vedení města ještě v září tvrdilo, že ředitel magistrátu do konce října podá informace o tom, zda ze závěrů auditu pro někoho případně vyplyne trestně právní odpovědnost. Jenže ředitel magistrátu Pavel Ťahan mezitím ze zdravotních důvodů magistrát opustil. Rada přesto tvrdí, že veřejnost bude záhy informována. „Určitě je snahou rady to zveřejnit. Záleží teď jen na stanovisku právníků, zda tam podle jejich názoru není něco důvěrného nebo nezveřejnitelného,“ tvrdí náměstek primátora Jiří Paroubek. V každém případě podle něho závěry auditu nezůstanou bez odezvy. Zůstanou jako memento toho, jak lze nekvalifikovaně přistupovat k veřejným zakázkám. „Případ je mezní. Ale stal se a nelze jej podceňovat. Naopak,“ dodal Paroubek. Co je také v auditu: Nález: Konflikt zájmu v komisi provádějící veřejnou zakázku (paní Vlasáková je dle vlastních slov sestrou vítěze výběrového řízení na dodavatele

díla a zároveň byla členkou komise, která tohoto dodavatele vybírala. Jedná se o porušení zákona z důvodu možné podjatosti člena výběrové komise). Doporučení: Konzultovat tuto skutečnost s právními zástupci. Nález: Dvě verze jedné faktury (V evidenci Pražské botanické zahrady existují dvě verze dodatku ke smlouvě o dílo se stavební firmou Čížek datované 7. 10. 1999. Obě verze se liší pouze rozdílnou smluvní cenou - 42 a 49 milionů korun. Platná verze má hodnotu 49 milionů korun). Doporučení: Provést detailní šetření tohoto případu a případně prodiskutovat další možný postup s našimi právními poradci.

(*Večerník Praha, 27. 10. 2003*)



VYSVĚTLENÍ prezidenta České lékařské komory (ČLK) Davida Ratha většině lékařů stačilo, proto ho na víkendovém sjezdu neodvolali. „Byla jsem pro, aby ve funkci zůstal,“ řekla místopředsdkyně LOK Jana Vedralová. Podle náměstka Všeobecné fakultní nemocnice Pavla Horáka je o Rathově praxi dost důkazů. „Neměl jsem nikdy pochybnosti.“ Spory delegátů o platnost Rathových lékařských licencí a chyby v účetnictví komory v obou vyvolaly rozčarování. „Všichni jsme se styděli. Překvapilo nás, že se jako hokynáři chovali i zkušení lékaři s dlouholetou praxí v komoře,“ řekla Vedralová. „Projednávání bylo trapné, uško-

dilo to komoře a lékařskému stavu, bohužel jsme tím asi museli projít,“ dodal Horák. Za ostudný považuje průběh diskuse mluvčí Koalice ambulantních lékařů Milan Kudyn. Prohlásil, že postrádal na sjezdu veřejnou Rathovu omluvu delegátům i lékařskému stavu, a proto jeho setrvání v čele komory nepodpořil. Důvěru Rathovi vyslovilo 156 delegátů a 72 bylo proti. Delegáti dostali na sjezdu zprávu auditora, takže se mohli podle Vedralové přesvědčit, že „menší chyby v účetnictví byly, za ty ale odpovídá účetní a daňový poradce, které si komora platí“. Ani Horák nevidí v chybách úmysl, podle něj se organizace teprve postupně učí, jak se účetnictví vede. V pozadí rozbouraného sjezdového jednání podle Vedralové stojí snaha odstranit Ratha z vedení komory. „Je někdy konfliktní, ale vždy razantní, nenechá si pískat,“ řekla. Řadě politiků by podle ní vyhovovalo více, kdyby v čele komory byl úctyhodný stařec, který bude udělovat čestné rytířské řády a bude kývat. Rath však vyjednával podmínky pro lékaře, kteří chtějí pracovat v cizině, a snaží se prosadit i lepší příjmy lékařů. „Trvám na svém názoru, že doktor Rath opakovaně své funkce zneužil a nyní celou záležitost vydává za umělou kampaň proti komoře,“ sdělila ČTK odvolaná předsdkyně revizní komise komory Marta Holanová. Podle předsdkyně Občanského sdružení na ochranu pacientů Vladimíry Boškové by se měl změnit zákon o komorách tak, aby funkcionáři nemohli zneužít svého postavení. Při vážném podezření, že tak činí, by vše prozkoumala vláda, a pokud by se podezření potvrdilo, odvolala by představenstvo a musely by být nové volby vedení komory. „Je to selhání politiků, že nevědí, jak zákon upravit, aby k takovým situacím nedocházelo,“ řekla.

(*ČTK, 3. 11. 2003*)

AUDITOR, číslo 9, 2003, ročník X, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předsdkyně: 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

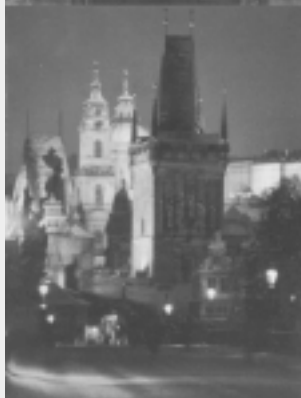
Adresa redakce: Komora auditorů České republiky Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kac@kacr.cz.

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 26.11. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.



EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION

27th Annual Congress

1 - 3 April 2004
Prague, Czech Republic



FIRST ANNOUNCEMENT
CALL FOR PAPERS