

# Peníze, peníze,

ať železné, tak zlaté, točí se proto jen, že jsou všechny kulaté...

zpívá se v jedné staropražské písni. Víme to my všichni a ví to i komora auditorů. Na posledním sněmu rada předložila návrh na zvýšení příspěvků fyzických osob z 2600 na 4000 korun za rok, tj. o 1400 Kč. Znamená to zvýšení o 117 Kč za měsíc, to je cena jednoho lehkého oběda.

Mělo jít o zvýšení příspěvků po osmi letech od poslední úpravy jejich výše. Jistě není třeba dlouze vysvětlovat, že i když v posledních letech není inflace nijak závratná, za osm let je i z tohoto důvodu nárůst nákladů komory přece jen citelný.

Druhým důvodem zvyšování nákladů komory je růst nároků na činnost komory - nejen z pohledu množství výkonů prováděných komorou, ale především zvyšující se složitost činností a tedy nárok na kvalitu práce komory. To se týká především dohledové činnosti komory, oblasti profesních předpisů, zapojení komory do práce mezinárodních organizací i spolupráce se státními orgány.

Předpoklad byl, že nejméně dalších pět let (pokud by nenastaly nějaké měnové turbulence) bude příspěvek fyzických osob opět beze změny - už proto, že proces zvyšování příspěvků není nijak příjemný. To znamená, že zvýšení příspěvků by pokrývalo období od roku 1996 do roku 2009, tedy 14 let, tudíž meziroční nárůst výše příspěvků fyzických osob by byl 100 Kč za rok.

Nemám pocit, že by to byl požadavek nepřiměřený, ale možná se minulá rada dopustila té chyby, že tento krok dopředu s auditorskou obcí nediskutovala a nezdůvodňovala dostatečně výrazně jeho potřebu. A protože potřeba upravit příspěvky především fyzických osob zůstává, budeme si o hospodaření komory povídat letos.

## Musí komora dělat vše co dělá?

Musí. Citujme ze zákona: Komora dohlíží zejména na řádné poskyto-

vání auditorských služeb, vydává profesní předpisy a auditorské směrnice, vede seznamy auditorů, asistentů auditora a auditorských společností, pečuje o odbornou úroveň auditorů asistentů auditora a vykonává další činnosti stanovené ve statutu. Statut kromě výše uvedeného ukládá spolupráci se státními orgány při přípravě obecně závazných právních předpisů, provádění auditorských a rozdílových auditorských zkoušek, prosazování zájmů a potřeb profese. To vše je komora povinna zajistit bez ohledu na své příjmy.



Ing. Marie Kučerová  
kancléřka KA ČR

## Jaké jsou příjmy komory?

Zcela rozhodujícím příjmem komory jsou příspěvky, a ty v roce 2004 činily: 10,6 mil. Kč příspěvky fixní (3,2 mil. auditori, 4,9 mil. auditorské společnosti a 2,5 mil. asistenti auditora) a 12,6 mil. Kč příspěvky pohyblivé (1,4 mil. auditori a 11,2 auditor-

ské společnosti).

Nelze nevidět, že zátěž příspěvků na činnost komory je rozložena značně nerovnoměrně. Daleko větší zátěž nesou auditorské společnosti, které platí ročně 15 000 Kč fixní příspěvek na činnost, k tomu 2600 Kč fixní příspěvky za své auditory, drtivou část příspěvků za asistenty auditora a nesrovnatelně vyšší část pohyblivých příspěvků. A pouhé čtyři auditorské společnosti zaplatily 55 % všech pohyblivých příspěvků komory.

Kromě příspěvků na činnost má komora i výnosy z provozní činnosti. V roce 2004 to činilo téměř 9 mil. Kč, z toho 6 milionů jsou výnosy ze školení, zbytek z prodeje publikací a dalších aktivit. Nicméně proti výnosům ze školení jsou také náklady na tuto činnost, čistý zisk ze školicí činnosti byl v roce 2004 přibližně 2,4 mil. Kč. Mějme přitom na paměti, že komora svým členům poskytuje slevu z úhrady za školení a že svým členům neúčtuje komerční cenu.

## OBSAH

### AKTUALITY .....2

Daňoví poradci a auditori diskutovali s poslanci Evropského parlamentu  
*Jaromír Dočkal*  
*Ing. Markéta Jindřišková* ..... 4  
Navrhovaná směrnice jde špatným směrem  
*Ivo Střežek* ..... 5  
Negativní vlivy povinné rotace auditorských firem..... 5

### VZDĚLÁVÁNÍ

*Ing. Jana Pilátová* ..... 7  
Interpretace českých účetních předpisů .....9

### NA POMOC AUDITORŮM

Nové dokumenty v oblasti mezinárodních účetních standardů veřejného sektoru ..... 11  
Audit akciových společností po novele zákona o účetnictví ..... 11

### DISKUSE

Fakta o § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů  
*Ing. Jarmila Novotná*.....

### ZAZNAMENALI JSME.....15

### OKÉNKO IAS/IFRS

IFRS 2 - Platby akciemi I. část (Share-based payment)  
*Ing. Michal R. Černý* .. .....107-114

## e - příloha Auditor č. 4/2005

## OBSAH

- Nájem kanceláří v Praze
- Výbory a komise informují
- Překlad textů IAS a IFRS na serveru EU
- Uzavřené příspěvky z koordinačního výboru KDP ČR
- Diskusní materiál FEE: Potenciální problémy ve vztahu ke schváleným IFRS
- FEE - Diskusní dokument „Řízení rizik a vnitřní kontroly v EU“
- Italské zkušenosti s povinnou rotací auditorských firem
- Archivace a skartace účetních písemností v praxi

Toto číslo vyšlo 27. 4. 2005.  
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je 11. 5. 2005.

## Pohyblivé příspěvky placené auditory – OSVČ

Výše příspěvku	Počet auditorů	Celkem v tis. Kč
10 001 - 20 000 Kč	9	121
5 001 - 10 000 Kč	58	378
2 001 - 5 000 Kč	186	568
1 001 - 2 000 Kč	136	203
201 Kč - 1 000 Kč	157	93
0 – 200 Kč	79	2
<b>CELKEM</b>	<b>625</b>	<b>1 365</b>

## Pohyblivé příspěvky placené auditorskými společnostmi

Výše příspěvku	Počet společností	Celkem v tis. Kč
nad 500 000 Kč	4	6836
100 001 - 500 000 Kč	8	1273
40 001 - 100 000 Kč	10	569
20 001 - 40 000 Kč	29	778
10 001 - 20 000 Kč	64	897
5 001 - 10 000 Kč	76	536
2 001 - 5 000 Kč	80	263
0 - 2 000 Kč	54	42
<b>CELKEM</b>	<b>313</b>	<b>11 194</b>

### A náklady?

Náklady musí pokrýt všechny úkoly komory. Vezme-li to popořádku, tak dohled nad řádným poskytováním auditorských služeb (jedna ze stěžejních činností komory, která je opěrným pilířem samosprávnosti profese) přišel v roce 2004 na více než 5 mil. Kč přímých nákladů a do budoucna je třeba očekávat jejich další nárůst, pokud chce komora doložit svou schopnost uhlídat kvalitu poskytovaných auditorských služeb (především z důvodu stále se zvyšujících nároků na četnost a správnost kárných řízení a nárůst počtu stížností proti auditorům).

Další z hlavních činností komory je vydávání profesních předpisů a směrnic. Přímý náklad na tuto činnost byl v roce 2004 cca 1,4 mil. Kč. Všichni víme, že předchozí auditorské směrnice upravující činnost auditorů ztratily platnost, všichni auditori dostali zdarma k dispozici přeložené směrnice IFAC. Tento náklad byl zčásti jednorázový, ale aktualizace platných auditorských směrnic bude každoročně vyžadovat další prostředky. Proti nákladu na vydávání publikací stojí i jistý výnos za jejich prodej mimo komoru, avšak není nijak významný.

Na pomezí publikační činnosti, metodické pomoci auditorům a obhajoby zájmů profese stojí vydávání časopisu Auditor a dalších tiskovin (příloha Hospodářských novin, časopis Auditor Speciál ap). V roce 2004 byl časopis doplněn hojnými tištěnými přílohami, celkový přímý náklad na tuto činnost byl 3,5 mil. Kč. Výnosy za inzerci, prodej časopisu a další byly cca 700 tis. Kč.

Činnost v oblasti metodiky účetnictví, a to jak ve vztahu k auditorům, tak ve vztahu ke státním orgánům (protože spolupráce na tvorbě účetních předpisů, účast na jednání mezinárodních účetních organizací, není jen výpomoc státu, ale opět především snaha zajistit kvalitní fungování naší profese) stála v roce 2004 komoru cca 2 mil. Kč přímých nákladů.

Další povinnost komory – auditorské zkoušky – přišla komoru v roce 2004 na 1 mil. Kč, ale téměř půl milionu korun se komoře vrátilo zpět v podobě poplatků za zkoušky a výnosů z prodeje materiálů. Je pravdou, že komora na tuto činnost poněkud doplácí a pochopitelně má snahu negativní dopad finálních výsledků auditorských zkoušek odstranit úpravou výše poplatku za zkoušky (bohužel zatím bez úspěchu), ale vezmeme-li v úvahu, že většina nových auditorů přichází z auditorských společností, jejichž celkové příspěvky na činnost komory jsou vysoké, nelze se ani z pohledu komory příliš mračit.

Náklady spojené přímo s auditorskou obcí zahrnují administrativní náklady spojené s vedením evidencí auditorů a byly 0,6 mil. Kč, náklady na sněm činily 1,2 mil. Kč. Proti provozním výnosům stojí přirozeně náklady na tyto činnosti, především náklady na vzdělávání ve výši 3,6 mil. Kč a náklady na prodané publikace ve výši 0,5 mil. Kč.

Všechny uvedené náklady jsou bez DPH.

Zbývajících cca 14 mil. Kč jsou nepřřázené náklady komory, tj. především náklady na provoz úřadu a orgánů komory, jako je nájem a služby spojené s vybavením a provozem kanceláří (5,8 mil Kč), příspěvky mezinárodním organizacím (1 mil. Kč), ostatní služby, především právní a jiné odborné (1 mil. Kč), mzdové a osobní náklady účelově nerozlišené (5 mil.), nákladová část DPH (0,6 mil. Kč) a různé další.

### Lze šetřit?

Jistě, vždycky. Nutno předeslat, že za rok 2004 hospodaření komory skončí s vysokou pravděpodobností značnou ztrátou. Příčiny budou analyzovány a budou předmětem dalších komentářů. Ovšem pokud jde o šetření, jsou oblasti, kde se šetřit téměř nedá, protože komora své povinnosti plnit musí, a jsou oblasti, kde se šetřit dá, ale je to proces s dlouhodobějším průběhem, např. šetření v oblasti mzdových nákladů a nákladů na provoz kanceláří, kde lze dosáhnout úspory ihned.

V této souvislosti bude v roce 2005 omezena publikační štedrost komory, bude omezen rozsah časopisu Auditor, nebudou do něj vkládány tištěné přílohy, které budou místo toho k dispozici na internetových stránkách komory, bude omezena spolupráce v mezinárodních organizacích, bude upuštěno od některých prezentačních akcí komory, jako byl například Auditor Speciál. Určitými finančními limity bude omezena i práce výborů komory auditorů, náklady na sněm, bude pozastavena obnova kancelářské techniky a kancelářského vybavení. Samozřejmě budou zkoumány i další možnosti úspor.

### A co závěrem?

Dobry hospodář se vždy snaží snížit své náklady, obzvláště v případě, když své výnosy v podstatě nemůže ovlivnit. Ale je rozdíl mezi rozumným hlídáním nákladů a úzkostlivým šetřením za každou cenu. V roce 2005 budeme velmi šetřit, a pokud nesebereme odvahu upravit výši příspěvku na činnost komory na další léta, budeme úzkostlivě šetřit i nadále, ale bude to znamenat pro všechny členy komory nižší komfort, možná i nižší kvalitu služeb komory a zhoršení obrazu komory na veřejnosti. Otázkou je: Stojí ušetřených 117 Kč měsíčně na příspěvcích za to?

**Ing. Marie Kučerová**  
kancléřka

## Ze zasedání Rady KA ČR (duben 2005)

Rada na svém zasedání *projednala* zejména:

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- přípravy na změnu vnitřních předpisů dle zákona č. 500/2004 Sb. Správní řád,
- návrh novely Mzdového předpisu KA ČR a uložila kancléřce zapracovat připomínky,
- rozdílovou tabulku k rozpočtu roku 2005 se srovnáním proti roku 2004,
- poslancekou iniciativu dr. Křečka týkající se ohlašovací povinnosti notářů a advokátů,
- problematiku uplatňování DPH a stanovení koeficientu;

*schválila:*

- došlé žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
- návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedolžné pracovní poměry u auditora,
- novelu směrnice Zásady pro poskytování cestovních náhrad,
- režim DPH a poplatků za auditorské zkoušky s ohledem na veřejnoprávní funkci KA ČR,
- návrh na jmenování auditorky Ing. Houdkové do Výboru pro metodiku;

*a vzala na vědomí:*

- návrh novely 8. směrnice EU o auditu a vývoj jejího projednávání,
- informace ze semináře 21. 3. 2005 s europoslanci v Senátu,
- informace o jednání s pronajímatelem kanceláří v Opletalově ulici v Praze,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy z pracovních cest Ing. Kříže a Ing. Slavíka,
- zprávu DK a KK o stavu vyřizovaných stížností a podnětů za období od 1. 1. do 24. 3. 2005,
- přípravu třídních seminářů na 2. pololetí 2005 - Mezinárodní auditorské standardy,
- informace z mezinárodní konference IFAC, konané 10. - 11. 3. 2005 v Praze,
- souhlas MF ČR s využitím příruček/manuálů pro audit.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**  
Úřad KA ČR

## Čtenářská anketa

Redakční rada připravuje novou koncepci časopisu Auditor na rok 2006 a v této souvislosti se zajímá o názor auditorů, asistentů a dalších čtenářů, jak by měl časopis vypadat, co by měl obsahovat, v jaké periodicitě by měl vycházet ap. Tyto a další otázky jsou včleněny do čtenářské ankety, kterou najdete na vloženém dvoulistě v tomto čísle Auditora.

Prosíme čtenáře, aby si našli čas, vyplnili anketní otázky, příp. uvedli své připomínky, a vyplněný anketní list zaslali **nejpozději do 15. května 2005** na adresu KA ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1. Anketa je anonymní, uvítáme co nejvíc názorů a připomínek.



**DAR PŘEDSTAVITELŮM FEE.** V polovině března se uskutečnilo první zasedání Rady FEE v nových kancelářích v Bruselu. Při této slavnostní příležitosti předal zástupce komory auditorů v FEE ing. Petr Kříž prezidentovi FEE Davidu Devořinovi a zastupujícímu prezidentovi FEE Jacquesovi Potdevinovi věcný dar v podobě panoramatické fotografie (neobyčejný pohled na naše hlavní město a Pražský hrad z vrcholu baziliky svatého Jiří).

**-pk-**

## Ověřování projektů financovaných z fondů EU

V poslední době se vyskytly četné dotazy auditorů, kteří si povšimli zvláštního seznamu na webových stránkách komory. Jednalo se o seznam auditorů, kteří absolvovali školení Centra pro regionální rozvoj, zaměřené na auditorské ověřování projektů financovaných z fondů Evropské unie. Auditori se dotazovali, zda tento seznam zakládá v rámci komory nějaké vyšší priority vyjmenovaných auditorů.

Výbor pro otázky profese a etiku tuto situaci posuzoval a své stanovisko předložil radě komory na její zasedání 21. 2. 2005:

**Kvalifikace auditora a rozsah jeho činnosti jsou přesně vymezeny v zákoně č. 254/2000 Sb. Podle tohoto zákona komora vede seznam auditorů, kteří splňují zákonné podmínky. Zákon nezná další „specializované“ seznamy. Jakákoli speciální školení nemohou zakládat exkluzivitu pro vykonávání speciálních auditorských zakázek. Na druhé straně výbor konstatoval, že auditor je povinen v souladu se zákonem a Etickým kodexem postupovat vždy odborně a s řádnou péčí. Tento princip v sobě zahrnuje i to, že auditor, který se uchází o speciální zakázku, musí garantovat odpovídající odbornou znalost problematiky této zakázky a objektu auditu.**

Rada uvedeně stanovisko přijala v navrženém rozsahu. Na základě tohoto usnesení byl zvláštní seznam na webových stránkách KA ČR zrušen.

**Ing. Tomáš Brumovský**  
Výbor pro otázky profese a etiku

## Daňová problematika v e-příloze Auditora

Upozorňujeme čtenáře, že v e-přílohách časopisu Auditor, které najdete na webových stránkách komory (www.kacr.cz), budeme pravidelně zveřejňovat veškeré uzavřené příspěvky z jednání koordinačního výboru KDP ČR (včetně stanovisek ministerstva financí). První blok příspěvků, které se zabývají vybranými problémy z oblasti daně z příjmů, DPH a spotřební daně, najdete již v e-příloze Auditora č. 4/2005.



Na diskusním fóru o evropské harmonizaci v jednacím sále Senátu se hovořilo zejména o problematice daní. Z jednání vyplynulo, že harmonizace daní v rámci EU zatím není na pořadu dne - pro vlády jednotlivých zemí jsou totiž daně jednou z mála možností, jak kontrolovat a ovlivňovat ekonomiku, a nechtějí se této možnosti vzdát. Poslanec Evropského parlamentu Jan Zahradil (na snímku vlevo) se v této souvislosti zmínil o možnosti zavést v ČR rovnou daň.

## Daňoví poradci a auditoři diskutovali s poslanci Evropského parlamentu

„Evropská harmonizace: v čem ano a v čem ne.“ To bylo téma diskusního fóra, které se uskutečnilo 21. března 2005 v jednacím sále Senátu ČR. Setkání, první svého druhu, uspořádala Komora daňových poradců za podpory Komory auditorů, Hospodářské komory ČR, České advokátní komory a Svazu průmyslu a dopravy ČR.

Cílem semináře bylo otevření diskusního fóra za účasti předsedy Senátu, poslanců Evropského parlamentu, představitelů vlády ČR a Stálého zastoupení ČR v Bruselu zaměřeného na evropskou harmonizaci v ekonomické oblasti. Semináře se zúčastnili Přemysl Sobotka, předseda Senátu, poslanci Evropského parlamentu Jana Bobošíková, Milan Cabrnach, Jiří Maštálka, Libor Rouček, Ivo Strejček a Jan Zahradil, náměstek místopředsedy vlády ČR pro ekonomiku Radek Špicar a vedoucí ekonomického a finančního úseku Stálého zastoupení ČR v Bruselu Šárka Dybczaková.

Nechyběli ani čelní představitelé pořádající strany - prezident Komory daňových poradců Jiří Nekovář, prezident Komory auditorů ČR Vladimír Králíček a prezident Hospodářské komory ČR Jaromír Drábek.

Akce vznikla především v reakci na potřebu výměny informací mezi odbornou veřejností (zejména daňovými poradci) a poslanci Evropského parlamentu.

Fórum bylo rozděleno na dvě části - dopolední a odpolední. Po krátkém úvodu (úvodní slovo přednesl předseda Senátu Přemysl Sobotka a prezident KDP ČR Jiří Nekovář) následovala vystoupení jednotlivých poslanců Evropského parlamentu, Jany Bobošíkové, Milana Cabrnacha, Jiřího Maštálky, Libora Roučka, Ivo Strejčka a Jana Zahradila, a náměstkyně místopředsedy vlády pro ekonomiku Radka Špicara. V odpolední části vystoupila Šárka Dybczaková, vedoucí ekonomického a finančního úseku Stálého zastoupení ČR v Bruselu, aby přítomné informovala o aktuálním vývoji daňové legislativy v EU.

V jednotlivých vystoupeních zaznívala různá témata.

- Jana Bobošíková se věnovala mj. problematice evropské ústavy a také kritizovala postupy české vlády ohledně nedostatečného čerpání z fondů EU. Ve svém vystoupení se zaměřila na porovnání evropské a americké ekonomiky. Konstatovala, že Evropa zůstává za USA zhruba o 20 let a že za stávající situace, kdy je EU založena na třech pilířích (sociální stát, prosperita a zaměstnanost a ekologie), není možné situaci výrazně zlepšit. Je nutné vybrat jeden z pilířů a na ten se soustředit. Dále informovala, že přistoupením dalších členských států včetně České republiky k EU v květnu 2004 poklesl HDP na obyvatele o devět procent. Paní Bobošíková se také velmi kriticky zmínila o řízeních vedených proti České republice v rámci porušení smlouvy o přistoupení (v současné době jich je 145 a týkají se neschopnosti České republiky implementovat právo EU).
- Milan Cabrnach kladl důraz na připravovanou zprávu o zajišťování zdravotní péče v rámci EU. Současně informoval přítomné o problematice nedostatečné komunikace uvnitř EU a „přehlížení“ nově přistoupivších států.
- Libor Rouček porovnal základní argumenty pro i proti harmonizaci legislativy ze svého pohledu. Za výhody pokládá zejména odstranění nespravedlivé daňové konkurence, snížení možnosti daňových úniků a zvýšení efektivity daní. Za nevýhody považuje to, že vlády jednotlivých zemí se vzdávají další možnosti kontroly svých ekonomik, a dále to, že předpokládané zvýšení daní přitáhne investory do zemí mimo EU. Konstatoval, že harmonizace daní sice odstraní vnitřní konkurenci uvnitř EU, nikoli však konkurenci zvnějšku.
- Jiří Maštálka připomněl svoji zprávu o ochraně zdraví při práci, která byla schválena Evropským parla-

mentem a která je konkrétním příkladem harmonizace předpisů Evropského parlamentu v této oblasti. Další část svého vystoupení pak věnoval obecným přístupům k harmonizaci evropských norem. Pohořil o příznivém vlivu daňové harmonizace na snížení transakčních nákladů uvnitř jednotlivých ekonomik i celé EU. Současně vyzdvihl problém snížení možnosti přilákání zahraničních investorů.

- Ivo Strejček se věnoval zejména otázkám regulace auditorské profese (výťah z jeho vystoupení zveřejňujeme na jiném místě).
- Jan Zahradil se zmínil o rovné dani, a konstatoval, že EU silně zaostává za USA a že se nepodařilo naplnit „lisabonskou strategii“.
- Radek Špicar pak hovořil o „lisabonské strategii“, jejím uplatnění v praxi a naplňování ze strany české vlády.
- Šárka Dybczaková poměrně zevrubně popsala procedury přijímání legislativních návrhů v evropských strukturách a situaci v oblasti harmonizace daní v rámci EU. Hovořila také o pomalém průběhu překlady stávající legislativy do češtiny.

Z auditorského hlediska bylo nejzajímavější vystoupení poslance Ivo Strejčka, který hovořil o navrhované směrnici EK týkající se statutárních auditů a jež by měla nahradit tzv. 8. směrnici z roku 1984. Ivo Strejček se netajil tím, že je k řadě bodů, které směrnice EK navrhuje, skeptický. „Namísto tlaku na zprůhlednění a zjednodušení systémů, ve kterých by pravděpodobnost a riziko falsifi-

kačí bylo minimalizováno, jde direktiva cestou byrokratického, komplikovaného a pro podnikání finančně nákladného řešení,“ uvedl v závěru svého vystoupení.

Na vystoupení poslance Strejčka reagoval v diskusi prezident KA ČR Vladimír Králíček s tím, že komora podporuje diskusi na téma avizovaných změn v regulaci auditu, resp. k navrhované směrnici EK o statutárním auditu. Uvedl také, že KA ČR nesouhlasí s plnou neomezenou odpovědností auditora a s vnější rotací auditora.

Je ale otázkou, jakým způsobem lze ovlivnit finální text direktivy - vzhledem k nevýraznému lobby české strany v evropských strukturách.

V diskusi dále zazněly zajímavé příspěvky např. prezidenta Hospodářské komory ČR Jaromíra Drábka, který zdůraznil zájem o výměnu informací mezi Hospodářskou komorou a poslanci Evropského parlamentu a především o lobbying pro české subjekty v Evropském parlamentu.

Z vystoupení v diskusi také např. vyplynulo, že daňoví poradci se nebrání zavedení rovné daně, která je jedním z pilířů tzv. Modré šance. „My, daňoví poradci, rovnou daň vítáme, budeme mít podstatně více práce...“, prohlásil prezident KDP ČR Jiří Nekovář v reakci na vystoupení Jana Zahradila.

**Jaromír Dočkal**  
**Ing. Markéta Jindřišková**  
Foto J. Dočkal



Z diskuse: zleva poslankyně Evropského parlamentu Jana Bobošíková, prezident Komory auditorů ČR Vladimír Králíček a prezident Komory daňových poradců ČR Jiří Nekovář (vpravo v pozadí je předseda Senátu Přemysl Sobotka).

## Z vystoupení poslance Ivo Strejčka

# Navrhovaná směrnice jde špatným směrem

Dovolte mi, abych se velmi konkrétně věnoval aktuální problematice, která je s vaší profesí těsně svázána a která je v současné době debatována na půdě výboru hospodářského a měnového Evropského parlamentu, jehož jsem členem. Jde o návrh stanoviska Hospodářského a měnového výboru k návrhu směrnice Evropského parlamentu a Rady **o povinných auditech výročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek** (změna směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS) (identifikace KOM (2004) 0177 - C6-0005/2004 - 2004/0065 (COD)).

Profese provádění auditů prošla v minulých letech těžkým a složitým obdobím v celém světě. Skandály, kterými prošly firmy Enron a Parmalat, oslabily důvěru zákazníků a investorů. Tyto skandály dosáhly děsivých rozměrů a proporcí a byly založeny zejména na rozmanitých typech podvodů, jako je interní obchodování, falsifikace rozvah a simulované transakce.

Jednou z vážných debat mezi profesionály by měla být úvaha nad hloubkou, přiměřeností a rozsahem takových opatření, které by v budoucnu omezily tento typ podvodů. Je zřejmé, že tyto jevy nelze vymýtit, natolik

jsou svou povahou produktem individuálního vztahu jedince k pojmu povinnost a zodpovědnost, profesionální etika a právo.

### Návrh Evropské komise

Návrh EK na statutární audit je výsledkem příprav za posledních několik let a bere v úvahu doporučení z let 2000 a 2002. Navrhovaná směrnice nahradí tzv. 8. směrnici o statutárních auditech z roku 1984, která obsahuje pravidla týkající se akreditace auditorů a nic neříká o proceduře auditu, dohledu nebo kvalitě vnější kontroly. Toto současný návrh směrnice řeší.

Navrhovaná **směrnice vymezuje** povinnosti statutárních auditorů a stanoví jisté etické principy, které mají zajistit jejich profesionalitu a nezávislost, jako např. integritu, objektivitu, profesionální kompetentnost, spolehlivost, mlčenlivost a celkovou zodpovědnost. Tou se myslí, že skupina auditorů na sebe bere **plnou zodpovědnost za zprávu auditora o konsolidovaných účetních závěrkách**. Prostřednictvím takto definované celkové zodpovědnosti by měla být zvýšena kvalita auditu a sníženo nebezpečí podvodu.

Stejně principy jsou sledovány

- tzv. **zprávou ujišťující o kvalitě** (quality assurance report) prováděnou nejméně jedenkrát za šest let,
- **zprávou o průhlednosti** (transparency report) vydávanou auditující firmou každý rok,
- zavedením **Mezinárodních účetních standardů** (IAS/IFRS),
- zvýšenou spoluprací mezi relevantními úřady,
- vytvořením tzv. **Evropského auditorského regulačního výboru** (prostřednictvím takto vytvořeného výboru hodlá EK vytvořit systém komunikující přímo s auditory, přičemž hlavní oporou by měl tento výbor sehrát při ochraně auditorských firem před neoprávněným či nemístným tlakem ze strany manažerů firem).

**Nezávislost auditorů** má být také zajištěna prostřednictvím

- tzv. vyloučení jakékoliv nesouvisející aktivity,
- rotací (vnitřní a vnější).

### Poznámky k navrhované direktivě

jsou motivovány přesvědčením autora příspěvku, že vznik jakéhokoliv zákona či nařízení nemůže být předmětem diskuse, jak správná či spravedlivá osoba zákon provádějící je, ale **jak daleko má zákon sahat**.

K řadě bodů, které směrnice EK navrhuje, jsem skeptický, protože se domnívám, že **je nezbytné zajistit vyváženost mezi snížením rizika podvodu a zajištěním zdravé konkurence**. Jsem si jist, a konzultace s majiteli či předními manažery firem mi to potvrdily, že směrnice nepřinese žádoucí výsledky - navrhuje pouze **byrokratická řešení**, jde cestou **zvvyšování nákladů soukromých firem a uvaluje na podnikání další břemeno v prostředí**, kde kontrolní mechanismy již fungují. A fungují-li špatně či nedokonale, pak je jejich trestní odpovědnost zákonem stanovena.

1. Povinnost vytvořit **tzv. auditorský výbor** by mohla pro některé firmy znamenat, že jejich vedení by bylo automaticky identické s auditorským výborem, přičemž alespoň jeden člen vedení firmy musí být expertem v auditu (dle textu direktivy). Domnívám se, že takto definovaná povinnost (vytvořit auditorský výbor) by vedla k změnám ve vedení firem. Ne-



Poslanec Evropského parlamentu Ivo Strejček se netajil tím, že je k návrhu nové směrnice týkající se statutárních auditů skeptický.

Lze jistě pochybovat o zřejmém přínosu mít ve vedení společnosti odborníka na audit, ale definovat ji jako povinnost považují za **nemístný zásah do suverénnosti soukromé firmy**. Protestují také proti záměru navrhované směrnice, aby spolu s vytvořením vnitřního auditujícího výboru bylo neprodleně zajištěno, že předsedou tohoto výboru nebude šéf společnosti či předseda představenstva firmy. Jde o finančně nákladné a přitom pouze byrokratické řešení.

2. **Rotací princip** je na první pohled opatření, které by (alespoň z dlouhodobého hlediska) mělo zajistit nezávislost auditu. Domnívám se, že povinnost pravidelně měnit auditorské firmy je pro firmy nákladná, dojde k umělému přerušování nabytého know-how k auditované firmě a tudíž, paradoxně, ke zvýšení pravděpodobnosti nezaviněné chyby.

Obhájeví pravidelného a povinného principu rotace tvrdí, že toto opatření rozbije monopolní nebo oligopolní postavení velkých a dominantních auditorských firem a proto obhajují názor EK, že ke změně auditorské firmy musí dojít každých sedm let, přičemž odcházející auditorská firma se musí zdržet výkonu auditu ve firmě, kterou opouští, po následující dva roky.

Domnívám se, že jde o byrokratické rozhodnutí, neboť zájmem každé slušné firmy je mít účetnictví v pořádku a v souladu s právním stavem země. Myslím, že jde o zbytečné vnější vměšování do pravomocí soukromých společností.

3. Směrnice EK by **neměla omezovat škálu poskytovaných služeb auditorskou firmou pouze na audit**. Podnikání se potýká s nestabilitou v daňové problematice, není v kapacitě mnohých podnikatelů vedle svého podnikání sledovat ještě stále se měnící problematiku složitých daní, zdravotních a sociálních odvodů atd.

Firma, která provádí audit, se v průběhu procesu nepochybně setkává s tím, že auditovaná firma potřebuje konzultační poradu a služby auditorské firmy by neměly být povinně omezeny pouze na výkon auditu.

4. **Neomezené ručení** (unlimited liability), které směrnice EK ukládá auditorské firmě, nepřináší dle mého názoru jakoukoliv výhodu. Naopak. Tam, kde je ručení neomezené, nemožou auditorské firmy platit kompenzace a dotčené entity tak nedostanou zpět vůbec žádné peníze. Bylo by rozumné, kdyby byl stanoven strop ručení pro firmu, která provedla audit.

Jako každý měsíc, i nyní přinášíme nové informace o činnosti výboru pro KPV. Vzhledem ke skutečnosti, že upřesnění k seminářům připravovaným na 1. a 2. pololetí roku 2005 a další důležité skutečnosti z oblasti vzdělávání auditorů a asistentů auditora najdete na jiném místě, chci vás seznámit s některými dalšími aktivitami výboru pro KPV.

Řada z nás si již zvykla na výhody internetu, i když je pořád spousta těch, kteří dávají přednost klasické (písemné) formě sdělování informací. Pro příslušníky druhé skupiny jsou určeny především informace v časopise Auditor, který pravidelně zveřejňuje přehledy vzdělávacích akcí a jehož součástí je i samostatná příloha zaměřená speciálně na odborné přednášky a semináře pořádané Institutem vzdělávání KA ČR (2x ročně).

Pro příznivce internetu mám dobrou zprávu. V současné době **probíhají práce na vylepšení webových stránek KA ČR, a to i v oblasti vzdělávání.**

V důsledku připomínek některých auditorů, které se týkaly doby koná-

ní klubových večerů, proběhla na vzdělávacích akcích v prvním čtvrtletí letošního roku anketa na téma „Změna času konání klubových večerů“. V rámci této ankety se někteří auditori vyjádřili v tom smyslu, že jim na čas nezáleží, někteří se nevyjádřili vůbec, ale z těch, kteří se vyjádřili, je většina pro změnu termínů, a to posunutí začátku i konce o jednu hodinu. Z tohoto důvodu budou na podzim letošního roku pořádána **klubová setkání (klubová odpoledne) od 15 do 18 hodin.**

**Ing. Jana Pilátová**

předsedkyně výboru pro KPV

### Seznam auditorů, kteří k 31. 3. 2005 nezaslali Evidenční záznam o účasti na KPV v roce 2004

Stejně jako v uplynulých dvou letech jsme i letos nuceni na tomto místě zveřejnit seznam auditorů, kteří ani dva měsíce po řádně stanoveném termínu pro odevzdání Evidenčního záznamu o účasti na KPV za rok 2004 a přes opakované upomínky v časopise tuto povin-

nost nesplnili. Jedná se o 167 auditorů.

Osoby, které jsou v seznamu uvedeny tučným písmem, tuto povinnost nesplnili ani za rok 2003. Několik ze zveřejněných auditorů se na seznamu ocitlo „neoprávněně“, protože sice Evidenční záznamy na úřad komory zaslali, ale bohužel nevedli v záhlaví formuláře ani jméno ani číslo osvědčení (přestože jsme po zkušenostech z minulých let na toto také upozorňovali) a tudíž nebylo možné je identifikovat.

Na druhou stranu je možné konstatovat, že počet auditorů, kteří tuto povinnost neplní, rok od roku klesá. V roce 2002 bylo v seznamu zveřejněno 303 auditorů, v loňském roce 245 a letos je to „pouhých“ 167 auditorů. Ale i tak se stále jedná o vysoký počet.

Doufáme, že tato nepřijemná statistika bude mít i nadále klesající tendenci - zejména proto, že kárná komise již zahájila kárná řízení s auditory, kteří opakovaně neplní povinnost dokladovat svou účast na KPV.

**Monika Kryštůfková**

Institut vzdělávání KA ČR

## Zaznamenejte si do diáře:

### Třídenní semináře na téma Mezinárodní auditorské standardy

XIV. sněm schválil jako jednu z priorit Komory auditorů ČR aplikaci Mezinárodních auditorských standardů, s čímž samozřejmě souvisí i vzdělávání auditorů. Jak jsme vás již informovali, na 2. pololetí 2005 jsme zařadili v šesti termínech třídenní semináře k této problematice.

Termíny:

- 19. 9. - 21. 9. Praha (Kulturní centrum Novodvorská)
- 3. 10. - 5. 10. Ostrava (hotel Polský dům)
- 17. 10. - 19. 10. Praha (Kulturní centrum Novodvorská)
- 1. 11. - 3. 11. Brno (hotel Žebětínský dvůr)
- 30. 11. - 2. 12. Šumava (hotel Srní)
- 12. 12. - 14. 12. Praha (Kulturní centrum Novodvorská)

Obsah semináře:

- 1) **Úvod:** Co to jsou ISA, IFAC, postupy schvalování, rámec standardů, začlenění ISA jako profesních standardů KA ČR, termíny aplikace, proces přijímání ISA a systém zpracování Národních aplikačních doložek, informace o vazbách AS – ISA, změny v roce 2005 a připomínková řízení nových standardů, Etický kodex, rámec.
- 2) **Mezinárodní auditorské standardy:** Výklad všech ISA po tematických blocích doplněný o případové studie.
- 3) **Auditorská dokumentace:** Spis auditora, stálá složka, složka období, číslování spisu apod., ISA 210, 230.
- 4) **Standardy pro jiné zakázky než je audit a prověrka historických účetních informací:** Důraz na formulaci smluv, rozdíl v použití, rizika, odpovědnost auditora, pohled klienta,

pohled auditora, ISRE, ISAE, ISRS + příklady použití v praxi např. ověřování čerpání prostředků z fondů EU, přezkoumání hospodaření ÚSC + příklady zpráv.

- 5) **Kvalita a její zajištění:** ISQC 1 Zajištění kontroly kvality u auditorských firem, ISA 220, Sarbanes Oxley Act, organizace veřejného dohledu.
- 6) **Závěrečná případová studie.**

Semináře se konají pod záštitou Výboru pro auditorské standardy. Účastníci obdrží osvědčení o absolvování semináře.

Jde o první ucelený cyklus seminářů, který volně navazuje na úvod do problematiky ISA zařazený v rámci třídních více-tematických seminářů v 2. pololetí loňského roku.

Na základě vyhodnocení obsahu a přístupu posluchačů bude připraveno pokračování v roce 2006 (postupně bude aktualizováno i ve vazbě na nový Manuál pro provádění auditu u podnikatelů). Součástí příštího vydání časopisu bude samostatná příloha Přehled vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2005, kde mimo jiné najdete i podrobnější informace o programu a organizační pokyny k těmto seminářům. Pro zajištění efektivnosti přednášky a komunikace mezi přednášejícími a posluchači bychom rádi zachovali omezený počet účastníků na jednotlivých seminářích věnovaných problematice ISA. Využijte proto možnosti volby a přihlaste se včas na termín, který vám nejlépe vyhovuje.

**Monika Kryštůfková,**  
Institut vzdělávání

**Seznam auditorů, kteří k 31. 3. 2005 nezaslali Evidenční záznam o účasti  
na profesním vzdělávání v roce 2004**

<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv</i>	<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv</i>	<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv</i>
Ing. AMBROŽ Jan	1427	<b>Ing. KAREL Josef</b>	<b>1410</b>	<b>Ing. PROCHÁZKA Jaroslav</b>	<b>1568</b>
Ing. BALOUN Jiří	1809	<b>Doc. Ing. KAŠKA Josef DrSc.</b>	<b>1132</b>	Ing. RAJTORA Jaroslav	0081
Ing. BARVOVÁ Jindřiška	1409	<b>Ing. KLÍMA Miroslav</b>	<b>1310</b>	<b>Ing. RASOCHA Hynek</b>	<b>0963</b>
<b>Ing. BAŤA Vladimír</b>	<b>1574</b>	Ing. KMENTOVÁ Eva	0653	Ing. RŮTA Aleš	1631
<b>Ing. BĚLKOVÁ Silvie</b>	<b>1916</b>	Ing. KNOPP Ivo	1537	<b>Ing. RŮŽIČKA Karel</b>	<b>1895</b>
Ing. BRÁZDIL Josef	0581	Ing. KOHOUTEK Vojtěch	0332	Ing. SAVOVÁ Miroslava	1254
Ing. BUŇKOVÁ Jana	1687	Ing. KOMÁNEK Martin	1936	Ing. SLABÝ Miloslav	1828
Ing. BUŠEK Emil	1325	Ing. KORBEOVÁ Miluše	1265	<b>Ing. SLÁMOVÁ Zdeňka</b>	<b>1458</b>
Ing. CAHLÍKOVÁ Zdeňka	1345	<b>Ing. KORMOŠOVÁ Veronika</b>	<b>1806</b>	<b>Ing. SLAVÍKOVÁ Věra</b>	<b>1230</b>
<b>Ing. ČEŠKA František</b>	<b>0974</b>	<b>Ing. KOUTNÍK Pavel</b>	<b>1724</b>	Ing. SMILEK Jan	1671
<b>Ing. ČÍPOVÁ Šárka</b>	<b>1870</b>	<b>Ing. KOUTNÍK Václav</b>	<b>0307</b>	SOUCEK Magdalena CPA	1291
<b>Ing. DEVEROVÁ Věra</b>	<b>1869</b>	Ing. KRAFČÍKOVÁ Jana	1551	<b>Ing. SROVNALOVÁ Anna</b>	<b>1843</b>
Ing. DLUHOŠOVÁ Hana	1601	<b>Ing. KREJČÍŘ Petr</b>	<b>1400</b>	Ing. STALMACH Kamil	1189
Ing. DOBRÁ Libuše	1342	Ing. KRUNTORÁDOVÁ Lenka	1502	Ing. STANJURA Jan	1748
Ing. DOČEKAL Pavel	1803	Ing. KRÍŽ Zdeněk	1888	<b>Ing. STRNADOVÁ Eva</b>	<b>1850</b>
Ing. DOLEŽALOVÁ Hana	1343	Ing. KUČEROVÁ Marta	1847	<b>Ing. STROMECKÁ Jitka</b>	<b>1841</b>
Ing. DOLEŽALOVÁ Irena	1643	<b>Ing. KULHÁNEK Josef</b>	<b>0470</b>	Ing. SUKOVÁ Marie	1746
Ing. DUDOVÁ Renata	1418	Ing. KULHAVÝ Pavel	1538	Ing. SVOBODA Jan	0433
Ing. DUCHEK Petr	1783	Ing. KUNCOVÁ Jiřina	0197	<b>Ing. SYNEK Milan</b>	<b>0929</b>
Ing. DUŠEK Emil	0585	Ing. KUNOVÁ Ivana	1784	Ing. ŠATROVÁ FOLKOVÁ Ivana	1921
<b>Ing. FEJFAROVÁ Irena</b>	<b>1860</b>	<b>Ing. KVAPILOVÁ Pavla</b>	<b>1483</b>	<b>Ing. ŠIMONOVSKÁ Jana</b>	<b>1628</b>
<b>Ing. FELENDÁ Martin</b>	<b>1871</b>	<b>Ing. LANC Josef</b>	<b>0029</b>	Ing. ŠKODA Petr	1842
<b>Ing. GAWEL Jiří</b>	<b>1457</b>	Ing. LÁNÍČKOVÁ Hana	1688	<b>Ing. ŠKRDLANT Jiří</b>	<b>0429</b>
<b>Ing. HÁJEK Jan</b>	<b>0279</b>	Ing. LAVIČKA Jan	0819	Ing. ŠLAISOVÁ Eva	1003
Ing. HAJNÁ Marcela	1536	Ing. LEDVINA Michael	1375	Ing. ŠMÍD Jiří	1256
<b>Ing. HAMPEL Jaromír</b>	<b>1173</b>	Ing. LICINBERGOVÁ Jitka	1620	<b>Ing. ŠMÍDOVÁ Zdeňka</b>	<b>1186</b>
<b>Ing. HANÁK Zdeněk</b>	<b>1464</b>	Ing. LOULOVÁ Eva	1981	<b>Ing. ŠRÁMEK Miloš</b>	<b>0105</b>
Ing. HANZLÍK Petr	1607	Ing. LUŇÁKOVÁ Marie	1600	Ing. ŠTÉRBOVÁ Ludmila	1720
Ing. HARÁK Bohumil	1296	<b>Ing. MACUROVÁ ČADANOVÁ Helena</b>	<b>0053</b>	<b>Ing. ŠTOLCPARTOVÁ Jiřina</b>	<b>1780</b>
Ing. HARAMUL Jiří	0283	Ing. MEDVĚD Pavel	1584	Ing. ŠTOLFOVÁ Gita	1782
<b>Ing. HAVELKA Stanislav</b>	<b>0003</b>	<b>Ing. MĚKOTOVÁ Jitka</b>	<b>1604</b>	Mgr. Ing. ŠUBOVÁ Helena	1499
Ing. HEJDUKOVÁ Lenka	1978	Ing. Mgr. BUČKOVÁ Ariana	1707	<b>Ing. ŠVEĐUK Jan</b>	<b>1209</b>
Ing. HEJRET Miloslav	1178	<b>Ing. MIHALIDESOVÁ Zdeňka</b>	<b>1545</b>	Ing. TRÁVNÍČEK Jaroslav	0137
<b>Ing. HLAVÁČEK Petr</b>	<b>1462</b>	<b>Ing. MICHÁLKOVÁ Marie</b>	<b>1108</b>	Ing. TROJANOVÁ Markéta	1960
<b>Ing. HÖCKOVÁ Jitka</b>	<b>0402</b>	<b>Ing. MICHELFEITOVÁ Judita</b>	<b>1745</b>	Ing. TUREK Miloš	1493
Ing. HOFMANOVÁ Marie	0178	Ing. MORAVCOVÁ Eva	1984	<b>Ing. TYLL Rudolf</b>	<b>0254</b>
Ing. HOLEČEK Lubomír	1354	<b>Ing. MORAVEC Jaroslav</b>	<b>1365</b>	Ing. UHLÍŘOVÁ Jana	1908
Ing. HOLENA Libor	1570	<b>Ing. MRÁZOVÁ Lenka</b>	<b>1770</b>	Ing. VÁCHA Petr	1948
Ing. HOLUBOVÁ Jarmila	1347	<b>Ing. MÜLLER Jiří</b>	<b>0527</b>	Ing. VALACH Martin	1971
<b>Ing. HORA Jiří</b>	<b>1419</b>	Ing. NĚMCOVÁ Růžena	1761	Ing. VANĚK Michal	0083
<b>Ing. HOUŠOVÁ Jaroslava</b>	<b>1454</b>	Ing. NOVOTNÝ Jindra	0320	Ing. VOJTEK Bohumil	1657
<b>Ing. HRBÁČKOVÁ Jitka</b>	<b>1285</b>	Ing. NOVOTNÝ Zdeněk	1131	<b>Ing. VONDRÁK Jiří</b>	<b>0042</b>
<b>Ing. CHALOUPKA Stanislav</b>	<b>1461</b>	<b>Ing. ORLÍK František</b>	<b>1480</b>	Ing. VORÁČKOVÁ Hana	1912
<b>Ing. CHALOUPKOVÁ Stanislava</b>	<b>0161</b>	<b>Ing. ORLITOVÁ Jarmila</b>	<b>1606</b>	<b>Ing. VOREL Viktor</b>	<b>1519</b>
<b>Ing. CHLÁDEK Jaroslav</b>	<b>0410</b>	Ing. OUTĚŘICKÁ Olga	1358	Ing. VOZÁKOVÁ Jindřiška	0753
<b>Ing. CHOC Ondřej</b>	<b>1664</b>	<b>Ing. PALYZA Jiří</b>	<b>1618</b>	<b>Ing. ZACH Bohumil</b>	<b>0247</b>
Ing. JANÍČEK Petr	1571	Ing. PATOČKOVÁ Hana	1456	<b>Ing. ZAPLETALOVÁ Radka</b>	<b>1926</b>
<b>Ing. JANKOVSKÁ Milada</b>	<b>0172</b>	<b>Ing. PAVELCOVÁ Věra</b>	<b>1374</b>	Ing. ZELENKOVÁ Zuzana	1725
Ing. JEŘÁBEK Martin	1867	Ing. PETRÁŠEK František CSc.	0096	Ing. ZEMANOVÁ Pěva	1413
<b>Ing. JEŽEK Libor</b>	<b>1769</b>	Ing. PIVOŇKA Josef	1963	<b>Ing. ZETEK Antonín</b>	<b>1033</b>
<b>Ing. JÍLEK Karel</b>	<b>1763</b>	<b>Ing. PLACHÝ Martin</b>	<b>1733</b>	Ing. ŽÍKOVÁ Hana	1151
Ing. JINDROVÁ Blanka	1284	<b>Ing. PLAVCOVÁ Lenka</b>	<b>1541</b>	Ing. ŽÁKOVÁ Zuzana	1610
Ing. JINDŘICH Jan	1133	<b>Ing. PODLAHOVÁ Jana</b>	<b>1661</b>	<b>Ing. ŽAMBŮRKOVÁ Jitka</b>	<b>0982</b>
Ing. JIŘÍK Jaroslav	0694	<b>Ing. PODRAZKÝ Josef</b>	<b>1406</b>	Ing. ŽIAČIK Jan	1303
Ing. JORDOVÁ Vladimíra	1398	<b>Ing. POLEŠÁK Miloš</b>	<b>0509</b>	<b>Ing. ŽILKA Vladimír</b>	<b>1928</b>
<b>Ing. KARBANOVÁ Blanka</b>	<b>1415</b>	RNDr. POSPÍŠIL Karel CSc.	0582		



# IFRS 2 - Platby akciemi (share-based payment)

## I. část

Předmětem úpravy IFRS 2 jsou transakce, při kterých společnost platí za dodané zboží nebo služby svými akciemi či kapitálovými nástroji. Tato problematika nebyla v minulosti upravena speciálním standardem. Na tuto mezeru v úpravě upozorňovala řada orgánů, mezi jinými i International Organization of Securities Commissions. International Accounting Standards Board proto v roce 2001 zahájil projekt Share-Based Payment, který vyvrcholil vydáním tohoto standardu. Vztahuje se na účetní období počínající 1. lednem 2005, avšak je samozřejmě podporována i dřívější aplikace.

Je třeba podotknout, že tento standard není v české literatuře dostatečně zpracován. Z tohoto důvodu neexistuje ustálená terminologie; u některých výrazů, které mají speciální význam, v závorce uvádíme originální anglický termín. Tuto situaci odráží i název kapitoly – v knize (2) zvolil autor název *Platby akciemi*, avšak též je možno se setkat s názvem *Úbrady prováděné akciemi*. Volba mezi oběma možnými překlady názvu standardu tak zůstává na čtenáři. V zásadě se držíme terminologie knihy (2).

Předmětem úpravy jsou transakce, kdy společnost za služby, zboží, práci zaměstnanců či jinou protihodnotu platí akciemi, právy na akcie nebo podobnými nástroji. Patří sem i transakce, které se splácí penězi či jinými aktivy, avšak hodnota kontraktu je navázána na cenu akcií, a též transakce, které s sebou nesou právo volby, budou-li uhrazeny aktivy či nástroji vlastního kapitálu.

Nejběžnějším typem transakce, kdy společnost za dodané služby platí akciemi, je vydávání akcií zaměstnancům jako součást jejich odměny za práci. Řada podniků, zejména v USA a v zemích, kde existují rozvinuté kapitálové trhy, disponuje podnikovými akciovými plány. V české praxi se však zatím zaměstnanec-kých akcií příliš nevyužívá. Autorovi textu je známo pouze několik českých podniků, které poskytují svým zaměstnancům akcie, a jedná se spíše o výjimečnou záležitost. V některých zemích, kde existuje taková tradice, je běžnou záležitostí, že např. vyšší management podniku je hluboce zainteresován na výsledcích podniku právě skrze velký objem akcií, který je součástí jejich manažerských požitků. V některých případech jde zainteresovanost i tak daleko, že společnosti kládou podmínku na kandidáty na manažerské funkce,

aby (i dosti významnou) část vlastních prostředků vložili do akcií podniku, který budou řídit.

Původní motivací k vydání tohoto standardu byla především úprava vykazování akciových transakcí mezi společnostmi a jejich zaměstnanci, avšak ukázalo se, že podobná metodika je vhodná i pro úpravu dalších obdobných vztahů, kdy společnost akciemi platí za dodané zboží nebo služby.

### Text standardu a některé definované termíny

Nově vydané standardy IFRS jsou formulovány poměrně komplikovaným jazykem a snaží se definovat zavedené pojmy mnohem precizněji, než jak činí dříve vydávané standardy IAS. Ze všech osmnácti definic, které standard obsahuje, uvedeme v tomto článku definice pouze těch termínů, které jsou pro porozumění textu nezbytné.

*Platba akciemi* (share-based payment transaction) je transakce, při které je společnosti dodáno zboží nebo služby jako protihodnota za nástroje vlastního kapitálu společnosti (včetně akcií a opcí na akcie), anebo proti závazku vůči dodavateli zboží nebo služeb, jehož výše se odvozuje od cen akcií společnosti nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu společnosti.

*Smlouva o platbě akciemi* (share-based payment agreement) je smlouva mezi společností a druhou smluvní stranou (včetně zaměstnanců) o platbě akciemi, která opravňuje druhou smluvní stranu získat peníze nebo jiná aktiva společnosti v objemu, který je vázán na cenu akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu společnosti, anebo nástroje vlastního kapitálu společnosti, pokud budou splněny záruční podmínky (jsou-li ve smlouvě stanoveny).

### Typy plateb akciemi

**Standard upravuje tři základní typy transakcí, které souhrnně nazývá *platby akciemi*** (share-based payment transactions).

(1) *Platby alokované ve vlastním kapitálu* (equity-settled share-based payment transactions) jsou transakce, kdy společnost za dodané zboží nebo služby jako protihodnotu poskytuje své **akcie** či jiné své **nástroje vlastního kapitálu** (opce na akcie, práva, přísliby apod.).

(2) Krupová L. – Vašek L. – Černý M. R.: IAS/IFRS: Mezinárodní účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Principy, metodologie, interpretace. VOX, Praha 2005

- (2) *Cash platby závislé na ceně akcií* (cash-settled share-based payment transactions) jsou transakce, při kterých společnost proti dodávce zboží či služeb uzná **závazek**, který bude vyrovnán penězi, jejich ekvivalenty či jinými aktivy, a výše tohoto závazku se odvozuje od ceny akcií či podobných nástrojů vlastního kapitálu společnosti.
- (3) *Platby s možností výběru „cash nebo akcie“* (share-based payment transactions with cash alternatives) jsou transakce, při kterých buď společnost nebo dodavatel má **možnost volby**, zdali za dodané zboží nebo služby bude zapláceno penězi, jejich ekvivalenty nebo jinými aktivy (tzv. *cash platba*) anebo vydáním akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu společnosti.

Překlad uvedených termínů je do jisté míry volný; cílem je však co nejlépe vystihnout podstatu transakce. Je ovšem možné, že v jiném kontextu se čtenář setká například s výrazem *úhrady prováděné akciemi, které jsou vedeny jako vlastní kapitál* namísto zde uvedených plateb alokovaných ve vlastním kapitálu.

### Akcie a nástroje vlastního kapitálu poskytované zaměstnancům

Akcie společnosti poskytnuté jejím zaměstnancům jako součást jejich odměny patří do skupiny plateb alokovaných ve vlastním kapitálu, neboť zde zaměstnanec figuruje jako dodavatel své práce a společnost mu zaměstnanecké akcie poskytuje jako protihodnotu za dodanou práci. Pokud ovšem zaměstnanec obchoduje či nakládá s akciemi společnosti nad rámec odměny za práci – například v případě, kdy je držitelem nějakého typu akcií, k nimž se společnost rozhodla vydat prémiové akcie, nebude se taková transakce považovat za platbu akciemi podle dikce tohoto standardu.

### Transakce, na které se IFRS 2 nevztahuje

Transakce klasifikovaná jako platba akciemi se řídí úpravou IFRS 2 pouze v případě, že slouží k úhradě zboží nebo služeb, a to včetně odměny zaměstnancům, kteří figurují jako dodavatelé služby – své práce. Budou takto klasifikovány platby akciemi za zboží či služby i v případě, že se jedná o transakci mezi společnostmi v rámci konsolidované skupiny či mezi mateřskou a dceřinou společností.

IFRS 2 se nevztahuje na uskutečnění podnikové kombinace. Jedná se o situaci, kdy jedna společnost získá aktiva od druhé společnosti v důsledku této kombinace. Pro tyto případy se použije IFRS 3 – Podnikové kombinace. I při podnikové kombinaci se ovšem platby zaměstnancům akciemi, které jsou odměnou za jejich práci, řídí dikcí IFRS 2.

IFRS 2 se dále nevztahuje na platby akciemi za zboží nebo služby na základě smluv, které speciálně upravují standardy IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace (odst. 8 – 10) a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování (odst. 5 – 7).

Pokud například společnost uzavře forwardový kontrakt na nákup smluvně pevně daného množství suro-

viny, která bude společností zpracována, a cena kontraktu je stanovena ve výši tržní hodnoty jistého objemu akcií společnosti v okamžiku realizace. Ve smlouvě je stanoveno, že společnost může cenu uhradit buď penězi nebo akciemi. Tato smlouva se bude posuzovat podle IFRS 2 a bude klasifikována jako platba s možností výběru „cash nebo akcie“ (share-based payment transaction with cash alternatives) a bude se o ní tak účtovat. Zatímco pokud společnost uzavře podobný kontrakt, avšak spekuluje na zvýšení tržní ceny podkladové komodity, podstupuje riziko ztráty, proti kterému se může případně zajistit, pak se jedná o finanční nástroj, který upravují IAS 32 a IAS 39.

### Platby alokované ve vlastním kapitálu (equity-settled share based payment transactions)

**Ocenění.** Pro ocenění platby alokované ve vlastním kapitálu se podle charakteru platby použije jedna z následujících metod ocenění.

**Přímá metoda** spočívá v ocenění nabytých aktiv (zboží či služeb) a korelativního nárůstu vlastního kapitálu hodnotou *fair value nabytých aktiv* k datu dodání.

**Nepřímá metoda** oceňuje nabytá aktiva a korelativní nárůst vlastního kapitálu pomocí *fair value akcií* (či podobných nástrojů vlastního kapitálu), *kterými je platba uhrazena*, k datu vydání těchto akcií.

**Ocenění vnitřní hodnotou** (intrinsic value) se použije v případě ocenění opcí na akcie či podobných nástrojů, které není možné ocenit nepřímou metodou. Tato metoda ocenění bude předmětem diskuse v dalším textu.

Předmětem dodávky může ovšem být i položka, která nesplňuje definici aktiva podle koncepčního rámce IAS/IFRS. V takovém případě bude vykázána jako náklad, jehož výše se stanoví, jako by se jednalo o aktivum.

Standard stanoví, že platby alokované ve vlastním kapitálu se ocení **přímou metodou**. Pouze v případě, že není možno fair value nabytých aktiv spolehlivě změřit, použije se **nepřímá metoda** ocenění. Ve výjimečných případech, kdy společnost hradí platbu opcemi na akcie (či podobnými nástroji), které není možno ocenit ani nepřímou metodou, použije se **ocenění vnitřní hodnotou** (intrinsic value).

### Nepřímá metoda ocenění a platby akciemi zaměstnancům

Platby akciemi zaměstnancům se typicky nedaří ocenit přímou metodou, neboť není možno spolehlivě stanovit fair value práce, kterou zaměstnanec své společnosti dodává. Nejčastěji totiž zaměstnanci obdrží akcie pouze jako část své odměny, vedle standardní „cash mzdy“, a není možné z jejich práce oddělit a samostatně ocenit tu část, která je protihodnotou za poskytnuté akcie. Proto platby akciemi zaměstnancům tvoří typickou skupinu plateb, pro které se používá nepřímá metoda ocenění.

**Poznámka.** Lze si ovšem samozřejmě představit (spíše hypotetickou) situaci, kdy je zaměstnanci placeno 100% odměny za práci formou akcií. Pokud lze na trhu práce spolehlivě zjistit, kolik je tržní hodnota jeho – řekněme měsíční – práce, tj. obvyklá mzda v daném oboru a kvalifikaci, lze uvažovat i o přímé metodě ocenění.

Typickou situaci zachycuje následující příklad.<sup>1)</sup>

Na začátku roku 1 společnost vydala osmi pracovníkům managementu jako součást funkčního požitků opce na akcie, každému na 500 akcií, s podmínkou, že po čtyři roky zůstanou ve funkcích. Pro jednoduchost zde předpokládáme, že opce mají fair value 17 na akcii.

Společnost předpokládá, že podmínka, že pracovníci zůstanou ve funkcích, bude splněna.

Ve výkazech za **první rok** společnost vykáže

Opce na akcie	$8 \cdot 500 \cdot 17 \cdot 1/4 =$	<b>17 000</b>
(kde 1/4 představuje podíl prvního roku na čtyřleté lhůtě a $8 \cdot 500 \cdot 17$ je celkový objem vydaných opcí)		
Navýšení vlastního kapitálu za první rok		<b>17 000</b>

Během **druhého roku** se nestalo nic neočekávaného.

Proto společnost za rok 2006 vykáže

Opce na akcie:	z předchozích let	17 000
	přírůstek za druhý rok	<b>17 000</b>
	kumulativně	34 000
Navýšení vlastního kapitálu za druhý rok		<b>17 000</b>

V průběhu **třetího roku** dva pracovníci odešli ze svých funkcí. Pro účely vykázání v roce 2007 společnost spočte objem opcí, které by byly vydány, kdyby byl vznikl nárok na opci pouze šesti pracovníkům jako  $6 \cdot 500 \cdot 17 \cdot 3/4 = 38 250$ . Společnost tak vykáže

Opce na akcie:	z předchozích let	34 000
	přírůstek za třetí 2007	<b>4 250</b>
	kumulativně	38 250
Navýšení vlastního kapitálu za třetí rok		<b>4 250</b>

Během **čtvrtého roku** již nedošlo k žádné další změně. Proto bude vykázán celý objem opcí na akcie ve výši  $6 \cdot 500 \cdot 17 = 51 000$ .

Opce na akcie:	z předchozích let	38 250
	přírůstek za čtvrtý rok	<b>12 750</b>
	kumulativně	<b>51 000</b>
Navýšení vlastního kapitálu za čtvrtý rok		<b>12 750</b>
Navýšení vlastního kapitálu za celé čtyři roky		<b>51 000</b>

### **Odhad fair value v případě, kdy neexistuje aktivní trh**

Při oceňování akcií nepřímou metodou může nastat řada komplikací, například v případě, kdy akcie spo-

lečnosti nejsou veřejně obchodovatelné. V takové situaci je třeba fair value akcií a jiných nástrojů odhadnout. Odhad se často provádí pomocí sofistikovaných finančně-matematických metod, které přesahují rámec tohoto článku. Avšak je třeba podotknout, že odhadování fair value finančních a kapitálových nástrojů skrývá některé možnosti kreativity v účetnictví. Hrozí zde nebezpečí, že některé složitější nástroje, jejichž cena se odhaduje, budou „vědecky“, za použití složitých a laikovi špatně srozumitelných integrálů a diferenciálních rovnic, účelově nadhodnoceny či podhodnoceny. V tomto případě ovšem příslušnému účetnímu či auditorovi nezbyvá, než se obrátit na profesionálního finančního matematika.

Standard se díky tomuto nebezpečí snaží co nejpodrobněji popsat, jak má být fair value pomocí finančně-matematických metod odhadnuta. Do kalkulace musí být zahrnuty veškeré dostupné informace o nástrojích, jejichž hodnota se odhaduje. Pokud například zaměstnanec obdržel zaměstnanecké akcie s podmínkou, že během jisté doby mu bude krácena dividendy a nárok na plnou dividendu získá až po uplynutí této doby, nerozváže-li pracovní poměr, je třeba tento snížený peněžní tok z akcie promítnout do odhadu ceny akcie. Podobně se pomocí finančně-matematických metod často odhadují ceny opcí na zaměstnanecké akcie a dalších nástrojů, neexistuje-li možnost tržního srovnání.

Zejména v případě klasických opcí existuje hluboká a dosti propracovaná teorie oceňování. Při konstrukci takových finančně matematických modelů se vždy pracuje s veličinami jako je doba života opce, realizační cena, trend vývoje ceny akcií pod opcí a variabilita ceny akcií, očekávané dividendy atd. Často se pracuje i se zdánlivými detaily. Jako příklad uveďme fenomén tzv. brzké realizace (*expected early exercise*), který je vhodné zahrnout do oceňovacího modelu. Některé opce na akcie vydané zaměstnancům jistým způsobem tíhnou k brzké realizaci. Například proto, že jistému procentu zaměstnanců, kteří plánují ukončit pracovní poměr, by tato opce propadla. Taktéž je známo, že držitelé zaměstnaneckých akcií, kteří pracují na nižších stupních v hierarchii společnosti či na méně kvalifikovaných pozicích, obvykle realizují opce na akcie relativně brzy po nabytí, protože se snaží co nejdříve opci přeměnit v akcie či peníze, zatímco pracovníci vyššího a vrcholového managementu posuzují perspektivu společnosti v delším časovém horizontu a opce realizují později. Tento časový faktor – ať již díky předpokládanému vývoji tržních cen akcií, rozdílné výši přijatých budoucích dividend či úroků – se může výrazně projevit na ocenění opce. Zde je třeba podotknout, že tento *zdánlivý* detail – fenomén brzké realizace – a jeho zahrnutí do modelu ceny opce je součástí požadavků standardu na zveřejnění.

<sup>1)</sup> V tomto textu se nezabýváme detaily oceňování a účtování o opcích, o pohybech jejich vnitřní hodnoty (intrinsic value) a časové hodnoty (time value). Nicméně lze na tomto místě doporučit příklad obsažený v odstavcích IE17 – IE21 IAS 32, který pojednává o účtování vydaných opcí na akcie na straně emitenta. Pro jednoduchost i v následujícím příkladě jednoduše počítáme s fair value opce 17 bez ohledu na faktory, které cenu opcí ovlivňují.

Je třeba zdůraznit, že v situacích, kdy společnost stanovuje fair value akcií a dalších kapitálových nástrojů, vyžaduje IFRS 2 velmi podrobnou diskusi o metodice, kterou byly vykázané hodnoty odhadnuty. Mezi požadavky na zveřejnění patří

- zvolený model pro ocenění opcí, vstupní parametry tohoto modelu včetně váženého průměru cen akcií, realizačních cen, očekávané volatility, doby života opcí, očekávaných dividend, bezrizikové úrokové míry a jakýchkoliv dalších vstupních parametrů tohoto modelu, čítaje v to i metody a použité předpoklady při kalkulaci s očekáváním brzké realizace opce;
- způsob, jak byla určena očekávaná volatilita, včetně vysvětlení, v jakém rozsahu byla v predikci budoucí volatility (implicitní volatility) zahrnuta volatilita minulých období, zdali a jak byly do kalkulace fair value zahrnuty další faktory a specifika opcí, jako například tržní podmínky, které ji ovlivňují;
- pro další nástroje vlastního kapitálu vydané během období (tj. další nástroje mimo opcí), počet a vážený průměr fair value těchto nástrojů vlastního kapitálu k okamžiku ocenění a informaci o tom, jak byla tato fair value stanovena, a to včetně informace o tom, jestliže není fair value stanovena na základě porovnání s aktivním trhem, jak byla stanovena, zdali a jak byly při oceňování do fair value zahrnuty očekávané dividendy či podobné platby, zdali a jak byly při oceňování do fair value zahrnuty další specifické rysy těchto nástrojů vlastního kapitálu.

Metodiku výpočtu detailně studuje příloha B, která je součástí textu IFRS 2. Jsou zde vyjmenovány faktory, které se musí při výpočtu brát v úvahu. Diskutují se zde také standardní oceňovací modely (Black-Scholes, Black-Scholes-Merton, binomiální model). Není úkolem auditora, aby tyto modely ovládal a byl schopen posoudit, zdali jsou splněny jejich předpoklady a zdali byl výpočet proveden správně. Avšak musí počítat s tím, že v případě, kdy je auditována společnost, která ve významnějším měřítku používá těchto komplikovanějších nástrojů a metod, je třeba mít k dispozici odborníka, který je schopen kvalitu modelu posoudit. Stručné pojednání o některých aspektech těchto modelů najde čtenář v knize (4).

### **Oceňování opcí na akcie vnitřní hodnotou (intrinsic value)**

Standard definuje opci na akcie (share option) jako smlouvu, která dává držiteli právo, nikoliv však povinnost, získat akcie společnosti za danou nebo jasně určenou cenu (tzv. *realizační cena*) během specifikovaného období.

Opce, jak je definována pro účel tohoto standardu, bývá někdy označována jako tzv. *call opce* (kupní opce) na akcie. V praxi se setkáváme ještě s tzv. *put opcemi* (prodejními opcemi), které dávají svému držiteli právo, nikoliv však povinnost, k danému datu nebo během daného období *prodat* držené aktivum či akcie.

Pro účely tohoto standardu ovšem termínem *opce* rozumíme pouze call (kupní) opci na akcie.

V případě opcí se může stát, že selže i nepřímá metoda ocenění (i když se to stává spíše zřídka). V takové situaci může společnost ocenit opce na akcie a podobné nástroje pomocí tzv. *vnitřní hodnoty (intrinsic value)*. Tato hodnota je rozdíl mezi realizační cenou opce a spotovou cenou akcií, které jsou pod opcí.

Abychom vysvětlili, v čem se ocenění vnitřní hodnotou (intrinsic value) liší od nepřímé metody, je třeba se stručně zmínit o oceňování opcí. Opce během svého života může být

- *in-the-money* („v penězích“), jestliže fair value akcií, které jsou pod opcí, je vyšší než realizační cena opce,
- *at-the-money* („na penězích“), jestliže fair value akcií, které jsou pod opcí, je rovna realizační ceně opce,
- *out-of-the-money* („mimo peníze“) jestliže fair value akcií, které jsou pod opcí, je nižší než realizační cena opce.

Opce, které jsou out-of-the-money, nejsou pro držitele příliš zajímavé. Fair value opce, která je in-the-money (případně at-the-money), se skládá ze dvou komponent:

$$\text{fair value} = \text{vnitřní hodnota (intrinsic value)} \\ + \text{časová hodnota (time value).}$$

Vnitřní hodnota (intrinsic value) je, jak jsme již uvedli, rozdíl mezi realizační cenou opce a fair value akcií pod opcí. Je-li tedy realizační cena opce 20 na akcii a fair value (tržní hodnota) akcie 30, je vnitřní hodnota (intrinsic value) opce 10 na akcii. Časová hodnota (time value, časově závislá komponenta ceny) je hodnota, která zohledňuje dobu, která uplyne do expirace opce. Například, pokud tržní cena akcií společnosti roste a lze předpokládat (spekulovat), že tento růst vydrží do budoucna, bude časová hodnota (time value) dvouleté opce na tyto akcie velká, neboť držitel předpokládá, že realizace opce v budoucnu (během dvou let jejího života) přinese větší rozdíl mezi realizační cenou opce a fair value akcií v okamžiku realizace (tj. větší zisk držitele opce). V době, kdy se opce blíží datu expirace (tj. konci svého života), se časová hodnota (time value) opce snižuje k nule, neboť se snižuje možnost spekulace o ceně akcií do budoucna. V okamžiku expirace je časová hodnota (time value) opce nulová.

Při oceňování opcí nepřímou metodou může nastat situace, kdy není možno spolehlivě odhadnout právě časovou hodnotu (time value) opce. V takovém případě se použije pouze **ocenění vnitřní hodnotou (intrinsic value)** a veškeré pohyby ve vnitřní hodnotě (intrinsic value) se účtují výsledkově.

### **Shrnutí – ocenění plateb alokovaných ve vlastním kapitálu**

Shrneme-li předchozí výklad, můžeme říci, že v naprosté většině případů se ocení

(4) Wilmott, P.: Paul Wilmott Introduces Quantitative Finance. John Wiley & Sons, New York 2004

- platby za zboží a služby (jiného charakteru než práce zaměstnanců) přímou metodou,
- platby akciemi zaměstnancům nepřímou metodou,
- pouze ve výjimečných případech, kdy nelze spolehlivě ocenit opci na akcie nepřímou metodou, se pro ocenění opce použije její vnitřní hodnota (intrinsic value).

### Podmíněné vydání akcií

Někdy je vydání akcií vázáno splněním některých smluvně daných podmínek. Příkladem může být situace, kdy jsou zaměstnanci vydány akcie, avšak toto vydání je podmíněno tím, že zaměstnanec setrvá po jistou dobu u společnosti zaměstnán; může též být podmínka formulována tak, že akcie budou vydány, pokud společnost splní některá výkonnostní kritéria (například dosáhne jisté výše zisku, jistého tempa růstu ceny svých akcií na burze, otevření jistého počtu provozoven apod.)

K této problematice definuje IFRS 2 následující termíny:

*Zaručení (vest)* je získání práva (nároku). V případě smluv o platbách akciemi jde o právo druhé smluvní strany obdržet peníze, jiná aktiva nebo nástroje vlastního kapitálu společnosti při splnění daných záručních podmínek.

*Záruční podmínky (vesting conditions)* jsou podmínky, které musí být splněny, aby druhá smluvní strana získala právo (nárok) na peníze, jiná aktiva nebo nástroje vlastního kapitálu společnosti podle smlouvy o platbě akciemi. Záruční podmínky zahrnují jednak

- podmínky na dodá(vá)ní služeb od druhé smluvní strany během jistého období, a jednak
- podmínky na dosažení jistého výkonu (jako například nárůst zisku společnosti během daného období).

Tyto podmínky mohou mít dvojitý charakter – *tržní podmínky* a *mimotržní podmínky*. Jako příklad *mimotržních* podmínek lze uvést dosažení jisté výše zisku, tržeb nebo zisku na akci, snížení počtu zaměstnanců v rámci racionalizačních opatření nebo například otevření jistého počtu provozoven.

Tržní podmínka (market condition) je podmínka, na níž závisí realizační cena, zaručení či realizovatelnost nástroje vlastního kapitálu, a tato podmínka se vztahuje k tržním cenám nástrojů vlastního kapitálu společnosti. Například se může jednat o dosažení jisté úrovně tržní ceny akcií společnosti, jisté výše vnitřní hodnoty (intrinsic value) opce či dosažení jistého cíle, který je vázán na tržní cenu nástrojů vlastního kapitálu společnosti relativně k indexu akcií jiných společností.

Mezi *tržní* podmínky lze řadit například dosažení jisté výše tržní ceny akcií společnosti či dosažení jisté míry tempa růstu cen akcií (například vyšší tempo růstu než některý burzovní index).

Záruční období (vesting period) je období, během kterého má dojít k naplnění všech záručních podmínek specifikovaných ve smlouvě o platbě akcií.

*Období od vydání akcií (či jiných nástrojů vlastního kapitálu) až po (ne)splnění podmínek nazýváme záručním obdobím.* Důvodem pro volbu tohoto termínu je fakt, že nárok na tyto akcie není plný, je podmíněný; akcie po dobu záručního období jsou tzv. *podmíněně zaručenými akciemi*. V okamžiku splnění daných podmínek se z nich stávají *zaručené akcie*. Akcie, jejichž vydání není vázáno žádnými zvláštními podmínkami, neprocházejí žádným záručním obdobím. Nazýváme je proto *okamžitě zaručené akcie*. Záruční období je tedy obdobím, kdy držitel „zraje“ právo získání plného nároku.

### Tržní a mimotržní podmínky

Při oceňování plateb alokovaných ve vlastním kapitálu je třeba často – zejména v případě zaměstnanec- kých akcií – použít nepřímé metody ocenění, tj. ocenění platby pomocí fair value akcií k datu vydání. Standard stanoví, že *je-li třeba fair value akcií odhadovat (není-li například k dispozici aktivní trh), nemá být při oceňování přiblíženo k mimotržním podmínkám* na vydání akcií. Mimotržní podmínky se ovšem berou v potaz při odhadu počtu akcií, které budou vydány.

Vysvětleme metodiku vykazování plateb akcií, které jsou vázány tržními a/nebo mimotržními podmínkami, na dvou příkladech, které jsou volnou reformulací příkladů z aplikační příručky standardu. Jako první uveďme příklad na zaměstnanecké akcie, které jsou vázány *mimotržní* podmínkou.

Na začátku roku 1 vydá společnost opce na akcie všem 100 zaměstnancům, kteří pracují v prodejním oddělení. **Záruční období** je stanoveno s podmínkou, že po tři roky zaměstnanec zůstane v pracovním poměru (*mimotržní* podmínka) a objem prodeje poroste ročně alespoň o 5 % (*mimotržní* podmínka).

Poroste-li objem prodeje (a) ročně o 5 % až 10 %, pak každý zaměstnanec obdrží opce na 100 akcií, (b) ročně o 10 % až 15 %, pak každý zaměstnanec obdrží opce na 200 akcií, (c) ročně o více než 15 %, pak každý zaměstnanec obdrží opce na 300 akcií.

K datu vydání **společnost odhaduje**, že opce mají fair value 20 na akcii, objem prodeje poroste ročně o 10 % až 15 % (což odpovídá opcím v objemu 200 akcií na zaměstnance) a že 20 % zaměstnanců během tří let záručního období odejde.

**První rok.** Během prvního roku odešlo 7 zaměstnanců a společnost nevidí důvod svůj odhad, že během tří let odejde 20 zaměstnanců, revidovat. Podle předpokladu zůstane tedy 80 zaměstnanců. Prodej vzrostl o 12 % a společnost dále předpokládá, že toto tempo růstu bude pokračovat i v příštích dvou letech. Na konci prvního roku společnost vykáže

**Opce za 1. rok**  $80 \cdot 200 \cdot 20 \cdot 1/3 = 106\,667$ , kde 80 je počet zaměstnanců, 200 je počet akcií pod opcemi, 20 je fair value opce a 1/3 je podíl prvního roku na tříletém období.

**Druhý rok.** Během druhého roku odešlo dalších 5 zaměstnanců (tj. celkem již odešlo 12). Očekává se, že

ve třetím roce odejdou jen tři (celkem 15 jich bude pryč a tedy opce připadnou 85 zaměstnancům). Objem prodeje vzrostl za druhý rok o 18 %, tedy v průměru 15 % za oba roky. Lze předpokládat, že ve třetím roce bude tempo růstu stejné nebo vyšší (a bude se tedy kalkulovat s 300 akciemi na zaměstnance.) Na konci druhého roku společnost vykáže

**Opce za první dva roky**  $85 \cdot 300 \cdot 20 \cdot 2/3 = 340\ 000$ ,  
Z toho již vykázáno za první rok 106 667,  
**Opce za druhý rok** 233 333.

**Třetí rok.** Během třetího roku odešli dva zaměstnanci (celkem za tři roky tedy odešlo 14), tj. 86 jich v oddělení zůstalo. Celkový nárůst objemu prodeje činil v průměru 16 % ročně. Každý zaměstnanec tedy obdrží opce na 300 akcií. Na konci třetího roku společnost vykáže

**Opce za všechny tři roky**  $86 \cdot 200 \cdot 20 \cdot 3/3 = 516\ 000$ ,  
Z toho již vykázáno v prvních dvou letech 340 000,  
**Opce za třetí rok** 176 000.

Jako druhý uvedme příklad na platbu akciemi vázanou *tržní* podmínkou.

Na začátku prvního roku vydá společnost svému výkonnému řediteli opci na 10 000 akcií, která je vázána podmínkou, že výkonný ředitel zůstane ve své funkci po tři roky a cena akcií vzroste z hodnoty 50 na začátku prvního roku alespoň na 65 na konci třetího roku (*tržní* podmínka).

Pokud bude na konci třetího roku cena akcií alespoň 65, bude moci výkonný ředitel realizovat svoji opci během následujících sedmi let (tj. do konce roku 10).

Na základě stochastického modelu společnost odhadla fair value opce na 24 na akcii (tj. v celkovém objemu  $10\ 000 \cdot 24 = 240\ 000$ ).

Za předpokladu, že výkonný ředitel zůstane ve funkci, vykáže společnost v jednotlivých letech:

Opce za 1. rok	$240\ 000 \cdot 1/3 =$	80 000
Opce za 2. rok	$240\ 000 \cdot 1/3 =$	80 000
Opce za 3. rok	$240\ 000 \cdot 1/3 =$	80 000
<b>Opce za všechny tři roky</b>		<b>240 000</b>

Důvodem k tomuto – na první pohled poněkud „zvláštnímu“ – vykazování je, že mimotržní podmínka (setrvání ve funkci) byla podle předpokladu splněna a tržní podmínka je již zahrnuta ve fair value opce stanovené na 24. Riziko, že tržní podmínka nebude splněna, se totiž odráží v oceňovacím modelu opce – ačkoliv ceny akcií se pohybovaly kdesi kolem 50 za akcii, stochastický model inkorporoval riziko nesplnění tržní podmínky do ocenění opce a stanovil její cenu na pouhých 24 na akcii.

### Služby, za které se platí akciemi

Společnost může čerpat služby oproti platbě akciemi. Nejčastějším případem je čerpání služeb svých zaměstnanců, tj. čerpání jejich práce. Tato kapitola se tedy

vztahuje i na zaměstnanecké akcie, které společnost poskytuje zaměstnancům jako protihodnotu za práci.

Při dodávkách služeb se často stává, že poskytované služby trvá delší dobu. V takovém případě je třeba podle charakteru smlouvy mezi společností a dodavatelem služeb rozlišit, zdali akcie, jimiž je za službu placeno, jsou okamžitě zaručené nebo podmíněně zaručené.

V případě **okamžitě zaručených akcií** získává dodavatel služby právo na akcie okamžitě, bez ohledu na budoucí období, po které ještě bude služba poskytována a bez ohledu na případné výhrady společnosti k dodávaným službám. Z hlediska IFRS 2 se tedy na právo dodavatele na tyto akcie pohlíží, jako by celá služba byla okamžitě dodána. Standard stanoví, že akcie, kterými se platí za služby, se automaticky považují za okamžitě zaručené kromě případu, kdy je zřetelné a jasné, že akcie okamžitě zaručené nejsou.

Pokud je zřetelné a jasné, že akcie nejsou okamžitě zaručené, jedná se o podmíněně zaručené akcie. V tom případě získává dodavatel služby plné právo na akcie až v okamžiku, kdy je celá služba dodána. Toto období, po které je služba poskytována a dodavateli služby „zraje“ nárok na akcie, je záručním obdobím.

Při vykazování v průběhu záručního období se nejčastěji služby vykazují lineárně podle poměrné části záručního období. Například, při (odhadované) délce záručního období pět let se první rok vykáže 1/5 objemu služeb a alokují se do vlastního kapitálu, po druhém roce již budou alokovány 2/5 atd. Takto se téměř vždy postupuje v případě služeb od zaměstnanců. Pouze v případě, že lze jiným způsobem měřit, jaká část služby byla již dodána, je možno služby a odpovídající přírůstek vlastního kapitálu vykazovat nelineárně. U středně- a dlouhodobě dodávaných služeb lze doporučit metodu procenta dokončení či alternativní vhodné metody vykazování čerpání služeb (blíže viz například IAS 18 – Výnosy nebo IAS 11 – Stavební smlouvy).

Poté, co společnost vykázala dodané zboží a služby a korelativní nárůst vlastního kapitálu, nebude *po skončení záručního období činit žádné úpravy objemu vlastního kapitálu*. Pokud například v případě opce na zaměstnanecké akcie nedojde k její realizaci, nebude společnost ex post měnit výši vykázané čerpané služby (tj. práce) od zaměstnance. Po skončení záručního období je ovšem možné učinit přesuny mezi položkami v rámci vlastního kapitálu. Pokud společnost vykáže za platbu větší částku, než je fair value, bude tento rozdíl vykázán výsledkově.

### Cash platby závislé na ceně akcií (cash-settled share-based payment transactions)

V případě cash platby závislé na ceně akcií se nabytá aktiva ocení pomocí *fair value závazku*. Tento závazek se *prečení fair value ke každému rozvahovému dni v průběhu celého období existence závazku a k datu úhrady a zveřejnění se, jak se toto fair value přecenění závazku projevilo na zisku či ztrátě*.

Příkladem cash platby závislé na ceně akcií v oblasti zaměstnaneckých požitků může být situace, kdy společnost poskytuje zaměstnanci jako odměnu za práci nárok na peněžní částky, které jsou závislé na tržní ceně akcií společnosti.

I v případě cash plateb závislých na ceně akcií je možno uvažovat o záručním období analogicky jako v případě plateb alokovaných ve vlastním kapitálu za služby.

Následující příklad je motivován příkladem na cash platby závislé na ceně akcií uvedeným v aplikační příručce k IFRS 2.

Podnik poskytne k začátku 1. roku svým 500 zaměstnancům práva na peněžní odměnu odvíjející se od tržní ceny akcií. Pokud zaměstnanec zůstane v pracovním poměru po tři roky, vznikne mu právo získat ke konci 3., 4. nebo 5. roku (podle jeho volby) finanční odměnu odvíjející se od tržní ceny akcií společnosti.

Odměny jsou stanoveny takto: bude-li cena akcií nižší než 60, bude zaměstnanci vyplacena částka 15 000, bude-li cena akcií v rozmezí 60 – 70, bude zaměstnanci vyplacena částka 20 000 a přesáhne-li cena akcií 70, bude zaměstnanci vyplacena částka 25 000.

Skutečné tržní ceny akcií byly: 55 ke konci 3. roku, 67 ke konci 4. roku, 82 ke konci 5. roku.

Zaměstnancům, kteří realizovali svá práva ke konci 1. roku tak vznikl nárok na částku 15 000, zaměstnancům, kteří realizovali svá práva ke konci 2. roku vznikl nárok na částku 20 000 a zaměstnancům, kteří realizovali svá práva ke konci 3. roku, vznikl nárok na částku 25 000.

Odhad fair value práv na zaměstnance se během pěti let vyvíjel takto: 14 400 na konci 1. roku, 15 500 na konci 2. roku, 18 200 na konci 3. roku, 21 400 na konci 4. roku, 25 000 na konci 5. roku.

**Poznámka.** Uvedené částky jsou odhady fair value vydaných práv. V předešlých kapitolách jsme uvedli, že tato fair value sestává z komponenty *vnitřní* (intrinsic value) a komponenty *časové* (time value). Práva s sebou nesou nejistotu o vývoji budoucích cen akcií a tato se promítá v jejich časové hodnotě (time value). Všimněme si, že na konci 5. roku již zaměstnanec podle daných smluvních podmínek své právo realizovat musí (nechat jej propadnout by mohl snad jen z roztržitosti). Proto je časová hodnota (time value) nulová a fair value je shodná s vnitřní hodnotou (intrinsic value) práv (což je skutečně vyplacená částka na konci 5. roku, tedy 25 000).

Nejprve diskutujeme, jak se v jednotlivých letech vyvíjela situace ve společnosti a spočítáme některé pomocné veličiny. Celkový propočet ukážeme ve finální tabulce.

**1. rok.** Během prvního roku odešlo 15 zaměstnanců a odhaduje se, že během dalších dvou let odejde dalších 50. Očekává se tedy, že práva uplatní  $500 - 15 =$

$50 = 435$  zaměstnanců. Jak již bylo řečeno, po prvním roce činí odhad fair value práv 14 400 na zaměstnance. Spočítáme:

**Objem práv připadající na zaměstnance držící práva po 1. roce**

$$435 \cdot 14\,400 \cdot 1/3 = \quad \mathbf{2\,088\,000}$$

Faktor 1/3 zde zohledňuje podíl prvního roku na celkovém tříletém záručním období.

**2. rok.** Během druhého roku odešlo jen 35 zaměstnanců namísto původně odhadovaných padesáti a pro třetí rok se čeká, že odejde 10 (připomeňme, že 15 odešlo již v prvním roce). Celkem tedy podle odhadu zůstane  $500 - 15 - 35 - 10 = 440$  zaměstnanců. Jak bylo uvedeno, po druhém roce činí odhad fair value práv na zaměstnance 15 500.

**Objem práv připadající na zaměstnance držící práva po 2. roce**

$$440 \cdot 15\,500 \cdot 2/3 = \quad \mathbf{4\,546\,667}$$

**3. rok.** Během třetího roku odešlo 50 zaměstnanců a z původních 500 tak zůstalo 400. Jak bylo uvedeno, po třetím roce činí odhad fair value práv na zaměstnance 18 200. Na konci třetího roku realizuje svá práva 150 zaměstnanců a cena akcií se na trhu dosáhla 55, takže každému zaměstnanci vzniklo právo na výplatu 15 000.

**Objem práv připadající na zaměstnance držící práva po 3. roce**

$$(400 - 150) \cdot 18\,200 = \quad \mathbf{4\,550\,000}$$

**Vyplacené peníze**  $150 \cdot 15\,000 = \quad \mathbf{2\,250\,000}$

**4. rok.** Ze zbývajících 250 zaměstnanců, kteří svá práva nerealizovali ve 3. roce, jich ke konci čtvrtého roku 130 svá práva realizovalo. Fair value práv je 21 400. Cena akcií na trhu dosáhla 67, takže každému zaměstnanci vzniklo právo na výplatu 20 000.

**Objem práv připadající na zaměstnance držící práva po 4. roce**

$$(250 - 130) \cdot 21\,400 = \quad \mathbf{2\,568\,000}$$

**Vyplacené peníze**  $130 \cdot 20\,000 = \quad \mathbf{2\,600\,000}$

**5. rok.** Zbývajících 120 zaměstnanců nyní už muselo realizovat svá práva. Tržní cena akcií dosáhla 82, a tedy byla vyplacena částka 25 000 na zaměstnance.

**Objem práv připadající na zaměstnance držící práva po 5. roce**

$$0 \cdot 25\,000 = \quad \mathbf{0}$$

**Vyplacené peníze**  $120 \cdot 25\,000 = \quad \mathbf{3\,000\,000}$

V následující tabulce provedeme finální propočet. Sloupec

- A reprezentuje přírůstky/úbytky závazků vůči zaměstnancům, kteří doposud nerealizovali svá práva, v jednotlivých letech, B reprezentuje kumulativní závazky,
- C reprezentuje vyplacené peníze v jednotlivých letech (tj. snížení závazků v jednotlivých letech), D reprezentuje kumulativní částku vyplacených peněz,

- E reprezentuje přírůstky nákladů v jednotlivých letech, F reprezentuje kumulativní náklady.

Hodnoty v tabulce spočteme podle následujících pravidel:

- Ve sloupci B jsou v předchozím textu napočtené objemy práv připadajících na zaměstnance držící práva po 1. až 5. roce.
- Sloupec A dostaneme diferencováním sloupce B, tj. například číslo v buňce A2 je  $B2 - B1$ .

- Sloupec C reprezentuje v předchozím textu napočtené vyplacené částky zaměstnancům, kteří realizovali svá práva.
- Sloupec D vznikne kumulováním hodnot ve sloupci C.
- Hodnoty ve sloupci E jsou součty příslušných hodnot ve sloupcích A a C.
- Sloupec F vznikne kumulováním hodnot ve sloupci E.

Rok	Závazky		Vyplacené peníze		Náklady	
	Běžný rok A	Kumul. B	Běžný rok C	Kumul. D	Běžný rok E	Kumul. F
1	2 088 000	2 088 000	0	0	2 088 000	2 088 000
2	2 458 667	4 546 667	0	0	2 458 667	4 546 667
3	3 333	4 550 000	2 250 000	2 250 000	2 253 333	6 800 000
4	-1 982 000	2 568 000	2 600 000	4 850 000	618 000	7 418 000
5	-2 568 000	0	3 000 000	7 850 000	432 000	7 850 000

Z této tabulky je vidět, jak se celková částka 7 850 000 rozprostře během pěti let do nákladů (sloupec E), do cash plateb (sloupec C) a jak se budou vyvíjet závazky (sloupec A).

**Ing. Mgr. Michal R. Černý**

*Dokončení článku najdete v příštím čísle časopisu Auditor*



# Interpretace českých účetních předpisů

O Národní účetní radě (NÚR) jsme v časopise Auditor již několikrát psali, ale určitě stojí za to si připomenout, že jde o sdružení, které v roce 1999 společně založily Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Svaz účetních a Vysoká škola ekonomická (zastoupená Fakultou financí a účetnictví).

Základním posláním NÚR je (citují z informací zveřejněných na [www.nur.cz](http://www.nur.cz)) „podporovat odbornou způsobilost a profesní etiku při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování“. Budeme-li konkrétnější, rada se snaží o propojení širokého spektra odborníků z oblasti účetnictví, o hledání optimálních řešení při koncipování a tvorbě účetních předpisů (legislativou počínaje a metodickými postupy konče), a jejich následné prosazování v praxi.

Nutno podotknout, že Národní účetní rada se snaží zapojit do své činnosti nejen odborníky z vlastních řad, ale i z ostatních institucí. Svou činností tedy přesahuje rámec tradičního zájmového sdružení (které zpravidla prosazuje zájmy svých členů) a usiluje o pozitivní vývoj v oblasti českého účetnictví v neširším měřítku. „Systém práce Národní účetní rady byl od počátku založen na různorodosti pohledů a přístupů z různých hledisek a hledání

optimálního kompromisu,“ citují z webových stránek NÚR.

V počátcích fungování NÚR byla její pozornost zaměřena především na připomínkování návrhů novely zákona o účetnictví. „Další etapou je orientace na spolupráci při přípravě prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů,“ uvádí NÚR na svých webových stránkách.

V loňském roce (poté, co zástupci MF ČR deklarovali, že se v budoucnu nebudou zabývat metodikou, resp. metodickými výklady účetní legislativy) se Národní účetní rada rozhodla přistoupit k vydávání interpretací českých účetních předpisů.

## Co jsou to Interpretace NÚR?

Interpretace vyjadřují odborný názor NÚR, a jejich tvorbou usiluje NÚR o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů.

Cílem interpretací je přispívat k formulaci optimálních postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví včetně souvisejících otázek. Při přípravě interpretací byly uplatňovány zkušenosti členů Národní účetní rady a s odbornou péčí byly posouzeny všechny dostupné informace v návaznosti na platné právní předpisy. Pro úplnost: inter-

pretace českých účetních předpisů jsou schvalovány nadpoloviční většinou hlasů.

Interpretace českých účetních předpisů nejsou právně závazným názorem, neboť takový názor jsou oprávněny vydávat pouze soudy. Národní účetní rada neposkytuje záruku za bezvýhradnou správnost interpretací a nepřijímá právní odpovědnost za jejich uplatnění. Interpretace je nutno posuzovat v kontextu konkrétní situace, nejsou určeny k řešení nevýznamných otázek a jsou připravovány s přihlédnutím k podstatě daného problému v praxi.

Nutno podotknout, že jednotlivé členské organizace se zavázaly podporovat tvorbu interpretací i jejich používání v praxi.

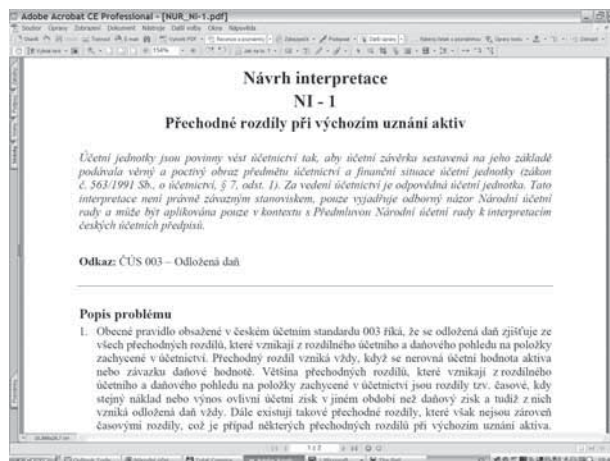
V předmluvě k vydávání interpretací, kterou najdete na webových stránkách Národní účetní rady, je uvedeno:

- Předmětem jednotlivých interpretací je vyjádření odborného názoru na praktickou aplikaci českých účetních pravidel, který bude reagovat na:

- a) účetní otázky, které nejsou řešeny českými účetními předpisy nebo je jejich řešení pro praxi nedostatečné, nebo



Veškeré informace o činnosti Národní účetní rady najdete na webových stránkách [www.nur.cz](http://www.nur.cz).



Na internetu jsou k dispozici i plné texty návrhů a schválených verzí interpretací Národní účetní rady.

- b) otázky, které vznikly nově při uplatňování účetních předpisů v praxi, nebo
- c) otázky, které jsou účetními předpisy řešeny, ale aplikace je v praxi nejednotná.
- Cílem interpretací je zdokonalování aplikace českých účetních předpisů tak, aby
    - a) účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů podávaly co nejlépe věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
    - b) účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů byly srovnatelné a všeobecně přijímané externími uživateli účetních závěrek a aby poskytovaly kvalitní informace pro jejich ekonomická rozhodování,
    - c) při aplikaci českých účetních předpisů bylo dosaženo v účelné míře žádoucí harmonizace s mezinárodně uznávanými účetními principy, pravidly a zvyklostmi,
    - d) interpretace byly přínosem pro práci auditorů a ostatních odborníků a institucí zabývajících se oblastmi, které jsou předmětem interpretací.

### Aktuální návrhy interpretací

Průběh tvorby konkrétních interpretací probíhá tak, že po stanovení témat pověření členové Národní účetní rady připraví návrh. Ten je po projednání a schválení zveřejněn na webových stránkách NÚR k připomínce. Každý, kdo o to má zájem, může své připomínky zasílat Národní účetní radě. Ta případné připomínky posoudí a vydá finální verzi té či oné interpretace.

### Fakta o Národní účetní radě

- V současné době je složení Národní účetní rady následující: doc. Vladimír Králíček, Ing. Jiří Vrba, Ing. Marie Kučerová a Ing. Eva Fišerová (KA ČR), Ing. Jiří Nekovář, Ing. Jiří Škampa a Mgr. Edita Ševcovicová (KDP ČR), Ing. Lubomír Harna, Ing. Miroslav Hořícký a doc. Ing. Hana Březinová (Svaz účetních), prof. Libuše Müllerová, Ing. Ladislav Mejzlík a Ing. Marcela Žárová (VŠE Praha).
- Členové rady se scházejí zpravidla jednou měsíčně,
- V rámci NÚR existuje tzv. rotující předsednictví. To znamená, že v čele účetní rady se periodicky (vždy po šesti měsících) střídají představitelé zakládajících členských organizací. Od února 2005 je předsedou NÚR doc. Vladimír Králíček (za KA ČR), předtím tuto funkci zastávala prof. Libuše Müllerová (za VŠE).
- Národní účetní rada nedisponuje vlastním úřadem či sekretariátem, o faktický chod této instituce se starají pracovníci Katedry finančního účetnictví VŠE (Nám. W. Churchilla 4, Praha 3).
- Připomínky a náměty k činnosti NÚR je nutné podávat vždy prostřednictvím některého z členů NÚR.

V uplynulých měsících se Národní účetní rada zabývala návrhy šesti interpretací:

**Interpretace č. 1** - Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv.

**Interpretace č. 2** - Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech.

**Interpretace č. 3** - Komisionářské smlouvy.

**Interpretace č. 4** - Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrece podnikatelů.

**Interpretace č. 5** - Rezervy na rizika a ztráty z ekologických zátěží.

**Interpretace č. 6** - Rezerva na splatnou daň.

Text prvních dvou interpretací (č. 1 a č. 2) již byl zveřejněn na stránkách NÚR a připomínkové řízení skončilo 31. ledna 2005. Zbývající čtyři interpretace jsou zatím ve fázi pracovních návrhů, jakmile bude jejich text uvolněn k připomínce, budeme vás o tom informovat v časopise Auditor (infor-

mace bude samozřejmě k dispozici i na webových stránkách NÚR a KA ČR).

Národní účetní rada se v této souvislosti obrací na všechny odborníky, tedy i auditory, aby sledovali proces přípravy jednotlivých interpretací a v případě potřeby je neváhal připomínkovat. Připomínky a náměty k interpretacím je potřeba podávat vždy u zpracovatele (předkladatele) dané interpretace, který je s kontaktními údaji uveden na konci návrhu interpretace.

Národní účetní rada usiluje o to, aby postupně docházelo ke stále většímu otevírání činnosti rady směrem k ostatním institucím i jednotlivým odborníkům na specializované oblasti. Proto je vítána každá nabídka spolupráce. Účast na metodické práci související s tvorbou nové metodiky je dobrovolná a zatím není honorována, na druhé straně je zcela jistě přínosná pro zúčastněné. NÚR předpokládá postupné formování odborných skupin, které se v budoucnu budou dále zabývat jak aktualizací jednotlivých standardů a dalších metodických řešení, tak jejich výkladem (již na bázi systémového řešení).

Bližší informace o Národní účetní radě najdete na webových stránkách [www.nur.cz](http://www.nur.cz). Odkaz na tyto stránky je i v sekci Důležité odkazy na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

**Jaromír Dočkal**

### Čím se NÚR zabývá?

Ve stanovách Národní účetní rady je uvedeno, že předmětem její činnosti je:

- vzájemná spolupráce členů a spolupráce s Ministerstvem financí, vládou ČR (případně poslanci parlamentu a senátoři) na tvorbě účetní legislativy, např. zákona o účetnictví, a souvisejících předpisů;
- metodická spolupráce s orgány Evropské unie, zahraničními institucemi a osobami v oblastech týkajících se národních účetních standardů, případná koordinace prezentace členů sdružení na mezinárodním fóru; tím není dotčeno samostatné a nezávislé vystupování členů Národní účetní rady v mezinárodních a národních profesních organizacích, kterými jsou nebo budou členy;
- spolupráce při rozvoji a podpoře účetních profesí.

# Překlad textů IAS a IFRS na serveru EU

Ve druhém čísle časopisu Auditor byl zveřejněn článek ing. Mejzlíka týkající se zveřejnění textů IFRS na serveru EU. V e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor č. 4/2005 zveřejňujeme poněkud obsáhlejší tabulku, která sumarizuje platné standardy IFRS a IAS a interpretace k těmto standardům SIC a IFRIC s vazbou na server EU.

Jak již bylo řečeno v článku ing. Mejzlíka, ne všechny standardy byly k dnešnímu datu přeloženy do

českého jazyka, a je tedy nutné používat originální anglický text nebo informativně text v jiném jazyce členských států EU.

V tabulce v e-příloze Auditora č. 4/2005 uvádíme pro informaci také přehled standardů, které nebyly zcela novelizovány po datu jejich vydání v českém jazyce v roce 2003 v oficiálním překladu HZ Praha. Je třeba zdůraznit, že ačkoli tyto standardy neprošly po datu vydání oficiálního českého překladu výraznou

novelizací, byly po tomto datu pozměňovány v závislosti na změnách jiných standardů či v závislosti na vydání standardů nových. Pro přípravu účetní závěrky dle IFRS není tedy možné použít znění standardů z tohoto oficiálního českého překladu, aniž by došlo k jejich porovnání se současnou verzí v anglickém jazyce.

E-přílohu časopisu Auditor č. 4/2005 najdete v uzavřené části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

-mj-

## Nové dokumenty v oblasti mezinárodních účetních standardů veřejného sektoru

Rádi bychom naše čtenáře informovali o nově vydaném mezinárodním účetním standardu veřejného sektoru IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv (Impairment of Non-Cash-Generating Assets). Tento standard je určen jednotkám veřejného sektoru, které připravují své účetnictví na akruální bázi. Standard vyžaduje, aby aktivum nebylo vykazováno v hodnotě přesahující jeho zpětně získatelnou částku. Standard se skládá z následujících částí:

- Definice peněžotvorného aktiva a znehodnocení
- Návod k identifikaci aktiva, které může být znehodnoceno
- Návod k určení zpětně získatelné částky
- Návod k určení výše ztráty ze snížení hodnoty
- Požadavky na vykazování a zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva

Standard je platný pro účetní závěrky týkající se účetních období, která začala po 1. lednu 2006.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSASB) dále vydal **diskusní materiál** veřejného sektoru Exposure Draft 24: Vykazování na peněžní bázi – Požadavky na zveřejnění u příjemců externího financování (Financial Reporting Under the Cash Basis – Disclosure Requirements for Recipient of External Assistance). Dokument může být připomínkován do 15. července 2005.

Oba dokumenty jsou k dispozici na [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

-mj-

## Audit akciových společností po novele zákona o účetnictví zákonem č. 437/2003 Sb.

### Dotaz KA ČR na ministerstvo financí (Ing. Petr Plesnivý)

Komora auditorů České republiky se na zasedání Výboru pro metodiku dne 15. 12. 2004 zabývala na podnět auditorů otázkou auditu akciových společností po novele zákona o účetnictví zákonem č. 437/2003 Sb.

Výbor dospěl k níže uvedeným stanoviskům, k nimž **prosíme o vyjádření**:

1. Pokud akciová společnost k 31. 12. nepřekročí či nedosáhne jedno ze tří kritérií § 20 zákona o účetnictví, není povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zákon obsahuje přechodné ustanovení č. 4

(Čl. II), podle kterého se ustanovení „§ 20 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění tohoto zákona, se poprvé použijí pro zjištění podmínek vzniku povinnosti ověření účetní závěrky auditorem za účetní období, které započalo v roce 2004 a později; do této doby se použije ustanovení § 20 písm. a) a b) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

### Závěr:

Posuzuje se tedy splnění podmínek ke konci rozvahového dne 31. 12. 2004 a účetního období bezpro-

středně předcházejícího, tj. rok 2003. Pokud akciové společnosti odpadne povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinna podat daňové přiznání k daním z příjmů do 31. 3. 2004, a to i tehdy, nechá-li si účetní závěrku auditorem ověřit dobrovolně – viz § 40 odst. 3 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění. Chce-li tedy takováto akciová společnost podat daňové přiznání po 31. 3. 2005, musí jí daňové přiznání zpracovat a předložit daňový poradce. Ten musí být zmocněn. Plná moc k zastupování musí být podána správcí daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Pokud v prodloužené lhůtě daňový poradce zemře nebo zanikne a přiznání v prodloužené lhůtě podá daňový subjekt sám, je lhůta zachována.

2. Pokud vznikne **nová** akciová společnost, kritéria za dvě účetní období nelze posuzovat.

#### **Závěr:**

Nově vzniklé akciové společnosti bez ohledu na výši aktiv celkem, úhrn čistého obrátu a průměrný přepočtený stav zaměstnanců nemají za první účetní období povinnost nechat si účetní závěrku ověřit auditorem.

## **Odpověď ministerstva financí**

#### **Věc:**

#### **Vyjádření k závěrům Výboru pro metodiku KA ČR**

K vaší žádosti o vyjádření Ministerstva financí k závěrům zasedání Výboru pro metodiku KA ČR vám sdělujeme:

#### **Ke stanovisku uvedenému pod bodem 1:**

Z čl. II bodu 4 přechodných ustanovení zákona č. 437/2003 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2004 novelizován zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že ustanovení § 20 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění zákona č. 437/2003 Sb., se poprvé použijí pro zjištění podmínek vzniku povinnosti ověření účetní závěrky auditorem za účetní období, které započalo v roce 2004 a později.

Z výše uvedeného vyplývá, že splnění podmínek pro vznik povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem podle zákona č. 437/2003 Sb. se poprvé posuzuje ke konci rozvahového dne 31. 12. 2004 (*za předpokladu, že účetní období se shoduje s kalendářním rokem*) a za účetní období bezprostředně předcházející, tj. rok 2003.

Ustanovení § 40 odst. 3 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nebylo zákonem č. 437/2003 Sb. dotčeno a závěr uvedený pod bodem 1 toto ustanovení správně interpretuje.

#### **Ke stanovisku uvedenému pod bodem 2:**

Z ustanovení § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví vyplývá, že splnění podmínek pro vznik povinnosti ověřit účetní závěrku akciové společnosti se zjišťuje ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a za účetní období bezprostředně předcházející.

Vzhledem k tomu, že nově vzniklá akciová společnost nemá k dispozici relevantní údaje za předchozí účetní období, povinnost ověřit účetní závěrku za první účetní období její existence jí nevzniká.

**Ing. Petr Plesnivý, v. r.**  
ředitel odboru účetnictví

## diskuse

# Fakta o § 34 odstavec 4 zákona o daních z příjmů

## **Úvod**

Když jsem poprvé četla ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění pro období 2005, nevěnovala jsem mu žádnou pozornost, neboť ze stávajících klientů podléhajících auditu nikdo nikdy žádnou výzkumnou a vývojovou činnost neprováděl, a dokonce se na to pro složitost příslušných zákonů ani nepřipravoval.

Zanedlouho jsme ve firmě byli osloveni klientem, který má výzkum a vývoj dokonce v předmětu podnikání, ale nepředpokládá, že by v letošním roce žádal o podporu ze státního rozpočtu, neboť je schopen tyto projekty *financovat z vlastních zdrojů*.

Tudíž nastala situace, kdy bylo nutno najít a ověřit všechny dostupné informace o možnosti odečtu všech výdajů (nákladů), které byly vynaloženy poplatníkem při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

## **Zákon o daních z příjmů**

Podle § 34 odstavce 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (ZaDP) je dána možnost - od základů daně **lze odečíst:**

- **100 % výdajů (nákladů)**, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, **při realizaci projektů výzkumu a vývoje**<sup>1</sup> které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje<sup>1</sup> pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (ná-

<sup>1</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů.

klady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.

• Tento odpočet **nelze uplatnit**:

- na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále
- na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

### Zákon o podpoře výzkumu a vývoje

Podle § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů vyplývá, že pro účely tohoto zákona se rozumí výzkumem a vývojem systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití.

Dále zákon rozlišuje:

- výzkum**, kterým je systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděná jako:
  - základní výzkum**, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo
  - aplikovaný výzkum**, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu<sup>2</sup> se označuje jako průmyslový výzkum,
- vývoj**, kterým je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloproduktů nebo předváděcích zařízení.

### Filozofie ustanovení § 34 odst. 4 ZoDP

Jistá daňová poradkyně na své přednášce prezentovala ustanovení § 34 odst. 4 ZoDP jako *odlehčení daňové zátěže zejména zabraničnických investorů* v České republice, aniž by blíže vysvětlila podmínky pro uplatnění v malých domácích firmách.

Podle mého soudu je ustanovení výše zmíněného paragrafu tak neurčité, že není možno jednoznačně říci, jaké další podmínky musejí být splněny, aby si mohli poplatníci uvedené náklady (výdaje) skutečně odečíst. Oficiálně registrované projekty výzkumu a vývoje jsou z možnosti uplatnění odpočtu od základu daně zákonem odmítnuty.

### Získané poznatky a informace

Všechny níže uvedené informace byly získány telefonickou cestou.

- Na **Ministerstvu průmyslu a obchodu ČR** bylo zjištěno, že se evidují pouze projekty výzkumu a vývoje, které jsou podporovány z veřejných prostředků - nikoli projekty hrazené z vlastních finančních zdrojů. Pracovník sdělil, že vynaložené prostředky na realizaci projektů výzkumu a vývoje je možno odečíst, ale konkrétní podmínky nesdělil, neboť citoval ustanovení zákona o daních z příjmů.
- Pracoviště **Ministerstva financí ČR** byly dotázány vzestupně pro momentální nepřítomnost pracovníka na nejvyšším stupni. Jmenovat konkrétní pracoviště a zdroje informací nepokládám v této fázi za irrelevantní.

• **Kontrolní oddělení finančního úřadu**

Odpověď spočívala v tom, že žádné konkrétní informace o uplatnění odpočtu podle výše citovaného ustanovení ZoDP nemají, neboť kontrolují daně zpětně a jsou teprve v roce 2003. Byla jsem odkázána na příslušné finanční ředitelství.

• **Finanční ředitelství**

Získala jsem poznatky o tom, že s uvedenou informací byli seznámeni na poradě, ale konkrétní uplatnění odpočtu a podmínky, za jakých bude moci být odečteno nezná. Po předání mého telefonního čísla mi pracovník sdělil, pokud by se něco dozvěděl, tak mi v průběhu dne zavolá. (K datu a času zpracování tohoto článku jsem nedostala žádné informace.)

• **Ministerstvo financí ČR**

Zde jsem se dozvěděla, že uvedené ustanovení bylo v Parlamentu prosazeno bez podpory MF, zejména pro vágnost ustanovení. V dnešní době neexistují žádné informace o tom, za jakých podmínek se budou moci náklady (výdaje) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 ZoDP uplatňovat. Přestože MF předalo návrhy novelizace tohoto paragrafu, novela zákona je v nedohlednu.

### Zhodnocení

Máme zákon, máme zákonnou možnost jak uplatnit odčitatelnou položku od základu daně, ale pro vágnost ustanovení je využití tohoto ustanovení velmi riskantní krok, neboť důkazní břemeno zůstane vždy na poplatníkovi. Ale (!) co není zakázáno, je dovoleno, a proto by bylo škoda se alespoň nepokusit nalézt cestu řešení.

### Návrh na řešení

Následující návrh na řešení požadujte prosím za teze k řešenému problému, který vychází z předpokladu, že život přeje připraveným a těsně před podáním daňového přiznání za zdaňovací období 2005 je pozdě „ladit“ realizaci projektů výzkumu a vývoje.

• **Schválení a zpracování projektů**

Doporučuji nechat valnou hromadou (dále VH) jako vrcholný orgán společnosti schválit **rámcový plán** realizace projektů výzkumu a vývoje pro rok 2005, případně následující období, neboť bude ovlivňovat směr podnikatelských aktivit a výsledek hospodaření.

<sup>2</sup> např. obchodní zákoník, zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku

Přestože přijetí uvedeného rámcového plánu nespadá pod notářský dohled, doporučuji usnesení VH podepsat a podpisy nechat ověřit.

Podle schváleného rámcového plánu realizace projektů výzkumu a vývoje pro rok 2005 vnitropodnikově **zpracovat jednotlivé projekty výzkumu a vývoje**, které by odpovídaly podmínkám podle § 2 zákona č. 130/2002 Sb. i s předpokládanými dopady a přínosy pro podnik samotný.

#### • Oznámení projektů

Místně příslušnému správci daně oznámit své záměry v oblasti realizace projektů výzkumu a vývoje s předáním:

- kopie zápisu a usnesení VH o schválení realizace projektů výzkumu a vývoje,
- kopie projektů výzkumu a vývoje tak, jak budou postupně vznikat, aby místně příslušný správce da-

ně měl dostatek informací o tom, že v jeho sféře se budou realizovat projekty výzkumu a vývoje.

#### • Vnitropodnikové předpisy

Zpracovat vnitropodnikové předpisy, jakým způsobem se budou fakticky a účetně evidovat jednotlivé projekty, aby podklady pro dokazování byly de facto připraveny.

#### Závěr

Přestože v současné době je praktické využití odčitelné položky podle § 34 odst. 4 ZoDP v rovině těšínských jablíček, náš klient uvedené řešení akceptoval, neboť časová náročnost přípravy realizace projektů jeho výzkumu a vývoje je menší než možné uplatnění odpočtu a snížení daňové povinnosti jeho společnosti.

**Ing. Jarmila Novotná**  
auditor, č. osv. 993

## co najdete v e-příloze Auditor č. 4/2005

### Výbory a komise informují

Informace z jednání jednotlivých výborů KAČR a dozorčí komise najdete v e-příloze časopisu Auditor, kde je uveřejňujeme od minulého čísla.

### Ze zahraničí

#### Diskusní materiál FEE – Potenciální problémy ve vztahu ke schváleným IFRS a možné dopady na zprávu auditora

Evropská komise přijala nařízení No. 1606/2002, jímž schválila IAS 39, „Finanční nástroje: účtování a oceňování“. Tento mezinárodní účetní standard však nebyl přijat v plném rozsahu. Komise z něj totiž vyloučila jednak ustanovení umožňující finanční aktiva a závazky bez jakéhokoli omezení při prvotním zaúčtování oceňovat reálnou hodnotou a jednak některá ustanovení týkající se účtování o zajištění (hedgingu). Více v příspěvku v e-příloze č. 4/2005.

#### FEE – Diskusní dokument „Řízení rizik a vnitřní kontroly v EU“

Evropská asociace účetních (FEE) zveřejnila na konci března 2005 diskusní dokument „Řízení rizik a vnitřní kontroly v EU (Risk Management and Internal Control in EU)“. Dokument je zaměřen především na to, jakým způsobem FEE nahlíží na řízení rizik a interních kont-

rol u veřejně obchodovatelných společností v Evropě. Bližší informace o dokumentu najdete v e-příloze č. 4/2005 v uzavřené části na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) pro auditory. Dokument je na [www.fee.be](http://www.fee.be), termín pro odevzdání komentářů je 15. července 2005.

#### Italské zkušenosti s povinnou rotací auditorů firem

Tým italské univerzity provedl v letech 2001 a 2004 průzkum s cílem zjistit, zda povinná rotace auditorů firem zlepšila kvalitu auditu a přinesla užitek akcionářům. Italské zkušenosti s povinnou rotací jsou shrnuty v článku, který zveřejnil list Financial Times a jehož překlad uvádíme v e-příloze.

### Zaujalo nás

#### Archivace a skartace účetních písemností v praxi

Povinností každé účetní jednotky je zajištění ochrany účetních záznamů a jejich obsahu, použitých technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení před jejich zneužitím, poškozením, zničením, neoprávněnou změnou, ztrátou nebo krádeží. Tato povinnost vyplývá ze zákona o účetnictví. Více k problematice najdete v e-příloze č. 4/2004 na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

## inzerce

# Účetnictví podnikatelů 2005 – průvodce kompletní účetní problematikou

Meritum Účetnictví podnikatelů 2005 obsahuje srozumitelný výklad všech účetních oblastí, které se v praxi při vedení účetnictví běžně vyskytují, a to ve znění předpisů pro rok 2005.

Celá problematika je rozdělena do šesti částí podle časového období, ve kterém se účetní jednotka nachází, tedy zda vzniká, existuje, či se ruší, resp. mění – prochází

fúzí, likvidací, konkurzem či akvizicí. Části se dále dělí na díly a ty potom na kapitoly a odstavce.

Výhodou Merita je přehledná a praktická struktura textů, která spočívá v členění na:

**definici** – krátká definice rozebíraného pojmu; **výklad** – rozbor problematiky; **příklad** – vysvětlení na konkrétním příkla-

du z praxe; **upozornění** – upozornění na důležité výjimky, související oblasti atd.; **poznámku** – doplňující informace k problematice; **právní úpravu** – předpisy upravující danou problematiku.

V Meritu se budete snadno orientovat také díky tzv. **marginálním číslům**, která jsou uvedena na okraji stran, na úrovni

stejného řádku či odstavce, kde se nachází pojem, k němuž se vztahují. Marginální čísla Vám pomohou jednoduše vyhledávat požadované oblasti buď ucelené nebo jejich jednotlivé dílčí části či pojmy.

Přednostní publikace je bezplatná průběžná **aktualizace** obsažených informací, a to měsíčně na internetu [www.aspimeritum.cz](http://www.aspimeritum.cz) a čtvrtletně prostřednictvím tištěného newsletteru, který Vám bude zaslán na Vámi uvedenou adresu.

Meritum Účetnictví podnikatelů 2005 je koncipováno jako každodenní pomůcka pro běžné účetní a pro všechny, kteří se chtějí v oblasti účetnictví orientovat.

Cena 695 Kč, 712 stran, plastová vazba

*Meritum Účetnictví podnikatelů 2005 lze objednat na adrese ASPI, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3, tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401, email: [obchod@aspi.cz](mailto:obchod@aspi.cz), <http://www.aspi.cz>*

## inzerce



Český institut interních auditorů a Ernst & Young

Vás srdečně zvou na

### „První executive party“ - setkání vrcholových managerů ČR z podnikatelského sektoru i veřejné správy

nad tématem interního auditu. Rádi bychom tímto setkáním odstartovali každoroční výměnu názorů a zkušeností o interním auditu a jeho přínosech s ostatními managery a setkání vrcholových představitelů podnikatelské sféry a veřejné správy.

Hlavním cílem je zahájení budování vztahů interního auditu s managementem a zahájení nové každoroční tradice setkávání.

**Executive Party** se bude konat ve středu **18. května 2005, od 14.00, v Hotelu President**, Nám. Curieových 100, Praha 1.

Po zahájení bude následovat přednáškový blok významných osobností na témata: **Co mi přináší interní audit, nutnost vnitřní kontroly při řízení, jak jsem se seznámil s auditem, případně proč mám/nemám interní audit zavedený, budoucnost interního auditu v České republice, EU – pomoc interního auditu při čerpání strukturálních fondů** a pod.

Se svými zkušenostmi, názory a náměty vystoupí:

- **Jack Stack**, generální ředitel, Česká spořitelna, a. s.
- **Zbyněk Frolík**, ředitel společnosti Linet, s. r. o.
- **Petr Zimmermann**, hejtmán Plzeňského kraje
- **Jaroslav Mil**, prezident Svazu průmyslu a obchodu
- **Jaroslav Tvrdek**, generální ředitel, ČSA, a. s.
- **Jiří Hoidekr**, ústřední ředitel, Česká správa sociálního zabezpečení
- **Václav Novák**, předseda představenstva, M. L. Moran, a. s.
- **Michal Heřman**, generální ředitel, Eurotel, s. r. o.
- **Jan Gregor**, ředitel odboru Národní Fond, Ministerstvo financí ČR.

**Závěrem zveme účastníky první Executive Party na slavnostní raut.**

Podrobné informace Vám podá Petra Lukešová, [lukesova@interniaudit.cz](mailto:lukesova@interniaudit.cz), tel. 731 157 252.

Změna programu vyhrazena

## zaznamenali jsme

### Investoři chtějí odškodnění od auditora

Série soudních řízení, jimiž statisíce investorů postižených bankrotem telekomunikačního operátora WorldCom bojují o náhradu škody, vstoupila po třech letech do závěrečné kapitoly. Žádají odškodnění i od někdejšího auditora, jímž byla firma Arthur Andersen.

Zatím úsilí právních zástupců těch, jimž největší bankrot v dějinách USA přivodil značné ztráty, přineslo náhrady přes šest miliard dolarů.

Sedmnáct bank, které prodávaly dluhopisy WorldComu ještě v letech 2000 až 2002, kdy musely znát kritický stav financí druhé největší americké telekomunikační firmy,

zvolilo mimosoudní vyrovnání. Jak prohlásil William Harrison, šéf největší světové banky Citigroup, „rozhodli jsme se pro vyrovnání, abychom se vyhnuli nejistotám procesu“.

Podle agentury Reuters by zřejmě advokáti obžaloby v soudním řízení přesvědčili porotu o vyšších nárocích poškozených investorů, než ko-

lik jim ústavy dobrovolně přislíbily. Nehledě na to, že náklady na soudní řízení a právní služby by se vyšplhaly na několik milionů a jméno ctihodných finančních ústavů, které byly s bankrotem WorldComu spjaty, by bylo s negativním efektem vláčeno v médiích.

Společnost Arthur Andersen dala před mimosoudním vyrovnáním přednost procesu. Nejde už však o někdejší pátou největší světovou auditorskou firmu, neboť ta po spoluúčasti na účetních podvodech společnosti Enron ztratila všechny své zákazníky a přerušila poskytování svých služeb. Podnik, který z ní zbyl, má necelých 200 zaměstnanců a neprovádí ani audit, ani poradenství. Někteří analytici se diví, proč právě „zbytkový“ Andersen zvolil zdoluhavé soudní řízení, přestože šance na vítězství jsou velmi malé.

Advokát postižených investorů Sean Coffey požaduje po firmě Andersen náhradu škody v astronomické částce 74 miliard dolarů.

Jak v procesu, který začal minulý týden a potrvá asi do konce května, Coffey zdůraznil, auditor „mohl zastavit účetní podvody (WorldComu), ale místo své práce si spíše hleděl svých kapes“.

Narážel na to, že v letech 1999 až 2001 dostala obžalovaná firma na odměnách za své auditorské a poradenské služby pro WorldCom 47,1 miliónu dolarů.

Advokát obhajoby Eliot Lauer před porotou vinu svého mandanta popřel. Uvedl, že manažeři WorldComu „aktivně a vcelku obratně před Andersenem skrývali své podvody“. A dodal, že „auditoři nejsou ani (zpravodajskou službou) CIA, ani (vyšetřovacím úřadem) FBI. A neměli uvnitř WorldComu své informátory“, kteří by účetní podvody odhalili.

Podle agentury Bloomberg je nejasné, z čeho by Andersen uhradil případné náhrady škod, pokud bude odsouzen. Podle téhož zdroje však tato kdysi nejstarší americká auditorská firma byla pojištěna pro případy svého selhání asi u dvaceti pojišťoven a zajišťoven.

Skupinové žaloby investorů, poškozených následky podnikových podvodů, jsou ve Spojených státech nejučinnějším způsobem, jak získat alespoň částečné odškodnění ztrát. Za úspěch právních kanceláří v kauze WorldCom se považuje i to, že poprvé v historii soudnictví v USA svůj podíl viny na pochybeních bývalého managementu přiznali i bývalí členové správní rady. A že byli nuceni odškodnit investory milióny dolarů, a to ze své vlastní kapsy.

*(Hospodářské noviny, 4. 4. 2005)*

### Audit prý dospěl k chybnému závěru

Město Krnov zveřejnilo zprávu nezávislého auditora, opavské firmy Danepo, která přezkoumala jeho hospodaření za rok 2004. Auditor Ondřej Pomněn došel k závěru, že město nesplnilo podmínky čerpání státních dotací na odstranění povodňových škod. Podle auditu Krnovu reálně hrozí odvod dotace 124,2 milionu do státního rozpočtu, a navíc penále ve stejné výši.

Vrácení celé dotace a stejně vysokého penále by pro město znamenalo závatnou ztrátu 250 milionů, což je řádově polovina krnovského ročního rozpočtu. Krnovský místostarosta Jaroslav Vrzal se byl v Praze osobně informovat na různé možnosti vypořádání této dotace. Je přesvědčen, že závěr auditora je mylný a že scénář s takto tvrdou sankcí městu rozhodně nehrozí. Termín pro závěrečné vyúčtování dotace byl ministerstvem financí prodloužen do konce roku 2005.

Problémy se závěrečným vyhodnocením dotací se netýkají jen Krnova, ale celé řady dalších měst a obcí, které po povodních dostaly státní prostředky na opravy komunikací. „Dotace pro Krnov ve výši 124,2 milionu měla činit osmdesát procent celkových nákladů na uvedené účely, a podle podmínek daných usnesením vlády se na každé opravě muselo město podílet nejméně dvaceti procenty. K poskytnuté dotaci mělo tedy město použít asi 31 milionů ze svých vlastních finančních prostředků. Prostředky byly proinvestovány, komunikace jsou opravené, doklady máme k dispozici a nyní jednáme o čtyřech možných variantách, jak to lze účetně uzavřít. V úvahu přichází čtyři různé varianty a v tom úplně nejhorším případě nám hrozí maximálně odvod státu těch zmíněných 31 milionů, což měl být dvacetiprocentní podíl města. Rozhodně není ve hře čtvrt miliardy, jak se domnívá pan auditor,“ uvedl místostarosta Jaroslav Vrzal, který předpokládá, že Krnov nakonec nebude státu odvádět nic.

Podobným způsobem hrozí pokuta a vrácení peněz podle auditora při vyúčtování státní dotace 250 tisíc na vybudování horolezecké stěny. „Nebyl dodržen ani prodloužený termín uvedení stěny do provozu k 30. říjnu 2004, čímž došlo k porušení kázně ve smyslu zákona o rozpočtových pravidlech,“ tvrdí auditor Ondřej Pomněn. Stěna byla předána provozovateli asi měsíc po termínu. „Časový skluz v harmonogramu způsobila nečekaná administrativní náročnost akce. Ministerstvu vnitra, které poskytlo dotaci v rámci prevence kriminality, jsme poslali vysvětlení, jak ke skluzu došlo, a žádost, abychom nemuseli dotaci vrátet,“ doplnil starosta Josef Hercig.

*(Krnovské noviny, 5. 4. 2005)*

## AUDITOR, číslo 4, 2005, ročník XII, 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., Hráskeho 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:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 27. 4. 2005.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.