

Obsah č. 1/2006

AKTUALITY	2
Auditorské směrnice/standardsy po 1. 1. 2006 (Ing. Zdeňka Drápalová).....	3
K problematice cen auditu (Ing. Tomáš Brumovský).....	7
Jaké je složení výborů a redakčních rad komory?	7
DISKUSE	
Komora by měla uspokojovat potřeby členů (Ing. Jiří Fárlik)	10
Malé zamyšlení na počátku roku (doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.)	11
Zápočet pohledávek (Ing. Pěva Pokorná).....	13
NA POMOC AUDITORŮM	
Opravné položky k pohledávkám v zahraniční měně (Ing. Pěva Pokorná, Alena Máchová).....	14
Tiché víno jako propagační předmět v aktuální legislativě (Ing. Václav Krejčí)	17
PRÁVO	
Pokyn D - 295	18
Nejvýznamnější změny zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů od 1. 1. 2006.....	19
REGIONY	
Praha a Středočeský kraj.....	20
OKÉNKO IAS/IFRS	
IAS 38 - Nehmotná aktiva 1. část (Ing. Roman Sedláč).....	147-150

@ e-příloha Auditor 1/2006

Obsah

- Výbory a komise informují
- Provozovna podnikatele v daňovém a účetním právu
- Radní vydělává na firmách
- Průlom do mlčenlivosti

Toto číslo vyšlo **25. 1. 2006**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **8. 2. 2006**

Auditor v novém kabátě



Vážení kolegové, dostává se vám do rukou první číslo nového ročníku časopisu Auditor. Jak jsme vás již informovali v loňském roce, snažili jsme se nejen zlepšit jeho obsah, ale i formu. V tak malém nákladu, v jakém časopis vychází, není jednoduché mít zvýšené nároky na výrobce a přitom udržet výrobní náklady na rozumné výši. Zvítězil proto určitý kompromis, který je výsledkem úvahy – jak říkají Angličané – „cost versus benefit“.

Prvním problémem, který jsme dlouho zvažovali, byla obálka časopisu. Několik let jsme drželi jednoduchou, klasickou formu, stejnou pro všechna čísla ročníku. Mělo to své výhody, neboť bylo možné připravit najednou obálky pro celý ročník, což je levnější, a zaručovalo to jednotný odstín u všech čísel. Tuto filozofii jsme se rozhodli v určité modifikované formě zachovat s tím, že obálka celého ročníku bude laděna vždy do jedné barvy, ale zpestřena fotografií; pro ročník 2006 jsme vybrali barvu medu. Druhá rozvaha se týkala výběru fotografie na obálku. Nepovažovali jsme za vhodné anonymní, nic neříkající obrázky, chtěli jsme, aby obálka reprezentovala nějakou myšlenku. Nakonec jsme se rozhodli pro fotografie z hlavních měst regionů, s tím, že uvnitř čísla bude vždy uveřejněna statistika počtu auditorů a auditorských společností z tohoto regionu (případně další informace a aktuality).

Chceme tím vyjádřit skutečnost, že komora vnímá celorepublikovou působnost auditorské profese. Vždyt i v orgánech komory působí a pracují auditoři ze všech regionů, zapojení ostatních prostřednictvím našeho časopisu je vítáno.

Další rozvaha nad formou časopisu se týkala grafické úpravy vnitřku. Vybrali jsme nakonec z několika návrhů a doufáme, že i v tomto směru jsme měli šťastnou ruku. Jsme si však vědomi toho, že snaha o vylepšení formy nesmí být nadřazena snaze o kvalitní obsah. Na to ovšem již nestačí jen členové redakční rady. Uvítáme jakoukoliv aktivitu z vaší strany, včetně připomínek k práci orgánů komory, které zajistí zpětnou vazbu a povedou ke zkvalitnění jejich činnosti. Potřebujeme odborné články nebo náměty na ně, návrhy problémů, které by měly být zpracovány a publikovány, a ty musí přijít od vás – auditorů, kteří jste hlavními uživateli informací z našeho časopisu. Bez kvalitního obsahu je vylepšená forma zbytečná a peníze na ni vynaložené jsou vyhozené. Takže nejen v naší profesi, ale také v tomto případě by mělo platit – jak říkají Angličané – „contents over form“.

Vážení kolegové, dovolte mi, abych vám do nového roku popřála za celou redakční radu, za Radu KA ČR i za pracovníky úřadu komory pevné zdraví v novém roce, hodně pracovních úspěchů, rodinného štěstí a osobní spokojenosti.

Za redakční radu časopisu
prof. Libuše Müllerová

Ze zasedání rady v prosinci



Rada kladně hodnotila přípravu, organizaci a průběh sněmu. Poděkování si zaslouží všichni pracovníci úřadu,

kteří se na přípravě XV. sněmu v Brně podíleli. Bylo konstatováno, že sněm neměl konfrontační atmosféru. Kladně byla hodnocena jednotlivá vystoupení představitelů komory, hostů, diskusní příspěvky a reakce na ně.

Rada na svém zasedání dále

projednala:

- problematiku výboru pro otázky profese a etiku,
- průběžné výsledky hospodaření k 30. 11. 2005, očekávaný zisk bude sloužit k pokrytí ztráty předchozího období,
- předložený návrh rozpočtu na rok 2006 s tím, že případné návrhy na úpravy je třeba předložit k projednání prezidiu a upravený návrh rozpočtu bude předložen na příští jednání rady,
- předložený materiál dozorčí komise a doporučila předložit mate-

riál upravený ve vazbě na aplikaci ISA k projednání radě v měsíci únoru 2006,

- záměr uspořádat ve druhé polovině října dvoudenní mezinárodní odbornou konferenci;

schválila:

- žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
- návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení nového pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti,
- návrh na zastavení správního řízení ve věci vyškrtnutí asistenta auditora po doložení nové pracovní smlouvy u auditorské společnosti,
- registraci hostující auditorky ze Slovenska na dobu do 31. 10. 2006,
- podmínky pro doporučení auditora k zápisu do seznamu správců konkurzní podstaty, do seznamu nucených správců a likvidátorů nebo do seznamu soudních znalců,
- předložené plány činnosti na rok 2006 výborů,
- návrh novely auditorské směrnice č. 52 Přezkoumání hospodaření

a audit účetní závěrky územních samosprávných celků, jejíž účinnost byla stanovena na

1. 2. 2006 s tím, že dřívější aplikace je doporučena,

- výplatu pololetních odměn zaměstnancům za 2. pololetí 2005 ve výši 50 % základní měsíční mzdy,
- a vyhlásila prioritní vzdělávací téma na rok 2006 „Mezinárodní standardy auditu“;

neschválila jednu žádost o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti; a

vzala na vědomí:

- vyhlášky MF ČR č. 406/2005 a č. 480/2005 Sb.m, kterými se novelizuje původní vyhláška MF ČR Auditorský zkušební řád č. 467/2000 Sb.,
- informaci ze setkání s auditory a asistenty v Hradci Králové.
- zápisy z jednání komisí, prezidia a výborů,
- zprávy ing. Kříže a ing. Slavíka ze zahraničních cest do FEE.

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR

Prioritní vzdělávací téma na rok 2006

V souladu s Usnesením XV. sněmu KA ČR a ustanovením § 3 odst. 3 Směrnice pro KPV vyhlásila rada jako prioritní vzdělávací téma pro rok 2006 „**Mezinárodní auditorské standardy**“.

Každý auditor je povinen absolvovat prioritní téma v rozsahu 20 přednáškových hodin, a to do 31. 12. 2006. Pro účely prioritního tématu se započítává i účast na seminářích „Mezinárodní auditorské standardy“ pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR již v roce 2005. Celkový rozsah vzdělávání dle směrnice KPV činí 40 hodin za rok.

Fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů splatné do 31. 1. 2006

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditora pro rok 2006 jsou splatné ke dni 31. 1. 2006. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny ve smyslu zákona o auditorech dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR, jehož novela byla schválena XV. náhradním sněmem dne 28. listopadu 2005 a nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2006.

• Roční příspěvek za každého auditora a asistenta auditora je stanoven ve výši 2900 Kč, za auditorskou společnost je stanoven ve výši 15 000 Kč.

- Auditori, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039-011/0100. Variabilní symbol u auditorů tvoří číslo osvědčení + 31 (xxxx31), u asistentů číslo osvědčení + 33 (xxxx33) a u auditorských společností číslo osvědčení + 32 (xxx32).

Ing. Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů
a asistentů auditora

Auditorské směrnice/standarty po 1. 1. 2006

Úvodem textu mi dovoluji jednu poznámku na téma auditorské směrnice. Auditorské směrnice jsou definovány v § 38 zákona o auditorech, který uvádí, že auditorské směrnice stanoví podrobnosti, postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb. Z tohoto ustanovení dovozují, že **auditorská směrnice** je obecný pojem, který v určitém kontextu bývá dle potřeb upřesňován. Za auditorskou směrnici je podle zákona o auditorech považován i každý mezinárodní auditorský standard, který byl přijat komorou.

Povinná aplikace ISA

První leden 2006 je možné označit za zlomový okamžik ve vztahu k aplikaci mezinárodních auditorských standardů při poskytování auditorských služeb v České republice. Po tomto datu je třeba aplikovat mezinárodní auditorské standardy doplněné aplikačními doložkami KA ČR na všechny ověřovací zakázky. Jedinou výjimkou je audit účetních závěrek účetních období, která započala před 1. 1. 2005. I pro tyto případy však Rada KA ČR dne 10. května 2004 doporučila postupovat dle mezinárodních auditorských standardů. Závazná aplikace mezinárodních auditorských standardů pro jiné zakázky než audit účetní závěrky byla dle rozhodnutí rady KA ČR vázána na datum vydání zprávy auditora a tudíž po 1. 1. 2006 již všechny tyto ověřovací zakázky musí probíhat v souladu s ISA.

Změny v účinnosti standardů z rozhodnutí IFAC

Na podzim roku 2005 rozhodla Rada pro mezinárodní auditorské standardy o posunutí účinnosti novel standardů ISA 200 Cíle a obecné principy auditu a ISA 210 Podmínky auditních

zakázek. Novela ISA 200 je obsažena v příloze číslo 1 tohoto standardu, novela ISA 210 je obsažena v příloze číslo 2 tohoto standardu. Účinnost těchto novel byla posunuta na okamžik, kdy vstoupí v platnost nový ISA 701 Zpráva nezávislého auditora o ostatních historických finančních informacích, který je v současné době v připomínkovém řízení.

Nové účinné standardy

Z rozhodnutí Rady KA ČR vstupuje k 1. 1. 2006 v účinnost mezinárodní standard **ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících audit, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby**.

Pro audit historických finančních informací včetně auditů účetních závěrek účetních období začínajících 15. 6. 2005 nebo po tomto datu vstupuje v účinnost standard **ISA 220R Řízení kvality u auditů historických finančních informací**. V případě auditu mimořádných účetních závěrek účetních období počínajících 15. 6. 2005 je proto třeba po 1. 1. 2006 aplikovat i tento standard.

Standard ISQC 1

Standard ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících audit, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby stanoví pro společnost povinnost vytvořit takový systém řízení kvality, který poskytuje přiměřenou jistotu, že společnost i její pracovníci dodržují odborné standardy, regulační a právní předpisy a že zprávy vydávané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřeně daným okolnostem. Standard ISQC 1 **se vztahuje na všechny „společnosti“** přičemž

Evropská unie

Evropské fórum k omezení odpovědnosti auditora a auditorských společností



Evropská komise v listopadu 2005 založila Evropské fórum, jehož cílem je získat informace o tom, jakým způsobem

pohlíží různé zájmové skupiny na omezení odpovědnosti auditora či auditorské společnosti. Členy fóra jsou specialisté z různých oblastí (auditoři, bankéři, investoři, zástupci společností, akademici, zástupci pojišťoven), kteří mají zkušenost i v oblasti odpovědnosti auditora či auditorské společnosti. Tato problematika není v jednotlivých členských státech Evropské unie jednotně řešena a jedním z úkolů Evropské komise je získat a analyzovat informace o používaných režimech auditorské odpovědnosti, popřípadě jednotlivým členským státům vydat v této oblasti doporučení.

Za tímto účelem Evropská komise zahájí během roku 2006 projekt, jehož cílem bude stanovit dopad vlivu auditorské odpovědnosti na evropské kapitálové trhy a pojištné podmínky. Projekt by měl být ukončen do konce roku 2006. První fází tohoto projektu je studie, jejímž cílem je určit ekonomický dopad vlivu různých režimů odpovědnosti, konkurenceschopnosti a přístupnosti pojištění. Úkolem Evropského fóra je zajistit pro tuto studii vstupní data. Výsledky studie by měly být známy na podzim 2006.

Evropská skupina orgánů veřejného dohledu nad auditory



Evropská komise v prosinci 2005 založila Evropskou skupinu orgánů veřejného dohledu

nad auditory (European Group of Auditor Oversight Bodies - EGAOB). Cílem této skupiny je zajistit efektivní koordinaci při zavádění systému

veřejného dohledu nad auditory, který je požadován novou 8. směrnicí o statutárním auditu (Směrnice Evropského parlamentu a Rady ministrů o statutárním auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a změně směrnice Rady č. 78/660/EEC a 83/349/EEC- 4. a 7. směrnice). Skupina také může spolupracovat s Evropskou komisí při přípravách opatření v souvislosti s přijetím nové 8. směrnice o statutárním auditu, jako je například proces přijímání mezinárodních auditorských standardů nebo zhodnocení již zavedených systémů veřejného dohledu.

Z jednání Evropské komise a Účetního regulačního výboru (ARC)



- Evropská komise a Účetní regulační výbor (Accounting Regulatory Committee – ARC) rozhodli na

zasedání ARC dne 30. listopadu 2005 o standardní formulaci používané pro popis koncepčního rámce použitého pro sestavení účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví přijatých EU. V e-Auditoru č. 6 jsme informovali o diskusním materiálu připraveném Evropskou federací účetních FEE, který se zabýval problematikou definice tohoto koncepčního rámce. Na základě vyhodnocení připomínkového řízení k tomuto dokumentu, kterého se zúčastnila i Komora auditorů České republiky, FEE vyzvala Evropskou komisi k tomu, aby vydala jednoznačný pokyn k tomu, jak definovat v příloze k účetní závěrce a ve zprávě auditora tento koncepční rámec (více informací naleznete též v časopise Auditor č. 9). Formulace schválená Evropskou komisí a ARC zní: „V souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví nebo „V souladu s IFRS ve znění přijatém EU“ (in accordance with Inter-

„společnost“ **standard definuje jako samostatného odborníka, sdružení partnerů, právníkou osobu nebo jiný subjekt.** Charakter zásad a postupů vypracovaných jednotlivými „společnostmi“ pak závisí na různých faktorech, jakými jsou velikost a charakter společnosti, a na tom, zda je součástí sítě firem.

Standard obsahuje zásady a postupy systému řízení kvality postihující následující prvky:

- **odpovědnost vedení za kvalitu** jako základní aspekt při provádění jednotlivých zakázek, včetně úplného převzetí odpovědnosti za systém řízení kvality výkonným ředitelem, případně řídicím orgánem společnosti,
- **etické požadavky s důrazem na nezávislost** a vytvoření systému, který identifikuje a vyhodnocuje okolnosti a vztahy, které nezávislost ohrožují, a vede k odpovídajícím ochranným opatřením,
- **přijetí a pokračování vztahů s klientem** a stanovení zásad a postupů, které vyhodnocují bezúhonnost klienta (až po případné odmítnutí klienta), způsobilost provést zakázku včetně posouzení dostatečných kapacit a splnění etických požadavků,
- **lidské zdroje** a systém jejich řízení, který poskytne přiměřenou jistotu o tom, že společnost má k provádění jejich zakázek dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi a způsobilostí, oddaných etickým principům a současně že jsou na zakázku přidělováni

vhodní pracovníci s potřebnými znalostmi, způsobilostí a časovým prostorem, což jim umožní vydávat zprávy, které jsou přiměřené daným okolnostem,

- **provedení zakázky** s důrazem na dodržování odborných standardů, zajištění kvality s využitím různých manuálů, softwarových nástrojů apod., sledování průběhu realizace zakázky, řešení významných problémů včetně případných odborných konzultací a jejich dokumentace,
- **průběžné monitorování** efektivnosti systému řízení kvality.

Standard vyžaduje provádění **prověrky řízení kvality zakázky před vydáním zprávy** v případech stanovených zásadami společnosti. V případě auditů účetních závěrek kotovaných společností je prověrka vyžadována **vždy**, v případě jiných zakázek závisí povinnost prověrky na společnostmi stanovených kritériích. Těmito kritérii jsou povaha zakázky, včetně rozsahu, ve kterém se jedná o **věc veřejného zájmu, zjištění neobvyklých událostí nebo rizik, případně povinnost vycházející ze zákona.** Veškeré procesy v rámci prověrky řízení kvality na zakázce musí být zdokumentovány.

V případě malých společností a samostatných odborníků standard uvádí možnost využít při zajišťování systému řízení kvality včetně prověrek prací na zakázkách vhodně kvalifikovanou externí osobu.

Ing. Zdeňka Drápalová
předsedkyně výboru
pro auditorské standardy

Příručka pro provádění auditu u podnikatelů na internetu

V uzavřené části internetových stránek KA ČR (www.kacr.cz) je k dispozici nově zpracovaná Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, kterou si můžete stáhnout do svého počítače.





Novela auditorské směrnice č. 52

Počátkem ledna byla na webových stránkách komory (www.kacr.cz) v sekci „profesní předpisy“ zveřejněna novela AS 52 „Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků“, která reaguje na novou zákonnou úpravu přezkoumání hospodaření zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, a dále na závaznou aplikaci mezinárodních auditorských standardů při poskytování auditorských služeb jiných než audit účetní závěrky, která se vztahuje na zakázky, jejichž zprávy budou datované 1. 1. 2006 a později. Zákonná úprava přezkoumání hospodaření definuje ve svém § 12 odst. 3 **přezkoumání vykonávané auditorem jako auditorskou službu k ověřování dalších skutečností** (viz § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.). Tato definice se stala základem celého pojetí novely směrnice s využitím aplikace mezinárodního standardu ISAE 3000 CZ „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“. Tento standard uvádí, že standardy pro audit účetní závěrky mo-

hou být vodítkem pro ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací a této skutečnosti novela AS 52 využívá.

Novela směrnice si kladla za cíl upravit přezkoumání hospodaření takovým způsobem, aby z hlediska územního samosprávného celku nebylo rozdílu mezi přezkoumáním prováděným kontrolorem a přezkoumáním prováděným auditorem. Na druhé straně bylo z hlediska auditorů žádoucí upravit směrnici jejich postupy při provádění přezkoumání, neboť zákon o přezkoumání postupy auditorů při zajišťování přezkoumání neupravuje. Přechodná ustanovení zákona č. 420/2004 Sb. umožňovala v některých případech postupovat při přezkoumání za rok 2004 ještě dle vyhlášky č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí ve znění pozdějších předpisů. **Při přezkoumání hospodaření za rok 2005 je však u všech subjektů poprvé třeba postupovat důsledně dle zákona o přezkoumání a vydat zprávu o výsledku přezkoumání v souladu s tímto zákonem.**

-rr-

national Financial Reporting Standards/IFRS as adopted by the EU or „in accordance with IFRS as adopted by the EU“).

- Na témže zasedání ARC Evropská komise potvrdila, jakým způsobem přistupovat k jednotlivým mezinárodním standardům finančního výkaznictví, mezinárodním účetním standardům, interpretacím a jejich novelám, které již byly schváleny pro přijetí v EU, avšak nebyly do konce účetního období publikovány v Úředním věstníku EU. Jak vyplývá ze zápisu ze zasedání ARC, a jak bylo zveřejněno na internetových stránkách Evropské komise, standardy, interpretace, či jejich novely, které byly vydány v Úředním věstníku po konci účetního období, avšak před datem podpisu účetní závěrky, mohou být použity pro sestavení účetní závěrky, pokud je jejich dřívější aplikace umožněna relevantním nařízením Evropské komise a samotným standardem či interpretací.

- Návrh zápisu z jednání ARC z 30. listopadu 2005, lze nalézt na adrese http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/arc/2005-11-30-summary-record-chapter7_en.pdf. Evropská federace účetních FEE vydala v prosinci 2005 materiál, který shrnuje výše uvedenou problematiku a dále poskytuje velmi podrobný přehled stavu přijímání jednotlivých mezinárodních standardů finančního výkaznictví, mezinárodních účetních standardů a interpretací Evropskou unií. Materiál je nazván „Odkaz na koncepční rámec účetnictví v popisu účetních metod a ve zprávě auditora a možnost použití přijatých mezinárodních standardů finančního výkaznictví“ (Reference to the Financial Reporting Framework in the EU in Accounting Policies and in the Audit Report and Applicability of Endorsed IFRS). Materiál lze nalézt na internetových stránkách www.fee.be.

Ing. Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR

Ministr financí ustavil expertní skupinu pro zpracování zákona o daních z příjmů

Ministr financí Bohuslav Sobotka ustavil expertní skupinu pro vytvoření nového zákona o daních z příjmů. Skupina by měla vypracovat věcný návrh zákona obsahujícího řešení problematiky zdanění příjmů a majetku, který by přinesl zjednodušení současného zákona a umožnil snížit administrativní náklady

zvýšil konkurenceschopnost ČR na světových trzích, pomohl snížit míru nezaměstnanosti a měl neutrální dopady na příjmy veřejných rozpočtů.

Expertní skupina má vymezit z hlediska obsahu pojmy jako např. základní zásady zdanění příjmů a majetku, předmět daně, definici

Devítičlenná skupina expertů je složena ze zástupců MF, akademické obce, odborů, daňových poradců a specialistů na daňovou problematiku. Konkrétně: členy skupiny jsou Ing. Dana Trezziová, Ing. Marek Moudrý, Ing. Martin Jareš, JUDr. Jan Bárta, CSc., Mgr. Petr Pelech, Ing. Jiří Nekovář, Ing. Petr Kříž, Ing. Pavel Fekar, LL.M., a doc. Ing. Alena Vančurová, Ph.D. Návrh nového systému v oblasti zdanění příjmů a majetku by skupina měla předložit do 31. července 2006.

Ministerstvo financí chce zároveň znát i názory veřejnosti na tuto problematiku. Vyzvalo proto všechny zainteresované občany, aby se vyjádřili k vybraným okruhům otázek (viz. tabulka). Připomínky veřejnosti budou sloužit jako jeden ze zdrojů informací expertní skupiny.

Připomínky musí být zaslány v elektronické podobě v rozsahu maximálně 10 stran nejpozději **do 15. března 2006** na adresu richard.scerba@mfcz.cz. Pro transparentnost budou zveřejněny na internetových stránkách Ministerstva financí a české daňové správy.

-jd-



Pokouším se zjistit, jak se bude vyvíjet daň z příjmu.

Kresba I. Svoboda

správce daně a vyvolané náklady na straně daňových poplatníků.

Cílem je, aby nový zákon byl v souladu se stávajícími a připravovanými předpisy Evropského společenství, aby podpořil ekonomický růst ČR, přispěl k přílivu přímých investic do naší ekonomiky,

poplatníka, daňový základ, výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození, daňové sazby, vliv na státní rozpočet, ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem, ustanovení pro vybírání daně, daňové ošetření rezerv a opravných položek.

Vybrané okruhy otázek pro připomínky, náměty a návrhy

1 V čem spatřujete nadbytečnou složitost daňových zákonů v oblasti zdanění příjmů a majetku a zatížení daňových subjektů, kterým musí daňové subjekty čelit v současném systému?

2 Která konkrétní ustanovení platných zákonů v oblasti zdanění příjmů a majetku nespĺňují požadavky na jednoduchost a jasnost daňové legislativy?

3 Váš návrh řešení současného stavu legislativy v rámci nových

zákonů o zdanění příjmů a majetku. Váš návrh by měl obsahovat zejména Vámi navrhovaná řešení jednotlivých okruhů ustanovení nových zákonů:

- základní zásady zdanění příjmů a majetku,
- předmět daně,
- definice poplatníka,
- daňový základ,
- výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození,
- daňové sazby,
- vliv na státní rozpočet,
- ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem,

- ustanovení pro vybírání daně,
- daňové ošetření rezerv a opravných položek.

4 Dopady Vašich návrhů dle bodu 3 na současný systém a porovnání Vašich návrhů se současnou legislativou zejména v následujících ohledech:

- jednoduchost (transparentnost),
- přehlednost,
- administrativní náročnost pro daňové subjekty.

K problematice cen auditu

Orgány komory jsou v nepravdělných časových periodách vyzývány auditory k tomu, aby v rámci své působnosti zajistily určitý „ceník“ auditorů prací, nebo alespoň stanovily závazné „minimální ceny“ za provedené auditorů práce.

Tyto požadavky nejsou ze stran jejich autorů zcela neopodstatněné, většina auditorů by jistě uvítala takový autorizovaný materiál, kterým by mohli argumentovat svým klientům při sjednávání smluv.

- Uvedené výzvy mají převážně původ v mnohdy nelehké situaci auditorů, jejichž zakázková náplň byla postižena nedávnými změnami v zákonech, v jejichž důsledku došlo k omezení povinného auditu u podnikatelských subjektů, konkurzů a v podstatě k podružnému postavení auditorů u auditů veřejného sektoru. Dalším faktorem zcela nepochybně je přístup části podnikatelských subjektů, které mají sice audit ze zákona povinný, ale jejich majitelé a statutární orgány dosud nepochopili jeho význam a považují jej za nutné zlo. Z toho pramení jejich neochota přistupovat na ceny, které auditori navrhnou.

- Otázka cen za auditu byla v minulých letech opakovaně řešena radou komory. Zevrubnou analýzou problematiky a následnými konzultacemi s orgány státní správy bylo komoře jednoznačně sděleno, že jakýkoli ceník komorou autorizovaný bude považován za monopolistický prvek a narušení liberálního tržního prostředí. Úřad pro kontrolu hospodářské soutěže je oprávněn v takových případech udílet pokuty. Pokud si auditorůská veřejnost vzpomene, vysokou pokutu za monopolizaci cen dostala v minulých letech Komora autorizovaných architektů. Je tedy zřejmé, že požadavky na zpracování a vydání ceníku auditorů prací nemůže komora splnit.

- Rada komory se pokusila již v roce 2001 napomoci v orientaci svým členům akcí, jejímž výsledkem mělo být stanovení jakési „minimální pracnosti“ auditu podle zadaných kritérií u různých typů účetních jednotek tak, aby byla zajištěna především kvalita provedení auditu. V Auditorovi č. 4/2001 byla zveřejněna anketa na toto téma. Výsledky jejího vyhodnocení měly být hlavním

pramenem pro uvedený záměr. Auditori byli požádáni o součinnost v podobě zpracování anketních otázek a jejich postoupení složenému pracovnímu týmu komory. Bohužel, celá akce skončila naprostým fiaskem pro nezáměr auditorů. Anketní odpovědi zaslalo pouze 99 auditorů subjektů, což činilo cca 6,2 % z tehdejšího počtu auditorů vedených v seznamu. Takovýto vzorek nebylo možné vyhodnotit a považovat jej za

reprezentativní.

- Volání po ceníku auditorů prací tedy není v současné době reálný požadavek. V souladu se zákonem a etickým kodexem se odměna za audit stanovuje principiálně jako odraz vykonaných služeb s přihlédnutím ke znalostem a vědomostem potřebným pro výkon profese, stupni praktických zkušeností konkrétního auditora, času potřebnému k provedení auditorů služby, odpovědnosti za ni a náhradě nezbytných výdajů souvisejících s poskytnutou auditorů službou.

Ing. Tomáš Brumovský
předseda výboru pro otázky profese a etiku



Jaké je složení výborů a redakčních rad komory auditorů?

Spektrum činnosti komory auditorů je velmi široké a rozmanité. Přestože velký díl práce zajišťuje úřad a volené orgány, projednávání konkrétních témat obvykle vyžaduje více času a přítomnost odborníků pro tu či onu oblast. A tak není divu, že komora zřídila výbory a redakční rady, které se pravidelně scházejí mezi zasedáními rady a jejichž členové diskutují

a řeší specifická témata mnohem detailněji. Rada tak může následně přijímat rozhodnutí na základě kvalifikovaných podkladů a bez časových ztrát.

Zřejmě všichni známe složení volebních orgánů (vždyť zhruba polovina z nás konkrétní členy osobně volila). Jen málokdo má ale tušení, kdo zasedá v jednotlivých výborech, příp. redakčních radách.

A přitom členové těchto odborných skupin odvádějí rok co rok obrovský kus práce pro komoru a pro auditorů obec jako takovou. Proto jsme se rozhodli zveřejnit podrobné složení jednotlivých výborů a redakčních rad k 1. lednu 2006 s tím, že o případných změnách vás budeme průběžně informovat.

-jd-

Výbor pro auditorské zkoušky

připravuje a garantuje obsah jednotlivých částí auditorské zkoušky, připravuje sborník materiálů pro přípravu uchazečů o složení zkoušky, navrhuje zkušební komisaře, kontroluje žádosti o složení auditorské zkoušky, tříleté lhůty pro složení auditorské zkoušky, zajišťuje dohled nad průběhem auditorské zkoušky, garantuje obsah vzdělávacích kurzů sloužících k přípravě na auditorskou zkoušku.

Předseda výboru:
prof. Ing. Bohumil Král, CSc.
Místopředseda:
Ing. Alena Mrkvičková
Členové:
Ing. Tomáš Brumovský
Ing. Zdeněk Grygar
Ing. Jana Ištvánfyová
Ing. Jan Jareš
Ing. Ladislav Jirka
Ing. Karel Kasík
Ing. Václav Krejčí
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
doc. Ing. Karel Novotný, CSc.
Ing. Zdeněk Novotný
prof. Ing. Stanislav Svoboda, DrSc.
Ing. Zdeněk Šubrt
doc. Ing. Antonín Valder, CSc.
doc. Ing. Hana Vomáčková, CSc.
Ing. Květoslava Vyleťalová

Výbor pro otázky profese a etiku

kontroluje žádosti o zápis do seznamů auditorů, auditorských společností a do seznamu asistentů auditora včetně zákonem předepsaných náležitostí, podává návrhy na odmítnutí zápisu do seznamu auditorů, asistentů auditora a auditorských společností ke schválení Radě, předkládá Radě návrhy na vyškrtnutí ze seznamu auditorů a auditorských společností, kontroluje podmínky tříleté praxe asistenta auditora, kontroluje průběh řízené praxe asistentů auditora (dle Směrnice pro řízenou praxi asistentů auditora), zabývá se otázkami etiky auditorské profese, zajišťuje novelizaci Etického kodexu.

Předseda výboru:
Ing. Tomáš Brumovský
Členové:
Ing. Petr Čermák
Ing. Ladislav Jirka
Ing. Petr Šobotník
Ing. Zdeněk Šubrt
doc. Ing. Antonín Valder, CSc.

Výbor pro KPV

garantuje přípravu témat a obsahu vzdělávání pro auditory (otevřeno i pro ostatní veřejnost), navrhuje vhodné lektory, spolupracuje na přípravě odborných konferencí.

Předseda výboru:
Ing. Jana Pilátová
Místopředseda:
doc. Ing. Karel Novotný, CSc.
Členové:
Ing. Rostislav Kuneš
Ing. Radka Loja
Ing. Ladislav Mejzlík

Výbor pro metodiku

Zabývá se převážně problematikou podnikatelského sektoru; sleduje návrhy a změny národních pravidel, nadnárodních pravidel (prostřednictvím podvýboru pro IAS/IFRS), návrhy interpretací českých předpisů, které garantuje Národní účetní rada; účastní se připomínkových řízení, a to včetně zaměření na finanční instituce (prostřednictvím druhého podvýboru); vytváří výstupy formou připomínek a stanovisek. Výbor má zástupce v Národní účetní radě a v Koordinačním výboru Komory daňových poradců.

Předseda výboru:
doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
Místopředseda:
Ing. Petr Ryneš
Členové:
Ing. Ariana Bučková
Ing. Rudolf Heřmanský
Ing. Hana Houdková
Ing. Eva Fišerová

Ing. Běla Kroupová
Ing. Pavel Kulhavý
Ing. Irena Liškařová
Ing. František Louša
Ing. Ivana Pilařová
Ing. Pěva Pokorná
Ing. Aleš Růta
z podvýborů
Ing. Petr Kříž / Ing. Jana Kutilová
Ing. Ladislav Langr / Ing. Roman Sedlák
korespondenční člen
Ing. Irena Pittermannová

- Podvýbor pro finanční instituce

Zabývá se sledováním návrhů, změn a interpretací pravidel regulujících účetnictví bank, pojišťoven, dalších finančních institucí a finančních nástrojů; spolupracuje s ČNB, KCP, BCP a ostatními institucemi na národní úrovni, zaměřuje se na Projekt BASEL II zaměřený na zavedení nového konceptu kapitálové přiměřenosti, který byl vydán Basilejským výborem pro bankovní dohled při Bance pro mezinárodní zúčtování v Basileji. Předseda podvýboru zastupuje komoru na jednáních Bankovní pracovní skupiny při FEE.

Předseda podvýboru:
Ing. Petr Kříž
Členové:
Hana Jandlová
Ing. Michaela Kubýová
Ing. Jana Kutilová
Ing. David Ondroušek
Ing. Jitka Svobodová
Ing. Jarmila Šimová
Ing. Jindřich Vašina

- Podvýbor pro IAS/IFRS

Působnost tohoto podvýboru je zaměřena na problematiku IFRS a další související otázky, jako je např. vzdělávání v této oblasti, podpora profese při směřování ke zvyšování kvality finančního výkaznictví, apod. Dále se podvýbor zabývá sledováním návrhů, změn a interpretací nadnárodních pravidel; zpro-

středkováním podstatných informací členům komory; vysvětlováním aplikací; vytvářením příkladů a zaujímáním stanovisek k vybraným problémům.

Předseda podvýboru:

Ing. Ladislav Langr

Členové:

Ing. Tomáš Bašta

Ing. Roman Sedlák

Ing. Martin Tesař

Ing. Petr Vácha

Ing. Karla Voráčková

Výbor pro legislativu a vnitřní normy

zabývá se vypracováním připomínek k návrhům vybraných zákonů, navrhuje profesní předpisy komory, zejména Statut, Etický kodex, jednací řád sněmu a Volební řád sněmu.

Předseda výboru:

JUDr. Antonín Husák

Výbor pro veřejný sektor

se zabývá specifiky subjektů ve veřejném sektoru; zaujímá stanoviska k působení auditorů v této oblasti ve vazbě na právní předpisy; podílí se na připomínkování předpisů; tvorbě auditorických směrnic a metodických pomůcek KA ČR řešících oblast veřejného sektoru; spolupodílí se na přípravě kvalitních vzdělávacích projektů pro auditory.

Předseda výboru:

Ing. Radomír Stružinský

Členové:

Ing. Tomáš Bartoš

Ing. Alenka Bozděchová

Ing. Zdeňka Drápalová

Ing. Jarmila Marková

Ing. Jitka Náhlovská

Ing. Zdeněk Nejezchleb

Ing. Danuše Prokúpková

Mgr. Martina Smetanová

Ing. Jaromíra Steidlová

Ing. Eva Zálešáková

Výbor pro informační politiku

se zabývá způsobem prezentace komory vůči veřejnosti, připravuje tiskové zprávy a jednotlivé mediální projekty, konzultuje obsah www stránek komory.

Předseda výboru:

Ing. Karel Hampl

Členové:

Ing. Marie Kučerová

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc.

Ing. Eva Rokosová

Výbor pro auditorické standardy

řeší aktuální problematiku metody auditu; poskytuje výklad auditorických směrnic, resp. mezinárodních auditorických standardů pro potřeby auditorů; zpracovává aplikační doložky k mezinárodním auditorickým standardům; podílí se na přípravě školení těchto standardů; účastní se připomínkových řízení k materiálům týkajícím se auditu (člen výboru pravidelně zastupuje komoru na jednáních Pracovní skupiny FEE pro audit).

Předseda výboru:

Ing. Zdeňka Drápalová

Členové:

Ing. Tomáš Bernát

doc. Ing. Jan Doležal, CSc.

Ing. Jaroslav Dubský

Ing. Karel Hampl

Ing. Roman Hauptfleisch

Ing. Ladislav Kozák, CSc.

Ing. Ivana Pilařová

Ing. Milan Slávik

Ing. Michal Štěpán

Ing. Jarmila Štiková

Redakční rada pro překlad ISA

Překlad mezinárodních auditorických standardů IFAC byl předpokladem jejich povinné aplikace, proto byla Radou KA ČR v roce 2003 jmenována Redakční rada pro překlad ISA, která s organizační pomo-

cí úřadu celý proces vytváření české verze ISA zajišťuje. Po vydání příručky v roce 2004 jsou redakční radou průběžně zajišťovány překlady novel mezinárodních standardů. Redakční rada má 10 členů – jde o zástupce velkých a středních auditorických firem, akademické obce, auditorů OSVČ a asistentku.

Předseda redakční rady

Ing. Milan Slávik

Členové:

doc. Ing. Jan Doležal, CSc.

Ing. Zdeňka Drápalová

Ing. Jaroslav Dubský

Ing. Ladislav Kozák, CSc.

doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.

Ing. Michal Štěpán

Mgr. Jana Vacková

Ing. Věra Výtvarová

Redakční rada časopisu Auditor

Redakční rada připravuje koncepci časopisu, schvaluje obsahovou náplň jednotlivých čísel tištěného časopisu a příloh, elektronické přílohy (e-příloha), jednotlivé příspěvky, jejich rozsah a rozhoduje o jejich zveřejnění. Navrhuje témata a autory příspěvků do příštích čísel a spolupracuje s ostatními výbory KA ČR, zejména výborem pro informační politiku, s kterým koordinuje uveřejňování informací na www.kacr.cz. Schází se pravidelně 1x měsíčně (s výjimkou měsíců červenec a srpen). Členové RR přispívají do obsahu jednotlivých čísel.

Předseda redakční rady

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

Komora by měla uspokojovat potřeby členů

Zúčastnil jsem se, se svými dalšími kolegy z naší společnosti, třídního semináře na téma „Mezinárodní auditorské standardy“, který se konal v prvních třech dnech měsíce listopadu 2005. Nechci se vyjadřovat na tomto místě k odborné úrovni semináře – čtení textů, které zřejmě zvládne každý auditor sám, ale chci se vyjádřit k ceně tohoto třídního semináře. Cena včetně DPH činila částku 5700 Kč, bez DPH potom 4790 Kč. V závěru semináře, při výzvě pana prezidenta k diskusi, jsem se zeptal, proč je tento seminář tak drahý, neboť to nebyl pouze můj názor, ale názor většiny z cca 70 účastníků tohoto semináře. Na uvedený dotaz jsem odpověď nedostal ani od přítomného prezidenta, ale ani od přítomného

viceprezidenta. Reakce pana prezidenta byla něco v tom smyslu, že tento seminář je levný, a že na uvedenou cenu určitě existuje na komoře auditorů kalkulace.

Z tohoto důvodu jsem na tomto semináři vyplnil dotazník, kde jsem znovu tento dotaz položil, tentokrát písemně se zdvořilou žádostí o zodpovězení tohoto dotazu, který jsem podepsal plným jménem a adresou s doporučením, aby tato otázka byla zodpovězena nejlépe prostřednictvím nejbližšího čísla profesního časopisu Auditor. Protože jsem do dnešního dne odpověď nedostal, zřejmě pro nedostatek času funkcionářů komory na odpovědi dotazů členů Komory auditorů České republiky, chci vyvolat k tomuto tématu veřejnou diskusi. Komora auditorů není přece výdě-

lečná organizace, ale nezisková organizace, která by měla uspokojovat především potřeby jejich členů. Obdobné semináře v zahraničí jsou cenově na jedné třetině a níže. Informoval jsem se na běžné ceny, tj. na pronájem konkrétního sálu k uskutečnění semináře, občerstvení, lektorské zabezpečení, cenu tištěných materiálů, které jsem obdržel a režijních nákladů spojených se zabezpečením tohoto třídního semináře a pořád mě to nějak nevychází, pořád mě tam několik set tisíc korun chybí, a to pouze z tohoto semináře. Z těchto důvodů jsem žádal o sdělení kalkulovaných nákladů na tento seminář. Píší to proto, že další semináře jsou podle programu školení připravovány a chtěl bych, aby všichni členové byli informováni o tom, proč

Fragaria uvádí na trh nový komplexní auditorský systém pro správu celé auditorské agendy FAUST

Aplikace pokrývá všechny základní procesy programu auditu, počínaje vedením spisu auditora, přes zpracování výsledků auditorských testů až po vydání téměř všech typů auditorských zpráv od klasických ročních uzávěrek až po speciální stanoviska auditora. Součástí je i možnost automatického sestavení základních výkazů účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, výkaz cash flow apod.) v souladu s českými účetními standardy, i standardy EU (IFRS apod.).



Fragaria s.r.o., Pampelišková 2013/8, 106 00 Praha 10
info@fragaria.cz, www.fragaria.cz

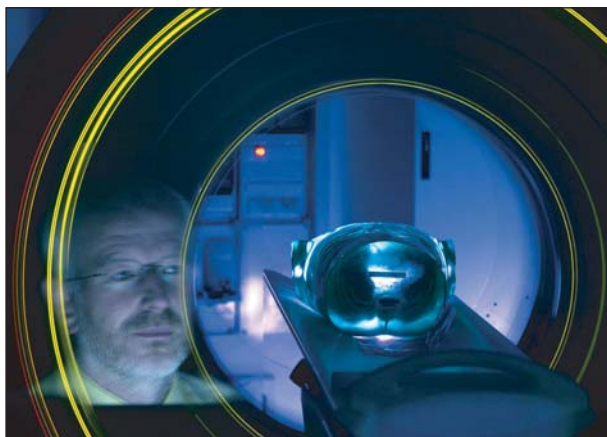


IAS 38 – Nehmotná aktiva

1. část

Účetní jednotky často vynakládají významné prostředky na navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, obchodní značky, marketingové průzkumy apod. Problematika aktiv, která nemají hmotnou podstatu a prospěch z jejich existence je vázán především na určité „neviditelné“ působení v rámci činnosti a aktivit realizovaných účetní jednotkou, je spojena s celou řadou klíčových otázek, jako je např. identifikace takových aktiv, jejich ocenění a stanovení správného okamžiku pro jejich zohlednění ve výsledovce.

Ne všechny výdaje, které byly vynaloženy s cílem zajistit pro účetní jednotku budoucí ekonomické užítky a z hlediska podniku by se tak mohly chovat jako nehmotné aktivum, však vyhovují definici nehmotného aktiva a požadavkům na jeho identifikovatelnost a ovládnání včetně pravděpodobného vzniku budoucích ekonomických užitků. Pokud konkrétní položka nevyho-



vuje definici nehmotného aktiva, zahrnují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností do nákladů v období, kdy vznikly (pokud nebyla daná položka získána při podnikové kombinaci akvizicí, protože v takovém případě by se stala součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice).

Například výdaje na výzkum se vykazují jako náklady tehdy, kdy jsou vynaloženy, pokud netvoří součást nákladů na podnikovou kombinaci. Příklady ostatních výdajů, které jsou zahrnuty do nákladů v období, kdy vznikly, jsou výdaje na reklamní a propagační činnost, výdaje na školení pracovníků, a výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku. Specifickou položkou jsou výdaje na zahájení činnosti (zřizovací výdaje), které nejsou zahrnovány do pořizovací ceny jednotlivých pozemků, budov a zařízení v souladu s IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Zřizovací výdaje mohou rovněž představovat náklady na založení společnosti, jako jsou např. právní a administrativní po-

platky vynaložené při zakládání právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny nebo činnosti, příp. výdaje na zahájení výroby nového produktu nebo zavedení nového výrobního procesu.

V ostatních případech je třeba zjistit, zda předmětná položka naplňuje definiční kritéria IAS 38, a pak by se s ní nakládalo jako s nehmotným aktivem. Účetní jednotky jsou při vykazování takových aktiv vázány jednotlivými ustanoveními IAS 38.

Historie

Počátky mezinárodní standardizace nakládání s nehmotnými aktivy ve vztahu k účetní závěrce spadají do roku 1978, kdy tehdejší IASC (International Accounting Standards Committee) vydal IAS 9 – Účtování nákladů na výzkum a vývoj. Tento standard vyžadoval zahrnování nákladů na výzkum přímo do nákladů ve výsledovce, zatímco v případě nákladů na vývoj umožňoval buď jejich kapitalizaci, nebo zahrnutí do nákladů obdobně jako v případě nákladů na vývoj. Následně byl tento přístup ze strany IASC přehodnocen a bylo navrženo, aby veškeré náklady na výzkum a vývoj byly ponechávány v nákladech (vzorové řešení) nebo kapitalizovány (alternativní řešení). Přípomínky k E32 však vedly k tomu, že IASC změnil svůj návrh a v listopadu 1993 vydal novelizované znění IAS 9, podle kterého s účinností pro účetní období začínající 1. ledna 1995 nebo později stanovil požadavek kapitalizace nákladů na vývoj, které naplní určitá kritéria. Veškeré náklady na výzkum a ostatní náklady na vývoj měly být ponechány v nákladech a vykazovány ve výsledovce v období, ve kterém byly vynaloženy. Požadavek kapitalizace některých nákladů na vývoj vyvolal ostrou diskusi a následně se stal důvodem pro nepřijetí novelizovaného znění standardu ze strany IOSCO (International Organization of Securities Commissions). IASC v návaznosti na tuto skutečnost přijal v červnu 1995 rozhodnutí o dalším přepracování IAS 9.

Mezitím probíhaly práce na standardizaci přístupu k ostatním nehmotným aktivům. Výsledkem těchto činností bylo vydání návrhu principů přístupu k nehmotným aktivům v lednu 1994 a zejména vydání Exposure Draft E50 v červnu 1995. Principy přístupu k nehmotným aktivům byly konzistentní s přístupem k dlouhodobému hmotnému majetku v IAS 16. Rozsáhlou diskusi však vyvolal požadavek amortizace nehmotných aktiv ve lhůtě maximálně 20 let (obdobně jako v případě goodwillu dle IAS 22). V návaznosti na tuto diskusi IASC březnu 1996 zrušil požadavek maximální doby amortizace nehmotných aktiv, pokud

bude vytvořen dostatečně robustní a spolehlivý model testování na ztrátu ze snížení hodnoty. IASC dále rozhodl o zahrnutí veškerých nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností (tedy včetně položek řešených do té doby v IAS 9) do jednoho standardu. V srpnu 1997 tak byl vydán Exposure Draft E60, na jehož základě byl v červenci 1998 vydán s účinností pro účetní období začínající 1. července 1999 nebo později nový standard IAS 38. Tento standard nahradil v plném rozsahu IAS 9.

IAS 38 byl v rámci projektu zaměřeného na řešení podnikových kombinací dále revidován nástupcem IASC, tedy IASB (International Accounting Standards Board). V první fázi projektu se IASB zaměřil především na některé konkrétní otázky související se změnami v přístupu k podnikovým kombinacím, a proto ani v případě IAS 38 nenavrhoval změny veškerých požadavků standardu, ale pouze takové změny, které navazovaly na nový přístup k problematice podnikových kombinací. Jednalo se především o náhled na identifikovatelnost nehmotných aktiv, dobu použitelnosti a amortizaci nehmotných aktiv, a v neposlední řadě vykazování projektů výzkumu a vývoje nabytých v rámci podnikových kombinací. Výsledkem těchto činností bylo vydání novelizovaného znění IAS 38 v březnu roku 2004, které je účinné ve vztahu k účetním obdobím začínajícím 31. března 2004 nebo později, resp. ve vztahu k nehmotným aktivům nabytým v rámci podnikových kombinací uskutečněných 31. března 2004 nebo později.

Doposud poslední novela IAS 38 byla provedena v souvislosti s vydáním IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů dne 9.12.2004, na základě které došlo k úpravě působnosti standardu.

Začlenění IAS 38 do komunitární legislativy EU

IAS 38 byl v návaznosti na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů přijat prostřednictvím Nařízení Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002.

Novelizované znění IAS 38 bylo následně s účinností od 1.1.2005 přijato pro potřeby komunitární legislativy EU na základě Nařízení Komise č. 2236/2004 ze dne 29. prosince 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS) č. 1, 3 až 5, mezinárodní účetní standardy (IAS) č. 1, 10, 12, 14, 16 až 19, 22, 27, 28, 31 až 41 a výklady Výboru pro výklad standardů (VVS) č. 9, 22, 28 a 32. Text nařízení je pub-

likován v Úředním věstníku Evropské unie L 392 ze dne 31.12.2004 a v příloze obsahuje i plné znění IAS 38. Nařízení je dostupné i v českém jazyce.

Vymezení nehmotných aktiv

Za nehmotné aktivum je považováno takové nepeněžní aktivum (tedy mimo peněžních prostředků a aktiv, která znamenají přijetí fixního nebo předem stanovitelného objemu peněžních prostředků), které nemá fyzickou podstatu. Původní znění IAS 38 vycházelo z předpokladu, že tato aktiva by dále měla být držena za účelem využití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení, ale novelizované znění IAS 38 nepovažuje tuto skutečnost za relevantní a za základní charakteristiky nehmotných aktiv považuje pouze následující:

- identifikovatelnost aktiva,
- jedná se o zdroj kontrolovaný účetní jednotkou (ovládání aktiva), z něhož lze očekávat budoucí ekonomické užítky pro tuto účetní jednotku,
- neexistence hmotné (fyzické) podstaty.

Pokud je aktivum považováno za nehmotné aktivum, spadá do působnosti IAS 38, s výjimkou následujících položek:

Položka	Upravující IFRS
Nehmotná aktiva držaná podnikem za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání	IAS 2, IAS 11
Odložené daňové pohledávky	IAS 12
Pronájmy mimo nehmotná aktiva držaná v rámci finančního leasingu a práva vyplývající z licenčních ujednání pro takové položky, jako jsou filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva	IAS 17
Aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků	IAS 19
Finanční aktiva vymezená v IAS 39	IAS 3, IAS 27, IAS 28, IAS 31
Goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace	IFRS 3
Odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí z pojistitelských smluvních práv stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4	IFRS 4
Dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držaná za účelem prodeje (nebo zahrnutá do skupiny vyřazených aktiv určených k prodeji)	IFRS 5
Aktiva z průzkumu a hodnocení v případě nerostných zdrojů	IFRS 6

Výše uvedené položky jsou sice vyloučeny z působnosti IAS 38, ale některé části IAS 38 (např. požadavky na zveřejnění) se i na tyto položky mohou vztahovat, pokud konkrétní standard tuto problematiku samostatně neupravuje.

IAS 38 se nevztahuje na výdaje na vývoj a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

a) Identifikovatelnost aktiva

Aktivum splňuje kritérium identifikovatelnosti, pokud je oddělitelné (tj. pokud je možno jej např. samostatně prodat nebo licencovat) nebo vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností.

b) Ovládání aktiva

Účetní jednotka ovládá aktivum, pokud je schopna získat budoucí ekonomické užítky z tohoto aktiva a současně zamezit v přístupu ostatním k těmto užtkům (např. na základě uplatnění práv vyplývajících z patentové ochrany). Není přitom nezbytné, aby bylo ovládání aktiva založeno výhradně na soudní vymahatelnosti práv. Ovládání aktiva jiným způsobem (např. výhradním přístupem k materiálovým zdrojům souvisejícím s využíváním aktiva) je však vždy obtížnější a komplikovanější z hlediska jeho prokazování. Z výše uvedených důvodů není běžně možné považovat za nehmotné aktivum např. tým vysoce kvalifikovaných zaměstnanců nebo zákaznické portfolio (což např. u auditorských firem zpravidla patří k nejdůležitějším aktivům a zdrojům budoucích ekonomických užtků), protože účetní jednotka není účinně schopna zabránit odchodu zaměstnanců nebo zákazníků ke konkurenci.

c) Budoucí ekonomické užítky z aktiva

Budoucí ekonomické užítky plynoucí z nehmotného aktiva mohou představovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užítky plynoucí z využití těchto aktiv účetní jednotkou.

d) Neexistence hmotné podstaty

Většina nehmotných aktiv má hmotnou složku, která však má v zásadě povahu určitého nosiče a z hlediska podstaty tohoto aktiva je nevýznamná. Jedná se např. o DVD nebo CD disky, listiny dokládající rozhodnutí Úřadu pro průmyslové vlastnictví apod. U těchto aktiv asi nikdo nebude diskutovat o tom, že by se snad měla hmotná složka brát jakkoliv v úvahu. Mohou však nastat i případy, kdy je nehmotné aktivum naopak nedílnou součástí hmotného aktiva, bez něhož nemůže ani jedna složka samostatně existovat (např. počítačový operační systém, software NC strojů). V takovém případě je třeba rozhodnout, zda z hlediska daného aktiva převažuje jeho hmotná či nehmotná složka, a následně celé aktivum zařadit do režimu nehmotných aktiv (a uplatnit případně IAS 38) nebo hmotných aktiv (a uplatnit IAS 16, resp. jiný relevantní standard). U těchto položek pak navíc rozhodně stojí za to zvážit uplatnění komponentního přístupu k odpisování.

Uznání nehmotných aktiv

Aby bylo možné nehmotné aktivum vykazovat v rozvaze, musí naplňovat výše uvedené charakteristiky, musí být spolehlivě ocenitelné, a dále musí být pravděpodobné, že budoucí očekávané ekonomické užítky přiřaditelné k aktivu skutečně poplynou ve prospěch účetní jednotky.



Vstupní ocenění nehmotných aktiv

Vstupní ocenění nehmotných aktiv je prováděno na základě pořizovací ceny.

a) Samostatné pořízení nehmotného aktiva

Pořizovací cena samostatně pořízených aktiv je tvořena především cenou pořízení aktiva (včetně dovozního cla a nevratných daní z prodeje po odečtu obchodních slev a rabatů) a dále náklady přímo přiřaditelnými k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití (např. osobní náklady vztahující se přímo k uvedení aktiva do provozního stavu, instalační poplatky, náklady na odzkoušení správné funkce aktiva). Součástí pořizovací ceny nejsou např. náklady na zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci), náklady na zaškolení obsluhy, správní a jiné obecné režijní náklady, počáteční provozní ztráty (např. ztráty vznikající při nabídkových řízeních na využití výstupů z používání příslušného aktiva).

Výdaje vynaložené po uvedení aktiva do stavu, který je nutný k provozování aktiva dle záměru účetní jednotky, se nezahrnují do pořizovací ceny aktiva a stávají se součástí nákladů běžného účetního období.

Pokud je úhrada pořizovací ceny nebo její části odložena na dobu delší, než je běžná lhůta splatnosti, je pořizovací cena stanovena na úrovni čisté současné hodnoty budoucích plateb pořizovací ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a současnou hodnotou plateb je vykazován jako úrokový náklad v období, ke kterému se vztahuje (pokud není uplatněn alternativní přístup podle IAS 23 a úrokový náklad není v příslušném rozsahu kapitalizován).

Pořízení nehmotného aktiva s využitím státní dotace

Některé typy nehmotných aktiv jsou často pořizovány v podmínkách spoluúčasti veřejných rozpočtů nebo na základě jejich bezúplatného či jinak zvýhodněného poskytnutí dle rozhodnutí některého z orgánů státní samosprávy. Nehmotné aktivum tak může být nabyto zdarma nebo za symbolickou cenu na základě podpory ze strany státu. Příkladem takových situací je přidělení

licence na rozhlasové a televizní vysílání, dovozní licence nebo kvóty apod. Podle IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory je možno při prvotním uznání vykazat jak nehmotné aktivum, tak i dotaci v reálné hodnotě. Pokud se účetní jednotka rozhodne neuplatňovat pro vstupní ocenění reálné hodnoty, ocení nehmotné aktivum v nominální hodnotě skutečně vynaložených nákladů, které mohou být zahrnuty do pořizovací ceny aktiva.

Výměna aktiv

Jedno nebo více nehmotných aktiv lze získat výměnou za jiná nepeněžní aktiva, příp. za protihodnotu představovanou kombinací peněžních a nepeněžních aktiv. Pokud má směnná transakce komerční podstatu (tj. na základě směny dojde z hlediska účetní jednotky ke změně peněžních toků vyplývajících z prováděné činnosti, změní se hodnota části podniku ovlivněné transakcí, a tyto změny jsou ve vztahu k reálné hodnotě směněných aktiv významné), je pořizovací cena takto nabytých nehmotných aktiv stanovena na úrovni jejich reálné hodnoty. Pokud je účetní jednotka schopna spolehlivě určit reálnou hodnotu nabytého nebo přenechaného aktiva, použije se pro ocenění pořizovací ceny nabytého aktiva reálná hodnota přenechaného aktiva (pokud ovšem není jednoznačněji doložitelná reálná hodnota nabytého aktiva). Pokud však nelze nabyté aktivum ocenit v jeho reálné hodnotě, oceňuje se na úrovni účetní hodnoty přenechávaného aktiva.

b) Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Pořizovací cena nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností zahrnuje všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití. Jedná se např. o materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva, osobní náklady související s vytvářením nehmotného aktiva, poplatky za registraci patentů, ochranných známek a autorských práv, a dále amortizaci patentů a licencí využitých pro vytváření nehmotného aktiva. Pořizovací cena může obsahovat i úroky související

s profinancováním nákladů na vytvoření nehmotného aktiva (IAS 23 – Výpůjční náklady stanoví pravidla pro případné zahrnutí úroků jako součásti nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností).

Mezi výdaje, které nelze zahrnout do vstupní ceny nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností, patří zejména odbytová a správní režie, počáteční povozní ztráty a výdaje na školení

Obchodní značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou vytvořené vlastní činností

Výdaje na tyto položky nelze odlišit od nákladů na rozvoj činnosti podniku jako celku, a proto nejsou vykazovány jako nehmotná aktiva.

Goodwill vytvořený vlastní činností

Pokud účetní jednotka vynaloží určité prostředky s cílem vytvořit si předpoklady pro dosahování budoucích ekonomických užitků, nemusí být jejich výsledkem nehmotné aktivum. Jedná se např. o výdaje na zvýšení podílu na trhu, vytvoření nových distribučních kanálů, zlepšení image obchodní značky apod. V konečném důsledku tyto výdaje spolupůsobí na hodnotu podniku, a vyvolávají tak rozdíly mezi tržní hodnotou účetní jednotky jako celku a hodnotou jejích čistých identifikovatelných aktiv. Tyto výdaje jsou často charakterizovány jako výdaje, které spoluvytvářejí goodwill vytvořený vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností se nevykazuje jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) ovládaný účetní jednotkou, u něhož by bylo možné spolehlivě stanovit pořizovací cenu.

Dokončení v příštím čísle časopisu Auditor

Ing. Roman Sedlák

je cena tohoto semináře tak vysoká. V kuloárech jsem se dozvěděl, že je to proto, že se tam umořují náklady spojené s překladem těchto standardů. Podle vlastních zkušeností vím, že jedna strana překladu odborného textu stojí cca 250 Kč; celý překlad by nestál více než 230 tis. Kč. Proto ani tento argument mě nějak nepřesvědčil. Navíc v každoročním rozpočtu nákladů komory je s částkou na překlady a tlumočení počítáno cca ve výši 400 tis. Kč.

Nejvíce mě na tomto chování zmíněných funkcionářů našeho vlastního profesního společenství zaráží, že na vlastních členech, pro které vůbec bylo založeno a funguje, takovým způsobem vydělává. Dokladem o tom je rozpočet komory např. na rok 2005, kde výnosy ze školení jsou rozpočtovány ve výši 7100 tis. Kč a náklady na tyto semináře jaksi v součtu jednotlivých kategorií

přednášející, pohoštění, nájem za sály a tisky materiálů, včetně souvisejících režijních nákladů mi tuto částku nedávají. Jsou totiž podstatně nižší. To svědčí o skutečnosti, že naše profesní společenství se ke svým členům nechová jako nezisková organizace, ale jako velice zisková kapitálová společnost.

Z těchto důvodů by měli funkcionáři komory a profesní pracovníci komory, kterých se tato problematika týká, položit na stůl konkrétní čísla a dokumentovat, že na vlastní členské základně komora neprofituje. Pro profitování na vlastní členské základně komora zcela určitě zřízena nebyla.

Zkušenosti ze zahraničí mě totiž vedou k těmto úvahám, protože u našich východních sousedů se pořádají jednodenní semináře již od 350 Sk do 700 Sk pro auditory a úměrně k tomu i semináře vícedenní.

Současně bych doporučoval, aby se zejména členové revizní komise začali tímto tématem, ale při pohledu na rozpočet komory i tématy dalšími (nájemné za prostory, které využívá KA ČR, cena internetu, reprezentanční náklady a další), zcela vážně a seriózně zabývat.

Věřím, vážená redakce, že tento kritický článek zveřejníte, i když marně v každém čísle našeho časopisu hledám rubriku nazvanou např. - názory členů komory na auditorskou profesi a fungování jednotlivých orgánů komory. V případě, že tento článek zveřejněn nebude, žádám váženou redakci o sdělení důvodu, proč nebyl zveřejněn, abych mohl širokou auditorskou veřejnost informovat jiným vhodným způsobem.

Ing. Jiří Fárlík

jednatel společnosti Top Auditing auditor, č. osv. 99

Malé zamyšlení na počátku roku

Sváteční dny jsou za námi. Vstupujeme do nového roku s předsevzetími či s bohatou zkušeností, že dávat si předsevzetí nemá smysl. Bilancujeme, co se v loňském roce podařilo a co nikoli, možná raději přemýšlíme o tom, co nás čeká v roce 2006. Já osobně zároveň bilancuji, čeho se mi podařilo dosáhnout za rok působení ve funkci prezidenta komory a co ještě stihnu za čas, který mi zbývá do konce volebního období. Zvažuji, co mohlo být uděláno lépe, jakých chyb jsem se já či moji kolegové v radě dopustili, co bylo jejich příčinou. Přemýšlím i o tom, jakou podporu musíme mít ve svých vlastních firmách, abychom se mohli věnovat společným záležitostem, jaké zázemí musíme mít v rodinách či osobním životě obecně. Při čtení nejmenovaného periodika radostně konstatuji, že na rozdíl od některých jiných profesních organizací máme nastaven ta-

kový volební systém, který nám neumožňuje ve volebním procesu kumulovat v rukách jednotlivců stovky volebních hlasů prostřednictvím plných mocí. Jsem však především hrdý na všechny, kteří bez ohledu na před lety „zmražené“ náhrady za ztrátu času pracují pro komoru, vyslechli mnohokrát vyslovanou žádost o zpětnou vazbu a inspirujícími nápady a názory posouvají, byť možná zdánlivě pomalu, komoru stále kupředu. Také od ostatních kolegů očekáváme pomoc v podobě rozmanitých aktivit, ať již v podobě práce v poradních orgánech, v přednáškové či publikační činnosti. V hojně míře se nám takovéto podpory dostává, příkladů bych mohl uvést nespočet.

Pak se ale znenadání objeví zpětnovazební reakce, která mi svojí prvoplánovou přímočarostí a zdánlivou objektivitou vyráží dech a začínám přemýšlet o smyslu svého po-



činání. Hledám odpověď na otázku, co vede mého kolegu k tomu, aby s obrovskou intenzitou prosazoval svůj názor a vydával jej za názor většiny. Jsme opravdu rozděleni na „my“ a „vy“, jsme opravdu málo demokratičtí a prosazujeme své názory mocenskou silou? Ale možná od obecných úvah přejdeme ke konkrétnu.

Dne 15. 12. 2005 byl v knize došlé pošty KA ČR zaregistrován



dopis adresovaný redakci časopisu Auditor s velmi důraznou žádostí o jeho zveřejnění. Ing. Fárlik, autor článku (viz str. 10, tohoto čísla, kde je v plném znění otištěn) se v něm ohrazuje proti vysoké ceně semináře „Mezinárodní auditorské standardy“ konaného v Brně počátkem listopadu. Myšlenka jistě chválná, kdyby nebylo mnohých ale...

- 1) Ing. Fárlik patrně velmi záhy, na rozdíl od ostatních, dokázal vyhodnotit odbornou úroveň semináře, takže v době, kdy jsem já (shodou okolností) přednášel, nebyl s velmi vysokou pravděpodobností v přednáškovém sále přítomen. Dostavil se až na samý závěr semináře ve čtvrtek odpoledne, patrně proto, že měl nutkavou potřebu vyplnit hodnotící formulář a položit mi otázku, o které ve svém dopise píše. Obdobně postupoval i další auditor z firmy Top Auditing, který je na prezenční listině zapsán, ale kterého jsem za den a půl ani nespátřil. Dovoluji si na tomto místě vyslovit hypotézu o tom, zda výdaje těchto kolegů je možné posuzovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ale je možné, že jsou zaúčtovány na daňově neuznatelných nákladech, krom toho mi toto hodnocení nepřísluší. Dovolím si pak vyslovit i další hypotézu, zda rozsah 23 hodin má být těmto kolegům započítán do hodin KPV, ale zde zase pro změnu nevím, zda nemají hodin nadbytek.
- 2) Je s podivem, že když názor na cenu byl názorem „většiny z cca 70 účastníků“, byl v písemně podobě zaznamenán pouze u jednoho dalšího kolegy. Navíc, cena byla známa dopředu a seminář jako každé jiné „zboží“ mohl být nakoupen či nemusel (seminář se konal před XV. sněmem, takže o povinné účasti nelze spekulovat).
- 3) Nevím, o jakém zahraničí, ve kterém jsou ceny třetinové, pan kolega hovoří, ale patrně má na mysli Slovensko (viz. závěr jeho dopisu). Je věcí každé profesní organizace, jak jednotlivé úkoly plní, s jakými náklady, ale i s jakými věcnými výsledky.
- 4) Úvahy o jednotlivých nákladových položkách jsou zdánlivě logické, ale nevím, jak logické by bylo, aby seminář například v Ostravě byl dražší než seminář v Brně. Takže vždy vycházíme z očekávaných nákladů na pronájem, tisky, lektory atp., přičemž některé položky lze ovlivnit více, jiné nikoli. Semináře jsou ve všech místech konání stejně drahé.
- 5) Za nehorázné považuji tvrzení, že (funkcionáři) „na vlastních členech...takovým způsobem vydělává“. Panu kolegovi zřejmě nedošlo, že jsme skutečně nezisková organizace, která nevyplácí ani dividendy, ani podíly na zisku, že veškeré „přebytky“ z jednotlivých aktivit pokrývají „schodky“ v aktivitách jiných. Do jaké míry je toto pokrývání „spravedlivé“ bychom mohli vést nekonečné diskuse s velmi jistým závěrem – spravedlnost pro všechny neexistuje. Nejsme tedy „velice zisková kapitálová společnost“, ale profesní organizace hospodařící s prostředky, které jsou od nás všech. Každoročně je sněmu předkládáno

plnění rozpočtu, účetnictví je ověřováno revizory účtů, schvalován je i rozpočet na následující období. Jsem i v otázkách hospodaření komory nakloněn všem pozitivním impulsům, pokud budou mít racionální základ a pokud budou vedeny snahou pomoci.

- 6) Pozornému čtenáři sněmovních materiálů jistě neuniklo, že ing. Fárlikem uváděný údaj o tom, že v rozpočtu na rok 2005 jsou výnosy za školení ve výši 7 100 tis. Kč, není pravdivý (správná částka je 6 100 tis. Kč). Ale to jen na okraj.

Ing. Fárlik obdržel, byť se značným zpožděním způsobeným tím, že bylo třeba řešit mnoho důležitějších záležitostí, kalkulaci akce tak, jak prapůvodně požadoval. A ejhle, opět je to špatně, kalkulace je (dle jeho dalšího dopisu, resp. dopisů datovaných 3. ledna 2006) nesprávná po formální i věcné stránce a navíc, na akci komora vydělala! Ano, vydělala. Jaká by proboha byla reakce ing. Fárlika, kdyby na akci komora prodělala? To si nedovedu představit. Patrně by se podivoval nad tím, jak je kalkulace špatně zpracována, že je nutné krýt vzdělávání z jiných zdrojů, například příspěvků.

Pokud jste můj příspěvek dočetli až sem, možná se podivujete tomu, proč tolik povyku pro jeden dopis. Nejde o jeden dopis, nejde ani o povyk. Jde o to, abychom si ujasnili několik základních premis, ze kterých, alespoň dle mého názoru, je třeba vycházet:

- KA ČR má v řadě ohledů nastavena mnohem přísnější pravidla pro uplatňování demokratických principů, než některé jiné profesní komory. Způsob voleb a především povinná rotace volených funkcionářů vedou k tomu, že je systémově minimalizována možnost zneužití financí ve prospěch jednotlivců či skupin.

- KA ČR je neziskovou entitou, žádné dividendy nejsou vypláceny.
- Systém schvalování rozpočtů a jejich kontrola je transparentní, sněmovní materiály, byť mnohdy po obsáhlé diskusi, jsou usnesením sněmu schváleny a jsou závazné pro radu komory, ale svým způsobem pro všechny auditory a auditorské společnosti.
- Vzdělávání auditorů je financováno tak, aby byly pokryty veškeré náklady, včetně nákladů režijních. Z učebnic nákladového a manažerského účetnictví je známo, že režijní náklady mají zpravidla charakter nákladů fixních, které je třeba pokrýt výnosy. Ty však jsou variabilní, na počátku období jen velmi obtížně predikovatelné. Při lepším využití kapacit dochází k poklesu fixních nákladů na jednotku, hodinu výuky.
Jsem si vědom toho, že výše uvedené názory nemusí konvenovat

všem, je možné jistě hledat i jiná, alternativní východiska. Proces jejich hledání však musí být standardní. Konkrétní návrh by měl být projednán příslušným výborem, předložen prezidiu, následně radě a (v případě potřeby, v souladu se statutem) i sněmu. Jiný způsob rozhodování je dle mého názoru nepřijatelný.

Začínal jsem svoji úvahu mimo jiné i myšlenkou o demokratických procesech v profesní organizaci. Jistě, je dobře, že stav je takový, jaký jsme si za 13 let existence KA ČR vytvořili. Je dobře, že větší na záležitosti se řeší, neodsouvá. Je však pochopitelné, že v každé organizaci, navíc v takové, kde všichni mají poměrně vysokou inteligenci související s jejich vzděláním, existují rozdílné názory jak na definování rozhodujících úkolů, tak i na cesty jejich řešení. Problém však vidím v tom, jakou metodou

je názor prosazován, jak je ověřeno, že je názorem racionálním, směřujícím ku prospěchu celku, nikoli určité skupiny. Chtěl bych proto požádat všechny, pochopitelně včetně ing. Fárlika, aby zvážili způsob, jakým oslovují své kolegy ve volených orgánech i ostatní kolegy. Redakce časopisu Auditor se správně rozhodla dopis zveřejnit. Jen si neumím představit, jak zareaguje redakční rada v situaci, kdy podobných dopisů ke zveřejnění dostane povícero. Bude losovat? Bude některé odmítat a tím naruší svobodnou možnost vyjádření se konkrétního auditora? Bude třeba zvětšit rozsah časopisu? Pokud bude zvolena poslední možnost, pak vězte, že napíšete dopis o tom, že tudy cesta nevede. A budu trvat na jeho zveřejnění.

Vladimír Králíček
prezident KA ČR

Zápočet pohledávek

Pohledávka je splatná 20. 2., závazek je splatný 27. 12. Dohoda o zápočtu pohledávek a závazku je ze dne 15. 5. následujícího účetního období.

Je správné zaúčtovat účetní případ do otevřeného účetního období, kdy pohledávka a závazek právně zanikají podle občanského zákoníku, tj. 27. 12., pokud je toto účetní období dosud otevřeno (v opačném případě do období, kdy se o zápočtu na základě uzavření dohody dozví), nebo v období, kdy dojde k uzavření dohody?

Řešení zániku pohledávek vyplývá z občanského zákoníku § 580:

„Mají-li věřitel a dlužník vzájemně pohledávky, jejichž plnění je stejného druhu, zaniknou započtením, pokud se vzájemně kryjí, jestliže některý z účastníků učiní vůči druhému projev směřující k započtení. Zánik nastane okamžikem,

kdy se setkaly pohledávky způsobily k započtení.“

Obchodní zákoník řeší problematiku započtení pohledávek v části třetí, Hlavě I, Dílu IX - Některá ustanovení o započtení pohledávek, konkrétně v § 358 a následujících, ale není zde upraven zánik vzájemných pohledávek a závazků. Proto podle základních ustanovení obchodního zákoníku, která jsou uvedena v § 1, nelze-li řešit podle ustanovení obchodního zákoníku, řeší se podle práva občanského. Řešení tedy vyplývá z výše citovaného občanského zákoníku a k zániku vzájemných pohledávek a závazků dochází k 27. 12., přestože dohoda o zápočtu je uzavřena později.

Konkrétní postup v účetnictví

1. Dojde-li k započtení pohledávek v následujícím účetním ob-

dobí, je správné účtovat tento účetní případ do období, kdy se pohledávky potkaly (právně zanikly), pokud je účetní období ještě otevřeno, a pokud je případ významný, popsat v příloze k účetní závěrce podmínky ujednání obchodních partnerů. Případný kurzový rozdíl vzniklý se zápočtu pohledávek je zaúčtován do období, ve kterém dochází k právnímu zániku.

2. Pokud je účetní období uzavřeno, účtujeme v období, kdy jsme se o zápočtu dozvěděli, tj. do účetního období, kdy došlo k dohodě o zápočtu.

Ing. Pěva Pokorná
výbor pro metodiku KA ČR

Pozn. redakční rady:

V případě bodu 2 může nastat problém u pohledávek v cizí měně, jaký kurz k zápočtu použít.

Opravné položky k pohledávkám v zahraniční měně

Předkládají:

Ing. Pěva Pokorná,
daňová poradkyně, č. osv. 23
Anna Máchová,
daňová poradkyně, č. osv. 375

1. Úvod

Zákon o účetnictví od 1. 1. 2002 v § 4 zcela nově uvedl, že v cizí měně se vedou také opravné položky a rezervy za předpokladu, že majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně. Do 31. 12. 2001 se nepředpokládalo, že se opravné položky přepočítávají aktuálním kurzem k rozvahovému dni, a dokonce v úvodních ustanoveních postupů účtování bylo uvedeno, že u pohledávek v cizí měně, ke kterým se tvoří zákonná opravná položka, se při uzavírání účetních knih nezjišťují ani neúčtují kurzové rozdíly.

Zákon o účetnictví v § 4 obecně uvádí tituly, u kterých, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, musí účetní jednotka evidovat kromě jednotek české měny také cizí měnu. Na ustanovení tohoto paragrafu se odvolává § 24 odst. 4 v souvislosti s povinností ocenit majetek a závazky vyjádřené v cizí měně k rozvahovému dni kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou platným k tomuto dni.

Pokud je k pohledávce v zahraniční měně vytvořena opravná položka, k rozvahovému dni se tato pohledávka přepočte kurzem platným k tomuto rozvahovému dni a vyčíslí se kurzový rozdíl, změní se i hodnota opravné položky. Tento rozdíl je nutno zaúčtovat.

V poslední době se stále častěji diskutuje, zda změna opravné položky, která souvisí s přepočtem pohledávky k rozvahovému dni, je kurzovým rozdílem nebo korekcí opravné položky.

2. Popis problému

V zákoně o účetnictví, platném pro rok 2005, je v § 4, odstavci 12 uvedeno:

(6) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot, s výjimkou zlata, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

Důsledky tohoto ustanovení lze demonstrovat na následujícím příkladu.

Příklad

Tvorba 20 % daňové a 80 % účetní opravné položky k pohledávce ve výši EUR 80.000

okamžik vzniku pohledávky

pohledávka v EUR	Kurs	pohledávka v CZK	% OP	OP v EUR	OP v CZK	dif. OP
80 000	30,25	2 420 000	20	16 000	484 000	
		2 420 000	80	64 000	1 936 000	
80 000		2 420 000		80 000	2 420 000	

přepočet k rozvahovému dni

80 000	32,10	2 568 000	20	16 000	513 600	29 600
			80	64 000	2 054 400	118 400
80 000		2 568 000		80 000	2 568 000	148 000

K pohledávce ve výši EUR 80.000 byla vytvořena v souladu se zákonem o rezervách 20% zákonná opravná položka a 80% účetní opravná položka. Obě opravné položky jsou evidované v CZK i v EUR. Tvorba opravných položek byla zaúčtována na účet 558 – zákonné opravné položky a na účet 559 – opravné položky (daňově neúčinný). K rozvahovému dni byla pohle-

dávka, jejíž hodnota v EUR se nezměnila, přepočtena kurzem ČNB platným k rozvahovému dni. Tímto přepočtem se změnila hodnota pohledávky v CZK, což se promítne i do výše opravné položky v CZK. Hodnota opravné položky v EUR se nezmění, zatímco hodnota v CZK se zvýší celkem o CZK 148 000. Tuto částku je nutno zaúčtovat, a to buď jako kurzový rozdíl nebo jako korekci opravných položek.

2.1 Argumenty pro kurzový rozdíl

Zákon obecně požaduje přepočtení majetku aktuálním kurzem ČNB. Majetek je v účetních výkazech vždy vykázán v netto hodnotě. Stejně je tomu u pohledávky. Rozhodující je tedy netto hodnota pohledávky. Proto je nutno aktuálním kurzem přepočítat jak pohledávku, tak opravnou položku. Takto je opravná položka přepočítána vždy, když je přepočítáváno podkladové aktivum, v našem případě pohledávka. Tedy zejména k rozvahovému dni,

k postoupení, k započtení, k uhrazení, zjednodušeně řečeno vždy, když dochází k okamžiku uskutečnění účetního případu. Rozdíl vzniklý při přepočtu opravné položky evidované v cizí měně představuje kurzový rozdíl, který je nutno v souladu s § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zaúčtovat na vrub účtu finančních nákladů (563) nebo ve prospěch účtu finančních výnosů

(663). Pokud by tento kurzový rozdíl měl být účtován jinak, muselo by to být v § 60 uvedeno. Například u cenných papírů a podílů je uvedeno, že se kurzový rozdíl stává součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí nebo se účtuje prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Podobné ustanovení pro opravné položky však není. Podle obecných pravidel proto kurzové rozdíly z titulu opravných položek (účetních i daňových) patří na účty 563, 663.

Zaúčtovaný kurzový rozdíl k účetním opravným položkám je daňově uznatelným nákladem nebo výnosem.

Významným argumentem pro tento názor je skutečnost, že problematika je upravena ve vyhlášce pro banky a finanční instituce č. 501/2002 Sb. v § 74 odst. 4 – Postup tvorby a použití opravných položek (k § 4 odst. 8 zákona):

(4) K účtům majetku vedených v cizí měně se tvoří opravné položky v této cizí měně. Kurzové rozdíly se vykazují stejně jako kurzové rozdíly z ocenění majetku, k němuž se vztahují.

Vyhláška pro finanční instituce se používá pro podnikatele i v jiných případech. Použití úpravy vyhlášky pro finanční instituce subjekty účtujícími dle účetní vyhlášky pro podnikatele zajišťuje jednotné řešení stejné problematiky u obou okruhů účetních jednotek.

Účtování o kurzovém rozdílu naplňuje plně požadavky na věrný a poctivý obraz účetnictví. K dokumentaci tohoto tvrzení malý příklad:

Pohledávka ve výši 100 EUR je plně kryta opravnou položkou ve výši 100 EUR.

Při kurzovém řešení je jakýkoli kurzový zisk z přepočtu pohledávky ve výsledovce kompenzován kurzovou ztrátou ve stejné výši, tj. nevznikají náklady a výnosy v různých částech výsledovky – proč by také měly, je-li hodnota pohledávky netto nulová. Tuto eleganci řešení přes tvorbu OP postrádá.

2.2 Argumenty pro korekci opravné položky

V souladu s § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb. se na českou měnu přepočítává majetek a závazky, vyjádřené v cizí měně. V souladu

s ČÚS se opravnými položkami vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. V případě opravné položky k pohledávce je to vyjádření míry rizika nezaplacení, resp. zaplacení v neúplné výši, které je s touto pohledávkou spojeno, vyjádřené procentem k nominální hodnotě pohledávky.

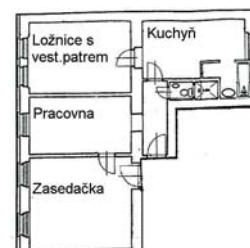
Podle zákona o rezervách č. 593/1992 Sb. se opravné položky tvoří k rozvahové hodnotě pohledávek. Rozvahovou hodnotou se rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu). Vzhledem k tomu, že přepočtení korunového vyjádření jmenovité hodnoty pohledávky kurzem platným k rozvahovému dni není změnou reálné hodnoty dané pohledávky (oceňovacím rozdílem), představuje korunová hodnota pohledávky nově stanovená k rozvahovému dni její rozvahovou hodnotu ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb.

V případě, že dojde v důsledku přepočtu k rozvahovému dni ke změně rozvahové výše pohledávky v CZK, měla by se změnit také



NEPLAŤTE NÁJEM, KUPTE SI KANCELÁŘ!

3+1, 84 m², OV, po kompletní rekonstrukci, možno využít k bydlení a podnikání, se 2-ma oddělenými vchody (byt, kancelář), 5 min pěšky od metra (A) Jiřího z Poděbrad. Daňově zajímavé řešení (odpisy a úroky z hypotéky do nákladů).
Cena 4 120 000 Kč



Nové byty v centru s výhledem

- 2+kk, 70 m² a 3+kk, 94 m²
- 4+kk, 126 m², půdní mezonet, terasa
- 5+kk, 198 m², půdní mezonet, terasa

Dům po kompletní rekonstrukci s výtahem se nachází nedaleko Riegrových sadů, Tři zastávky tramvajů na Václavské náměstí.

Termín dokončení 12/2006
Cena od 38 000 Kč/m²

Pronájem reprezentativních kanceláří

v blízkosti metra Palmovka

1 - 3 kanceláře,
20 - 66 m²
po rekonstrukci,
kuchyňka, WC,
internet, telefon,
od 240Kč/m²,

Neplatíte provizi !



hodnota opravné položky v CZK, neboť ta je, jak již bylo zmíněno, stanovena v poměrné výši (procentem) k rozvahové hodnotě pohledávky. Ve prospěch tvrzení, že se v tomto případě jedná o korekci opravné položky, slouží skutečnost, že opravná položka není majetkem ani závazkem, tzn. její hodnota se k rozvahovému dni nepřepočítává na základě § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., ale na základě skutečnosti, že výše opravné položky je stanovena procentem z rozvahové hodnoty pohledávky. Změna v CZK proto neznamená změnu výše opravné položky, neboť ta je vyjádřena stále stejným procentem z rozvahové hodnoty pohledávky, ale pouze změnu jejího nominálního vyjádření v CZK.

Tento závěr přitom platí jak pro

opravné položky účetní, tak daňové. Korekce opravné položky v CZK se zaúčtuje na účet 558 nebo 559 a má stejný daňový režim jako tvorba opravné položky, která se koriguje. V návaznosti na ustanovení zákona č. 593/1992 Sb. upravující tvorbu zákonných opravných položek je rovněž důležité konstatovat, že korekce opravné položky není tvorbou či částečným rozpuštěním opravné položky, ale jedná se o úpravu jejího nominálního vyjádření v CZK.

3. Závěr

Změna korunového vyjádření opravné položky k pohledávkám v cizí měně, ke které dojde k rozvahovému dni v důsledku přepočtu pohledávek v cizí měně na českou

měnu (dle § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb.) může být považována jak za kurzový rozdíl, tak za korekci opravné položky. Volba postupu závisí na rozhodnutí účetní jednotky. Zvolený postup však musí účetní jednotka použít jednotně u všech opravných položek vyjádřených v zahraniční měně.

4. Návrh řešení

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Příspěvek projednán s předkladatelem. Stanovisko MF je v souladu s představami předkladatelů.

Stanovisko Ministerstva financí

Z ustanovení § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) vyplývá, že kurzové rozdíly mohou vznikat pouze u majetku a závazků. Zákon o účetnictví pojem majetku pro účely účetnictví nedefinuje. Ze skutečnosti, že problematika účtování kurzového rozdílu k opravným položkám je zmíněna pouze ve vyhlášce č. 501/2002 Sb. lze a contrario dovodit, že absence takovéto výslovné úpravy ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. zaúčtování kurzového rozdílu k opravným položkám v případě podnikatelů neumožňuje. Navíc tento postup není ve vyhlášce č. 501/2002 Sb. upraven v části upravující metodu kurzových rozdílu (§ 60), ale v části týkající se tvorby opravných položek v § 74 (argumentum a rubrica).

Dle vyhlášky č. 501/2002 Sb. může účetní jednotka postupovat pouze v případě, je-li tak výslovně

stanoveno (např. v § 52 a 53 vyhlášky).

Argumentace ve prospěch účtování kurzového rozdílu k opravným položkám (bod 2.1 předloženého příspěvku) obsahuje rovněž některé nepřesnosti (např. majetek v účetních výkazech není vždy vykázan v netto hodnotě – viz. § 4 odst. 4 vyhl. č. 500/2002 Sb.).

Na základě výše uvedeného se odbor 28 - Účetnictví přiklání k názoru, že v případě účetních jednotek postupujících dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je umožněna pouze korekce opravné položky. Vzhledem ke skutečnosti, že způsob oceňování je účetní metodou, není samozřejmě vyloučena možnost postupu účetní jednotky podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona.

Pro daňové účely vyplývá způsob řešení tvorby a uplatňování daňových opravných položek z ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro

zjištění základu daně z příjmů (ve znění p.p.). V souladu s tímto ustanovením tvoří poplatník opravné položky vždy k rozvahové hodnotě pohledávky, kterou se rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech poplatníka bez vlivu změny reálné hodnoty (vyjádřená v české měně – § 4 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. in fine). Z uvedeného je zřejmé, že vytvořené opravné položky nesmí přesahovat stanovené procento z rozvahové hodnoty pohledávky (v návaznosti na dobu, která uplynula od její splatnosti).

Není proto možné souhlasit se závěrem předkladatele uvedeným v bodu 2.1. příspěvku. V daném případě by totiž mohl nastat stav, že poplatníkem vytvořené opravné položky by mohly dosáhnout vyššího procenta z rozvahové hodnoty pohledávky, než na jaké mu vznikl nárok podle zákona o rezervách.

Tiché víno jako propagační předmět v aktuální legislativě

Tiché víno v hodnotě do pěti set korun bez daně z přidané hodnoty, předané jako reklamní nebo propagační předmět, bylo vyřazeno z vysloveně definovaných daňově neuznatelných výdajů uvedených v textu § 25, odst. 1, písmeno t, zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu v platném znění s účinností ke dni 10. listopadu 2005 novelou zákona o dani z příjmu (uvedenou ve Sbírce zákonů č. 441/2005 Sb.) za podmínky, že bude opatřené obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Pojem tiché víno v platných zákonech České republiky přitom není definován přímo ve vinařském zákoně č. 321/2004 Sb. v platném

znění, který v ust. § 3, odst. 2, písm. k definuje víno jako produkt vyráběný z révy vinné, ale v aktuálním znění zákona o spotřební dani č. 373/2005 Sb. v platném znění je tiché víno vymezeno v § 93, odst. 3 pod kódy nomenklatury:

- a) 2204 a 2205, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol, který je obsažen v hotovém výrobku, plně kvasného původu bez přídavku lihu,
- b) 2204 a 2205, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 15 % objemových, ale nepřesahuje 18 % objemových, pokud byly

vyrobeny bez jakéhokoliv obohacování a je-li alkohol, který je obsažen v hotovém výrobku, plně kvasného původu bez přídavku lihu,

- c) 2204 a 2205 a nejsou uvedeny v písmenu a) nebo b), a dále výrobky, které jsou uvedeny pod kódem nomenklatury 2206, pokud nepodléhají dani z piva, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 15 % objemových, nebo
- d) 2206, pokud nepodléhají dani z piva, jejichž obsah alkoholu přesahuje 10 % objemových, ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol, který je obsažen v hotovém výrobku, plně kvasného původu bez přídavku lihu.



Přidaná hodnota na Vaší straně



Zodpovědné finanční řízení firmy je dokladem kreativního přístupu ke zvyšování ekonomického profitu. ASSET TAX, a.s. poskytuje ucelený servis v oblasti mezinárodního daňového plánování.

Mezinárodní daňové poradenství a plánování:

- účinné snížení daňového zatížení,
- zavedení efektivní daňové strategie s cílem optimalizace.

Firemní struktury:

- budování korporátních struktur ve vybraných jurisdikcích,
- ochrana a správa osobního a firemního majetku,
- poskytnutí nominálního servisu,
- účetnictví, virtuální kancelář.

assettax
přidaná hodnota úspěchu

www.asset-tax.cz

Kódy nomenklatury dle zákona o spotřební dani v zásadě navazují na kódovou nomenklaturu mezinárodního celního sazebníku platnou pro EU stanovenou pro účely sledování zboží podléhajícího clu nebo spotřební dani, která je zveřejněna na internetu pod názvem TARIC, nicméně nejsou ve všech položkách, zejména v popisu zboží začínající kódem 2205 shodné s kódovou nomenklaturou používanou pro účely spotřební daně v ČR.

Zákon č. 545/2005 ze dne 30. prosince 2005, část osmá, čl. XI provedl změnu zákona č. 235/2004 Sb. o DPH v § 13, odst. 10, písm.c, kde se za slovo „není“ vkládají slova „s výjimkou tichého vína“. Tím došlo k narovnání nesrovnalosti mezi zákonem č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu v platném znění a zákona č. 235/2004 Sb. v platném znění o DPH.

Ing. Václav Krejčí
auditor, č. osv. 1016

Pokyn D - 295

Sdělení Ministerstva financí pro účetní jednotky, které jsou dle § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinny použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství, v souvislosti se zjištěním základu daně dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), ukládá účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství (dále jen „IAS“).

Podle ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se pro zjištění základu daně z příjmů vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu IAS. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle IAS, pro účely zákona o daních z příjmů použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis, kterým je zákon o účetnictví a vyhlášky, které tento zákon provádějí:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů

- Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „české účetní předpisy“).

Z výše uvedeného vyplývá, že poplatník uvedený v ustanovení § 19 odst. 9 zákona o účetnictví v průběhu roku účtuje v souladu se zákonem o účetnictví podle IAS, pro daňové účely však musí zjistit a vykázat výsledek hospodaření před zdaněním na řádku 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob podle českých účetních předpisů.

Obdobně při úpravě výsledku hospodaření pro účely zjištění základu daně z příjmů podle ustanovení § 23 až § 33 zákona o daních z příjmů postupuje bez vlivu IAS.

Pro zajištění kontinuálního a objektivního zachycení účetních případů a záznamů tak, aby v rámci daňové kontroly bylo možné prokázat, doložit a zkontrolovat rozdíly, které vznikly mezi jeho účtováním a vykázáním výsledku hospodaření podle IAS a výsledkem hospodaření vykazaným na řádku 10 daňového přiznání, bude poplatník, který splňuje výše uvedené podmínky, postupovat tímto způsobem:

V případě, že existuje při účtování jednotlivých účetních případů rozdílnost mezi použitím IAS a mezi účtováním těchto účetních případů jako když poplatník není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie (bez vlivu IAS), je nezbytné:

- a) doplnit účetní doklad o přísluš-

ná čísla účtů, na jejichž vrub, či v jejichž prospěch by byl účetní případ zaúčtován bez vlivu IAS; pokud je rozdílná i peněžní částka, doplnit i tuto částku;

- b) provádět další záznamy o skutečnostech které jsou předmětem účetnictví způsobem, který odpovídá účetním metodám a zápisům v hlavní knize a v knize analytických účtů, a to v členění a uspořádání, jenž stanoví zvláštní právní předpisy pro účetní jednotku, která je obchodní společností, ale která není



emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie;

- c) zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty, jenž je povinna podle českých účetních předpisů sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností, ale která není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

V souladu s výše uvedeným pokynem bude poplatník postupovat s účinností od prvního dne počátku zdaňovacího období, které započalo v roce 2006.

Ing. Dana Trezziová
náměstkyně ministra financí

Nejvýznamnější změny zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů od 1. 1. 2006

S účinností od 1. ledna 2006 došlo zákonem č. 545/2005 Sb. k novele zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. K nejvýznamnějším změnám v zákoně o rezervách, které byly zavedeny zákonem č. 545/2005 Sb. patří:

1 Změna v tvorbě rezerv na opravu najatého hmotného majetku

- nájemce s účinností od 1. ledna 2006 pozbývá práva tvořit rezervu na opravu hmotného majetku s výjimkou nájemců, kteří mají majetek pronajatý na základě smlouvy o nájmu podniku,
- pokud poplatník tvořil do 31. prosince 2005 rezervu jako nájemce majetku a do tohoto data uzavřel smlouvu o nájmu podniku, může v tvorbě rezervy pokračovat,
- pokud se poplatník do 31. prosince 2005 nestane vlastníkem majetku, k němuž se tvorba

rezervy vztahovala a nestane se ani nájemcem podniku, jehož součástí je i majetek dosud užívaný na základě nájemní smlouvy, pak nemůže již dále rezervu na opravu daného majetku tvořit a dosud vytvořenou rezervu zruší nejpozději ve zdaňovacím období, v němž plán tvorby rezervy předpokládal zahájení opravy.

2 Zavedení možnosti tvorby opravných položek až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek do 30 000 Kč

- v případě, kdy hodnota nepromlčené pohledávky v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne 30 000 Kč, může poplatník tvořit opravné položky až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství, aniž by bylo nutné tuto pohledávku řešit soudně. Pro využití této možnosti však musí

být splněny všechny následující podmínky:

- poplatník nesmí k pohledávce tvořit opravné položky podle jiných ustanovení zákona o rezervách (tzn. netvoří nebo tvořil a rozpustil opravné položky dosud k dané pohledávce vytvořené a pohledávka nebyla odepsána do podrozvahy),
- nesmí se jednat o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3 zákona o rezervách (tj. např. pohledávky za akcionáři, společnosti, nebo pohledávky mezi spojenými osobami),
- od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejmeně 12 měsíců a
- ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u poplatníka celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje výše uvedený postup, částku 30 000 Kč.

-mfcr-

Co najdete v e-příloze č. 1/2006

Informace z jednání dozorčí komise, výborů pro auditorské zkoušky, pro veřejný sektor, pro metodiku, pro auditorské standardy a pro informační politiku.

Zaujalo nás

Provozovna podnikatele v obchodním a daňovém právu

Pojmem „provozovna“, který již zdomácněl v ekonomické praxi účetních jednotek a daňových subjektů, se podrobně zabývá článek Mgr. Františka Steidla a Ing. Martina Špáda, který vyšel v prosincovém čísle časopisu Daně a právo v praxi. Jeho plné znění najdete v e-příloze č. 1/2006 v části internetových stránek komory www.kacr.cz určené auditorům. Výklad tohoto pojmu je komplikován jednak tím, že jeden

a týž pojem je vykládán různými předpisy různě, ale také tím, že vedle pojmu „provozovna“ se vyskytují pojmy jako „stálá provozovna“, „organizační složka“, „stálá základna“ či „odštěpný závod“. Cílem příspěvku je proto zmapovat vazby mezi těmito pojmy a vymezit postavení provozoven z právního, daňového a účetního pohledu.

Zaznamenali jsme

Zlínský radní vydělává na městských firmách

Zlínský radní Miroslav Hladík již několik let vydělává na městských společnostech. Jeho firma totiž vykonává audity Dopravní společnosti Zlín - Otrokovice a Technických služeb Zlín. Prezident komory auditorů nevyklučuje, že Hladík jedná

v rozporu se zákonem. Podle názoru právníka může jít dokonce o střet zájmů. Primátor Zlína Tomáš Úlehra však v celé věci nevidí žádný problém. Více o tomto případu si přečtete v článku ze Zlínských novin, jehož přetisk najdete v e-příloze.

Průlom do mlčenlivosti auditora

Novela zákona o auditorech – zproštění jeho mlčenlivosti ve vazbě na novelu zákona o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti je obsahem článku viceprezidenta Komory auditorů Ing. Jiřího Vrby, který vyšel v prosincovém čísle časopisu Prosperita. Celé znění článku najdete v e-příloze č. 1/2006.

-av-



Praha a Středočeský kraj

Jak bylo zmíněno v úvodu tohoto čísla, v letošním ročníku Auditora hodláme zveřejňovat základní statistická data o auditorech a auditorských společnostech v jednotlivých krajích (doplňena stručnou charakteristikou regionů). Vzhledem k tomu, že krajů je 14 včetně Prahy a Auditor vyjde 10x, občas budeme nuceni v jednom článku sloučit dva kraje. Tak jako na této stránce, kde prezentujeme dva celky ležící ve středu „českého masivu“ - Prahu a Středočeský kraj.

Metropole je výjimečná

Hlavní město Praha je z hlediska ekonomických, demografických i sociálních ukazatelů (vysoké počty ekonomických subjektů, HDP v objemu jedné čtvrtiny celé republiky, hustota obyvatel až 11,5 tis./km² atd.) v rámci republiky naprosto výjimečné. Dle statistických údajů je tady evidováno zhruba 420 tisíc ekonomických subjektů, z toho cca 270 tisíc soukromých podnikatelů a více než 80 tisíc obchodních společností. Co se týče počtu akciových společností, které pochopitelně zajímají auditory nejvíce, těch

bylo k 30. 9. 2005 v hlavním městě 6 631, což je 39 % z celkového počtu akciových v republice!

To je úctyhodná tržní příležitost, a tak není divu, že v Praze působí obrovské množství auditorů a auditorských společností, z nichž ty největší mají navíc rozsáhlé „neauditorské“ personální zázemí.

V metropoli bydlí 534 auditorů (OSVČ i zaměstnanci k 1. 1. 2006) a sídlí zde 142 auditorských společností.

K nim je ale nutno přičíst řadu auditorů, kteří do metropole za práci denně dojíždějí (např. z blízkých Černošic nebo Řevnice), příp. společností sídlících mimo tento region, které si v hlavním městě našly zákazníky.

Praha je prostě výjimečná – nabídkou tržních příležitostí, ale i vysokou mírou konkurence.

Region bez správního centra

Středočeský kraj je jediným regionem bez správního centra (chcete-li - krajského města). Patří k největším územním celkům v republice (rozloha cca

Struktura akciových společností dle územního členění (podíl v procentech)



Zdroj: registr ekonomických subjektů, stav k 30. 9. 2005

2x větší než průměr), má 12 okresů a 10 okresních měst.

Ekonomickou charakteristiku kraje nesporně ovlivňuje jeho poloha. Zejména okresy Kladno, Praha-východ, Praha-západ a Mělník mají intenzivní sociálně-ekonomické vazby na Prahu, resp. tvoří určité metropolitní zázemí hlavního města.

Pokud jde o auditorské tržní příležitosti v samotném kraji, ty jsou výrazně nižší než v metropoli, ale v celorepublikovém srovnání rozhodně nejsou malé. Dle statistik bylo k 30. 9. 2005 ve Středočeském kraji registrováno 1 080 akciových společností, 956 družstev a 81 státních podniků. Obrovské množství soukromých podnikatelů a obchodních společností však tvoří potenciál pro rozšiřování „auditorského trhu“.

Ve středních Čechách dnes působí 161 auditorů (OSVČ i zaměstnanci) a 22 auditorských společností.

Regionální statistika

	Praha	Středočeský kraj
auditoři OSVČ	215	76
auditoři zaměstnanci	319	85
auditorské společnosti	142	22
asistenti auditora	492	112
(seznamy KA ČR, stav k 1. 1. 2006)		
počet soukromých podnikatelů	270 273	208 355
počet obchodních společností	88 516	20 929
- z toho akciové společnosti	6 631	1 080
počet družstev	5 477	956
počet státních podniků	2 03	81

(registr ekonomických subjektů, stav k 30. 9. 2005)

-jd-

AUDITOR

AUDITOR, číslo 1, 2006, ročník XIII, 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: 251 511 167, 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.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 25. 1. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

