

Metodika a jak na ni

Při ověřování účetních závěrek nejsou pro nás rozhodující jednotlivosti, ale výstup účetnictví, který zobrazuje procesy a skutečnosti, jež v průběhu účetního období ovlivnily objem a strukturu aktiv účetní jednotky, výsledek hospodaření, její kapitál, peněžní toky - její finanční pozici. Abychom však konkrétní účetní závěrce dobře porozuměli, musíme pochopit systém, účetní metody, jejich vzájemné kombinace, aplikované účetní jednotkou, ale

o zobecnění různých možností a přístupů se snaží Výbor pro metodiku se zázemím Referátu metodiky KA ČR. Metodika je sice ve zjednodušeném pojetí pracovní postup, avšak zároveň je to prostředek poznání sledovaného problému, souhrn požadavků a principů, které musí v daném případě auditor zachovávat při zkoumání určité oblasti skutečnosti.

Výstupy Výboru pro metodiku jsou vždy kompromisem názorů, výsledkem diskuse, která se opírá o znalosti, zkušenosti a také platnou právní úpravu v konkrétním období. Snažíme se o účelné jednání, které by mělo mít promyšlený a utříděný postup (i tak se dá definovat metodika), avšak mnohdy je to úkol velmi složitý přesto, že se zdá problém sám na první pohled jednoduchý.

Po analýze obecných přístupů a jejich konfrontaci s právě platnými předpisy pro účetnictví (a nejen těmi) Výbor pro metodiku zvažuje, zda „ustojí“ výstup, který považuje za správný. Ne zřídka se stává, že Výbor pro metodiku v rámci připomínkového řízení k zákonu o účetnictví, vyhlášce či jiným normám měl zcela zásadní námitku se zněním navrženého ustanovení, ta nebyla akceptována, a pak je tím, kdo mu-

sí zaujmout stanovisko, jak v praxi postupovat.

Časopis Auditor průběžně přináší zajímavé metodické informace v jednotlivých rubrikách, kam jsou zařazovány články výboru jako celku nebo jeho jednotlivých členů. Když listujete právě novotou vonícími stránkami, možná máte pocit, že jste nezískali v rubrikách Aktuality, Výbory a komise informují, Na pomoc auditorům, Diskuse, K problematice daní, Právo, Okénko IAS/IFRS a další takový objem informací, jaký byste si představovali.

Zkuste si však někdy vzít do rukou celý ročník časopisu, projít si stránky www.kacr.cz, či nahlédnout do modulu Účetního poradce Auditor a zjistíte, že zrovna to, co v tomto okamžiku potřebujete vyřešit, již řešil některý kolega, je obsaženo ve výstupu z Koordinačního výboru, jehož se zástupce Výboru pro metodiku zúčastňuje. A když ne – pokuste se nformulovat problém, provést jeho analýzu, navrhnout možné přístupy, stanovit východiska a v závěru uvést, jak byste řešili danou situaci metodicky. Vždyť každý auditor by měl být zkušeným odborníkem, který si ze základních zásad a principů musí dokázat odvodit možný přístup.

Z přednášek a klubových večerů s Vámi, kolegové, mám většinou pocit, že tento přístup je řadě z nás blízký. Co nám chybí? Ještě více vzájemné diskuse – třeba na internetových stránkách, když v průběhu roku není jinak čas a nebát se nahlásit svůj odborný názor formulovat. Možná, že tím dokážeme postupně ovlivnit regulaci účetnictví tak, abychom měli jednodušší práci s posuzováním přístupů účetních jednotek k jednotlivým účetním případům a k účetní závěrce jako celku.

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
členka Rady KA ČR



Hana Březinová
členka Rady KA ČR

OBSAH

AKTUALITY	2
Výklad Rady Komory auditorů k etickému kodexu <i>Ing. Eva Rokosová</i>	2
Aktuální informace o začleňování IFRS do komunitární legislativy EU <i>Ing. Roman Sedlák</i>	8
VZDĚLÁVÁNÍ	10
OKÉNKO	10
VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ	11
NA POMOC AUDITORŮM	
Upozornění pro auditory k zákonu č. 284/2004 Sb. <i>Ing. Eva Fišerová</i>	13
Vybraná ustanovení zákona č. 61/1996 Sb., Opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a Zákona o auditorech ve znění platném k 1. 9. 2004 <i>Ing. Zdeňka Drápalová</i>	14
Otázky a odpovědi	15
Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru <i>Ing. Luboš Rokos</i>	17
K mlčenlivosti auditora <i>JUDr. Miroslav Sylla</i>	22
Z činnosti kárné komise <i>Ing. Jiří Sixta</i>	24
K PROBLEMATICE DANÍ	
Uplatňování DPH po 1. 5 2004 <i>Dagmar Masná</i>	27
Způsob uplatňování odpisů nehmotného majetku <i>Ing. Radislav Tkáč</i> <i>Ing. Jiří Nesrovnal</i>	35
Kapitálové fondy u a.s. <i>Ing. Jiří Hlaváč</i>	36
ZE ZAHRANIČÍ	37
ZAÚJALO NÁS	
Nové povinnosti pro podnikatele <i>Markéta Pravdová</i>	39
ZAZNAMENALI JSME	42

pokračování přílohy k vyjmutí:

OKÉNKO IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standard 16

- Pozemky, budovy a zařízení

Ing. Lenka Krupová, Ph.D. (str.51-58)



Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 21. 6. 2004 projednala zejména:

- přípravu a organizaci XIV. sněmu auditorů,
- účetní závěrku a daňové priznání za rok 2003,
- zprávu revizorů účtů k hospodaření v roce 2003,
- průběžné výsledky hospodaření k 31. 5. 2004 a srovnání s minulým obdobím,
- aplikaci novely zákona o DPH na příspěvky a poplatky vybírané komorou,

- problematiku zákona č. 61/1996 Sb. ve znění novely, tj. zákona č. 284/2004 Sb.,
 - nabídku na aktualizaci Příručky pro audit podnikatelů;
- schválila:*
- předložený návrh na vyškrcnutí asistentů auditora,
 - žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
 - výplatu pololetních odměn zaměstnancům Úřadu ve výši 50 % základní mzdy;
- vzala na vědomí:*
- personální změny v Úřadu,

- celoplošnou dovolenou úřadu v době od 1. 7. do 18. 7. 2004,
- zprávy z prezidia, výborů, komisí a Národní účetní rady,
- zprávu dozorčí komise o stavu vyřizovaných podnětů a stížností,
- informace o stavu projednávání novely 8. směrnice EU,
- informace z jednání prezidentů auditorských komor na Konopišti,
- vývoj případu auditorky ing. Evy Laubeové.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

Výklad Rady Komory auditorů k etickému kodexu

Rada komory na svém zasedání dne 10. 5. 2004 diskutovala nad předloženými dotazy k novému Etickému kodexu, platnému od 1. ledna 2004, a přijala výklad k některým ustanovením:

a) K dotazu, od kdy se počítá 7 let pro rotaci auditorů, podle nového EK přijala rada stanovisko, že nelze uplatňovat účinnost předpisů zpětně, tj. doba 7 let se počítá od účinnosti nového Etického kodexu tj. od 1. 1. 2004 (takže smlouvy na audit za rok 2003 jsou platné) a dále odsouhlasila podle písemného návrhu ing. Kříže zavedení přechodného období dvou let, aby se firmy na situaci mohly připravit. Stejně (zavedením přechodného období) je tomu u nutnosti změnit auditora z důvodů na straně klienta podle bodu 8.148 přílohy EK (např. klient se stane subjektem obchodovaným na veřejném trhu). Auditori zapsaní v KA ČR tak budou plně v souladu s EK pro audit účetních závěrek za rok 2005, tj. ve stejné době, kdy se budou v České republice plně aplikovat IAS/IFRS a ISA. Smyslem opatření o povinné rotaci auditorů po uplynutí dané lhůty je zamezit vzniku osobních či jinak úzkých vazeb mezi auditorem a pracovníky auditované firmy na vyšších pozicích. Takovéto vazby jsou nežádoucí a mohou ohrozit nezávislost auditora tudíž i objektivnost a věrohodnost auditu.

Analýza problému a stanovisko v plném znění podle podkladu ing. Petra Kříže:

Dlouhodobé vazby pracovníků ve vyšších pozicích s klienty, u nichž se

provádí ověřování. Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu (8.148 – 8.151 přílohy EK)

Otázka: Článek 8.148 přílohy EK stanoví, že při auditu subjektů registrovaných na veřejném trhu musí být vedoucí zakázky vyměněn po předem stanovené době, která by za běžných okolností neměla být delší než sedm let. Etický kodex však nestanoví žádná přechodná ustanovení, tj. extrémní výklady by mohly znamenat, že jakýkoliv podpis zprávy auditora po 1. lednu 2004 v případě subjektů registrovaného na veřejném trhu osmým rokem v řadě znamená porušení standardu 8.148 (zpětná aplikace), nebo naopak, že počítání začíná prvním podpisem po účinnosti Etického kodexu, tj. ustanovení bude relevantní až po 7 letech (aplikace do budoucnosti). Otázkou je, jak mají auditori a auditorské firmy postupovat a v zájmu sjednocení aplikace by měla rada poskytnout výklad tohoto ustanovení.

Řešení: Účelem standardu je omezit dlouhodobé vazby pracovníků ve vyšších pozicích s auditorskými klienty, při zachování efektivnosti auditu a oprávněných zájmů auditora i jeho klienta. Článek 8.149 stanoví, že v případě, že se stane auditorský klient subjektem registrovaným na veřejném trhu, pak se při stanovení lhůty, dokdy má dojít k výměně vedoucího zakázky pro danou zakázku, musí vzít v úvahu délka doby, po kterou onen vedoucí zakázky tuto funkci u zakázky pro daného auditorského klienta zastával (tj. zpětná aplikace). Ve funkci vedoucího zakázky však může působit ještě dva roky po datu registrace a být vyměněn

(rotován) až po uplynutí této doby. Tento článek tedy řeší případ, kdy auditorovi vznikne povinnost rotace změnou situace auditorského klienta. Ve výše uvedeném případě auditorovi vzniká povinnost rotace změnou vnitřního předpisu komory. Auditor bude v tomto případě postupovat analogicky, tj. uplatní požadavek článku 8.148 zpětně, nicméně mu bude poskytnuta dvouletá výjimka, kdy požadavek rotace nebude uplatňován. Pro upřesnění se tato výjimka týká auditu, jež auditorská zpráva je datována po nabytí účinnosti Etického kodexu KA ČR, tj. po 1. lednu 2004 a rovněž auditu a auditorské zprávy za následující účetní období. Praktickým dopadem tohoto přechodného ustanovení bude plný soulad s tímto pravidlem Etického kodexu pro audit účetních závěrek za rok 2005, kdy se budou poprvé plně aplikovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a zřejmě též Mezinárodní standardy auditu.

b) K otázce, jak zajistit rotaci auditorů, je-li ve firmě jen jeden auditor nebo málo auditorů, kteří mohou převzít řízení zakázky, přijala rada stanovisko, že je nutno buď přijmout do firmy dalšího auditora jako zaměstnance nebo společníka (bez rozdílu právní formy firmy) nebo postupovat podle bodu 8.151 přílohy EK, kdy jiný auditor zajistí kontrolu kvality auditu. Tento postup by však měl být předem dohodnut s klientem ve smlouvě s ohledem na přístup další osoby k důvěrným informacím klienta.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

Volební XIV. sněm auditorů

Poznamenejte si do diáře datum konání XIV. sněmu auditorů - v pondělí dne 29. listopadu 2004. Místem konání je Společenský sál Kongresového centra Praha. Součástí příštího čísla časopisu Auditor bude představení kandidátů do všech orgánů komory, z nichž sněm zvolí nové členy na tříleté funkční období. Během září obdrží auditori návrh programu sněmu k připomínkám či doplnění a následně v říjnu pozvánku, zprávy a další materiály pro jednání sněmu.

-rok-

Volební komise

Na svém zasedání 14. června se volební komise zabývala přípravou otázek pro prezentaci jednotlivých kandidátů do volených orgánů Komory auditorů ČR, která bude zveřejněna v příloze zářijového čísla časopisu Auditor. Prezentace kandidátů by měla sloužit k lepší orientaci auditorů při volbách na XIV. sněmu dne 29. listopadu 2004. Otázky budou jednotlivým kandidátům rozeslány do konce června a odpovědi by měly být doručeny nejpozději 27. srpna na Úřad KA ČR, nejlépe e-mailem.

Volební komise vzala na vědomí jednání úřadu komory o zpracování výsledků hlasování a voleb do orgánů komory na XIV. sněmu.

Ing. Miroslav Kodada, CSc.
předseda Volební komise KA ČR

Seznam kandidátů do volených orgánů KA ČR pro volby na XIV. sněmu

RADA		
Poř. č.	Č. osv.	Jméno kandidáta
1	0324	Ing. Rudolf Heřmanský
2	0165	Ing. Ladislav Novák
3	0587	Ing. Tomáš Brumovský
4	1299	Ing. Petr Ryneš
5	1158	Ing. Isabella Žůrková
6	0005	Ing. Karel Hampl
7	1145	Ing. Alena Mrkvičková
8	1708	Ing. Jana Pilátová
9	0260	Doc. Ing. Karel Novotný, CSc.
10	1163	Ing. Petr Šrámek
11	1181	Ing. Ivana Pilařová
12	1207	Ing. Marie Kučerová
13	0088	prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
14	0708	Ing. Milan Slavík
15	0113	Ing. Petr Šobotník
16	0968	Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
17	0064	Ing. Jiří Vrba
18	1149	Ing. Pěva Pokorná
19	0257	Ing. Ladislav Langr
20	1373	Ing. Radomír Stružinský
21	0098	JUDr. Antonín Husák
22	0174	Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
23	0089	prof. Ing. Bohumil Král, CSc.
24	1693	Ing. Romana Pojslová
25	1146	Ing. Irena Liškařová
26	0983	Ing. Zdeňka Drápalová

DOZORČÍ KOMISE		
Poř. č.	Č. osv.	Jméno kandidáta
1	1515	Ing. Ivana Špačková
2	1143	Ing. Jana Gebauerová
3	1270	Ing. Zdeněk Urban
4	0761	Ing. Danuše Husáková
5	1294	Ing. Miluše Vašíčková
6	1022	Ing. Josef Běloubek
7	0650	Ing. Jana Kutilová
8	0648	Mgr. Slavomíra Stárková
9	0445	Ing. Jaroslav Beneš
10	0327	Ing. Otmar Urban
11	1674	Ing. Stanislav Staněk
12	1824	Ing. Karel Novotný
13	0101	Ing. Jiří Klusáček

KÁRNÁ KOMISE		
Poř. č.	Č. osv.	Jméno kandidáta
1	0054	Ing. Josef Zídek
2	0095	Ing. Miroslava Krčmová
3	1485	Ing. Marta Vlčková
4	0236	Ing. Miloslava Havlová
5	1800	Ing. Marek Richter
6	1452	Ing. Dana Köhlerová
7	0730	Ing. Jiří Sixta
8	0824	Ing. Jan Jareš
9	1023	Ing. Jan Glatt
10	1244	Ing. Jitka Náhlavská, Ph.D.

REVIZOŘI ÚČTŮ		
Poř. č.	Č. osv.	Jméno kandidáta
1	0984	Ing. Marcela Cibulková
2	0123	Ing. Jaroslava Pechová
3	1136	Ing. Pavel Novotný

Upozornění pro auditory k zákonu č. 284/2004 Sb.

Ve Sbírce zákonů byla publikována novela zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (zákon č. 284/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 61/1996 Sb.). Novela, která má vstoupit v platnost 1. 9. 2004, se mimo jiné zabývá i součinností auditorů v procesu uplatnění příslušných opatření.

K jakým zásadním změnám došlo? Co přináší zařazení auditorů mezi tzv. povinné osoby? A jak je to s oznamovací povinností auditorů? Více se dozvíte v článku ing. Fišerové v rubrice Na pomoc auditorům na straně 13.

-rr-

Mlčenlivost auditora ve vztahu k orgánům v trestním řízení

V poslední době se na komoru obraceli auditori s tím, že po nich orgány činné v trestním řízení požadují, aby jim umožnili nahlédnout do spisu auditora, resp. poskytl spis pro potřeby vyšetřování. Na auditory se vztahuje povinnost mlčenlivosti dle § 15 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Příslušné orgány ale argumentují ustanovením § 78, resp. § 66 zákona č. 141/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Jak se mají auditori v takových případech zachovat? A kdo má právo zbavit auditora mlčenlivosti v případech, kdy je subjekt v likvidaci, konkurzu či vyrovnání.

Komora auditorů v této souvislosti požádala o názor advokáta JUDr. Miroslava Syllu. Jeho právní posudek k povinnosti předložit spis auditora jako věc důležitou pro trestní řízení zveřejňujeme v rubrice Na pomoc auditorům na straně 22.

-rr-

Výsledky z dohledu auditorské profese

Referát dohledu KA ČR vypracoval poměrně obsáhlý materiál, v němž specifikuje jednotlivé kategorie a konkrétní zjištěné závady v činnosti auditorů podrobených dohledu. Materiál, jehož autorem je ing. Rudolf Gebauer, popisuje konkrétní nedostatky a obsahuje také odkazy na příslušná ustanovení zákona, právních a profesních předpi-

sů a auditorských směrnic. Pokud vás tato oblast zajímá, navštivte internetové stránky komory (www.kacr.cz), na nichž bude v uzavřené části pro auditory zmíněný materiál zveřejněn.

-rr-

K aplikaci DPH v případech, kdy den příjmu či výdaje předchází den uskutečnění zdanitelného plnění

Jak aplikovat DPH v případech, kdy den příjmu nebo výdaje předchází den uskutečnění zdanitelného plnění? Tímto problémem, který vznikl přijetím zákona č. 235/2004 Sb., se zabýval výbor pro metodiku a jeho stanovisko jsme zveřejnili v minulém vydání časopisu Auditor.

Redakce následně obdržela příspěvek auditora ing. Václava Houdka, který vychází ze zmíněného stanoviska a nabízí jedno z možných řešení zmíněné problematiky včetně konkrétních postupů účtování u dodavatele i odběratele. Názor ing. Houdka bude zveřejněn na webových stránkách komory (www.kacr.cz) v části pro auditory.

-rr-

Dovolená Úřadu KA ČR

Celoplošná dovolená pracovníků Úřadu KA ČR bude v období od 1.7. do 18. 7. 2004, kdy zároveň proběhne malování kanceláří. Směřujte prosím své dotazy a požadavky na komoru mimo toto období. Děkujeme za pochopení.

-rok-

Návrh novely 8. směrnice EU je v češtině k dispozici na internetu

Jak jsme vás již v časopise Auditor informovali, Evropská komise zveřejnila návrh nové směrnice pro statutární audit, která by měla nahradit stávající 8. směrnici a do určité míry se (formou dílčích úprav) dotkne také 4. a 7. směrnice EU.

Protože jde o důležitý dokument, který v příštích letech zřejmě ovlivní i auditorskou profesi v tuzemsku, úřad komory zajistil český překlad návrhu novely a zveřejnil jej na webových stránkách komory (www.kacr.cz) v tzv. uzavřené sekci pro auditory.

Reakce na chybnou informaci nakladatelství Verlag Dashöfer poškozující auditory

PROTESTNÍ DOPIS

VERLAG DASHÖFER, nakladatelství, s.r.o.
Na Příkopě 18, P.O.Box 756
111 21 Praha 1
(Praha, 27. 5. 2004, č.j. 390/2004)

Vážení,

auditoři nás upozorňují na písemné stanovisko, které bylo zveřejněno ve Vašich e-mailových novinách *Daně a účetnictví*. Jedná se o odpověď daňové poradkyně a certifikované účetní, ing. Marie Pitkové, která byla zveřejněna dne 5. 4. 2004 v rubrice *Dotazy a odpovědi*, a vztahovala se k dotazu „zda výdaj na nepovinný audit je daňově uznatelným nákladem“.

Z odpovědi paní Pitkové vyplývá, že: „... výdaje za nepovinný audit účetní jednotky jsou daňově neuznatelnými výdaji v případě, bude-li se tento audit provádět na základě iniciativy účetní jednotky“.

Tato informace je však **mylná**, neboť Ministerstvo financí ČR vydalo pod č.j. 282/8518/2002 ze dne 1. 2. 2002 stanovisko, ve kterém je uvedeno, že: „náklady na nepovinný audit jsou daňově účinné“.

Toto mylné stanovisko je poškozující informací vůči auditorům, kteří poskytují služby nepovinného auditu, a proto důrazně protestujeme proti takovýmto poškozujícím stanoviskům, která se objevují v odborném tisku a požadujeme zřetelnou opravu této informace.

S pozdravem

Ing. Eva Rokosová
ředitelka Úřadu KA ČR

Na webových stránkách komory najdete také český překlad platné 8. směrnice rady z roku 1984.

-rr-

Zpráva auditora po novele zákona o auditorech účinné od 1. 5. 2004

Rada Komory auditorů se na svém zasedání dne 10. května 2004 zabývala i otázkou formulace zprávy auditora po novele zákona o auditorech zákonem č.169/2004 Sb. Novela přináší podrobnější úpravu obsahu zprávy auditora. Po projednání dospěla Rada k tomuto závěru:

Při zpracování zpráv je třeba postupovat v souladu s AS číslo 3 Zpráva auditora o ověření účetní závěrky, jejíž obsah je plně v souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements. Předmět podnikání, případně účel, pro který byla účetní jednotka zřízena doporučuje uvést formou odkazu na informace uvedené v příloze účetní závěrky případně ve výroční zprávě.

Zprávy auditora datované po 30. dubnu 2004 již musí odpovídat

požadavkům, uvedeným v zákonu číslo 169/2004 Sb.

-zd-

Nový zákon o archivnictví

Poslanecká sněmovna schválila nový zákon o archivnictví a spisové službě. Na základě tohoto zákona mají být podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku povinni uchovávat dokumenty uvedené v příloze k tomuto zákonu. Těmito dokumenty jsou například:

- zakladatelské dokumenty,
- organizační řády,
- dokumenty vrcholového řízení,
- finanční dokumenty, účetní závazky, výroční zprávy včetně zprávy o auditu,
- dokumenty z propagační činnosti, zejména katalogy zboží s ceníky,
- výrobní program, jeho změny a uplatnění výrobků na domácím trhu a zahraničních trzích.

Za nedodržení povinností stanovených zákonem má hrozit pokuta až do výše 250 000 Kč.

Vládní návrh zákona postoupila Poslanecká sněmovna ke schválení

Senátu, odkud půjde k podpisu prezidentovi republiky. Zákon by měl nabýt účinnosti k 1. lednu 2005.

-av-

Nové vedení ČIIA

Český institut interních auditorů zvolil na svém 9. sněmu nové vedení. Prezidentem ČIIA se stal ing. Pavel Vácha, CSc. (ředitel útvaru interního auditu T-Mobile). Viceprezidenty institutu jsou: ing. Jana Báčová (zodpovídá za oblast standardů, ředitelka odboru interního auditu a kontroly ČNB), Bc. Daniel Heidler (komunikace, ředitel interního auditu Foxconn), ing. Jaroslav Chlouba (vzdělávání a výměna zkušeností, vedoucí útvaru interního auditu na Krajském úřadě Středočeského kraje), ing. Petr Jurák (financování aktivit ČIIA a členské záležitosti, ředitel interního auditu finančních funkcí Český Telecom), ing. Marie Kulhavá (regionální pobočka Brno, ředitelka útvaru interního auditu JME), mgr. Tomáš Pivoňka (zodpovídá za oblast standardů, interní auditor v Kanceláři prezidenta republiky), ing. Josef Severa (1. viceprezident zodpovídající

za oblast vzdělávání a výměny zkušeností, manažer pro oblast interního auditu Ernst & Young) a ing. Milan Zolich (oblast vzdělávání a výměny zkušeností, řídí útvar interního auditu na Ministerstvu vnitra). Novým ředitelem Kanceláře ČIIA se stal ing. Zdeněk Mach.

-pj-

Nabídka sborníku IFRS 2004

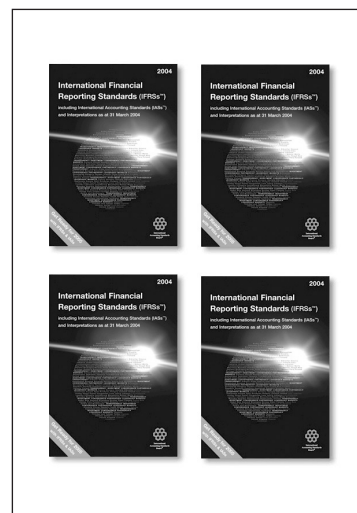
Stejně jako v minulém roce si vás dovoluujeme oslovit s nabídkou sborníku International Financial Reporting Standards (Mezinárodní účetní standardy) pro rok 2004, vydávaného každoročně Mezinárodní radou pro účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board).

Sborník je v původní anglické verzi ve vázaném vydání. Cena sborníku je 3300 Kč bez 5% DPH, tj. 3465 Kč včetně DPH.

Dále IASB nabízí verzi sborníku na CD-ROM formou ročního předplatného, cena je přibližně 120 liber.

Mimořádná nabídka

V případě, že zašlete na Úřad KA ČR objednávku a úhradu do



16. srpna 2004, obdržíte sborník se slevou za cenu 3000 Kč bez 5% DPH za 1 kus, tj. 3150 Kč včetně DPH.

Objednávka je považována za závaznou po zaplacení celkové částky za odběr publikací na účet KA ČR č. 87039011/0100, variabilní symbol 4422.

Sborník bude distribuován během září 2004.

Kateřina Slívová
Úřad KA ČR

OBJEDNÁVKA - IFRS 2004			
Závazně objednávám:	Cena za 1 ks (při objednávce do 16.8.04)	Počet objednaných ks	Cena celkem
International Financial Reporting Standards 2004	3150,-		
OBJEDNAVATEL			
Firma:			
Příjmení, jméno, titul:			
Adresa (vč.PSČ):			
IČO:		DIČ:	
Telefon:		Fax:	
Úhradu ve výši Kč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s.4402, dne 2004	 Razítko a podpis objednatele	
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacrc@kacrc.cz			



Složení slibu nových auditorů

„Slibuji na svou čest a svědomí, že při poskytování auditorských služeb budu dodržovat právní řád, profesní předpisy a auditorské směrnice vydané komorou, ctít etiku auditorské profese a dodržovat povinnost mlčenlivosti“...zaznělo dne 21. června 2004 v úřadu Komory auditorů ČR, kde se uskutečnil slavnostní slib nových auditorů a předání osvědčení o zápisu do seznamu auditorů, které opravňuje k poskytování auditorských služeb.

Ti, kdo úspěšně dokončili v červnu 2004 auditorskou zkoušku a završili tříletou praxi asistenta, složili profesní slib podle zákona do rukou prezidenta komory Ing. Petra Kříže za přítomnosti členů rady Prof. Ing. Bohumila Krále, CSc. a Ing. Tomáše Brumovského a vedoucí úřadu Ing. Evy Rokosové.

Alena Adamová

Úřad Komory auditorů ČR
Foto Jaromír Dočkal



Nově zapsanými auditory jsou:

Příjmení a jméno	Č.osv.	Dat.osv.	Zaměstnavatel
Ing. DENGLEROVÁ Renata	1977	1. 7.2004	BETA Audit spol. s r.o.
Ing. HEJDUKOVÁ Lenka	1978	1. 7.2004	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. HORAD Daniel	1979	1. 7.2004	Horwath Notia Audit s.r.o.
Ing. KUBA Jiří	1980	1. 7.2004	PROXY, a.s.
Ing. LOULOVÁ Eva	1981	1. 7.2004	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. MALEČKOVÁ Vendula	1982	2. 7.2004	AUDIT 99, s.r.o.
Ing. MAREK Dušan	1983	1. 7.2004	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. MORAVCOVÁ Eva	1984	1. 7.2004	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. PETRMICHOVÁ Hana	1985	1. 7.2004	MAC, s.r.o.
Ing. RŮŽIČKOVÁ Jarmila	1986	1. 7.2004	A&CE Auditři a znalci Brno, spol. s r.o.
Ing. ŠNEJDAR Ondřej	1987	4. 9.2004	BDO CS, s.r.o.
Ing. ŠOLJAKOVÁ Libuše Ph.D.	1988	3. 7.2004	Alfery & Partner s.r.o.
Mgr. TURKOVÁ Libuše	1989	2. 9.2004	OSVČ

Z jednání prezidentů auditorských komor

Komora auditorů ČR byla hostitelem setkání prezidentů a viceprezidentů auditorských komor ze zemí V4, tedy z České republiky, Maďarska, Polska a Slovenska, které se konalo letos již počtvrté. Místem setkání byl ve dnech 27. – 29. 5. 2004 zámecký Hotel Golf Konopiště ve Tvoršovicích nedaleko Benešova.

Dalšími hosty na setkání byli viceprezident FEE prof. Jacques Potdevin a prof. Robin Jarvis z ACCA. Účastníci projednali řadu aktuálních otázek z oblasti regulace účetní a auditorské profese, zejména zprávy z jednotlivých zemí o harmonizaci účetnictví podle IAS/IFRS, aplikaci mezinárodních auditorských směrnic podle ISA a Etického kodexu IFAC. Prof. Potdevin předal účastníkům aktuální komentář FEE k návrhu novely 8. směrnice EU, která upravuje podmínky a způsob vykonávání statutárního auditu. K problematice malých a středních podniků vystoupil prof. Jarvis.

Jednání probíhalo v přátelské atmosféře, účastníci kromě odborné části programu měli možnost navštívit zámek Konopiště a obdivovat jeho bohaté interiéry i sbírky obrazů, loveckých zbraní a trofejí. Při návštěvě Prahy se svezli historickou tramvají z Pankráce až na Malou Stranu a při večeři v restauraci Nebozízek na Petříně obdivovali nádherné panorama Prahy. Závěrem poděkovali pracovnícům Úřadu KA ČR za perfektní organizaci a zajištění průběhu akce.

-rok-



Setkání se uskutečnilo na zámku v Tvoršovicích (vlevo). Zúčastnili se jej mj. (zleva) Petr Kříž (KA ČR), Jacques Potdevin (FEE), Vladimír Králíček a Eva Rokosová (KA ČR), Eva Eliášová a Ivan Bošela (Slovenská komora auditorů).



Zahraniční hosté: na snímku vlevo (zleva) Katalin Fekete, Deszö Sugar a Ferenc Eperjesi (Maďarská komora auditorů). Na fotografii vpravo (zleva) Maciej Ostrowski, Joanna Placzek, Piotr Rojek a Wladyslaw Falowski (Polská komora auditorů).



Organizátoři připravili pro účastníky jednání i netradiční akci: projíždku historickou tramvají centrem Prahy - z Pankráce až na Malou Stranu.

Foto Jaromír Dočkal

Aktuální informace o začleňování IFRS do komunitární legislativy EU

Zatímco IFRS procházejí v poslední době bouřlivým vývojem a IASB směřuje zcela zřetelně k tomu, aby z tohoto souboru mezinárodně uznávaných účetních standardů vytvořil skutečně kompaktní a vyvážený celek, výrazně komplikovaná situace panuje v oblasti začleňování IFRS do komunitární legislativy EU.

Evropský parlament a Rada vydali již na podzim roku 2002 Nařízení č. 1606/2002 o uplatňování IAS, na základě kterého musí společnosti, jejichž cenné papíry jsou kotovány na regulovaných trzích, sestavovat počínaje rokem 2005 své konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IAS). Členské země EU mají přitom možnost rozšířit působnost Nařízení 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 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).

Stávající situace je taková, že Evropská komise přijala dne 29. 9. 2003 Nařízení č. 1725/2003 o schválení některých mezinárodních účetních standardů, prostřednictvím kterého vymezila konkrétní Mezinárodní účetní standardy (IAS) včetně souvisejících interpretací (SIC), které budou povinně uplatňovány od roku 2005. 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 nebyly v rámci Nařízení zahrnuty z toho důvodu, že prochází rozsáhlou novelizací a pro celou řadu uživatelů i účetních jednotek bylo jejich původní znění nepřijatelné. Na Nařízení Evropské komise č. 1725/2003 navázalo v dubnu letošního roku

Nařízením Evropské komise č. 707/2004, kterým dochází k novelizaci Nařízení č. 1725/2003, o schválení některých mezinárodních účetních standardů. Prostřednictvím Nařízení č. 707/2004 Evropská komise v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů, vymezuje IFRS 1 jako další účetní standard, který bude uplatňován v rámci Evropské unie, a nahrazuje tak s účinností od 7. 5. 2004 interpretaci SIC 8 – První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví.

Další novelizace IAS, provedená v rámci IASB Improvements project v prosinci roku 2003 (novelizováno 13 IAS a jeden IAS zrušen) ani další nově vydané IFRS či novelizace standardů (např. IAS 36 a IAS 38) schválené v letošním roce nebyly doposud Evropskou komisí schváleny pro účely jejich povinného uplatňování v rámci Evropské unie. Důvodem jsou však podle dostupných informací pouze technické komplikace, spočívající především v naplnění povinnosti zveřejnit plná znění těchto standardů v Official Journal v úředních jazycích všech členských zemí EU (což zejména v případě některých nově přistoupičských členů způsobuje určité problémy), nikoliv věcný nesouhlas s provedenými úpravami standardů ze strany orgánů EU nebo odborné veřejnosti.

Zcela jiná situace však panuje ve vztahu k IAS 39. Tento standard, který se zabývá problematikou finančních nástrojů, je terčem dlouhodobé kritiky ze strany účetních jednotek, a ani snahy IASB o úpravy tohoto standardu se nesetkaly s plnou podporou účetní veřejnosti. Tyto rozpory vyvolaly na začátku února 2004 veřejně prezentovanou negativní reakci představitele Evropské komise F. Bolkensteina, který důrazně vyzval IASB k navázání konstruktivního dialogu s odbornou veřejností o úpravách IAS 39 a nalezení takového přístupu, který by byl akceptovatelný jak z pohledu IASB, tak z pohledu uživatelů a veřejnosti. Tento postoj Evropské komise byl přímou reakcí na negativní ohlasy silné skupiny uživatelů IFRS

vedené francouzskými bankami, kterým se podařilo pro své názory získat i politickou podporu, prezentovanou osobně J. Chiracem.

IASB zareagoval na tuto výzvu vytvořením poradní skupiny, která měla za úkol připravit novelizované znění IAS 39 tak, aby bylo obecně akceptovatelné, a dlouho se zdálo, že úsilí Evropské komise, která si velmi dobře uvědomuje, že není prakticky možné uložit účetním jednotkám povinnost uplatňovat IFRS, aniž by byl tento soubor účetních standardů úplný, bude nakonec korunováno úspěchem.

Mnoho evropských bank však stále namítá, že přístup IASB k vykazování derivátů v reálných hodnotách je nevhodný zejména v případech, kdy se jedná o nástroje používané k zajištění proti rizikům vyplývajícím z pohybů úrokových sazeb (tedy derivátových nástrojů, které nejsou motivovány dosahováním spekulativního zisku). Bankéři se v této souvislosti obávají zvýšené volatility dosahovaných výsledků.

Překvapivý obrat v celé záležitosti nastal v pondělí 14. 6. 2004, kdy Francie, Itálie, Španělsko a Belgie vyjádřily svůj nesouhlas s implementací ustanovení, týkajících se derivátů, do souboru mezinárodních účetních standardů právně závazných v prostředí EU. Čtyři členské státy EU se tak veřejně postavily proti kompromisnímu řešení, na kterém se ve vztahu k úpravě účetních pravidel týkajících se derivátů dohodla Evropská komise s IASB. Banky tedy nakonec získaly na svou stranu větší podporu členských zemí EU, než se očekávalo. Evropská komise přitom doufala, že Francie, nejhlasitěji se projevující odpůrce nových pravidel uváděných v IAS 39, by mohla být s ohledem na pozitivní vývoj jednání s IASB a ústupky učiněné z jeho strany ve svých názorech relativně osamělá. IASB je totiž připravena provést změny v pravidlech vykazování finančních nástrojů a uvažovat i nad podstatnými změnami standardu navrhovanými Evropskou bankovní federací.

Ačkoliv nesouhlasný postoj výše uvedených členských zemí EU ohledně schvalování pravidel pro finanční nástroje neznámá zablo-

kování přijetí novelizovaného znění standardu (opozice nenaplnila princip blokující menšiny), musí být Evropská komise ve vztahu k dalšímu postupu velmi obezřetná. Šest dalších zemí včetně Německa je totiž v této záležitosti doposud nerozhodnuto, a pokud by se např. i tak malé státy jako Malta a Lucembursko rozhodly připojit k odpůrcům dohody s IASB, bylo by pro Evropskou komisi politicky téměř nemožné nařízení o uplatňování přijatých pravidel prosadit.

Evropská komise se tak po událostech ze 14. 6. 2004 dostává do pozice, kdy jí zbývá velmi malý časový prostor na to, aby mohla řádně schválit a přijmout komplexní sou-

bor účetních standardů, které by měly být uplatňovány řádově 7.000 společnostmi kótovanými na regulovaných trzích EU ve vztahu k účetním obdobím začínajícím 1. ledna 2005 a později. Nepřijetí IAS 39 by však mohlo ohrozit i snahy o sblížení účetních standardů uplatňovaných v rámci EU a US GAAP. Dalším důsledkem této situace je i skutečnost, že ačkoliv Evropská komise již schválila podstatnou část standardů, vydaných IASB, nebudou americké správní orgány a regulátoři akceptovat nové evropské standardy jako rovnoprávnou alternativu k US GAAP, dokud Brusel nerozhodne, že návrhy pravidel týkajících se derivátů budou rov-

něž právně závazné.

Evropská komise požádala vládní orgány jednotlivých členských zemí, aby předložily jejich oficiální stanoviska k celé záležitosti v písemné podobě do konce června 2004. Situace však vůbec není jednoduchá, protože představitelé Evropské komise doufali, že budou moci doporučit přijetí nových pravidel pro finanční nástroje v červenci 2004, a tím si vytvoří dostatečný časový prostor pro konečné přijetí příslušné právní úpravy v listopadu 2004. Namísto toho se nyní Brusel musí zaměřit na získání dostatečné podpory ze strany členských států, a na to rozhodně nemá času nazbyt.

Ing. Roman Sedlák

Změny programu semináře „Přechod na uplatňování IFRS z hlediska českých podniků“

Z organizačních důvodů jsme nuceni změnit termín konání a koncepci níže uvedeného semináře. Zznamenejte si prosím aktuální informaci:

Název semináře: Přechod na uplatňování IFRS z hlediska českých podniků

Nový termín

konání semináře: 20. 9. 2004 ; 9.00 – 17.00 hod.

Místo konání: Kulturní centrum Novodvorská, Novodvorská 151, Praha 4

Nová cena: 1571 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 2094 Kč. vč. DPH ostatní

Variabilní symbol: 65504

Obsah semináře:

I. Úvod – IFRS a komunitární legislativa EU

přednášející: Ing. Petr Kříž, prezident KA ČR, Ing. Ladislav Langr, viceprezident KA ČR, předseda Výboru pro IAS KA ČR

- úvod a zahájení, komunitární legislativa EU (Nařízení č. 1606/2002, č. 1725/2003, a zejména 707/2004, příp. další aktuální předpisy), vymezení IFRS schválených pro aplikaci v rámci EU, aktuální informace a další očekávaný vývoj, application guidance IFRS v podmínkách ČR, zapojení českých institucí do komunikace s IASB, provádění výkladu IFRS (IFRIC, státní orgány - MF, Národní účetní rada, VIAS), vymezení zásadních problémů týkajících se přechodu na IFRS.

II. Česká legislativa a IFRS

přednášející: Ing. Zdeněk Šafránek, MF ČR

- povinnost uplatňovat IFRS x dobrovolné uplatňování IFRS, použití IFRS pro účely **účtování x sestavení** účetní závěrky – praktická aplikace ustanovení § 19 zákona o účetnictví, srovnatelnost účetních závěrek a problematika bilanční kontinuity, očekávaný vývoj ve vymezení okruhu účetních jednotek oprávněných či povinných uplatňovat IFRS, vliv IFRS na další vývoj českých účetních standardů a očekávaný vývoj v této oblasti, předpokládaný vývoj vztahu mezi účetnictvím a daňovým systémem v České republice z hlediska uplatňování IFRS.

III. IFRS 1

přednášející: Ing. Roman Sedlák, auditor, člen Výboru pro IAS KA ČR

- základní principy standardu (rozdíl mezi prvním uplatněním a kontinuálním uplatňováním IFRS),

působnost standardu, reporting date, date of transition, účetní metody, oceňování a uznávání, uplatňované standardy, zahajovací rozvaha, volitelné výjimky a zákaz retrospektivní aplikace, zveřejňované informace.

IV. Sestavení zahajovací rozvahy

přednášející: Ing. Petr Vácha, auditor, člen Výboru pro IAS KA ČR

- položky aktiv a závazků, které musí být podle IFRS vykazovány v rozvaze na rozdíl od českých předpisů, položky aktiv a závazků, které podle IFRS nepatří do rozvahy, reklasifikace aktiv a závazků, změny v oceňování aktiv a závazků.

V. Sestavení účetní závěrky dle IFRS

přednášející: Ing. Martin Tesař, asistent auditora, člen Výboru pro IAS KA ČR

- účetní metody dle IFRS vs. české předpisy – hlavní rozdíly – praktické příklady uplatňování rozdílných přístupů v první účetní závěrce dle IFRS, upozornění na konkrétní aplikaci jednotlivých IFRS, reconciliations – porovnání údajů z účetní závěrky dle českých předpisů a podle IFRS (IFRS 1 odst. 39).

VI. Praktické otázky přechodu na IFRS

přednášející: Ing. Aleš Růta, auditor, člen Výboru pro metodiku KA ČR

- možnosti přístupu k uplatňování IFRS v rámci informačního systému podniku z hlediska sladění požadavků zákona o účetnictví a potřeby stanovení daňového základu, konkrétní příklady analytického členění informací v účetním období, za které je sestavována zahajovací rozvaha (analytické členění účtů, požadavky na doplňkové informace, možné zdroje jejich získávání), technika přechodu na IFRS.

V minulém čísle našeho časopisu jste jistě našli „Nabídku vzdělávacích akcí Institutu vzdělávání Komory auditorů ČR na 2. pololetí 2004“. Těší nás nebyvalý zájem o nabídku a rádi zveřejňujeme „vítěze“ naší malé soutěže, kde jsme slíbili prvním přihlášeným jako dárek vybraný seminář zdarma.

Jedná se o tyto kolegy:

1. Ing. Pěničková Dagmar,
č. osvědčení 988
2. Ing. Fanturová Jitka,
č. osvědčení 1789
3. Ing. Růžička Josef,
č. osvědčení 1562

Věříme, že Vás naše nabídka osloví – byla pečlivě připravována a precizována v průběhu celého 1. pololetí 2004. Na co bychom Vás chtěli zvláště upozornit:

Třídenní semináře: Jejich program naleznete ve zmíněné nabídce. V současné době je již připraven koncept průvodního materiálu, který obdrží každý přihlášený účastník. Mimo komplexní materiál budou po dohodě s jednotlivými lektory připraveny ještě případové studie, které budou předávány přímo na semináři. Věříme, že na podzim budou k dispozici již přeložené mezi-

národní auditorské standardy, které Rada KA ČR rozhodla expedovat pouze v elektronické verzi na CD (úvodní výklad k jejich aplikaci je součástí těchto tří denních seminářů).

Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS): Připravovaný cyklus seminářů k mezinárodním standardům považujeme za nosný modul naší pololetní nabídky. Jak jste již asi zjistili, předkládáme nabídku formou pětidenních seminářů (3+2 dny) v Praze i v Brně, abychom pokryli celý region Čech, Moravy a Slezska – bez nutnosti dojíždět až do Prahy. Vzhledem k časové náročnosti těchto odborných seminářů jsme v tomto období poněkud omezili klubové večery, abychom vám poskytli dostatek času na účast na seminářích. Důvodem zařazení této tematiky je její aktuálnost pro naši profesi. V současné době probíhají diskuse k interpretaci IAS/IFRS ve zjednodušené podobě pro malé a střední podniky. Vymezení „velikosti“ malých a středních podniků bude ponecháno na národní legislativě, pravidla „zjednodušených IAS/IFRS“ by se měla řídit shodnými pravidly minimálně v členských státech EU. Jejich zavedení se předpo-

kládá od roku 2007 – z hlediska vymezení velikosti tam budou minimálně zahrnuty účetní jednotky povinně auditované. Považujeme proto za velmi vhodné seznámit se se zásadami IAS/IFRS podrobně, neboť upravené verze budou vycházet z těchto standardů a řídit se jejich základními principy.

Závěrem Vám přeji s celým kolektivem Institutu vzdělávání a lektorským sborem příjemné prázdniny. Odpočiňte si a nasbírejte síly na náročnou práci ve druhé polovině roku, kdy nás čeká řada nových povinností – některé i nepříjemné (viz např. novela zákona č. 61/1996 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci z trestné činnosti ve znění zákona č. 284/2004 Sb. o nové ohlašovací povinnosti auditora, jehož platnost je od 1. 9. 2004). Tato legislativní norma opět novelizovala zákon o auditorech a dále prolomuje zásadu mlčenlivosti. Pokud Vás tato informace zaujala, hledejte v nabídce klubových večerů (Praha, Brno, Olomouc, Ostrava), kde jsme aktuální téma rovněž zařadili.

Ing. Jiří Vrba
předseda výboru
pro kontinuální vzdělávání

diskusní okénko

Opět se po nějaké době objevila témata k diskusi. Na internetových stránkách komory jsme opět v nové podobě uvedli do provozu diskusní forum pro auditory na uzavřených stránkách, avšak se nediskutuje. Možná je v provozu krátkou dobu, možná není nic zajímavého k diskusi, možná někdo z vás zná jiné vysvětlení a podělí se o svůj názor.

V tomto čísle Auditora v části Výbory a komise informují je informace výboru pro informační politiku o tom, že komora připravuje na podzim opět vydání přílohy Hospodářských novin, včetně předpokládaných témat. Příloha má sloužit co nejširší veřejnosti k informaci a komoře jako propagace práce auditorů. Prosím proto členy komory, aby navrhli další témata, která by mohla být součástí přílohy.

Protože diskusní okénko slouží především pro diskusní příspěvky členů komory, uveřejňujeme námět našeho kolegy na jinou podobu časopisu Auditor a ponecháváme vám k úvaze, případně ohlasu.

Pište, faxujte, mailujte, okénko je tu pro vás.

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.

K časopisu Auditor

1. Časopis by měl být tištěn na lepším papíru. Nejlepší papír mají publikace UZ, které vydává Sagit - dá se na něj totiž normálně psát! Čím kvalitnější papír, tím tvrdší a hladší - a to není to pro práci.
2. Titulní list by měl být světlý a prázdný - dá se tam poznačit, co zajímavého je uvnitř. Jsou časopisy, kde titulní strany tak „vylepšili“ (Učetnictví, ...), že toto je prakticky již nemožné!

Ing. Jiří Dušek, daňový poradce, Žďár nad Sázavou

Výbor pro auditorské zkoušky

Květen

Hlavními body programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky, konaného dne 11. května 2004, bylo:

- projednání informací z jednání Rady KA ČR, která schválila:
 - s platností od 1. ledna 2005 rozdělení dílčí písemné zkoušky účetnictví na dvě zkoušky a to: a) finanční účetnictví a b) manažerské účetnictví. Změna se nebude týkat adeptů, kteří vykonají zkoušku z účetnictví do konce roku 2004;
 - rozsah a informace poskytované auditorům z členských zemí EU k auditorské rozdílové zkoušce;
 - komisi, která se bude zabývat uznáváním odborné kvalifikace;
 - jmenování komise pro dílčí písemnou zkoušku Makroekonomie – mikroekonomie, která proběhla dne 15. května 2004.

Vzhledem k tomu, že od 1. května 2004 vešel v platnost nový zákon o DPH, upozorňuje výbor adepty, že od tohoto data dochází k navýšení všech cen seminářů před vstupem do profese o DPH ve výši 19 %.

Červen

Hlavními body programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky, konaného dne 8. června 2004, bylo:

- projednání podmínek a průběhu ústní auditorské zkoušky stanovenými zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech ve znění novely zákona č. 169/2004 Sb. a vyhláškou č. 467/2000 Sb. se zkušebními komisaři pro ústní auditorské zkoušky za MF ČR a KA ČR; ústní auditorská zkouška proběhla na KA ČR dne 15. června 2004 a zúčastnilo se jí 17 uchazečů;
- seznámení s výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky z účetnictví, které se zúčastnilo 21 uchazečů, ze kterých jich 20 (95 %) vyhovělo a nevyhovělo 1 (5 %).
- projednání Mezinárodního vzdělávacího standardu IES 6 – hodnocení profesních schopností, který vyžaduje, aby celý proces získávání znalostí, dovedností a profesních hodnot byl završen zkouškou. Zdůrazňuje, že:
 - zhodnocení by mělo být řízeno profesní organizací nebo orgánem státní správy,
 - mělo by souhrnně ověřit profesní způsobilost adepta,
 - jeho podstatná část by měla proběhnout průkazným způsobem (písemně) a
 - z časového hlediska by mělo proběhnout co nejdříve ukončení vzdělávacího programu.
- projednání Mezinárodního vzdělávacího standardu IES 5 – požadavky na praktické zkušenosti, který stanoví zejména rámcové požadavky na řízenou praxi; vyžaduje, aby:
 - alespoň část praxe proběhla v rámci získávání kvalifikace a
 - zdůrazňuje, že by praxe měla být dostatečně dlouhá, aby umožnila prokázat dostatek odborných znalostí, dovedností a profesních hodnot, navrhuje lhůtu minimálně 3 roky.

Šárka Budilová

referát pro auditorské zkoušky

Dozorčí komise KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (komise nebo DK) na operativních jednáních v Praze a výjezdním zasedání ve dnech 20. a 21. května 2004 v Jičíně

projednala:

- Výsledek následné kontroly plnění opatření k nápravě realizované u jednoho auditora s tím, že vyslovila souhlas s uzavřením opakované dohlídky na úrovni DK.
- Návrh Zprávy pro radu komory o řešených stížnostech a podnětech v 1. pololetí 2004.
- Upravený Dozorčí řád o konkrétní náměty členů DK a zaměstnanců referátu dohledu a rozhodla o jeho předání radě komory k projednání.
- Průběh šetření u tří dosud neuzavřených stížností a podnětů došlých komoře na kvalitu poskytnutých auditorských služeb formou mimořádného dohledu, výsledky prošetření u tří stížností uzavřených v DK a závěry z došetření u dvou stížností předaných k projednání v KK pro účely zahájení kárného řízení.

zabývala se:

- Problematikou posuzování povinností stanovených auditorům v Etickém kodexu, který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2004 a výkladem kontroly jeho vybraných ustanovení, v přítomnosti zástupců Výboru pro otázky profese a etiku (VOPE) a KK, s tím, že náměty k uvedenému tématu projedná VOPE na plenárním zasedání a případné závěry a připomínky předloží radě komory.
- Návrhem změn v ustanoveních § 9 odst. 1 a § 11 odst. 4 Kárného řádu, v přítomnosti zástupce KK, připravených pro schválení na XIV. sněmu auditorů.
- Návrhem na aktualizaci vnitřních předpisů KA ČR v návaznosti na ustanovení § 14 odst. 7 písm. b) úplného znění zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, zejména se zaměřením na jeho poslední novelu, tj. č. 284/2004 Sb.
- Řešením problémů, které vznikly v souvislosti s uzavřením 1. etapy mimořádné dohlídky u jedné z auditorských společností.
- Návrhem na aktualizaci Jednacího řádu DK, např. ve vztahu k námitkám k podjatosti.
- Námětem na uskutečnění tematické dohlídky příspěvkové morálky u vybraných auditorských společností.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

Výbor pro metodiku

Mezi hlavní body červnového zasedání výboru pro metodiku patřilo:

- informování o současném stavu právních předpisů, ke kterým v tomto čtvrtletí Komora auditorů uplatňovala své připomínky;
- členové výboru obdrželi aktuální informace o začleňování IFRS do komunitární legislativy Evropské unie a o překladech IAS/IFRS v jazycích všech zemí EU (k této problematice naleznete v rubrice „Aktuality“ článek Ing. Sedláka);
- projednání předloženého podkladu k problematice DPH, a sice k účtování přijatých plateb v cizí měně;

a především diskuse v návaznosti na rozhodnutí Národní účetní rady vytvářet v rámci profesního sdružení interpretace ke stávajícím předpisům regulujícím účetnictví v ČR. Členové výboru doporučili v první fázi připravit interpretace k těmto tématům: srovnatelnost, pořizovací cena a dále pak např. k odložené dani, zúčtovacím vztahům či kurzovým rozdíly. O definitivním výběru témat a jejich zpracování bude podána informace.

Výbor pro veřejný sektor

Členové výboru pro veřejný sektor se na svém jednání dne 28. 6. 2004 zaměřili na:

- problematiku vztahu územně samosprávného celku, který zřizuje příspěvkovou organizaci a této příspěvkové organizace; účtování odpisů územních samosprávných celků
- přípravu rozpočtu výboru pro příští rok a personálními záležitostmi;
- informace o aktuálním stavu projednávání zákona o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a začleňování evropské legislativy do českých právních předpisů;
- přípravu podzimního semináře, který volně naváže na červnový seminář věnovaný účetnictví a bude zaměřen především na daňovou problematiku (přednášet by měli především zástupci ministerstva financí);
- diskusi k úloze Komory auditorů při ověřování projektů z fondů Evropské unie.

Výbor pro auditorské směrnice

Dne 28. 6. t.r. proběhlo zasedání Výboru pro auditorské směrnice společně s Redakční radou pro překlad ISAs, na kterém se členové zabývali

- dotazem, který se týká výroku auditora k účetní závěrce a dále dotazem k forenznímu auditu;
- diskusí ke stanovení definice pojmu „ověřovací záležitost“;
- překlady ISAs a dalším postupem prací (pozn. předběžné překlady mezinárodních auditorských standardů jsou již provedeny, v současné době probíhají poslední oponentury a bude zahájena intenzivní práce na sladění používaných termínů, formální úpravu textů apod.)
- přípravou školení „Úvod do aplikace mezinárodních auditorských standardů“, které bude součástí třídních vícetematických seminářů od září do prosince t.r. (náplň školení naleznete na internetových stránkách Komory: www.kacr.cz)

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

Výbor pro informační politiku

Na posledních dvou zasedáních, která se uskutečnila 13. dubna a 17. června, se výbor pro informační politiku zabýval zejména těmito hlavními body:

- návrhem smlouvy o poskytování poradenských služeb v oblasti legislativního procesu s firmou PAN SOLUTIONS a návrh smlouvy na provedení průzkumu vnímání auditorské profese s firmou TNS Factum,
- vytvořením diskusního fóra pro auditory na internetových stránkách KA ČR,
- možností aktualizace manuálu KA ČR – Příručka pro provádění auditu u podnikatelů,
- přípravou vydání Auditora Speciál,

- přípravou témat pro přílohu Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny.

Rada KA ČR na svém zasedání 10. května 2004 projednala návrhy smluv s firmou PAN SOLUTIONS a TNS Factum, předložené výborem pro informační politiku, a s ohledem na priority Komory a potřebné finanční prostředky schválila záměr uzavřít smlouvu s firmou PAN Solutions, po upřesnění předmětu plnění a drobných úpravách textu smlouvy. Konečné znění smlouvy o poskytování poradenských služeb bylo projednáno s firmou PAN Solutions a smlouva byla za KA ČR podepsána. Vzhledem k finančním možnostem komory bylo rozhodnuto prozatím smlouvy se společností TNS Factum neuzavírat, společnost TNS Factum byla o rozhodnutí Rady vyrozuměna.

VIP spolu s výborem pro legislativu připraví seznam zákonů, které se dotýkají práce auditorů a tento seznam bude předán firmě PAN Solutions jako podklad pro práci. Časem výbor vyhodnotí přínos smlouvy s PAN Solutions.

Na podnět z řad auditorů bylo na internetových stránkách KA ČR spuštěno v části pro auditory diskusní fórum, které má sloužit k přímé komunikaci a interakci auditorů, k diskusi o aktuálních tématech a problémech a ke vzájemné konzultaci. Informace o jeho spuštění byla uveřejněna v časopisu Auditor č. 5/2004.

Členové výboru projednali nabídku firmy Deloitte & Touche na aktualizaci manuálu KA ČR - příručky pro provádění auditu u podnikatelů. Shodli se na tom, že je zapotřebí manuál aktualizovat. Výbor navrhl jednat dále o optimalizaci ceny, podmínkách a termínu dodávky, i o vydání příručky v elektronické verzi. Dále výbor navrhl zjistit možnosti spolufinancování aktualizace příručky z vnějších zdrojů, sestavit zadavatelský tým, který bude spolupracovat při vypracování manuálu, a zvážit vyšší prodejní ceny výsledného produktu.

Výbor dále schválil dodané příspěvky ke zveřejnění v připravovaném časopisu Auditor Speciál s tím, že na příštím zasedání (28. června) budou provedeny korektury textů.

Na červnovém zasedání výbor také určil témata pro přílohu Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny, která je plánována na čtvrtek 18. listopadu 2004. Témata budou zejména:

- Aplikace Mezinárodních účetních standardů v Evropě
- Připravovaná novelizace Osmé směrnice EU o statutárním auditu
- Audit ve veřejném sektoru
- Audit v ostatních příspěvkových organizacích, případně zdravotních pojišťovnách
- Projekt Basel
- Rozhovor na téma novely zákona o auditorech platné i případně připravované
- Vývoj auditu z pohledu EK (EU)
- Tabulka povinností společností ohledně auditu účetních závěrek a dalších dokumentů

Výbor pro informační politiku vyzývá členy komory k navržení dalších témat a námětů pro přílohu HN.

Ing. Marie Kučerová
Výbor pro informační politiku
Ing. Athina Lérová
referát pro vnější vztahy

Upozornění pro auditory k zákonu č. 284/2004 Sb.

(kterým se mění zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony)

V části 91 Sbírky zákonů v roce 2004 je publikována novela zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. **Novela se, mimo jiné, týká i součinnosti auditorů v procesu uplatnění příslušných opatření.** Novela nabývá účinnosti 1. 9. 2004, což vyplývá z jejího čl. XI ve vztahu ke skutečnosti, že částka 91 Sbírky zákonů byla rozeslána 7. 5. 2004.

Dále uvádím několik poznámek ve vztahu k výše uvedené novele:

1. Novela zákona č. 284/2004 Sb. (dále jen zákon) navazuje na Směrnici Rady č. 91/308/EHS ze dne 10. 6. 1991 o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2001/97/ES ze dne 4. 12. 2001.
2. **Zásadní změnou pro auditory je jejich zahrnutí mezi povinné osoby** - § 1a odst. 7 písm. h) zákona, které se mají při své činnosti orientovat na rozpoznání snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti. Postup povinných osob při rozeznání obchodů směřujících k legalizaci výnosů, by mělo zjednodušit definování podezřelých obchodů v § 1a odst. 6 zákona.

Povinné osoby se v zásadě rozdělují na ty, které

- a) jsou přímo účastníky obchodu ve smyslu § 2 odst. 2 zákona, jež může mít ve smyslu ustanovení § 1a odst. 6 zákona známky podezřelého obchodu,
- b) získávají při své činnosti informace o klientových obchodních transakcích a mají tyto informace ověřovat i ve vztahu k ustanovením zákona; **mezi ně se řadí i auditor při provádění auditorské činnosti.**

Samotné rozdělení povinných osob není v zákoně zřetelně uvedeno, což představuje určitou komplikaci při seznamování se s ním.

3. Zákon v § 4 odst. 1 **vymezuje pozitivně** povinným osobám, tj. i auditorovi, oznamovací povinnost.

Negativní vymezení pro oznamovací povinnost v § 4 odst. 7 zákona se týká výhradně soudního řízení a je překladem příslušného ustanovení výše zmíněných směrnic EU /tento výklad dala právnička - pracovnice Finančního analytického útvaru MF, který zpracovával návrh zákona/.

V § 4 odst. 8 je eliminováno negativní vymezení pro oznamovací povinnost v případech, kdy je zřejmé, že klient žádá o poradenství pro případy legalizace výnosů z trestné činnosti tam uvedené.

Znění § 4 je zásadní, přičemž smysl jednotlivých ustanovení v rámci tohoto paragrafu bylo nutno ověřit výkladem zpracovatelů se zřetelem k tomu, že jejich formulace není úplně jednoznačná.

4. Čl. II zákona - Přechodná a závěrečná ustanovení, je odvolán na § 9, ze kterého se auditora týkají první a poslední věta z odstavce 1, a dále odst. 2, 3, 4 a 6. - V § 9 se stanoví povinným osobám, aby provedli vnitřní opatření k zajištění povinností ze zákona. Ze znění § 9 je zřejmé, že jednotlivé typy povinných osob, např. při srovnání auditor a banka, mají rozličné postavení a povinnosti i v rámci vnitřních opatření.

Zákon č. 284/2004 novelizuje vedle celé řady zákonů i **zákon o auditorech.**

K zákonu vydalo Ministerstvo financí ČR prováděcí vyhlášku č. 344/2004 Sb., o plnění oznamovací povinnosti podle zákona č. 61/1996 Sb., která byla publikována v části 111/2004 Sbírky zákonů. Vyhláška vytváří předpoklad pro formalizaci informací podávaných povinnými osobami.

Ve stejné části Sbírky zákonů byla publikována i vyhláška Ministerstva financí ČR č. 343/2004 k § 5 odst. 5 zákona, kterou se stanoví vzor tiskopisu – Oznámení celnímu úřadu.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR



Vybraná ustanovení zákona č. 61/1996 Sb. Opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a Zákona o auditorech ve znění platném k 1. 9. 2004

Zákon 61/1996 Sb.	Text
§ 1a Vymezení pojmů	<p>1) Legalizací výnosů z trestné činnosti (dále jen „legalizace výnosů“) se pro účely tohoto zákona rozumí jednání sledující zakrytí nezákonného původu výnosu z této činnosti s cílem vzbudit zdání, že jde o příjem nabytý v souladu se zákonem. Není přitom rozhodující, zda k takovému jednání došlo zcela nebo zčásti na území České republiky....</p> <p>7) Povinnými osobami podle tohoto zákona jsou h) auditor, daňový poradce nebo účetní, pokud příslušnou činnost vykonává jako podnikatel,</p>
§ 2 Povinnost identifikace	<p>1) Jestliže povinná osoba je účastníkem obchodu v hodnotě převyšující částku 15 000 EUR vždy identifikuje účastníky obchodu, pokud tento zákon dále nestanoví jinak. Není-li v době uzavření obchodu nebo v kterémkoliv pozdějším okamžiku přesná výše celého plnění známa, vzniká uvedená povinnost v době, kdy je zřejmé, že stanovené hranice bude dosaženo; je-li obchod uskutečněn formou opakujícího se plnění, je rozhodující součet dílčích plnění za dvanáct po sobě jdoucích měsíců, nejde-li o opakovanou účast na loterii nebo jiné podobné hře podle zvláštního právního předpisu.)</p> <p>2) Povinná osoba při vstupování do obchodního vztahu vždy identifikuje jeho účastníky, zejména jedná-li se o a) podezřelý obchod, b) uzavření smlouvy o účtu nebo vkladu na vkladní knížce nebo vkladním listu nebo sjednání jiné formy vkladu, c) uzavření smlouvy o nájmu bezpečnostní schránky nebo smlouvy o úschově, d) výplatu zůstatku zrušeného vkladu z vkladní knížky na doručitele, převyší-li částku 15 000 EUR, e) uzavření smlouvy o životním pojištění, jestliže splátky pojistného v jednom kalendářním roce přesahují částku v hodnotě 1 000 EUR, nebo pokud jednorázové pojistné přesahuje částku v hodnotě 2 500 EUR, f) přijetí splátek na dříve uzavřené životní pojištění, jestliže přesahují částky uvedené v písmenu e), g) nákup použitého zboží nebo zboží bez dokladu nabytí, kulturních památek nebo předmětů kulturní hodnoty, nebo přijímání věcí do zástavy.</p>
§ 4 Oznamovací povinnost	<p>„1) Zjistí-li povinná osoba v souvislosti se svou činností podezřelý obchod nebo jakoukoli jinou skutečnost, která by mohla podezřelému obchodu nasvědčovat, oznámí to neprodleně ministerstvu s uvedením všech zjištěných identifikačních údajů účastníků obchodu.“</p> <p>„7) Ustanovení odstavce 1 a § 8 odst. 1 se nevztahují na notáře, advokáta, auditora, účetního, který příslušnou činnost vykonává jako podnikatel, nebo daňového poradce, pokud jde o informace, které získá od svého klienta nebo které získá o svém klientovi během zjišťování jeho právního postavení, během jeho obhajoby nebo zastupování v soudním řízení anebo v souvislosti s takovým řízením, včetně poradenství ohledně zahájení takového řízení nebo vyhnutí se takovému řízení, bez ohledu na to, zda jsou takové informace získány před tímto řízením, během něj nebo po něm.</p> <p>8) Ustanovení odstavce 7 se neužije, pokud je povinným osobám tam uvedeným známo, že klient žádá o právní poradenství za účelem legalizace výnosů nebo za účelem financování terorismu, teroristických činů nebo teroristických organizací anebo pokud se povinná osoba sama účastní takové činnosti.</p>
§ 8 Další povinnosti	<p>„1) Povinná osoba na požádání sdělí ministerstvu v jím stanovené lhůtě údaje o obchodech, na něž se vztahuje identifikační povinnost nebo ohledně nichž ministerstvo provádí šetření, předloží doklady o těchto obchodech, nebo k nim umožní přístup pověřeným zaměstnancům ministerstva při ověřování vlastní oznámení nebo provádění kontrolní činnosti a poskytne informace o osobách, které se jakýmkoliv způsobem účastnily takových obchodů.“</p>
§ 9 Systém vnitřních zásad a školící programy	<p>„1) Povinná osoba zavede a uplatňuje odpovídající postupy vnitřní kontroly a komunikace za účelem naplnění povinností stanovených tímto zákonem. Povinná osoba uvedená v § 1a odst. 7 písm. a) až g) vypracuje v rozsahu platných povolení či oprávnění k činnostem podléhajícími působnosti tohoto zákona písemně systém vnitřních zásad, postupů a kontrolních opatření k naplnění povinností stanovených tímto zákonem (dále jen „systém vnitřních zásad“). Osoba, která smluvně vykonává činnost podléhající působnosti tohoto zákona pro jinou povinnou osobu, nemusí vypracovat vlastní systém vnitřních zásad, pokud je její činnost dostatečně pokryta systémem vnitřních zásad této jiné povinné osoby a jestliže nezaměstnává nebo pro ni jinou formou nepracují další osoby.“</p> <p>„2) Povinná osoba určí konkrétního zaměstnance k plnění oznamovací povinnosti podle § 4 a k zajišťování průběžného styku s ministerstvem, pokud tyto činnosti nebude zajišťovat přímo statutární orgán. O určení této osoby informuje povinná osoba uvedená v § 1a odst. 7 písm. a) až d) neprodleně ministerstvo.“</p> <p>3) Systém vnitřních zásad podle odstavce 1 musí obsahovat a) podrobný demonstrativní výčet znaků podezřelého obchodu, b) způsob identifikace klienta, c) mechanismus, který umožní údaje uchovávané podle § 3 zpřístupnit ministerstvu, d) postup povinné osoby od zjištění podezřelého obchodu do okamžiku doručení oznámení ministerstvu tak, aby byly dodrženy lhůty stanovené v § 4 odst. 2, jakož i pravidla pro zpracování podezřelého obchodu a určení osob, které podezřelý obchod vyhodnocují, e) opatření, která zabrání hrozícímu nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu, f) technická a personální opatření, která zajistí, aby ministerstvo mohlo vůči povinné osobě provádět v zákonných termínech úkony podle § 6 a 8.</p> <p>4) Povinná osoba poskytne na vyžádání ministerstvu informace a doklady o plnění povinností uložených podle odstavců 1 až 3.</p> <p>6) Povinná osoba zajistí nejméně jedenkrát v průběhu 12 kalendářních měsíců proškolení zaměstnanců, kteří se mohou při výkonu své práce setkat s podezřelými obchody. Školící programy se zaměří na způsoby zjišťování podezřelých obchodů a na uplatňování postupů podle tohoto zákona.</p>
§ 12 Pokuty	<p>1) „Tomu, kdo poruší nebo nesplní povinnost stanovenou tímto zákonem, pokud nejde o porušení povinnosti mlčenlivosti nebo pokud takové jednání není činem přísněji trestným, může ministerstvo nebo orgán uvedený v § 8 odst. 3 uložit pokutu až do výše 2 000 000 Kč a při opětovném porušení nebo nesplnění povinnosti v období 12 po sobě jdoucích měsíců až do výše 10 000 000 Kč, jde-li o fyzickou osobu, a až do výše 10 000 000 Kč a při opětovném porušení nebo nesplnění povinnosti v období 12 po sobě jdoucích měsíců až do výše 50 000 000 Kč, jde-li o právnickou osobu. Pokutu uloží orgán, který porušení povinnosti první zjistil.</p>

§ 13 Podnět k odnětí oprávnění k podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti	1) Zjistí-li ministerstvo, že právnická nebo fyzická osoba mající příjmy z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti dlouhodobě nebo opakovaně porušovala některou z povinností stanovenou v tomto zákoně nebo uloženou rozhodnutím vydaným podle tohoto zákona, předloží podnět k odnětí oprávnění k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti orgánu, který je podle zvláštního předpisu oprávněn o jeho odnětí rozhodnout. Tento orgán je povinen do 30 dnů od doručení podnětu ministerstvo vyrozumět o svých opatřeních a o způsobu vyřízení podnětu. 2) Dlouhodobě nebo opakovaně porušení povinností stanovené tímto zákonem nebo uložené rozhodnutím na jeho základě vydaným je důvodem k odnětí oprávnění k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti podle zvláštního předpisu.
Zák. 284/2004 Sb.	Text
Čl.II Přechodná a závěrečná ustanovení	1. Povinná osoba doplní systém vnitřních zásad podle § 9 zákona č. 61/1996 Sb., ve znění tohoto zákona, nejpozději do 60 dnů ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Povinná osoba uvedená v § 1a odst. 7 písm. a) doručí v této lhůtě doplněný systém vnitřních zásad ministerstvu a povinná osoba uvedená v § 1a odst. 7 písm. c) jej doručí v této lhůtě Komisi pro cenné papíry. 2. Právnická nebo fyzická osoba, která byla tímto zákonem nově zařazena mezi povinné osoby, je povinna vypracovat a uplatňovat systém vnitřních zásad a určit svého zaměstnance k plnění oznamovací povinnosti podle § 9 odst. 1 zákona č. 61/1996 Sb., ve znění tohoto zákona, nejpozději do 60 dnů ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Pokud je tato nově zařazená povinná osoba uvedena v § 1a odst. 7 písm. a) a b) zákona č. 61/1996 Sb., ve znění tohoto zákona, doručí v této lhůtě systém vnitřních zásad ministerstvu; pokud je uvedena v § 1a odst. 7 písm. c) zákona č. 61/1996 Sb., ve znění tohoto zákona, doručí jej v této lhůtě Komisi pro cenné papíry.
ČÁST TŘETÍ Změna zákona o auditorech	V § 15 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., se na konci odstavce 1 doplňuje věta „Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušné organizační složce Ministerstva financí podle zvláštního právního předpisu.“.

Zpracovala: Ing. Zdeňka Drápalová

Otázky a odpovědi

Pevný kurz

DOTAZ

Jedná se o použití pevného kurzu od 1. 1. 2004. Zákon o účetnictví nově stanoví, že tento pevný kurz musí být stanoven na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán.

A) pokud první den v měsíci připadne na den pracovního klidu, k tomuto dni ČNB kurz nevyhláší. Za jediné možné řešení považují použití platného kurzu k tomuto prvnímu dni. Tím je dle mého názoru kurz vyhlášený pro nejbližší předcházející pracovní den

Příklad pro únor 2004: 1. 2. 04 = neděle, pevný kurz pro únor = kurz vyhlášený 31. 1. 04

B) ČNB vyhláší kurzy ve 14:15 s platností na aktuální den. Pokud je prvním dnem měsíce pracovní den, je tento kurz také základem pro stanovení pevného kurzu uvedeného měsíce. Jak postupovat v případě, že je nutno pevný kurz pro daný měsíc použít již v ranních hodinách? (Např. s fakturací nelze první den v měsíci čekat až na vyhlášení kurzu do odpoledne.)

ODPOVĚĎ

K dotazům týkajících se uplatňování pevných kurzů ve vztahu k § 24 odst.7 zákona o účetnictví v plat-

ném znění od 1. 1. 2004, jakož i systému vyhlášení kurzů ČNB, po projednání ve Výboru pro metodiku KA ČR, sdělujeme:

1. Váš názor, který uvádíte pod bodem A) je v souladu s platnými předpisy. To znamená, že v případě, kdy první den období, pro který si stanoví účetní jednotka pevný kurz, případně na den, jež není pracovním dnem, je platným kurzem vyhlášeným ČNB kurz nejbližší předcházejícího pracovního dne. Ve Vámi uvedeném případě je to kurz vyhlášený 31. 1. 2004.

2. Rovněž ve Vašem příkladu v bodě B) je uveden správný závěr. Jestliže prvním dnem období, pro který si účetní jednotka stanoví pevný kurz, je pracovním dnem, musí vycházet z kurzu vyhlášeného ČNB, jako platného pro daný den, byť se vyhláší ve 14:15. To znamená, že např. nutno k 1. 4. 2004 jako pevný kurz stanovit kurz vyhlášený ČNB 1. 4. 2004.

Podle našeho názoru je nutno této skutečnosti přizpůsobit vnitřní směrnice účetní jednotky a organizaci práce při účtování o zahraničních měnách. Pojem uvedený ve výše citovaném ustanovení zákona „k prvnímu dni období“, nelze žádným způsobem vysvětlit či nahradit.

K výše uvedenému ještě dodáváme, že ani po projednání zmíněných problémů s ČNB se nedoručilo k jinému závěru ve srovnání s obsahem bodu 2 tohoto sdělení.

Vykazování údajů minulého účetního období v účetní závěrce

DOTAZ

Akciová společnost sestavila k 31. 12. 2002 řádnou účetní závěrku za období kalendářního roku 2002. Na jaře roku 2003 rozhodli akcionáři o převodu jmění dceřiných společností na zmíněnou akciovou společnost s rozhodným dnem 1. 1. 2003. K rozhodnému dni byla sestavena zahajovací rozvaha převodu jmění na hlavního akcionáře. Převod jmění na hlavního akcionáře byl zapsán v obchodním rejstříku k 1. 1. 2004, takže účetní období akciové společnosti začíná rozhodným dnem a končí dnem 31. 12. 2004.

Nesetkali jsme se s názorovou jednotou při řešení otázky, jaké údaje uvede účetní jednotka při sestavení konečné rozvahy za výše zmíněné účetní období. Dle našeho názoru by účetní jednotka měla ve smyslu vyhlášky 500/2002 Sb. § 4 uvést údaje minulého účetního období, tj. k 31. 12. 2002, mimo jiné též proto, že právní kontinuita společnosti zůstává zachována.

Setkali jsme se však též s názorem, který doporučuje uvádět údaje zahajovací rozvahy. Skutečností je, že zahajovací rozvaha, která obsahuje konsolidované bilance zanikajících společností a přebírající společnosti,

poskytuje adekvátní základnu pro zajištění srovnatelných informací v účetní závěrce za výše zmíněné účetní období.

ODPOVĚĎ

Ve Vámi uvedeném případě je vhodnější, podle našeho názoru, postupovat podle § 4 odst. 7 vyhlášky 500/2002 Sb., ve znění novely k 1. 1. 2004. Tzn., že v rozvaze sestavené v souladu s platnými předpisy nástupnickým subjektem k 31. 12. 2004 se jako informace za minulé účetní období uvedou údaje ze zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni, tj. 1. 1. 2003.

I vzhledem k délce účetního období v daném případě je nutno v příloze k účetní závěrce popsat postup s upozorněním na kvalitu srovnatelnosti údajů v rozvaze vykázaných. Rovněž doporučujeme, v případě změny metod uplatněných v souladu s platnými předpisy od roku 2003, v příloze tyto změny popsat a kvantifikovat.

V našem stanovisku vycházíme z předpokladu, že zmíněný postup zajistí lépe srovnatelnost uváděných údajů. Vzhledem k tomu, že výše citovaná vyhláška neposkytuje dostatečnou oporu pro jednoznačné naplnění ustanovení zákona o účetnictví, čili nelze vyloučit subjektivní přístup k řešení, opíráme se i o výsledky jednání Výboru pro metodiku KA ČR za účasti zástupců ministerstva financí, které byly uveřejněny např. v časopise Auditor jako mimořádná příloha k č. 10/2002.

Zároveň upozorňujeme, že Vámi uváděný názor se opírá o znění první věty §4 odst. 5 vyhlášky 500/2002 Sb., které reaguje na stav, kdy činnosti a informace zobrazované v účetní závěrce jsou kvalitativně srovnatelné a nedochází tedy k případům jež souvisí s přeměnami společnosti (s výjimkou změny právní formy), na něž se snaží ne příliš dokonalým způsobem vyhláška reagovat v dalším znění §4. Právní kontinuita nástupnické obchodní společnosti sice zůstává zachována, právě tak jako u sloučení, avšak srovnatelnost informací z účetnictví nikoliv.

Postup při snižování základního kapitálu a.s.

DOTAZ

Valná hromada rozhodla o snížení základního kapitálu a.s. o pevnou částku vzetím akcií z oběhu na zá-

kladě veřejného návrhu smlouvy učiněného akcionářům podle § 213c obchodního zákoníku. Cena za akcii byla stanovena ve výši nominální hodnoty akcie. Veřejný návrh smlouvy byl přijat několika akcionáři, takže byli uspokojeni poměrně. Celá transakce proběhla v souladu s obchodním zákoníkem. Snížení základního kapitálu bylo zapsáno do obchodního rejstříku.

Akcionáři, kteří přijali veřejný návrh smlouvy o koupi akcií, tedy mají za společností peněžitou pohledávku ve výši kupní ceny akcií, ohledně nichž jim bylo potvrzeno uzavření smlouvy.

Za dvěma z akcionářů, kteří přijali veřejný návrh smlouvy, má společnost rovněž peněžitou pohledávku. Tito akcionáři projevili zájem částečně vyrovnat vzájemné pohledávky se společností započtením podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku.

Po právní stránce v tomto způsobu vyrovnání vzájemných pohledávek není problém, tento způsob byl dokonce konzultován s Komisí pro cenné papíry. Společnost však má problém se správným zaúčtováním této transakce. Po právní stránce se jedná o dvě pohledávky, které bezpochyby lze navzájem započíst na základě dohody (§ 358 a násl., zejména však §364 obchodního zákoníku). Kupní cena vlastních akcií, které společnost odkupuje od akcionářů na základě veřejného návrhu smlouvy po snížení základního kapitálu, však podle účetních pravidel není zachycena jako pohledávka akcionářů za společností (odkazuji na publikaci Praktický průvodce účetnictvím). Na základě tohoto zjištění dospěl ekonomický ředitel společnosti k názoru, že v daném případě jde zřejmě o nesoulad mezi právní úpravou v obchodním zákoníku a v zákoně o účetnictví a že účetně započtení peněžité pohledávky akcionáře za společností z titulu kupní ceny akcií proti peněžité pohledávce společnosti za akcionářem nelze provést.

Prosím proto o stanovisko či návrh řešení, jak správně proúčtovat v souladu se zákonem o účetnictví výše popsanou transakci, v níž podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku není žádný problém.

ODPOVĚĎ

Především musíme upozornit, že v účetnictví se postupuje při snižování základního kapitálu akciové společnosti v návaznosti na ustanov-

ení obchodního zákoníku, který řeší možné přístupy v praxi.

Nehledě na to, že výklady v různých odborných časopisech nutno brát v úvahu vždy v kontextu s právním řádem, v konkrétním dotazu se jedná i o jinou formu získání vlastních akcií za účelem snižování základního kapitálu ve srovnání s případem, uvedeným v publikaci „Praktický průvodce účetnictvím“. Jestliže ve vazbě na smlouvy o odkupu akcií od konkrétních akcionářů byla uzavřena dohoda o započtení závazku akciové společnosti z odkupu akcií vůči akcionářům s pohledávkou akciové společnosti za těmito akcionáři, nelze se odvolávat na postup v účetnictví pro odlišný případ, tj. výkup akcií s peněžitou úhradou, jak je formulován příklad v uvedené publikaci.

Podle našeho názoru lze v případě uváděném v dotazu postupovat takto:

1. Při převodu vlastnického práva k akciím od akcionářů na akciovou společnost, kteří v této souvislosti uzavřeli dohodu se společností o vzájemném započtení pohledávek, se v akciové společnosti zaúčtuje nabytí akcií

- na vrub účtu vlastních akcií se souvztažným zápisem ve prospěch účtu závazků vůči příslušným akcionářům.

2. K účinnosti zápisu snížení základního kapitálu v obchodním rejstříku se využití vlastních akcií ke snížení základního kapitálu vyúčtuje operací

- na vrub účtu základního kapitálu se souvztažným zápisem ve prospěch účtu vlastních akcií.

Vzhledem k tomu, že v dotazu není uvedeno, zda se jedná o akcie listinné či zaknihované, upozorňujeme, že snížení stavu vlastních akcií při jejich použití na snížení stavu základního kapitálu doprovází příslušné právní kroky; u listinných akcií jejich průkazné zničení a u zaknihovaných akcií odpovídající právní úkon ve vztahu ke Středisku cenných papírů.

3. Zápočet závazků k akcionářům podle bodu 1 s pohledávkou akciové společnosti za těmito akcionáři k započtení se vyúčtuje

- na vrub účtu závazků a ve prospěch účtu příslušných pohledávek.

Jelikož v dotazu není uveden časový interval mezi přijetím veřejné-

ho návrhu smlouvy učiněné akcionářům, převodem vlastnických práv k akciím mezi akcionáři a akciovou společností, podáním návrhu na zápis snížení základního kapitálu obchodnímu rejstříku a zápisem snížení základního kapitálu v obchodním rejstříku, resp. jeho účinností, zvolili jsme výše zmíněný postup, především se zřetelem k případnému sestavení účetní závěrky v průběhu jednotlivých kroků v rámci snižování základního kapitálu a za předpokladu, že byla převedena vlastnická práva k akciím mezi akcionáři a akciovou společností. A to i se zřetelem k tomu, že vykazání vlastních akcií v pasivech bilance má větší vypovídací schopnost než vykazání účtu pro změny vlastního kapitálu v účto-

vé třídě 4. Navíc k vlastnictví vlastních akcií se vztahují i samostatná ustanovení obchodního zákoníku.

Pokud by však v praxi došlo k tomu, že by mezi vyúčtováním závazku akciové společnosti ve vztahu k akcionářům podle bodu 1 našeho stanoviska a převodem vlastnictví k akciím mezi akcionáři a akciovou společností plynula doba, zejména pak s termínem pro sestavení účetní závěrky, nelze vyloučit i použití účtu pro změny vlastního kapitálu, který by se vyrovnal po převodu vlastnických práv k akciím na akciovou společnost – viz též Český účetní standard č. 012 odst. 3.1.3.

Zároveň však ve stanovisku směřujeme k tomu, abychom odpově-

děli na dotaz, zda lze v účetnictví promítnout zápočet pohledávek. Naše kladná odpověď vychází z předpokladu, že konstatování v tom smyslu, že započtení pohledávek v daném případě je v souladu s obchodním zákoníkem.

Znovu zdůrazňujeme, že při promítání příslušných operací v účetnictví se vždy musí brát zřetel na příslušná ustanovení právních předpisů a provádění jednotlivých právních úkonů. V daném případě se musí dbát především na soulad se stanoveným postupem podle obchodního zákoníku, a to při respektování průkaznosti jednotlivých účetních operací.

Metodický úsek KA ČR

Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru: současný stav a různé pohledy

Účetnictví veřejného sektoru

Účetnictví veřejného sektoru je v současné době - celosvětově - účetní soustavou se snad největším rozvojovým potenciálem. Zejména v posledních dvou desetiletích se od veřejného sektoru vyžaduje vykazovat svou finanční pozici a výkon na akruální bázi, a toto úsilí se stále více přesunuje z diskusí do skutečné implementace. Přesto je cash báze účetnictví ve světě stále velmi rozšířená. Zvláště od zemí OECD se však očekává, že ve veřejném sektoru bude používáno akruální účetnictví. V zahraničních publikacích se tento proces někdy nazývá „globální revolucí ve vládním účetnictví“.¹

Přechod na akruální bázi účetnictví souvisí se snahou o připodobnění k podnikatelskému prostředí. I ve veřejném sektoru je stále více požadováno manažerské řízení jako v případě podnikatelů, tedy zejména snaha o naplňování efektivnosti a hospodárnosti; k příslušnému hodnocení je vhodné používat informace získané na akruální bázi namísto cash báze, protože akruální báze je považována za více transparentní

způsob pro prezentaci naplnění odpovědnosti za nakládání se svěřenými prostředky. Tendence k přechodu z cash báze na bázi akruální tedy souvisí s tím, že se mění potřeby uživatelů účetních výkazů. Jakýmsi uznávaným centrem pro zavádění akruálního účetnictví se stal Výbor pro veřejný sektor (Public Sector Committee - PSC) Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants - IFAC).

Informace získané na akruální bázi nejsou požadovány jen pro účetnictví. Akruální báze je požadována také pro statistické účely (viz. např. Government Finance Statistics) a stále více je akruální účetnictví vyžadováno i pro rozpočtové účely (tzv. accrual budgeting); i k uspokojení potřeb těchto uživatelů je potřebné dále rozvíjet akruální účetnictví veřejného sektoru. Za akruální účetnictví se staví také vlivná Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI). Práce a závěry IFAC PSC jsou různými zainteresovanými stranami obecně respektovány, o čemž svědčí jejich vzájemné spolupráce s IFAC PSC.

Výbor pro veřejný sektor Mezinárodní federace účetních (IFAC PSC) a Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS)

Bylo již uvedeno, že významnou roli v implementaci akruální báze účetnictví naplňuje IFAC PSC. IFAC PSC byl zřízen v roce 1986. Zaměření výboru směřuje prvotně pro potřeby účetnictví i auditu veřejného sektoru. Organizovaný proces vydávání standardů IPSAS, tzv. Standard project, vznikl r. 1996. První standardy byly vyhlášovány brzy po vzniku projektu, ovšem jejich vydání předcházely řady studií publikovaných PSC již od osmdesátých let. První fáze projektu se soustředila na shromažďování podkladů, rychlé přijímání standardů a definování specifík veřejného sektoru.

Z cílů a definovaných úkolů PSC lze určit základní oblasti činnosti PSC, jako je práce se specifiky veřejného sektoru, práce na účetním výkaznictví veřejného sektoru, vydávání a podpora standardů, monitorování činnosti IASB² za účelem harmonizace IAS/IFRS³ s

¹ „Global revolution in government accounting“, ² International Accounting Standard Board

³ International Accounting Standards/ Financial Reporting Standards

IPSAS, monitorování vývoje statistických standardů za účelem jejich konvergence s IPSAS, rozvíjení komunikace v oblasti standardů veřejného sektoru, překlady standardů a další péče o standardy.

PSC má konečné slovo v procesu schvalování a přijímání jak standardů IPSAS, tak i jejich zveřejněných návrhů. Rada IFAC (Board of IFAC) vybírá členy IFAC, kteří pak jmenují konkrétní osoby. Rada IFAC má také právo vybrat konkrétní mezinárodní instituce – nečleny IFAC, kteří pak jmenují své zástupce. Každý z členů má jeden hlas. Každý člen PSC je jmenován na 3 roky, každý rok se jmenuje třetina členů. Na zpracování speciálních otázek se zřizují pracovní skupiny a k přípravě standardů se používají tzv. Řídící výbory (Steering Committees), ve kterých nemusí zasedat členové PSC, ale vždy se musí jednat o odborníky. Nejdříve je formulován návrh (Exposure Draft), který musí schválit PSC. Hlasování musí být přítomno alespoň 9 členů PSC a schválit ho musí 2/3 přítomných. Návrh je uveřejněn na období alespoň 4 měsíců, poté jej opět schvaluje PSC. Hlasování o vyhlášení standardu IPSAS musí být přítomno alespoň 9 členů PSC a schválit jej musí 3/4 přítomných. Jedná se tedy o demokratický, jednoznačný a průhledný proces, který přihlíží i k připomínkám široké veřejnosti a vtaňuje ji do dění. Oficiálně se tento postup nazývá Řádný proces (Due Process).

V současné době (2004) má PSC 15 stálých členů, kterými jsou zástupci z Francie, Velké Británie, USA, Argentiny, SRN, Austrálie, Kanady, Malajsie, Izraele, Japonska, Mexika, Nizozemí, Nového Zélandu, Norska a Jižní Afriky. Pozorovatelé PSC jsou Asijská rozvojová banka, Evropská unie, IASB, Mezinárodní měnový fond, Výbor pro účetní standardy INTOSAI, OECD, Rozvojový program OSN a Světová banka. Finanční podporu pro Standard project PSC poskytují Asijská rozvojová banka, Mezinárodní měnový fond, Rozvojový program OSN a Světová banka.

PSC vydává účetní standardy veřejného sektoru IPSAS. Doposud bylo vydáno 20 standardů pro účetnictví na akruální bázi (viz Tabulka) a 1 standard pro účetnictví na cash bázi (Financial Reporting Under

The Cash Basis of Accounting). Standardy se vydávají postupně, např. do roku 2001 bylo vydáno 12 akruálních IPSASů. Standardy spolu s předmluvou a dalšími informacemi uspořádal IFAC do komplexní příručky (Handbook). Vedle standardů vydal PSC také 14 studií, které mají podobu rad věnujících se potřebám veřejného sektoru. Tvorba studií předcházela tvorbě standardů, jejich znalost představuje velmi vhodný základ pro poznání specifik a smyslu účetnictví veřejného sektoru. Tak jako jsou standardy pravidelně aktualizovány (update), aktualizují se i studie, zvláště pak poslední studie týkající se přechodu z cash báze účetnictví na akruální účetnictví. PSC také formou tzv. Guidelines vydává doporučení, jak by měly vypadat postupy v oblasti účetnictví a auditu veřejného sektoru. PSC aplikaci těchto doporučení v jednotlivých zemích (výslovně) podporuje. PSC zveřejňuje i tzv. Příležitostné listy (Occasional Papers), které obsahují zvláště zkušenosti zemí např. s aplikací akruálního účetnictví, standardů IPSAS apod. Jejich snahou je zveřejňovat nové poznatky a zkušenosti.

V současné době jsou k připomínkám zveřejněny tři návrhy budoucích IPSAS, a to návrhy k účetnictví v oblasti nesměnných výnosů (non-exchange revenues), vládních sociálních politik (důchodů) a snížení hodnoty aktiv. Navrhovány jsou konkrétní změny v 11 z dosavadních standardů, a to z důvodu harmonizace s IAS/IFRS, a zvažuje se strategie ohledně zohlednění IAS 22 – Podnikové kombinace a IAS 19 – Zaměstnanecské požitky. Do budoucna se předpokládá další práce na standardech v návaznosti na specifickou problematiku kulturních památek (heritage assets). Práce na standardech je tedy kontinuální záležitostí, kterou vhodně doplňují doporučení a příklady z praxe ostatních typů publikací (např. studií).

Přínosem IPSAS je existence účetních standardů, vzniklých vysoce odborným způsobem a průhledným procesem, které mohou národní vydavatelé účetních standardů použít jako vhodnou základnu pro potřeby vlastního účetnictví. Soulad národních účetních standardů s mezinárodními standardy IPSAS, tedy jejich harmonizace, napomáhá srovnatelnosti údajů o finanční po-

zici a výkonu v mezinárodním měřítku. Používání standardů má napomoci cíli účetní závěrky (General Purpose Financial Statements), tj. uspokojit informační potřeby uživatelů (obyvatel, voličů aj.). Snahu IFAC PSC ohledně rozšiřování užití standardů IPSAS lze vysledovat z Deklarace o povinnostech členů č. 5 (Statement of Membership Obligations 5) z března 2004, ve které se uvádí, že členové IFAC se zavazují oznamovat svým členům změny v IPSAS a dalších dokumentech vydávaných PSC, přesvědčovat národní vydavatele účetních standardů o potřebě implementace takového cíle účetní závěrky, který je v souladu s IPSAS, přesvědčovat je o potřebě zavádění standardů IPSAS, nabádat organizace účtující podle IPSAS k prohlášení v účetní závěrce, že předkládané závěrky jsou v souladu s IPSAS, a pečovat o mezinárodní přijímání IPSAS. Členů IFAC je v současnosti přes 150 a pocházejí ze 114 zemí světa.

Kdo používá IPSAS

Rozsah působnosti standardů je uveden v Předmluvě k IPSAS (Preface). V předmluvě, i u jednotlivých standardů, je uvedeno, že standardy se netýkají nevýznamných položek. Rozsah působnosti na typy jednotek, pro něž jsou IPSAS určeny, není v předmluvě definován přímo pro neziskové subjekty (not-for-profit), jak by se dalo analogicky očekávat ve vztahu k IAS/IFRS, které jsou zaměřeny na podnikatelské-ziskové subjekty (for-profit). Působnost IPSAS je stanovena pro veřejný sektor, kterým se explicitně rozumí ústřední vládní orgány (central governments), regionální orgány, např. provincie, teritoria (regional governments), místní orgány, např. města (local governments), a jejich složky, např. agentury, výbory, komise. Výjimku tvoří pro zisk vytvořené organizace (Government Business Unit), které mají vykazovat podle IAS/IFRS. Přestože jsou tedy IPSAS tvořeny pro „veřejný sektor“, zaměřují se hlavně na organizace státu a municipalit (tedy na organizace v působnosti „veřejné správy“), a z nich jen na ty, které nebyly zřízeny pro dosahování zisku. IPSAS mají primárně uspokojovat potřeby vládních-municipálních jednotek, proto ze strany PSC nebyl prováděn speciální výzkum pro po-

třeby účetnictví neziskových organizací jiných než těchto vládních-municipálních. Veřejný sektor však bývá považován za širší pojem, který zahrnuje veškeré neziskové instituce založené pro uspokojování veřejných potřeb, tedy nejen vládní-municipální jednotky. Ve vztahu k neziskovým institucím obecně je ale třeba uvést, že přestože IPSAS nedeklarují své zaměření na neziskový sektor jako takový, představují tyto standardy velmi vhodnou bázi pro neziskové instituce ovládané jak soukromými, tak vládními-municipálními jednotkami. S ohledem na skutečnost, že IPSAS předpokládají neziskový účel organizací aplikujících IPSAS, implicitně platí, že i pro jiné než vládní-municipální jednotky je vhodné použít standardy IPSAS, ale musí se přihlížet ke specifickým těchto institucí.

Své národní účetní standardy v plném souladu s IPSAS má v současné době Jižní Afrika (<http://www.treasury.gov.za/>). IPSAS implementují i mezinárodní organizace NATO a OECD. NATO zamýšlí IPSAS plně aplikovat od ledna 2006 (zatím je používají některé její jednotky), OECD používá IPSAS od roku 2000.

IPSAS a IAS/IFRS

IPSAS jsou založené na IAS/IFRS, PSC si kontinuálně přeje harmonizaci účetních standardů veřejného sektoru se standardy soukromého-ziskového sektoru. Pokud organizace aplikující IPSAS zjistí, že určitá část předmětu účetnictví není zpracována některým z IPSAS, pak použije nejbližší standard IAS/IFRS. Odvolávka na příslušný IAS se vyskytuje v každém dosud vyhlášeném IPSAS. Důležitá odlišnost mezi IPSAS a IAS/IFRS tkví v předpokladu použité účetní báze. Zatímco IASB vyhláší standardy pouze na akruální bázi, IFAC vyhláší standardy pro akruální i cash bázi účetnictví.

Struktura standardů IPSAS se liší od IAS/IFRS. K IPSAS se nevydávají zvláštní samostatné interpretace; jednotlivé IPSAS jsou obsáhlejší než (dosavadní) ekvivalentní IAS, protože v sobě obsahují podrobnější výklady. IPSAS nemají koncepční rámec jako IAS/IFRS. Účetní filozofie, nazývaná Concepts Underlying the IPSASs, se proto přímo promítá do aplikací jednotlivých IPSAS. Proto jsou jednotlivé IPSAS plně popisující účetních prvků a definic, které se v případě IAS/IFRS popisují spíše

v Koncepčním rámci. Deklarovanou snahou IPSAS je vyvíjet standardy na základě IAS/IFRS, a to s přihlédnutím ke specifickým veřejného sektoru. Z toho důvodu je i Koncepční rámec IAS/IFRS považován za relevantní pro IPSAS. Za specifika veřejného sektoru, kterými se zabývá IFAC PSC, je možné považovat problematiku např. nesměnných transakcí (non-exchange, tj. např. transferů), závazků vyplývajících ze sociálního zabezpečení (např. budoucí důchody), služeb poskytovaných zdarma nebo ocenění kulturních památek.

V současnosti probíhá v rámci PSC harmonizační projekt, který má v návaznosti na General Improvements Program IASB zajistit soulad IPSAS s měněnými standardy IAS/IFRS. PSC zvažuje změnit IPSAS 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 17 a 20. Jedná se jak o návrhy změny ve struktuře (např. část IPSAS 1 by měla být součástí IPSAS 3), tak i o změny textu a užívané terminologie. IFAC PSC v současné době nezvažuje měnit název standardů z IPSAS na např. IPSFRS (z důvodu zdůraznění standardů coby „standardů účetního výkaznictví“), jako v případě IAS/IFRS.

Přehled dosud promulgovaných standardů IPSAS a jejich ekvivalentních standardů IAS			
IPSAS		IAS	
Česky	Anglicky	Česky	Anglicky
IPSAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements	IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	IAS 1 – Presentation of Financial Statements
IPSAS 2 – Výkazy peněžních toků	IPSAS 2 – Cash Flow Statements	IAS 7 – Výkazy peněžních toků	IAS 7 – Cash Flow Statements
IPSAS 3 – Čistý přebytek nebo deficit za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech	IPSAS 3 – Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech	IAS 8 – Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
IPSAS 4 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn	IPSAS 4 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn	IAS 21 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IPSAS 5 – Výpůjční náklady	IPSAS 5 – Borrowing Costs	IAS 23 – Výpůjční náklady	IAS 23 – Borrowing Costs
IPSAS 6 – Konsolidovaná účetní závěrka a ovládané jednotky	IPSAS 6 – Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities	IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků	IAS 27 – Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries
IPSAS 7 – Investice do přidružených jednotek	IPSAS 7 – Accounting for Investments in Associates	IAS 28 – Investice do přidružených podniků	IAS 28 – Accounting for Investments in Associates
IPSAS 8 – Vykazování účastí ve společných podnicích	IPSAS 8 – Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích	IAS 31 – Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
IPSAS 9 – Výnosy ze směnných transakcí	IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions	IAS 18 – Výnosy	IAS 18 – Revenue

IPSAS 10 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IPSAS 10 – Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IAS 29 – Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IPSAS 11 – Stavební smlouvy	IPSAS 11 – Construction Contracts	IAS 11 – Stavební smlouvy	IAS 11 – Construction Contracts
IPSAS 12 – Zásoby	IPSAS 12 – Inventories	IAS 2 – Zásoby	IAS 2 – Inventories
IPSAS 13 – Leasingy	IPSAS 13 – Leases	IAS 17 – Leasingy	IAS 17 – Leases
IPSAS 14 – Události po rozvahovém dni	IPSAS 14 – Events After the Reporting Date	IAS 10 – Události po rozvahovém dni	IAS 10 – Events After the Balance Sheet Date
IPSAS 15 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace	IPSAS 15 – Financial Instruments: Disclosure and Presentation	IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace	IAS 32 – Financial Instruments: Disclosure and Presentation
IPSAS 16 – Investice do nemovitostí	IPSAS 16 – Investment Property	IAS 40 – Investice do nemovitostí	IAS 40 – Investment Property
IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení	IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	IAS 16 – Property, Plant and Equipment
IPSAS 18 – Vykazování podle segmentů	IPSAS 18 – Segment Reporting	IAS 14 – Vykazování podle segmentů	IAS 14 – Segment Reporting
IPSAS 19 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IPSAS 20 – Zveřejnění spřízněných stran	IPSAS 20 – Related Party Disclosures	IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran	IAS 24 – Related Party Disclosures

Příkladem terminologických odlišností IPSAS a IAS/IFRS je např. definice výnosů (revenues). Zatímco IAS/IFRS používá pojem „income“ pro souhrn „revenues“ (výnosů účtovaných výsledkově) a tzv. „gains“ (účtovaných rozvahově), IPSAS používá pojem „revenues“ ve smyslu „income“, tedy pojem „revenue“ v IPSAS obsahuje jak „revenue“, tak i „gains“ užívané v IAS/IFRS. Výnosy jsou však poměrně přísně rozlišovány na ty, které vyplývají z tzv. „Exchange transaction“, a na ty, které vyplývají z tzv. „Non-exchange transaction“. „Exchange transaction“ neboli „směnná transakce“ je taková transakce mezi organizacemi, při které u každé ze stran dochází k nenávratnému předání/převzetí aktiva, poskytnutí/přijetí služby nebo zániku závazku. Jedná se tedy o ty transakce, u kterých u obou stran dochází ke vzájemnému předání ekvivalentních hodnot, což je časté u podnikatelů. „Non-exchange transaction“ neboli „nesměnné transakce“ jsou naproti tomu takové transakce, které jsou jednostranně výhodné pro jednu stranu, jako např. výběr daní, poplatků, přijaté dary apod. Je zřejmé, že právě tyto transakce jsou typické pro oblast veřejného sektoru. Příprava standardu pro „non-exchange revenue“ v současné době probíhá

v rámci ustavené Řídící skupiny, jehož stálou členkou je za Českou republiku Natálie Doležalová (MF). Další příklad terminologické odlišnosti IAS/IFRS od IPSAS lze nalézt v případě definice aktiv. V případě IPSAS se budoucí ekonomický prospěch aktiva (podmínka pro uznání) rozlišuje na samotný ekonomický prospěch (future economic benefits) a na potenciální přínos (service potential). Takovéto rozlišení IAS/IFRS nezná. „Future economic benefits“ jsou v IPSAS spojeny se schopností aktiva vygenerovat čistý peněžní tok, zatímco aktivum představující „service potential“ negeneruje čistý peněžní tok, ale přesto napomáhá činnosti organizace.

IPSAS a GFS

Jednou z oblastí, kterou se v současné době velice intenzivně zabývá PSC, je konvergence IPSAS se statistickými standardy. Důvodem konvergence je zejména skutečnost, že od devadesátých let používá Vládní finanční statistika (Government Finance Statistics – GFS) informace vytvořené na aktuální bázi. GFS proto stanovuje rysy aktuálních účetních pravidel, které by měly být dodržovány pro potřeby GFS. Vládní finanční statistika slouží zejména makroekonomickým a fiskálním účelům. Smysl GFS a IPSAS je však

odlišný: zatímco GFS dávají odpověď na otázku fiskálních dopadů veřejného sektoru na národní ekonomiku, IPSAS dávají odpověď na otázku, jaké má veřejný sektor a jeho organizace finanční výsledky, tedy jak pracuje.

Proces prohlubování aktuální báze pro potřeby vládní statistiky neustále probíhá. Snad nejvýznamnějším mezinárodním statistickým standardem je v současnosti GFS Manual 2001, vydaný Mezinárodním měnovým fondem (MMF). Metody (i výstupy) vládní statistiky GFS se s přechodem z cash báze na bázi aktuální měny, vládní statistika např. používá oceňování na podkladě tržních cen (dochází k uznání tzv. other economic flows, tj. uznávání změn cen - gains), zvyšuje se rozsah vykazovaných položek rozvahy o finanční aktiva, nefinanční aktiva, závazky a vlastní kapitál (net worth) aj. Přestože IPSAS i GFS používají v současnosti aktuální bázi, rozcházejí se tyto standardy v konkrétně používaných účetních pravidlech. To, že by veřejný sektor měl pro potřeby statistiky zachycovat transakce na aktuálním základě, vede k diskusi, zda je vůbec nutné zachycovat tyto transakce i s pomocí IPSAS. Objevují se úvahy o tom, že jako základ pro aktuální účetnictví by mohly být používány statistické

standards, konkrétně mezinárodně rozšířený GFS Manual 2001. Ian Mackintosh za PSC vyjádřil nesouhlas s takovýmto názorem. GFS jsou primárně statistické standardy a ve své podrobnosti ve vztahu k účetnictví nedosahují podrobnosti IPSAS. Existují také takové rozdíly v účetních pravidlech, které z hlediska potřeb uživatelů lépe řeší IPSAS. IPSAS např. konsoliduje účetní jednotky podle toho, jestli účetní jednotka může jinou ovládat (control), zatímco GFS zohledňuje i tzv. rezidenství či ekonomickou závislost účetních jednotek na státu.

Je proto vhodné, aby tvůrci GFS a IPSAS vzájemně spolupracovali, protože oba typy standardů vycházejí ze stejných dat, používají v zásadě stejné principy a i výkazy obou systémů jsou podobné. Pod zastřešením OECD a MMF byla vytvořena Pracovní skupina pro harmonizaci účetních standardů veřejného sektoru (Task Force on Harmonisation of Public Sector Accounting Standards - TFHPSA). Cílem skupiny je ověřit proveditelnost konvergence a harmonizace mezinárodních účetních a statistických standardů, tedy IPSAS, IAS/IFRS, System of National Accounts 1993 (SNA), Government Finance Statistics Manual 2001 (GFS), European System of Accounts 1995 (ESA). Řídící skupinu TFHPSA (Steering Group) tvoří OECD a MMF, IFAC-PSC, IASB, Eurostat, Evropská centrální banka. TFHPSA se skládá ze dvou pracovních výborů: první pro harmonizaci standardů IPSAS (IAS/IFRS) a GFS Manual 2001 (pod vedením IFAC PSC), druhý pro harmonizaci GFS Manual 2001 a ESA/SNA (pod vedením OECD). Harmonizace IPSAS a GFS se zaměřuje na problematiku vstupních dat, harmonizace GFS, ESA, SNA na statistické výstupy.

Snaha o konvergenci účetních a statistických standardů je velice užitečnou záležitostí, protože se tím snižuje množství duplicitních zpracování vstupů na základě stejných dat. Pokud statistické standardy budou měněny v závislosti na konvergenčním úsilí s IPSAS, pak pozice a význam IPSAS a PSC bude posilovat.

IPSAS a ČR

Účetnictví subjektů veřejného sektoru v ČR nefunguje na aktuální bázi v činnosti, pro které byly zřízeny. Vydavatelem národních účetních

standardů, pro ziskové i neziskové subjekty, je Ministerstvo financí. Tato situace se pravděpodobně ve střednědobém či dlouhodobém horizontu změní u podnikatelských subjektů, u organizací veřejné správy se však změna vydavatele příslušných účetních standardů nedá očekávat ani v dlouhodobém období. Případná harmonizace se standardy IPSAS tedy bude v dlouhodobém horizontu záležitostí v kompetenci Ministerstva financí, které musí být o této potřebě přesvědčeno. Implementace IPSAS však nesmí být žáným luxusem nebo záležitostí odborné ctižádosti akademických či profesních odborných kruhů, musí se jednat o potřebu a nutnost. To znamená, že musí být rozvíjena seriózní mnohostranná diskuse o prospěchu z harmonizace českých účetních standardů s IPSAS. Tato disku-

se není záležitostí pouze účetních odborníků, protože ti mají tendenci vycházet z účetnictví (a odvozené potřeb) podnikatelů. Aby bylo dosaženo rozmanité řady relevantních vnitřních pohledů, mají se této diskuse účastnit i např. rozpočtáři, vedoucí úředníci státní i municipální správy, statistici aj. Je třeba si uvědomit, že výhody aktuálního účetnictví by mohly být přínosem pro celou řadu ekonomických, fiskálních, politologických aj. analýz, jejichž tvůrci a uživatelé by se také mohly účastnit těchto diskusí. Avšak i přes případné zjištění, že implementace IPSAS nebo plného aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru nepřináší pro ČR přínos, bude zřejmě tlak z vnějšku poměrně silný. Evropská unie podporuje zavádění plného aktuálního účetnictví, a standardy IPSAS si, po určitých úpra-

inzerce



KOMORA DAŇOVÝCH PORADČŮ

ČESKÉ REPUBLIKY

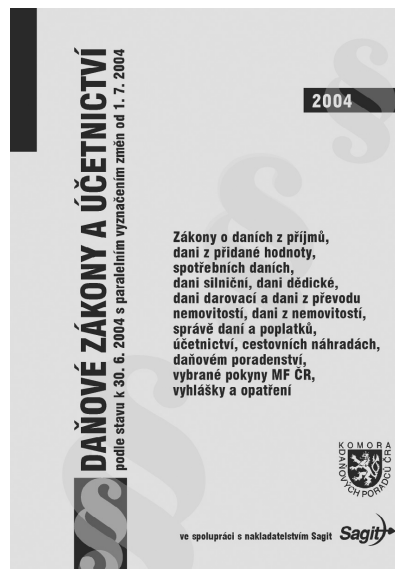
V Y D Á P U B L I K A C I

Daňové zákony a účetnictví

Publikace je určena daňovým poradcům a dále také jako pomůcka ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce. Bude sestavena k právnímu stavu 30. června 2004 (k tomuto právnímu stavu bude písemná část kvalifikační zkoušky) s paralelním vyznačením všech změn účinných po tomto datu. Kromě daňových zákonů, zákonu o účetnictví, zákonu o cestovních náhradách a zákonu o daňovém poradenství bude publikace obsahovat i vybrané pokyny MF (tzv. pokyny D), vyhlášky a opatření MF, vztahující se k jednotlivým zákonům.

Předpokládaná cena publikace je

290 Kč (vč. DPH) + poštovné



Publikace bude vydána koncem července 2004.

Publikaci lze objednat písemně poštou, e-mailem či faxem v kanceláři Komory daňových poradců ČR:

Poštovní adresa:
Kozí 4, P.O. Box 121, 657 21 Brno

E-mail:
brabcova@kdpcr.cz

Fax:
542 210 306

vách, přeje jako své budoucí účetní standardy (viz „Commission adopts ambitious action plan to implement full accrual accounting by 2005“, 17. 12. 2002, IP/02/1904, <http://europa.eu.int>). Evropská unie ale fakticky podporuje akruální bázi i pro potřeby evropských statistických standardů ESA 1995 (vycházejí z GFS). V ČR se právě v nedávné době objevil významný impuls ze strany Eurostatu, který funguje na akruálních statistických standardech ESA 95, jenž nově přehodnotil úro-

veň dluhu a deficitu ČR (maastrichtské kritérium pro zavedení eura). Přehodnocení a odlišné výsledky nebyly důsledkem špatné práce české strany, důvodem byl rozdíl mezi vládní statistikou ČR a EU. Zatímco EU má své statistické standardy ESA 95 založené na akruální bázi, praktikuje česká vládní statistika stále standardy GFS z roku 1986, používající cash bázi. Dá se očekávat, že by argumentace akruálními statistickými standardy mohla napomoci tendenci k harmonizaci s IPSAS, zvláště bu-

dou-li tyto standardy stále více konvergovat s mezinárodními statistickými standardy.

Ing. Luboš Rokos

Prameny:

Zpracováno zejména na podkladě studií, standardů, tzv. „background papers“ a dalších dokumentů zveřejněných na www.ifac.org, www.imf.org aj.

Chan, James L.: A Global Revolution in Government Accounting? An Analysis of and Recommendations on IPSAS

K mlčenlivosti auditora ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení

K opakujícím se dotazům auditorů ve věci mlčenlivosti ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení požádala KA ČR o právní stanovisko JUDr. Miroslava Syllu. Dále uvádíme problémy, ke kterým byl ze strany komory vyžádán názor a právní posudek k nim.

Formulace problémů - zadání pro JUDr. Syllu

1. K ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k ustanovení § 78, resp. § 66 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů. V poslední době nás auditori upozorňují na skutečnost, že orgány činné v trestním řízení od nich požadují (s odvoláním na výše uvedená ustanovení trestního řádu)

- umožnění nahlédnutí do spisu auditora,
- nebo předání spisu pro potřeby vyšetřování.

Auditori očekávají od Komory auditorů názor na daný problém.

2. K otázce, kdo má právo zbavit auditora mlčenlivosti v případech, kdy je subjekt v likvidaci, v konkursu či vyrovnání, a to při požadavku na informace od auditora, které se týkají
- výhradně období (průběhu) likvidace, konkursu a vyrovnání,
 - nebo i období před vstupem do likvidace, konkursu a vyrovnání.

-fiš-

Právní posudek k povinnosti předložit spis auditora jako věc důležitou pro trestní řízení

Zadání

Podstatou zadání je zodpovězení otázek týkajících se interpretace § 78, resp. § 66 tr.ř. pokud jde o postavení auditora. Jednotlivé otázky jsou v tomto posudku dále formulovány s ohledem na zadání z dopisu KA ČR.

1. Je auditor povinen umožnit nahlédnout do spisu auditora nebo předat tento spis pro účely trestního řízení?

Podle § 78 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním

ve znění pozdějších právních předpisů (tr.ř.), je *ten, kdo má u sebe věc důležitou pro trestní řízení, povinen ji na vyzvání předložit soudu, státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu*, případně je povinen za zákonem stanovených podmínek věc vydat.

Podle odst. 2 téhož ustanovení tr.ř. se povinnost předložit nebo vydat věc *nevztahuje na listinu, jejíž obsah se týká okolnosti, o které platí zákaz výslechu*, ledaže došlo k zproštění povinnosti zachovat věc v tajnosti nebo k zproštění povinnosti mlčenlivosti (§ 99).

Věcí důležitou pro trestní řízení ve smyslu § 78 odst. 1 nepochybně může být i spis auditora. Je proto nutné se zabývat otázkou, zda je spis auditora *listinou, jejíž obsah se týká okolnosti, o které platí zákaz výslechu*. Tedy otázkou, zda z obecné povinnosti dle odst. 1 platí pro spis auditora výjimka dle odst. 2. Tato výjimka by znamenala, že auditor by nebyl povinen předložit spis auditora. Podle znění odst. 2 nastoupí tato výjimka tehdy, je-li dáno, že obsah spisu auditora se týká okolnosti, o které platí zákaz výslechu.

Mezinárodní účetní standard 16

- Pozemky, budovy a zařízení

Standard 16 - Pozemky, budovy a zařízení poprvé vstoupil v platnost v roce 1983. Od té doby byl několikrát novelizován. K poslední novele došlo v prosinci 2003. Tato novela vstupuje v platnost od roku 2005. Předmětem poslední novely bylo:

Oceňování

Nová úprava se týká oceňování aktiv, která byla získána směnou. Tato aktiva, ať jsou podobná či nepodobná, se budou oceňovat ve fair value s dopadem na výsledek s výjimkou situací, kdy fair value není spolehlivě určitelná (původní ustanovení zahrnovalo pouze podobná aktiva). Dále jsou upřesněna některá ustanovení, týkající se tzv. vedlejších nákladů, které jsou součástí pořizovací ceny majetku (zejména problematika nákladů na demontáž a odstranění majetku a rekultivaci pozemků). Srovnatelná ustanovení však byla i v předcházející verzi standardu.

Diskutovaná alternativní možnost přeceňování pozemků, budov a zařízení na fair value ve standardu zůstala zachována, bylo pouze upřesněno, že na fair value lze aktivum přecenit, pokud je tato hodnota spolehlivě určitelná.

Odpisy

V oblasti odpisů došlo pouze k upřesnění některých pojmů. Opatření se týkají určení hodnoty při vyřazení, dále je zdůrazněno, že komponenty pozemků, budov a zařízení s různou dobou životnosti se posuzují jako samostatná aktiva. Byly též upřesněny požadavky na začátek odpisování.

Vyřazení

Opět byla pouze upřesněna některá ustanovení, která se týkají zejména okamžiku (data) účetního vyřazení. Dále byl zdůrazněn fakt, že výsledky z vyřazení pozemků, budov a zařízení se podle IAS klasifikují jako „gains“ (nikoliv jako „revenues“).

Zároveň novela standardu **zrušila 3 interpretace** (požadavky těchto interpretací jsou po novele přímo součástí textu standardu 16):

SIC 6 - Náklady na úpravu stávajícího programového vybavení

SIC 14 - Pozemky, budovy a zařízení - kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek

SIC 23 - Pozemky, budovy a zařízení – hlavní prověrka nebo náklady na generální opravu

Standard 16 se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňováním v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, odpisováním a vyřazením. Standard také obsahuje velmi detailní a rozsáhlé požadavky na zveřejnění údajů o tomto majetku v příloze k účetní závěrce.

Standard pracuje s těmito definicemi:

Účetní hodnota (Carrying amount) - částka, v níž je aktivum vykazováno v rozvaze po odečtení oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Pořizovací cena (náklady na pořízení) (Cost) - částka zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota jiných protihodnot souvisejících s pořízením aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Odpisová základna aktiva (Depreciable amount) - pořizovací cena (náklady na pořízení) aktiva nebo jiná částka, zastupující pořizovací cenu v účetní závěrce, minus zbytková hodnota.

Odpisy (Depreciation) - systematická alokace odpisové základny aktiva v průběhu doby životnosti.

Specifická hodnota stanovená společností (Entity-specific value) je současná hodnota peněžních toků, o nichž společnost předpokládá, že budou získány z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci doby jeho životnosti nebo vzniknou vypořádáním závazku.

Fair value (Fair value) je částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek uhrazen, mezi znalými, ochotnými stranami, v nespřízněné transakci.

Ztráta ze snížení hodnoty (Impairment loss) - částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje zpětněziskatelnou hodnotu.

Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and Equipment) jsou hmotná aktiva:

- která jsou společností držena z důvodu jejich použití při výrobě nebo poskytování zboží nebo služeb, pronájmu jiným společnostem nebo pro administrativní účely, a
- u nichž se očekává, že budou využívána v průběhu více než jednoho účetního období.

Zpětněziskatelná částka (Recoverable amount) je vyšší částka z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užití.

Zbytková hodnota (Residual value) aktiva je očekávaná částka, kterou je společnost schopna okamžitě získat z vyřazení aktiva po odečtení očekávaných nákladů spojených s vyřazením za takových podmínek, jaké se očekávají v době a za situace, jaká bude na konci doby životnosti aktiva.

Doba životnosti (Useful life) je:

- časové období, v jehož průběhu se očekává, že bude dané aktivum společností využíváno, nebo

- b) objem jednotek produkce nebo podobných jednotek, který se očekává, že bude společností získán z daného aktiva

Uznání pozemků, budov a zařízení jako položek aktiv

Pozemky, budovy a zařízení se uznají jako aktivum, pokud splňují definici aktiv, která je uvedena v Konceptním rámci IAS. Tedy pokud:

- 1) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do společnosti, a
- 2) pořizovací cena položky je spolehlivě určitelná.

IAS nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení tohoto majetku do dlouhodobých aktiv, její stanovení je součástí účetní politiky podniku. Náhradní díly jsou podle Mezinárodních účetních standardů ve většině případů chápány jako zásoby a jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby. **Významné náhradní díly jsou však klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení**, pokud společnost očekává, že budou užívány déle než jedno účetní období. Standard uvádí, že pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, je vhodné posuzovat každou část odděleně. Jako příklad uvádí standard letadlo a jeho motory. Pro určení odpisů se uplatňuje tzv. **komponentní přístup**, tj. jednotlivé složky dlouhodobého majetku se odpisují zvlášť. Tento požadavek má pak logický důsledek - fakt, že Mezinárodní účetní standardy neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku (viz. IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky).

Příklad:

Podnik pořídil výrobní linku za 60, která má dobu životnosti 10 let. Její součástí je výměnné zařízení v ceně 6, které je nutno nahradit zcela novým každé 3 roky (tj. vždy počátkem 4. roku).

V příkladu srovnáme situaci, kdy je výměnné zařízení chápáno jako zásoba, se situací, kdy je chápáno jako dlouhodobý majetek.

Varianta 1: Výměnné zařízení chápáno jako zásoba

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Odpisy linky jako celku (60 : 10)	6	6	6	6
Účetní hodnota linky	54	48	42	36
Výměna zařízení na počátku 4. roku – náklad				6
Vliv na hospodářský výsledek	-6	-6	-6	-12

Varianta 2: Výměnné zařízení chápáno jako dlouhodobý majetek (Mezinárodní účetní standardy)

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Odpis linky bez výměnného zařízení (54 : 10)	5,4	5,4	5,4	5,4
Odpis výměnného zařízení	2	2	2	2
Účetní hodnota linky jako celku	52,6	45,2	37,8	36,4 ¹⁾
Vliv na hospodářský výsledek	-7,4	-7,4	-7,4	-7,4

¹⁾ 36,4 = 37,8 (účetní hodnota před výměnou) - 5,4 (odpis linky bez výměnného zařízení) + 4 (účetní hodnota nového výměnného zařízení po prvním odpisu).

Z tohoto příkladu je patrný důvod, proč Mezinárodní účetní standardy zakazují tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku s odůvodněním, že pokud má společnost potřebu tvořit rezervu na opravy, jedná se o důkaz faktu, že má špatně stanoveny odpisy. Z výsledků je patrné, že Mezinárodní účetní standardy vykazují v prvních třech letech v této situaci horší hospodářské výsledky než legislativa, které chápou náhradní díly jako zásobu. Vlivy na hospodářský výsledek jsou však naprosto rovnoměrné, bez ohledu na to, zda v daném roce dochází k výměně zařízení, či nikoliv.

Oceňování pozemků, budov a zařízení

Výchozí ocenění pozemků, budov a zařízení

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Tato cena obsahuje:

- 1) cenu pořízení včetně cla a nevratných daní po odečtení obchodních slev a rabatů.
- 2) Veškeré přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat způsobem zamýšleným vedením.
- 3) Odhad nákladů spojených s demontáží a odstraněním majetku a obnovou místa, na kterém je situován. Tato povinnost vznikne společnosti buď v době, kdy je majetek pořizován nebo jako důsledek užívání majetku v průběhu určitého období z důvodů jiných než je výroba zásob v průběhu tohoto období.

Jako **příklad ostatních přímo přiřaditelných nákladů** (bod 2) uvádí standard 16:

- Částky zaměstnaneckých požitků, které přímo vyplývají z výstavby nebo pořízení pozemků, budov a zařízení
- Náklady na přípravu místa.
- Náklady na přepravu a manipulaci.
- Náklady na instalaci a montáž.
- Náklady na testování, zda aktivum funguje správně, snižené o čisté výtěžky z prodeje jakékoliv položky vyrobené v době uvádění aktiva do příslušného místa a podmínek (například vzorky vyrobené v rámci testování zařízení).
- Náklady na profesní odborníky

Pokud jsou s pořízením aktiva spojeny úroky z úvěrů, má společnost v souladu se standardem 23 - Výpůjční náklady právo volby účtovat tyto úroky do nákladů v období, kdy byly vynaloženy, nebo je aktivovat do ceny dlouhodobého majetku.

Naproti tomu podle standardu 16 **součástí pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení nejsou:**

- 1) Náklady na otevření nového zařízení.
- 2) Náklady na představení nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamní a propagační aktivity)
- 3) Náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na školení personálu).
- 4) Administrativní a jiné všeobecné režijní náklady

Dále nejsou součástí pořizovací ceny částky, které vznikly při užívání nebo přemístění majetku. Jako příklad takových částek uvádí IAS 16:

- Náklady vzniklé v době, kdy majetek, který je schopný fungovat způsobem zamýšleným vedením, dosud

nebyl uveden do provozu nebo nefunguje na plnou kapacitu.

- Počáteční provozní ztráty, například ty, které vznikají v době, kdy se teprve tvoří poptávka po produkci získané z daného majetku.
- Náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo všech operací společnosti.

Od stávající české úpravy se zřetelně odlišuje zejména požadavek standardu 16 na přičítání odhadovaných nákladů na demontáž a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu do pořizovací ceny majetku. Problém vysvětlíme na příkladu.

Příklad:

Společnost provozuje skládku na okraji města. Náklady na vybudování skládky činily 200, skládka byla uvedena do provozu počátkem roku 1. Podle požadavků Mezinárodního účetního standardu 16 – Pozemky, budovy a zařízení jsou součástí ocenění skládky i náklady na sanaci pozemku, které budou společností vynaloženy na konci roku 3 v odhadované částce 100. Výše částky, která bude tvořit součást pořizovací ceny skládky, se má podle dikce standardu 16 určit podle požadavků standardu 37 – rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Společnost odhaduje, že tržní úroková míra se v daném období bude pohybovat kolem 5 %. Koncem roku 3 společnost na sanaci skládky vynaložila částku 102.

Řešení:

Standard 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva říká, že pokud je časový faktor významný, je nutno částku rezervy diskontovat.

Současná hodnota rezervy v roce 1 se vypočte takto:

$$\text{PV (současná hodnota)} = \frac{100}{(1 + 0.05)^3} = 86$$

Skládka bude tedy v rozvaze oceněna částkou 286.

Pohyb rezervy v jednotlivých letech:

Rok	Rezerva na počátku roku	Úrok (5 % z rezervy na počátku roku)	Rezerva na konci roku
1	86	4	90
2	90	5	95
3	95	5	100

Částky byly zaokrouhleny na celé peněžní jednotky.

Účtování:

1.	Pořízení skládky počátkem roku 1	200
2.	Tvorba rezervy počátkem roku 1	86
3.	Úrok na rezervě v roce 1	4
4.	Odpis skládky (lineární, 3 roky)	95
5.	Úrok na rezervě v roce 2	5
6.	Odpis skládky	95
7.	Úrok na rezervě	5
8.	Odpis skládky	96
9.	Náklady na sanaci skládky	102

Různé účty		Pozemky, budovy a zařízení	
1.	200	1.	200
9.	102	2.	86

Rezervy				Úrok	
9.	100	2.	86	3.	4
		3.	4	5.	5
		5.	5	7.	5
		7.	5		

Oprávký k pozemkům, budovám a zařízením			Odpisy		
	4.	95	4.	95	
	6.	95	6.	95	
	8.	96	8.	96	

Náklady (Ostatní provozní)		
9.	2	

Promítnutí situace do výkazů v jednotlivých letech:

Rozvaha 1			
Pozemek	286	HV	-99
Oprávký	-95	Rezerva	90
		Různé účty	200

Výsledovka 1			
Odpisy	95		
Úrok	4		

Rozvaha 2			
Pozemek	286	HV ₁₋₂	-199
Oprávký	-190	Rezerva	95
		Různé účty	200

Výsledovka 2			
Odpisy	95		
Úrok	5		

Rozvaha 3			
Pozemek	286	HV ₁₋₃	-302
Oprávký	-286	Různé účty	302

Výsledovka 3			
Odpisy	96		
Ostatní	2		
Úrok	5		

Vysvětlivky:

1. Tento příklad je z hlediska účtování o rezervách podle Mezinárodních účetních standardů trochu výjimečný, neboť se jedná o situaci, kdy se rezerva netvoří do nákladů, ale je součástí ocenění majetku v rozvaze podle požadavků IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Do nákladů se v tomto případě částka dostane pomocí odpisů majetku.
2. Odpisy majetku byly vypočteny lineárně. Vzhledem k zaokrouhlování je v posledním roce částka odpisů 96.
3. Náklady na sanaci skládky se v roce 3 účtují přímo proti rezervě, do nákladů se účtuje pouze rozdíl,

- o který skutečné náklady převyšují vytvořenou rezervu.
4. V příkladu jsme zaokrouhlovali na celé peněžní jednotky.

Následné výdaje (technické zhodnocení, opravy)

Ustanovení standardu, která se týkají problematiky technického zhodnocení a oprav, byla novelou přepracována. Logika však zůstala nezměněna. Standard 16 uvádí, že další náklady na pozemky, budovy a zařízení, které budou vynaloženy až v budoucnu, se stanou součástí ocenění těchto aktiv, jen pokud se zlepší jejich výkonnost, podnik z nich bude mít větší ekonomický užitek a v případě, že se tyto náklady podniku v budoucnu vrátí. Standard se tedy odvolává na obecná kritéria uznání pozemků, budov a zařízení jako položek aktiv. Pokud tato kritéria nejsou splněna, jedná se o běžné provozní náklady.

Ocenění navazující na výchozí uznání (možnosti přecenění majetku)

Společnost si pro další zacházení s pozemky, budovami a zařízením zvolí buď model historické (pořizovací) ceny – cost model nebo model přecenění – revaluation model.

Cost model

V tomto modelu jsou položky pozemků, budov a zařízení vedeny v pořizovacích cenách snížených o opravy a ztráty ze snížení hodnoty.

Revaluation model

Pokud lze fair value pozemků, budov a zařízení spolehlivě měřit, jsou tyto položky v rámci modelu přeceňování vedeny ve fair value k datu přecenění, snížené o následné opravy a následné ztráty ze snížení hodnoty. Přeceňování musí být prováděno s dostatečnou pravděpodobností, aby bylo zajištěno, že se účetní hodnota významně neodlišuje od hodnoty, která by byla určena použitím fair value k datu rozvahy. Pokud by k takové situaci došlo, je nutné nové přecenění.

Pokud je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, s opravkami zúčtovanými k datu přecenění se zachází následovně:

- 1) Poměrně se upraví brutto účetní hodnota aktiva tak, aby účetní hodnota aktiva po přecenění byla rovna přeceněné částce, nebo
- 2) Oprávky se zruší proti brutto hodnotě aktiva a brutto hodnota aktiva se upraví o částku přecenění přímo proti fondu z přecenění.

Příklad:

Dne 1. 1. 2001 bylo pořízeno dlouhodobé aktivum v pořizovací ceně 40. Očekávaná doba životnosti byla 10 let. Dne 1. 1. 2004 bylo aktivum přeceněno na částku 50 (brutto). Netto částka po přecenění byla 35.

Přecenění k 1. 1. 2004 – varianta 1:

Pozemky, budovy a zařízení		Oprávky	
PZ	40	PZ	12
1.	10	1.	3

Fond z přecenění

1.	7
----	---

V této variantě se zvýší brutto hodnota aktiva o 10, proporcionálně k tomu se upraví oprávky (3) a rozdíl (7) je součástí fondu z přecenění ve vlastním kapitálu.

Přecenění k 1. 1. 2004 – varianta 2:

Pozemky, budovy a zařízení		Oprávky	
PZ	40	1.	12
2.	7	1.	12
		PZ	12

Fond z přecenění

2.	7
----	---

V této variantě se zruší oprávky (operace 1) a brutto hodnota aktiva se upraví o částku přecenění (7), přímo proti fondu z přecenění ve vlastním kapitálu.

Revaluation model tedy povoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Pokud podnik přeceňuje určitý majetek, musí přecenit nejen jednotlivý majetek, ale též celou třídu, ke které majetek patří.

Jako příklad uvádí IAS 16 tyto třídy majetku:

- a) pozemky,
- b) pozemky a budovy,
- c) stroje,
- d) lodě,
- e) letadla,
- f) motorové dopravní prostředky,
- g) nábytek a příslušenství,
- h) kancelářské zařízení.

Přecenění **směrem nahoru** (zvýšení účetní hodnoty aktiva) se podle IAS 16 účtuje **přímo do vlastního kapitálu** jako položka „přírůstek z přecenění (revaluation surplus)“. Rozdíl, vyplývající z přecenění by však mohl být vykázán jako výnos za předpokladu, že je předem (dříve) účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů.

K otázce **zúčtování přírůstku z přecenění** uvádí Mezinárodní účetní standard 16:

Kumulovaný přírůstek z přecenění, zahrnutý ve vlastním kapitálu může být převeden přímo **do nerozdělených zisků** (tj. zisků minulých období), pokud je realizován. Celý přírůstek může být realizován v případě zastarání nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku však může být realizována i v době, kdy je aktivum podnikem užíváno, v takovém případě se částka realizovaného přírůstku určí jako rozdíl mezi odpisy založenými na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy založenými na původní hodnotě aktiva. Převod z „přírůstku z přecenění“ do nerozdělených zisků se neprovádí přes výsledovku.

V případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty plynoucí z přecenění však může být účtováno přímo proti vlastnímu kapitálu (přírůstku z přecenění) do výše, v jaké toto snížení nepřevyší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu (přírůstku z přecenění) u téhož aktiva.

Příklad – zúčtování přírůstku z přecenění:

Společnost pořídila dne 1. 1. 2002 dlouhodobé aktivum za 20. Doba životnosti byla odhadnuta na 5 let, odpis lineární, nulová hodnota při vyřazení. Ke dni 1. 1. 2004 bylo aktivum přeceněno na částku 18.

Rozvahy v jednotlivých letech životnosti aktiva – situace, kdy je **přírůstek z přecenění (Fond) zúčtován při vyřazení aktiva:**

Dl. majetek	20	HV ₂₀₀₂	- 4
Oprávky	- 4		
Peníze	-20		

Dl. majetek	20	HV _{min.}	- 4
Oprávky	- 8	HV ₂₀₀₃	- 4
Peníze	- 20		

Dl. majetek	18	Fond	6
Oprávky	- 6	HV _{min.}	- 8
Peníze	- 20	HV ₂₀₀₄	- 6

Dl. majetek	18	Fond	6
Oprávky	-12	HV _{min.}	-14
Peníze	-20	HV ₂₀₀₅	-6

Peníze	- 20	HV _{min.}	- 14
		HV ₂₀₀₆	- 6

Vysvětlivky k jednotlivým rokům:

Rok	Popis operací
2002	V tomto roce byly účtovány pouze odpisy za rok 2002 ($20 : 5 = 4$)
2003	V tomto roce byly účtovány odpisy za rok 2003 a hospodářský výsledek minulého roku byl převeden na účet Hospodářský výsledek minulých let.
2004	V tomto roce bylo provedeno přecenění aktiva (zrušením oprávek a zvýšením brutto hodnoty aktiva přímo proti přírůstku z přecenění). Původní netto hodnota aktiva byla 12, přírůstek z přecenění proto činil 6. Zároveň byly zvýšeny odpisy ($18 : 3 = 6$). Hospodářské výsledky let 2002 a 2003 jsou vykázány na účtu Hospodářský výsledek minulých let.
2005	V tomto roce byly účtovány pouze odpisy v částce 6. Hospodářské výsledky let 2002 až 2004 jsou vykázány na účtu Hospodářský výsledek minulých let.
2006	V tomto roce byly zaúčtovány odpisy za rok 2006, aktivum bylo vyřazeno z rozvahy a byl zúčtován celý přírůstek z přecenění (6) proti Hospodářskému výsledku minulých let.

Rozvahy v jednotlivých letech životnosti aktiva – situace, kdy je **přírůstek z přecenění (Fond) zúčtováván postupně proti hospodářskému výsledku minulých let:**

Dl. majetek	20	HV ₂₀₀₂	- 4
Oprávky	- 4		
Peníze	- 20		

Rozvaha 2003

Dl. majetek	20	HV _{min.}	- 4
Oprávky	- 8	HV ₂₀₀₃	- 4
Peníze	- 20		

Rozvaha 2004

Dl. majetek	18	Fond	4
Oprávky	- 6	HV _{min.}	- 6
Peníze	- 20	HV ₂₀₀₄	-6

Rozvaha 2005

Dl. majetek	18	Fond	2
Oprávky	- 12	HV _{min.}	- 10
Peníze	- 20	HV ₂₀₀₅	- 6

Rozvaha 2006

Peníze	- 20	HV _{min.}	- 14
		HV ₂₀₀₆	- 6

Vysvětlivky k jednotlivým rokům:

Rok	Popis operací
2002	V tomto roce byly účtovány pouze odpisy za rok 2002 ($20 : 5 = 4$)
2003	V tomto roce byly účtovány odpisy za rok 2003 a hospodářský výsledek minulého roku byl převeden na účet Hospodářský výsledek minulých let.
2004	V tomto roce bylo provedeno přecenění aktiva (zrušením oprávek a zvýšením brutto hodnoty aktiva přímo proti přírůstku z přecenění). Původní netto hodnota aktiva byla 12, přírůstek z přecenění proto činil 6. Zároveň byly zvýšeny odpisy ($18 : 3 = 6$). Ve výši rozdílu mezi původními odpisy (4) a novými odpisy (6) byl částečně zúčtován přírůstek z přecenění proti Hospodářskému výsledku minulých let.
2005	V tomto roce byly účtovány odpisy v částce 6. Ve výši rozdílu mezi původními odpisy (4) a novými odpisy (6) byl částečně zúčtován přírůstek z přecenění proti Hospodářskému výsledku minulých let.
2006	V tomto roce byly zaúčtovány odpisy za rok 2006, aktivum bylo vyřazeno z rozvahy a byla zúčtována zbylá část přírůstku z přecenění (2) proti Hospodářskému výsledku minulých let.

Odpisy

Standard uvádí obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů. Částka odpisů se systematicky alokuje během doby použitelnosti aktiva. Použitá metoda by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užítky plynoucí z aktiva využívány podnikem. Odpis by se měl účtovat jako náklad, s výjimkou situací, kdy je zahrnut do účetní hodnoty jiného aktiva. (Zde se jedná např. o účtování odpisů výrobních strojů, které jsou při účelovém členění výsledovky, v souladu s IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, účtovány jako nedokončená výroba do aktiv).

Změny v odhadech doby použitelnosti majetku a změny v odpisové metodě by měly být posuzovány jako změny v odhadech podle IAS 8 - Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech. To znamená, že v důsledku změny v odhadu se **neupravují zpětně** účetní výkazy minulých období, ale změna se promítne v období běžném, popřípadě v obdobích následujících.

Odpisové metody

Standard jako vhodné odpisové metody uvádí lineární metodu, metodu snižujícího se základu a metodu výko-

nové. Standard předpokládá znalost těchto metod ze strany společnosti, proto je blíže nevysvětluje. V našem příspěvku však v krátkosti o těchto metodách pojednáme.

Odpisové metody lze rozdělit do dvou skupin:

- 1) Metody založené na čase.
- 2) Metody založené na výkonu využití aktiva.

Metody založené na čase

• **Lineární metoda** - odpisy jsou počítány podle vzorce:

$$\frac{\text{Pořizovací cena nebo částka nahrazující pořizovací cenu} - \text{Zbytková hodnota}}{\text{Očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

Příklad:

Společnost odpisuje dlouhodobé aktivum, jehož pořizovací cena je 1 000 a odhadovaná cena při vyřazení je 100. Očekávaná doba životnosti aktiva je 5 let.

Rok	Pořizovací cena	Odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
1	1000	900	180	820
2	1000	900	180	640
3	1000	900	180	460
4	1000	900	180	280
5	1000	900	180	100

• **Zrychlené odpisy** - odpis je větší v počátečních letech využívání aktiva a postupně se snižuje

Mezinárodní účetní standardy se výslovně zmiňují pouze o jedné metodě zrychlených odpisů - **metodě zmenšujícího se základu**. Díkce standardů však nevylučuje použití i jiných metod zrychlených odpisů, například metody SYD (Sum-of-years' digits).

a) Metoda zmenšujícího se základu

Metoda zmenšujícího se základu pracuje s odpisovou sazbou, která je určitým násobkem lineární sazby. Například metoda **DDB** - Double declining balance method pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. V praxi se používají různé násobky lineární sazby, tedy nejen dvojnásobek, ale také například 1,5 násobek a podobně. Na rozdíl od jiných metod se u metody zmenšujícího základu neodčítá hodnota při vyřazení od odpisové základny.

Příklad:

Vydáme ze stejného zadání jako v předcházejícím příkladu.

Rok	Účetní hodnota na počátku roku	Sazba ¹⁾	Odpis	Oprávkový	Účetní hodnota na konci roku
1	1000	40 %	400	400	600
2	600	40 %	240	640	360
3	360	40 %	144	784	216
4	216	40 %	86,4	870,4	129,6
5	129,6	40 %	29,6²⁾	900	100

¹⁾ Počítáno metodou DDB - založeno na dvojnásobku lineární sazby, tj. 2 x 20 %

²⁾ Účetní hodnota na konci tohoto roku nesmí převýšit hodnotu při vyřazení.

b) Metoda SYD

Metoda SYD je metoda vedoucí ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na klesajícím podílu odpisové základny (pořizovací cena - hodnota při vyřazení). Příslušný podíl vypočteme jako počet let, které zůstávají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku, děleno součtem počtu let životnosti aktiva. Na konci odhadnuté doby životnosti majetku se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení.

Příklad:

Opět použijeme stejné zadání jako v předcházejících příkladech.

Rok	Odpisová základna	Zbývající doba životnosti	Podíl	Odpis	Účetní hodnota
1	900	5	5/15	300	700
2	900	4	4/15	240	460
3	900	3	3/15	180	280
4	900	2	2/15	120	160
5	900	1	1/15	60	100
		15	15/15	900	

Metody založené na výkonu aktiva

Odpisy mohou být založeny též na objemu produkce, který se pomocí daného aktiva vyprodukuje během doby jeho životnosti. Mezinárodní účetní standardy zde hovoří o metodě počtu jednotek (Sum of the units method). Metody založené na výkonu aktiva jsou vhodné například pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost určit množstvím vyrobených výstupů.

Odpis založený na výkonu = Odpisová sazba x Množství produkce vyrobené za období

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{\text{Pořizovací cena} - \text{Hodnota při vyřazení}}{\text{Odhadované množství produkce, které se získá z daného aktiva po dobu jeho životnosti}}$$

Příklad:

Předpokládejme letadlo v pořizovací ceně 1000, odhadnutá hodnota při vyřazení 100. Odhad výkonu letadla po dobu jeho životnosti je 30 000 letových hodin.

Rok	Odpisová základna	Skutečné letové hodiny v daném roce	Odpisová sazba	Odpis	Účetní hodnota
1	900	4 000	0,03	120	880
2	900	4 500	0,03	135	745
3	900	5 000	0,03	150	595
4	900	4 800	0,03	144	451
5	900	5 200	0,03	156	295
6	900	5 100	0,03	153	142
7	900	2 000		42	100
Celkem		30 600		900	

Ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky k pozemkům, budovám a zařízením)

V této problematice odkazuje IAS 16 na IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Standard 36 uvádí možné situace, které obecně mohou vést k účtování ztráty ze snížení hodnoty aktiv (nejen pozemků, budov a zařízení):

- Větší snížení tržní ceny určitého aktiva nebo skupiny aktiv (penězotvorné jednotky) než se původně očekávalo (odhadovalo) jako důsledek plynutí času

Zveřejnění

Standard 16 – Pozemky, budovy a zařízení má rozsáhlé požadavky na zveřejnění. V příloze (poznámkách) k účetní závěrce se toto zveřejnění provádí většinou v části věnované účetním politikám a dále v samostatné části věnované dlouhodobému majetku, jejíž součástí bývá tzv. tabulka pohybů dlouhodobého majetku. Tabulka může mít tuto podobu:

Položka	Brutto stav k 1.1. X	Přírůstky v roce X	Reklasifikace – uvedení majetku do provozu	Vyřazení v roce X	Převedení z nebo do investic do nemovitostí	Brutto stav k 31. 12. X	Odpisy	Ztráty ze snížení hodnoty	Oprávký k 31.12. X	Netto stav k 31. 12. X
Pozemky										
Budovy										
Zařízení kancelářů										
Počítače										
Automobily										
Pozemky, budovy a zařízení neuvedené do provozu										

nebo užívání aktiva.

- Podstatné změny v technologickém, tržním, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém společnost operuje, nebo změny na specifickém trhu, ke kterému dané aktivum patří. K těmto změnám buď již došlo nebo se očekávají v blízké budoucnosti.
- Zvýšení tržní úrokové míry nebo jiné tržně orientované míry výnosnosti investic, kdy toto zvýšení pravděpodobně ovlivní určení hodnoty z užití aktiva a sníží významně jeho zpětněziskatelnou částku.
- Účetní hodnota čistých aktiv společnosti je vyšší než její tržní kapitalizace.
- Existuje konkrétní důkaz o zastarání nebo fyzickém poškození aktiva nebo skupiny aktiv.
- Nastaly nebo v blízké budoucnosti nastanou podstatné změny ve společnosti a její činnosti, například rozhodnutí o ukončování některé činnosti nebo o restrukturalizaci, a z těchto důvodů došlo nebo dojde ke změně způsobu nebo rozsahu užívání aktiva nebo skupiny aktiv.
- Operativní evidence společnosti naznačuje, že výkonnost aktiva nebo skupiny aktiv je nebo bude horší, než se původně očekávalo.

Likvidace a vyřazení

Pozemky, budovy a zařízení se vyloučí z rozvahy při vyřazení nebo pokud se neočekávají žádné ekonomické užitky z jeho používání nebo vyřazení. Výsledek vyplývající z vyřazení pozemků, budov a zařízení se ve výsledovce označuje jako gain (loss), nikoliv jako revenue (expense).

Shrnutí:

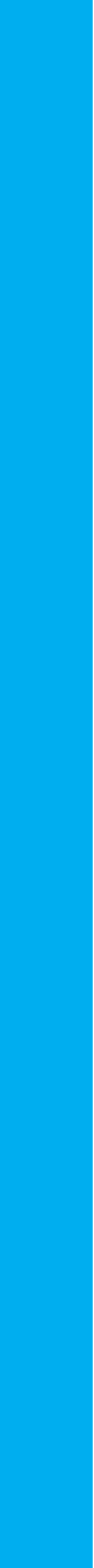
V oblasti pozemků, budov a zařízení je příčinou zásadních rozdílů mezi českou účetní legislativou a IAS 16 vliv daní na účetní legislativu v ČR. IAS jsou jednoznačně zaměřeny na podstatu problému, proto majetek a jeho případné technické zhodnocení zachycují do aktiv, pokud je splněna definice aktiv podle Koncepčního rámce IAS. Česká praxe definuje uvedený majetek výčtem jeho položek, který ne vždy koresponduje s podstatou problému, ale bývá v mnohých případech ovlivněn daňovou legislativou.

Zásadním rozdílem při určení pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení je požadavek standardu 16 na zahrnutí výdajů spojených s vyřazením tohoto majetku do pořizovací ceny ve výši odhadnuté rezervy.

Při výpočtu odpisů uplatňují IAS / IFRS tzv. komponentní přístup, což je důvodem, proč Mezinárodní účetní standard 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva zakazuje tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku.

Dalším rozdílem je možnost přeceňování pozemků, budov a zařízení podle alternativního řešení standardu 16 na reálnou hodnotu. Tato možnost v české účetní praxi neexistuje. Pro praktické využití však tato informace není příliš relevantní, protože společnosti vykazující podle IAS / IFRS možnosti přecenění na fair value v rámci modelu přeceňování (Revaluation model) prakticky vůbec nevyužívají (toto tvrzení vyplývá z výzkumu provedeného autorkou tohoto příspěvku na 70 zahraničních firmách vykazujících podle IAS / IFRS).

Ing. Lenka Krupová, Ph.D.
Katedra finančního účetnictví
VŠE



Zákaz výslechu je upraven v § 99 tr.ř. Pro případ auditora je nutno zabývat se odst. 2 tohoto ustanovení, podle nějž „*svědek nesmí být vyslýchán též tehdy, jestliže by svou výpovědí porušil státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže byl této povinnosti příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má, zproštěn.*“

Podle § 15 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech ve znění pozdějších právních předpisů, je auditor povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, týkajících se účetní jednotky, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním auditorských služeb, pokud zákon nestanoví jinak.

Posledně citované ustanovení § 15 odst. 1 zákona o auditorech tedy ukládá auditorovi povinnost mlčenlivosti ohledně vymezených skutečností. Jde tedy o případ dle § 99 tr.ř. a auditor je zde subjektem státem uložené povinnosti mlčenlivosti. Platí tedy pro auditora zákaz výslechu dle § 99 odst. 2 tr.ř. Je nutno zdůraznit, že zákaz výslechu platí o skutečnostech dle § 15 odst. 1 zákona o auditorech.

Auditora tedy stíhá povinnost mlčenlivosti uložená státem (§ 15 odst. 1 zákona o auditorech), platí pro něj zákaz výslechu (§ 99 odst. 2 tr.ř.), a proto dále platí, že spis auditora je listinou, jejíž obsah se týká okolnosti, o které platí zákaz výslechu (§ 78 odst. 2 tr.ř.).

Z uvedeného vyplývá, že auditor není povinen předložit nebo vydat spis auditora podle § 78 odst. 1 tr.ř.

Z této zásady je možná (pomíne-li problematiku zproštění mlčenlivosti) výjimka, a to víceméně hypotetická takto:

Zákaz výslechu dle § 99 tr.ř. není bezvýjimečný. Podle odst. 3 § 99 tr.ř. neuplatní se zákaz výslechu u svědecké výpovědi, týkající se trestného činu, stran něhož má svědek oznamovací povinnost podle trestního zákona (§ 168 tr.z.).

V § 168 trestního zákona (tr.z.) je pak stanoven výčet trestných činů, u nichž platí oznamovací povinnost. U tam vypočtených trestných činů neplatí zákaz výslechu. Proto by byl auditor povinen v těchto případech spis předložit (vydat). Je však dosti nepravděpodobné, že by spis auditora se mohl týkat některých trestných činů v § 168 tr.z. vy-

počtených a to s ohledem na charakter těchto trestných činů.

Z uvedeného vyplývá, že nepředložením nebo nevydáním auditorského spisu se auditor nedopustí nevyhovění výzvy podle § 66 tr.ř. a nemůže mu být tedy podle tohoto ustanovení uložena pokuta.

Na závěr je namístě učinit tyto poznámky:

a) lze zkráceně konstatovat, že auditor nemá povinnost předložit (či vydat) spis tehdy, když se obsah spisu týká skutečností, které se týkají účetní jednotky a (kumulativně, současně), o nichž se auditor dozvěděl v souvislosti s poskytováním auditorských služeb. Nelze zcela vyloučit, že auditor by byl vyzván k předložení spisu za jiných okolností. Takový případ je však obtížně předem představitelný.

b) uvedené stanovisko vychází jednoznačně z textu uvedených právních předpisů a v běžně dostupné judikatuře se nenachází odlišný právní názor. Existující judikatura sice řeší víceméně podobné případy, ovšem u jiných profesí (notáři, advokáti, daňoví poradci). Právní názor, který by uvedené stanovisko byť nepřímo zpochybňoval, se nevyskytl.

c) i když platí zákaz výslechu, je auditor povinen se k výslechu dostavit na předvolání a k tomuto dostavení se může být donucován předvedením nebo pokutou (§ 98 a § 66 tr.ř.). Když se auditor takto k výslechu dostaví, není povinen vypovídat o skutečnostech dle § 15 odst. 1 zákona o auditorech.

2. Kdo může zbavit auditora mlčenlivosti v případech, kdy je účetní jednotka v likvidaci, konkursu či vyrovnání? To s rozlišením informací, které se týkají období likvidace, konkursu a vyrovnání, a informací, které se týkají období předtím, než likvidace, konkurs nebo vyrovnání nastaly.

Podle § 15 odst. 1 zákona o auditorech, může auditora zprostit mlčenlivosti (rozumí se mlčenlivosti v rozsahu stanoveném zákonem o auditorech) jen účetní jednotka. Proto jde o otázku, kdo je oprávněn jménem účetní jednotky úkon, spočívající ve zbavení mlčenlivosti, učinit, kdo je tedy oprávněn jménem (nebo v zastoupení) účetní jednotky takto jednat.

Případ likvidace

Chybí výslovné ustanovení zákona o tom, kdo je oprávněn zprostit auditora mlčenlivosti. Podle ustanovení § 72 odst. 1 ob.z. je likvidátor oprávněn činit jménem společnosti jen úkony směřující k likvidaci. Je oprávněn mimo jiné „vykonávat práva společnosti“. Nicméně pořad jen v rámci svého oprávnění činit jen úkony směřující k likvidaci.

Zproštění mlčenlivosti podle § 15 odst. 1 zákona o auditorech je úkonem, který činí společnost (účetní jednotka) vůči auditorovi. Tento úkon může mít sice nepřímé dopady na dokončení likvidace, avšak není úkonem, který by sám jakkoliv směřoval k likvidaci. Nezbyvá proto konstatovat, že působnost ke zproštění mlčenlivosti na likvidátora nepřechází.

To znamená, že tato působnost zůstává na statutárním orgánu, který je oprávněn v tomto směru jednat jménem společnosti i v době trvání likvidace.

Uvedené platí pro nejčastější případ - na likvidaci obchodních společností. S ohledem na § 260 ob.z. platí uvedené i pro případ likvidace družstva a nakonec s ohledem na § 9 odst. 6 zákona o státním podniku platí uvedené i pro případ likvidace státního podniku.

Případ konkursu a vyrovnání

Podle § 14a zákona o konkursu a vyrovnání je správce konkursní podstaty výslovně oprávněn a povinen rozhodovat obchodním tajemstvím a jiné povinnosti mlčenlivosti.

Podle § 50 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání o vyrovnacím správci platí přiměřeně ustanovení o správci podstaty.

V případech konkursu nebo vyrovnání je tedy ke zproštění mlčenlivosti dána působnost správce podstaty nebo vyrovnacího správce.

K časovému rozlišení

Žádné ustanovení zákona nerozlišuje působnost ke zproštění mlčenlivosti na dobu předtím než nastane likvidace, konkurs či vyrovnání.

Ten, kdo je tedy oprávněn jménem společnosti učinit úkon zproštění mlčenlivosti, tedy tak může učinit v tomto smyslu (z hlediska času) neomezeně.

JUDr. Miroslav Sylla
advokát

Z činnosti kárné komise v prvním pololetí 2004

Do roku 2004, třetího roku funkčního období končícího listopadovými volbami, vstoupila kárná komise (dále jen „KK“) jak s povinnostmi ve své hlavní činnosti, tak také s novými povinnostmi vycházejícími jednak z priorit schválených na XIII. sněmu auditorů, a dále z potřeby dořešit určité formální postupy KK v návaznosti na Správní řád a pak též definovat náměty pro dílčí úpravy kárného řádu (dále jen „KŘ“).

Priority kárné komise na rok 2004

Priority Komory auditorů ČR (dále jen „KA ČR“) na rok 2004, schválené jako součást usnesení XIII. Sněmu auditorů dne 28. 11. 2003, byly v lednu 2004 zapracovány do plánu činnosti kárné komise. Jedná se o tyto konkrétní úkoly:

- praktická implementace a propagace etického kodexu (dále jen „EK“) respektujícího požadavky IFAC do české auditorské práce;
- praktická implementace novely zákona o auditorech a novelizovaných vnitřních předpisů KA ČR.

K těmto dvěma prioritám, vyplývajícím pro KK z minulého sněmu, lze po uplynulém půl roce konstatovat následující:

Etický kodex

Přijatý plán práce ukládá všem členům KK, seznámit se důkladně se zásadami a principy obsaženými v EK respektujícími požadavky IFAC, který je od 1. ledna 2004 závazný pro všechny auditory, a tím též pro kárný orgán KA ČR, kterým je kárná komise. Konkrétní úkoly pro členy KK spočívají tedy v povinnosti studovat a projednávat náměty a dotazy z aplikace nového EK s cílem získat jasný názor na posuzování povinností daných EK v kárném řízení.

Praktická implementace EK respektujícího požadavky IFAC se v činnosti KK, ale též dozorčí komise, jako kárného, resp. dohlížejícího orgánu KA ČR, zcela plně projeví až v hodnocení a posuzování způsobu a úrovně dodržování či nedo-

držování tohoto EK auditory a auditorskými společnostmi, které budou subjektem kontroly plnění etických požadavků EK od roku 2004. EK předpokládá, že každý případ nedodržení etických požadavků bude vyšetřen a tam, kde to bude zapotřebí, budou podniknuty disciplinární kroky. Citujeme: „Zjevné neplnění těchto požadavků může mít za následek, že kárná komise KA ČR provede vyšetřování s cílem prověřit jednání daného člena.“ Pro připomínku, jde o přesný citát z Předmluvy k etickým požadavkům EK auditorů.

KK se na svých pravidelných zasedáních, a několikrát též i na mimořádných jednáních ke konkrétním dílčím problémům, zabývala novým EK se záměrem získat a potvrdit si jasný názor na posuzování povinností ukládaných EK. KK, kromě jiných, zaměřila svojí pozornost na čl. 8 EK „Nezávislost při ověřování“ a dále též na přílohu č. 1 ke kapitole (čl.) 8. Tyto texty obsahují pro všechny auditory mnoho námětů k uvažování, jak se od roku 2004 chovat.

Jistě jsme si všichni auditori po seznámení se s novým EK uvědomili, že jeho přijetím skončily všechny neurčitosti ustanovení původních etických kodexů KA ČR, jejichž obsah byl poplatný určité době a jejich vývoj reagoval na měnící se regulační podmínky v Evropě i celém světě vždy s určitým odstupem.

Několik poznámek k prosazování etických požadavků:

V duchu EK budou pro dozorčí komisi, kárnou komisi a odvolací komisi složenou z členů rady KA ČR, vodítkem zásady uvedené v příloze č. 2 EK.

Disciplinární postihy

EK má pro prosazování etických požadavků připraveny určité donucovací nástroje. Podle jeho přílohy č. 2 z ledna 1998 se disciplinární postihy zpravidla ukládají za nedodržení požadovaného standardu odborné péče; nedodržení požadované kvalifikační úrovně nebo požadovaných kompetencí; nedodržení

etických pravidel; nedůstojné nebo nepoctivé jednání.

Disciplinární sankce

Jako kárná opatření podle stejné přílohy EK kárný orgán obvykle ukládá tyto: výstraha, pokuta, úhrada nákladů, odejmutí práva k provozování praxe, pozastavení členství, vyloučení. Další možnou sankcí může být napomenutí, vrácení honoráře naučtovaného klientovi, povinné další vzdělávání, případně dokončení práce jiným členem organizace na náklady potrestaného člena.

Dosavadní úprava podle národních směrnic

Kárné šetření a kárné řízení ve smyslu EK závazného od 1. 1. 2004 pro všechny auditory, je dosavadní platnou metodikou KA ČR, obsaženou ve Směrnici pro dohled a v Kárném řádu KA ČR, dostatečně a přiměřeně upraveno. Bude však jistě vhodné některé z disciplinárních postupů i přístupů ve smyslu Preambule k EK a Předmluvy k etickým požadavkům podrobit určitému „upgrade“. Bude to v zájmu všech, jak auditorů, tak i orgánů KA ČR.

Náměty pro možnou budoucí úpravu

KK se zabývala možnými budoucími novelizacemi zákona o auditorech (dále jen „ZoA“), případně KŘ, a to v doplnění kárných opatření o ta, která by podle názoru KK byla účinná a prospěšná jak KA ČR, tak i auditorům. Jsou jimi, kromě jiného, též úhrada nákladů orgánů KA ČR spojených s celým příslušným kárným řízením, vrácení honoráře auditorem naučtovaného klientovi (ovšem s ponecháním sankce zaplacení odvodu části pohyblivého příspěvku KA ČR), další povinné vzdělávání s určeným obsahem.

Novela zákona o auditorech

Kárná komise dostala pro rok 2004 v plánu práce ještě další úkol, neboť na XIII. sněmu byla přijata prioritou praktické implementace novely zákona o auditorech a novelizovaných vnitřních předpisů KA ČR.

Nutno připomenout, že tato novela nebyla z hlediska svého definitivního obsahu na počátku roku 2004 zcela známa.

Stejně jako v případě nového EK, tak také praktická implementace novely ZoA (zákon č. 169/2004 Sb.) je pro auditory a KK závazná a povinná pro kárné případy, které vzniknou od doby účinnosti novely zákona, tj. od 1. května 2004. Ustanovení a zásady této novely ZoA je nutno všemi auditory urychleně přijmout – vtáhnout – do myšlení, uvažování a jednání všech auditorů.

Aktuální informace

Rada komory se zabývala nesouladem mezi náležitostmi Zprávy auditora podle zákona č. 254/2000 Sb., ve znění novely č. 169/2004 Sb., konkrétně v § 14 a náležitostmi podle Auditorské směrnice č. 3. Rada přijala závěr, že je třeba zachovat postup podle AS č. 3 s tím, že auditori zváží vhodné doplnění o údaje podle § 14 zákona (předmět činnosti), např. odkazem na přílohu, výroční zprávu apod. Účinnost tohoto opatření je od 1. 5. 2004.

Správní řád a vnitřní procesní postupy v KK

KK se v průběhu funkčního období zvláště při řešení složitějších případů často setkávala s některými formálními problémy v procesních postupech. Začalo být jasné, že některé otázky v detailu nemůže řešit ZoA, neřeší je ani KŘ. ZoA i KŘ se však odkazují na zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád).

Náročnost přípravy některých jednání KK ve smyslu § 11 KŘ prokázala, že bez znalosti zákona o správním řízení a též i potřebných právních konzultací ke konkrétní kauze není možné kvalifikovaně jednat a rozhodovat v příslušné věci. Vzhledem k budoucím možným soudním sporům proti rozhodnutím KK se projevila nutnost zajistit dodržování správních formálních a procesních postupů v jednání KK i všech účastněných orgánů KA ČR a Úřadu KA ČR, tak jak vyplývají ze ZoA, Statutu, Směrnice pro dohled a KŘ. Bez právní pomoci, často již od přípravy řízení ve věci, nebude v kárném řízení možné úspěšně čelit a vzdorovat zkušeným advokátům zastupujícím kárně obviněné v kárném řízení.

V několika mimořádných jednáních KK byla vypracována, konzultována s právníky a následně pro KK přijata vnitřní termínová a formální pravidla upravující postupy KK v úkonech, které bezprostředně souvisejí s kárným řízením, včetně postupu před zahájením kárného řízení. Tato pravidla upřeshňují časový sled a odpovědnosti v těchto úkonech a dále jsou v nich zdůrazněny některé náležitosti postupů podle KŘ. Tento vnitřní jednací řád KK upravuje „technické záležitosti“ v procesních postupech KK i spolupracujících zaměstnanců referátu dohledu KAČR, a to mimo ustanovení, která jsou upravena platným KŘ.

Náměty k možným dílčím úpravám vnitřních předpisů KA ČR

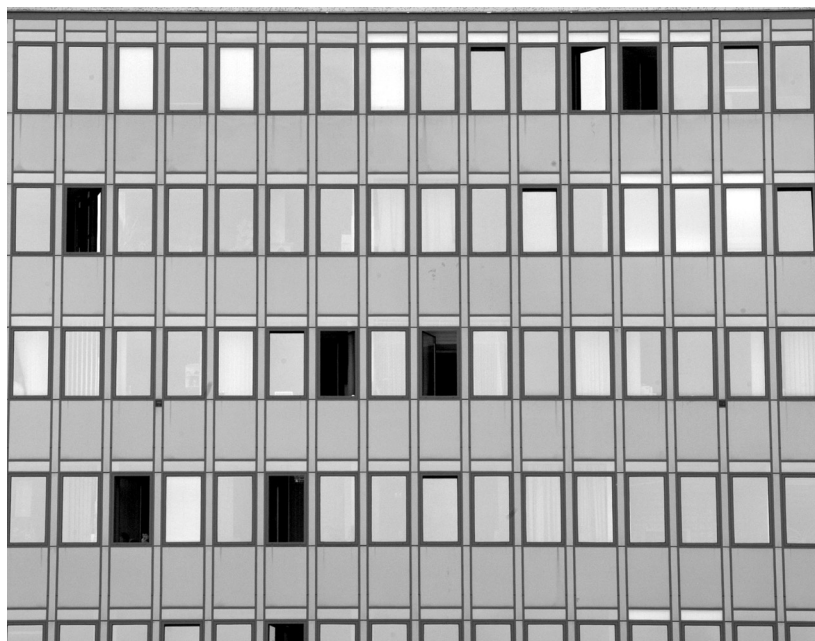
V průběhu funkčního období KK se projevily některé nesrovnalosti mezi jednotlivými vnitřními předpisy. KK se těmito případy zabývala i při konzultacích s externími právníky a z těchto jednání vzešlo doporučení veškeré dílčí nesrovnalosti uvést do souladu se zákonnými normami proto, aby se odstranilo nebezpečí, že jejich přetrvávání by mohlo případně být zdrojem problémů při soudních jednáních. Nejedná se přitom o zásadní změny dosavadních vnitřních předpisů, spíše o jejich vzájemné sladění. Vzhledem k nadcházejícím volbám nových orgánů KA ČR na XIV. sněmu auditorů v listopadu t.r. by odstranění uvedených nesrovnalostí bylo pro budou-

cí činnost určitě přínosem. Dále uvádíme příklady vybraných nesouladů a návrhy k jejich řešení.

Nesoulad mezi KŘ a Směrnicí pro vyřizování stížností

Kárný řád upravuje v § 9 činnost kárné komise před zahájením kárného řízení v tom smyslu, že **oznámení a stížnosti** podané na auditora, asistenta auditora nebo auditorskou společnost **předává úřad KA ČR**, popřípadě orgán či funkcionář KA ČR, pokud oznámení nebo stížnost obdrželi, **kárné komisi k předběžnému posouzení**. Kárná komise **zváží obsah** a závažnost předaného oznámení nebo stížnosti, jakož i průkaznost tvrzení a důkazů uvedených v těchto podáních a posoudí, zda předložené podklady jsou dostatečné k přímému zahájení kárného řízení, nebo je věc nutno nechat prošetřit dozorčí komisí.

Doposud ovšem existuje trvalý rozpor mezi těmito ustanoveními KŘ na straně jedné a na druhé straně ustanovením Směrnice KA ČR pro vyřizování stížností, podle které se dlouhodobě v praxi postupuje, citujeme dle ustanovení § 2 odst. 2 Směrnice: „**Stížnosti přijímá** a eviduje **dozorčí komise** v souladu se statutem Komory a v součinnosti se zaměstnanci Úřadu Komory, zejména referátu dohledu. Podání, resp. oznámení, resp. stížnost se vždy posuzují podle obsahu bez ohledu na to, jak je podavatelem označeno a zachází se s ním jako se stížností.“ V dalším odst. (3) je pak určeno:



„O působnosti Komory stížnost vyřídít rozhoduje Dozorčí komise.“

KK navrhuje, aby výše uvedený nesoulad mezi KŘ a Směrnicí pro vyřizování stížností byl řešen vypuštěním rozporného textu z § 9 KŘ vzhledem k tomu, že dosavadní praxe potvrdila funkčnost a aktuálnost postupu podle Směrnice pro vyřizování stížností.

Odvolání a řízení o něm

Institut odvolání, který je upraven § 19 a násl. KŘ, začal být v posledních letech kárně obviněnými osobami využíván v napadání rozhodnutí prvoinstančního orgánu, tj. KK. Při řízení o odvolání se postupuje podle § 19 až § 21. Konkrétně v § 21 je popsán závěrečný postup při prezentaci výsledků přezkoumání odvolací komise. Na základě výsledků přezkoumání odvolací komise buď odvolání zamítne a rozhodnutí KK potvrdí, nebo rozhodnutí KK zruší a vrátí jí věc k novému projednání a rozhodnutí.

V této poslední možnosti nastává určitý problém, neboť pokud odvolací komise rozhodnutí KK zruší a věc jí vrátí k novému projednání, je KK ve svém rozhodování vázána právním názorem odvolací komise. Pokud odvolací komise potvrdí rozhodnutí ve věci, ale ruší rozhodnutí KK v druhu nebo výši kárného opatření, pak vzniká otázka, zda je nutno v kárném řízení opakovat formálně celé jednání (podle § 11) nebo v duchu zásady hospodárnosti provést pouze zkrácené jednání k hodnocení druhu a výše kárného opatření. KK navrhuje doplnit § 21 odst.1 o bod s tímto ustanovením. Podle názoru KK by tento postup byl hospodárnější.

Účastníci kárného řízení a účastníci jednání

KK podle § 10 zahajuje kárné řízení zpravidla tehdy, obdržel-li od předsedy dozorčí komise písemné oznámení o podezření z porušení povinnosti ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o auditorech, jehož se měl na základě zjištění dozorčí komise dopustit auditor, asistent auditora nebo auditorská společnost.

Kárné řízení se k projednání věci zpravidla zahajuje ústním jednáním. Účastníky jednání jsou podle § 11 odst. KŘ pověřeni členové kárné komise, zapisovatel, účastníci

řízení, popřípadě jejich zástupci, svědci, odborní poradci a znalci, jsou-li přizváni; v případě, že oznámení o porušení povinnosti podala dozorčí komise, též zástupce této komise, obeznámený s projednávanou věcí.

Účastníky kárného řízení podle § 4 KŘ je auditor, asistent auditora nebo auditorská společnost, proti nimž bylo zahájeno kárné řízení, a ministr financí ČR, pokud podal návrh na zahájení kárného řízení dle § 23 odst.1 zákona.

V podáních, resp. oznámeních nebo stížnostech, jsou uváděny čím dále složitější skutkové podstaty, ve kterých stěžovatelé spatřují porušení povinností auditora. Vzhledem k tomu, že příprava podkladů k zahájení kárného řízení vyžaduje úzkou spolupráci a konzultaci případných problémů, považuje KK spolu s dozorčí komisí za vhodné doplnit § 4 s názvem „Účastníci kárného řízení“ o ustanovení, že účastníkem kárného řízení je též dozorčí komise KA ČR, pokud podala oznámení o podezření z porušení povinnosti. Zcela určitě toto opatření přinese hospodárnější postup při zvyšování průkaznosti tvrzení a důkazů uvedených v podáních DK.

Hlavní činnost KK v 1. pololetí 2004

Každé šetření dozorčí komise a případné kárné řízení se zabývá skutky, které měly vzniknout, nebo vznikly a proběhly v minulosti, i když svůj odraz mohou mít až v aktuální době. Oznámením, podáním nebo stížností na konkrétního auditora, asistenta auditora nebo auditorskou společnost se v průběhu šetření zabývá dozorčí komise a jejím výstupem je písemné oznámení o podezření z porušení povinností, které po předání kárné komisi slouží k případnému zahájení kárného řízení.

KK zahájila v 1. pol. 2004 konkrétní kárná řízení v následujících typech případů:

- podezření o pochybení auditora při vydání nemodifikovaného výroku k účetní závěrce a.s. za rok 1998; impulsem byl monitoring tisku; jednání ve věci probíhá dalším dokazováním o řádném doložení podkladů ve spisu auditora,
- podezření o pochybení auditora při vydání dopisu vedení účetní

jednotky (v roce 1999) s návodem řešení účetních a daňových problémů v účetní závěrce roku 1998; impulsem byla stížnost advokátní kanceláře, jako zástupce jednoho ze společníků; ve věci byly vyžádány další podklady od auditorské společnosti,

- podezření o pochybení auditora při vydání nemodifikovaného výroku k účetní závěrce a.s. za rok 2002 a neupozornění akcionářů, a to i přes vlastní pochybnosti auditora, vyjádřené v komentáři k auditu; impulsem byla stížnost minoritního akcionáře; ve věci probíhá další dokazování k doložení podkladů ve spisu auditora,
- podezření o pochybení auditora při vydání nemodifikovaného výroku k účetní závěrce za rok 2002, předkládané v jiném než předepsaném formátu; impulsem byla stížnost Komise pro cenné papíry; jedná se o dva obdobné případy; pověřeni členové KK posuzují podklady s cílem případného zahájení kárného řízení,
- podezření o pochybení auditora při nesoučinnosti s dozorčí komisí; případ byl odročen k dalšímu upřesnění.

KK kromě těchto jednání v kárných řízeních projednávala a rozhodovala ve třech případech rozhodnutí odvolací komise k odvolání proti rozhodnutí KK v roce 2003, které odvolací komise na základě svého rozhodnutí vrátila KK k novému projednání a rozhodnutí. V jednom případě KK napravila svůj formální postup z původního odvolání, rozhodnutí zůstalo stejné. Ve druhém případě, kde odvolací komise potvrdila rozhodnutí KK ve věci, ale doporučila zvážit tvrdost výše kárného opatření, vyhověla KK tomuto právnímu názoru odvolací komise. Třetí případ odvolání byl řešen s právním zástupcem kárně obviněného a jednání bylo odročeno podle § 11 odst. 11 Kárného řádu, jelikož právní zástupce obviněného upozornil na nové skutečnosti, které je nutno nechat prošetřit dozorčí komisí a též porovnat se stanoviskem právníka.

Ing. Jiří Sixta
místopředseda kárné komise
KA ČR

Uplatňování daně z přidané hodnoty po 1. květnu 2004

Vstup naší republiky do Evropské unie k 1. květnu 2004 vyvolal potřebu sjednocení naší legislativy s pravidly uplatňovanými v ostatních zemích společenství. Toto sjednocení se promítlo do všech oblastí a samozřejmě i do oblasti daní, včetně daně z přidané hodnoty. Vzhledem k této skutečnosti byl zpracován a schválen zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty, který vychází z VI. direktivy Evropské unie (dále jen „EU“). Dá se říci, že proměna nového zákona o dani z přidané hodnoty oproti stávajícímu, je dokonalá, neboť obsahuje nejen zcela nové úpravy, vymezení nových pojmů, ale i nové označení pojmů namísto pojmů pro tuto daň již zaběhnutých a zcela nové uspořádání zákona. Tento článek se nebude zabývat všemi podrobnostmi jednotlivých oblastí úpravy, ale základními zásadami při uplatňování daně.

Před tím je však třeba vysvětlit některé nově používané pojmy:

- Uskutečněné plnění se rozlišuje na plnění zdanitelné a na plnění osvobozené od daně - to se dále rozlišuje na plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet a plnění osvobozené s nárokem na odpočet.
- Osoba registrovaná v jiném členském státě je osoba, které bylo přiděleno DIČ pro účely daně z přidané hodnoty v jiném z členských států.
- Třetí země - země mimo EU.
- Zahraněční osoba - osoba, která nemá na území EU sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje.
- Osoba identifikovaná k dani - právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání (dále bude uváděna jako „neziskový subjekt“) nebo osoba, která provádí pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, pokud pořídí ze států EU zboží, jehož

hodnota přesáhne částku 10 000 EUR nebo, pokud je jí zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně.

- O dovozu a vývozu se hovoří jen ve vztahu ke třetím zemím.
- Ve vztahu k EU jde o dodání zboží do jiného členského státu či jeho pořízení z jiného členského státu a poskytnutí služeb do jiného členského státu nebo jejich přijetí.

DIČ

Mezi změny, které se dotkly všech daňových subjektů, tedy nejen plátců daně z přidané hodnoty, je změna daňového identifikačního čísla. To je nově vytvořeno tak, že namísto předčíslí, označujícího správce daně, má kód země CZ a dále pokračuje bez pomlčky obecným identifikačním, tj. dosavadním kmenovou částí. Tu tvoří u právnických osob identifikační číslo, u fyzických osob pak rodné číslo. O změnu DIČ není nutné žádat, správce daně ji pro vede z úřední povinnosti. Důležité však je, aby je daňový subjekt začal používat s účinností od 1. května 2004.

Kdo je plátcem

Pokud jde o určení plátce daně z přidané hodnoty, tak tím je jen osoba povinná k dani, kterou je fyzická nebo právnická osoba uskutečňující samostatně ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani může být i neziskový subjekt, pokud provádí ekonomické činnosti nebo veřejnoprávní subjekt (stát, kraje, obce, právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě takového předpisu), pokud provádí ekonomické činnosti nebo činnosti, vyjmenované v příloze č. 3 k zákonu. Vznik osoby povinné k dani není již vázán na podnikání charakterizované v § 2 obchodního zákoníku nebo posouzení, zda jde o činnosti mající znaky podnikání,

ale na provádění ekonomických činností, které jsou definovány jako činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jako i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomické činnosti se považuje také soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

Registrace za plátce

Tak jako v minulosti platí povinná registrace za plátce pro osobu povinnou k dani při dosažení obratu v nově stanové výši 1 mil. Kč a dále pro členy sdružení, při nabytí majetku v privatizaci, při přeměně společnosti nebo družstva a v případě pokračování v podnikání po zemřelém plátcovi. Nově pak při koupi podniku či jeho části. Obrat 1 mil. Kč se počítá za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Podle přechodných ustanovení k zákonu se částka obratu počítá od účinnosti zákona a nepřihlíží se k obratu dosaženému před 1. 5. 2004. Definice obratu nově zahrnuje vedle výnosů či příjmů za zdanitelná plnění s výjimkou výnosů či příjmů z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, také výnosy či příjmy, pokud nejsou příležitostné, z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, finančních činností a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny bez nároku na odpočet. Na druhé straně se do obratu nezahrnují výnosy či příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

Zákon však ještě v některých zvláštních případech souvisejících s pohybem zboží a poskytováním

služeb v rámci EU ukládá osobě povinné k dani, která provádí zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená s nárokem na odpočet další povinnou registraci v případě:

- a) pořízení zboží z jiného členského státu, když hodnota takto pořízeného zboží překročí částku 10 000 EUR za běžný kalendářní rok. Přitom se do této částky započítává hodnota zboží, které jí bylo zasláno z jiného členského státu, event. hodnota zboží, které nakoupila v jiném členském státě a přemístila do tuzemska,
- b) že jí je zasíláno zboží a toto zboží podléhá spotřební dani,
- c) poskytnutí služby osobou registrovanou v jiném členském státě nebo zahraniční osobou s místem plnění v tuzemsku, a to bez ohledu na jejich hodnotu,
- d) dodání zboží spolu s montáží či instalací.

Vedle povinnosti registrace dané tuzemským subjektům stanovuje zákon i povinnost registrace pro osoby registrované v jiném členském státě a pro zahraniční osoby, pokud uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku pro osoby, které nejsou plátcem ani osobou identifikovanou k dani.

Daňový zástupce

Jestliže vznikne osobě registrované v jiném členském státě nebo i zahraniční osobě povinnost v tuzemsku přiznat a zaplatit daň může tuto povinnost splnit sama nebo prostřednictvím daňového zástupce. Daňovým zástupcem může být daňový poradce, advokát, auditor nebo právnická osoba, která má oprávnění vykonávat činnost daňového poradenství, advokacii nebo audit. Musí mít sídlo nebo místo podnikání, popřípadě provozovnu nebo místo pobytu v České republice a musí tady vykonávat ekonomické činnosti. Daňový zástupce společně s osobou, kterou zastupuje, má práva a povinnosti, vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, především však povinnost uhradit daň. Navíc také musí vést evidenci pro daňové účely samostatně za každou zastupovanou osobou.

Místo plnění

Určení místa plnění je rozhodující pro posouzení, kde bude z uskuteč-

něného plnění přiznána a odvedena daň, půjde o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet (popř. i osvobozené bez nároku na odpočet daně), pokud tak stanoví další ustanovení zákona.

Místo plnění u dodání zboží

U dodání zboží je obecnou zásadou, že místem plnění v případě, je-li dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází. Jestliže je však zboží odesíláno nebo přepravováno ať již dodavatelem, odběratelem nebo jimi pověřenou osobou, je místem plnění místo, kde se zboží nachází, když přeprava nebo odeslání zboží začíná. Ve vztahu k třetí zemi je místem plnění ten členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. Výjimkou z této obecné zásady je dodání zboží z instalací nebo montáží. V takovém případě je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Další výjimkou je dodání nového dopravního prostředku z některého členského státu. To je samostatně upraveno s tím, že místo plnění je sice tam, kde má plátcem sídlo, provozovnu nebo místo pobytu, ale jde z jeho strany o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet.

Dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu se také označuje vedle dalších plnění jako intrakomunitární plnění. Z pohledu tuzemského plátce daně jde o plnění osvobozené s nárokem na odpočet, za předpokladu, že zboží je fyzicky přepravováno do jiného členského státu. Zdanění, až na některé výjimky se provádí v zemi pořízení.

Při dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě má plátcem daně tyto povinnosti:

- oznámit obchodnímu partnerovi své DIČ,
- vystavit daňový doklad se sdělením, že jde o plnění osvobozené od daně s odkazem na § 64 zákona,
- uvést toto plnění s nárokem na odpočet do daňového přiznání do uskutečněných plnění a
- uvést je do souhrnného hlášení,
- provést záznam do evidence pro daňové účely.

Povinnost přiznat uskutečnění dodání zboží, které je pro plátce osvobozeno od daně s nárokem na odpočet je:

- dnem vystavení daňového dokladu, jestliže plátcem doklad vystavil před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepravováno do jiného členského státu nebo
- k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepravováno do jiného členského státu.

Jestliže bude plátcem pořizovat zboží z jiného členského státu, vznikne mu povinnost z uskutečněné dodávky přiznat a zaplatit daň a při splnění podmínek i nárok na odpočet. Daňová povinnost při pořízení zboží z jiného členského státu vznikne:

- ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno nebo
- k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Takto určený den vzniku daňové povinnosti nastane především v těch případech, kdy dodavatel z členského státu zašle doklad se zpožděním.

Třístranný obchod

Vedle běžného obchodního styku za účasti jednoho dodavatele a jednoho odběratele, funguje v rámci intrakomunitárních plnění ještě zjednodušený způsob dodávek mezi více subjekty, nazvaný třístranný obchod. Podstatou je uzavření obchodu mezi třemi osobami, registrovanými k dani ve třech různých členských státech s tím, že zboží je fyzicky přepravováno od prodávajícího ke kupujícímu, ale fakturováno je prostřednictvím tzv. prostřední osoby. Kupujícímu musí být plátcem nebo osoba identifikovaná k dani.

V případě, že tuzemský plátcem bude prodávajícím bude mít následující povinnosti:

- a) vystavit daňový doklad pro prostřední osobu se sdělením, že jde o plnění osvobozené,
- b) uvést dodání zboží do daňového přiznání a

- c) uvést je také do souhrnného příznání s kódem příslušného členského státu.

Pokud bude tuzemský plátce prostřední osobou, bude mít tyto povinnosti:

- oznámit DIČ prodávajícímu a stejné DIČ uvést na daňovém dokladu pro kupujícího,
- vystavit daňový doklad pro kupujícího se sdělením, že se jedná o třístranný obchod.

Dodávka bude pro něj osvobozena od daně podle § 64 zákona. Bude-li tuzemský plátce kupujícím bude mít povinnosti:

- oznámit své DIČ prostřední osobě,
- uveďte daň z dodaného zboží do daňového příznání na výstupu,
- uveďte údaje o základu daně a dani do evidence pro daňové účely. Navíc může uplatnit nárok na odpočet při splnění zákonných podmínek.

Zasílání zboží

Vedle dodávek zboží plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě se hovoří také o zasílání zboží. Tím se rozumí dodání zboží do jiného členského státu, pokud je tam zboží odesláno nebo přepraveno ať již plátcem nebo jím zmocněnou osobou s určením osobě, která není plátcem. Platí to i opačně - zasíláním je i dodání osobou registrovanou v jiném členském státě do tuzemska osobě, která není plátcem daně. Pokud český plátce zasílá zboží do jiného členského státu, osobě, která není plátcem daně, přiznává a platí daň v tuzemsku, ovšem jen do té doby, než překročí limit stanovený pro tento druh obchodu v té které zemi na 1 kalendářní rok. Dojde-li k překročení stanoveného limitu, má plátce povinnost se v příslušném členském státě zaregistrovat a přiznat a zaplatit daň. Pro osoby registrované k dani v jiném členském státě, které zasílají zboží do naší republiky, platí stejný postup. Pokud nepřekročí u nás stanovený roční limit 35 000 EUR, přiznávají a platí daň v příslušném členském státě. Jestliže však tento limit překročí, mají povinnost se zaregistrovat u Finančního úřadu pro Prahu 1, přiznat a zaplatit daň.

Výjimka v místě plnění a zdanění

Výjimkou z obecného fungování dodání a pořízení zboží je dodání zboží s montáží nebo s instalací a jak již bylo zmíněno dodání nových dopravních prostředků. Je-li zboží dodáno s montáží či instalací je místo plnění vždy tam, kde je provedena instalace nebo montáž. Rozdíl je pouze v tom, kdo přiznává a odvede daň. Pokud plátce dodá zboží do jiného členského státu a současně provede montáž nebo instalaci a odběratelem bude osoba, která není plátcem, bude mít plátce povinnost se v tomto státě zaregistrovat, přiznat a zaplatit daň. Bude-li odběratelem osoba registrovaná



k dani, bude na ni tato povinnost přenesena. Stejný postup platí i opačně ve vztahu k osobám v naší republice. Dodá-li osoba registrovaná k dani do tuzemska zboží s montáží nebo instalací a odběratelem bude plátce nebo osoba identifikovaná k dani, vzniká jim povinnost daň přiznat a zaplatit. U odběratele - neplátce, vzniká povinnost osobě registrované k dani v jiném členském státě se zaregistrovat i v naší republice u Finančního úřadu pro Prahu 1 a přiznat a zaplatit daň.

Nové dopravní prostředky

Jak již bylo zmíněno, pro dodání nových dopravních prostředků existuje zvláštní režim. Nejdříve je však třeba si objasnit, co se novými dopravními prostředky rozumí. Dopravním prostředkem je loď delší než 7,5 m, letadlo o maximální vzletové hmotnosti větší než 1550 kg, vozidlo určené k provozu na silnicích s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud jsou určeny k pře-

pravě osob nebo zboží. Nepatří mezi ně námořní lodě užívané k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranářské činnosti a letadla využívaná leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou přepravu osob. Na tyto dopravní prostředky posledně jmenované se zvláštní úprava pro nové dopravní prostředky nevztahuje. Pokud jde o určení nového dopravního prostředku, pak musí jít o dopravní prostředek, který byl dodán do 3 měsíců, v případě pozemního motorového vozidla do 6 měsíců, ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud má najeto méně než 6000 km v případě pozemního motorového vozidla, u lodí najeto méně než 100 hodin a u letadel nalétáno méně než 40 hodin.

Pro plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě registrované k dani, jde o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, povinnost přiznat a zaplatit daň má kupující. Je-li však dopravní prostředek dodán osobě neplátci, je za podmínky, že je přemístěn do jiného členského státu rovněž osvobozen od daně, ale jen v případě, že plátce společně s pořizovatelem předloží příslušnému správci daně hlášení o dodání nového dopravního prostředku ve lhůtě pro podání daňového příznání spolu s kopií vystaveného daňového dokladu. Povinnost přiznat a zaplatit daň má opět pořizovatel. Plátce, který pořídí nový dopravní prostředek od osoby registrované k dani v jiném členském státě, musí jako v případě pořízení jiného zboží přiznat a zaplatit daň. Tuto povinnost má i tuzemská osoba, která není plátcem daně a pořídí nový dopravní prostředek z jiného členského státu. Musí totiž předložit daňové příznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení. Následně jí bude správcem daně vyměřena daň, kterou musí uhradit do 25 dnů ode dne, kdy jí byla daň vyměřena. Zákon pamatuje i na prodej nového dopravního prostředku osobou, která není plátcem daně a příležitostně dodá takový dopravní prostředek do jiného členského státu. V takovémto případě vzniká nárok na odpočet daně, maximálně ve výši, kte-

rá byla zaplacená při nabytí dopravního prostředku. Odpočet může uplatnit u svého místně příslušného správce daně v daňovém přiznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu a s hlášením o dodání nového dopravního prostředku předloží daňové přiznání do 10 dnů ode dne dodání. Nárok musí uplatnit v tomto daňovém přiznání. Jestliže jej takto neuplatní nebo na požádání správce daně neposkytne informace potřebné pro stanovení odpočtu daně, její nárok na odpočet zaniká.

VIES - VAT Exchange Information System, souhrnná hlášení

Aby bylo možné prověřit, zda dodávky zboží do zemí EU byly řádně přiznány a zdaněny v příslušném členském státě, je využíván systém VIES. Je to elektronický systém výměny informací v oblasti DPH, v rámci kterého jsou shromažďovány údaje o uskutečněných dodávkách osobám registrovaným k dani v jiném členském státě ze souhrnných hlášení, podávaných plátcí daně 1 x čtvrtletně, a to do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí. Do souhrnného hlášení uvádí plátcé celkovou hodnotu dodávky určitému pořizovateli za dané kalendářní čtvrtletí, kód země, v níž je pořizovatel registrován a DIČ pořizovatele. Pokud se v daném čtvrtletí neuskuteční žádná dodávka do jiného členského státu, souhrnné hlášení nebude podávat. Případné chyby se napravují podáním následného souhrnného přiznání. V rámci systému VIES je možné ověřovat i platnost DIČ, vydaného v jiné členské zemi v případě obchodních partnerů našeho plátce daně.

Místo plnění u služeb

Základní zásadou pro určení místa plnění je, že místem plnění při poskytnutí služeb je místo, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání nebo místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. V případě, že službu poskytuje prostřednictvím provozovny, pak místem plnění je místo, kde je umístěna provozovna. Pokud plátcé poskytne služby, pak má za povinnost na vyžádání vystavit daňový doklad, přiznat a zaplatit daň. Tak, jako v řadě jiných případů, existují při určení

místa plnění u poskytovaných služeb výjimky. V případě služeb, vztahujících se k nemovitosti, je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází. U přepravy je místem plnění místo, kde se přeprava uskutečňuje, ale v případě přepravy zboží mezi členskými státy je to místo, kde je přeprava zahájena nebo v tom členském státě, který vydal DIČ poskytnuté osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. U služeb kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých, výchovných a zábavních, služeb přímo souvisejících s přepravní službou, služeb oceňování movité věci nebo práce na movité věci je místo plnění tam, kde je tato služba poskytována.

V zákoně jsou také vyjmenovány služby tzv. reverse charge, u nichž je místo plnění tam, kde má osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba, které je služba poskytnuta sídlo, místo podnikání, místo pobytu, místo, kde se obvykle zdržuje nebo, kde má provozovnu, pokud je služba poskytnuta pro tuto provozovnu.

Těmito službami jsou:

- a) převod a postoupení autorského práva, patentu licence, ochranné známky a podobného práva,
- b) reklamní služby,
- c) poradenské, inženýrské, konzultační, právní, účetní a jiné podobné služby a dále zpracování dat či poskytování informací,
- d) bankovní, finanční a pojišťovací služby, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
- e) poskytnutí pracovní síly,
- f) nájem movité věci, s výjimkou všech druhů dopravních prostředků,
- g) telekomunikační služby,
- h) provozování rozhlasového a televizního vysílání,
- i) elektronické služby,
- j) přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti nebo výše uvedeného práva,
- k) poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, pokud služba spočívá v zajištění některé z výše uvedených služeb.

Jestliže plátcé poskytne některou z výše uvedených služeb osobě re-

gistrované k dani v jiném členském státě, pak bude mít nárok na odpočet u plnění souvisejících s poskytnutou službou, ale povinnost přiznat a zaplatit daň bude mít příjemce služby. V případě poskytnutí osobě v jiném členském státě, která není plátcem, platí výše uvedená obecná zásada s tím, že daň přizná poskytovatel služby. Pokud však plátcé přijme takovou službu od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby, přenesse se povinnost přiznat a zaplatit daň na něho. Stejně tak se tato povinnost přenesse na osobu povinnou k dani, které navíc zákon stanoví povinnost registrace.

Dodávky v tuzemsku

U zdaňování dodávek zboží a služeb uskutečněných v tuzemsku dochází také k některým změnám.

Přijetí platby

Novinkou je zdaňování vedle uskutečněných zdanitelných plnění, také všech přijatých plateb. To se bude týkat zejména přijatých záloh, které se podle znění zákona o DPH do 30. 4. 2004 nepovažovaly za uskutečnění zdanitelného plnění. Plátcé - dodavatel tedy bude mít povinnost přiznat ke dni přijetí platby daň a na tuto platbu na vyžádání vystavit daňový doklad. Plátcé odběratel bude mít právo uplatnit nárok na odpočet. V případě, kdy se zdanitelné plnění neuskuteční, ale byla přijata platba, vznikne dodavateli povinnost opravit výši daně. Tuto povinnost bude mít i v případě, pokud dojde k vrácení platby. Povinnost provést opravu základu daně a výše daně vznikne i odběrateli, který bude muset uplatněný odpočet vrátit, a to buď na základě dobropisu nebo podáním dodatečného daňového přiznání v případě, kdy dobropis neobdrží. Provedení opravy je samostatným zdanitelným plněním a považuje se za uskutečněné ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava provedena. U plnění, která již probíhají na základě uzavřené smlouvy - např. smlouvy o dílo a platby se uskutečňuje formou záloh, budou zálohy zaplacené po 1. 5. 2004 již zdaňovány. Na zálohy zaplacené před tímto datem se i nadále pohlíží, že nejsou zdanitelným plněním a daň bude vyrovnána až při celkovém vyúčtování plnění.

Zdaňování záloh bude zřejmě řadě plátců přinášet problémy z hlediska jejich proúčtování. K tomu proto jedna připomínka. Na zaplacené zálohy, které byly řádně zdaněny a plnění bylo realizováno, nelze vystavit při jejich vyúčtování daňový dobropis, neboť zákon takovou možnost nepřipouští.

Daňové doklady

Daňové doklady je plátcem povinen vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo ode dne přijetí platby, a to na vyžádání. Vystavuje je nejen pro plátce, ale také pro osoby povinné k dani nebo neziskové subjekty, či osoby registrované k dani v jiném členském státě. Povinnost vystavit daňový do-

du mimo tuzemsko musí plátcem také oznámit předem správci daně. Kromě dosavadních daňových dokladů obsahuje zákon řadu nových dokladů s přesně stanovenými náležitostmi zejména pro obchodní styk se členskými zeměmi EU, a to nejen pro dodání zboží nebo poskytnutí služby, ale i pro pořízení zboží nebo přijetí služby. Vedle stanovených náležitostí, ke kterým patří u všech typů dokladů DIČ dodavatele i odběratele, musí být pro odběratele, který je osobou registrovanou v jiné členské zemi uveden i kód země a sdělení v případě dodávky zboží, že se jedná o plnění osvobozené od daně s odvolávkou na § 64 zákona. V případě poskytnutí služeb, kdy místo plnění bude ve státě

kalendář je daňovým dokladem za předpokladu, že osoba, pro níž je uskutečňováno zdanitelné plnění provádí platby podle rozpisu předem dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Tento doklad je možné využít např. při opakujících se platbách za teplo a energie obecně.

Vratné zálohované obaly

Na rozdíl od běžně uplatňované praxe, kdy se cena vratných obalů zúčtovává jako záloha, dochází k radikální změně. Jestliže plátcem dodává zboží ve vratných zálohovaných obalech, má povinnost rozdělit základ daně na část vztahující se ke zboží a na část vztahující se k vratnému obalu. Částka, která se vztahuje k obalu, se považuje za zvláštní peněžní částku, která obsahuje daň. Pro zdanění se použije sazba daně platná pro obal. Takovéto rozdělení základu daně se použije jen v případě, že plátcem je podle zákona o obalech vratný obal vykoupit. Při vykoupení vratných obalů má plátcem daně nárok na odpočet i při vykoupení od osoby, která není plátcem, ovšem za výše uvedené podmínky, že je povinen tento obal vykoupit, obal přijal a cenu za obal uhradil. Protože jde o výkup od neplátce, neprokazuje nárok na odpočet daňovým dokladem, ale musí splnit všechny ostatní podmínky pro jeho uplatnění. Odpočet daně se vypočítá stejným způsobem jako daň, tj. z ceny, za kterou byl obal vykoupen, nejvýše však z částky, která se k vratnému obalu vztahuje. Tento postup se poprvé použije u vratných obalů vykoupených po 30. 4. 2004.

Sazby daně

Od 1. 5. 2004 se jako základní sazba daně stanoví sazba ve výši 19 %, snížená sazba zůstává ve výši 5 %. U zboží i služeb platí stejná zásada, že se u nich uplatňuje základní sazba 19 % s výjimkou zboží uvedeného v příloze č. 1 k zákonu a s výjimkou služeb uvedených v příloze č. 2 k zákonu. Pokud bude plátcem daně hledat odvolávku potřebnou pro zařazení, pak ji pro zboží nalezne na konci přílohy č. 1 s tím, že číselným kódem Harmonizovaného systému se rozumí číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2004. Odvolávka na označení



klad může dodavatel přenést na základě zmocnění i na odběratele, pokud je plátcem daně, pokud se písemně zaváže, že přijme všechny takto vystavené doklady. Dodavatel může k vystavení daňového dokladu zmocnit i třetí osobu. Je-li daňový doklad vystaven v cizím jazyce, má plátcem, který takový doklad vystavil nebo jehož jménem byl doklad vystaven či osoba, která takový doklad přijala, povinnost na žádost správce daně zajistit jeho překlad do českého jazyka. Daňové doklady je třeba uchovávat po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo, a to buď v listinné nebo elektronické podobě. Pokud jsou doklady uchovávány v elektronické podobě, ručí plátcem za věrohodnost a neměnnost jejich obsahu. Jsou-li doklady v elektronické podobě uchovávány mimo tuzemsko, musí plátcem zajistit pro správce daně právo volného přístupu k nim. Místo uchování dokla-

odběratele, bude doklad obsahovat sdělení, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je osoba, které je služba poskytnuta. Nové znění zákona připouští i vystavení tzv. souhrnného daňového dokladu, a to v případě uskutečnění několika samostatných zdanitelných plnění pro jednu osobu. Doklad musí být vystaven nejpozději do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo první zdanitelné plnění nebo byla přijata první platba. Výhodou dokladu je, že bude obsahovat identifikační údaje o dodavateli i odběrateli pouze jednou, ale ostatní údaje již musí být uvedeny zvlášť, za každé zdanitelné plnění. Tyto daňové doklady bude výhodné využívat pro fakturaci např. opakovaných plnění (ale platí i pro zcela odlišné zboží). Vedle splátkového kalendáře je novým daňovým dokladem i platební kalendář, na němž je uveden rozpis plateb na předem stanovené období. Platební

služeb se nalezne na konci přílohy č. 2 k zákonu s tím, že pro uplatnění daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003. Nejčastěji diskutovanými službami je ubytování a stravování. Pokud půjde o stravovací služby, pak bude s účinností od 1. 5. 2004 uplatňována základní sazba 19%, u ubytování podle přechodných ustanovení až do konce roku 2004 platí snížená sazba. Tato snížená sazba se uplatní i v případě, že je do ceny ubytování zahrnuta snídaně. Od 1. 1. 2005 se i u ubytování bude uplatňovat základní sazba. Snížená sazba daně se také uplatní u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, které jsou vyjmenovány v příloze č. 4 k zákonu. V případě dovozu zboží, u něhož se uplatňuje jednotná celní sazba, které však může patřit do různých podpoložek celního sazebníku se musí uplatnit základní sazba, pokud alespoň jeden druh dováženého zboží podléhá této sazbě.

Nemovitosti

U převodu nemovitostí se uplatňuje základní sazba daně. Tato sazba se uplatní i u dodání stavby včetně nedokončené stavby, stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů a strojů či zařízení, které byly do stavby jako jejich součást zabudovány. Výjimku ze zdanění základní sazbou je převod bytového domu či bytu nebo rodinného domu, u kterého se uplatní snížená sazba. Ta se uplatní i u dodání bytového či rodinného domu nebo bytu i při všech pracích, které jsou spojeny s jejich výstavbou, opravami, rekonstrukcí nebo modernizací. Snížená sazba se vztahuje i na materiál, stroje a zařízení, pokud jsou do těchto staveb zabudovány. Bytovým domem je stavba určená pro bydlení, pokud z úhrnu podlahových ploch všech jejích místností a prostorů je více než polovina určena na byty. Rodinný dům je stavba, která může mít nejvýše 3 samostatné byty, nejvýše 2 nadzemní podlaží, jedno podzemní podlaží a podkroví. Bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, včetně podílu na společných částech domu.

Vychází-li se z těchto definic, pak sníženou sazbou nemůže být zdaněno např. postavení plotu kolem zahrady u rodinného domu, vybudování příjezdové cesty, terénní úpravy nebo postavení garáže, která nebude součástí bytového nebo rodinného domu. Na druhé straně pro ilustraci - v případě bytového či rodinného domu nebo bytu bude snížená sazba daně použita např. při výměně oken za plastová, nebo při zabudování výtahu či jeho modernizaci. K tomu je třeba připomenout, že odpovědnost za správné uplatnění sazby daně zůstává na dodavateli ať již stavby nebo stavebních prací. Ten by měl při posuzování sazby daně vycházet především z projek-

vanými sítěmi. Aby výčet postupů při uplatňování daně u nemovitostí byl úplný je třeba zmínit i převod staveb, bytů a nebytových prostor, který je i nadále osvobozen od daně, pokud se uskuteční po uplynutí 3 let od jeho nabytí nebo kolaudace. Stanovení časového testu 3 roky bylo provedeno až dodatečně, ale nebylo promítnuto také do převodu těchto plnění v rámci finančního pronájmu, tam zůstává původně stanovený časový test 5 let. Pokud dojde k převodu stavby, bytu nebo nebytových prostor po uplynutí 3 let od nabytí nebo od kolaudace, půjde sice o plnění osvobozené od daně, ale v případě, že při pořízení byl uplatněn nárok na odpočet, bude



tu, pokud jde o nové stavby. V případě prováděných oprav či rekonstrukcí by měl pamatovat již ve stádiu sepsání smlouvy o dílo na jednoznačné určení k jakému objektu se budou vztahovat, a to s ohledem na možné dokazování vedené správcem daně. Převod pozemků včetně finančního pronájmu je osvobozen od daně bez nároku na odpočet s výjimkou převodu stavebních pozemků, který podléhá základní sazbě daně. Přitom stavebním pozemkem se pro tento účel rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem s tím, že nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc. Bude-li např. spolu se stavbou převáděn i pozemek, nejde o stavební pozemek a platí, že tento převod je osvobozený od daně bez nároku na odpočet. Stejně tak již nepůjde o stavební pozemek, pokud bude převáděn pozemek s vybudo-

tento převod podléhat úpravě odpočtu s tím, že určitá částka odpočtu bude muset být vrácena do státního rozpočtu.

Daňové přiznání

Tiskopis daňového přiznání doznal podstatné změny. Především se změnilo jeho grafické uspořádání, kdy nejdříve se uvádí údaje vztahující se k přiznávané dani a pak následují údaje o nároku na odpočet, krácení a vypořádání daně. Také se v souvislosti s novým režimem v rámci EU rozšířil počet údajů. Pro plátce, kteří mají čtvrtletní zdaňovací období je vhodné připomenout, že s ohledem na účinnost nového zákona, budou podávat za II. čtvrtletí 2004 dvě daňová přiznání. Jedno za duben, na původním tiskopisu a další za květen a červen, tedy obě do 25. 7. 2004.

Nárok na odpočet

Plátce má nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která pou-

žije pro ekonomické činnosti a také z platby, kterou zaplatil plátcí přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet jsou nezměněny. Nárok na odpočet lze uplatnit na základě zaúčtovaného nebo zaevidovaného daňového dokladu vystaveného plátcem, nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo nebo ve kterém byla přijata platba plátcem. V běžném daňovém přiznání lze nárok uplatnit nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, pak již v dodatečném přiznání až do uplynutí lhůty 3 roků od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nově je zavedeno snížení nároku na odpočet v případech, kdy přijatá zdanitelná plnění jsou použita jak pro ekonomickou činnost, tak pro účely s ní nesusouvisející. V takových případech má plátcé právo uplatnit nárok jen v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Jestliže uplatní plný nárok, má povinnost u plnění, která použil pro činnost nesusouvisející s ekonomickou činností, uplatnit daň na výstupu. Jak již bylo uvedeno v souvislosti s intrakomunitárními plněními, má plátcé nárok na odpočet při pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo při poskytnutí služby touto osobou, pokud mu vznikla daňová povinnost. Plátcé nemá nárok na odpočet u osobních automobilů, a to ani formou finančního pronájmu a při jejich technickém zhodnocení s výjimkou automobilů nakoupených pro další prodej nebo finanční pronájem a také pro vývoz. Zákaz uplatnění nároku na odpočet platí stále i pro přijatá plnění pro reprezentaci.

Koeficient pro krácení nároku na odpočet

Novinkou je v případě povinnosti krátit daň na vstupu tzv. zálohový koeficient. To je koeficient, který se používá po celý rok a bude jím vždy koeficient z ročního vypořádání předchozího roku. Pro rok 2004 (za období od 1. 5. do 31. 12. 2004) bude podle přechodných ustanovení platit vypořádací koeficient platný k 31. 12. 2003. Jestliže plátcé bude mít povinnost krátit nárok na odpočet

nově, uvede zálohový koeficient ve výši, kterou předpokládá. Měl by však očekávat, že správce může k jeho daňovému přiznání zahájit vytýkáci řízení. Výpočet koeficientu zůstává nezměněn, s výjimkou jeho zaokrouhlení. Zaokrouhluje se nově na dvě desetinná místa nahoru. Pokud bude koeficient vyšší jak 0,95, je nárok na plný odpočet. Vzhledem k tomu, že již nebude existovat nejnižší hranice, dává tento postup možnost uplatnit alespoň část nároku na odpočet těm subjektům, které mají vysoká plnění osvobozená bez nároku na odpočet jako jsou např. banky či pojišťovny. Roční vypořádání nároku na odpočet nedoznalo žádných podstatných změn. Výjimečně však bude prováděno v roce 2004 na dvakrát. Přechodná ustanovení totiž ukládají provést samostatně v přiznání za duben vypořádání za zdaňovací období leden až duben a v přiznání za poslední zdaňovací období v kalendářním roce za květen až prosinec.

Úprava odpočtu daně

Odpočet daně u pořízeného dlouhodobého hmotného majetku, jehož vstupní cena převyšuje 40 000 Kč a dlouhodobého nehmotného majetku, jehož cena převyšuje 60 000 Kč bude podléhat úpravě, pokud dojde ke změně účelu použití v období 5 po sobě jdoucích kalendářních let.

Povinnost provést úpravu odpočtu při změně užití má plátcé, pokud:

- uplatnil nárok na odpočet v plné výši a použil plnění pro účely, kdy nárok na odpočet nemá nebo jej musí krátit,
- uplatnil zkrácený nárok na odpočet a použil plnění pro účely, kdy nárok na odpočet nemá.

Možnost provedení úpravy odpočtu při změně užití má plátcé, když:

- neměl nárok na odpočet a použil plnění pro účely, u kterých má plný nárok nebo zkrácený nárok,
- uplatnil nárok na odpočet ve zkrácené výši a použil plnění pro účely, kdy má nárok v plné výši.

Úprava koeficientu se vypočítá pomocí vzorce: Ve jmenovateli je

číslo 5 (počet roků, za které se úprava provádí). V čitateli je součin daně na vstupu, počtu roků zbývajících do konce pětiletého období a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet ke dni provedení úpravy a ukazatelem nároku na odpočet ke dni pořízení majetku, pokud je úprava prováděna poprvé nebo ke dni provedení předchozí úpravy.

Ukazatelem nároku je: číslo 0, pokud plátcé nárok na odpočet nemá, číslo 1, pokud má nárok na plný odpočet nebo hodnota posledního vypočteného vypořádacího koeficientu, jestliže je plátcé povinen nárok na odpočet krátit.

Úprava odpočtu se provádí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém ke změně účelu došlo, a to pouze v případě, že rozdíl mezi ukazatelem nároku na odpočet je větší než 10 procentních bodů.

Vyrovnaní odpočtu

Rovněž vyrovnaní odpočtu je novinkou. Provádí se u výše uvedeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v období 4 po sobě jdoucích kalendářních let následujících po roce, ve kterém byl majetek pořízen, ovšem jen v případě, že rozdíl mezi vypořádacími koeficienty je vyšší než 10 procentních bodů.

Částka vyrovnaní se vypočítá jako podíl, kdy: ve jmenovateli je číslo 5 (počet roků, za které se vyrovnaní provádí), v čitateli je součin daně na vstupu a rozdílu mezi vypořádacími koeficienty.

Vypořádání se provádí jednou ročně, vždy v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období. Je-li vypočtená částka vypořádání daně kladná, je na plátcí, zda vypořádání uplatní, je-li však vypočtená částka záporná je plátcé povinen vypořádání provést.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet

U plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet nedochází k velkým změnám. Vedle dosavadních plnění - poštovní služby, provozování rozhlasového a televizního vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zaří-

zení, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, zahrnuje ještě další plnění, vyjmenovaná v § 61 a 62 zákona.

Zdravotnické služby a zboží

Pokud jde o zdravotnické zboží a služby zůstávají plněním osvobozeným od daně služby zdravotní péče a související služby poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je tato péče určena. Z dříve osvobozeného dodání zboží bude nově podléhat zdanění výdej nebo prodej léčiv, potravin určených pro zvláštní výživu nebo zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu. Na tuto skutečnost musí reagovat lékární, neboť se změní jejich režim. Uvedené zdanění může být problémem pro lékární provozované nemocnicemi, které vydávají léky jako pro zdravotní péči v nemocnici a současně také na lékařský předpis nebo v rámci volného prodeje. Tyto lékární budou muset zvolit takový postup, aby výdej léků od sebe oddělily. Např. rozdělit léky již při nákupu, kdy pro potřebu nemocnice neuplatní nárok na odpočet, protože půjde o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet u ostatních léků, určených k výdeji na lékařský předpis nebo k volnému prodeji budou mít nárok na odpočet. Pokud lékař poskytne pacientovi léky v rámci své ordinace, půjde také o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet.

Mezi ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet patří:

a) poskytnutí služeb včetně dodání zboží v souvislosti s poskytnutými službami jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození nenarušuje hospodářskou soutěž. Např. profesní komora poskytuje svým členům jako protihodnotu za členské příspěvky školení, bulletiny s informacemi apod.,

- b) poskytování služeb a dodání zboží veřejnoprávními subjekty nebo dobročinnými organizacemi, pokud souvisí s ochranou dětí a mládeže - jako např. provozování domova mládeže,
- c) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi pokud souvisí s ochranou dětí a mládeže nebo se službami zdravotní či sociální péče,
- d) poskytování služeb souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou neziskovými subjekty osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,
- e) poskytnutí kulturních služeb nebo i dodání zboží s nimi související, pokud jsou poskytovány neziskovým subjektem zřízeným Ministerstvem kultury ČR, vyššími územně správními celky nebo obcí podle zvláštního předpisu nebo neziskovým subjektem,
- f) poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejich činnosti jsou osvobozeny od daně podle v zákoně vyjmenovaných ustanovení, ovšem za podmínky že toto osvobození od daně nezpůsobí narušení hospodářské soutěže a je prováděno výlučně za účelem získání finančních prostředků na činnosti, ke kterým byly zřízeny. Takovou službou osvobozenou od daně může být bazar organizovaný školou v její prospěch.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet

S nárokem na odpočet jsou osvobozena následující plnění:

- a) dodání zboží do jiného členského státu Zahrnuje dodání zboží osobě registrované k dani, dodání nového dopravního prostředku plátcem či dodání zboží, které je předmětem spotřební daně. Osvobozené s nárokem na odpočet bude i přemístění obchodního majetku plátce z tuzemska do jiného členského státu pro jeho provozovnu, bude-li předmětem daně v jiném čl. státu;
- b) při pořízení zboží z jiného členského státu Jde o pořízení takového zboží, jehož dodání by bylo i v tuzemsku osvobozeno od

daně - např. pro humanitární účely, pokud zboží bude vyvezeno do třetí země a pokud dovoz takového zboží je osvobozen od daně;

- c) vývoz zboží Pro vývoz zboží se pravidla nezměnila. Musí jít o zboží, které je odesláno nebo přepraveno do třetí země a které bylo propuštěno do režimu vývoz, do režimu pasivního zúšlechťovacího styku, do režimu tranzitu či umístěno do svobodného celního skladu nebo pásma. Podmínkou prokázání je uvedení údaje o datu výstupu vyváženého zboží z území EU celním orgánem nebo potvrzení o umístění zboží do svobodného celního skladu či pásma. Pokud tomu tak není, pokazuje se splnění podmínek pro osvobození jinými důkazními prostředky;
- d) poskytnutí služby do třetí země Jde o poskytnutí služby - práce na movité věci, s místem plnění v tuzemsku, pro zahraniční osobu, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Pokud by zahraniční osoba měla v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu není poskytnutá služba osvobozená od daně;
- e) osvobození ve zvláštních případech Zvláštní případy jsou vyjmenovány v § 68 zákona. Patří mezi ně dodání zboží a poskytování služeb pro námořní lodě, letadla užívaná leteckými společnostmi, pro něž neplatí zvláštní režim nových dopravních prostředků. Dalšími případy jsou dodání zboží nebo poskytnutí služby diplomatickým misím, konzulárním úřadům, zvláštním misím, zastupitelstvím mezinárodních organizací nebo orgánů EU, pro ozbrojené síly Severoatlantické smlouvy, zlata centrálním bankám jiných států a pro humanitární a dobročinné organizace;
- f) přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží se uskučňuje za nezměněných podmínek pro osvobození;
- g) přeprava osob mezi jednotlivými členskými státy i mezi členskými státy a třetími zeměmi je v tuzemsku osvobozena od daně. Přitom není rozhodující,

kým je prováděna, zda tuzemským přepravcem, osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo i zahraniční osobou povinnou k dani. Důležité je, že zpáteční přeprava se považuje vždy za samostatnou přepravu;

- h) dovoz zboží s tím, že jde o zboží vyjmenované v § 71 zákona.

Na závěr zbývá jen dodat, že zákon obsahuje řadu výjimek, se kterými je třeba se seznámit, neboť na jejich základě dochází k odlišnému uplatňování daně, než stanoví obecné zásady.

*Informační telefonní linky GŘC
Generální ředitelství cel zřídilo telefonní
informační linky, na kterých je možné
v pracovní dny od 7,45 do 16,15 hodin*

*získat informace o zařazení do kódu
harmonizovaného systému (například
pro účely zákona o DPH).*

*+420 261 332 321, +420 261 332 322
+420 261 332 323, +420 261 332 326*

Zdroj: Ministerstvo financí ČR

Dagmar Masná
*(Daně a právo v praxi,
24. 5. 2004)*

Způsob uplatňování odpisů nehmotného majetku,

ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou v návaznosti na § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (tj. po nabytí účinnosti zákona č. 438/2003 Sb.)

**Předkládá: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757**

Popis problému

Tento příspěvek se zabývá způsobem uplatňování odpisů nehmotného majetku v případech, kdy má poplatník právo užívání k tomuto nehmotnému majetku na dobu určitou, a to po nabytí účinnosti zákona č. 438/2003 Sb. (dále jen „novela ZDP“). Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2004 upravuje problematiku odpisování nehmotného majetku v § 32a. Pro případy sjednání práva užívání k nehmotnému majetku na dobu určitou, ZDP v § 32a odst. 4 určuje, že se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou.

Dle našeho názoru se v praxi nevyskytuje situace, kdy by bylo právo užívání k nehmotnému majetku převáděno na jiný subjekt na dobu určitou na základě uvedeného smluvního typu - kupní smlouvou. V praxi je právo užívání k nehmotnému majetku převáděno zejména na základě licenční smlouvy, smlouvy o převodu práva užívání, apod.

Bude-li právo užívání k nehmot-

nému majetku sjednáno na dobu určitou na základě jiné než kupní smlouvy, vzniká problém, jak má poplatník uplatňovat odpisy tohoto nehmotného majetku po nabytí účinnosti novely ZDP:

a) jako podíl vstupní ceny a doby sjednané ve smlouvě nebo

b) jako podíl vstupní ceny a doby odpisování stanovené ZDP v § 32a odst. 4 (tj. 48 měsíců nebo 72 měsíců)?

Rozbor problému

Do konce roku 2000 ZDP specificky vymezoval nehmotný majetek a způsob jeho odpisování. ZDP v tomto znění upravoval způsob odpisování nehmotného majetku, k němuž má poplatník právo užívání na dobu určitou, následovně:

Cit. § 30 odst. 8 – „U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou. Není-li smlouva sjednána na dobu určitou, stanoví se roční odpis podle § 31 a 32.“

Pro zdaňovací období započaté v roce 2004 (popř. zdaňovací obdo-

bí následující) upravuje ZDP stejný problém následovně:

Cit. 32a odst. 4 první věta – „U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou.“

Z výše uvedených citací je zřejmé, že úprava z pohledu odkazu na kupní smlouvu je stejná, jak v právní úpravě účinné do konce roku 2000, tak v právní úpravě účinné od roku 2004. Do roku 2000 byly běžně v praxi uplatňovány odpisy nehmotného majetku jako podíl vstupní ceny a doby užívání sjednané např. i ve smlouvě o převodu práva užívání, licenční smlouvě, apod. Tento postup byl výkladově podpořen i Ministerstvem financí. Dle našeho názoru by bylo tedy vhodné opět písemnou formou (závěrem z jednání Koordinačního výboru) potvrdit již dříve uplatňovaný postup. Není důvod, aby ve zdaňovacím období započatém v roce 2004 (popř. ve zdaňovacích obdobích následujících) nebylo umožněno uplatňovat odpisy nehmotného majetku jako podíl vstupní ceny

a doby sjednané v jiné smlouvě, než je smlouva kupní.

Závěr

Z důvodu sjednocení postupů při uplatňování daňových odpisů nehmotného majetku, k němuž má poplatník právo užívání na dobu určitou sjednané v jiné smlouvě, než je smlouva kupní, doporučujeme potvrdit výklad vydávaný k dané problematice do konce roku 2000.

Potvrzením předmětného výkladu vydávaného do konce roku 2000 by došlo ke zvýšení právní jistoty při uplatňování ZDP a sjednocení postupu poplatníků a správců daně.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsa-

né problematice, jak je uveden výše v části 3. Závěr, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF ČR

(zápis z jednání Koordinačního výboru konaného dne 17. 3. 2004):

MF ČR souhlasí s navrženým závěrem.

Kapitálové fondy u akciové společnosti z hlediska zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

Popis problému

Podle ustanovení § 121 obchodního zákoníku může společník společnosti s ručením omezeným poskytnout společnosti se souhlasem valné hromady příplatek mimo základní kapitál. Současně je upraveno, že příplatky lze společníkům vrátit v rozsahu, v jakém převyšují ztráty společnosti. U akciové společnosti nejsou v obchodním zákoníku příplatky mimo základní kapitál ani jiná forma tvorby ostatních kapitálových fondů upraveny. Faktem však je, že v obchodním zákoníku nelze nalézt ani ustanovení, které by příplatky mimo základní kapitál nebo jinou formu tvorby ostatních kapitálových fondů zakazovalo. Z toho je možné dovodit, že jsou příplatky mimo základní kapitál resp. obecně tvorba ostatních kapitálových fondů vkladem akcionářů v akciové společnosti možné a postupovalo by se u nich z hlediska účetního a daňového pohledu obdobně jako u příplatků mimo základní kapitál u společnosti s ručením omezeným.

Příkladem výše popsané situace může být rozhodnutí jediného akcionáře u akciové společnosti, který rozhodl o vytvoření ostatního kapitálového fondu. Předpokládejme, že by akcionář v minulosti poskytnul společnosti půjčky na řešení jejích problémů s likviditou a je proto zároveň také věřitelem společnosti. Pokud by rozhodnutí jediného akci-

onáře o vytvoření ostatního kapitálového fondu vkladem mimo základní kapitál obsahovalo možnost započíst proti pohledávce společnosti na splacení vkladu mimo základní kapitál pohledávky z titulu půjček, došlo by k uzavření dohody o zápočtu mezi akcionářem a společností a zániku vzájemných vztahů.



onáře tímto způsobem by akcionář navýšil vlastní kapitál společnosti, což může být nutné např. z důvodu vysokých neuhrazených ztrát minulých let. Vzniká otázka, jak posoudit daňový režim takových transakcí z hlediska zákona o daních z příjmů, případně jiných daní.

Návrh řešení

Zákon o daních z příjmů ve znění platném do 31. 12. 2003 zánik závazku zápočtem proti pohledávce z titulu vkladu mimo základní kapitál na základě rozhodnutí jediného akcionáře neřeší.

Zákon o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2004 upravuje zánik závazku v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12., kde stanoví, že výsledek hospodaření se zvyšuje o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, a narovnáním podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyla podle účetních předpisů zaúčtována ve prospěch výnosů. Zánik závazku započtením tedy není ani po novele zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů právnických osob.

Z uvedených ustanovení vyplývá, že zánik závazku dohodou o zápočtu mezi společností a jejím akcionářem, na základě které dochází k započtení pohledávky společnosti z titulu vkladu mimo základní kapitál a závazku společnosti z titulu půjček nebyl před novelou zákona o daních z příjmů účinnou k 1. 1. 2004 a není ani po této novele předmětem daně z příjmů právnických osob (samozřejmě pokud jsou pohledávka a závazek evidovány u věřitele a u dlužníka ve stejné výši). Současně platí, že tato transakce není ani předmětem daně darovací podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. 1. 2004 upravila jednoznačně vymezení pojmu vklad pro

účely zákona o daních z příjmů v § 24 odst. 7 tak, že se vkladem rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Novela tedy potvrdila, že vklady mimo základní kapitál zvyšují nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Nabývací cena akcií se tak u vkladatele zvýší o hodnotu, o kterou byl navýšen vlastní kapitál vkladem mimo základní kapitál do ostatních kapitálových fondů akciové společnosti. Při případné

výplatě (resp. vrácení) ostatních kapitálových fondů akcionáři bude o přijatou částku v účetnictví akcionáře snížena pořizovací cena akcií (resp. obchodního podílu v společnosti s ručením omezeným) a stejně tak i jejich nabývací cena pro účely zákona o daních z příjmů.

Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a potvrdit navržené řešení. Po projednání v Koordinačním výboru

vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí ČR:

Ministerstvo financí souhlasí s návrhem předkladatele z hlediska aplikace dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů avšak za podmínky, že popsané operace jsou v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku.

ze zahraničí

IFAC revidoval část etického kodexu týkající se rotace auditorů

Výbor Mezinárodní federace účetních (IFAC) pro etiku revidoval článek 8.151 svého etického kodexu pro auditory (Code of Ethics for Professional Accountants), který se týká požadavků na nezávislost při ověřování u subjektů, jejichž cenné papíry jsou registrovány na veřejném trhu.

Znění článku 8.151 je nově upraveno tak, aby výklad byl proti původní formulaci jednoznačný, uvedla IFAC. Podle nové úpravy by vedoucí auditorského týmu provádějícího zakázku měl být po určité, předem stanovené době, obvykle ne delší sedmi let, vystřídán (rotován) a po uplynutí této předem stanovené doby by se po další dobu, obvykle dva roky, neměl podílet na auditorské zakázce.

Etický kodex IFAC je včetně nově revidovaného článku na internetových stránkách www.ifac.org

-av-

Novým prezidentem IFAC bude od listopadu Graham Ward

Novým prezidentem IFAC se v listopadu 2004 stane Graham Ward, MA, FCA, který vystřídá nynějšího prezidenta Reného Ricola, jemuž skončí funkční období, uvedla IFAC v tiskové zprávě.

„Chci udělat vše, abych pomohl konsolidovat a posílit mezinárodní standardy týkající se účetní praxe a správy a řízení podniků“, uvedl Ward u příležitosti svého jmenování. Zdůraznil především potřebu vybudovat u veřejnosti důvěru v kvalitu finančních informací.

Graham Ward má za sebou třicetiletou profesní kariéru, pracoval v četných národních a mezinárodních organizacích, mimo jiné byl prezidentem Institutu certifikovaných účetních v Anglii a Walesu (ICAEW), od května 2000 je členem Rady IFAC.

IFAC v současné době sdružuje 158 profesních organizací ze 118 zemí a reprezentuje více než 2,5 milionu účetních. Jejím řádným členem je i Komora auditorů České republiky. Organizace vydává účetní, auditorské, etické a vzdělávací standardy.

Nový standard IFAC vyžaduje celoživotní profesní vzdělávání

Mezinárodní federace účetních IFAC vydala nový standard pro vzdělávání IES 7 – Kontinuální odborný rozvoj: Program celoživotního vzdělávání a kontinuálního rozvíjení odborné kvalifikace (Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence). Standard, vypracovaný výborem pro vzdělávání, stanoví povinnost kontinuálního profesního vzdělávání pro všechny příslušníky profese bez ohledu na to, kde pracují. Vyzývá rovněž členské organizace k vytvoření podmínek a zdrojů pro vzdělávání. Nespecifikuje oblasti, ve kterých je třeba se vzdělávat, ale klade důraz na to, aby vzdělávání probíhalo s ohledem na současné a budoucí potřeby jednotlivce a bylo objektivně ověřitelné. Členské organizace IFAC by měly přijmout tento standard od 1. ledna 2006. IES 7 si lze stáhnout na webových stránkách IFAC www.ifac.org/Store

-av-

ACCA má nového prezidenta

ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) zvolila koncem letošního května prezidentem Johna Braceho, partnera britské firmy Thames Valley. Ten převzal funkci po Sam Wongovi z Hongkongu, uvádí se v tiskové zprávě ACCA.

Zástupcem prezidenta byl zvolen Christopher Foster, ředitel úseku řízení rizik ve společnosti Hermes Pensions Management Ltd. Viceprezidentem se stal Dennis Yeates, náměstek finančního ředitele Worcestershire Mental Health Partnership NHS Trust.

Jedním z aktuálních úkolů, který stojí před ACCA, je realizovat do ledna 2005 projekt kontinuálního profesního vzdělávání. Tento projekt, nazvaný ACCA Realise, je plně v souladu s nově vydaným standardem Mezinárodních federace účetních (IFAC), jejímž členem je ACCA, uvedl John Brace.

Mezinárodní organizace účetních ACCA má 320 tisíc studentů a členů ve 160 zemích, síť více než 70 kanceláří a dalších středisek po celém světě.

-av-

Americká PCAOB rozšiřuje své působení za hranice USA

Americký dohledový orgán Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) rozšíří svou pravomoc za hranice Spojených států. PCAOB schválil pravidla dohledu nad neamerickými auditorskými firmami, uvedla agentura Reuters. Tato pravidla nebudou platit jednotně pro všechny zahraniční auditorské firmy, ale přístup PCAOB se bude lišit podle toho, jaké jsou v jednotli-

vých zemích systémy regulace, jak přísné a náročné jsou požadavky na audit. PCAOB také schválil nová pravidla vyžadující uchovávání záznamů o provedených auditech po delší dobu. Podle nich budou auditoři muset podložit svou práci doplňujícími dokumenty, a ty uchovávat přinejmenším 7 let.

„Finanční podvody se nezastaví na národních hranicích“, řekl člen PCAOB Daniel Goelzer a poukázal přitom na nedávné mezinárodní skandály, které zasáhly takové společnosti jako Enron Corp., bývalou americkou společnost obchodující s energií, nizozemský maloobchodní řetězec Ahold NV a italskou potravinařskou skupinu Parmalat.

Přestože se v Evropě a Japonsku objevují hlasy proti nadnárodnímu vlivu PCAOB, registrovalo se již v něj 103 neamerických auditorských firem.

Zahraniční firmy, které chtějí provádět audit účetních výkazů společností s veřejně obchodovanými cennými papíry v USA, se musejí u PCAOB registrovat do 19. července 2004. Do poloviny června tak učinilo celkem 912 domácích a zahraničních auditorských firem. Povinnost registrovat se u PCAOB již mají firmy, které mají sídlo v USA a chtějí provádět audit tzv. veřejných společností neboli subjektů veřejného zájmu (společnosti s veřejně obchodovanými akciemi, banky, pojišťovny, společnosti se značným rozsahem podnikatelské činnosti aj.).

Registrace u PCAOB je prvním krokem k regulaci auditorů, a tím ke skončení praxe samoregulace profesí, která ztratila důvěru amerického Kongresu a značné části veřejnosti po kolapsu společnosti Enron a jejího tehdejšího auditora - firmy Andersen. „Snad žádná jiná věc není více spojována se ztrátou obliby profesí než dokumentace auditora,“ uvedl další člen PCAOB Charles Niemeier s poukazem na zničení zpráv auditorských zpráv při skandálech ve firmách Enron a Andersen. „Pravidla jsou významným krokem ke znovuobnovení důvěry v auditorskou profesi“, dodal.

Washington pod tlakem firemních skandálů zavedl přísnější legislativu pro dozor nad auditory již v roce 2002 a požadoval, aby se kroky mimo Spojené státy sjednotily. Kongres tehdy zřídil PCAOB a Ev-

ropská unie od té doby rovněž posiluje dohled nad auditory ve svých členských zemích.

Přístup podle „pochyblivého měřítka“ bude pravděpodobně znamenat, že některé země, jako je Británie, budou mít značnou autonomii při dohledu na auditory, kteří spadají pod jurisdikci PCAOB. A naopak země s méně rozvinutými systémy dohledu bude PCAOB sledovat více.

Oboje pravidla předloží PCAOB ke konečnému schválení americké Komisi pro cenné papíry a burzy (SEC).

-av-

Velká Británie přijme od roku 2005 Mezinárodní auditorské standardy ISA

Ve Velké Británii budou od roku 2005 používat Mezinárodní audi-

torské standardy (ISA) všechny subjekty, které se buď rozhodnou nechat si vypracovat audit, nebo mají tuto povinnost ze zákona, například britské společnosti s obratem přes 5,6 milionu liber.

„Toto rozhodnutí APB (Auditing Practices Board) je vítáno, protože posílí existující domácí auditorské standardy, a zvýší tak důvěru uživatelů v audit, uvedl šéf ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) pro provádění auditu David York. Rozhodnutí je důležité i proto, že předpokládá přechod Evropské unie na mezinárodní auditorské standardy, a upozorňuje auditory ve Velké Británii na změny, které budou muset přijmout, uvádí se v tiskové zprávě ACCA.

-av-

inzerce

SLOVNÍK ODBORNÉHO NÁZVOSLOVÍ PRO DAŇOVÉ PORADENSTVÍ

Česko-německý a německo-český



2. ROZŠÍŘENÉ VYDÁNÍ

<p>Slovník</p> <p>odborného názvosloví pro daňové poradenství</p> <p>Část Česko-německá</p> <p>Účetnictví • daňové právo • profesní právo</p> <p>KDP - DATEV, druhé vydání 2. rozšířené vydání</p>	<p>ABC-Analyse</p> <p>ABC-Analyse</p> <p>ABC-Klassifikation</p> <p>ABC-Klassifikation</p>	<p>ABC-Analyse</p> <p>ABC-Klassifikation</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------

V prodeji od 19. 7. 2004. Zasiláme poštou na dobírku. K publikaci účtujeme poštovně.

Možno též zakoupit osobně v sídle KDP - DATEV, družstvo v Brně, Kozí 4.

Cena publikace: 750 Kč
Cena pro daňové poradce a auditory: 590 Kč

Objednávku zašlete na adresu:

KDP - DATEV, družstvo, P.O. Box 121, 657 21 Brno, fax: 542 210 306, e-mail: kdpdatev@kdp.cz.

2x 230 stran hesel včetně výkladů pojmů podle českého a německého práva z oblasti účetnictví, daňového a profesního práva.

Určeno zejména daňovými poradci, auditorem a účetními.

Jedinečná publikace na českém trhu.

Na www.kdpdatev.cz naleznete ukázky.

Nové povinnosti pro podnikatele

Nové povinnosti pro podnikatele - omezení plateb v hotovosti a zpřísnění zákona proti praní špinavých peněz

V poslední době byly přijaty dva zákony, jejichž účelem je omezit daňové úniky a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. Jedná se o zákon o omezení plateb v hotovosti a dále zákon, kterým se mění zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. Tyto zákony zároveň přinášejí významné nové povinnosti pro podnikatele.

Zákon o omezení plateb v hotovosti

Jak sám název zákona napovídá, zákon vymezuje případy, kdy fyzická či právnická osoba je povinna provést platbu bezhotovostně prostřednictvím peněžního ústavu. Za peněžní ústav zákon považuje:

- banku či pobočku zahraniční banky,
- spořitelni a úvěrní družstvo,
- provozovatele poštovních služeb - pokud je placeno formou poštovního poukazu na účet banky.

Poskytovatel platby, jejíž výše překročí částku 15 000 EUR, bude povinen provést platbu bezhotovostně. Toto neplatí pro platbu, která:

- musí být dle zvláštního právního předpisu provedena v hotovosti,
- je výslovně uvedena v zákoně o omezení plateb v hotovosti (jedná se především o úhrady veřejných odvodů - daní, cel a poplatků, dále o platby důchodů, platby z titulu pracovněprávních vztahů, platby určené k úschově peněz notářem, platby pojistného a výplat pojistného plnění ze soukromého pojištění).

Platba se pro účely tohoto zákona přepočte na měnu EURO kurzem vyhlášeným ČNB a platným ke dni provedení platby. Např. ke dni 16. dubna 2004 činil tento kurz 32,40 Kč/EUR, tj. limit, od kterého by bylo nutné provést platbu bez-

hotovostně, by k tomuto dni činil 486 000 Kč.

Do shora uvedeného limitu 15 000 EUR se započítávají všechny platby v české i cizí měně provedené týměž poskytovatelem témuž příjemci v průběhu jednoho kalendářního dne. Za platbu v hotovosti se pro účely tohoto zákona považuje i platba vysoce hodnotnými komoditami (např. drahými kovy či drahými kameny).

Zákon se má vztahovat na:

- platby prováděné navzájem mezi osobami s místem trvalého pobytu, místem pobytu nebo sídlem na území České republiky, pobočkami nebo organizačními složkami zahraničních osob zřízených na území České republiky,
- platby prováděné mezi osobami uvedenými v předchozím odstavci a osobami s místem pobytu nebo sídlem v zahraničí.

Kontrolu nad dodržováním zákona o omezení plateb v hotovosti budou provádět územní finanční orgány a celní orgány.

Zákon stanoví, že poskytovateli platby, který poruší povinnost provést platbu bezhotovostně, uloží kontrolní orgán pokutu až do výše 5 mil. Kč, minimálně však 10 tis. Kč, a to za každé porušení zákona. Stejnou pokutu uloží kontrolní orgán i příjemci platby, pokud platba přesáhla limit a příjemce musel vědět, že jejím uskutečněním došlo k porušení zákona. Řízení o uložení pokuty lze zahájit do 1 roku ode dne, kdy se kontrolní orgán o porušení povinnosti dozvěděl. Nejpozději lze pokutu uložit do 10 let ode dne, kdy k porušení povinnosti došlo.

Případné porušení povinnosti provést platbu bezhotovostně nebude mít dle našeho názoru vliv na platnost závazku, na základě kterého je platba činěna, ani na účinky úhrady tohoto závazku platbou v hotovosti, tj. zejména na zánik závazku jeho splněním. Důsledkem porušení zákona tedy bude „pouze“ riziko uložení pokuty, pokud kontrolní orgán porušení zákona zjistí.

Je otázkou, nakolik budou kontrolní orgány schopny porušení zákona odhalit, neboť v případě porušení zákona budou mít obě zúčastněné strany zájem na utajení této skutečnosti, neboť, jak výše uvedeno, oběma hrozí stejná sankce. Pokuty stanovené zákonem jsou sice vysoké, na druhou stranu však ne tolik, aby sami o sobě mohly porušování zákona zabránit.

Zákon vyšel ve Sbírce zákonů pod č. 254/2004 Sb. a nabude účinnosti 1. července 2004.

Dle přechodných ustanovení zákona bude možné, do jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona provést platbu v hotovosti převyšující výše uvedený limit za podmínky, že splnění závazku platbou v hotovosti bylo sjednáno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Zákon, kterým se mění zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, v platném znění, a kterým se mění některé další zákony

Účelem tohoto zákona je splnění mezinárodních závazků, které České republice vyplývají z Evropské dohody v oblasti boje proti organizované kriminalitě. Cílem nové právní úpravy je rozšířit okruh osob, kterým budou vyplývat povinnosti ze zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (dále též jen „zákon proti legalizaci výnosů z TČ“). Zároveň dochází k určitému upřesnění a/nebo rozšíření povinností, které ze zákona proti legalizaci výnosů z TČ vyplývají.

Zákon o legalizaci výnosů z TČ nově definuje kategorii tzv. povinných osob. Tyto povinné osoby zákon člení do 12 skupin, kterým ukládá různé povinnosti. Jedná se o následující skupiny osob (není zde uveden vyčerpávající výčet všech osob, které jednotlivé skupiny zahrnují):

- banky, držitelé poštovní licence; osoby oprávněné k obchodování

- s cizí měnou, k provádění nebo zprostředkování hotovostních či bezhotovostních převodů peněžních prostředků, k finančnímu pronájmu, poskytování úvěrů či půjček či k obchodování s nimi,
- SCP, organizátoři trhu s cennými papíry, obchodníci s cennými papíry, investiční společnosti, investiční a penzijní fondy,
 - kasina, provozovatelé kurzových sázek nebo číselné loterie,
 - osoby oprávněné k obchodům s nemovitostmi nebo ke zprostředkování obchodu s nimi,
 - osoby oprávněné k vykupování dluhů a pohledávek a obchodování s nimi,
 - osoby oprávněné ke zprostředkování spojení, peněžních úvěrů nebo půjček, k zprostředkování pojištění,
 - auditoři, daňoví poradci nebo účetní (patří sem pouze účetní - podnikatelé),
 - soukromí exekutoři,
 - notáři, advokáti nebo jiné podnikající osoby, které klientovi pomáhají při transakci týkající se koupě nebo prodeje nemovitosti nebo podniku, správy nebo úschovy peněz, cenných papírů či jiného majetku, získávání prostředků za účelem založení, řízení či ovládnutí obchodní společnosti,
 - osoby oprávněné k obchodování s použitým zbožím, kulturními památkami či předměty kulturní hodnoty,
 - každý podnikatel, který v rámci jednotlivého obchodu nebo dražby přijme platbu v hotovosti převyšující 15 000 EUR. Za platbu v hotovosti se považuje i platba hodnotnými komoditami (drahými kovy či drahými kameny). S ohledem na výše uvedený zákon o omezení plateb v hotovosti, se toto ustanovení jeví jako obsoletní, neboť většina plateb nad tento limit bude prováděna bezhotovostně.

Rozšíření okruhu osob, na které se zákon proti legalizaci výnosů z TČ vztahuje, je nejvýznamnější změnou, kterou novela přináší. Vzhledem ke skutečnosti, že nově se bude zákon vztahovat i na osoby, na které se dosud nevztahoval, chtěli bychom v tomto článku upozornit nejen na změny, které novela zákona proti legalizaci výnosů z TČ přináší, ale zároveň i shrnout základní povinnosti, které povinným

osobám ze zákona proti legalizaci výnosů z TČ vyplývají.

Ze zákona proti legalizaci výnosů z TČ vyplývají povinným osobám následující povinnosti:

- povinnost identifikace účastníků obchodu,
- povinnost uchovávání stanovených údajů,
- oznamovací povinnost,
- oznamovací povinnost ve zvláštních případech,
- povinnost odkladu splnění příkazu,
- povinnost vypracování systému vnitřních zásad.

Povinnost identifikace účastníků obchodu

Pokud je povinná osoba účastníkem obchodu v hodnotě převyšující částku 15 000 EUR, je povinná identifikovat účastníky obchodu, pokud zákon nestanoví jinak. Oproti stávající právní úpravě se mění limit z částky 500 tis. Kč na 15 tis. EUR a rozšiřují se požadavky na samotnou identifikaci účastníků.

Např. fyzickou osobu bude nutné identifikovat zjištěním jejího jména a příjmení (příp. všech jmen a příjmení), rodného čísla nebo data narození, pohlaví, trvalého nebo jiného pobytu. Tyto údaje bude nutné ověřit z průkazu totožnosti (jsou-li v něm uvedeny). Kopii dokladu, ze kterého povinná osoba údaje kontrolovala, bude nutné uchovávat (viz níže uvedená povinnost uchovávání stanovených údajů). Povinná osoba bude muset dále ověřit shodu podoby s vyobrazením v průkazu totožnosti a ověřit číslo a dobu platnosti průkazu totožnosti a orgánu nebo státu, který jej vydal. U fyzické osoby - podnikatele se bude zjišťovat kromě jiného též obchodní firma, odlišující dodatek a identifikační číslo. Povinná osoba nesmí provést obchod, pokud se účastník obchodu odmítne podrobit identifikaci. V tomto případě povinná osoba musí současně informovat příslušnou složku ministerstva financí.

Stejně jako dosud se povinnost identifikace účastníků obchodu vztahuje také na zákonem stanovené případy - např. jedná-li se zákonem vymezený „podezřelý obchod“.

Povinnost uchovávání stanovených údajů

Zákon rozšiřuje povinnost uchovávání identifikačních údajů. Nově je

stanovena lhůta pro uchování identifikačních údajů a dokladů (příp. jejich kopií) předložených k identifikaci na dobu 10 let od ukončení vztahu se zákazníkem. Lhůta pro uchování údajů a dokladů o obchodech spojených s povinností identifikace je nadále 10 let od ukončení obchodu.

Nově je stanovena výjimka pro osoby oprávněné k obchodování s použitým zbožím, kulturními památkami či předměty kulturní hodnoty. Tyto osoby, pokud hodnota obchodu nepřekročí 10 tis. EUR, mohou údaje a doklady o obchodech spojených s povinností identifikace uchovávat pouze 3 roky po ukončení obchodu.

Zákon dále ukládá povinným osobám, aby v době trvání smluvního vztahu nebo při dalších obchodech kontrolovaly platnost a úplnost identifikačních údajů účastníků obchodů a zaznamenávaly jejich změny.

Oznamovací povinnost

Zákon rozšiřuje definici oznamovací povinnosti. Nově musí povinná osoba ministerstvu financí oznámit podezřelý obchod nebo jakoukoli jinou skutečnost, která by mohla podezřelému obchodu nasvědčovat, kterou zjistí v souvislosti se svou činností. Nově má mít oznamovací povinnost i správce daně, který přijal platbu na účet nebo v hotovosti, nebo pokud daňový subjekt požádá o poukázání vratitelného přeplatku převyšujícího 15 tis. EUR do ciziny. Jako dosud není oznámením podezřelého obchodu dle zákona proti legalizaci výnosů z TČ dotčena povinnost oznámit skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu, která vyplývá z trestního řádu.

Výše uvedená oznamovací povinnost se nevztahuje na notáře, advokáta, auditora, účetního nebo daňového poradce pouze však za podmínky, pokud jde o informace, které získá od svého klienta nebo které získá o svém klientovi během zjišťování jeho právního postavení, během jeho obhajoby nebo zastupování v soudním řízení a nebo v souvislosti s ním, včetně poradenství ohledně zahájení takového řízení nebo vyhnutí se takovému řízení, bez ohledu na to, zda jsou takové informace získány před tímto řízením, během něj nebo po něm. Tato výjimka se však nepoužije, pokud je

uvedeným povinným osobám známo, že klient žádá o poradenství za účelem legalizace výnosů nebo za účelem financování terorismu nebo pokud by se povinná osoba sama účastnila takové činnosti. Jak z výše uvedeného vyplývá, jedná se o významné prolomení povinnosti mlčenlivosti, která notářům, advokátům, auditorům a daňovým poradcům vyplývá ze zvláštních zákonů.

Advokát plní svoji oznamovací povinnost vůči ministerstvu prostřednictvím České advokátní komory, která se může k obsahu oznámení vyjádřit a s tímto vyjádřením jej postoupí ministerstvu financí. Přitom oba musí postupovat tak, aby oznámení bylo ministerstvu doručeno nejpozději do 5 kalendářních dní od zjištění obchodu.

Oznamovací povinnost ve zvláštních případech

V této oblasti nedochází k žádným podstatným změnám, pouze se mění limity, při kterých nastává povinným osobám zvláštní oznamovací povinnost.

Osoby, které vstupují do tuzemska z oblastí mimo celní území EU (a naopak), musí písemně oznámit celnímu úřadu dovoz a vývoz platných platidel v české nebo cizí měně, cestovních šeků, cenných papírů na doručitele nebo na řad nebo vysoce hodnotných komodit (drahé kovy nebo drahé kameny) v úhrnné hodnotě převyšující 15 tis. EUR. Rozhodným obdobím pro překročení limitu 15 tis. EUR je dovoz nebo vývoz uskutečněný za posledních dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

Osoba, která odesílá z tuzemska mimo celní území EU zásilku nebo ji odtud přijímá, je povinna oznámit celnímu úřadu tuto zásilku a zajistit, aby zásilka byla celnímu úřadu předložena ke kontrole, pokud obsahuje hodnoty uvedené v předchozím odstavci v úhrnné hodnotě převyšující 15 tis. EUR. Rozhodným obdobím pro překročení limitu 15 tis. EUR je opět posledních dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

Odklad splnění příkazu

Pokud se týká této povinnosti dochází pouze k formulačním změnám ve vztahu na nové vymezení povinných osob.

Povinná osoba jako dosud může splnit příkaz klienta týkající se podezřelého obchodu nejdříve po uply-

nutí 24 hodin poté, co doručí oznámení ministerstvu financí. Takto se postupuje pouze v případě, hrozí-li nebezpečí, že splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu. Na tento odklad musí povinná osoba upozornit ministerstvo v oznámení o podezřelém obchodě. Stejnou povinnost má povinná osoba i v případě, že jí o to ministerstvo požádá.

Pokud si prošetření podezřelého obchodu vyžádá delší dobu než výše uvedených 24 hodin, může ministerstvo požádat povinnou osobu, aby prodloužila dobu, na kterou se odkládá splnění příkazu klienta, nejdéle však na dobu 72 hodin od přijetí oznámení. Pokud ministerstvo v této lhůtě povinné osobě nesdělí, že podalo trestní oznámení, musí povinná osoba příkaz klienta provést. Povinná osoba neodpovídá klientovi za škodu vzniklou tím, že neprovedla příkaz klienta. Odpovědnost za takovou škodu nese stát.

Systém vnitřních zásad

Povinná osoba musí zavést a uplatňovat odpovídající postupy vnitřní kontroly a komunikace za účelem naplnění povinností stanovených tímto zákonem. Povinné osoby uvedené výše v prvních sedmi skupinách jsou povinny vypracovat písemně systém vnitřních zásad, postupů a kontrolních opatření k naplnění povinností stanovených tímto zákonem (dále jen „systém vnitřních zásad“). Nově však již neplatí obecná povinnost zasílat tento systém vnitřních zásad ministerstvu financí. Tato povinnost se vztahuje pouze na vymezené subjekty (uvedené výše v první skupině povinných osob).

Nově již bez ohledu na počet zaměstnanců musí každá povinná osoba určit konkrétního zaměstnance, který bude plnit oznamovací povinnost a zajišťovat průběžný styk s ministerstvem, pokud tyto činnosti nebude zajišťovat statutární orgán. O určení této osoby musí povinné osoby uvedené výše v prvních čtyřech skupinách neprodleně informovat ministerstvo.

Povinné osoby jsou povinny zajistit nejméně jedenkrát v průběhu 12 kalendářních měsíců proškolení zaměstnanců, kteří se mohou při výkonu své práce setkat s podezřelými obchody.

Povinnosti, které povinným osobám budou nově vyplývat v oblasti systému vnitřních zásad, musí splnit do 60 dnů od nabytí účinnosti novely zákona.

Kontrolní činnost, sankce

Kontrolní činnost provádí kromě ministerstva financí další orgány uvedené v zákoně proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Tomu, kdo poruší nebo nesplní povinnost stanovenou tímto zákonem, pokud nejde o porušení povinnosti mlčenlivosti nebo pokud takové jednání není činem přísněji trestným, může kontrolní orgán uložit pokutu až do výše 2 mil. Kč a při opětovném porušení nebo nesplnění povinnosti v období 12 po sobě jdoucích měsíců až do výše 10 mil. Kč (u fyzické osoby) a do výše 50 mil. Kč (u právnické osoby). Pokutu nelze uložit, jestliže uplynuly dva roky od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládajícímu právo na uložení pokuty. Právo vymáhat pokutu se promlčuje po 5 letech. Proti uložení pokuty je možné podat odvolání, které má odkladný účinek.

Za porušení oznamovací povinnosti ve zvláštních případech uloží celní úřad pokutu až do výše hodnoty neoznamovaných věcí.

Novela zákona vyšla ve Sbírce zákonů pod č. 284/2004 Sb. a nabude účinnosti (s výjimkou níže uvedené) 1. září 2004. Novela zákona proti legalizaci výnosů z TČ zároveň mění některé další zákony. Jedná se např. o změnu exekučního řádu, zákona o auditorech, zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, zákona o advokacii a notářského řádu, a to v souvislosti s již výše zmiňovaným prolomením zákonné povinnosti mlčenlivosti advokátů, daňových poradců, auditorů a notářů. Kromě toho novela zákona proti legalizaci výnosů z TČ činnosti mění s účinností od 1. ledna 2005 zákon o advokacii tak, že advokát, na listinách, která sám sepiše a které jednající osoba před ním podepíše, může ověřit podpis jednající osoby, a to se stejnými účinky jako má např. ověření podpisu notářem.

Markéta Pravdová,

bnt - pravda & partner, v.o.s.

(Daně a právo v praxi,

24. 5. 2004)

MERITUM / Daně 2004 – průvodce kompletní daňovou praxí

Na trh české odborné literatury vstupuje nová publikace MERITUM / Daně 2004 výjimečnou svou strukturou a ojedinělým způsobem zpracování. Tvůrci si vytkli za cíl předložit kompletního průvodce daňovou problematikou a vytvořit srozumitelný výklad všech daňových oblastí pro každodenní použití. Čtenáři tak naleznou řešení otázek, se kterými se v běžné daňové praxi setkávají.

Problematika je zpracována ve znění právních předpisů k 1. 5. 2004, samozřejmostí je tedy i výklad k DPH po vstupu České republiky do Evropské unie. Informace obsažené v části Daň z příjmů využijí čtenáři při zpracování příznání k této dani za rok 2004, te-

dy v některých případech až do konce června 2005.

Výklad je rozdělen do devíti částí podle daňových oblastí, které doplňují praktické přílohy – vzory podání, příklady daňových příznání, citace důležitých právních předpisů ad. Text má přehlednou strukturu a členění podporují grafické prvky: klíčový pojem – tučně vyznačené klíčové heslo daného odstavce či pasáže textu, příklad – vysvětlení na konkrétním příkladu z praxe, upozornění – upozornění na důležité skutečnosti, související oblasti atd., poznámka – doplňující informace k problematice, výjimka – upozorňuje na významné odchylky, judikatura – odkaz na související rozhodnutí soudu.

Snadnou orientaci v textu umožňují také tzv. marginální čísla uvedená na okraji stran vztahující se ke klíčovému pojmu a pomocí nichž lze jednoduše vyhledat požadované informace buď přes obsah či rejstřík věcných pojmů.

Nespornou výhodou je bezplatná pravidelná aktualizace textu měsíčně na internetových stránkách nebo čtvrtletně tištěným newsletterem.

Autoři jsou připraveni reagovat na podněty uživatelů a přizpůsobit jejich požadavků další vydání.

Cena 895 Kč, 928 stran, plastová vazba, vydalo nakladatelství ASPI Publishing s.r.o., U Nákladového nádraží 6, Praha 3, tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401, email: obchod@aspi.cz, http://www.aspi.cz

zaznamenal jsem

K výměnám auditorů dochází také v průběhu ověřování účetní závěrky

Vyměnit auditora je v Česku výrazně jednodušší než v jiných zemích. „Pokud není ve stanovách společnosti uvedeno, že auditora vybírá například dozorčí rada, nebo schvaluje valná hromada, pak auditora vybírá a odvolává management firmy. Nejsou výjimečné ani případy, kdy je auditor odvolán vedením firmy i v průběhu ověřování účetní závěrky,“ potvrzuje Marie Kučerová, členka rady Komory auditorů.

„Vylepšení“ práce předchozího auditora nezakazují nově najaté společnosti ani žádné vnitřní pravidlo auditorů komory.

V nejznámějším případě odvolání nepohodlného auditora hrála hlavní roli bývalá IPB. V únoru roku 1998 vyhodila banka v průběhu ověřování hospodářských výsledků svého dlouholetého auditora Cooper & Lybrand a vzala za něj firmu Ernst & Young. A to dokonce těsně před dokončením samotného auditu. Bránila se přitom tvrzením, že „nový auditor může poskytnout investorům čerstvý, neotřelý pohled

na finanční situaci banky“. Společnost Ernst & Young poté bance postavila audit „bez výhrad“.

Agrobanka obdržela audit bez výhrad o dva roky dříve, tentokrát od Price Waterhouse. V září uvalila ČNB na banku nucenou správu a v následném auditu vyčíslila stejná auditorská společnost ztrátu ústavu na zhruba devět miliard korun. Od původního auditu bez výhrad přitom uplynulo jen několik měsíců.

Některé problémové banky ale auditora ani vyměnit nemusely. Zkrachovalou Kreditní banku auditovali „bez výhrad“ auditoři HZ Praha. Stejně bezproblémové prověrky hospodaření proběhly v České spořitelně pod taktovkou společnosti KPMG, v Komerční bance odvedli podobnou práci lidé z Deloitte & Touche. Oba ústavy stály posléze daňové poplatníky mnoho desítek miliard korun.

Audity účetní závěrky zpracované krátce po sobě by se každopádně neměly významně lišit, pokud mezi tím firma neprošla nějakou mimořádnou krizí, například na ni byl prohlášen konkurs. „Při auditu účetní závěrky jsou auditorské firmy vá-

zány stejnými postupy, například pro oceňování nebo hodnocení rizik,“ dodává Kučerová.

(HN, 7. 5. 2004)

Podnikatelé mají databázi firem

Dlouhodobá nespokojenost podnikatelů s obchodním rejstříkem vyústila ve vytvoření vlastního informačního systému Axis4Info, který bude veřejně dostupný přes internet. Na konferenci Podnikatelský potenciál v ČR ho představila Hospodářská komora, která je garantem projektu, a World Trade Centre Prague. Systém má podle prezidenta komory Jaromíra Drábka poskytovat komplexní informace a zároveň být prezentací pro menší firmy. V registru lze vyhledávat nejen firmy, ale i jejich produkty, značky, ekonomické ukazatele, telefony či mailly a další podrobnosti, které z oficiálních registrů nelze zjistit. Na aktualizaci obchodního rejstříku či registru ekonomických subjektů samy podniky nemají vliv, zde mohou změny provádět samy.

(www.ihned.cz, 13. 5. 2004)

Blíží se chaos

Zástupci evropských bank se setkali se zástupci IASB (tvůrce účetních standardů IFRS) s cílem najít kompromis ve sporu ohledně standardu IAS 39 (finanční deriváty). Pokud IASB neudělá aspoň minimální požadované změny, neakceptuje Evropská komise IAS 39. Co by následovalo, není jasné. Buď EK sama stanoví pro účtování finančních derivátů aspoň základní provizorní pravidla, nebo si způsob účtování stanoví každá účetní jednotka sama, vedena pouze základními pravidly pro účetnictví a reporting.

(*Ekonom*, 7. 5. 2004)

Alitalii hrozí likvidace, auditor neschválil účty

Nad italskou leteckou společností Alitalia se opět objevil příznak likvidace. Firma potvrdila, že je v kritické situaci hned poté, co auditor Deloitte & Touche neschválil její finanční výsledky za rok 2003, napsal britský list Financial Times na své internetové stránce.

Deloitte neschválila výroční zprávu, protože nemá jistotu, jak si Alitalia představuje svůj návrat k finančnímu zdraví. Auditor poprvé naznačil, že nebude moci schválit účty, když Alitalia 20. května oznámila za loňský rok čistou ztrátu 520 milionů eur. V prvním čtvrtletí pak měla firma ztrátu před zdaněním 206 milionů eur.

Deloitte v hodnocení konstatovala, že finanční situace přepravce se loni dále zhoršila. „Tento negativní trend pokračoval i v prvních měsících 2004 a absence rozhodných a adekvátních opatření by mohla vést k nutnosti jiných řešení, včetně těch souvisejících s likvidací,“ napsala Deloitte.

Alitalia potvrdila, že určitá forma likvidace skutečně hrozí, jestliže nedostane mimořádný překlenovací úvěr na uskutečnění restrukturalizačního plánu. Firma svaluje část svých potíží na nerozhodnost vlády a nepokojné odbory.

„Společnost si stále ještě může udržet konkurenceschopnost a hodnotu, pokud přestane nerozhodnost a konflikty. Ty brání firmě v činnosti již příliš dlouhou dobu. Kroky k oživení už nemohou být odkládány,“ uvedla Alitalia.

Italská vláda chce uchránit Alitalii před osudem belgické Sabeny a švýcarské Swissair, které v roce 2001 vyhlásily bankrot. Minulý měsíc však vláda, která má ve firmě 62 procent akcií, odložila rozhodnutí o reorganizaci firmy na dobu po nynějších místních volbách a volbách do Evropského parlamentu.

Vláda na počátku května instalovala v Alitalii nový management, jehož úkolem je vypracovat plán restrukturalizace. Minulý týden se nový generální ředitel Giancarlo Cimoli sešel s odborovými předáky a řekl jim, že Alitalia je v „kritické situaci“.

Krize Alitalie se prohloubila nástupem nízkonákladových aerolinií na domácí trh. Podíl Alitalie na domácích linkách je kolem 50 procent, což je nejméně ze všech vlajkových evropských aerolinií.

Alitalie je členem letecké aliance SkyTeam. Ta zahrnuje vedle hlavních přepravců Air France-KLM a americké Delta Airline také českou společnost ČSA.

(*ČTK*, 13. 6. 2004)

Zpracovala
Ing. Athina Lérová

inzerce

Municipální finanční společnost, a.s. zadá ověření roční účetní závěrky podle českých předpisů a výroční zprávy za rok 2004 vč. provedení předauditu dle stavu k 30. 9. 2004.

Zájemci s prokazatelnými zkušenostmi s auditem finančních společností mohou podat své nabídky, vč. požadované ceny, do 27. 8. 2004

**na adresu Municipální finanční společnost, a.s.
Jeruzalémská 964/4, 110 00 Praha 1**

Kontaktní osoby:

Ing. Jakobe 255 721 480, Ing. Kochová 224 372 207

AUDITOR, číslo 6, 2004, ročník XI, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

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

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

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

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

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

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 15.7. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.



NABÍDKA VZDĚLÁVACÍCH AKCÍ

září - říjen 2004

ZÁŘÍ			
15.-17.9.		Třídenní vícetematický seminář hotel SKI, Nové Město na Moravě Lektoři: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Milan Slavík, Ing. Jana Pilátová, Ing. Rostislav Kuneš Cena: 5891 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 7854 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65304
20.9.	9 - 17	Přechod na uplatňování IFRS z hlediska českých podniků Kulturní centrum Novodvorská, Novodvorská 151, Praha 4 Zajišťuje Výbor pro IAS KA ČR Cena: 1571 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 2094 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65504
21.9.	16 - 19	Regulace auditorské profese (novela zákona o auditorech a zákona o praní špinavých peněz) Úřad KA ČR, Opletalova 55, Praha 1 Lektor: Ing. Petr Kříž, auditor, prezident KA ČR Cena: Kč 321 vč. DPH pro členy KA ČR, 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65404 KV Praha
23.9.	16 - 19	Regulace auditorské profese (novela zákona o auditorech a zákona o praní špinavých peněz) Hotel Avanti, Střední 61, Brno Lektor: Ing. Irena Pittermannová, auditorka, členka Rady KA ČR Cena: Kč 321 vč. DPH pro členy KA ČR, 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65604 KV Brno
30.9.	16 - 19	Pohledávky a závazky - promíčení, zánik Divadlo Metro, Národní 25, Praha 1 Lektor: Ing. Jana Pilátová, auditorka Cena: Kč 643 vč. DPH pro členy KA ČR, 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65704 KV Praha
30.9.	16 - 19	Regulace auditorské profese (novela zákona o auditorech a zákona o praní špinavých peněz) Hotel Polský dům, Poděbradova 53, Ostrava Lektor: Ing. Irena Pittermannová, auditorka, členka Rady KA ČR Cena: Kč 321 vč. DPH pro členy KA ČR, 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65804 KV Ostrava
ŘÍJEN			
4.-5.10.	9 - 16	Územní samosprávné celky - speciál II KC Novodvorská, Novodvorská 151, Praha 4 Zajišťuje Výbor pro veřejný sektor KA ČR Cena: 3749 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 4998 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65904
11.-13.10.	9 - 16	Mezinárodní účetní standardy - I. blok Brno Hotel Žebětínský dvůr, Křivánkovo nám. 33a, Brno - Žebětín Lektor: Ing. Radka Loja, auditorka Cena: 5623 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 7497 Kč vč. DPH pro ostatní v případě účasti i na II. bloku (VS 66404) a současně platbě obou seminářů do 6.10.2004 činí cena za oba bloky 8330 Kč vč. DPH pro členy KA ČR a 11107 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 66004
13.10.	16 - 19	Účetní závěrka, metody účtování a praktické příklady řešení účetních případů v nevýdělečných nevládních organizacích v otázkách a odpovědích Divadlo Metro, Národní 25, Praha 1 Lektor: Blažena Petřílková, MF ČR Cena: Kč 643 vč. DPH pro členy KA ČR, 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 66104 KV Praha
18.-20.10.		Třídenní vícetematický seminář Hotel Oišanka, Táboritká 23, Praha 3 Lektoři: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Milan Slavík, Ing. Jana Pilátová, Ing. Rostislav Kuneš Cena: 5891 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 7854 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 66204
21.10.	16 - 19	Regulace auditorské profese (novela zákona o auditorech a zákona o praní špinavých peněz) budova Wellnet, Wellnerova 7, Olomouc Lektor: Ing. Irena Pittermannová, auditorka, členka Rady KA ČR Cena: Kč 321 vč. DPH pro členy KA ČR, 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 66304 KV Olomouc
25.-26.10.	9 - 16	Mezinárodní účetní standardy - II. blok Brno Hotel Žebětínský dvůr, Křivánkovo nám. 33a, Brno - Žebětín Lektor: Ing. Radka Loja, auditorka Cena: 3749 Kč vč. DPH pro členy KA ČR, 4998 Kč vč. DPH pro ostatní v případě účasti i na I. bloku (VS 66004) a současně platbě obou seminářů do 6.10.2004 činí cena za oba bloky 8330 Kč vč. DPH pro členy KA ČR a 11107 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 66404

Komora auditorů ČR, Institut vzdělávání, Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, fax: 224 211 905, e-mail: vzdelavani@kacr.cz

Cena semináře zahrnuje podkladové materiály a občerstvení v průběhu semináře.

Aktuální informace najdete na www.kacr.cz