

Obsah č. 5/2006

AKTUALITY	2
VZDĚLÁVÁNÍ	8
NA POMOC AUDITORŮM K problematice podpisování a schvalování účetní závěrky ve společnosti s ručením omezeným (Ing. Vladimír Schiffer)	8
Likvidace obchodní společnosti (Ing. Jitka Hrubá)	11
Oceňování jednotlivých položek účetní závěrky podle IFRS (Ing. Radka Loja)	13
Stanovisko k článku Účetní a daňové souvislosti faktoringu (Ing. Eva Fišerová)	16
K povinnosti konsolidace.....	16
K PROBLEMATICE DANÍ Některé daňové a účetní aspekty evropské společnosti (Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Pavel Fekar)	18
ZAZNAMENALI JSME Causa Skanska a ti ostatní.....	21
REGIONY Plzeňský a Karlovarský kraj	24

@ e-příloha Auditor 5/2006

Obsah

- Výbory a komise informují
- Pokyn D-298
- Informace v Obchodním věstníku
- Umořování pohledávek při vkladu podniku
- Zdaňování derivátů v roce 2005
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **7. 6. 2006**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **21. 6. 2006**

První auditorská sezóna s ISA



S trochou nad-
sázky lze říci,
že první audi-
torská sezóna
s ISA se chýlí
ke konci. Můž-
eme provést
i předběžné

hodnocení této „zkoušky bojem“,
za což možná někteří z nás povin-
nou aplikaci mezinárodních audi-
torských standardů bez dlouhého
procesu příprav považovali.
Pokud mohu vycházet z praktic-
kých zkušeností, reakcí kolegů na
seminářích a metodických dotazů
zaslaných komoře, nevznikly žádné
závažné problémy. Jistě je to i díky
mimořádné adaptabilitě českých
auditorů, které legislativní smršť
posledních let naučila bez problé-
mů neustále vstřebávat nové infor-
mace. Troufám si tvrdit, že se ko-
moře úspěšně povedlo zajistit
včasnou informovanost všech, kteří
mají zájem být informováni. Již
druhé vydání ISA na podzim 2005,
tentokrát v tištěné podobě, distri-
buje nového manuálu pro audit
účetní závěrky podnikatelských
subjektů a série školení ISA
k úspěšnému přechodu na meziná-
rodní standardy přispěly. Věřím,
že mnoho auditorů si ověřilo i to,
že na první pohled obrovský roz-
sah standardů jim usnadňuje jejich
použití v praxi.
Co nás v oblasti auditorských stan-
dardů nyní čeká? Jistě ještě mno-
ho let budou probíhat diskuse nad
aplikací ISA v konkrétních situa-
cích. Rovněž se bude upřesňovat
jejich výklad, objeví se samozřejmě
i další nedořešené problémy, které
budou vycházet z našich specifik.
Namátkou zmíním některé povin-
nosti stanovené standardy po zve-
řejnění auditované účetní závěrky
a vzniku následných událostí, nebo
různý přístup k opravám chyb
minulých období ve vazbě na rá-
mec účetního výkaznictví.
Více pozornosti bude nyní věnová-
no tzv. dalším ověřovacím zakáz-

kám. Je třeba podrobněji propa-
covat metodiku ověřování poskyt-
nutých dotací, ať už se jedná o do-
tace poskytnuté z různých fondů
EU nebo ze státního rozpočtu
či rozpočtu měst a obcí.
Pozornost v následujícím období
bude věnována i aplikaci standar-
dů pro řízení kvality. Musí proběh-
nout diskuse nad naplňováním
požadavků ISQC 1 zejména malý-
mi auditorskými firmami nebo
auditory pracujícími samostatně.
Bude třeba hledat cestu, jak zajis-
tit průběžné monitorování kvality,
například s využitím externích
zdrojů, a jak řešit případné problé-
my při naplňování požadavků za-
chování mlčenlivosti. Ale to je již
spíše oblast pro řešení výborem
pro otázky profese a etiku.
Nové účinné standardy přinášejí
nové požadavky i pro oblast doku-
mentace auditu, kompletace a uza-
vírání spisu, bude třeba řešit i pro-
blematiku elektronického spisu
a jeho průkaznosti.
S účinností od 31. 12. 2006 vstu-
puje v platnost nový standard
věnovaný zprávě auditora o auditu
účetní závěrky. Ke stejnému datu
vstupuje v platnost i standard vě-
novaný modifikací zprávy audito-
ra. Oba standardy si vyžádají zpra-
cování metodické pomůcky obsa-
hující příklady zpráv o auditu ú-
četní závěrky různých subjektů, prak-
tickou pomůckou se jistě stanou
i jejich překlady do angličtiny
a němčiny.
Hodnocení končící auditorské se-
zóny i nástin hlavních úkolů pro
budoucí období může být různý.
Nic to však nezmění na skutečnos-
ti, že Komora auditorů ČR úspěšně
zavedla do praxe mezinárodní
auditorské standardy a v porovná-
ní s ostatními zeměmi EU získala
čas, který nyní může věnovat zdo-
konalování jejich aplikace.

Ing. Zdeňka Drápalová
předsedkyně výboru
pro auditorské standardy KA ČR



Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 15. 5. 2006 projednala zejména:

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- schválila předložené návrhy na vyškrcnutí asistentů auditora,
- schválila jednu registraci hostujícího auditora na jeden rok a zamítla jednu žádost o registraci hostujícího auditora pro nedoložení požadovaných podkladů,
- projednala podmínky pro vedení asistentek auditora v seznamu komory po dobu jejich mateřské dovolené,
- seznámila se s účetní závěrkou roku 2005 a s předběžnou zprávou revizorů účtů o auditu,
- vzala na vědomí průběžné výsledky plnění rozpočtu

za 1. čtvrtletí 2006 a srovnání s 1. čtvrtletím 2005,

- projednala návrh honorářového řádu, který má stanovit odměny pro autory článků a fotografií s tím, že uložila zapracování připomínek,
- zabývala se přípravou XVI. sněmu, schválila návrh jeho organizačního zajištění, předběžný návrh programu a seznámila se s přehledem nákladů na sněm,
- zrušila Směrnici KA ČR o poplatcích za kárné řízení s tím, že se komora musí řídit prováděcí vyhláškou Ministerstva vnitra ČR ke Správnímu řádu,
- vyslechla prezentaci doc. Králíčka o jednáních komisí Ministerstva financí ČR k tzv. Akčnímu

plánu pro oblast auditu a účetnictví a k názorům na transpozici nové 8. směrnice EU o statutárním auditu do nového zákona o auditorech, který má být vydán asi v roce 2008,

- vzala na vědomí informace z Národní účetní rady, informace o změnách v úřadu, zprávu Výboru pro KPV o přípravě e-learningu, zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí, informace Kárné komise o udělených kárných opatřeních a informace o vyřizovaných podnětech,
- seznámila se s názorem JUDr. Husáka k problematice archivace spisu auditora.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Celoplošná dovolená Úřadu KA ČR v roce 2006

Celoplošná dovolená pracovníků Úřadu Komory auditorů ČR je letos stanovena na:

- 3. července až 14. července,
- 31. července až 11. srpna,
- 22. prosince až 29. prosince.

Své dotazy a požadavky na členy volených orgánů nebo pracovníky úřadu komory směřujte, prosím, pokud možno mimo toto období. Děkujeme za pochopení.

-av-



Pohyblivý příspěvek pro rok 2006

Dovoluujeme si připomenout, že se blíží **termín splatnosti pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2006 a zaslání vyplněného formuláře Vyúčtování příspěvků do Komory auditorů ČR, tj. 30. 6. 2006.**

Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2005, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu schváleného X. sněmem KA ČR dne 22. 1. 2001 ve znění pozdějších novel

na 0,45 % z výše uvedeného základu.

Výbor pro otázky profese a etiku dále připomíná, že vyúčtování předkládají pouze ti auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ. Zaměstnanci a společníci auditorských společností vyúčtování nepředkládají, neboť tuto povinnost za ně plní auditorská firma.

Auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ, naleznou formulář „Vyúčtování příspěvků auditora OSVČ“ jako vloženou přílohu tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společností bude formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou koncem měsíce května 2006. Formulář vyúčtování příspěvků naleznete rovněž na webových stránkách www.kacr.cz v sekci Formuláře. Tento formulář je možné zaslat Komoře auditorů ČR emailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů OSVČ ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo osvědčení a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo osvědčení. Prosíme, abyste uváděli variabilní symbol přesně – slouží k identifikaci plátce. Dále připomínáme, že pokud vy-

počtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba do Úřadu KA ČR zaslat.

Ing. Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů
a asistentů auditora

Příručka k mezinárodním auditorským standardům na CD

Současně s tímto číslem je auditorům rozesíláno CD s elektronickou verzí českého překladu Příručky mezinárodních auditorských standardů. CD obsahuje překlady všech textů uvedených v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2006 Edition, který vydává každoročně Mezinárodní federace účetních IFAC a obsahuje texty platné k 1. lednu daného roku. Příručka obsahuje kromě úvodních textů aktuální znění Etického kodexu IFAC, nový Etický kodex IFAC platný od 30. června 2006 (anglický originál, jehož překlad do češtiny bude ihned po jeho dokončení uveřejněn na internetových stránkách KA ČR), standard pro řízení kvality, standardy pro provádění auditu a prověrky historických finančních infor-

mací, standardy pro ostatní ověřovací zakázky a standardy pro související služby.

Na základě rozhodnutí Rady KA ČR ze dne 3. dubna 2006 obdrží všichni auditoři příručku také v tištěné podobě, a to bezplatně jako protihodnotu příspěvku na činnost komory. Předpokládaný termín dodání je konec června tohoto roku.

-aš-



Omluva za zveřejnění v seznamu „neplničů“ KPV

Na tomto místě bychom se rádi omluvili **ing. Jitce Vaňkové** (č. osv. 1950), která byla neoprávněně zveřejněna v seznamu auditorů, kteří neodevzdali Evidenční záznam KPV za rok 2005. Vzhledem k tomu, že v roce 2005 měla pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb, tato povinnost se na ni nevztahovala. Děkuje za pochopení.

Monika Kryštůfková, Institut vzdělávání KA ČR

Novinky v ISA

IFAC – jednání výboru pro malé a střední auditorské praxe

Na konci března 2006 proběhlo jednání výboru pro malé a střední auditorské praxe SMPC. Hlavní témata jednání byla následující:

- **Příručka pro aplikaci standardů ISA při auditu malých a středních podniků**

Bylo ukončeno výběrové řízení na tvůrce příručky pro aplikaci standardu ISA při auditu malých a středních podniků. Rada IFAC bude začátkem června 2006 požádána o uvolnění prostředků pro tvorbu této příručky. V případě, že prostředky budou uvolněny, měla by být příručka vydána počátkem roku 2007.

- **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky**

SMPC považuje problematiku mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky za velmi důležitou, a proto se aktivně zapojuje do jejich přípravy. Členové SMPC se zúčastňují jednání pracovní skupiny pro malé a střední podniky Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB. Zhruba v polovině roku 2006 by IASB měla vydat návrh mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. SMPC se bude účastnit připomínkového řízení. S cílem uspokojit potřeby všech uživatelů účetních závěrek malých a středních podniků členové SMPC zjišťují informační potřeby uživatelů účetních závěrek mikropodniků (tedy velmi malých podniků). Existuje



totiž riziko, že návrh mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky nebude těmto uživatelům vyhovovat. -mj-

V Praze se uskuteční zasedání výboru IFAC k etickému kodexu



Ve dnech 13. a 14. června 2006 se v hotelu Renaissance v Praze 1 (ul. V Celnici) uskuteční veřejné zasedání Výboru IFAC pro etické standardy účetních – International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), jehož odborníci se přímo podílejí na tvorbě mezinárodního Etického kodexu. Auditóři se mohou zúčastnit tohoto zasedání jako pozorovatelé bez možnosti diskuse. Jednáním jazykem je angličtina, překlad není zajištěn. Bližší informace o tomto zasedání včetně registračního formuláře jsou na stránkách IFAC www.ifac.org/ethics. Před tímto zasedáním se v pondělí 12. června od 15 hod. uskuteční v prostorách komory auditorů setkání s představiteli IESBA, kterého se kromě představitelů KA ČR zúčastní také zástupci Svazu účetních. -av-



Představitelé komory jednali se zástupci ACCA

Dne 28. dubna 2006 proběhla v prostorách Komory auditorů České republiky schůzka se zástupci Asociace autorizovaných certifikovaných účetních ACCA. Asociaci zastupovali prezident Christopher Forster, výkonný ředitel Allen Blewitt a ředitelka ACCA pro ČR a SR Kateřina Benešová. KA ČR byla zastoupena prezidentem Vladimírem Králíčkem a Markétou Jindřiškovou z oddělení metodiky. ACCA je největší a nejrychleji rostoucí globální profesní organizace s více než 260 000 členy a 110 000 studenty ve 170 zemích světa. V České republice sdružuje zhruba 500 členů a více než 900 studentů. Každým rokem se tyto počty zvyšují.

V úvodu jednání Vladimír Králíček seznámil zástupce ACCA s činností KA ČR. Za nejaktuálnější problém označil oblast řízení a kontroly kvality auditorské práce. Jednání bylo dále zaměřeno zejména na výměnu informací v oblasti aplikace 8. směrnice EU o statutárním auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a v oblasti vzájemného uznávání kvalifikací.

Problematika oblastí řízení a kontroly kvality auditorské práce byla prodiskutována velmi obsáhle. Požadavky na řízení kvality u společnosti poskytující auditorské služby jsou definovány ve standardu ISQC 1. Požadavek na systém zajištění kvality auditu včetně jeho kritérií je nově stanoven v 8. směrnici, která by v krátké době měla být zveřejněna v Úředním věstníku EU. Značné požadavky klade na KA ČR také její členství v Mezinárodní federaci účetních IFAC v rámci souladu s tzv. Prohlášeními členských povinností (SMO – State-

ments of Membership Obligations). Diskuse byla dále zaměřena na dva různé typy prověrky řízení kvality – tzv. peer review, v jehož rámci jsou prověrky prováděné auditorskými firmami navzájem, někdy i pod dohledem odpovědné instituce, nebo monitoring, kdy prověrky provádějí zaměstnanci odpovědné instituce. Jako hlavní problém peer review byla označena oblast zajištění nezávislosti skupiny provádějící prověrku. Zástupci ACCA nám poskytli kontakt na odborníka v této oblasti. Prezident komory dále informoval o činnosti pracovní skupiny složené ze zástupců KA ČR, Ministerstva financí ČR a zástupců kapitálového trhu, jejímž úkolem je spolupráce při implementaci 8. směrnice.



Zleva: výkonný ředitel ACCA Allen Blewitt, prezident ACCA Christopher Forster a ředitelka ACCA pro ČR a SR Kateřina Benešová.

Závěrečná část jednání byla zaměřena na problematiku vzájemného uznávání kvalifikací. Informovali jsme zástupce ACCA o podmínkách pro zápis auditora do seznamu auditorů včetně požadavku na složení auditorské zkoušky a (za určitých podmínek) rozdílové auditorské zkoušky. Bylo konstatováno, že problematika bude řešena i implementací požadavků, které budou stanoveny Směrnicí o poskytování služeb na území EU.

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA
oddělení metodiky KA ČR

K transparentnosti výročních zpráv

Většina finančních ředitelů se domnívá, že české výroční zprávy informují komplexně o vývoji výkonosti, činnosti a hospodářském postavení společností – tak, jak ukládá zákon. Nicméně zhruba polovina z nich si myslí, že by se zákonná povinnost zveřejňovat informace o rizicích a jejich řízení měla rozšířit na větší okruh společností, než je tomu dnes.

To je výsledek průzkumu, který koncem minulého roku provedla auditorská společnost Mazars Audit ve spolupráci se společností Factum Invenio. Cílem tohoto výzkumu (první svého druhu) bylo



zmapovat názory společností patřících mezi Top 500 firem na transparentnost a obsahovou kvalitu výročních zpráv vydávaných v České republice a jejich srovnání dle sektorů ekonomiky. Společnosti Mazars Audit a Factum Invenio získaly a analyzovaly názory sta společností patřících mezi největší podniky působících v ČR. Dle výzkumu téměř tři čtvrtiny manažerů čte výroční zprávy jiných společností. Nejčastěji se jedná o výroční zprávy konkurence, což uvedlo 57 % respondentů. Polovina čte výroční zprávy obchodních partnerů a stejný podíl se zajímá o výroční zprávy bank. Osmdesát procent považuje výroční zprávy za ucelené a komplexní. Mezi finančními řediteli rovněž převládá názor (69 %), že výroční zprávy zveřejňované v České republice umožňují získat objektivní informace o dané společnosti, přestože se

dvě třetiny z nich domnívají, že přílišná otevřenost ve výroční zprávě může ohrozit společnost v konkurenčním boji

Podle většiny respondentů se výroční zprávy liší v závislosti na jednotlivých odvětvích a oborech činnosti. Za nejlepší odvětví je uváděno bankovníctví a finančnictví. Více než polovina (57 %) označi-

la právě tento sektor za mimořádně vyspělý z hlediska transparentnosti a kvality výročních zpráv. Následují například energetika či automobilový průmysl.

Většina (56 %) dále uvedla, že některé části výročních zpráv jsou zpracovávány s nedostateč-

nou pozorností. Za nedostatečně označují nejčastěji údaje o strategiích a budoucích plánech a dostatečné zpracování ekonomických ukazatelů.

Výroční zprávy zveřejňované v minulém roce měly obsahovat poprvé, kromě jiného, i údaje o cílech a metodách řízení rizik (při používání zajišťovacích derivátů) a o cenových, úvěrových a likvidních rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je firma vystavena. Tyto údaje jsou povinně uváděny podniky, které používají finanční instrumenty nebo další obdobná aktiva či pasiva.

Většina finančních ředitelů (75 %) se však shoduje v tom, že informace o rizicích a jejich řízení nejsou ve výročních zprávách uváděny vůbec anebo jsou uváděny v nedostatečné míře, přestože je tento druh informací považován za důležitý. Podle názoru více než poloviny respondentů

Nový děkan fakulty financí a účetnictví

VŠE



Akademický senát Fakulty financí a účetnictví VŠE zvolil počátkem března nového děkana pro období 2006

až 2010. Vybíralo se z pěti kandidátů (doc. Petr Dvořák, prof. Bohumil Král, doc. Petr Marek, Ing. Ladislav Mejzlík, doc. Alena Vančurová), do druhého kola postoupili doc. Dvořák a ing. Mejzlík, a nejvíce hlasů (8) nakonec získal doc. Petr Dvořák. Nový děkan se ujal svého úřadu 1. dubna 2006 a vystřídal v něm doc. Bojku Hamerníkovou. Doc. Ing. Petr Dvořák, Ph.D. absolvoval obor finance na VŠE Praha. Poté působil na katedře financí a úvěru, a na katedře bankovníctví a pojišťovnictví, kterou v letech 1994–1998 také vedl. Předmětem jeho odborného zájmu je oblast komerčního bankovníctví, bankovních rizik a finančních derivátů. O této problematice publikoval řadu článků v odborných časopisech, vydal několik skript a učebnic a podílel se i na řešení různých výzkumných úkolů. Na tuto oblast je zaměřena i jeho pedagogická činnost na VŠE i v rámci četných odborných kurzů pořádaných pro pracovníky bank a dalších finančních institucí.

-vse-



(55 %) by se dokonce měla zákonná povinnost zveřejňovat informace o rizicích a jejich řízení rozšířit na větší okruh společností, než je tomu dnes. Názor na to, zda by společnosti zveřejňovaly výroční zprávy, pokud by jim tato povinnost nebyla uložena zákonem, není jednoznačný. Téměř polovina podniků (49 %) by výroční zprávy zveřejňovala i bez zákonné povinnosti, 47 % firem by je naopak nevydávalo. Jako důvod pro dobrovolné vydávání výročních zpráv byla nejčastěji uváděna snaha o poskyt-

nutí informací pro klienty, obchodní partnery a akcionáře, a dále prezentace společnosti. Pro většinu společností (63 %) je výroční zpráva součástí komplexní strategie finanční komunikace.

Jak potvrdila studie, výroční zprávy dnes patří mezi běžné nástroje komunikace podniků. Přestože byly obsah a kvalita výročních zpráv hodnoceny spíše pozitivně, objevují se nové požadavky na informace ve výročních zprávách a zejména tlak na transparentnost

společností z pohledu řízení rizik. Jde o trend, který je dnes zřetelný na mezinárodním poli. Jednoznačně se zde projevují potřeby subjektů působících na světových trzích získávat srozumitelné a důvěryhodné informace o obchodních partnerech. A to nejenom informace popisující minulost jejich činností, ale také jejich budoucí plány a informace o vnitřních kontrolních postupech zajišťujících finanční stabilitu.

Ing. Jana Švenková
Mazars



Které firmy nejvíce přispívají do státního rozpočtu?

Břevnovský klášter se stal koncem dubna místem slavnostního setkání představitelů ministerstva financí se zástupci dvaceti firem, které v průběhu loňského roku nejvíce přispěly do státního rozpočtu (formou odvodů daně z příjmu právnických osob). Ministerstvo tuto akci pořádá již pravidelně, a stejně jako v minulosti, i letos obdrželi pozvání hosté ocenění a poděkování za příkladné plnění daňových povinností.

Ministerstvo sice odmítlo zveřejnit částky, které konkrétní firmy odvedly do státní pokladny, nicméně sestavilo žebříček firem (v sestupném pořadí dle objemu uhrazených plateb na dani z příjmů). V tomto výběru jsou zahrnuty firmy, které uhradily více než 150 milionů korun. V přehledu nejsou uvedeny daňové subjekty, které vyslovily nesouhlas se zveřejněním, příp. nereagovaly na žádost MF o zproštění mlčenlivosti za účelem sestavení žebříčku.

-jd-

Poř.	Název	Sídlo
1	Komerční banka, a.s.	Praha 1
2	ČEZ, a.s.	Praha 4
3	Česká spořitelna, a.s.	Praha 4
4	Mittal Steel Ostrava, a.s.	Ostrava
5	OKD, a.s.	Ostrava
6	T-Mobile Czech Republic, a.s.	Praha 4
7	Československá obchodní banka, a.s.	Praha 1
8	Eurotel Praha, s r.o.	Praha 4
9	RWE Transgas, a.s.	Praha 10
10	Česká pojišťovna a.s.	Praha 1
11	Škoda Auto a.s.	MI. Boleslav
12	x*	
13	Plzeňský Prazdroj, a.s.	Plzeň
14	ČEPS, a.s.	Praha 10
15	Philip Morris ČR, a.s.	Kutná Hora
16	Český telecom, a.s.	Praha 3
17	Letiště Praha, s.p.	Praha 6
18	Pojišťovna České spořitelny, a.s.	Pardubice
19	x*	
20	x*	
21	HVB Bank Czech Republic, a.s.	Praha 1
22	Makro Cash & Carry ČR, s.r.o.	Praha 5
23	Zentiva, a.s.	Praha 10

* daňový subjekt nezprostil MF mlčenlivosti

Interpretace Národní účetní rady

Jak jistě víte, představitelé Komory auditorů ČR se pravidelně zúčastňují jednání Národní účetní rady (NÚR), kde společně se zástupci Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické připravují a schvalují interpretace českých účetních standardů.

I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech
I-3 Rezerva na splatnou daň
I-4 Odložená daň z přechodných rozdílu při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence
I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spo-

návhy interpretací:
PNI-14 Výzkum a vývoj
PNI-13 Faktoring
PNI-11 Účtování na účtech fondů ze zisku
PNI-10 Kompenzace pohledávek a závazků, nákladů a výnosů v účetnictví
PNI-5 Rezervy na rizika a ztráty z ekologických zátěží
PNI-4 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce.



Proces vydání interpretace sestává z několika kroků. V první fázi se určí téma (aktivní projekt) a vybrání členové NÚR připraví neveřejný pracovní návrh interpretace (PNI). Tento návrh se následně projednává, upravuje, a když dojde ke shodě všech zúčastněných stran, Národní účetní rada na svých webových stránkách

www.nur.cz zveřejní návrh interpretace (NI) – tak, aby se k němu mohla vyjádřit odborná veřejnost. Po ukončení připomínkového řízení, které je časově limitováno, členové NÚR znovu projednají návrh, tentokrát v kontextu s případnými vnějšími podněty, a následně je vydáno oficiální znění interpretace (I).

Témata jednotlivých interpretací navrhnou zástupci KA ČR, KDP ČR, SÚ nebo VŠE, ale Národní účetní rada se nebrání ani podnětům z řad odborné veřejnosti. Těch je ale pohříchu málo.

Národní účetní rada až dosud schválila následující interpretace:

I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv

jených s pořízením dlouhodobého majetku

I-6 Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání
I-7 Komisionářské smlouvy.

V současné době se projednává návrh interpretace:

NI-12 Státní podpory – dotace.

V neveřejném připomínkovém řízení NÚR jsou další pracovní

Nutno zdůraznit, že interpretace vyjadřují odborný názor členů Národní účetní rady, tedy reprezentantů zainteresovaných profesních organizací a odborníků z akademické půdy. Díky interpretacím by mělo dojít k jednotnému a vhodnému používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů.

Národní účetní rada vítá jakékoli podněty ke své činnosti, zejména připomínky k projednávaným návrhům interpretací a návrhy problémů, jimiž by se měla zabývat. Více informací naleznete na internetových stránkách Národní účetní rady **www.nur.cz**, které mají od letošního roku nový vzhled a strukturu, která je pro návštěvníky přívětivější a přehlednější.

-jd-

Současné složení Národní účetní rady

Komora auditorů ČR	doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
	Ing. Jiří Vrba
	Ing. Eva Fišerová
	Ing. Jiří Nekovář
Komora daňových poradců ČR	Ing. Jiří Škampa
	Mgr. Edita Ševcovicová
	Ing. Lubomír Harna
Svaz účetních	Ing. Miroslav Hořický
	doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
VŠE v Praze	prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
	Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
	Ing. Marcela Žárová, CSc.

Vzdělávání

Komora auditorů podala **žádost o poskytnutí grantu z programů Evropské unie** na proškolení auditorů, asistentů auditora a odborných pracovníků (neauditorů) zaměstnaných u auditorských společností. Toto proškolení se týká kurzu **Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů**.

V souladu s pravidly pro poskytování podpory z fondů EU byly podány dvě žádosti: jedna za mimopražské auditory a auditorské společnosti, a druhá (z jiného programu) za auditory a společnosti se sídlem v Praze.

Pokud budou žádosti schváleny, uvedený kurz bude v následujících dvou letech poskytován zdarma nebo za cenu pohoštění.

Výsledek žádosti pro mimopražské regiony bude znám v srpnu, a pro Prahu v říjnu nebo v listopadu.

Jednou z četných podmínek pro

čerpání prostředků z fondů EU je požadavek, aby projekt nezačal před schválením žádosti. Proto není v tuto chvíli jasné, v jakém režimu se na podzim uskuteční



kurzy Praktické aplikace mezinárodních auditorských standardů – zda v rámci projektu EU nebo jako obvykle.

V případě poskytnutí podpory z fondů EU bude komora vybírat zálohu na seminář, a tu následně (po absolvování školení) účastní-

kům vrátí v plné nebo poměrné výši. Toto opatření je pojistkou proti neplnění závazku účasti na semináři.

První tři semináře se uskuteční v září, říjnu a v první polovině listopadu v Praze. Protože zatím není jisté, zda bude podpora schválena, žádáme auditory, asistenty i ty ostatní, aby se na uvedené semináře hlásili jen z mimopražských regionů.

Poté, co komora obdrží rozhodnutí, budeme auditorskou obec informovat, zda se na tyto semináře mohou hlásit i zájemci z Prahy, příp. zda pro ně budou v rámci projektu vypsané jiné termíny. V případě dotazů prosím kontaktujte Institut vzdělávání KA ČR.

Ing. Marie Kučerová
vedoucí projektu

Ing. Jana Pilátová
odborný garant projektu

K problematice podpisování a schvalování účetní závěrky ve společnosti s ručením omezeným

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon“) byl již od doby své platnosti, tj. od 1. 1. 1992 do současnosti asi desetkrát novelizován. Přesto nechci tento fakt kritizovat, neboť každá novela přinesla též určité pozitivum, mající vliv na zpřesňování této základní normy pro vedení účetnictví. V tomto směru bych se rád zmínil o novele zákona o účetnictví č. 492/2000 Sb., která přinesla s platností od 1. 1. 2001 účetním jednotkám – kromě jiného – v tehdy platném odst. 7 § 17 (toto ustanovení je uvedeno v odst. 4 § 17 současného znění zákona) do té doby nepoznanou

možnost, a to provést opravu účetních zápisů v již uzavřených účetních knihách minulého účetního období jejich znovuotevřením.

Podmínkou této možnosti je, že účetní závěrka za minulé účetní období nebyla ještě schválena. V souvislosti s touto podmínkou však vyvstává otázka, s níž se jistě setkal již ne jeden auditor, co se rozumí „okamžikem schválení účetní závěrky“, po jehož uplynutí se již nesmí znovu otevřít uzavřené účetní knihy a provádět v nich opravy účetních zápisů.

Konkrétně jde o to, zda za okamžik schválení účetní závěrky je třeba

považovat podepsání rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy příslušnými odpovědnými osobami účetní jednotky ve smyslu ustanovení § 18 zákona či až skutečné (často jen formální) schválení účetní závěrky k tomu příslušným orgánem podle zvláštních předpisů, např. ve společnosti s ručením omezeným valnou hromadou ve smyslu § 125 obchodního zákoníku.

Protože v tomto směru mohou na řešení této právní problematiky existovat odchylné názory a dokonce se mohou na první pohled jevit příslušná ustanovení zákona o účetnictví a obchodního zákoníku jako

rozporná, je vhodné si dále osvětlit funkci podpisů účetní závěrky a funkci schvalování účetní závěrky, aby bylo možno učinit správný závěr. Při popisu těchto funkcí budou vycházet z podmínek společnosti s ručením omezeným.

Funkce podpisu(ů) účetní závěrky

Funkce či poslání podpisu vyplývá především z ustanovení § 40 občanského zákoníku, kde se říká, že nebyl-li právní úkon učiněn ve formě, kterou požaduje zákon, je neplatný. Dále se zde říká, že písemný právní úkon je platný, je-li podepsán jednající osobou. V tomto směru je tedy nutno respektovat ustanovení odst. 2 § 18 zákona, z něž vyplývá, že účetní závěrka musí být podepsána statutárním orgánem, jde-li o právnickou osobu, což je též považováno za okamžik sestavení účetní závěrky.

Jde o ustanovení, které je v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. zakotveno od jeho prvopočátku a nabylo již účinnosti dnem 1. 1. 1992, i když od té doby bylo formulačně změněno. Statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným je jednatel či jednatelé. Ve smyslu odst. 6 § 27a obchodního zákoníku musí být ve sbírce listin obchodního rejstříku též uloženy podpisové vzory osob, které jsou statutárním orgánem a jsou zapsány jako osoby zavazující společnost

(tzn. jednatel či jednatelé). V tomto směru je též důležité ustanovení odst. 4 § 13 obchodního zákoníku, z něhož vyplývá, že je-li podnikatelem právnická osoba, je vázána vůči třetím osobám jednáním uskutečněným jejím statutárním orgánem. Mezi taková jednání nesporně patří i jejich podepsání účetní závěrky.

Jednateli či jednatelům náleží též obchodní vedení společnosti s r.o. a oni jsou povinni zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví. Tento požadavek či požadavky vycházejí ze zjištění, že postavení subjektu ve formě právnické osoby a plnění povinnosti stanovené právními předpisy nevykonává tato osoba sama. Vykonávají je fyzické osoby, které jsou s ní v pracovním či jiném obdobném poměru, popř. smluvním vztahu.

Protože účetní závěrku ve společnosti s ručením omezeným tvoří

- a) rozvaha,
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha,

a podle rozhodnutí účetní jednotky také přehled o penežních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, musí být všechny tyto účetní písemnosti (ve smyslu odst. 52 § 18 zákona) podepsány statutárním orgánem, tj. jednatelem či jednatelem. Tuto povinnost nelze delegovat na funkčně podřízené pracovníky. Vhodné je též, aby tyto

účetní písemnosti byly podepsány osobou odpovědnou za účetnictví (jméno, podpis) a osobou odpovědnou za účetní závěrku (jméno, podpis). Tyto podpisy však již nejsou povinné. Osobu odpovědnou za účetnictví a osobu odpovědnou za sestavení účetní závěrky by měly určit vnitřní předpisy společnosti. Z toho, co bylo uvedeno, lze odvodit, že účetní závěrka jako klíčový a průkazný dokument účetnictví, kterým vrcholí účetní práce ve společnosti s ručením omezeným za celé účetní období a který obsahuje zásadní ekonomické, resp. finanční informace, je bez patřičných povinných podpisů (podpisových záznamů) neplatný (neprůkazný) a účetní závěrka jako taková nemůže být předána např. daňovému úřadu spolu s daňovým přiznáním, ani ověřována auditorem, podléhá-li společnost s ručením omezeným auditu.

Teprve podpisy (podpisové záznamy) statutárních orgánů činí z účetní závěrky hodnověrný a průkazný dokument. Přesto však nelze řádně podepsanou účetní závěrku považovat za účetní závěrku schválenou ve smyslu ustanovení odst. 4 § 17 zákona, neboť – jak vyplývá z dalšího pojednání – se jedná o dva právní nástroje či pojmy.

Funkce schválení účetní závěrky

Již citovaná novela zákona o účetnictví č. 492/2000 Sb., která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2001, přinesla poprvé nejen nový právní pojem „schvalování účetní závěrky“ v tehdejší odst. 7 § 17 (který je již znám z obchodního zákoníku), ale také nové způsoby zveřejňování účetní závěrky v ustanovení v § 21a. V tomto směru je důležité ustanovení odst. 2 § 21a, z něhož vyplývá, že účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních předpisů, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění



*Jste první televizní hvězda, která navštívila naši fabriku!
Nemohla byste se nám prosím podepsat do výroční zprávy?*

Kresba: I. Svoboda

Přidaná hodnota na Vaší straně



Rychlost, přesnost a detailní znalost problematiky jsou klíčem k úspěšnému zahájení podnikání. Náš kvalifikovaný tým ASSET TAX, a.s. poskytuje ucelený servis při zakládání a prodeji společností.

READY-MADE společnosti a.s., s.r.o.:

- zapsané do OR, bez historie, závazků a pohledávek,
- 100% splacený základní kapitál,
- možnost jednat za společnost během několika hodin.

Založení společností na míru:

- převzetí odpovědnosti za formální správnost založení společnosti.

Virtuální kancelář:

- sídlo společnosti; poštovní, telefonní a faxové služby.

assettax
přidaná hodnota úspěchu

www.asset-tax.cz

obou uvedených podmínek, pokud zvláštní předpisy nestanoví lhůtu jinou, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.

Ve smyslu odst. 4 § 21a zákona zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, jejich uložení do sbírky listin obchodního rejstříku.

Pro odlišení funkce **podpisu** účetní závěrky a funkce **schválení** účetní závěrky je důležitá poznámka či odkaz „16)“ uvedený v odst. 2 § 21a zákona. Tato poznámka odkazuje například na ustanovení § 125 obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, z jehož odst. 1 vyplývá, že nejvyšším orgánem společnosti s ručením omezeným je valná hromada, a do její pů-

sobnosti patří kromě jiného též **schvalování** řádné a mimořádné účetní závěrky.

K tomu je vhodné ještě dodat, že ve smyslu ustanovení § 128, ve znění pozdějších předpisů, se musí valná hromada, která schvaluje řádnou účetní závěrku, konat nejpozději **do šesti měsíců** od konce posledního účetního období. Přitom jistě není pochyb o tom, že valné hromadě může být předložena ke schválení jen účetní závěrka, která byla před tím řádně podepsána odpovědnými osobami a ověřena auditorem, podléhá-li účetní jednotka auditu. V některých společnostech s ručením omezeným, kde mají zřízenou dozorčí radu, přezkoumává tato rada řádnou účetní závěrku (tedy závěrku podepsanou příslušnými odpovědnými osobami a ověřenou auditorem) ještě před jejím předáním valné hromadě se svým stanoviskem.

Závěr

Z provedeného rozboru a srovnání ustanovení zákona o účetnictví (resp. jeho novely) a obchodního zákoníku vyplývá, že funkce podpisu i funkce schvalování účetní závěrky jsou dva různé právní nástroje (či pojmy), které mají svou náplň i oprávnění a nejsou ve vzájemném rozporu. Zatímco řádně podepsanou účetní závěrku může účetní jednotka nechat ověřit auditorovi a předložit finančnímu úřadu spolu s daňovým přiznáním k dani z příjmů, může účetní jednotka předložit k zveřejnění do sbírky listin obchodního rejstříku jen účetní závěrku podepsanou nejen odpovědnými osobami, ale i schválenou např. valnou hromadou, jako tomu je u společnosti s ručením omezeným. Z toho též vyplývá, že pouze řádně podepsanou účetní závěrku lze schválit (či neschválit), přičemž opak není možný.

Z celého pojednání pak vyplývá, že společnost s ručením omezeným může sice již podepsanou, ale valnou hromadou dosud neschválenou účetní závěrku nahradit nově sestavenou účetní závěrkou (a nově podepsanou stejnými odpovědnými osobami a ověřenou nově auditorem) v případě, že se ve smyslu ustanovení odst. 4 § 17 platného zákona rozhodne pro provedení oprav účetních zápisů v uzavřených již účetních knihách jejich znovuotevřením. V této souvislosti je však vhodné zdůraznit, že je třeba uložit do účetního archivu i původní účetní závěrku jako důležitý účetní dokument. Možnost znovuotevření uzavřených již účetních knih zcela zaniká tedy až okamžikem schválení účetní závěrky.

Ing. Vladimír Schiffer



Likvidace obchodní společnosti

Likvidace obchodních společností je upravena v § 68 a § 70 až 75 obchodního zákoníku. V praxi je obvyklé, že společnosti ukončí svoji činnost. Aby se mohla společnost zrušit s likvidací, nesmí být předlužená. Obchodní zákoník § 68 upravuje pojmy zrušení a zánik společnosti. Zániku společnosti předchází zrušení společnosti, a to buď bez likvidace, kdy její jmění přechází na právního nástupce, nebo s likvidací. Společnost se zrušuje s likvidací:

- uplynutím doby, na kterou byla založena,
- dosažením účelu, na který byla založena,
- dnem uvedeným v rozhodnutí společníků nebo orgánu společnosti,
- dnem uvedeným v rozhodnutí soudu, resp. dnem, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci,
- zrušením konkurzu po splnění rozvrhového usnesení nebo z důvodu, že majetek úpadce nepostačuje k úhradě nákladů konkurzu,

- zamítnutím návrhu na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku.

Likvidace se nevyžaduje, zrušuje-li se společnost dle § 68 odst. 3, bod f a g, tj. když došlo ke zrušení konkurzu nebo k zamítnutí návrhu na prohlášení konkurzu a společnost nemá žádný majetek. Společnost vstupuje do likvidace ke dni, ke kterému byla zrušena. Tato skutečnost se zapisuje do obchodního rejstříku, a po dobu likvidace musí společnost používat svoji firmu s dovětkem „v likvidaci“. Likvidovaný subjekt se chová z hlediska účetnictví, daní, pracovních právních předpisů, odepisování majetku, závazkových vztahů jako fungující podnikatelský subjekt. Všechny hospodářské úkony směřují k ukončení činnosti a k likvidaci podniku. Nové smlouvy smí uzavírat jen v souvislosti s ukončováním nevyřízených obchodů a nesmí pokračovat v provozu podniku. Po ukončení průběhu likvidace,

zpeněžení majetku rušeného podniku, vypořádání všech závazků a splnění všech zákonných povinností dojde k zániku podniku výmazem z obchodního rejstříku. Zjistí-li likvidátor předlužení likvidované společnosti, podá bez zbytečného odkladu návrh na prohlášení konkurzu.

Etapy likvidace podniku:

- 1) zahájení likvidace,
- 2) průběh likvidace,
- 3) závěr likvidace.

ad 1) zahájení likvidace

- Rozhodnutí o likvidaci. Jde o notářský zápis z valné hromady nebo rozhodnutí jediného společníka. Ustanovení likvidátora. Návrh na zápis do obchodního rejstříku na předepsaných formulářích včetně povinných příloh. Na likvidátora přechází působnost statutárního orgánu.
- Sestavení mimořádné účetní závěrky ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace dle § 17

a § 19 zákona o účetnictví. Pokud má společnost zákonnou povinnost auditu dle § 20 zákona o účetnictví, pak musí být tato mimořádná účetní závěrka ověřena auditorem.

Akciové společnosti a společnosti, které mají zákonnou povinnost auditu, sestavují závěrku v plném rozsahu.

- Zpracování daňového přiznání daně z příjmu právnických osob. A každoročně k rozvahovému dni, až do skončení likvidace.

Rödl & Partner

Pro posílení naší kanceláře v Praze obsazujeme pozici:

Asistent/-ka auditora

Požadavky:

- Absolvent/-ka VŠ ekonomického směru (nejlépe účetnictví, podniková ekonomika)
- Znalost účetní metodiky a základní daňové legislativy
- Praxe v účetní oblasti vítána
- Dobré komunikační schopnosti
- Schopnost týmové spolupráce
- Dobrá znalost německého jazyka slovem i písmem, anglický jazyk výhodou
- Znalost práce na PC (MS Office)
- Řidičský průkaz skupiny B a ochota cestovat

Nabízíme:

- Zajímavou a perspektivní práci v mezinárodní společnosti
- Možnost profesního růstu
- Dobré platové podmínky

Vaše nabídky spolu se strukturovaným životopisem, vysvědčeními a jinými doklady o vzdělání zasílejte na adresu:

Rödl & Partner Consulting, s.r.o., k rukám Aleny Spilkové
Platněská 2, 110 00 Praha 1, zamestnani@roedl.cz
Další nabídky - www.roedl.cz

Auditorská společnost člen mezinárodního řetězce Russell Bedford International

hledá Asistenta/-ku auditora

Požadujeme:

- ▶ VŠ ekonomického směru,
- ▶ dobrou znalost české účetní legislativy,
- ▶ aktivní zájem o obor účetnictví, auditu a daní.

Uvítáme:

- ▶ aktivní znalost AJ/NJ,
- ▶ znalost IFRS/IAS.

Nabízíme:

- ▶ práci v centru Prahy,
- ▶ příjemné pracovní prostředí,
- ▶ možnost dalšího vzdělávání.

Nástup možný září-říjen 2006.

Životopis v ČJ a AJ/NJ spolu s průvodním dopisem zašlete na e-mailovou adresu: audit@eurotrend.cz, nebo faxem: 224 234 288. Tel. 224 228 427

Základem daně je výsledek hospodaření upravený dle § 23 až 33 zákona o dani z příjmu.

- Předání podniku likvidátorovi předávacím protokolem, který obsahuje veškeré písemnosti a záležitosti podniku. Především personální agendu, seznamy zaměstnanců, mateřských a rodičovských dovolených, dlouhodobě nemocných, pracovní smlouvy, pohledávky a závazky k zaměstnancům. Účetní závěrku, inventurní soupisy, dokladové inventury, mimoúčetní aktiva a pasiva, hospodářské a jiné smlouvy, archiv, ekologické závazky a upozornění na problémy. Mandátní smlouva o výkonu funkce a o odměně likvidátora.
- Likvidátor sestaví likvidační tým, zpracuje likvidační plán, rozpočet likvidace, inventarizaci majetku. Neprodleně zašle oznámení o likvidaci podniku všem známým věřitelům, finančnímu úřa-

du a institucím. Provede kontrolu placení daní, sociálního a zdravotního pojištění k datu vstupu do likvidace (potvrzení o stavu osobního účtu podniku).

V souladu s obchodním zákoníkem zveřejní nejméně dvakrát v Obchodním věstníku oznámení o vstupu do likvidace.

- Sestavení zahajovací rozvahy ke dni vstupu společnosti do likvidace a soupis jmění dle § 74 obchodního zákoníku.

ad 2) průběh likvidace

- Likvidátor činí jménem společnosti jen úkony směřující k likvidaci společnosti dle § 72 obchodního zákoníku. Při výkonu této působnosti plní závazky společnosti, uplatňuje pohledávky a přijímá plnění, zastupuje společnost před soudy a jinými orgány, uzavírá smíry a dohody o změně a zániku práv a závazků a vykonává práva společnosti.

- Zpeněží majetek podniku co nejrychleji a nejehospodárněji, má povinnost přednostně uspokojit mzdové nároky zaměstnanců společnosti, není-li povinen podat návrh na prohlášení konkurzu. Vypořádá daně a poplatky, splácí úvěry. Potíže s vymáháním pohledávek a záležitosti budov, pozemků mohou likvidaci prodloužit. Postupně řeší rozvahové i podrozvahové položky.

- Na likvidaci pracují členové likvidačního týmu. Jde o zaměstnance podniku i o externí specialisty. Je vhodné přizvat externího specialistu hlavně na personální oblast tam, kde jde o hromadné propouštění zaměstnanců, o výpovědi dle § 46 odst. 1 písm. a) zákoníku práce, o odstupné nemalých hodnot, rušení pracovních smluv, zpracování důchodové evidence. Řešení pracovních na mateřské a rodičovské dovolené, dlouhodobě nemocných a se zdravotním postižením.

V oblasti hmotného majetku a zásob se jedná především o pořizování znaleckých posudků a ocenění prodeje, způsob prodeje, nájemní a leasingové smlouvy. Samostatnou agendou je likvidace pohledávek.

- O průběhu likvidace podává likvidátor pravidelné zprávy subjektu, který ho ustanovil. Zpřesňuje plán a rozpočet likvidace dle skutečnosti.
- Zajistit archivaci písemností a skartaci během likvidace a po zániku společnosti archivaci písemností s neprošlými skartačními lhůtami u smluvně dohodnutého subjektu.
- Během likvidace společnost sestavuje účetní závěrky a daňová přiznání vždy k rozvahovému dni.
- Podle § 75 obchodního zákoníku bez zbytečného odkladu po provedení všech úkonů během likvidace sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku. Ke dni zpracování návrhu na

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Cílem tohoto standardu, který byl novelizován v roce 2003, je stanovit všeobecnou základnu pro předkládání řádné účetní závěrky, včetně pokynů týkajících se její struktury a minimálního obsahu. Již z tohoto stručného popisu je patrné, že tento standard patří k základním stavebním kamenům IFRS. Čtenář by si v tomto místě mohl položit otázku, proč opět popisovat standard, který byl tolikrát proškolen, popsán, zkoušen... Vždyť i pořadové číslo tohoto standardu je JEDNA. To vše je pravda. Zároveň si však čtenář jistě vzpomene na ony záludné otázky typu:

- Mají být vratné zálohy klasifikovány jako dlouhodobé nebo krátkodobé?
- Je každý termínovaný vklad dva měsíce před splatností zahrnován do peněžních ekvivalentů?
- Jakým způsobem v účetní závěrce klasifikovat finanční náklady a výnosy?

Odpověď na tyto otázky je třeba hledat v již zmiňovaném standardu IAS 1.

Na úvod tohoto článku si uděláme krátké shrnutí standardu. Dále čtenáři připomeneme, co jsou minimální součásti účetní závěrky podle IFRS stanovené standardem IAS 1, neb opakování je matka moudrosti, a odpovíme na výše uvedené jednoduché dotazy.



Stručné shrnutí standardu

Standard IAS 1 pojednává o následujícím:

- Základní zásady související s přípravou účetní závěrky, včetně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, konzistence při prezentaci a klasifikaci, účtování ve věcné a časové souvislosti a zásady významnosti.
- Aktiva a pasiva, výnosy a náklady se nesmí vzájemně započítávat, pouze v případě, kdy je vzájemné započítání dovoleno nebo vyžadováno některým standardem nebo interpretací IFRS.
- U hodnot zveřejněných v účetní závěrce a v příloze k ní musejí být uvedeny také srovnatelné informace za předchozí období.
- Kompletní účetní závěrka musí obsahovat **rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků, účetní pravidla a vysvětlující komentář**.
- **Výkaz změn vlastního kapitálu** musí zobrazovat:
 - veškeré změny ve vlastním kapitálu, nebo
 - změny ve vlastním kapitálu s výjimkou změn vyplývajících z transakcí s držiteli akcií/majetkových cenných papírů, kteří jednají jako držitelé akcií/majetkových cenných papírů.
- **Účetní závěrka** by měla být obecně sestavována **ročně**. Pokud se datum konce účetního období změní a účetní závěrka je sestavena za jiné období než období jednoho roku, je nutné tuto skutečnost zveřejnit.
- Běžně je vyžadováno rozdělení aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé. Obecně platí, že při rozdělování položek na krátkodobé a dlouhodobé se nepřihlíží k událostem po datu rozvahy.
- IAS 1 vymezuje minimální položky, které musejí být uvedeny v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty a ve výkazu změn vlastního kapitálu, a obsahuje pokyny k určení dalších položek závěrky.
- IAS 1 vymezuje minimální rozsah údajů zveřejňovaných v příloze k účetní závěrce. Tyto musí zahrnovat zejména informace o:
 - dodržovaných účetních pravidlech a postupech,
 - rozhodnutích, která vedení učinilo při používání účetních pravidel a postupů účetní jednotky a která měla největší vliv na hodnoty zachycené v účetní závěrce,
 - hlavních předpokladech týkajících se budoucnosti a o ostatních klíčových zdrojích nejistoty odhadů, které nesou významné riziko, že účetní hodnoty aktiv a pasiv budou v dalším účetním období výrazně upraveny.

36.196.471,4	87.361.774,97
82.198.789,94	133.542.664,67
68.449.936,38	75.270.619,99
113.303.598,41	140.705.662,09
334.007.319,12	360.733.279,28
53.586.844,21	49.166.776,34
1.330.313,02	9.468.811,86
57.765.718,30	72.380.497,94
61.909.682,25	55.383.210,20
13.689.987,28	22.707.620,71
	15.311.906,47
	3.543.252,78

Vybrané minimální součásti účetní závěrky

Obsah účetní závěrky je popsán v předchozím stručném shrnutí standardu IAS 1. V této části se zaměříme na některé vybrané části účetní závěrky.

Minimální součásti rozvahy

IAS 1 v odstavci 68 stanoví minimální obsah rozvahy následovně:

- Dlouhodobý hmotný majetek
- Investice do nemovitostí
- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Finanční aktiva
- Investice účtované ekvivalenční metodou
- Biologická aktiva
- Zásoby
- Pohledávky z běžného styku a ostatní pohledávky
- Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
- Závazky z běžného styku a ostatní závazky
- Rezervy
- Finanční pasiva
- Daně (včetně odložené)
- Minoritní podíly (tyto jsou součástí vlastního kapitálu)
- Vlastní kapitál (základní kapitál, kapitálové rezervy a ostatní složky vlastního kapitálu)

Dále by měla rozvaha také obsahovat položky celkových aktiv a pasiv určených k prodeji (dle standardu IFRS 5).

Výše uvedený obsah rozvahy je minimální. Každá společnost musí při přípravě účetní závěrky zvážit, jaké další významné informace je třeba uživateli účetní závěrky poskytnout pro správné pochopení finanční situace společnosti. Obecně platí, že všechny takovéto významné informace je třeba uvést přímo v rozvaze. Jako příklad můžeme uvést goodwill nebo významné závazky z titulu finančního leasingu (pozn. výčet příkladů není úplný, je třeba vždy zvážit konkrétní situaci té které společnosti).

Výše uvedené položky je třeba v rozvaze uspořádat do dalších kategorií a to buď podle jejich časového charakteru, tedy jako položky krátkodobé nebo dlouhodobé, nebo je v rozvaze uspořádat dle jejich likvidity. Při tomto členění je také třeba brát v úvahu ustanovení ostatních standardů (např. IAS 7 – Cashflow). Dá se říci, že první členění dle časového charakteru je používáno častěji. Přestože se obecně předpokládá, že časové členění by nemělo přinášet v praktické případech žádné zásadní otázky, uvedme si dva praktické příklady, na kterých si ukážeme možný opak.

Příklad – klasifikace vratných záloh

Společnost A poskytuje služby servisního charakteru. Součástí smluvních ujednání se zákazníky je také „bezpečnostní“ depozitum, které je vratné do 4 měsíců po ukončení smluvního vztahu se zákazníkem. Společnost A je schopna dokázat, že průměrná doba smluvního vztahu se zákazníkem je 4 roky. Otázka je, zda tato depozita mají být klasifikována jako dlouhodobý nebo krátkodobý závazek.

IAS 1 v odstavci 60 uvádí, že závazek by měl být klasifikovaný jako krátkodobý v případě, že „společnost nemá výhradní právo odložit zúčtování závazku na dobu nejméně 12 měsíců po datu účetní závěrky“. Z pohledu našeho příkladu, bez ohledu na skutečnost, že společnost očekává vrácení záloh za dobu delší než je 12 měsíců po datu účetní závěrky, z pohledu standardu IAS 1 je třeba takováto depozita klasifikovat jako krátkodobá, neboť jsou splatná v době 4 měsíců po ukončení smluvního vztahu.

Příklad – peněžní ekvivalenty

Společnost má termínovaný vklad, jehož celková doba byla 9 měsíců. K datu účetní závěrky je splatnost tohoto termínovaného vkladu dva měsíce po datu účetní závěrky. Otázka je, zda má být tento termínovaný vklad zahrnut do peněžních ekvivalentů.

Takovýto vklad by k datu účetní závěrky neměl být klasifikován jako peněžní ekvivalent. Odpověď sice nalezneme přímo ve standardu IAS 1, ale ve standardu IAS 7, kde odstavec 7 stanoví, že finanční aktivum se obvykle zahrnuje do peněžních ekvivalentů pouze v případech, kdy původní splatnost k datu vzniku finančního aktivum je 3 měsíce nebo kratší. V našem příkladu byla původní splatnost termínovaného vkladu 9 měsíců.

Z výše uvedených dvou příkladů vyplývá, že i zdánlivě jednoduché otázky mohou mít komplikovanější řešení.

Minimální součásti výkazu zisku a ztráty

IAS 1 v odstavci 81 stanoví minimální obsah výkazu zisku a ztráty následovně:

- Výnosy
- Finanční náklady
- Podíl na zisku přidružených společností a společných podniků, které jsou účtovány ekvivalenční metodou
- Daně
- Dopad ukončených činností

- Zisk nebo ztráta
- Zisk určený minoritním akcionářům/podílníkům
- Zisk určený pro mateřskou společnost

Obdobně, jako v případě rozvahy, tak i v případě výkazu zisku a ztráty se jedná pouze o minimální obsah. Pokud existují další významné informace nutné pro správné pochopení hospodaření společnosti, je třeba tyto také uvést na úrovni výkazu zisku a ztráty. Dále je třeba také zohlednit požadavky některých dalších standardů (např. IFRS 5 – Ukončené činnosti, IAS 2 – Zásoby).

IAS 1 také uvádí možné příklady formátu výkazu zisku a ztráty. Tyto jsou principálně podobné možností v rámci statutárního výkaznictví, tj. účelovém nebo druhovém členění. Z pohledu auditora je třeba se zaměřit na „kombinace“ obou přístupů, které jsou čas od času v praxi společnostmi používány. Zde je třeba říci, že k těmto kombinacím by nemělo docházet.

Tak jako u rozvahy, u výkazu zisku a ztráty se může zdát, že jeho samotná příprava je relativně jednoduchá. Uvedme si jeden drobný příklad, který nás přesvědčí o opaku.

Příklad – prezentace „netto“ finančních nákladů

Společnost A má finanční náklady a výnosy. Tyto vznikají z kursových rozdílů a úrokových výnosů a nákladů. Společnost zvažuje zda s ohledem na IAS 1.81 může prezentovat ve výkazu zisku a ztráty finanční náklady nebo výnosy jako netto částku.

Přestože se tato otázka jeví jako jednoduchá a v praxi se čtenáři jistě setkali s touto formou prezentace netto finančních nákladů, resp. výnosů, po vynaložení dodatečného času a studia čtenář zjistí následující:

- IFRIC se touto otázkou zabýval v říjnu 2004. Členové IFRIC se shodli na tom, že IAS 1, odstavec 81 požaduje prezentaci, mimo jiných položek, výnosů a finančních nákladů. Zároveň však podotkli, že společně s odstavcem 32 standardu IAS 1 (pozn. tento říká, že pohledávky a závazky, výnosy a náklady se nemo-

hou kompenzovat pokud toto standardy nebo příslušné interpretace nepovolují), odstavec 81 neumožňuje prezentovat „netto finanční náklady“, resp. výnosy bez toho, aby zde byly uvedeny jednotlivé složky finančních nákladů a výnosů.

- Zároveň však IFRIC zvažil, že výše uvedená ustanovení nezakazují vykazání finančních výnosů a finančních nákladů na stejném místě výkazu zisku a ztráty a dodání mezisoučtu (např. „netto finanční náklady“). Níže je uvedený ilustrativní příklad prezentace:

	31. 12. 2005
Provozní zisk	126 342
Výnosy z finančních investic	3 501
Finanční náklady	-36 187
Netto finanční náklady	-32 686
Podíl na zisku přidružené společnosti	12 763
Ostatní zisky a ztráty	-563
Zisk před zdaněním	105 856

Výkaz změn vlastního kapitálu

Tento výkaz v principu obsahuje stejné informace jako přehled o změnách vlastního kapitálu, který je požadovaný zákonem o účetnictví jakožto součást statutární účetní závěrky. Hlavním rozdílem je skutečnost, že v rámci IFRS je tento přehled samostatným výkazem, zatímco ve statutární účetní závěrce je možné ho uvést jako součást přílohy k účetní závěrce.

Výkaz peněžních toků

Tento výkaz je blíže definován standardem IAS 7 – Cashflow a jeho obsahové náplni se v tomto článku nebudeme věnovat. Tento výkaz je v principu podobný přehledu o peněžních tocích vyžadovanému zákonem o účetnictví jakožto součást statutární účetní závěrky. Stejně jako v případě výkazu změn vlastního kapitálu je v rámci IFRS výkaz peněžních toků prezentován jakožto samostatný výkaz, zatímco ve statutární účetní závěrce může být prezentován jako součást přílohy k účetní závěrce.

Příloha k účetní závěrce

Téměř nejdůležitější součástí přílohy k účetní závěrce je explicitní vyjádření souladu účetních postupů použitých společností s požadavky IFRS. Bez této jednoduché, ale téměř magické věty není možné považovat účetní závěrku za účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS (byť by tomu tak opravdu bylo). Z pohledu auditora je přítomnost této věty v účetní závěrce klíčová.

Jedním z požadavků IAS 1 je uvést informace o odhadech, které byly při přípravě účetní závěrky použity a které v případě změny mohou mít významný dopad na účetní závěrku. Domnívám se, že tento požadavek je již také součástí přípravy statutární účetní závěrky a proto není nutné ho rozebírat zevrubněji, obdobně jako i některé další jako např. uvedení jména společnosti, ak-





cionářů resp. společníků, právní formy apod., které jsou požadovány standardem IAS 1. Dále je třeba připomenout, že jednotlivé standardy vždy uvádějí v závěrečných pasážích požadavky na zveřejnění v účetní závěrce. Z tohoto pohledu ani není možné podat vyčerpávající přehled všech požadavků v tomto článku.

Z praktického pohledu je vhodné použít některého z dostupných dotazníků, které formou otázek zkoumají náležitosti přílohy k účetní závěrce z pohledu jednot-

livých standardů. Tento krok je řadou společností v praxi opomíjen. Z pohledu auditu je pak možné společnosti položit zdánlivě nevinnou otázku: „Jak víte, že vaše závěrka obsahuje veškeré náležitosti požadované IFRS?“ Odpovědi budou různé. Ponechám na čtenáři vyzkoušení tohoto dotazu v praxi.

Závěr:

V tomto článku může čtenář najít stručné shrnutí standardu IAS 1, zopakování základního obsahu účetní závěrky a odpovědi na některé praktické aspekty tohoto standardu. Záměrně v tomto článku nejsou diskutovány definice základních předpokladů používaných při sestavení účetní závěrky, neboť tyto byly již mnohokrát popsány a diskutovány.

Ing. Martin Tesař
Deloitte

Tento článek byl vytvořen s použitím následující literatury:

- Standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
- Publikace „IFRS do kapsy“ společnosti Deloitte s.r.o.
- Konzultační materiály společnosti Deloitte & Touche

rozdělení likvidačního zůstatku sestaví likvidátor mimořádnou likvidační účetní závěrku a podá daňové přiznání k dani z příjmu. Toto je den skončení likvidace. Ke zprávě přiloží též souhlas správce daně s ukončením činnosti, doklady k trvajícím sociálním nárokům, dohodu o archivaci, žádost o souhlas vlastníka s podáním návrhu na výmaz podniku z obchodního rejstříku.

ad 3) závěr likvidace

Likvidace končí rozdělením likvidačního zůstatku dle § 75a obchodního zákoníku. Likvidační zů-

statek vlastníkům nelze poskytnout dříve, než jsou uspokojeny nároky všech známých věřitelů společnosti.

Do 30 dnů ode dne skončení likvidace podá likvidátor návrh na výmaz společnosti z obchodního rejstříku. K návrhu na výmaz společnosti z obchodního rejstříku přiloží likvidátor mj:

- potvrzení státního oblastního archivu, že s ním bylo projednáno zabezpečení archivu,
- konečnou zprávu, souhlas vlastníků,
- písemný souhlas správce daně s ukončením činnosti.

Jestliže došlo ke zrušení společnosti dle § 38 odst.3, písm. f a g, tj. zrušením konkurzu po splnění rozvrhového usnesení nebo zamítnutím návrhu na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku, likvidátor zpeněží majetek společnosti, uhradí nejprve náklady likvidace, pak mzdové nároky zaměstnanců a poté pohledávky ostatních věřitelů. Vypracuje zprávu o způsobu naložení s majetkem a sestaví mimořádnou účetní závěrku. Podá návrh na výmaz společnosti z obchodního rejstříku.

Ing. Jitka Hrubá

auditorka, č. osv. 1371

Oceňování jednotlivých položek účetní závěrky podle IFRS

Účelem tohoto článku je podat čtenářům stručný přehled o způsobech oceňování podle IFRS a o stanovení zpětně získatelné částky při výpočtu snížení hodnoty aktiv.

Správné ocenění aktiv a závazků v účetní závěrce je pro její poctivý a věrný obraz o stavu podniku klíčový okamžik. České předpisy spíše upřednostňují použití historické ceny, naproti tomu standardy upřednostňují použití reálné hodnoty. Výhody a nevýhody použití těchto oceňovacích základů již byly mnohokrát diskutovány. Připomenou jenom ty nejdůležitější: ocenění reálnou hodnotou na jednu stranu lépe odráží obraz podniku, na druhou stranu je velice subjektivní a ocenění historickou cenou je více objektivní, ale na druhou stranu zase hůře odráží obraz podniku. V únoru letošního roku Rada IASB vydala diskusní dokument „Oceňování v okamžiku výchozího uznání“. V tomto diskusním dokumentu je rovněž preferováno ocenění reál-

nou hodnotou nebo tzv. „zástupcem reálné hodnoty“. Reálná hodnota má odrážet především očekávání otevřeného aktivního trhu. Z toho vyplývá, že ideálně má být určena přímo odkazem na tento trh. Pokud aktivní trh pro dané aktivum neexistuje, standardy doporučují použití aktivního trhu jiného aktiva s podobnými charakteristikami a provést úpravu ocenění pro dané aktivum nebo použití méně aktivního trhu. V případě, že ani toto není možné, potom lze použít tzv. „zástupce reálné hodno-

ty“. Podle diskusního dokumentu „Oceňování v okamžiku výchozího uznání“ lze za „zástupce reálné hodnoty“ považovat rekupní cenu (replacement cost), reprodukční cenu (reproduction cost), historickou cenu (historical cost) a nově definovaný koncept realizovatelné a současné hodnoty (realisable and present value). Naopak za „zástupce reálné hodnoty“ nelze považovat čistou realizovatelnou hodnotu a hodnotu z užívání, protože odrážejí spíše očekávání managementu podniku než trhu.

inzerce

ŮZ

úplná znění
právních předpisů

47 témat
1012 předpisů

k dostání 24 h.
denně na
www.uz.cz

Sagit

V současné době se v účetní závěrece podle IFRS používají následující oceňovací základny:

Historická cena (Historical cost)

- Aktiva jsou vykázána v částce zaplacené penězi nebo peněžními ekvivalenty nebo v reálné hodnotě předaného majetku v době pořízení aktiv. Závazky jsou vykázány ve výši příjmů, které by bylo možno získat výměnou za postoupení závazku, nebo na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba vynaložit na úhradu závazku za běžných podmínek.

Běžná cena – reprodukční cena (Current cost)

- Aktiva jsou vedena v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by musely být zaplacené,

kdyby se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo nyní. Závazky se vedou v nediskontovaných částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku v současnosti za běžných podmínek.

Realizovatelná hodnota (Relisable value)

- Aktiva jsou vedena v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Závazky se vedou v nediskontovaných částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba vynaložit k vypořádání závazku za běžných podmínek.

Současná hodnota (Present value)

- Aktiva jsou vedena v současné hodnotě diskontovaných čistých budoucích peněžních přítoků, u kterých se očekává, že poplynou do podniku za běžných podmínek. Závazky se vedou v současné hodnotě čistých diskontovaných budoucích peněžních odtoků, u kterých se očekává, že poplynou z podniku za běžných podmínek.

Reálná hodnota (Fair value)

- Představuje částku, za kterou aktivum může být směřeno mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých tržních podmínek.

Jednotlivé položky účetní závěrky se oceňují následujícím způsobem:

Položka	Standard	Oceňování
Zásoby	IAS 2	Zásoby jsou prvotně vykázány v pořizovací ceně. Zásoby nesmějí být oceněny v částce vyšší než jejich čistá realizovatelná hodnota, která se odhaduje jako prodejní cena minus odhadované náklady na dokončení a náklady na prodej.
Pohledávky a závazky	IAS 18 IAS 39	Pohledávky a závazky jsou vykazovány v částce očekávané platby nebo úhrady. Pokud jsou klasifikovány jako dlouhodobé je nutno je diskontovat na současnou hodnotu.
Pozemky, budovy a zařízení	IAS 16	Výchozí ocenění je v pořizovací ceně. Podnik může následně oceňovat položky pozemků budov a zařízení buď v pořizovací ceně snížené o opravy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty nebo v reálné hodnotě snížené o opravy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Následně vybrané účetní pravidlo musí být aplikováno na celou třídu aktiv. Není možno provádět selektivní přecenění. Přecenění musí být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby se účetní hodnota aktiv významně nelišila od reálné hodnoty. Zvýšení přecenění je obvykle promítnuto do položky „Fond z přecenění“, která je součástí vlastního kapitálu. Přecenění má vliv na výpočet odložené daně.
Investice do nemovitostí	IAS 40	Výchozí ocenění investice do nemovitostí je v pořizovací ceně. Podnik může následně oceňovat investice do nemovitostí buď v pořizovací ceně snížené o opravy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty nebo v reálné hodnotě. Uvedení reálné hodnoty investice do nemovitostí je však vždy součástí účetní závěrky sestavené podle IFRS – buď je reálná hodnota použita přímo pro ocenění nemovitostí nebo, v případě, že podnik aplikuje ocenění v pořizovací ceně, je reálná hodnota uvedena v příloze účetní závěrky. V případě ocenění reálnou hodnotou provádí společnost přecenění investice do nemovitostí každý rok. Pro stanovení reálné hodnoty doporučuje standard použít nezávislého znalce s odpovídající kvalifikací a zkušenostmi. Rozdíl mezi reálnou hodnotou v jednotlivých letech je zobrazen ve výsledovce podniku daného roku. Investice do nemovitostí vedené v reálné hodnotě se neodpisují.
Nehmotná aktiva	IAS 38	Nehmotná aktiva jsou prvotně oceněna v rozvaze pořizovací cenou. Potom jsou většinou vedena v pořizovací ceně, která je snížena o amortizaci a ztráty ze snížení hodnoty. Standard připouští možnost vedení nehmotných aktiv v reálných hodnotách. Podmínkou však je, že jejich reálná hodnota musí být dána aktivním trhem. Aktivní trh však pro většinu nehmotných aktiv neexistuje.
Aktiva držaná k prodeji	IFRS 5	Aktiva držaná k prodeji se oceňují v částce nižší z reálné hodnoty minus náklady na prodej a účetní hodnoty. Tato aktiva se neodpisují.
Daně ze zisku	IAS 12	Splatné daňové závazky a pohledávky se oceňují v částce očekávané platby daňovému úřadu. Používá se sazba platná k rozvahovému dni. Odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují ve výši daňové sazby, o které se předpokládá, že bude platná pro období, ve kterém bude pohledávka realizována nebo závazek splatný. Běžně se používá daňová sazba, která je platná v daném zdaňovacím období. Pokud v budoucnosti dojde k její změně, je nutno přepočítat částky v minulých obdobích. Úpravy se promítnou do výsledovky. Odložené daňové pohledávky a závazky se nediskontují.

Položka	Standard	Oceňování
Finanční aktiva a závazky	IAS 39	<p>Finanční aktiva a závazky jsou prvotně vykázány v reálné hodnotě. Následně jsou oceněny v závislosti na kategorii, v níž jsou začleněny.</p> <p>Následné ocenění v zůstatkové hodnotě:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finanční aktiva držena do splatnosti – finanční aktiva, u nichž má podnik schopnost a záměr je držet do splatnosti; • úvěry a pohledávky – finanční aktiva s fixními nebo určitelnými platbami, která nejsou obchodována na aktivním trhu; • ostatní finanční závazky (nedržené k obchodování ani v reálné hodnotě). <p>Následné ocenění v reálné hodnotě:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finanční nástroje oceňované v reálné hodnotě přečtené do výsledovky – tato kategorie zahrnuje finanční nástroje k obchodování, nástroje u kterých podnik rozhodl, že budou oceňovány v reálné hodnotě a deriváty; všechny změny reálných hodnot se promítají do výsledovky; • finanční aktiva k prodeji – tato kategorie zahrnuje aktiva, která nepatří do jiné, výše definované kategorie; tato aktiva jsou oceňována reálnou hodnotou; nerealizované změny v reálné hodnotě jsou zobrazeny jako samostatná položka v rámci vlastního kapitálu podniku; realizované změny v reálné hodnotě při prodeji nebo znehodnocení jsou součástí výsledovky.
Zaměstnanecké požitky, Penzijní plány	IAS 19 IAS 26	<p>Plán definovaných požitků je samostatný podnik (fond). Podnik zaměstnavatele se zaváže platit určité částky do tohoto fondu (ve prospěch zaměstnanců) a dále je odpovědný za výši požitků, které bude dostávat zaměstnanec po skončení pracovního poměru. Riziko je zde přeneseno na zaměstnavatele. Výše příspěvků zaměstnavatele do fondu není fixní a závisí na tom, zda je fond přefinancován nebo podfinancován. To je zjištěno oceněním fondu např. na základě modelu pojistně-matematické současné hodnoty. U tohoto typu plánu podnik zaměstnavatele uzná závazek z definovaných požitků v současné hodnotě k datu ocenění. Tento závazek je snížen o reálnou hodnotu aktiv ve fondu.</p> <p>Plán definovaných příspěvků je samostatný podnik (fond). Podnik zaměstnavatele se zaváže platit určité částky do fondu (ve prospěch zaměstnanců) až do okamžiku, kdy příslušný zaměstnanec odchází do důchodu. Výše těchto příspěvků je buď fixní anebo se odvíjí od určitého procenta ze mzdy. Zaměstnavatel nese odpovědnost za výši požitků vyplácenou zaměstnanci v době jeho důchodu. Výše požitků je závislá na celkové sumě zaplacených příspěvků a na jejich časovém zhodnocení. Riziko velikosti požitku nese zaměstnanec. Splatné závazky jsou zachyceny rovnoměrně jako náklad během období, kdy zaměstnanec poskytuje své služby.</p>
Zemědělská aktiva	IAS 41	<ul style="list-style-type: none"> • Biologická aktiva jsou oceněna v reálné hodnotě minus náklady v okamžiku prodeje. • Zemědělská výroba v okamžiku sklizně je rovněž oceněna v reálné hodnotě minus náklady v okamžiku prodeje. • Změny v hodnotě biologických aktiv jsou promítnuty do výsledovky. • Biologická aktiva, která jsou spojena s pozemkem (např. stromy v lese) jsou oceněna zvlášť (od pozemku). <p>Pro biologická aktiva obvykle existuje aktivní trh a jejich reálná hodnota je dána tímto trhem. V případě neexistence aktivního trhu je nutno použít jiné techniky zavedené v oboru jako např. metoda diskontovaných peněžních toků, apod. Ve velmi ojedinělých případech, pokud ostatní techniky oceňování jsou nespolehlivé, biologická aktiva jsou vedena v pořizovací ceně snížené o oprávkou a ztráty ze snížení hodnoty.</p> <p>Náklady v okamžiku prodeje zahrnují poplatky dealerům, cla, daně apod., ale nezahrnují dopravu a další náklady nezbytné pro umístění aktiva na trh.</p> <p>Reálná hodnota biologických aktiv a zemědělské výroby představuje tržní cenu sníženou o náklady na umístění na trhu.</p>
Platby akciemi	IFRS 2	Všechny transakce, které se považují za platby akciemi, se oceňují na základě reálné hodnoty.
Rezervy	IAS 37	Výše rezervy má představovat nejpřesnější odhad částky k rozvahovému dni, kterou podnik v budoucnosti zaplatí, aby si splnil svou povinnost. Tuto částku odhaduje vedení podniku na základě zkušeností s podobnými transakcemi. Rizika a nejistota mají být brány v úvahu. Pokud je efekt časové hodnoty peněz významný, má být zahrnut do výpočtu výše rezervy. Diskontní sazba má být před zdaněním a má odrážet tržní situaci a rizika spojená s rezervou. Výše rezerv je odhadována před zdaněním.
Dlouhodobé smlouvy	IAS 11	V případě, kdy je možné spolehlivě odhadnout výsledek stavební smlouvy, jsou výnosy a související náklady vykázány ve výši odpovídající provedené práci. Tato metoda je nazývána metodou procenta rozpracovanosti. Očekávaná ztráta ze stavební smlouvy se okamžitě vykáže jako náklad. Jestliže není možné spolehlivě určit výsledek stavební smlouvy, jsou náklady ze smlouvy vykázány jako náklad ve výsledovce v období, v němž byly vynaloženy. Výnosy ze smlouvy jsou vykázány ve výši odpovídající zpětně ziskatelným nákladům. V této fázi se vykazuje nulový zisk.

dokončení tabulky na další straně

Položka	Standard	Oceňování
Výnosy	IAS 18	Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované. V případě odložených plateb je nutno je diskontovat a rozdělit mezi výnosy z prodeje a úrok.
Podnikové kombinace	IFRS 3	K datu akvizice se veškerá nabývaná (identifikovatelná) aktiva, závazky a podmíněné závazky oceňují reálnou hodnotou.
Snížení hodnoty aktiv	IAS 36	Aktivum má být v účetnictví oceněno částkou, která je nižší nebo rovna zpětně ziskatelné částce. Tato částka představuje hodnotu, kterou aktivum může po dobu použitelnosti vyprodukovat, a to buď v průběhu užívání (hodnota z užívání) nebo při prodeji (reálná hodnota minus náklady na prodej). Zpětně ziskatelná částka je ta, která je vyšší. V případě, že tato skutečnost je porušena, dochází ke snížení hodnoty aktiva a jeho účetní hodnota musí být snížena na zpětně ziskatelnou částku. Hodnota z užívání odpovídá současné hodnotě očekávaných peněžních toků, které aktivum vygeneruje v průběhu užívání za současného stavu. Diskontní sazba má být před zdaněním. Prodejní cena minus náklady na prodej má odpovídat částce, která by byla dosažena při transakci s nezávislou stranou.

Ing. Radka Loja, FCCA

Stanovisko k článku Účetní a daňové souvislosti faktoringu,

který byl uveřejněn v časopisu Auditor č. 4/2006 v rubrice Diskuse

Tématikou výše uvedeného článku, který zpracovali prof. Müllerová a Ing. Škampa, se zabýval Výbor pro metodiku KA ČR s tímto závěrem:

Vždy je nutno posuzovat jednotlivé případy podle obsahu uzavřené smlouvy. Jestliže je smlouva uzavřena podle paragrafu 524 a dalších

občanského zákoníku jako smlouva o postoupení pohledávky, tj. při přechodu příslušenství a všech práv spojených s pohledávkou na postoupníka, doporučuje se postupovat podle platných účetních předpisů, což znamená, že postoupitel má postoupení pohledávky v uvedeném případě promítnout výsledkově

– tak, jak to stanoví účetní předpisy. Tato připomínka se týká především bodu c) uvedenému v úvodu článku na str. 17.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

K povinnosti konsolidace

Vrámci novely č. 397/2005 Sb. vyhlášky č. 500/2002 Sb. byla významně změněna pravidla pro výjimku z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku – § 62, odst. 5, 6 a 7. V určitých případech je možné uplatnit výjimku, nicméně musí být dodržena celá řada doplňujících ustanovení. Novelizovaná ustanovení týkající se výjimky z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku se použijí k datu účinnosti novely vyhlášky, tj. k 5. říjnu 2005, pokud

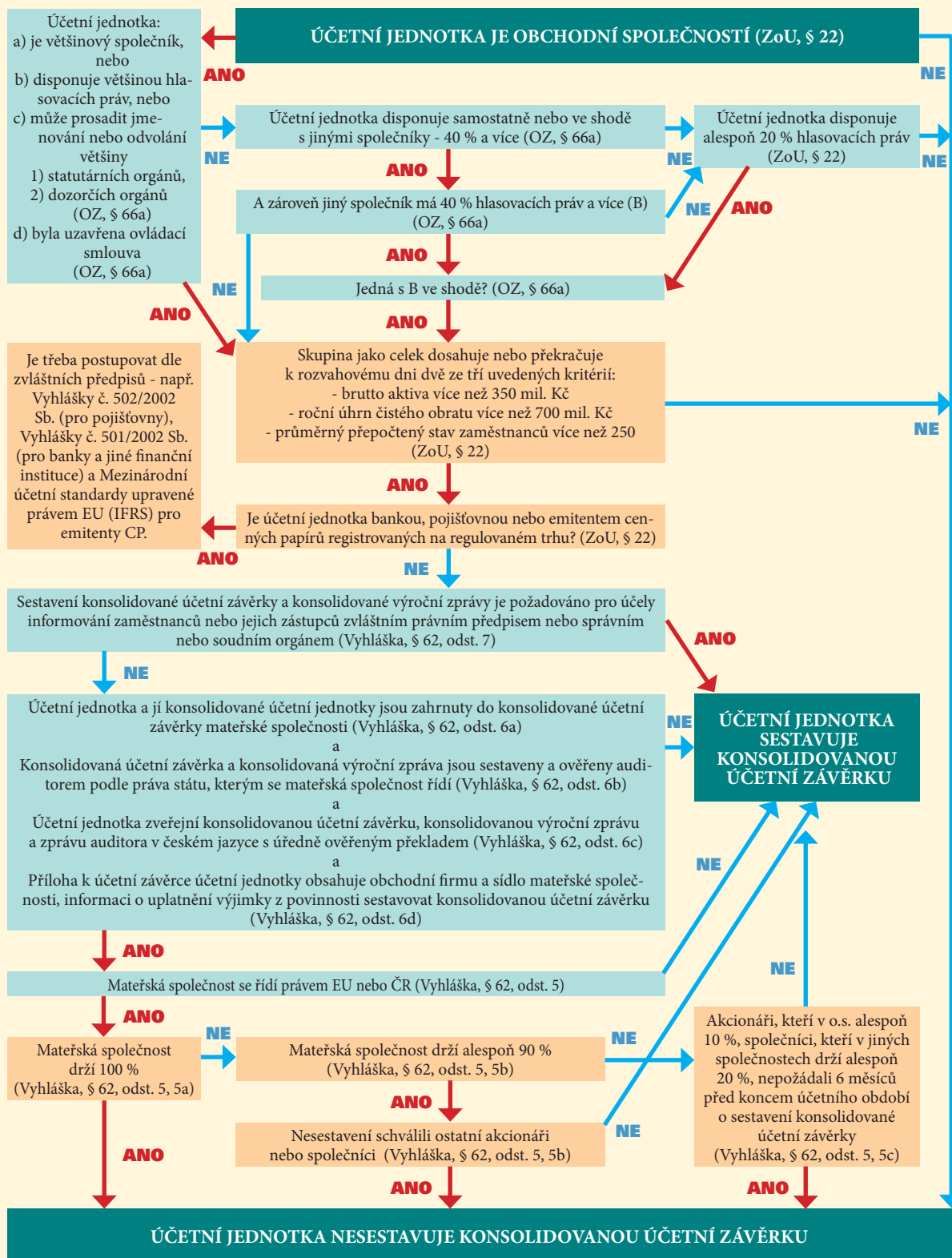
k tomuto datu nebyly sestaveny konsolidované účetní závěrky za účetní období započatá v roce 2004, budou tyto konsolidované účetní závěrky sestaveny již podle nových pravidel. Následující schéma, které bylo zveřejněno v březnovém vydání publikace Účetní novinky a zajímavosti společnosti Deloitte, může být i pro mnohé auditory určitým vodítkem, zda účetní jednotka má či nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Autoři Hana Houdková, Stanislav Staněk a Michal Brandejs při sestavování schématu vycházeli z následujících předpisů:

- Definice ovládající a řídicí osoby – zákon č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník,
- Hodnotová kritéria pro stanovení konsolidačního celku – zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví,
- Výjimky z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku – vyhláška č. 500/2002 Sb.

-jd-

SESTAVOVAT ČI NESESTAVOVAT KONSOLIDOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU?



Některé daňové a účetní aspekty evropské společnosti

V souvislosti se zavedením nového typu obchodní společnosti, a sice evropské společnosti, do našeho obchodního práva se objevily vzhledem k navazujícím účetním a daňovým aspektům některé výkladové problémy. Tyto otázky byly již také projednávány na Ministerstvu financí v rámci Koordinačního výboru (pravidelné jednání mezi MF, Komorou daňových poradců ČR a dalšími zástupci odborné veřejnosti, např. Komorou auditorů ČR, k problematickým otázkám výkladu a aplikace daňové a související legislativy).

1. Úvod – popis problematiky

Zákonem č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti (dále jen „ZoES“), byl do našeho právního řádu zaveden nový typ obchodní společnosti, a sice tzv. evropská společnost (dále jen „ES“). ZoES dochází k transpozici dodatečných norem k nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti (dále také jen „Nařízení“) a dále směrnice Rady 2001/86/ES ze dne 8. října 2001, kterou se doplňuje statut evropské společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců. Předmětná nová právní úprava nabývá účinnosti v souladu s § 67 ZoES dne 14. 12. 2004. V návaznosti na to dochází také ke změnám některých souvisejících zákonů, a to zákonem č. 628/2004 Sb. (dále jen „SZoS“), který také nabývá účinnosti dne 14. 12. 2004 (viz. Čl. VI SZoS). Z hlediska účetních a daňových právních předpisů dochází SZoS ke změně pouze v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Předmětná novela ZDP zakomponovaná do SZoS (viz Čl. IV SZoS) je velmi krátká a v zásadě pouze konstatuje, že ES postupuje při stanovení zá-

kladu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost (viz § 37a odst. 5 ZDP). Mimo to je již pouze řešena problematika podávání daňového příznání za ES v případě přemístění jejího sídla z území ČR. Domníváme se, že tato krátká navazující úprava v ZDP není z hlediska problematiky ES zcela dostatečná, a v tomto příspěvku bychom proto chtěli řešit některé základní a praktické účetní a daňové dopady vyplývající ze zavedení ES do našeho právního řádu. Předmětem tohoto příspěvku nejsou komplikovanější účetní a daňové problémy související zejména s přesunutím sídla ES.

2. Daňové a účetní dopady zavedení ES

2.1 Evropská společnost z hlediska účetnictví

V souvislosti se zavedením ES do našeho právního řádu nedošlo k novelizaci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“). Přesto se domníváme, že za základní východisko z hlediska účetnictví je v případě, že ES bude mít sídlo na území ČR, nutné považovat ustanovení Čl. 61 Nařízení, které výslovně podřizuje sestavování účetní závěrky a konsolidované závěrky včetně výroční zprávy stejným pravidlům, jaká jsou účinná pro akciové společnosti ve státech, ve kterých je umístěno sídlo ES.

2.1.1 Vedení účetnictví ES se sídlem na území ČR

Evropská společnost povede svoje účetnictví dle ustanovení § 4 odst. 12 ZoÚ v českých korunách. Na druhé straně ustanovení § 66 ZoES dává možnost souběžně zpracovávat a zveřejnit účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku ES také v eurech (v těchto při-

padech by prováděcí předpisy měly řešit otázku případných kurzových rozdílů). Přesto se domníváme, že jako základní by mělo být účetnictví ES se sídlem v ČR vedeno v Kč.

Závěr: ES se sídlem na území ČR vede účetnictví v českých korunách. Pokud bude v souladu s § 66 ZoES zpracovávána souběžně také účetní závěrka v eurech, měly by prováděcí předpisy řešit otázku kurzových rozdílů, a to nejlépe v souladu s úpravou této otázky v mezinárodních účetních standardech.

2.1.2 Použití mezinárodních účetních standardů pro ES se sídlem na území ČR

Domníváme se, že pro ES není a priori stanovena povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů. Tato povinnost vznikne ES pouze v případě, kdy budou u ES splněny podmínky dle § 19 odst. 9 ZoÚ.

Závěr: ES použije pro účtování a sestavování účetní závěrky mezinárodní účetní standardy pouze v případě, kdy u ní budou splněny podmínky dle § 19 odst. 9 ZoÚ.

2.1.3 Povinný audit ES se sídlem na území ČR

Ze ZoÚ nevyplývá, že by ES, pokud bude mít sídlo na území ČR, musela být vždy povinně auditována. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že ES bude povinně auditována pouze v případě, kdy budou splněny podmínky dle § 20 odst. 1 písm. a) ZoÚ. Vždy však bude ES se sídlem v ČR v souladu s § 18 odst. 3 ZoÚ sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. *Závěr:* ES se sídlem na území ČR bude povinně auditována pouze za podmínek uvedených v § 20 odst. 1 písm. a) ZoÚ. I pokud ne-

bude ES se sídlem na území ČR povinně auditovaná, bude v souladu s § 18 odst. 3 ZoÚ sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

2.1.4 Konsolidovaná účetní závěrka ES

Také v případě podmínek, za nichž je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, nejsou v ZoÚ stanovena speciální pravidla pro ES. Z toho je tedy dle našeho názoru možné odvodit, že povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku z hlediska ES se sídlem na území ČR vznikne, pokud budou splněny podmínky dle § 22 odst. 3 ZoÚ. *Závěr:* ES se sídlem na území ČR bude povinně sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pouze, pokud budou splněny podmínky uvedené v § 22 odst. 3 ZoÚ.

2.1.5 Obecně – ostatní případy a ostatní účetní pravidla a postupy z hlediska ES

Obecně je možné konstatovat, že pokud je určitý účetní postup či účetní pravidlo vyhrazeno pro akciovou společnost, bude analogicky aplikováno také na ES se sídlem na území ČR. Stejně tak pokud se určité účetní pravidlo či postup vztahuje na akcie (např. problematika přeceňování cenných papírů na reálnou hodnotu dle § 27 odst. 1 písm. a/ ZoÚ), bude analogicky uplatněno také z hlediska podílu na ES, a to bez ohledu na to, zda předmětná ES bude či nebude mít sídlo na území ČR.

Závěr: Pokud je určité účetní pravidlo či postup aplikován v ČR na akciovou společnost, bude analogicky aplikováno také na ES se sídlem na území ČR. Na podíly v ES (bez ohledu na to, zda má či nemá ES sídlo na území ČR) budou aplikována účetní pravidla týkající se cenných papírů – akcií.

2.2 Evropská společnost z hlediska daně z příjmu

Domníváme se, že také z hlediska daně z příjmu je nutné obecně vyjít z toho, že pokud se některý postup

v ZDP aplikuje na akciovou společnost, případně akcie či cenné papíry, bude relevantní také z hlediska ES, respektive z hlediska podílu v ES bez ohledu na to, kde bude mít ES svoje sídlo (viz § 37a odst. 5 ZDP). Tento závěr můžeme podpořit také Nařízením, které v Čl. 1 bodu 2. uvádí, že základní kapitál ES je rozvržen na akcie. Z tohoto základního předpokladu dále vycházíme.

2.2.1 Prodej podílu v ES

Na prodej podílu v ES (bez ohledu na to, zda bude mít sídlo v ČR nebo bude mít sídlo mimo ČR) se bude pohlížet jako na prodej cenného papíru (akcie). Tzn., že v případě fyzické osoby nepodnikatele bude tento příjem po šesti měsících osvobozen od daně (viz § 4 odst. 1 písm. w/ ZDP). V ostatních případech bude postupováno v souladu s tím, zda bude podíl v ES z hlediska účetního přeceňován či nepřeceňován na reálnou hodnotu dle § 24 odst. 2 písm. r) nebo w) ZDP.

Závěr: Z hlediska prodeje podílu v ES, bez ohledu na to, zda bude mít ES sídlo na území ČR nebo bude mít sídlo mimo území ČR, bude tento prodej z pohledu ZDP posuzován jako prodej cenných papírů – akcií, což znamená možnost aplikace § 4 odst. 1 písm. w)

ZDP a dále v návaznosti na účetní zachycení postup dle § 24 odst. 2 písm. r) nebo w) ZDP.

2.2.2 Aplikace jednotlivých směrnic implementovaných do ZDP z hlediska ES

Další otázkou může být, jakým způsobem bude u ES aplikována směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů a směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, které byly transponovány do ZDP zákonem č. 438/2003 Sb. (viz § 19 odst. 1 písm. ze/ až zk/ ZDP, § 19 odst. 2 až 7 ZDP a § 38nb ZDP) a zákonem č. 669/2004 Sb.

Na prvním místě je třeba upozornit na skutečnost, že právní forma ES byla k 1. 1. 2005 uvedena pouze v příloze směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a nikoliv v přílohách směrnice



Rady 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměnách podílů a směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami (viz také Sdělení Ministerstva financí čj. 54/63 518/2004-541, k § 19 odst. 3 písm. a/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 6/2004). Ač je ustanovení § 19 odst. 3 písm. a) ZDP, a zejména pak znění poznámky pod čarou č. 93, formulováno poněkud nevhodně, domníváme se, že při výkladu pojmu „společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie“ v jednotlivých ustanoveních transponujících výše uvedené směrnice (např. § 19 odst. 1 písm. ze/ až zk/ ZDP, § 19 odst. 2 až 7 ZDP a § 38nb ZDP) bude třeba vždy přihlížet k příloze té směrnice, jež je v daném ustanovení transponována.

V případě ES, která má sídlo mimo území ČR, se domníváme, že bude moci být uplatněno pouze ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) nelze uplatnit z důvodu, že ES není zahrnuta v příloze směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami a nelze ji tedy v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) považovat za společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

V případě ES, která má sídlo na území ČR, se domníváme, že s ohledem na ustanovení § 37a odst. 5 ZDP, dle kterého ES postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost, se uplatní ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze)

až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. V případě ES, která je plátcem příjmů, se ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) ZDP uplatní z toho důvodu, že ES je obchodní společností, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3 ZDP.

Závěr: V případě ES, která má sídlo mimo území ČR, bude moci být uplatněno pouze ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) nelze uplatnit z důvodu, že ES není zahrnuta



v příloze směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, a nelze ji tedy v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) považovat za společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

V případě ES, která má sídlo na území ČR, se uplatní ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. V případě ES, která je plátcem příjmů, se ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) ZDP uplatní z toho důvodu, že ES je obchodní společností, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3 ZDP.

2.2.3 Obecně – ostatní případy aplikace ZDP z hlediska ES

Obdobně jako z hlediska účetnictví (viz výše část 2.1.5 Obecně - ostatní případy a ostatní účetní pravidla a postupy z hlediska ES) bude platit, že v případech, které

nejsou výše zmíněny, bude z pohledu ES platit obecné pravidlo, které vychází z toho, že pokud je určitý postup v ZDP vyčleněn akciové společnosti, bude relevantní také z hlediska ES, a dále pokud je určitý postup vyčleněn pro akcie nebo cenné papíry, bude relevantní také z hlediska podílu v ES. Toto pravidlo by mělo platit obecně bez ohledu na to, zda ES má či nemá sídlo na území ČR. Výjimkou mohou být případy, kdy je výslovně stanoveno jinak (viz výše část 2.2.2 Aplikace jednotlivých směrnic implementovaných do ZDP z hlediska ES).

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklady k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. tohoto příspěvku, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

(zápis z jednání Koordinačního výboru konaného dne 26. 1. 2005)
Souhlasné stanovisko s návrhem předkladatele. U evropské společnosti se bude ve všech případech uplatňovat shodný postup jako u akciové společnosti, což vyplývá z ustanovení § 37a odst. 5 ZDP. Z toho také vyplývá, že pro „akcionáře“ této společnosti bude uplatněn šestiměsíční časový test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů. V návaznosti na implementaci evropské společnosti do přílohy ke směrnici č. 90/435/EHS bude provedeno rozšíření seznamu společností, který byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 6/2004.

Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Pavel Fekar

Causa Skanska a ti ostatní

„Tak nám zabili Ferdinanda,“ řekla posluhovačka Švejkovi. S touto větou máme většinou spojen začátek událostí přesahujících naši dosavadní zkušenost. Je lhostejné, zda se jedná o válku (pouze shodou okolností světovou), nebo o to, že do hospodářského života vstoupil nějaký zásadně nový jev. Instinktivně cítíme, že důsledky budou větší než malé. Že už „to“ začalo. A ti prozíravější si uvědomují, že je načase vytvořit si co nejrychleji vlastní strategii přežití.

Ve druhém dubnovém týdnu oznámila společnost Skanska, že své loňské zisky musela snížit o téměř půl miliardy. Přiznala, že v třineckém závodě docházelo po dobu tří let ke zkreslování provozního zisku. Není potřebné ani vhodné spekulovat o důvodech, které k úpravám účetních výkazů mohly vést. Zajímavější bude položit si několik otázek a pokusit se na ně odpovědět. Causa Skanska totiž ve svých důsledcích není záležitostí jedné stavební skupiny, ale poukazuje na problémy, které mohou postihnout téměř každou firmu, jejíž vedení si nepočíná dost obezřetně a systematicky.

Co se stalo a pro koho z toho plyne poučení?

Záměrné zkreslování hospodářských výsledků z jiných než daňových důvodů je obecně považováno za neslučitelné s dobrými mravy a ve vyspělých zemích je považováno za kriminální čin. Jsou jím totiž klamáni investoři a věřitelé. A vejde-li takové chování ve známost, pak má společnost obvykle zaděláno na problémy. Korektněji řečeno – riziko spojené s investicí do dané firmy je považováno za podstatně vyšší než obvyklé.

Uvedená událost tedy znamená, že už i k nám dorazila tato ve světě

populární praxe. Inu, globalizace není legrace. Poučením budiž pro všechny věřitele a investory samotný fakt, že k takové věci vůbec došlo, a také samotné chování postižené společnosti, která celou událost bagatelizuje.

Skanska v České republice tvoří zhruba 10 % obrátu celé skupiny, což není málo. Při obrátu téměř 34 miliard korun a čistém zisku 1,3 miliardy (tedy míře zisku 4 %)

závažnějšího – podstatné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému společnosti, a to jak na úrovni manažerských kontrol, tak i interního auditu. Z výroční zprávy skupiny Skanska za rok 2005 (str. 132) se dokonce zdá, že neměla zřízenou funkci interního auditu a neexistoval v ní vnitřní kontrolní systém. Obojím se intenzivně zabývá až v letošním roce. Řídící struktury společnosti proto



To je náš účetní. Mně to bylo hned divný, když tvrdil, že jedna a jedna jsou tři.

Kresba I. Svoboda



je kumulovaný pokles o zveřejněných 450 milionů, tedy více než 33 %, pravděpodobně citelnější, než jsou představitelé společnosti ochotni připustit.

Jak se to mohlo povést a proč se to dařilo tak dlouho skrývat?

Samotný vznik chyby nebo záměrných úprav účetních výkazů ukazuje několik skutečností. Především, že podniku chyběla účetní metodika, která by zabránila účtovat způsobem, jehož výsledkem je zkreslení skutečného stavu hospodaření. Znamená to ale také ještě něco

nebyly schopny rozeznat vznik provozního rizika (kam chybné výkaznictví svým charakterem patří) a reagovat na něj. Spoléhat se na výkon externího auditora je v takové situaci výrazem bezbřehého optimismu. Auditor ve společnosti působí omezenou dobu a jeho znalost auditovaného subjektu je tím poměrně omezená. Navíc může být dále limitován rozsahem objednaných prací apod. Proto bylo možné vést nekorektní účetnictví nejméně tři roky. Druhá otázka by vlastně mohla znít: Kolik velkých podniků na českém trhu pracuje s takovou účetní

metodikou a systémem vnitřní kontroly, že si jeho vedení může být jisté, že čísla, se kterými pracuje, jsou skutečně pravdivá?

Lze takovým událostem v budoucnu zabránit?

Není třeba dělat si iluze, že efektivní systém kontrol může podobné události zcela vyloučit. Dokáže však pravděpodobnost jejich vzniku výrazně snížit. Musí zahrnovat jak řídicí struktury společnosti, tak i paralelní kontrolní systémy a přimět je k efektivní spolupráci. Existuje několik doporučených metodologií, jak takového stavu dosáhnout. Pravděpodobně neznámější je tzv. Enterprise Risk Management Framework vyvinutá organizací COSO jako reakce na události spojené se společnostmi Enron a Worldcom. Podstatou tohoto modelu je budování systému vnitřních kontrol jako

součástí celopodnikového systému řízení rizik (Enterprise Risk Architecture). Vytvoření takové architektury je časově, finančně a především organizačně náročnou akcí. Její harmonogram zpravidla zahrnuje několik fází naplánovaných do několika let. V rámci programu bývají implementovány také metodologie pokrývající dílčí oblasti, jako je např. IT nebo ochrana životního prostředí, a jejich součástí je vytvoření vnitropodnikové kultury vnímání rizik. Ale pro ty, kteří takových investic do zvýšení důvěryhodnosti podniku nejsou schopni, existují i méně náročné metodiky, byť, pochopitelně, s nižší mírou jistoty.

V každém případě můžeme předpokládat, že v dohledné době se velké společnosti působící na českém trhu rozdělí na dvě skupiny. Některé firmy podstoupí obtíže



se zavedením systému řízení rizik, v jiných bude i nadále moci dojít k situaci, že se šéf zeptá podřízeného účetního, kolik je jedna a jedna, ten nejdříve zavře dveře od kanceláře a pak se zeptá: „A kolik byste potřeboval, aby to bylo, pane šéf?“

(BIZ, Jan Vachuda, 12. 5. 2006)

Tápete v IAS/IFRS, i když máte jejich znění z věstníku Evropské unie? Pokoušíte se poskládat si jejich úplná aktuální znění?



Účetní poradce - modul Mezinárodní regulace

přináší novinku

Standardy, které byly přijaty v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 a vydány formou nařízení, jsou pro Vás zpracovány v úplných zněních s použitím hypertext-fulltextového systému.

→ Snadná ovladatelnost PC

→ Přístup i na internetu

→ Možnost vyhledávání

→ Propojení vzájemných vazeb

→ Možnost tisku, kopírování, záložek

Modul Mezinárodní regulace dále obsahuje řadu potřebných norem EU i praktické příklady.

Informujte se v Metodické sekci Svazu účetních, Jugoslávská 16, 120 00 Praha 2
mikulandova@ucetni.cz, telefon: 221 505 405

Balíčky pro lékaře, právníky a auditory

Lidé, kteří se žijí v některých svobodných povoláních, mají šanci dosáhnout v bankách na poměrně atraktivní ceny za balíčky služeb určené ke správě soukromých a osobních účtů.

Často jde právě o taková povolání, při nichž se de facto zakládají firmy, ovšem de jure pracují lidé jako podnikatelé, fyzické osoby.

Šanci ušetřit na bankovních poplatcích mají u většiny bank například advokáti, notáři, auditori, architekti či lékaři–specialisté. „Tito lidé potřebují správu podnikatelského i osobního účtu. Banka jim to může zajistit v rámci jednoho balíčku, za jehož vedení klient samozřejmě ušetří,“ tvrdí obchodní ředitel segmentu CitiBusiness ze Citibank Ladislav Kročák.

Okruh podporovaných profesí se u jednotlivých bank liší. Například Česká spořitelna nabízí program Profesionál pro ty klienty, kteří jsou členy profesních komor. Komerční banka zase nabízí balíček Optimum Medium. Citibank má zvýhodněné balíčky pro notáře, advokáty, neurology a kardiology, zubaře, gynekology a oční lékaře. „Časem počítáme též s rozšířením o konkurzní správce,“ říká Kročák. S rozšířením nabídky pro svobodná povolání počítá i ČSOB. Živnostenská banka se zase zaměřila na lékárníky, advokáty, notáře, auditory, správce konkurzních podstat či akreditované architektky. Výhodou podnikatelských balíčků jsou také přidávané služby. Například GE Money Bank nabízí těmto klientům

hypotéku až do 50 procent ceny nemovitosti bez potvrzení o příjmu. Stačí předložit čestné prohlášení a doložit alespoň pětiletou pracovní historii. Tyto hypotéky se poskytují až do dvou miliónů korun, a to za jinak standardních podmínek.

Měsíční paušál za balíček

Citibank	250 Kč
Česká spořitelna	5 Kč
ČSOB	145 Kč
HVB	199 Kč
Komerční banka	222 Kč
Raiffeisenbank	120 Kč
Volksbank	149 Kč
Živnobanka	379 Kč

(Právo, 10. 4. 2006)

Co najdete v e-příloze č. 5/2006

Výbory a komise informují

Ve e-příloze č. 5/2006, která je auditorům dostupná v uzavřené části internetových stránek komory www.kacr.cz, jsou informace z jednání výboru pro auditorské zkoušky a dozorčí komise.

K problematice daní

Možnost daňově relevantního umořování pohledávek nabytých z titulu vkladu podniku nebo jeho části v případech, na které se nevztahuje § 23a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Příspěvek se zabývá možností daňově relevantního „umořování“ pohledávek, tj. tvorbou zákonných opravných položek nebo odpisem pohledávek v případech, kdy je pohledávka nabyta z titulu vkladu podniku nebo jeho části, přičemž nejde o vklad podniku nebo jeho části, který splňuje kritéria dle § 23a ZDP.

Zdaňování derivátů ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2005

Článek, který je v plném znění v e-příloze, navazuje na projednávání problematiky zdaňování derivátů na předchozích koordinačních výborech a na navazující konečné stanovisko MF k této věci.

Zaujalo nás

Informace v Obchodním věstníku
O nových oznamovacích povinnostech, které nyní ukládá obchodní zákoník a zákon o účetnictví firmám si více přečtete v článku, který přetiskujeme z časopisu Ekonom.

Pokyn D-298

k registračním pokladnám
Pokyn ministerstva financí k registračním pokladnám s cílem zajistit jednotný postup při aplikaci zákona o registračních pokladnách a ustanovení § 35 odst. 6, 7 a 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zaznamenali jsme

Vedení Termonty čelí trestnímu oznámení

Management pražské společnosti Termonta, která je stoprocentní dceřinou firmou Pražské teplárenské, čelí trestnímu oznámení kvůli špatnému hospodaření. Podal je bývalý člen představenstva Alfred Roik, napsal týdeník Euro. Výsledky auditu z konce března 2006 prý nasvědčují tomu, že se ve firmě nejen nedbale evidovalo, ale i podvádělo a porušovalo zákon.

Audit může vyloučit pozdější problémy

Poznatky z přezkumu hospodaření obcí v Olomouckém kraji uvádíme v přetisku článku z časopisu Moderní obec.

Daňové ráje jak je neznáte

V e-příloze č. 5/2006 na internetových stránkách najdete také přehled daňových rájů, jejich význam a rozdíly.

-av-

Plzeňský a Karlovarský kraj

K srovnávání jednotlivých krajů v rámci republiky můžeme přistupovat různě. Statistici nám nabízejí neuvěřitelná data – v jejich ročenkách najdete např. údaje o čistotě vody, produkci kalů, počasí, dopravních nehodách nebo požárech... Z hlediska hospodářského významu jsou však důležitější jiné parametry – rozloha, počty obyvatel, množství a struktura ekonomických subjektů, podíl na HDP, tržby a výkonnost jednotlivých odvětví v regionu ap. Nutno zdůraznit, že hodnocení krajů na ploše, kterou máme k dispozici, nemůže postihnout řadu dalších místních či odvětvových specifik a odlišností, a ty nesporně existují.

Plzeňský kraj

Když se řekne Plzeň, každému z nás se vybaví vychlazená sklenice prazdroje nebo gambrinusu. Na Plzeňsku se ale zhotovují i jiné proslulé nápoje – v krajském městě sídlí největší výrobce lihovin u nás Stock a ve Starém Plzenci proslulá vinařská společnost Bohemia Sekt (s letitou praxí v přidávání bublinek do vína).

Pojďme však ke statistice: Plzeňsko je svoji rozlohou třetím největším krajem v ČR, ale v důsledku řídkého osídlení se počtem obyvatel řadí až na 9. místo ze čtrnácti krajských celků. V roce 2004 představoval podíl Plzeňského kraje na celkovém hrubém domácím produktu v běžných cenách 5 %, nicméně v pře-

počtu HDP na jednoho obyvatele se v porovnání s ostatními kraji umístil na čtvrtém místě (za Prahou, Jihomoravským a Středočeským krajem). Tento překvapivý výsledek je dán přítomností tradičních průmyslových subjektů (např. plzeňská Škoda), ale i zahraničních investorů (např. Panasonic), což je dáno výhodnou polohou kraje a dobrou dopravní dostupností ze západní Evropy.

Nicméně počty ekonomických subjektů (od nichž se odvíjí příležitosti pro účetní a auditory) odpovídají nikoli rozloze a hospodářským výsledkům, ale spíše počtu obyvatel. Příklad: V Plzeňském kraji působí jen 547 akciových společností, méně jich je jenom v Pardubickém kraji, na Vysočině a na Karlovarsku.

Karlovarský kraj

Tento region, proslulý zejména lázeňstvím a cestovním ruchem v příhraničí, je po Liberecku druhým nejmenším regionem v republice - svojí rozlohou zaujímá jen cca 4 % z celkové plochy ČR. Má nejmenší počet obcí (132), nejnižší počet obyvatel (cca 304 tisíc) a nejmenší správní centrum (v Karlových Varech žije 51 tisíc lidí). Pozoruhodné je, že míra zdejší nezaměstnanosti je poměrně vysoká – 10,75 %, což je obrovský rozdíl proti sousednímu Plzeňskému kraji, kde činí jen 6,74 % (k 31. 12. 2004).

„Kolibří rozměry“ regionu se promítají nejen do ekonomických ukazatelů (2,4% podíl na HDP), ale i do počtu registrovaných ekonomických subjektů. V září 2005 bylo na Karlovarsku registrováno pouze 254 akciových (ve stejném období jich bylo v ČR celkem 16 833). Obdobné je to i s počty obchodních společností, podnikatelů nebo družstev.

-jd-



Regionální statistika

	Plzeňský kraj	Karlovarský kraj
auditoři OSVČ	32	19
auditoři zaměstnanci	27	4
auditorské společnosti	13	4
asistenti auditora	44	16
<i>(seznamy KA ČR, stav 22. 5. 2006)</i>		
počet soukromých podnikatelů	94 618	56 372
počet obchodních společností	10 432	5 659
- z toho akciové společnosti	547	254
počet družstev	429	139
počet státních podniků	22	26

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

AUDITOR

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., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 7. 6. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena. Foto na titulní straně: Plzeň

AUDITOR, číslo 5, 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.,

