

Budou mezinárodní účetní standardy povinné i pro malé a střední firmy?

V poslední době se stále více pozornosti věnuje systému účetnictví malých a středních podniků (dále jen SME)¹⁾. Zájem světové odborné veřejnosti směřuje, obdobně jako u společností kótovaných na burze, nejen ke sjednocování, ale i k využití mezinárodních účetních standardů (dále jen IAS) pro SME. Mezi základní charakteristiky těchto společností patří: málo vlastníků, kteří mají finanční problémy a obtížně získávají cizí zdroje. Tlak na harmonizaci a unifikaci vzniká zejména v bankovním sektoru a u investorů, neboť rozdílné národní standardy komplikují rozhodování při půjčování či alokaci peněz. Srovnatelnost informací mezi podniky z různých částí světa je tedy jejich prvořadým zájmem. Na druhé straně rozdíly v účetních standardech jednotlivých zemí vyvolávají i pro SME další náklady; chtějí-li získat cizí zdroje pro svůj rozvoj, obvykle musí účetní závěrky sestavovat podle národních i mezinárodně uznávaných účetních standardů.



Ing. Irena Pittermannová
členka Rady KA ČR
a předsedkyně výboru
pro metodiku

Zkoumáním potřeb SME se zabývá mnoho zemí světa. Odborné skupiny provádějí analýzu v Kanadě, Austrálii, na Novém Zélandě, v Ženevě vznikly „standardy pro SME“ v září 2002, Velká Británie aplikuje své národní standardy pro SME od roku 2003. Studie zpracovaná francouzskými odborníky pod hlavičkou jejich národních profesních organizací byla výchozím materiálem mezinárodní konference k systému účetnictví SME a jeho shodě s IAS, která se uskutečnila v lednu 2003 ve Varšavě. Konferenci financovala Evropská komise prostřednictvím programu PHARE a organizovala ji polská komora auditorů (KIBR). Účastníky konference byli zástupci kandidátských států pro vstup do EU, a to Polska, Slovenska, Maďarska, Rumunska a ČR; v jednotlivých národních delegacích byli zástupci ministerstev financí, účetních a auditorů. Na konferenci vystoupili i zástupci Světové banky a za Evropskou komisi profesor Karel van Hulle.

Jedná se o poměrně rozsáhlou a závažnou problematiku, jejíž analýza a návrhy řešení zajímají i Světovou banku, která se podílí na „diagnóze“ – programu hodnocení finančních systémů – již od roku 1999. Za účasti zástupců Světové banky proběhly revize mj. v Litvě, Polsku, na Slovensku a v současné době probíhá ověřování v České republice. Zástupci Světové banky hodnotí účetní a auditorské standardy, jejich fungování na podnikové úrovni, a dále fungování dozorových institucí a monitoring auditorů a jeho kvalitu.

Závažnost problematiky systému účetnictví SME si uvědomuje většina zemí, neboť se dotýká převážně většiny podniků – i u nás v České republice. Přitom se jedná o problematiku časově i finančně značně náročnou, kde k úsporám by pomohlo soustředění zdrojů z více zemí. Výsledky řešení účetnictví SME musí vyústit do národní legislativy, u nás konkrétně do novely zákona

o účetnictví. Přitom se doporučuje, aby zákony o účetnictví byly formulovány v jednotlivých zemích co nejstručněji, neboť probíhá a bude i nadále probíhat mnoho změn a úprav IAS, jakož i modernizace směrnic Evropské unie se snahou o co nejrychlejší uplatnění v praxi. Změny zákonů jsou však legislativně velmi náročné. Obecně je vidět snahu po sjednocení systému účetnictví pro SME, avšak není zcela jisté, jak se situace bude vyvíjet. Návrhy systému účetnictví pro SME směřují k jednoduššímu systému ve srovnání s IAS.

Základní otázky, které je nutno vyřešit z pozice Evropské unie, nejjasněji ve Varšavě formuloval profesor Karel van Hulle:

- vymezení SME Evropská unie zřejmě se ponechá v kompetenci jednotlivých států,
- návrh modelu pro systém účetnictví SME by měl omezit některé komplikované aplikace IAS,
- uplatnění IAS pro individuální účetní závěrky společností či jen pro

OBSAH

AKTUALITY 2

VZDĚLÁVÁNÍ 4

DISKUSNÍ OKÉNKO

Software na vedení spisu auditora

Ing. Marie Kučerová 6

Zamyšlení nad vzezřením časopisu

Ing. Jarmila Novotná 6

VÝBORY A KOMISE

INFORMUJÍ 7

NA POMOC AUDITORŮM

Upozornění na změny v účetnictví podnikatelů v roce 2003

Ing. Eva Fišerová 9

Nerealizované kursové

rozdíly 12

Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví

Alena Švejdrová, Dis. 14

DOTAZY A ODPOVĚDI

K problematice činnosti neslučitelných s poskytováním

auditorských služeb 20

Ostatní dotazy 21

PROŠETŘOVÁNÍ A VYŘIZOVÁNÍ STÍŽNOSTÍ A PODNĚTŮ

PRÁVO

K účinku prohlášení konkurzu spočívajícím v zákazu provést

výkon rozhodnutí 23

ZAUJALO NÁS

Svět spěje k jednotným

účetním standardům 25

Nevyžádané e-maily 27

Management se dopouští

největších podvodů 27

RECENZE 28

KOMERČNÍ PREZENTACE 29

ZAZNAMENALI JSME 30



¹⁾ Small and Medium Enterprises

konsolidaci; Evropská unie nepreferuje dva rozdílné systémy – pro kótované a ostatní společnosti,

- zachování určité vazby účetnictví a daňových systémů.

Zcela ojedinělou roli při všech uvažovaných změnách hraje **vzdělávání**. Mají-li být IAS uplatňovány a „zjednodušovány“ pro potřeby SME, je nutná jejich perfektní znalost. Bude nutno přeložit IAS do všech úředních jazyků, připravit učebnice a zajistit školení, a to včetně finančních úředníků. Předpokládá se, že v Evropě bude tře-

ba vyškolit cca 1 milion lidí. Změnu si vyžádá i vzdělávací systém v oboru účetnictví na středních a vysokých školách.

Diskusím a analýze na dané téma se nevyhne ani Česká republika. První vlašťovkou bylo setkání zástupců odborné veřejnosti se zástupci ministerstva financí z České republiky a Slovenska v Brně. Základní otázkou je, zda pro SME zjednodušit účetní metody nebo jejich rozsah v převážné míře zachovat a zjednodušit účetní výkaznictví. Na základě diskusí a analýz potřeb SME v České republice by mělo

dojít k formulaci koncepce systému účetnictví této zřejmě největší podnikatelské skupiny, a to i s přihlédnutím k řešení těchto otázek v okolních státech. Nepochybně se bude jednat o časové rozmezí několika let, kdy konkrétní návrhy řešení budou zapracovány do české účetní legislativy.

Nezodpovězenou otázkou zatím zůstává, a to nejen v České republice, kdo má mít rozhodující odpovědnost za tvorbu národních standardů pro SME – profesní organizace nebo stát?

Ing. Irena Pittermannová
členka Rady KA ČR

AKTUALITY

ZE ZASEDÁNÍ RADY KA ČR

Duben 2003

Rada KA ČR na svém zasedání *projednala*

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- návrhy na věcnou novelu zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech,
- zadání průzkumu vnímání auditorské profese,
- výsledky konkurzu na generálního sekretáře,

schválila:

- žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb,
- žádost o výjimku z placení fixního příspěvku,
- vyškrtnutí ze seznamu asistentů,
- rámcový program konference na téma „Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie“,
- práce na překladu IPSA - Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor za předpokladu udělení souhlasu od IFAC a spolufinancování s MF ČR,

jmenovala:

- odvolací komisi pro kárné řízení, *a vzala na vědomí:*
- výsledky ankety zájmu o nabídku SW Datev,
- přehled Dozorčí komise o vyřizování došlých stížností,
- připomínky k materiálu MF „Zlepšení kvality výkaznictví a auditu“,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR



KLUBOVÉ VEČERY NA SEVERNÍ MORAVĚ

Ve dnech 9. ledna 2003 v Ostravě a 10. února 2003 v Olomouci zorganizovala Komora auditorů ČR prostřednictvím Institutu vzdělávání klubové večery na téma „Výsledky dohledu auditorské profese – poznatky a prevence.“ O své poznatky z dohledu na poskytování auditorských služeb se s účastníky ze severní Moravy (celkem 39 auditorů, 21 auditorů z Ostravska a 18 auditorů z Olomoucka) podělili ing. Jana Gebauerová z dozorčí komise a ing. Rudolf Gebauer z referátu dohledu KA ČR.

Vystoupení ing. Gebauera v rámci oficiální části klubových večerů zahrnuje teorii dohledu a kontroly, a praktický výkon dohledu. Oba lektori seznámili účastníky s osobními poznatky a zkušenostmi, a to v oblasti kvality výkonu a dokumentace auditu a úrovně zpracování zprávy (a výroku) auditora, Písemného sdělení vedení účetní jednotky, Prohlášení vedení společnosti k auditu, výroční zprávy a stanoviska k výsledku jejího ověření, zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, stanoviska k výsledku jejího ověření, včetně Prohlášení vedení společnosti k odpovědnosti za správnost a úplnost zprávy o vztazích dle § 66a ObchZ, a dodržování vybraných ustanovení zákona č. 254/2000 Sb. a souvisejících právních a profesních předpisů. Současně hovořili o příčinách vzniku vyjmenovaných nedostatků, ke kterým patří vedle nedodržení pravidel i absence kontroly vlastní práce a důsledné přípravy na audit, a o důsledcích nekvalitní práce auditorů, tj. o uložení kárných opatření.

V rámci diskuse se hovořilo o stanovení výše odměny za audit na základě kritérií vydaných komorou, o rotaci auditorů u auditorské společnosti, projednání zprávy auditora v dozorčím

orgánu účetní jednotky, plánování auditu, způsobu stanovení hladiny významnosti (materiality) a výběru vzorků, vydání adekvátního výroku, o problémech se získáním výroční zprávy včetně zprávy o vztazích mezi propojenými osobami k ověření auditorem, o věcné náplni práce DK, RD a KK. Diskutovalo se také o dalších aktuálních tématech, např. o programu DATEV, ztrátě klientů v důsledku přísnějších kritérií pro povinný audit, odložené dani, archivaci, ovládacích smlouvách, ověření daní v rámci auditu atd.

Účastníci setkání vznesli požadavky např. na prodloužení klubových večerů ze tří na pět hodin, uspořádání klubového večera na téma „Prošetřování a vyřizování došlých stížností a podnětů komoře na činnost svých členů“, na zkvalitnění a rozšíření školení a seminářů KA ČR o metodické rozborů konkrétních spisů auditora odborníky z praxe atd.

Bez nadsázky mohu konstatovat, že soustředěná pozornost a živá reakce účastníků klubových večerů v Ostravě i Olomouci byly pro oba lektory největší odměnou a zadostiučiněním. Konstruktivní náměty byly po pečlivém zvážení předány úřadu komory a příslušným komisím a výborům k realizaci. Klubové večery na severní Moravě splnily svůj účel a vcelku se vydařily. Je proto třeba i nadále v Ostravě a v Olomouci v pořádání klubových večerů na zajímavá témata pokračovat.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

ZMĚNY V LEGISLATIVĚ

• **Novela obchodního zákoníku.** Koncem března (27. 3.) podepsal prezident republiky vládní návrh novely obchodního zákoníku, která od 1. dubna 2003 nahrazuje Ústavním soudem zrušenou tzv. technickou novelu tohoto zákoní-

ku. Úplné znění novely bylo publikováno ve Sbírce zákonů pod č. 88/2003 Sb.

• **Zákon o dani silniční.** Úplné znění tohoto zákona bylo publikováno pod č. 58/2003 Sb.

• **Omezení hotovostních plateb.** Vláda předložila poslanecké sněmovně návrh zákona o omezení plateb v hotovosti, podle kterého by české subjekty a organizační složky zahraničních subjektů měly být povinny provádět úhrady přesahující 500 000 Kč pouze bezhotovostně, tj. prostřednictvím bank, poštovní poukázkou ap. Za porušení této povinnosti má hrozit sankce až do 1 milionu Kč, minimálně však 10 000 Kč.

• **Prominutí penále a úroků z daňových nedoplatků.** Podle tiskové zprávy Ministerstva financí ČR by měly být žádosti o prominutí penále a úroků (§ 55a zákona o správě daní a poplatků) posuzovány příznivěji, pokud se jedná o daňový nedoplatek vzniklý v letech 1993 až 2001, a daňový subjekt tento nedoplatek uhradí v období od 1. dubna 2003 do 31. července 2003. Rozhodnutí o tom, zda bude penále či úrok skutečně prominut či nikoli a v jaké výši, zůstává v pravomoci příslušného finančního orgánu. **-md-**

VYÚČTOVÁNÍ

POHYBLIVÉHO PŘÍSPĚVKU

Vzhledem k blížícímu se termínu 30. 6. 2003 a zaslání vyúčtování pohyblivých příspěvků pro rok 2003 na Úřad KA ČR sděluje výbor pro otázky profese a etiku, že od června bude formulář příspěvků ke stažení na internetových stránkách www.kacr.cz. Začátkem června 2003 bude v tištěné podobě distribuován jako příloha časopisu Auditor.

Martina Fišerová
Úřad KA ČR

VÝZVA AUDITORŮM

K ETICKÉMU KODEXU IFAC

V návaznosti na závěry XII. sněmu auditorů ve vztahu k Etickému kodexu IFAC vyzýváme auditory, aby zpracovali písemně své připomínky a dotazy ke konkrétním sporným, příp. nesrozumitelným ustanovením Etického kodexu IFAC a tyto zaslali do úřadu komory auditorů **do 30. 4. 2002**. Výbor pro otázky profese a etiku a Rada KA ČR se pak došlými připomínkami a dotazy budou zabývat tak, aby výsledky mohly být předloženy příštímu sněmu auditorů. Etický kodex IFAC v češtině byl rozeslán auditorům vloni spolu s materiály na listopadový sněm a je rovněž k dispozici na www.kacr.cz, případně jej lze obdržet na vyžádání v úřadu komory. **-rok-**

RÁMCOVÉ SMLOUVY PRO AUDITORY

Rada KA ČR schválila uzavření několika rámcových smluv, jejichž cílem bylo sjednat rámcové podmínky pro auditory a auditorské společnosti zapsané v seznamech KA ČR výhodněji ve srovnání s cenami a podmínkami pro jiné subjekty. V příloze tohoto čísla najdete smlouvy, které již znáte: Rámcová smlouva o pojištění odpovědnosti auditorů, nakladatelská a vydavatelská smlouva s autorem manuálu pro malé a střední podniky, a dále pak smlouvy nově uzavřené: Smlouva o spolupráci se Svazem účetních na poskytování SW Účetní poradce, kde je nový modul pro auditory, a třístranná smlouva mezi KA ČR, ACCA a Svazem účetních o certifikaci znalce IAS/IFRS v angličtině. V současné době jsou projednávány ještě další smlouvy tohoto typu s firmou DATEV, ASPI a EPIS. Jakmile budou uzavřeny, poskytneme vám je rovněž v plném znění. **-rok-**

METODICKÝ POKYN MŠMT

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy vydalo novelizovaný metodický pokyn k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, za kalendářní rok 2002, který vstupuje v platnost od 1. 5. 2003. Úplné znění pokynu přetiskujeme v samostatné příloze tohoto čísla časopisu Auditor. **-jd-**

SETKÁNÍ ASISTENTŮ AUDITORA A AUDITORŮ SE ZÁSTUPCI KA ČR

Zveme Vás na setkání se zástupci volených orgánů KA ČR, které se koná dne 20. května 2003 od 15 hod. v salonku Bohemie v 1. patře hotelu Gomel v Českých Budějovicích, Pražská 14.

SLOUPEK

Zamyšlení nad světem kolem nás

Smrt ortopeda



Smrt špičkového lékaře, ortopeda v nejlepšíh letech, je stejně absurdní jako smrt zubaře, kterého zasáhla jiná kulka jiného nespokojeného pacienta před několika měsíci. Jedno arabské

příslíví říká: co se stalo jednou, se stalo. Co se stane dvakrát, stane se i potřetí. Děsivá představa. Že by tímto způsobem nespokojení pacienti vyjadřovali svoji nevěru vůči lékařům? Ale o těch vlastně psát ani nechci.

Zamyslela jsem se nad naší, auditorskou profesí. Někdy si nejsem jista, zda-li se v budoucnu neocitnu v podobné situaci jako oni nebozí lékaři, neboť kdo ví, jakého vyšinutého jedince mi život do cesty přinese. Přemýšlela jsem, zda-li bych uměla čelit přímé konfrontační brozbě ze strany statutárního orgánu, který jaksi z auditorského pohledu neunesl tíhu odhalených nesprávností při vedení firmy, nebo se dopouštěl jiných zjištěných nepravostí. Zásadně nechci malovat čerta na zeď, ale domnívám se, že bychom i v naší profesi měli být ostražití a pozorovat klienty, zda-li ztrátu svého postavení v managementu firmy si s auditorem vypořádají jednou provždy.

Ing. Jarmila Novotná
auditorka, č. osv. 993

Předmětem diskuse budou zejména otázky týkající se etiky a etického kodexu.

Zájemce prosíme o potvrzení účasti na níže uvedené návratce.

Martina Fišerová
Úřad KA ČR

Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, fax: 224 211 905

N Á V R A T K A

Zúčastním se setkání asistentů auditora a auditorů dne 20. 5. 2003 od 15 hodin v prostorách hotel Gomel v Českých Budějovicích

Jméno a příjmení: Číslo osv.:

Korespondenční adresa:

.....

.....
podpis

Výbor pro KPV vám opět přináší aktualizované akce, které připravujeme. Tentokrát jsme nabídku rozšířili i o nově naplánované jazykové kurzy zaměřené na problematiku terminologie účetnictví a auditingu, a to ve spolupráci s Komorou daňových poradců. V Praze se uskuteční kurs **angličtiny** (organizuje KA ČR, začátkem září 2003) a v Brně kurs **němčiny** (pořádá KDP, na samotném konci prázdnin).

Současně zpřesňujeme i termíny **třídenních seminářů**, které budou tradičně pořádány v druhém pololetí roku 2003:

1. **22. - 24. 9.:** hotel Skalský dvůr, Bystřice n/Perštejnem - ten bude spojen se sportovním využitím (s vyhrazením samostatného volného odpoledne)
2. **6. - 8. 10.:** hotel Olšanka Praha
3. **3. - 5. 11.:** hotel Avanti, Brno
4. **8. - 10. 12.:** hotel Olšanka Praha

Sledujte pozorně naši nabídku v dalším čísle Auditora (5/03), kde

bude v samostatné příloze zveřejněn mj. obsah těchto plánovaných seminářů. Součástí třídenních akcí (s výjimkou čtvrtého v pořadí) bude i „večerní diskuse“ nad novým etickým kodexem, který bude předmětem schvalování sněmu na listopadovém zasedání. Termíny zveřejňujeme již nyní, abyste si mohli naplánovat svůj čas předem – pozdní přihlášky narušují organizaci semináře a zhoršují celkové podmínky všem účastníkům.

Někteří kolegové, méně dbalí povinností KA ČR, současně najdou na stránkách tohoto čísla i svoje jméno, které bude uvedeno v seznamu těch, kteří nesplnili svoji povinnost o sdělení počtu hodin KPV za rok 2002 (tuto písemnou povinnost nemuseli plnit ti z vás, kteří absolvovali na seminářích KA ČR povinnou část 35 hodin, příslušný záznam byl proveden Institutem vzdělávání).

Kolegové, kteří uvedenou povinnost zanedbali opakovaně, tj. nedodali doklad o splnění limitu KPV ani za rok 2001, jsou v tomto seznamu uvedeni tučným písmem. **Jejich jména byla**

na základě rozhodnutí výboru KPV předána dozorčí komisi s odkazem na platnou směrnici pro KPV. Neradi komentujeme tuto nepříjemnou situaci, ale faktem zůstává, že seznam „zapomětlivých“ za rok 2002 obsahuje 303 jmen, a seznam těch, kteří svoji povinnost nesplnili ani za rok 2001, obsahuje celkem 160 jmen. Termín byl do 31. 1. 2003, zveřejněné výsledky vycházejí z aktuálního stavu k 10. 4. 2003. Vzhledem ke stále se zpřísnujícím požadavkům na výkon profese auditora a v souvislosti s očekávaným přijetím mezinárodních vzdělávacích standardů (viz úvodník v časopise Auditor č. 3/03), není možno tyto nedostatky i nadále tolerovat.

Věříme, že tento „morální postih“ bude dostatečným impulsem, aby citovaní kolegové svoji povinnost dodatečně splnili. Nelze přece připustit úvahu, že téměř třetina auditorů se přiměřeným způsobem nevzdělává.

Ing. Jirí Vrba

předseda výboru pro kontinuální profesní vzdělávání

Seznam auditorů, kteří k 10. 4. 2003 nezaslali evidenční záznam o účasti na profesním vzdělávání v roce 2002

<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Číslo osv.</i>				
Ing. ADAM Pavel	1267	Ing. DOBEŠOVÁ Martina	1808	Ing. HEŘMANSKÝ Rudolf	0324
Ing. BAČÍK Miroslav	1199	Ing. DOČEKAL Josef	1241	Ing. HLADÍK Antonín	1777
Ing. BAŤA Vladimír	1574	Ing. DOČEKAL Pavel	1803	Ing. HLADÍK Miroslav	1147
Ing. BAUER Ivan	0330	Ing. DRÁBOVÁ Hana	1878	Ing. HLAVÁČEK Petr	1462
Ing. BENEŠOVÁ Romana	1834	Ing. DUBSKÝ Jaroslav	1659	Ing. HÖCKOVÁ Jitka	0402
Ing. BEZDĚKOVÁ Iva	1257	prom. mat. DUDA Ondřej	0012	Ing. HOLEČEK Lubomír	1354
Prof. Ing. BLAHA Jaroslav CSc.	0035	Ing. DUDOVÁ Renata	1418	Ing. HOLEKOVÁ Helena	1589
Ing. BLÁHA Jan	1673	Ing. DUŠEK Karel	1818	Ing. HOLÍK Miroslav	1514
Ing. BOKOROVÁ Jarmila	0882	Ing. DVOŘÁK Milan	1879	Ing. HOLÍNSKÁ Eva	1169
Ing. BRTÁŇ Jaroslav	0139	Ing. DVOŘÁKOVÁ Eva	1447	Ing. HOLUB Pavel	1397
Ing. BRYCHTOVÁ Jitka	1471	Ing. DVOŘÁKOVÁ Pavla	1690	Ing. HOLÝ Libor	1750
Ing. BUČEK Josef	1378	Ing. FANDLIOVÁ Alena	1213	Ing. HORA Josef	0049
Ing. BUDJAC Oldřich	1710	Ing. FELENDÁ Martin	1871	Ing. HORA Michal	1525
Ing. BUŇKOVÁ Jana	1687	Ing. FILIP Antonín	1575	Ing. HORÁK František	0372
Ing. BUŠEK Emil	1325	Ing. FRANTA Jiří	1330	Ing. HORNIGOVÁ Jana	1044
Ing. CABICAR Libor	1277	Ing. GABRIEL Lubomír	1425	Ing. HOROVÁ Marie	0048
Ing. CÍSAŘOVÁ Pavla	1498	Ing. GABRIELOVÁ Alena	1037	Ing. HOŘEJŠKOVÁ Jana	1882
Ing. CUPÁKOVÁ Dana	1655	Ing. GALUŠKA Pavel	1880	Ing. HOUBA Oldřich	1709
Ing. ČABLOVÁ Ivana	1686	Ing. GAPKOVÁ Sylva	1552	Ing. HOVORKA Pavel	0981
Ing. ČAŇO Zdeněk	1348	Ing. GAWEL Jiří	1457	Ing. HRABAL Jiří	1791
Ing. ČÁP Jiří	1501	Ing. GRUNT Evžen	0047	Ing. HRBÁČKOVÁ Jitka	1285
Ing. ČERNÁ Jitka	1663	Ing. HADRAVA Jan	1478	Ing. HRIBOVÁ Alena	1386
Ing. ČERNÝ Pavel	1445	Ing. HÁJEK Jan	0279	Ing. HUML Jiří	1608
Ing. ČEŠKA František	0974	Ing. HÁJKOVÁ Miroslava	1522	Ing. CHALOUPKA Stanislav	1461
Ing. DAENHARDOVÁ Hana	1877	Ing. HÁK Otto	0335	Ing. CHMÁTALOVÁ Eva CSc.	1737
Ing. DEMEL Svatopluk	1224	Ing. HALAŠKA Miroslav	0515	Ing. CHUDOMELOVÁ Jana	1621
Ing. DEVEROVÁ Věra	1869	Ing. HANÁK Zdeněk	1464	Ing. CHVATLINOVÁ Jana	1581
Ing. DLABAČOVÁ Jana	1776	Ing. HANSLIK Roman	1220	Ing. JANDOVÁ Jitka	1731
Ing. DOBEŠ Václav	0102	Ing. HARAMUL Jiří	0283	Ing. JANKOVSKÁ Milada	0172
		Ing. HAVLÍK Pavel	0112	Ing. JARČEVSKÝ Pavel	0021
		Ing. HAVRÁNEK Jiří	1744	Ing. JEŘÁBEK Martin	1867

Ing. JEŽEK Libor 1769
 Ing. JÍLEK Karel 1763
Ing. JINDRÁK Jaroslav 0004
Ing. KADLEC Otto 1286
 Ing. KAILOVÁ Miloslava 1202
Ing. KARÁSEK Jaromír 0427
 Ing. KARBANOVÁ Blanka 1415
Ing. KAREL Josef 1410
Doc. Ing. KAŠKA Josef DrSc. 1132
Ing. KHYN Václav 0451
Ing. KLEINHAMPL Petr 0537
 Ing. KLÍMA Miroslav 1310
 Ing. KMENTOVÁ Eva 0653
 Ing. KOHOUT Ladislav 0267
Ing. KOHOUTEK Vojtěch 0332
 Ing. KOCHOVÁ Alena 1130
 Ing. KOLDUSOVÁ Helena 1266
Ing. KOMÍNKOVÁ Ivana 1385
Ing. KONEČNÝ Roman 1255
Ing. KOPRDA Alexander 1324
Ing. KOSEJK Václav 1742
 Ing. KOŠOVÁ Pavla 1557
Ing. KOUTNÍK Václav 0307
Ing. KOZOHORSKÝ Leonard 0066
Ing. KOZOHORSKÝ Leoš 1276
Ing. KOZOHORSKÝ Martin 1295
 Ing. KREJČÍ Kamila 1582
Ing. KREJČÍŘ Petr 1400
 Ing. KRUNTORÁDOVÁ Lenka 1502
 Ing. KUBĚN Jiří 1873
 Ing. KUBÝOVÁ Michaela 1810
Ing. KULHÁNEK Josef 0470
Ing. KUNCOVÁ Jiřina 0197
Ing. KVAPILOVÁ Pavla 1483
 Ing. KVASNICA Roman 1874
Ing. LAKOMÁ Milena 1231
Ing. LANC Josef 0029
 Ing. LÁTAL Josef 0050
Ing. LAUER Jaromír 0074
Ing. LAVIČKA Jan 0819
 Ing. LEČKOVÁ Anna CSc. 1513
 Ing. LELEK Pavel CSc. 1421
 Ing. LICINBERGOVÁ Jitka 1620
Ing. LIZNEROVÁ Eva 0284
Ing. LNĚNÍČKA František 0091
 Ing. LOUŠA František 0158
Doc. Ing. LUŇÁK Josef CSc. 0472
 Ing. LUŇÁKOVÁ Marie 1600
Ing. MACUROVÁ ČADANOVÁ Helena 0053
 Ing. MAKAJEVOVÁ Bohumila 1135
JUDr. MALČEK Václav 1732
Ing. MARTÍNEK Jan 1598
 Ing. MARTINŮ Anna 1704
 Ing. MAŽÁTKOVÁ Dagmar 0990
 Ing. MEDVĚD Pavel 1584
 Ing. MĚCHURA Jiří 1549
Ing. MĚKOTOVÁ Jitka 1604
Ing. MELICHAROVÁ Dagmar 1654
 Ing. MIHALIDESOVÁ Zdeňka 1545
Ing. MICHAL Luboš 1264
Ing. MICHELFITOVÁ Judita 1745
 Ing. MICHKOVÁ Jana 1350
 Ing. MIKULÁČEK František 1448
Ing. MIKULEC František 0449
Ing. MÍREK Vladislav 1337
 Ing. MIŠÁK Otokár 0211
Ing. MLČÁK Antonín 0516
Ing. MLČÁK Petr 0426
Ing. MOJŽÍŠEK Zdeněk 1813
 Ing. MORAVEC Jaroslav 1365

Ing. MOUČKA Zdeněk 0377
 Ing. MOUČKOVÁ Jana 1814
Ing. MRÁZOVÁ Lenka 1770
 Ing. MRNKA Rudolf 1125
Ing. MÜLLER Jiří 0527
 Ing. NĚMETHOVÁ Ivana 1891
 Ing. NOVÁK Karel 1381
 Ing. NOVÁKOVÁ Libuše 1396
Ing. NOVOTNÝ František 1013
 Ing. NOVOTNÝ Jindra 0320
Ing. OČOVAJ Vlastimil 0058
Ing. ORLÍK František 1480
Ing. ORTOVÁ Hana 1495
Ing. PACÁKOVÁ Simona 1825
 Ing. PALA Lubomír 1701
Ing. PALYZA Jiří 1618
 Ing. PÁRTL Jiří 1333
 Ing. PAŘÍZKOVÁ Marcela 1826
 Ing. PATOČKOVÁ Hana 1456
Ing. PAVELCOVÁ Věra 1374
 Ing. PAVLACKÝ Milan 0381
Ing. PAVLÍČEK Zdeněk 1539
Ing. PAVLISOVÁ Jana 1795
Ing. PAVLOVIČ Ladislav 0465
Ing. PERKNER Vladislav 0097
 Ing. PETRÁŘOVÁ Jarmila 1578
 Ing. PETRÁŠEK František CSc. 0096
 Ing. PETRMAN Michal CSc. 1105
Ing. PETRŽILKOVÁ Irena 0821
 Ing. PÍŠOVÁ Janka 1235
 Ing. PLAČKOVÁ Květoslava 1278
 Ing. PLANDOROVÁ Helena CSc. 0092
Ing. PODRAZKÝ Josef 1406
Ing. POLEŠÁK Miloň 0509
 Ing. PORÍZKA Jan 0299
 Ing. PROCHÁZKOVÁ Zdislava 0364
 Ing. PUMMEROVÁ Magdalena 1678
 Mgr. RAIF Pavel 0207
Ing. RADNÍK Lubomír 0277
Ing. RANDÁK Jiří CSc. 0521
Ing. RASOCHA Hynek 0963
 Ing. RAUŠOVÁ Květa 0729
Ing. REVALLO Jan 1423
Ing. RIEDLER Jaroslav 1650
 Ing. RŮŽIČKA Karel 1895
Ing. ŘÍHOVÁ Magdalena 0681
 JUDr. SAMOEL Arnošt 0280
 Ing. SARVAŠOVÁ Jana 1594
 Ing. SAVKOVÁ Ivana 1896
 Ing. SEDLÁK Jan 0435
 Ing. SCHEIBOVÁ Martina 1505
 Ing. SCHRÖPFEROVÁ Jana 1897
Ing. SÍTAŘOVÁ Blanka 1753
Ing. SLÁMOVÁ Zdeňka 1458
 Ing. SLAVÍK Milan 0708
Ing. SLAVÍKOVÁ Věra 1230
Ing. SLAWIKOVÁ Drahomíra 1414
Ing. SMETANOVÁ Ivana 0141
 Ing. SOUCEK Magdalena CPA 1291
Ing. SOUČEK Jaroslav 1275
Ing. SPLAVEC Ján 1512
 Ing. SROVNALOVÁ Anna 1843
Ing. STADLER Miroslav 1034
Ing. STANĚK Stanislav 1674
Ing. STAŇKOVÁ Jaroslava 1713
Ing. STEHLÍKOVÁ Jana 1865
 Ing. STRNADOVÁ Eva 1850
Ing. STROMEČKÁ Jitka 1841
 Ing. STRUŽINSKÝ Radomír 1373
 Ing. STUDNÍČKOVÁ Marta 1758
 Ing. SUCHEL Václav 0975

Ing. SUKOVÁ Marie 1746
 Ing. SVATOŠ Svatopluk 0428
 Ing. SVĚTLÍK Ivan 1899
 Ing. SVOBODA Jan 0433
Ing. SVOBODA Václav 1625
 Ing. SYNEK Milan 0929
Ing. ŠAFÁŘ František 0563
 Ing. ŠEBKOVÁ Radka 1249
 Ing. ŠEFERNOVÁ Dana 1395
 Ing. ŠEVČÍK Ladislav 0500
Ing. ŠEVČÍKOVÁ Ludmila 1394
Ing. ŠIMÁNKOVÁ Vlasta 0312
Ing. ŠIMONOVSKÁ Jana 1628
 Ing. ŠKODA Petr 1842
Ing. ŠLAISOVÁ Eva 1003
Ing. ŠMÍD Jiří 1256
Ing. ŠPAŇÁROVÁ Eva 1052
Ing. ŠRÁMEK Miloš 0105
Ing. ŠTAMBACHR Josef CSc. 0311
Ing. ŠTANCL Bohuslav 0144
 Mgr. ŠTĚPÁN Martin 1902
 Ing. ŠTĚRBOVÁ Ludmila 1720
 Ing. ŠTIČKA Zdeněk 1208
 Ing. ŠTRÉBLOVÁ Věra 1282
Ing. ŠVÁLOVÁ Věra 1685
Ing. ŠVEDA Karel 0001
 Ing. ŠVEĐUK Jan 1209
 Ing. ŠVENKOVÁ Jana 1216
Ing. TINKA Jiří 1494
Ing. TKÁČ Radislav 1817
 Ing. TLAMKOVÁ Miroslava 1272
Ing. TOKAN Ladislav CSc. 1251
 Ing. TOMCOVÁ Hana 1722
Ing. TUČEK Martin 1443
 Ing. TUREČEK Petr 1830
 Ing. TUREK Miloš 1493
Ing. TYLL Rudolf 0254
Ing. URBAN František 1166
Ing. VALENTA Antonín 1336
 Ing. VALENTA Petr 0302
 Ing. VALEŠ Václav 0425
 Ing. VAŇKOVÁ Jana 1393
 Ing. VAŇKOVÁ Marie 0728
Ing. VARHANÍKOVÁ Irena 1760
Ing. VÁVROVSKÝ Miroslav 0455
 Ing. VAZAC Rene 1617
Ing. VENCÁLEK Jan 1467
 Ing. VIK Martin 1532
 RNDr., Ing. VIDOŇ Pavel 1909
 Ing. VILHANOVÁ Lenka 1747
 Ing. VITOUŠOVÁ Eva 0463
Ing. VLASÁKOVÁ Věra 0820
 Ing. VOHARČÍKOVÁ Jaroslava 1666
Ing. VOJTEK Bohumil 1657
Ing. VONDRÁK Jiří 0042
 Ing. VORÁČKOVÁ Karla 1913
 Ing. VOREL Viktor 1519
Ing. WEIHS Lothar 0659
 Ing. WERNER Petr 1490
Ing. WRLÍK Milan 1008
Ing. ZÁMEČNÍK Miroslav 0153
Ing. ZELENKOVÁ Zuzana 1725
Ing. ZEMAN Miroslav 1252
Ing. ZETEK Antonín 1033
Ing. ZÍKOVÁ Hana 1151
Ing. ZORNÍKOVÁ Karin 0579
Ing. ŽALOUDKOVÁ Jitka 1802
 Ing. ŽAMBŮRKOVÁ Jitka 0982
Ing. ŽEJDL Antonín 0270
Ing. ŽIACÍK Jan 1303
 Ing. ŽŮRKOVÁ Isabella 1158

Software na vedení spisu auditora

Čas od času nás osloví výrobce některého software, který by auditori mohli využít při své práci, s nabídkou na zvláštní slevu, kterou je ochoten v rámci své marketingové strategie poskytnout členům komory. V takovém případě komora informuje své členy o možnosti získat určitý výrobek se slevou a za jakých podmínek je sleva poskytnuta. Nutno ovšem zdůraznit, že komora žádným způsobem nezaručuje kvalitu výrobku ani kvalitu servisu k výrobku ani spolehlivost a důvěryhodnost výrobce, protože na testování kvality výrobku a posuzování důvěryhodnosti výrobce nemá kapacity a není to jejím posláním.

Na posledním sněmu komory byl v diskusi projev poměrně značný zájem o výrobek společnosti DATEV – software na vedení spisu auditora. Diskutující žádali vedení komory, aby se pokusila projednat s výrobcem příznivější cenu výrobku. Po delších jednáních s výrobcem jsme se dostali na cenu, která by mohla být přijatelná pro auditory, ale podmínkou výrobce bylo, aby komora zaručila odběr určitého množství výrobku. Tento požadavek rada komory odmítla a pro vlastní potřebu provedla mezi auditory orientační průzkum zájmu o výrobek za nově nabídnutou cenu. Důvodem bylo zjistit, zda je vůbec takový zájem, aby komora věnovala další čas vyjednávání s výrobcem.

Zde jsou výsledky ankety:

Osloveno bylo 635 auditorů OSVČ a 312 auditorských společností, tj. celkem 947 dotázaných. Odpovědělo 270 auditorů, tj. 29 % dotázaných. Z toho 87 auditorů má zájem o výrobek za nabídnutou cenu a z těchto 87 má 69 auditorů zájem o více než jednu instalaci programu. 149 auditorů zájem o výrobek nemá, 37 auditorů zatím



neví. Nejčastěji vyjádřeným požadavkem byla žádost o zaslání demoverze programu. V odpovědích se objevily i rozličné dotazy respondentů, které budou výrobcí předány.

Při dalším jednání výrobce ustoupil od svého požadavku, aby komora zaručila odběr pevného množství výrobku, a nabídl nově upravené podmínky. O dalším jednání vás budeme informovat.

V průběhu ankety se objevily i dva kritické příspěvky, které obvinily ko-

moru ze zajišťování tržeb soukromému subjektu. Není tomu tak. Komora pouze prostřednictvím svých vlastních médií, tj. internetových stránek a časopisu Auditor upozorňuje na možnost získat výrobek, který je běžně dostupný na trhu, za nižší cenu než za jakou je výrobek obvykle nabízen, tedy prokazuje službu svým členům. Záleží na každém auditorovi, zda se rozhodne možnosti nákupu výrobku se slevou využít nebo nevyužít a jaké jiné obchodní podmínky pro odběr výrobku si sjedná. Autor jednoho zmíněného příspěvku tvrdí, že na trhu existuje celá řada firem, které nabízejí podle názoru autora mnohem kvalitnější výrobky, tj. software na vedení spisu auditora, než společnost DATEV. To je samozřejmě velice pozitivní zpráva a bylo by vhodné nás, kolegy auditory, na takové výrobky upozornit.

Pište nám poštou, faxem, mailem, můžete psát dlouhé i krátké příspěvky.

Marie Kučerová

kucerova_marie@centrum.cz

Názory a připomínky posílejte pod značkou „Diskusní okénko auditora“ písemně na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, faxem na 224 211 905 nebo e-mailem na adresu kacr@kacr.cz.

Zamyšlení nad vzezřením časopisu

V osobním v životě upřednostňuji spíše klasiku než módní, prchavé výstřelky a mám ráda určité neměnnosti, které dokumentují trvání daného jevu, informace nebo jiné skutečnosti. Každá změna rozhodí ručičky mých vah, ale na druhé straně mi nedlouho trvá, než novinku zažiju a strávím.

V profesním životě bych též upřednostňovala klasiku a neměnnost, ale vím, že to není možné, neboť zákony, předpisy a nařízení se musí přizpůsobovat lidskému konání a naopak musí připravit zákonný rámec pro další rozvoj společnosti.

Ačkoli naše rodina pořád nevlastní obvyklý mediální přístroj, miluji reklamu všeho druhu, ale s dějem, vtípem a pointou. Též miluji barevné obrázky

časopisů, které na mě valí informace všeho druhu, ale jak se znám, stejně žádný nekoupím, protože informace o VIP lidičkách, lidech a jedincích ze show businessu mě až zas natolik nezajímají.

Úroveň časopisu. Zajímají mě informace odborné, zajišťující můj profesní růst. Jedním z nich by měl být i časopis Auditor, který mě však již drahnou dobu nějak neoslovuje. Neřekla bych, že obsah pokulhává, ale jeho forma a grafické zpracování neodpovídá dnešním standardům a pokud se mám vyjádřit zcela upřímně: zaspal – chudák – dobu.

Abych nebyla jen kritikem, nasypu si popel na vlastní hlavu. I já jsem před lety říkala z titulu „šéfa“ odpovědně-

ho za financování komory: „Vždyt to stačí.“ Dnes musím konstatovat, že neměnná forma již nestačí a v konkurenci s jinými časopisy čtenáře neza ujme natolik, aby toužil po jeho předplatném.

Výkladní skříň profese. Pokud se mám zamyslet nad tím, jak by měl náš časopis vypadat, musíme si stanovit cíle, které by měl splňovat. Jestliže by měl sdělovat jen strohé a kusé informace, pak by forma, obsah i náklady zřejmě byly v souladu s dnešním stavem, ale pak se nesmíme divit, že naše auditorská profese je „popelka“ mezi profesemi.

Titulní stránka, grafické zpracování rubrik, černobílé fotografie na obyčejném kancelářském papíru zaspaly

dobu jako Šípková Růženka. Nevím o jiném komorovém časopise, který by měl tak slabou grafickou úroveň.

Pakliže bychom chtěli, aby časopis byl výkladní skříň profesí a zdrojem informací nejen pro auditory, ale i pro statutární zástupce firem zodpovědné za externí audit, pak musíme změnit koncepci a přidat finance, neboť jak je dávno známo: „Samo se nic...“

Nemám informace o tom, kde vzít v rozpočtu více peněz na prezentaci komory, ale doufám, že stávající předseda finančního výboru vyřeší onen problém ku prospěchu věci.

Obsah časopisu. K obsahu by bylo vhodné zveřejnit dotazník, na jehož výsledcích by se mohl obsah časopisu podle potřeb změnit. Za sebe mohu jen říci, že mi někdy připadá jakoby časopis Auditor byl časopisem pro daňové poradce a účetní než pro auditory.

Jsem si vědoma toho, že je třeba zachovat odbornou úroveň, ale na druhé straně bych časopis okoufenila nějakým okénkem či rubrikou do světa českého humoru, neboť se domnívám, že jako skupina osob nejsme zase až takoví „upjatí odborníci“.

Podle zveřejňovaných fotografií vím, že mnozí z nás jsou na štíru se zdravým životním stylem, zaplacenou daní z profese. Neuškodily by i články z této oblasti a reklama na léčiva a doplňky výživy. Jen zdravý auditor, plný energie a elánu, může být přínosem pro sebe i pro klienta.

Obecně se dá říci, že stojaté vody jsou pohodlím pro zodpovědné osoby, ale mlynem pro konkurenci a vydavatele odborných časopisů.

Ing. Jarmila Novotná
auditorka, č. osv. 993

VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ SMĚRNICE

Výbor pro auditorské směrnice se na svém jednání dne 7. dubna 2003 zabýval zejména otázkou revize auditorských směrnic. Smyslem tohoto úkolu bylo vyhodnotit soulad auditorských směrnic KA ČR a mezinárodních auditorských standardů. Rámcové porovnání obsahu směrnic KA ČR bylo provedeno v rámci zpracování podkladových materiálů pro misi Světové banky, která se uskutečnila v květnu tohoto roku. Světová banka bude na žádost Ministerstva financí hodnotit Českou republiku v oblasti účetnictví a auditu (Report on Observance of Standards and Codes In Accounting and Auditing).

Výbor pro auditorské směrnice konstatoval, že směrnice KA ČR vždy vycházely z mezinárodních auditorských standardů, ale ne vždy byly následně aktualizace těchto standardů promítnuty do našich směrnic. Dále bylo konstatováno, že doposud nebyly lokalizovány všechny mezinárodní auditorské standardy. Plán činnosti výboru pro rok 2003 obsahuje lokalizaci ISA 402 Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations – Zvažované skutečnosti týkající se subjektů používajících služeb servisních organizací a lokalizaci ISA 620 Using Work of an Expert – Využití práce experta.

Závěrem proběhla diskuse k otázce výroku auditora v případech neplnění povinnosti zveřejnění účetní závěrky. Stanovisko naleznete v příštím čísle časopisu Auditor.

Ing. Zdeňka Drápalová

Výbor pro auditorské směrnice

VÝBOR PRO METODIKU

Výbor se na svém zasedání 8. dubna 2003 věnoval převážně otázce odložené daně (např. přehled titulů pro vyčíslení odložené daně, postup účtování v prvním roce účtování o odložené daňové pohledávce v případě, kdy se z důvodu opatrnosti neúčtovalo o odložené daňové pohledávce v minulých letech...) a obsáhle se diskutovalo o postupu auditora při nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy účetní jednotkou.

Další body jednání:

- nerealizované kursové rozdíly při tzv. přirozeném zajištění;
- odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku;
- diskuse k dotazu ke změně opatření ke konsolidaci pro rok 2002 (konsolidační rozdíl ke dni akvizice).

Výsledky diskuse k projednávaným bodům průběžně zveřejňujeme v časopise Auditor.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavním bodem programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky dne 4. března 2003 bylo obsahové projednání dílčí písemné části auditorské zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace. Výbor v diskusi s garanty zkoušky zejména porovnal obsah a strukturu znalostí ke zkoušce, které v současné době vyžaduje KA ČR s požadavky stanovenými směrnicí Organizace spojených národů pro vzdělání profesionálních účetních.

Na základě porovnání uložil výbor příslušným garantům zpracovat do konceptu a struktury zkoušky cíle, motivy a ekonomické důvody pro spojování podniků a konsolidace, které v současné době zkouška nezahrnuje a zároveň tyto údaje zpracovat do Sborníku materiálů a to i včetně aktualizované literatury.

Výbor byl seznámen s rozhodnutím Rady KA ČR, která schválila předložený návrh na věcnou novelu zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech (§ 8 – 10) a vyhlášky č. 467/2000 Sb., kterou se vydává auditorský zkušební řád. Rada prozatím odložila otázku uznávání zkoušek vykonaných mimo KA ČR, neboť čeká na vyjádření od Ministerstva financí.

Na závěr byl výbor seznámen s výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Obchodní, občanské a finanční právo, která proběhla dne 8. února 2003, kde z celkového počtu 23 uchazečů jich vyhovělo 16 (70 %) a nevyhovělo 7 (30 %) a zároveň jmenoval komisi pro dílčí písemnou část auditorské zkoušky Informační systémy, matematicko – statistické metody.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

VÝBOR PRO INFORMAČNÍ POLITIKU

Výbor na svém zasedání dne 12. března 2003 projednal mimo jiné následující záležitosti:

- Komora auditorů ČR provedla mezi auditory a auditorskými firmami průzkum za účelem zjištění zájmu o koupi specializovaných programů DATEV-AUDIT a DATEV-BALANCE firmy DATEV.cz, s.r.o. Členové výboru

rozhodli, že výsledky ankety budou zveřejněny v časopise Auditor a dány k projednání Radě KA ČR, která rozhodne, jak na jejich základě pokračovat v jednání se společností DATEV.

- Výbor pokračuje v práci na brožuře k 10. výročí KA ČR. Členové VIP absolvovali již několik jednání, jejichž účelem byl výběr spolupracovníků, formální i obsahové členění publikace, výběr vhodných článků a jejich korektury, zajišťování nových a aktuálních příspěvků, diskuse nad grafickou podobou publikace apod. První část publikace by měla být vytištěna již během června a tudíž se intenzivně dokončují veškeré práce, které se jí týkají.
- Výbor schválil přípravu a tisk Sborníku článků zveřejněných v příloze Hospodářských novin v listopadu 2002 – Auditorské služby. Sborník by měl být vytištěn nejpozději do června 2003.



- Členové výboru vzali na vědomí pokračující jednání s firmou GRAND, s.r.o. o její nabídce slev na produkt EPIS (Ekonomicko-Právní Informační systém) a bude zvažováno zveřejnění nabídky v časopise Auditor.
- Výbor byl informován o tom, že Rada KA ČR projednala návrh PR agentury AMI Communications. Výbor na základě tohoto návrhu požádá o provedení 1. etapy (průzkum vnímání auditorské profese veřejností) a současně osloví několik PR agentur s cílem vybrat nejvhodnější agenturu pro potřeby KA ČR.

Do provozu byly uvedeny nové internetové stránky KA ČR a jednotliví členové výboru přednesli své připomínky na zlepšení, aktualizaci, potřebu kontroly apod.

Hana Bečvářová
referát pro vnější vztahy

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Členové výboru se na svém zasedání dne 10. března 2003 vrátili k diskusi týkající se návrhu zákona o přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků (k tomuto návrhu odeslala KA ČR své připomínky na MV ČR).

Další body jednání:

- zpráva o průběhu výběrového řízení na dodavatele manuálu pro audit, resp. přezkoumání hospodaření obcí (Do výběrového řízení přišla pouze jedna nabídka, kterou výběrová komise nedoporučila. Nové výběrové řízení bude vyhlášeno po schválení nového zákona o přezkoumání hospodaření obcí);
- příprava klubového večera 21. 5. 2003 na téma „Přezkoumání hospodaření – praktické problémy a zkušenosti“ a dvou denního semináře pro audit ve veřejném sektoru ve dnech 1. - 2. 10. 2003;
- informace o mezinárodní konferenci KA ČR na téma „Dopady vstupu do Evropské unie na české účetní výkaznictví a auditorskou profesi u nás“, která se uskuteční ve dnech 26. - 27. 11. 2003;

- reforma veřejných financí (na stránkách www.mfcr.cz je k dispozici obsáhlý materiál „Konceptce reformy veřejných rozpočtů MF ČR“). K této problematice proběhlo 28. 3. diskusní fórum na Vysoké škole ekonomické za účasti autorů této reformy a významných osobností finanční a akademické sféry;
- diskuse k připravovanému návrhu věcné novely zákona o auditorech atd.

Dále pro informaci uvádím, že na stránkách www.ifac.org/ store je k dispozici příručka „2003 IFAC Handbook International Public Sector Accounting Standards“ a „2003 IFAC Handbook International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements“, které si můžete zdarma po zaregistrování stáhnout.

Komora auditorů ČR využila možnosti zúčastnit se i dalších připomínkových řízení a zaslala své stanovisko k *návrhu novely zákona o daních z příjmů a k návrhu vyhlášky o způsobu stanovení reálné hodnoty majetku a závazků fondu kolektivního investování, způsobu stanovení aktuální hodnoty akcie nebo podílového listu fondu kolektivního investování a o způsobu zpřístupnění vybraných údajů centrálním depozitářem*. Uvedené dokumenty spolu s připomínkovými dopisy KA ČR naleznete na uzavřených stránkách www.kacr.cz. v sekci Odborná stanoviska – ostatní.

Alena Švejsová, DiS.,
referát metodiky

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (komise nebo DK) na řádném zasedání dne 27. února 2003:

projednala:

- závěry plánovaných dohlídek u pěti auditorských společností a u jednoho auditora,
- předání čtyř případů kárné komisi (KK) na podezření z porušení §§ 13 a 18 zákona č. 254/2000 Sb.,
- provedení dalšího dohledu u dvou auditorských společností (v průběhu roku 2004) s věcným zaměřením na plnění stanovených opatření,
- doporučení čtyřem auditorům absolvovat školení v nejbližším možném termínu na komoře k problematice vedení spisu auditora,
- návrh písemné informace o výsledku posouzení stížností a podnětů (podání) prošetřovaných a vyřizovaných v roce 2002 a v lednu a únoru 2003; po zapracování připomínek bude upravený materiál předložen k projednání v radě komory,
- informaci o došetření a vyřízení tří podání, došlých komoře v závěru 2. pololetí 2002 a dvou podání obdržených komorou v měsících lednu a únoru 2003,
- odložení projednání dílčích výsledků průběžné kontroly plnění úkolů uložených usnesením XII. sněmu KA ČR radě komory, DK a KK, které vyplynuly z priorit činnosti komory a rozvoje auditorské profese z důvodu nemoci zpracovatele situační zprávy, a rozhodla o jejím projednání na březnovém plenárním zasedání DK,
- jednotný přístup při posuzování závad zjištěných při preventivních dohlídkách, nebo vyplynulých ze stížností obdržených komorou a souvisejících s existencí nebo ověřením zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a odsouhlasila individuální postup (případ o případu), s přihlídnutím k právní formě auditované účetní jednotky a míru poškození práv jiných osob,
- konkrétní návrhy a náměty od některých členů DK a zaměstnanců RD na aktualizaci kontrolního dotazníku,
- časový a věcný harmonogram postupu při aktualizaci Směrnice pro dohled.

zabývala se:

- Výsledky individuálních pohovorů s dalšími potenciálními zájemci o pozici inspektora kvality v týmu dohledu a odsouhlasila zapojení dvou vybraných inspektorů kvality. Dále v této souvislosti se DK usnesla na konání speciálních vícedenních školení a seminářů nejen pro inspektory kvality, ale i členy DK a zaměstnance RD, organizovaných Institutem vzdělávání KA ČR alespoň jedenkrát ročně (poprvé letos ve dnech 25. a 26. září) a získávání dalších odborníků do týmu dohledu se speciálním zaměřením na problematiku auditu emitentů registrovaných cenných papírů, finančních institucí, nebo přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků i jiné specialisty.
- Úroveň klubového večera na téma: „Výsledky dohledu auditorské profese - poznatky a prevence“, konaného v Olomouci (viz též článek v tomto čísle ke konání klubových večerů na severní Moravě).

- Problematikou výkladu pojmu auditorské služby podle § 2 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. a souvisejícím odvodem pohyblivého členského příspěvku ve smyslu § 3 odst. 8 Příspěvkového řádu KA ČR a požádala o právní výklad, který využije pro jednání s Radou KA ČR k uvedené problematice.

schválila:

- Návrh 3. dodatku k rámcovému plánu řádných a mimořádných dohlídek na 1. pololetí 2003.
- Rámcový program výjezdního zasedání DK a KK ve dnech 22. a 23. května 2003 v Jičíně.

vzala na vědomí:

- Záписy z únorového jednání výborů a komisí, které budou využity pro zpracování situační zprávy o průběžném plnění usnesení XII. sněmu KA ČR.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

NA POMOC AUDITORŮM

Upozornění na změny v účetnictví podnikatelů v roce 2003

Rok 2003 je v oblasti účetnictví poznamenán účinností změn účetních předpisů, které představují výrazný přelom v naší dosavadní praxi. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, staví nejen pracovníky na úseku účetnictví v podnicích, ale i další odborníky, jež pracují s informacemi z účetnictví, před celou řadou problémů a hledání odpovědí na otázky při jejich řešení. Dochází k situaci, kdy právní řád v oblasti účetnictví je založen především na znění zákona o účetnictví (dále jen zákon) a zmíněné vyhlášce (dále jen vyhláška). Jelikož pro rok 2003 nebyly zpracovány další podrobnější návody pro vedení účetnictví přímo v návaznosti na vyhlášku, přičemž přechodná ustanovení k platnému znění zákona v bodě 4 konstatují, že: „Ode dne nabytí účinnosti vyhlášek vydaných podle § 37a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění tohoto zákona, se opatření vydaná podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nepoužijí, a to v rozsahu, v jakém je předmět jejich úpravy obsažen ve vyhlášce.“, existuje v praxi určitá míra nejistoty v tom smyslu, jak správně naplnit požadavky zákona a vyhlášky. Tento příspěvek si nemůže klást za cíl, že popíše beze zbytku veškeré problémy; v průběhu roku se zřejmě bude řešit celá řada konkrétních případů, jak ve

spolupráci s ministerstvem financí, tak v rámci KA ČR nebo Národní účetní rady. Dále chci upozornit pouze na základní změny.

Pro aplikaci platných účetních předpisů do běžně vedeného účetnictví v roce 2003 je nutno především zvolit odpovídající členění účtů na úrovni syntetických účtů (§ 46 odst. 1 vyhlášky), neboť směrná účtová osnova (příloha č. 4 k vyhlášce) je formulována na úrovni účtových skupin.

Vzhledem k tomu, že časté změny příliš nesvědčí vedení účetnictví, vycházím z předpokladu, že většina podniků v roce 2003 neopustí zcela členění účtů podle účtové osnovy platné do konce roku 2002. Přesto je nutno v účtovém rozvrhu pro rok 2003 promítnout minimálně dále uvedené změny, samozřejmě i s přihlédnutím k tomu, zda pro ně bude z hlediska uskutečněných operací náplň:

- 1) doplnění účtů pro goodwill a oprávek ke goodwillu,
- 2) změny v názvech účtů v účtové skupině 04,
- 3) změny v názvech účtů a v obsahu účtů v účtové skupině 06,
- 4) změna názvů a obsahu účtů 097 a 098,
- 5) doplnění účtů v účtových skupinách 11, 12 a 13 pro poskytnuté zálohy na materiál, na zvířata a na zboží,
- 6) doplnění účtů v účtové skupině 19 pro opravné položky k po-

skytnutým zálohám na materiál, k poskytnutým zálohám na zvířata a k poskytnutým zálohám na zboží,

- 7) změna názvu účtu 291,
- 8) změna názvů a v některých případech i obsahu účtů 351, 355, 358, 361 a 365,
- 9) změna názvů účtů 355 a 358,
- 10) změna názvu a obsahu účtu 471,
- 11) změna názvů a obsahu účtů 552, 554, 574 a 584 pro zúčtování rezerv,
- 12) změna názvů a obsahu účtů 558, 559, 579 a 589,
- 13) změna názvu a obsahu účtu 557,
- 14) vypuštění všech účtů v rámci účtových skupin 65 a 67,
- 15) vypuštění účtů 684 a 689.

K promítnutí změn v systému účetnictví v roce 2003 doporučuji vyjít z Přechodných a závěrečných ustanovení vyhlášky, tj. z § 69; zejména důležité ustanovení je v odstavci 5, který **posunuje účinnost ustanovení § 52 a § 53 vyhlášky**, týkajících se změn reálné hodnoty derivátů včetně promítnutí změny metody do nákladů a výnosů, **od 1. 1. 2004**.

Stručné poznámky k jednotlivým věcným změnám

1. Od roku 2003 se doplňuje do dlouhodobého nehmotného majetku goodwill a do oprávek k dlouhodobému nehmotnému majetku

oprávky ke goodwillu. Goodwill definuje § 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky. V návaznosti na to se mění náplň i název dřívější opravné položky k nabytému majetku včetně opravěk k ní, která je nově definovaná v § 7 odst. 10 vyhlášky jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku, přičemž se analogicky mění náplň opravěk k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku.

Rozdíl mezi goodwillem a oceňovacím rozdílem k nabytému majetku spočívá ve způsobu pojmání ocenění **podniku nebo jeho části** nabytého koupí, vkladem nebo při ocenění majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy.

Pokud se při uvedených operacích **individuálně přecenují složky majetku**, pak je rozdíl mezi oceněním podniku jako celku při daných operacích a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky ve smyslu § 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky **goodwillem**.

Jestliže se **neprovádí individuální přecenění**, rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytých koupí, vkladem nebo v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví původního vlastníka sníženým o převzaté závazky je podle § 7 odst. 10 vyhlášky **oceňovacím rozdílem k nabytému majetku**. **Goodwill i oceňovací rozdíl k nabytému majetku mohou nabývat kladných i záporných hodnot.**

Doba odpisování v účetnictví je stanovena ve srovnání s oceňovacím rozdílem k nabytému majetku (15 let) u goodwillu odlišně, a to na 5 let. Jelikož je goodwill zařazen jako složka dlouhodobého nehmotného majetku, **usuzují**, že odpisy kladného goodwillu se v nákladech promítají na příslušný účet pro odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v rámci účtové skupiny 55 (dříve účet 551), zatímco odpisy aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se v nákladech promítají v účtové skupině 55 na účet pro zúčtování opravěk k opravné položce k nabytému majetku (dříve účet 557). Jelikož podrobnosti k zúčtování opravěk k zápornému goodwillu a opravěk k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku, tj. k situování těchto pří-

padů na konkrétní účet výnosů, účetní předpisy nestanoví, předpokládám, že oba tituly se promítanou na účet v rámci účtové skupiny 64 (dříve účet 648).

Poměrně zajímavá je změna, která je promítnuta u goodwillu i u oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, podle které lze dodatečně upravovat oba zmíněné tituly v případech změn kupních cen.

Daleko závažnější je však změna v tom směru, že goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku se vztahuje pouze k podniku nebo části podniku ve smyslu obchodního zákoníku, a sice jeho § 476 až § 487. V komentáři k obchodnímu zákoníku vydaného nakladatelstvím Polygon v roce 2002 se konstatuje, že citují: „Ačkoliv je podnik vymezen aktivy podnikatele, zahrnuje prodej podniku i převod závazků souvisejících s podnikem. S výjimkou osobních složek podniku (zpravidla s odlišným režimem převodu) se převádějí hmotné a nehmotné majetkové hodnoty tvořící obchodní majetek (§ 6 odst. 1 ObchZ) a závazky prodávajícího, tedy obchodní jmění (§ 6 odst. 1 ObchZ).“ V této souvislosti si zvláštěního zřetele vyžádá především obsah pojmu **část podniku tvořící samostatnou organizační složku** ve smyslu § 487 a § 7 odst. 1 a 2 obchodního zákoníku. V uvedených ustanoveních § 7 se za organizační složku považuje odštěpený závod zapsaný v podnikovém rejstříku či jiná organizační složka podniku, jestliže zákon stanoví, že se zapisuje do obchodního rejstříku. V komentáři k obchodnímu zákoníku, citovanému výše, se praví: „Pokud by strany omezily předmět smlouvy na menší součásti podniku, nejednalo by se, bez ohledu na označení, o smlouvu o prodeji podniku, ale o smlouvu jinou, např. o smlouvu kupní, inominátní nebo smíšenou smlouvu.“

V praxi to znamená, že ne každé nabytí souboru majetku, jak bylo pojmáno do konce roku 2002 bude titulem pro vyčíslení souhrnného rozdílu odpovídajícímu kategorii goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Z toho vyplývá, že při nabytí souboru majetku, který nebude splňovat požadavky citovaných ustanovení obchodního zákoníku, bude nutno řešit otázku způsobu individuálního ocenění takto nabytého majetku.

Do účetnictví nabývacího subjektu se majetek promítne v cenách vyčíslených z poměru celkové ceny majetku nabytého např. koupí (kupní ceny) nebo vkladem (cena uznaná pro vklad) k součtu individuálního ocenění jednotlivých složek majetku. Zároveň je nutno brát v úvahu i případné převzetí závazků, které se k majetku vztahují. Podstatná je otázka individuálního ocenění, kde se nabízí více možností: cena podle účetnictví původního vlastníka nebo ocenění podle posudku znalce. Ocenění nabyvatelem, tj. analogie reprodukční pořizovací ceny, se zřejmě nemůže v daném případě aplikovat, neboť by bylo v rozporu s § 25 odst. 1 písm. k) zákona.

Podle ústního stanoviska pracovníků ministerstva financí se má zajistit ocenění podle posudku znalce, tj. nákladnější z uvedených variant. Jelikož pro nákup komplexu majetku se musí sledovat i vazba k dani z příjmů, lze předpokládat i další jednání k danému problému s ministerstvem financí. Jedná se však o případ, který v současné chvíli není řešen ani účetními, ani daňovými předpisy. To znamená, že změna v pojmání komplexního rozdílu původně ve formě účtu 097 do konce roku 2002, stanoví od roku 2003 striktnější podmínky, aniž by se reagovalo na skutečnost, že především prodeje a vklady komplexu majetku v praxi nemusí odpovídat pojetí podniku nebo části podniku podle obchodního zákoníku. Při uzavírání konkrétních smluv se lze určitým komplikacím vyhnout, pokud se smluvní strany dohodnou na cenách jednotlivých složek majetku, které vstoupí do komplexní ceny, opět se zřetelem k tomu, zda součástí převodu majetku jsou i závazky.

2. Poměrně výrazná změna je promítnuta u některých složek dlouhodobého majetku v tom smyslu, že si účetní jednotka v rámci zásad pro vedení účetnictví sama stanoví vyšší ocenění. U dlouhodobého nehmotného majetku je to majetek s výjimkou goodwillu, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok, což je vyjádřeno v § 6 odst. 1 vyhlášky. U dlouhodobého hmotného majetku se jedná o samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok – viz § 7 odst. písm. b). Tím se dává určitým způsobem najevo, že se v daném pří-

padě účetní předpisy snaží uvolnit vazbu na zákon o daních z příjmů a dávají přednost zásadám pro vedení účetnictví. To však neznamená, že by se na základě ustanovení vyhlášky mohla uplatňovat absolutní libovůle. Změnu v praxi v návaznosti na citovaná ustanovení vyhlášky je třeba zvážit ve všech souvislostech a v rámci zásad pro vedení účetnictví včetně specifik činností v jednotlivých podnicích; i když v citovaných ustanoveních není zvlášť zmíněna zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, nelze na ni, podle mého názoru, zapomenout. V této souvislosti je třeba poznamenat, že naopak **u technického zhodnocení se i nadále zřejmě drží vazba na zákon o daních z příjmů. Lze tak usuzovat nepřímo zejména ze znění § 6 odst. 7, § 7 odst. 11 a § 47 odst. 1 vyhlášky.** Ovšem ustanovení vyhlášky v § 6 odst. 2 pro nehmotný majetek a v § 7 odst. 7 pro hmotný majetek není formulováno vyčerpávajícím způsobem a odvolávka na zákon o daních z příjmů u nehmotného majetku je poněkud problematická, neboť tento zákon technické zhodnocení nehmotného majetku výslovně neřeší; ministerstvo financí však zřejmě směřuje k tomu, že § 33 zákona o daních z příjmů využije pro technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku.

jímání úroků nepůsobí zvlášť příznivě na sjednocování informací z účetních závěrek, což by mělo být jedním ze základních cílů nejen v národním pojetí. Jestliže poměrně podstatná část pořizovaného dlouhodobého majetku je financována z úvěrů a půjček, pak změna metody nemusí být zanedbatelná ani v individuálních podmínkách jednotlivých podniků. Při změně metody je proto nutno využít všech možností účetního systému, tj. promítnutí do běžně vedeného účetnictví, do výkazu zisku a ztráty a popsání v příloze k účetní závěrce.



nájemcem z finančního leasingu se neposuzují jako samostatný případ, nýbrž v obecném pojetí dlouhodobého hmotného majetku, tj. v závislosti na době použitelnosti a cenové hranici – viz též bod 2 tohoto příspěvku.

3. Podle § 47 odst. 1 písm. b) je zahrnování úroků do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v kompetenci účetní jednotky. Podle mého názoru je třeba citované ustanovení chápat v souvislosti se základními zásadami pro vedení účetnictví v tom smyslu, že na první pohled volnost v úvaze na úrovni podniku není neomezená. Pokud podnik zvolí jeden z možných postupů, tj. buď zahrnování úroků do pořizovací ceny uvedeného majetku nebo jejich zahrnování přímo do nákladů v období, kdy tyto náklady vznikly, měl by postupovat konzistentně, tj. uplatňovat zvolenou metodu pro všechny významné případy pořizování takového majetku s tím, že si metodu stanoví ve svých vnitropodnikových pravidlech, neboť v tomto případě není správné akceptovat účelové využívání nástroje k úpravě výsledku hospodaření. K tomu si dovoluji poznamenat, že změna v pořizování
4. Vítat lze ustanovení § 47 odst. 1 písm. i) vyhlášky, podle kterého jsou náklady a výnosy na výkony vznikající při zkouškách před uvedením majetku do užívání součástí provozních nákladů a výnosů. (Dodávám, že KA ČR iniciovala tuto změnu již v minulosti, neboť formulaci postupů účtování v tomto bodě ve znění platném do konce roku 2002 nepovažovala za správnou – viz též diskuse, která proběhla na stránkách časopisu Auditor č. 8/2000). Pojem „zkoušky“ je uveden obecně a na druhé straně vyhláška upozorňuje na to, že zkouškami není záběh a osvojení výroby; proč je záporné vymezení pojímáno pouze k výrobě a nikoliv i k jiné činnosti, není zřejmé. Lze však usuzovat v komplexním pojetí textu, že ustanovení by mělo být aplikovatelné obecně.
5. Z obsahu § 7, kde jsou uvedeny složky dlouhodobého hmotného majetku, vyplývá, že věci nabyté
6. K vymezení zřizovacích výdajů v § 6 odst. 3 písm. a) je doplněna krajní časová mez pro jejich odpisování, tj. 5 let, a sice v návaznosti na § 65a odst. 1 obchodního zákoníku. Tady se nejedná o změnu v pravém slova smyslu, ale o doplnění účetních předpisů.
7. U vymezení dlouhodobého finančního majetku v § 8 byly doplněny poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek (do roku 2002 vyplývalo z opatření pro účetní závěrku, aniž bylo zmíněno v postupech účtování). Naopak se neuvádí dlouhodobý pronájem, který byl do této skupiny majetku fakultativně pojímán v postupech účtování, i když jako průběžná položka.
8. Ze souvislosti ke struktuře rozvahy je možno usuzovat, že do třídy 1 k zásobám se přeskupují poskytnuté zálohy na zásoby, které se do roku 2002 sledovaly v rámci zúčtovacích vztahů. Obdobně, jak tomu bylo v minulosti u poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek, se i zálohy na zásoby sledují bez ohledu na to, zda jsou dlouhodobé nebo krátkodobé. Jde tedy o výjimku z obecně stanovené zásady v § 19 odst. 7 zákona pro členění majetku na dlouhodobý a krátkodobý.
9. Ke změně dochází u členění pohledávek v účtových třídě 3 a u závazků v účtové skupině 47, a to jak z hlediska směrné účtové osnovy, tak struktury rozvahy, kde se kromě toho ještě v oddílech pohledávek a závazků vykazují dohadné položky. Uspořádání účtových skupin pro pohledávky a závazky v rámci tzv. skupiny podniků není zcela jednoznačné, přičemž formulace paragrafů 10, 11, 17 a 18 neusnadňuje postup v praxi. Proto podniky musí zvážit podle svých individuálních potřeb členění syntetických a analytických účtů ve zmíněných účtových skupinách včetně jejich obsahu, aby si zajistily podklady pro sestavení individuální účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a pro zpracování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami podle § 66a obchodního zákoníku.

Vzhledem k výše uvedenému považuji za vhodné popsat systém členění pohledávek a závazků v příloze k účetní závěrce. Nezbývá se otázkou terminologie; v citovaných ustanoveních vyhlášky jsou v zásadě proti sobě postaveny pojmy „pohledávky z obchodních vztahů“ a „pohledávky za ovládanými a řízenými osobami“, což je poněkud matoucí.

10. Zásadně se mění postup zúčtování opravných položek, rezerv a komplexních nákladů příštích období; nově se zúčtování rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období promítá ve prospěch nákladů a opouští se tedy brutto způsob účtování. To vyplývá z ustanovení § 58 odst. 1 písm. d) vyhlášky a z § 55 odst. 3 a z § 57 odst. 2 vyhlášky, jakož i § 26 a 31 vyhlášky. V důsledku této změny byly ze směrné účtové osnovy vypuštěny účtové skupiny 65 a 67; rovněž nebudou mít v roce 2003 náplň původní účty v mimořádných výnosech (684 a 689).

11. § 52 a § 53 mění účtování rozdílů ze změn reálné hodnoty u zajišťovacích derivátů a u derivátů k obchodování. V podstatě se rozšiřuje výčet titulů účtovaných výsledkově. **Jak je již zmíněno výše, podle § 69 odst. 5 se tato změna použije až v účetním ob-**

dobí začínajícím 1. ledna 2004 a později. To znamená, že v roce 2003 se změna reálné hodnoty derivátů promítá způsobem stanoveným v Čl. XIX úvodních ustanovení postupů účtování.

Další upozornění

Kromě poznámek k základním změnám vyplývajícím ze znění vyhlášky chci upozornit na nepřiliš jasné **ustanovení § 54 odst. 2 vyhlášky**, jež navazuje striktně na § 27 odst. 1 písm. d) zákona. Z tohoto ustanovení vyplývá, že účetní předpis nařizuje v případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou i nad rámec stanovený obchodním zákoníkem, a proto se s některými rozdíly ze změn reálného ocenění vyústí na podrozvahové účty. Vzhledem k tomu, že se reaguje na znění zákona, které se pro rok 2003 ve srovnání s rokem 2002 nemění, přičemž v postupech účtování se daná situace neřešila, je otázkou, jak se zmíněné ustanovení vyhlášky vžije v praxi.

Výklad si zřejmě vyžádá i **znění § 3 odst. 1 vyhlášky**: „Účetní závěrka... a může zahrnovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.“ Předpokládám, že se podaří v dané věci získat včas stano-

visko ministerstva financí. Původně se totiž slovo „může“ z § 18 odst. 1 zákona vykládalo ve vztahu k tomu, že zákon je průřezový, to znamená, že se vztahuje i na subjekty, které nemají povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích. Není však zcela jasné, zda slovo „může“ z výše citovaného paragrafu vyhlášky se vykládá analogicky se zřetelem k tomu, že některé účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

Prodej podniku nebo jeho části vyhláška neřeší. V zásadě však vychází z předpokladu daného v § 7 odst. 6 zákona, že náklady a výnosy se účtují na základě brutto principu, tj. bez jejich vzájemného zúčtování. V § 58 vyhlášky jsou vyjmenovány případy, jejichž promítnutí v účetnictví se nepovažuje za porušení zásady stanovené v § 7 odst. 6 zákona. Jestliže se vrátíme k bodu 4 Přejícných ustanovení zákona, dospějeme k závěru, že při prodeji podniku nebo jeho části může prodávající postupovat podle Čl. XXI úvodních ustanovení postupů účtování, který ovšem v odstavci 2 připouští vzájemné zúčtování nákladů a výnosů, jež není pokryto § 58 vyhlášky. Účetní jednotka (prodávající) má tedy z hlediska techniky účtování možnost volby, buď striktně dodržet ustanovení vyhlášky či promítat zmíněné operace podle postupů účtování.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

Nerealizované kursové rozdíly

*Dotaz Ing. Vorlíčkové
a Ing. Štrejbalové ze dne 5. 3. 2003*

Kursové rozdíly z přecenění pohledávek a závazků k rozvahovému dni

V Auditorovi č. 10/2002 bylo v mimořádné příloze „Stanoviska Výboru pro metodiku“ publikováno upozornění na změnu zákona o účetnictví, kterou byl v prosinci 2002 částečně vyřešen problém kursových rozdílů. Toto částečné řešení spočívá v tom, že pro účetní období, jehož počátek je mezi 1. 1. a 31. 12. 2002 se účetní jednotky mohou rozhodnout pro přecenění k rozvahovému dni dle předpisů, platných k 31. 12. 2001 (rozvahové přecenění) nebo dle předpisů, platných po 31. 12. 2001 (výsledkové přecenění).

Dále byla v této mimořádné příloze zveřejněna poznámka, že tímto považuje Komora auditorů diskusi k nere-

alizovaným kursovým rozdílům pro rok 2002 za uzavřenou.

Vzhledem k tomu, že všechny problémy související s nerealizovanými kursovými rozdíly se v důsledku přijatého opatření dle našeho názoru pouze přesunuly do následujícího účetního období, zůstávají pro nás pro rok 2003 otevřeny i otázky, o jejichž vyřešení jsme se pokoušely v roce 2002.

1. Jak v případě výsledkového zaúčtování nerealizovaných kursových zisků z přecenění pohledávek a závazků k rozvahovému dni (v souladu s Vyhláškou č. 500/2002 Sb.) zdůvodní auditor oprávněnost porušení § 25 odst.2 zákona o účetnictví?

Problematika oceňování k rozvahovému dni je Zákonem o účetnictví řešena následovně:

- dle § 24 odst. 4 se majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají ke konci rozvahového dne na českou měnu kurzem ČNB k tomuto okamžiku ocenění,
- dle § 25 odst.2 však účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty.

Jedinou výjimkou z pravidla uvedeného v § 25 odst. 2 je přeceňování reálnou hodnotou dle § 27, které však lze aplikovat pouze ve vyjmenovaných případech (mezi nimiž přeceňování majetku a závazků v cizí měně není).

Dle našeho názoru je tedy ze zákona o účetnictví jednoznačně dána povinnost účetní jednotky neúčtovat ke konci rozvahového dne o nerealizovaných kursových ziscích.

2. Problematika nerealizovaných kurzových rozdílů z přecenění pohledávek a závazků v cizí měně k rozvahovému dni u účetních jednotek, jejichž závazky v cizí měně jsou kryty „zaručenými“ budoucími pohledávkami v cizí měně (týká se zejména leasingových společností).

Bez ohledu na to, zda odpověď na otázku č. 1 bude znít:

„Porušení § 25 odst. 2 ZoÚ v případě nerealizovaných kurzových zisků je správné, protože...“ či naopak, zůstává specifickým problémem přecenění cizoměnových pohledávek a závazků k rozvahovému dni u účetních jednotek typu leasingových společností. Tento problém je nutno řešit zásadně bez ohledu na to, zda z přecenění cizoměnových závazků k rozvahovému dni vznikne ztráta či zisk.

Tyto účetní jednotky mají totiž své cizoměnové závazky a kurzové riziko z nich vyplývající plně kryty svými budoucími cizoměnovými pohledávkami. V souladu s platnými předpisy však tyto budoucí zaručené pohledávky nevykazují v rozvaze (tedy ani nepřeceňují k rozvahovému dni), zatímco cizoměnové závazky v rozvaze vykazují.

Námi navržený postup při přeceňování k rozvahovému dni u těchto účetních jednotek jsme prezentovaly na jednání Metodického výboru KA ČR, kde nám byl tento postup odsouhlasen, a dále jsme jej publikovaly v Auditorovi č. 7/2002.

Prosíme o potvrzení tohoto postupu a předem děkujeme za zveřejnění stanoviska Komory auditorů k těmto otázkám.

Stanovisko Ing. Kříže, prezidenta KA ČR, ze dne 24. 3. 2003

Obdržel jsem váš dopis z 5. března 2003 týkající se přecenění pohledávek a závazků k rozvahovému dni. Souhlasím s vámi, že problematika nerealizovaných kurzových rozdílů byla odborněm účetnictvím Ministerstva financí pro rok 2002 vyřešena a dovoluji si při této příležitosti sdělit, že přes určitý oportunismus zvoleného řešení Komora auditorů toto řešení podpořila.

Musím upozornit, že možnosti Komory auditorů při řešení této záležitosti jsou značně omezené, neboť za návrhy zákona o účetnictví a za vydávání prováděcích účetních předpisů je na základě kompetenčního zákona odpovědné ministerstvo financí, a proto by vaše upozornění na rozpory mezi těmito normami měly být řešeny pri-

márně s tímto odpovědným orgánem. Metodický výbor KA ČR je odborným poradním orgánem Komory auditorů, který v omezeném rozsahu a po konzultaci s Radou KA ČR vydává svá odborná stanoviska, která však nejsou závazná a naprostá většina těchto stanovisek je před jejich vydáním konzultována s příslušnými odbornými zaměstnanci Ministerstva financí s cílem zaměřit existenci rozporných stanovisek, které vnášejí nejistotu do účetní veřejnosti. S vědomím těchto omezení váš dopis postupuji metodickému výboru KA ČR se žádostí o vyjádření.

Dovolím si však vyjádřit svůj osobní, soukromý názor k prvnímu bodu



dopisu. Souhlasím, že při interpretaci zákona o účetnictví s využitím pozitivního práva je možno spatřovat určitý rozpor mezi ustanovením § 24, odst. 4 a § 25, odst. 2 zákona o účetnictví. Jsem však přesvědčen, že obecný požadavek oceňovat aktiva a závazky rozvahovým měnovým kurzem je v souladu s věrným a poctivým obrazem, který má účetnictví poskytovat (viz též Mezinárodní účetní standard IAS 21), protože pokud má např. několik účetních jednotek závazek uhradit 1 milión euro svému věřiteli, není nejmenší důvod, proč by tento závazek měl být v účetnictví těchto účetních jednotek zachycen v rozdílné korunové výši s odkazem na princip obezřetnosti.

Přestože nemám univerzitní právní vzdělání, předpokládám, že po právní stránce by v tomto případě bylo uplatněno pravidlo dávající přednost specifickému ustanovení zákona před ustanovením obecným (tj. § 24 před § 25), což je zřejmě i názor navrhovatele zákona o účetnictví a tvůrce prováděcích účetních předpisů, který dle mého názoru v případě soudního sporu pravděpodobně podpoří i nezávislé soudy. Jsem přesvědčen, že opačný výklad by znamenal chybně sestavené účetní závěrky stovek, možná i tisíců účetních jednotek v České republice a rozhodně by nepřispěl k jistotě v této zásadní účetní oblasti. Nemožno se tedy ztotožnit s vaším výkladem, že zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám jednoznačnou po-

vinnost neúčtovat ke konci rozvahového dne o nerealizovaných kurzových ziscích a věřím, že ani vy vašim klientům tento postup nedoporučujete.

V případě druhého bodu souhlasím, že v případě krytí úvěrových finančních zdrojů leasingovými pohledávkami v cizích měnách (nebo plněním na cizí měny vázaným) dochází při stávajících účetních předpisech k potenciálnímu ohrožení principu věrného a poctivého obrazu. Principiálním řešením tohoto specifického problému je převzetí Mezinárodního účetního standardu IAS 17 pro účtování finančního leasingu, kterému se však zásadním způsobem brání Asociace leasingových společností, a tento odpor je, dle mých informací, hlavním důvodem proto, že tento problém není dosud vyřešen. Postup dle IAS 17 by vedl k tomu, že v rozvahách leasingových společností by se objevily pohledávky za klienty, které by v případě vazby na cizí měnu mohly být přeceněny stejným způsobem, jako úvěrové finanční zdroje. Dovolím si zdůraznit, že o toto řešení při využití svých omezených možností dlouhodobě usiluji.

V této konkrétní vámi popsané situaci jsem přesvědčen, že věrný a poctivý obraz nelze dosáhnout zkreslením ocenění závazků, ale že řešení je nutno hledat na straně aktiv, případně s možnostmi využití zajišťovacího účetnictví. Z řešení, které jsou k dispozici, je nutno zvážit následující:

- využití možnosti zajišťovacího účetnictví (při splnění podmínek) se zohledněním vloženého derivátu v podrozvahových leasingových pohledávkách v cizí měně, který zajišťuje rizika vyplývající z cizoměnového financování,
- snížení hodnoty předmětu leasingu formou opravné položky odrážející snížená korunová inkasa v případě posílení kursu Kč proti měně smlouvy,
- samostatné zohlednění vloženého derivátu (cizoměnová doložka nebo úhrada v cizí měně) – viz IGC 25-2 až 25-9 k IAS 39. V tomto případě bude tento derivát v roce 2004 přeceňován proti vlastnímu kapitálu, od 1. 1. 2005 proti výsledovce, aniž by bylo nutno splnit výše zmíněné podmínky pro zajišťovací účetnictví,
- rozvahové přecenění podrozvahových pohledávek jako samostatné aktivum s odvoláním na § 7, odstavec 2 zákona o účetnictví,
- vytvoření rezervy na budoucí snížená inkasa z existujících leasingových smluv,
- zachovat řešení v účetních předpisech a problém objasnit a kvantifikovat uživatelům účetní závěrky v její příloze.

Vážené kolegyně, dovoluji mi v závěru mého dopisu vyjádřit osobní přesvědčení, že celý vámi zmíněný problém sledujete z úzce daňového hlediska. Pokud byste se omezily na účetní pohled, jsem přesvědčen, že byste dokázaly z výše uvedené palety nalézt řešení, které zajišťuje věrný a poctivý obraz reality. Při tomto úhlu pohledu jistě podpoříte současné úsilí Komory auditorů odstranit přímou vazbu mezi účetními předpisy a daňovými zákony a budete usilovat o vyřešení tohoto problému tak říkajíc „na druhé straně hřiště“, tj. v oblasti daňové legislativy, kam tento problém bezprostředně patří a kde budou muset strážci fiskálních zájmů státu formulovat strategii a odpovědět na otázku, zda chtějí obecně zdaňovat účetní jednotky

(i) na bázi reálných hodnot včetně nerealizovaných kursových rozdílů,

(ii) na bázi časového rozlišení s využitím pořizovacích cen včetně historických měnových kursů nebo

(iii) na bázi peněžních toků,

a vzhledem k tomu, že se v letošním roce chystají úpravy zákona o dani z příjmů, věřím, že své připomínky uplatníte rovněž v rámci připomínkových řízení k těmto novelám v rámci Komory daňových poradců, kde je otázka vyloučení nerealizovaných kursových zisků a ztrát z daňového základu vážně zvažována. V této souvislosti mi dovoluji zdůraznit, že otázka, zda český stát hodlá zdaňovat nerealizované kursové zisky a ztráty je plně v rukou zákonodárského sboru a vlády, které mají v letošním roce možnost i dostatek času akceptovat úpravu českých účetních předpisů nebo ji pro daňové účely upravit.

Dovolte mi v závěru zdůraznit, že odborná stanoviska Komory jsou přijímána ve sboru při sdílení všech demokratických principů, a že konečné slovo mají výhradně nezávislé soudy, které v praxi přihlížejí ke stanovisku kompetenčním zákonem příslušného orgánu státní správy, kterým je ministerstvo financí.

Stanovisko Výboru pro metodiku

Výbor pro metodiku se na svém zasedání 8. 4. 2003 ztotožnil se závěry prezidenta Petra Kříže – odpovídají diskusím členů výboru v roce 2002 i článku, který byl na dané téma publikován v časopise Auditor v roce 2002.

-švej-

Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví

V souladu s § 37a odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon), ve znění pozdějších předpisů, vydalo Ministerstvo financí České republiky s účinností od 1. ledna 2003 prováděcí vyhlášky k příslušným ustanovením zákona. Jedná se o předpisy, které byly zveřejněny v částce 174 Sbírký zákonů, s datem rozeslání 5. prosince 2002, a to:

Vyhláška	Název
č. 500/2002 Sb.	pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
č. 501/2002 Sb.	pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi
č. 502/2002 Sb.	pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami
č. 503/2002 Sb.	pro účetní jednotky, které jsou zdravotními pojišťovnami
č. 504/2002 Sb.	pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví (<i>dále jen nevýdělečné organizace</i>)
č. 505/2002 Sb.	pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu (<i>dále jen ÚSC</i>)
č. 506/2002 Sb.	pro účetní jednotky Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky (<i>dále jen FNM a PF</i>)

Součástí této Sbírký zákonů je i vyhláška č. 507/2002 Sb., pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Tato vyhláška nebude předmětem srovnávání v tomto příspěvku, zaměřím se především na podnikatele, nevýdělečné organizace a ÚSC.

Vydání prováděcích vyhlášek však neznamená úplný zánik platnosti stávajících Opatření Ministerstva financí, kterými se stanoví účtové osnovy a postupy účtování pro konkrétní skupiny účetních jednotek. Bod 4 Přechodných ustanovení zákona stanoví, že se metodická opatření nepoužijí v rozsahu, v jakém je předmět jejich úprav obsažen ve vyhlášce.

Na následujících stránkách naleznete:

- 1) porovnání struktury všech vyhlášek
- 2) srovnání vybraných ustanovení vyhlášek č. 500, 504 a 505
- 3) srovnání směrných účtových osnov
- 4) přehled paragrafů upravujících ve vyhláškách účetní metody
- 5) srovnání účetních metod u vyhlášek č. 500, 504 a 505

Vzhledem k tomu, že jsou v těchto prováděcích předpisech používány odlišné formulace pro shodné skutečnosti a není dodržováno stejné členění, bylo srovnání v některých částech značně komplikované.

Nejprve se podívejme na **tabulku č. 1**, která srovnává **strukturu šesti výše uvedených vyhlášek podle jejich částí a příloh**.

STRUKTURA VYHLÁŠEK

Tabulka č. 1

500/2002 Sb.	501/2002 Sb.	502/2002 Sb.	503/2002 Sb.	504/2002 Sb.	505/2002 Sb.	506/2002 Sb.
Část první Předmět úpravy a působnost	shodná	shodná	shodná	shodná	shodná	shodná
Část druhá Účetní závěrka • Hlava I Rozsah účetní závěrky • Hlava II Obsahové vymezení některých položek rozhledu (bilance) • Hlava III Obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty • Hlava IV Obsahové vymezení přílohy • Hlava V Přehled o peněžních tocích • Hlava VI Přehled o změnách vlastního kapitálu	<ul style="list-style-type: none"> • Hlava I - shodná • Hlava II - shodná • Hlava III - shodná • Hlava IV - shodná • Hlava V - shodná 	<ul style="list-style-type: none"> • Hlava I - shodná • Hlava II - shodná • Hlava III - shodná • Hlava IV - shodná 	viz 502/2002 Sb.	viz 502/2002 Sb.	viz 502/2002 Sb.	shodná v Hlavě I, II, III; ostatní nejdou uvedeny
Část třetí Směrná účtová osnova	shodná	shodná	shodná	shodná	shodná	Směrná účtová osnova a účetní metody • Hlava I Směrná účetní osnova • Hlava II Účetní metody a jejich použití
Část čtvrtá Účetní metody a jejich použití	shodná	shodná	shodná	shodná	shodná	Přechodná a závěrečná ustanovení Účinnost
Část pátá Konsolidovaná účetní závěrka • Hlava I Postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku • Hlava II Metody konsolidace • Hlava III Uspořádání a označování položek a obsahové vymezení položek této závěrky • Hlava IV Použití mezinárodních účetních standardů	shodná	shodná, navíc uvedena: • Hlava V Požadavky státního dozoru nad pojišťovnictvím	Ustanovení přechodná a závěrečná Účinnost	viz 503/2002 Sb.	viz 503/2002 Sb.	
Část šestá Ustanovení přechodná a závěrečná Účinnost	shodná	shodná				
PŘÍLOHY 1. Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) 2. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění 3. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění 4. Směrná účtová osnova	<p>1. shodná</p> <p>2. shodná</p> <p>3. Přehled o změnách vlastního kapitálu</p> <p>4. shodná</p>	<p>1. shodná</p> <p>2. shodná</p> <p>3. Přehled o změnách vlastního kapitálu</p> <p>4. shodná</p>	<p>1. shodná</p> <p>2. shodná</p> <p>3. Směrná úctová osnova</p>	1., 2., 3 shodná s 503/2002 Sb.	1., 2., 3 shodná s 503/2002 Sb.	<p>1. Uspořádání položek rozvahy (bilance)</p> <p>2. Uspořádání položek přehledu tvorby a použití fondu privatizace</p> <p>3. Směrná úctová osnova</p>

Po seznámení se strukturou prováděcích vyhlášek se nyní zaměřím na vybraná ustanovení vyhlášek č. 500, 504 a 505 ve vztahu k uvádění v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (viz **tabulka č. 2**). Pro stanovení obsahu složek účetní závěrky je ve všech prováděcích vyhláškách vymezena Část druhá.

Srovnání vybraných ustanovení vyhlášek č. 500, 504 a 505

Tabulka č. 2

Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 505/2002 Sb.
ROZVAHA		
§ 3 Složky účetní závěrky	§ 3	§ 3
rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha; přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu	rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha	rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha
§ 6 DNM	§ 7 odst. 1, 2, 5	§ 7 odst. 1, 2, 3
ocenění stanovené ÚJ technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů; drobný DNM nezahrnovaný do sk. 01 je v nákladech AKTIVA: B I	ocenění stanovené ÚJ technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů; drobný DNM od 7 000 - 60 000; není položka Zřizovací výdaje, Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku AKTIVA: A I	částka vyšší než 60 000 techn. zhodnocení nad 60 000 drobný DNM od 7 000 - 60 000 dolní hranice může být nižší (vnitřní předpis) není položka Zřizovací výdaje, Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku AKTIVA: A 1
§ 7 DHM		
SMV a soubory SMV – ocenění určí účetní jednotka technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů drobný DHM nezahrnovaný do sk. 02 je v zásobách AKTIVA: B II	ocenění též určí účetní jednotka technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů drobný DHM od 3 000 - 40 000 AKTIVA: A II	ocenění vyšší než 40 000 technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů drobný DHM od 3 000 - 40 000; dolní hranice může být nižší (vnitřní předpis) AKTIVA: A 3
§ 8 DFM	§ 9	§ 9
členění uvedeno jen v rozvaze, nikoliv ve směrné účtové osnově AKTIVA: B III	členění uvedeno v rozvaze AKTIVA: A III	podrobné vymezení na úrovni syntetických účtů v rozvaze AKTIVA: A 5
§ 9 Zásoby	§ 11	§ 11
poskytnuté zálohy na zásoby včetně zvířat; zálohy se sledují bez ohledu na to, zda jsou dlouhodobé či krátkodobé AKTIVA: C I	tato položka je shodná jako u podnikatelů AKTIVA: B I	zálohy nejsou v rámci zásob; zálohy se sledují na účtu 314; AKTIVA: B 1
§ 10, 11 Pohledávky	§ 12, 13, 14, 15	§ 12
členění na krátkodobé a dlouhodobé + další členění; v rozvaze se v rámci pohledávek uvádějí i dohadné účty aktivní AKTIVA: C II, C III	členění na: z obchodního styku a z pracovněprávních vztahů, daně a dotace, ostatní pohledávky AKTIVA: B II	podrobná struktura vymezena na úrovni syntetických účtů AKTIVA: B 2
§ 12 Krátkodobý finanční majetek	§ 16	§ 13
v zásadě obdobné členění v rozvaze jako v roce 2002 AKTIVA: C IV	podrobnější členění v rozvaze AKTIVA: B III	podrobné vymezení na úrovni syntetických účtů AKTIVA: B 3
§ 13 Časové rozlišování	§ 17	§ 15
časové rozlišování, komplexní náklady AKTIVA: D I PASIVA: C I	jiná aktiva, aktiva celkem AKTIVA: B IV PASIVA: B IV	včetně dohadných účtů AKTIVA: B 5 PASIVA: C 5
§ 14 Základní kapitál	§ 18	§ 16
základní kapitál PASIVA: A I	vlastní jmění PASIVA: A I	majetkové, finanční, peněžní a zvláštní fondy PASIVA: C 1-3
§ 16 Rezervy		
rezervy podle zvláštních právních předpisů i účetní (garanční opravy, důchody) PASIVA: B I	v souvislosti s činností podléhající dani z příjmů podle zákona č. 593/1992 Sb. PASIVA: B I	jen v hospodářské činnosti podle zákona č. 593/1992 Sb. PASIVA: D 1
§ 17, 18 Závazky		
podobná struktura PASIVA: B II, B III	podobná struktura PASIVA: B II, B III	zdroje krytí prostředků rozpočtového hospodaření PASIVA: C 4
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		
Výnosy a náklady		
výkaz zisku a ztráty v druhovém i účelovém členění	členění podle druhů v přesné návaznosti na výkaz zisku a ztráty	
Obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty		
§ 20 –38 popis jednotlivých položek	náklady § 26 výnosy § 27 výsledek hospodaření § 28	rozdíl položek nákladů a výnosů v členění na hlavní a hospodářskou činnost § 23

Důležitou částí prováděcího předpisu je **směrná účtová osnova**. V úvodu bych chtěla poznamenat, že vyhláška pro podnikatele, banky^{x)} a jiné finanční instituce (dále jen *banky*), pojišťovny, zdravotní pojišťovny a FNM a PF ponechává účetní jednotce kompetenci v uspořádání a obsahu syntetických účtů v rámci účtových skupin. Ve vyhlášce pro nevýdělečné organizace a ÚSC je uspořádání členěno na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty a je pro dané účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) a c) zákona závazné včetně číselného označení.

O směrné účtové osnově se dozvídáme ve třetí části vyhlášek „**Směrná účtová osnova**“ (k § 14 odst. 1 zákona) s tím, že konkrétní uspořádání osnovy je uvedeno v příloze k jednotlivým vyhláškám.

Srovnání použité terminologie účtové osnovy a jejího třídění u vyhlášek č. 500, 504 a 505 obsahuje **tabulka č. 3**, navazující text se věnuje vyhláškám ostatním

Srovnání SMĚRNÝCH ÚČTOVÝCH OSNOV – terminologie, třídění, názvy

Tabulka č. 3

Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 505/2002 Sb.
Účtová třída 0 „Dlouhodobý majetek“		
	stejně třídění do skupin neuplatňují se „opravné položky k dlouhodobému majetku“	
Účtová třída 1 „Zásoby“		
	stejně třídění do skupin – nejsou však zálohy na zásoby neuplatňují se „opravné položky k zásobám“	
Účtová třída 2 „Finanční účty“		
	stejně třídění do skupin	třída je rozšířena o vztahy k rozpočtům
	neuplatňují se „opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku“	
Účtová třída 3 „Zúčtovací vztahy“		
	stejně třídění do skupin	
Účtová třída 4 u každé vyhlášky jiná		
„Kapitálové účty a dlouhodobé závazky“	„Volná účtová třída“	„Náklady OSS a ÚSC“
Účtová třída 5 „Náklady“		
	pojmy finanční a mimořádné náklady zde nejsou; uvádějí se náklady ostatní, jinak shodné, navíc skupina 58 – poskytnuté příspěvky	
Účtová třída 6 „Výnosy“		
	vesměs stejné třídění, navíc účtové skupiny 68,69 vyhrazené příspěvkům a dotacím	
Účtová třída 7		
„Závěrkové a podrozvahové účty“	„Vnitropodnikové účetnictví“	
Účtová třída 8		
„Vnitropodnikové účetnictví“		
Účtová třída 9		
„Vnitropodnikové účetnictví“	„Fondy, hospodářský výsledek, rezervy, závěrkové účty,...“	

Srovnání terminologie směrných účtových osnov u vyhlášek č. 501, 502, 503 a 506 do ucelené tabulky společně s ostatními vyhláškami není možné, neboť jejich členění je specifické:

u vyhlášek č. 502 a 503 jsou účtové třídy stejné, tedy:

1. Finanční umístění (investice)
2. Majetek
3. Pohledávky, závazky a přechodné účty
4. Účty jmění a dlouhodobých závazků
5. Náklady
6. Výnosy
7. Závěrkové účty a podrozvahové účty
8. Vnitropodnikové účetnictví
9. Vnitropodnikové účetnictví

vyhláška č. 501 má účtové třídy rozděleny takto:

0. Zúčtovací vztahy ČNB
1. Pokladní, bankovní účty, závazky z krátkých prodejů
2. Pohledávky a závazky z vybraných finančních činností
3. CP, deriváty, ostatní pohledávky a závazky a přechodné účty
4. Dlouhodobý nehmotný, dlouhodobý hmotný majetek, účast, cenné papíry držené do splatnosti a ostatní dlouhodobé finanční investice, zahraniční pobočky a jednatelství
5. Kapitálové účty, dlouhodobé závazky a závěrkové účty
6. Náklady
7. Výnosy
8. Vnitropodnikové účetnictví

^{x)} pro banky a ostatní finanční instituce není účtová osnova na úrovni účtových skupin novinkou

vyhláška č. 506 uvádí takovéto členění:

0. Dlouhodobý majetek pro provozní činnost Fondu a majetek převzatý Fondem k privatizaci
2. Finanční účty a zúčtovací vztahy pro okruh privatizace
3. Zúčtovací vztahy, peníze, ceniny a bankovní účty pro okruh provozní činnosti
5. Náklady správní činnosti
7. Závěrkové účty
9. Fondy, vydané dluhopisy a podrozvahové účty

Problematické **účetních metod** je ve vyhláškách č. 500 až 506/2002 Sb. věnovaná čtvrtá část „**Účetní metody a jejich použití**“, která rozvádí příslušná ustanovení zákona.

Níže uvedené přehledy obsahují jednotlivé paragrafy upravující konkrétní účetní metodu ve všech vyhláškách (viz **tabulka č. 4**) a **tabulka č. 5** srovnává tuto oblast u vybraných typů vyhlášek podrobněji. Jedná se o vyhlášku pro podnikatele, nevýdělečné organizace a pro ÚSC.

ÚČETNÍ METODY (k § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Tabulka č. 4

Účetní metody	500/2002 Sb. „podnikatele“	501/2002 Sb. „banky“	502/2002 Sb. „pojišťovny“	503/2002 Sb. „zdravotní pojišťovny“	504/2002 Sb. „nevýdělečné organizace“	505/2002 Sb. „ÚSC, PO, OSS“	506/2002 Sb. „FNM ČR, PF ČR“
ČÁST ČTVRTÁ							
vymezení nákladů souvisejících s pořízením DHM a DNM	§ 47	§71 odkaz na 500/2002 Sb.	§ 31 odkaz na 500/2002 Sb.	§ 18	§ 32	§ 26	
vymezení nákladů souvisejících s pořízením CP a podílů	§ 48	§ 67	§ 31 odkaz na 500/2002 Sb.	§ 18	§ 33	§ 27	
vymezení nákladů souvisejících s pořízením zásob	§ 49	§ 71 odkaz na 500/2002 Sb.	§ 31 odkaz na 500/2002 Sb.	§ 18	§ 33 § 33	§ 28 §29	
vymezení nákladů souvisejících s pořízením pohledávek	§ 50	§ 72	§ 31 odkaz na 500/2002 Sb.				
oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u CP	§ 51	§ 68	§ 29	§ 17	§ 34	§ 30	
oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u zajišťovacích derivátů	§ 52 ^{x)}	§ 70	§ 29	§ 19	§ 35 ^{x)}	§ 31 ^{x)}	
oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u derivátů	§ 53 ^{x)}	§ 70		§20	§ 36 ^{x)}	§ 32 ^{x)}	
oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky	§ 54	§ 73 odkaz na 500/2002 Sb.	§ 29				
postup tvorby a použití opravných položek	§ 55	§ 74	§ 32	§ 21	§ 37	§ 33	
odpisování majetku	§ 56	§ 75	§ 33	§ 22	§ 38 - § 39	§ 34	§ 17
postup tvorby a použití rezerv	§ 57	§ 76	§ 34	§ 23	§ 40	§ 35	
vzájemné zúčtování	§ 58	§ 77	§ 35	§ 24	§ 41	§ 36	
metoda odložené daně	§ 59	§ 78	§ 36				
metoda kursových rozdílů	§ 60	§ 79	§ 37	§ 25	§ 42	§ 38	
metoda ocenění souboru majetku	§ 61						
finanční umístění			§ 25 - § 27	§ 14 - § 16			
technické rezervy			§ 28				
repo obchody		§ 80					
metoda ocenění ekvivalencí		§ 69					
základní metoda účtování Fondů							§ 16
účtování tvorby a použití fondu privatizace							§ 18
metody oceňování majetku Fondů							§ 19
časové rozlišení					§ 37		§ 20

pozn. x) ustanovení těchto paragrafů se použijí až v účetním období začínajícím 1. 1. 2004 nebo později

Srovnání ÚČETNÍCH METOD
vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, vyhláška č. 504/2002 Sb., pro nevýdělečné organizace
a vyhláška č. 505/2002 Sb., pro ÚSC, OSS, SF a PO

Tabulka č. 5

Wyhláška č. 500/2002 Sb.	Wyhláška č. 504/2002 Sb.	Wyhláška č. 505/2002 Sb.
Vymezení nákladů souvisejících s pořízením DHM a DNM		
<i>co patří</i> do ocenění (ocenění se snižuje o dotaci) <i>co nepatří</i> do ocenění: daně spojené s pořízením DM, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, dále daně z převodu nemovitostí, opravy a údržba, uvedení najatého majetku do původního stavu	shodné <i>co nepatří</i> do ocenění: stejné	shodné; do ocenění se zahrnuje i dotace <i>co nepatří</i> do ocenění: opravy a údržba, uvedení najatého majetku do původního stavu
Vymezení nákladů souvisejících s pořízením cenných papírů, zásob, pohledávek, oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty		
	shodné	shodné
Opravné položky		
tvorí se v případě snížení hodnoty majetku, podle zákona č. 593/1992 Sb. Tvoří se na vrub nákladů a snižuje se, případně ruší ve prospěch nákladů	netvoří se opravné položky na přechodné snížení hodnoty majetku. Pouze opravné položky k pohledávkám podle zák. č. 593/1992 Sb., tvoří se na vrub nákladů a zúčtují se do výnosů (účet 659)	jako u vyhlášky 504/2002 Sb.
Odpisování		
neodpisuje se DHM a DNM bytových družstev a společenství vlastníků domů (pokud majetek není k podnikání), najatý či obdobně užívaný majetek, v podílovém spoluvlastnictví odepisuje každý svůj podíl.	pokud byl DHM a DNM pořízen z dotace, snižuje účetní jednotka ve výkazu zisku a ztráty položku nákladů „Odpisy“ o poměrnou část zjištěných odpisů, odpovídající přijaté dotaci!!!	metody odpisování si stanoví účetní jednotka vnitřním předpisem. OSS a ÚSC neodpisují!!!
Tvorba a použití rezerv		
umožněna tvorba účetních rezerv. Zúčtování rezerv a jejich zrušení je ve prospěch nákladů sk. 55	postup při tvorbě upraví účetní jednotka vnitřním předpisem. Tvorba podle zákona č. 593/1992, na vrub nákladů a zúčtují se ve prospěch výnosů	tvorba umožněna jen v hospodářské činnosti a podle zákona č.593/1992 Sb. Tvoří se na vrub nákladů a zúčtují ve prospěch výnosů.
Vzájemné zúčtování		
	v podstatě shodné	v podstatě shodné
Metoda kursových rozdílů		
Účtují se vždy do finančních nákladů a výnosů. U CP oceňovaných reálnou hodnotou je kursový rozdíl součástí ocenění.	K okamžiku uskutečnění účetního případu do nákladů a výnosů. Nerealizované kursové rozdíly zjištěné ke konci rozvahového dne účtujeme, pokud se jedná o a) účty účtové skupiny 21, 22, 26 na účet 545, 645 b) účtovou skupinu 06 a účty pohledávek, závazků, úvěrů a finančních výpomocí na účet 386, 387	stejně jako ve vyhlášce 504/2002 Sb.
Metoda odložené daně		
§ 10 odst. 1 Ze znění vyhlášky vyplývá, že v roce 2003 je popsána v Postupech účtování	neuplatňuje se	neuplatňuje se
Časové rozlišování		
není vymezeno jako účetní metoda; jedná se o aplikaci zásady pro vedení účetnictví stanovené § 3 odst. 1 zákona. Pouze u položek D.I. jsou uvedeny aktivní položky včetně komplexních nákladů příštích období; pasivní položky jsou C.I.	není popsáno	platí zásada: náklady a výnosy se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí. Časové rozlišování mohou použít OSS, které mají hospodářskou činnost povolenu zvláštním právním předpisem. Postup si upravuje účetní jednotka vnitřním předpisem.

Závěrem si dovoluji podotknout, že se nejedná o komplexní výčet rozdílů, ale spíše o základní srovnání. Uvědomuji si, že pro někoho může být důležitá jiná oblast prováděcích vyhlášek, a proto Vás oslovuji: „podělte se s námi o své poznatky a názory, abychom mohli materiál na základě Vašich zkušeností doplnit“.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky KA ČR

Přehled použitých zkratk:

- ÚJ - účetní jednotka
- DNM - dlouhodobý nehmotný majetek
- DHM - dlouhodobý hmotný majetek
- SMV - soubor movitých věcí
- DFM - dlouhodobý finanční majetek
- CP - cenný papír

Komora auditorů ČR v poslední době zaevidovala četné žádosti auditorů o výklad k zákonu o auditorech. Protože dotazy i odpovědi mohou být užitečné i pro ostatní, rozhodli jsme se je zveřejnit.

K problematice činností neslučitelných s poskytováním auditorských služeb

(viz § 18 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech)

Dotaz č. 1

Byl jsem požádán, zdali bych se mohl stát členem Kontrolní komise krajského zastupitelstva. Přestože neprovádím audit ROPO ani obcí, nejsem si jistý, zda by nedošlo k porušení etického kodexu.

Odpověď KA ČR

Zákon č. 254/2000 Sb. stanoví jako překážku výkonu auditorské činnosti pouze podnikatelskou činnost. Členství v kontrolní komisi krajského zastupitelstva není podnikatelskou činností a není tedy překážkou. Naopak je žádoucí, aby se auditoři zapojovali do veřejných funkcí a podporovali profesi v rámci výkonu veřejné funkce.

Dotaz č. 2

V roce 1996 jsem založil společnost s ručením omezeným, která se zabývá ekonomickými činnostmi. Je tato činnost v souladu s § 18 zákona o auditorech?

Odpověď KA ČR

Z dotazu není jednoznačně zřejmý obsah ekonomických činností, kterými se společnost zabývá. Předpokládáme, že se jedná o ekonomické poradenství. Vlastnictví obchodního podílu ve společnosti, která se zabývá pouze ekonomickým poradenstvím, není v rozporu s § 18 zákona č. 254/2000 Sb. V rozporu není ani výkon funkce jednatele v této společnosti. Auditor však nesmí této společnosti poskytovat auditorské služby.

Dotaz 3

Auditorskou činnost vykonávám jako zaměstnanec v auditorské společnosti. V loňském roce jsem byl jmenován předsedou představenstva nově založeného družstva. Předmětem podnikání družstva je pouze pořádání školení a seminářů, příp. vydavatelská a nakladatelská činnost. Funkce předsedy představenstva je víceméně čestná a neplacená.

Prosím o stanovisko, zda funkce v této organizaci neodporuje zákonu o auditorech a neporušuje ustanovení ve smyslu nepovoleného podnikání auditorů.

Odpověď KA ČR

Překážkou poskytování auditorských služeb je obecně pouze vykonávání jiné podnikatelské činnosti než poskytování auditorských služeb (s určitými výjimkami stanovenými v § 18 odst. 2 zák. č. 254/2000 Sb.). Výkon funkce předsedy představenstva ani členství v družstvu není podnikatelskou činností a není tedy překážkou. Auditor však v tomto případě nesmí poskytovat družstvu auditorské služby. To by bylo v rozporu s ustanovením § 18 odst. 3 písm. a) citovaného zákona.

Dotaz č. 4

Vykonávám funkci předsedy představenstva stavebního bytového družstva. Družstvo je založeno podle obchodního zákoníku a nemá žádné podnikatelské aktivity. Jeho účelem je dle ustanovení § 221 odst. 2 ObchZ zajišťování bytových potřeb svých členů. Žádám o stanovisko, zda není výkon této funkce v rozporu se zákonem o auditorech, příp. porušením etického kodexu.

Odpověď KA ČR

Překážkou poskytování auditorských služeb je obecně pouze vykonávání jiné podnikatelské činnosti než poskytování auditorských služeb (s určitými výjimkami stanovenými v § 18 odst. 2 zák. č. 254/2000 Sb.). Výkon funkce předsedy představenstva bytového družstva, které nepodniká, ale zabývá se pouze správou bytů ve vlastnictví družstva a zajišťováním služeb pro nájemníky bytů není podnikatelskou činností a není tedy překážkou poskytování auditorských služeb. Auditor však přirozeně nesmí auditorské služby poskytovat „vlastnímu“ družstvu. To by bylo v rozporu s ustanovením § 18 odst. 3 písm. a) citovaného zákona.

Dotaz č. 5

Se zájmem jsem si přečetl dotazy a odpovědi k výše uvedené problematice na internetových stránkách. Stanovisko KA ČR ve mne zanechalo dojem, že obecně vzato, auditor může být členem představenstva (i jeho předsedou), členem dozorčí rady (i jejím předsedou), členem družstva i akcionářem v obchodní společnosti, která má v předmětu činnosti jakoukoliv výrobu nebo nákup a třeba i prodej zboží. Tento můj názor vyplývá ze stanoviska KA ČR k uvedeným otázkám.

Odpověď KA ČR

Zákon o auditorech v § 18 upravuje případy, kdy auditor nebo auditorská společnost nesmí poskytovat auditorské služby konkrétní účetní jednotce a činnosti neslučitelné s poskytováním auditorských služeb obecně. Případy, kdy auditor nebo auditorská společnost nesmí poskytovat auditorské služby konkrétní účetní jednotce jsou v zákoně podrobně popsány a v praxi zřejmě nebudou působit problémy. S poskytováním auditorských služeb obecně je neslučitelná pouze jiná podnikatelská činnost kromě poskytování auditorských služeb, s výjimkami uvedenými v odstavci 2 citovaného paragrafu. Podnikatelskou činností je třeba rozumět ve smyslu obchodního zákoníku soustavnou činnost prováděnou samostatně vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Pokud konkrétní činnost nenaplnuje tyto tři znaky, nejedná se o podnikatelskou činnost a tato činnost tedy není v rozporu se zákonem.

Podnikatelskou činností není např. členství v představenstvu obchodní společnosti, členství v dozorčí radě, členství v družstvu, držení akcií obchodní společnosti apod. Přitom není důležité jakou činností se konkrétní právnická osoba zabývá.

V této souvislosti je však třeba zmínit ustanovení § 7 Etického kodexu, který stanoví, že auditor by se měl vě-

novat zejména auditorským službám a ostatní činnosti by měly být pouze doplňkem této hlavní činnosti. Posouzení rozporu jednání auditora s Etickým kodexem je však velmi složité a záleží na konkrétních okolnostech konkrétního případu.

Dotaz 6

Ze starého zákona o auditorech č. 524/1992 Sb. vyplývalo, že auditor může kromě auditorských služeb automaticky vykonávat vedení účetnictví i daňové poradenství. V novém zákoně č. 254/2000 Sb. se v § 18 říká, že tyto činnosti vykonávat může na základě zvláštních předpisů. Uvedené formulaci rozumím tak, že pokud jako auditor chci uvedenou službu provádět musím získat živnostenský list na vedení účetnictví a složit zkoušky opravňující k výkonu daňového poradenství. Zákon však nestanoví lhůtu, do které tak mám povinnost učinit.

Odpověď KA ČR

Zákon č. 524/1992 Sb. spojoval zápis do seznamu auditorů s oprávněním k výkonu daňového poradenství (§ 5). Zákon č. 254/2000 Sb. takové ustanovení postrádá, v § 18 odst. 2 písm. e) je daňové poradenství zařazeno do činností, které nejsou překážkou poskytování auditorských služeb, ovšem za podmínky, že jde o daňové poradenství podle zvláštního předpisu (zák. č. 523/1992 Sb.), tedy na základě oprávnění, které je tímto zákonem vyžadováno.

Vedení účetnictví bylo v zákonu č. 524/1992 Sb. zařazeno (§ 4 odst. 2 písm. a) mezi podnikatelské činnosti, jejichž provozování není překážkou zápisu do seznamu auditorů; z ustanovení neplyne, že by bylo možno vedení účetnictví jako podnikatelskou činnost provozovat bez odpovídajícího živnostenského oprávnění. V tom smyslu lze ustanovení zákona č. 254/2000 Sb. (§ 18 odst. 2 písm. d) považovat za srovnatelné s ustanovením předcházejícího zákona.

Pokud jde o termín změny v případě daňového poradenství, je jím den účinnosti zákona č. 254/2000 Sb., tedy 1. leden 2001; žádné přechodné období zákon nezná.

Ostatní dotazy

Dotaz č. 1

Vzhledem k tomu, že podle novely zákona 254/2000Sb. nesplňuji podmínku pro kategorii asistenta auditora, kterou je vysokoškolské vzdělání, domnívala jsem se, že zrušení členství v Komoře auditorů je automatické. Proč jsem tedy dosud vedena v seznamu asistentů auditora? Kromě toho i můj zaměstnavatel, u něhož jsme byly zaměstnány v pozici asistenta auditora tuto skutečnost oznámil současně s nabytím účinnosti zmíněné novely, a samozřejmě za mne přestal platit příspěvky.

Odpověď KA ČR

V návaznosti na dotaz ohledně zápisu v seznamu asistentů auditora vedeného Komorou auditorů ČR jsme nuceni poukázat na přechodné ustanovení § 41 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve kterém se uvádí, že osoby, které byly zapsány v seznamu před účinností citovaného zákona, jsou v tomto seznamu vedeny i nadále a doba jejich zapsání podle dosavadního právního předpisu se jim započítává v plné výši. Nicméně asistenty auditora s úplným středním vzděláním ekonomického směru, kteří jsou vedeni v seznamu, vyškrtne Komora, pokud do 10 let od účinnosti zákona (tj. od 1.1.2001) nedokončí vysokoškolské vzdělání podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 254/2000 Sb.

Vzhledem k této skutečnosti Vás nemohla Komora vyškrtnout, aniž by od Vás neobdržela osobní žádost o vyškrtnutí.

V případě, že nesplňujete podmínku uvedenou v § 26 odst. 1 písm. a)

cit. Zákona a nejste v pracovním poměru u auditora nebo auditorské společnosti, zašlete, prosím, na Komoru auditorů žádost o vyškrtnutí ze seznamu asistentů auditora. Komora Vás vyškrtne k poslednímu dni v měsíci, ve kterém žádost o vyškrtnutí obdržela.

Dotaz č. 2

Auditorka, které bylo disciplinární komisí uděleno písemné napomenutí kvůli tomu, že firma měla zapsán v obchodním rejstříku předmět činnosti, který obsahoval činnosti zákonem nepovolené, se obrátila na Komoru s tímto dotazem: „V souvislosti se změním ustanovení § 25 písm. a) zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., dle kterého „se na auditora hledí, jako by mu nebylo kárné ani jiné opatření uloženo, dnem, kdy rozhodnutí napomenutí bylo vykonáno“, žádám o sdělení možnosti a způsobu provedení zahlazení písemného napomenutí. Žádost předkládám zejména v souvislosti s tím, že dvě pracovnice naší společnosti chtějí co nejdříve požádat KAČR o zápis do seznamu asistentů auditora s cílem připravit se na vykonání auditorské zkoušky, a to pod mým vedením řízené praxe, což naráží ale na problém, protože dle Čl. 4 bod 3 Směrnice pro řízenou praxi asistentů auditora nesmí být vedením řízené praxe pověřen auditor, jemuž bylo uloženo kárné nebo jiné opatření ve smyslu § 21 a 22 zákona.“

Odpověď KA ČR

K Vašemu dotazu ohledně zahlazení disciplinárního opatření ve formě písemného napomenutí, které Vám bylo uloženo v roce 1997, sdělujeme, že obě

tato opatření jsou již zahlazena; hledí se proto na Vás, jako by Vám nebyla udělena.

V době, kdy Vám tato opatření byla uložena, příslušné předpisy problematiku zahlazení neupravovaly. Po nabytí účinnosti nového auditorského zákona č. 254/2000 Sb., který již v této věci stanoví přesná pravidla, rozhodla Rada KA ČR, že obdobná pravidla budou aplikována i v případech méně závažných disciplinárních opatření uložených v minulosti; jiný postup by zřejmě nebyl v souladu se zásadami spravedlnosti.

Nic tedy nebrání, abyste přijala roli vedoucí řízené praxe asistentů auditora.

-švej-



V dnešním čísle časopisu Auditor pokračujeme v seriálu článků konkrétních příkladů částečně oprávněného podnětu na postup auditorů a auditorské společnosti při poskytnutých auditorských službách klientům, jehož posouzením se zabývaly dozorčí komise a posléze i kárná komise (KK).

Charakteristika podání

Dne 7. září 2001 obdržela komora k posouzení podnět od ředitele odboru ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT) v souvislosti s vypracováním auditorských zpráv auditorskou společností a dvěma auditory u soukromých škol a zařízení ve smyslu Metodického pokynu k provedení ustanovení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2000 s účinností od 4. 4. 2001 pod č.j. 13 248/2001-45, jehož úplné znění bylo otištěno v časopise Auditor č. 5/2001.

Dlužno dodat, že zmíněné zákonné ustanovení ukládá soukromým školám a zařízením, že doloží vynaložení zisku na výdaje na výchovu a vzdělávání, běžný provoz, popřípadě u speciálních škol a zařízení i na rehabilitaci, potvrzené oprávněnou osobou - auditorem. A právě k jeho provedení MŠMT vydalo předmětný metodický pokyn č.j. 13 248/2001-45.

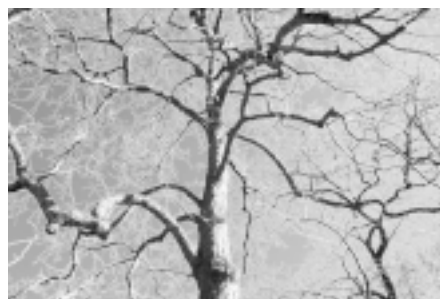
Za zmínku stojí v této souvislosti připomenout, že uvedený metodický pokyn byl předmětem rozsáhlých připomínek ze strany komory, které byly motivovány snahou vyjasnit vztahy mezi auditorem a předmětnými účetními jednotkami, především z hlediska rozsahu a zaměření prováděných služeb. Hlavní připomínky komory (problémy spojené s ověřením hospodářského výsledku, namísto s ověřením použití zisku a s obdobím, ve kterém má být zisk vynaložen na výdaje na vzdělávání, běžný provoz, popřípadě u speciálních škol i na rehabilitaci) nebyly při vydání pokynu zohledněny, což v praxi přinese celou řadu komplikací (viz otištěný článek Ing. Romana Sedláka z metodického úseku KA ČR v časopise Auditor č. 5/2001).

Průběh šetření a jeho závěry přijaté dozorčí komisí

Dozorčí komise v součinnosti s referátem dohledu (kontrolní skupina KA ČR) provedli v říjnu 2001 mimořádný dohled u auditorské společnosti

a u obou auditorů. Při dohlídce byly zjištěny kontrolní skupinou KA ČR a na místě vytknuty auditorům a statutárnímu zástupci auditorské společnosti v podstatě stejné drobné závady formálního charakteru, jmenovitě:

- Zpráva včetně výroku auditora nebyly z hlediska formy a obsahu vypracovány v souladu s platnou zákonnou úpravou, tj. dle zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, který nabyl účinnosti dnem 18. 11. 1999 a dodek auditorského ověření nebyl vyhotoven ve smyslu prováděcího předpisu k němu – shora již citovaného metodického pokynu č.j. 13 248/2001-45.



- Ve zprávě auditora rovněž nebyl uveden odkaz na auditorskou směrnici č. 14 – Zpráva auditora pro zvláštní účely.
- Uzavřená smlouva mezi auditorem, resp. auditorskou společností a klientem neobsahovala specifické kontrolní postupy, které měl auditor provést ve smyslu již zmíněného metodického pokynu, ani formu a obsah zprávy, která má být předložena.
- Ve spise auditora nebyly zdokumentovány metody a techniky postupu auditora při ověřování přiměřenosti výše jednotlivých nákladových a výnosových položek a účelného vynaložení peněžních prostředků, způsob ověření souladu rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku za auditované období se zaúčtováním v následujícím období a způsob přezkoušení splnění podmínek použití zisku ověřovaného účetního období.
- Ze zprávy ani ze spisu auditora nebylo zřejmé, zda bylo nutné přezkoušet splnění podmínek použití zisku vytvořeného v období, ve kterém již soukromá škola čerpala zvýšenou dotaci dle § 6 odst. 5 písm. c) nařízení vlády č. 324/1996 Sb., ve znění pozdějších změn a doplňků, nebo zda zvý-

šenou dotaci v předcházejících letech školské zařízení vůbec čerpalo.

- Zpráva auditora neupozorňovala příjemce zprávy na to, že auditor se nemůže vyjádřit k použití celého zisku dosaženého v roce 2000 v následujícím roce, jelikož zprávu vydává již v průběhu roku 2001.
- Auditor nevyužil informací a samotného zveřejnění citovaného metodického pokynu č.j. 13 248/2001-45 v časopise Auditor č. 5.

Se statutárním zástupcem auditorské společnosti a s oběma auditory byla dohodnuta kontrolní skupinou KA ČR konkrétní opatření k odstranění zjištěných závad (směřující k tomu, aby při ověřování předmětu auditu u soukromých škol a školských zařízení v roce 2001 postupovali v souladu s platnou zákonnou úpravou, metodickým pokynem č.j. 13 248/2001-45 a auditorskými směrnici č. 14 – Zpráva auditora pro zvláštní účely), jejichž realizaci kontrolní skupina KA ČR ve stanoveném termínu ověřila.

Z výše uvedených důvodů předala dozorčí komise tento případ k posouzení v kárné komisí.

Projednání podání a přijaté závěry na úrovni kárné komise

Kárná komise na svém zasedání dne 17. 10. 2001 projednala výsledky mimořádného dohledu a neshledala důvody pro zahájení kárného řízení s konstatováním, že nedošlo k závažnému nebo opětovnému porušení povinností auditora a auditorské společnosti stanovených zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech.

Souhlasila však s přijetím opatření na úrovni auditorů a auditorské společnosti, s akcentem na důslednou aplikaci auditorských směrnic, úplnou a přehlednou dokumentaci postupu auditora ve spise auditora a na přesné vymezení požadavků ve smlouvě uzavřené s klientem, dále s ověřením realizace dohodnutých opatření v průběhu 2. pololetí 2002 a v neposlední řadě i s vytknutím zjištěných závad dotčeným osobám.

Požadavky komory vznesené na MŠMT

Školská zařízení čerpající dotaci a podléhající auditorskému ověření ve smyslu zákona č. 306/1999 Sb., by měla auditory upozornit, případně jim předložit prováděcí předpis ke způsobu

provedení auditorské služby – shora citovaný metodický pokyn č.j. 13 248/2001-45 a dále je upozornit, aby ve smluvním ujednání s auditorem přesně specifikovaly požadavky na provedení této speciální auditorské služby.

Zvážit pro aktualizaci stávajícího prováděcího předpisu dva okruhy problémů, se kterými se auditoři při samotném auditorském ověření potýkají.

1) Jak má auditor posuzovat „přiměřenost“ nákladových a výnosových účtů, zda má provádět porovnání nákladů a výnosů u ověřované účetní jednotky se srovnatelnou účetní jednotkou, případně jaké postupy má zvolit.

2) Auditor se nemůže vyjádřit k rozdělení hospodářského výsledku do 30. 7. následujícího roku, poně-

vadž k jeho vypořádání dochází v průběhu celého následujícího roku a nejenom do okamžiku rozhodnutí valné hromady (dle obchodního zákoníku do 6 měsíců po konci účetního období).

MŠMT vydalo v roce 2002 novelizovaný Metodický pokyn k provedení ustanovení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2001, který vstoupil v platnost od 1. 5. 2002 pod č.j. 12 160/2002 – 45 (úplné znění pokynu bylo otištěno v příloze časopisu Auditor č. 4/2002), který nahradil stávající metodický pokyn č.j. 13 248/2001 – 45).

Komora auditorů obdržela dne 2. 4. 2003 další „Metodický pokyn k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., za kalendářní rok 2002 (č.j. 10 900/2003-45), který byl rozeslán MŠMT. Tento pokyn zveřejňujeme jako přílohu tohoto čísla časopisu Auditor.

Poučení a výzva pro auditorskou obec

Vyvarovat se výše popsaných nedostatků při ověření předmětu auditu u soukromých škol a školských zařízení a postupovat při něm v intencích všech předpisů platných pro tuto specifickou auditorskou práci.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

PRÁVO

K účinku prohlášení konkurzu spočívajícím v zákazu provést výkon rozhodnutí

**§ 14 odst. 1 písm. e) KV
§ 312 a násl. OSR**

Exekuční soud a osoby, které ve vykonávacím řízení poskytují soudu nezbytnou součinnost, se musí po prohlášení konkurzu na majetek povinného (po dobu trvání konkurzu) zdržet všech úkonů, jimiž má být výkon rozhodnutí bezprostředně realizován, včetně toho, že při výkonu rozhodnutí příkazáním jiných peněžitých pohledávek nesmí po prohlášení konkurzu na majetek povinného vyrozumět dlužníka povinného o tom, že usnesení o nařízení výkonu nabylo právní moci.

Zákaz provést výkon rozhodnutí postihující majetek patřící do podstaty směřuje nejen proti soudu samotnému, nýbrž i proti těm osobám, které jsou na základě usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí exekuci povinny provést. Možný nesoulad mezi pokyny, které těmto osobám plynou z rozhodnutí soudu při exekuci na majetek úpadce, a účinky, jež nastaly prohlášením konkurzu, musí být vždy řešeny ve prospěch konkurzní podstaty.

Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27. 6. 2002, sp. zn. 29 Odo 364/2001

Z odůvodnění: Soud prvního stupně uložil žalovanému zaplatit žalobci (správci konkurzní podstaty úpadce) částku 350 000 Kč s příslušenstvím. Soud prvního stupně dospěl k závěru, že žalovaný se na úkor úpadce bezdůvodně obohatil tím, že dne 3. září 1997 přijal od úpadcovy dlužnice – společnosti S. Z., s. r. o., na úhradu své pohledávky za úpadcem částku 350 000 Kč, přestože již dne 10. července 1997 byl na majetek úpadce prohlášen konkurz. Šlo o plnění přijaté na základě usnesení ze dne 23. května 1997, sp. zn. E 625/97, jímž Okresní soud v K. nařídil výkon rozhodnutí k uspokojení pohledávky oprávněného (žalovaného) příkazáním pohledávky povinného (úpadce) za S. Z., s. r. o., a které nabylo právní moci 18. června 1997. Soud prvního stupně – cituje § 14 odst. 1 písm. a) a e) KV – poukázal na to, že k vlastnímu výkonu rozhodnutí došlo až po prohlášení konkurzu na majetek povinného, ačkoliv v té době již výkon rozhodnutí postihující úpadcův majetek nebylo možné realizovat. Žalovaný tak ve smyslu § 451 odst. 2 ObcZ získal majetkový prospěch plněním bez právního důvodu.

K odvolání žalovaného odvolací soud rozsudek soudu prvního stupně změnil tak, že žalobu zamítl. Odvola-

cí soud odkázal na § 14 odst. 1 písm. e) KV a § 312 odst. 1 OSR, přičemž se neztotožnil s názorem žalovaného, že zákazem výplaty pohledávky povinnému v usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí je výkon rozhodnutí podle § 312 OSR proveden. Účelem výkonu rozhodnutí je uspokojení pohledávky oprávněného a tento účel nenaplnuje zákaz výplaty pohledávky povinnému, nýbrž až výplata plnění oprávněnému (jak to mimo jiné plyne z § 314 odst. 1 OSR). Pro posouzení věci proto není rozhodné, že S. Z., s. r. o., bylo zakázáno vyplatit úpadci jeho pohledávku ještě před prohlášením konkurzu. Výplatě provedené až po prohlášení konkurzu i podle odvolacího soudu bránil § 14 odst. 1 písm. e) KV a ta podle jeho názoru neměla účinky uvedené v § 314 odst. 2 OSR, neboť šlo o neplatný právní úkon ve smyslu § 39 ObcZ. Úpadce tedy má – uzavřel odvolací soud – i nadále proti S. Z., s. r. o. splatnou pohledávku. Žalobce jako správce konkurzní podstaty úpadce je ve smyslu § 27 odst. 4 KV aktivně legitimován k vymáhání dluhu od dlužníků úpadce, tedy v konkrétním případě od S. Z., s. r. o.; ve vztahu k žalovanému mu však aktivní legitimace nesvědčí, neboť přijetím plnění při výkonu rozhodnutí se žalovaný dlužníkem úpadce nestal.

Proti rozsudku odvolacího soudu podal žalobce dovolání, v němž poukazoval na to, že rozsudkem odvolacího soudu mu nebylo umožněno dodržet zákon o konkurzu a vyrovnání a získat do konkurzní podstaty prostředky, které tam patří. To, že žalovaný získal prostředky patřící do konkurzní podstaty na základě neplatného právního úkonu, uznaly oba soudy nižších stupňů. Touto neoprávněnou výplatou došlo ke krácení všech ostatních věřitelů. S. Z., s. r. o., dobrovolně nepřistoupila na to, aby od žalovaného žádala vyplacenou částku zpět a vložila ji do konkurzní podstaty. I když z rozsudku vyplývá, že žalovaný se neoprávněně obohatil, tento rozsudek není pro S. Z., s. r. o., závazný (není stranou sporu). Dovolatel ji nemůže žádným právním prostředkem donutit, aby závazek vůči úpadci, který neoprávněně vyplatila žalovanému, vymohla od žalovaného zpět. Proto tuto částku požadoval přímo po jejím držiteli (po žalovaném).

Nejvyšší soud se v hranicích právních otázek formulovaných dovoláním zabýval správností právního posouzení věci odvolacím soudem co do nedostatku žalobcovy aktivní věcné legitimace ve sporu, a protože skutkový stav věci, jak byl zjištěn soudy nižších stupňů, nebyl dovoláním zpochybněn, Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vycházel.

Pro právní posouzení věci jsou rozhodné skutkové závěry, podle kterých:

1. Usnesením ze dne 23. května 1997 Okresní soud v Kolíně nařídil podle vykonatelného rozsudku téhož soudu ze dne 10. června 1996 k vymožení pohledávky oprávněného (žalovaného) ve výši 633 770 Kč s příslušenstvím výkon rozhodnutí příkázáním pohledávky povinného (úpadce) na nájemném za S. Z., s. r. o. Usnesení nabylo právní moci 18. června 1997.

2. Usnesením ze dne 10. července 1997 prohlásil konkurz na majetek povinného (úpadce) a správcem konkurzní podstaty úpadce ustavil P. R.; účinky prohlášení konkurzu nastaly téhož dne.

3. S. Z., s. r. o., (dlužník povinného) dne 3. září 1997 uhradila na základě nařízeného výkonu rozhodnutí žalovanému (oprávněnému) částku 350 000 Kč.

Podle § 312 OSR výkon rozhodnutí příkázáním jiné peněžité pohledávky než pohledávky z účtu peněžního ústavu se provede zákazem výplaty pohledávky povinnému (odst. 1).

Takto se postupuje i v případě, že pohledávka povinného se stane splatnou teprve v budoucnu, jakož i v případě, že povinnému budou dílčí pohledávky z téhož právního důvodu v budoucnu postupně vznikat (odst. 2). Výkon rozhodnutí postihuje pohledávku povinného jen do výše pohledávky oprávněného, pro kterou byl nařízen, a jejího příslušenství (odst. 3).

Ustanovení § 313 OSR pak určuje, že v nařízení výkonu rozhodnutí zakáže soud povinnému, aby se svou pohledávkou jakkoli nakládal. Dlužníkovi povinného zakáže soud, aby po tom, kdy mu bylo doručeno naří-



zení výkonu rozhodnutí, povinnému jeho pohledávku vyplatil (odst. 1). Nařízení výkonu rozhodnutí doručí soud oprávněnému, povinnému a dlužníkovi povinného; dlužníkovi povinného je doručí do vlastních rukou (odst. 2). Povinný ztrácí právo na vyplacení pohledávky dnem, kdy bylo dlužníkovi povinného doručeno nařízení výkonu rozhodnutí (odst. 3). Z § 314 OSR se pak podává, že jakmile nabude nařízení výkonu rozhodnutí právní moci, vyrozumí o tom soud dlužníka povinného. Dlužník povinného vyplatí pohledávku, jestliže je již splatná, oprávněnému; není-li pohledávka povinného dosud splatná, vyplatí ji oprávněnému, jakmile se stane splatnou (odst. 1). Výplatou oprávněnému se zproští dlužník povinného své povinnosti vůči povinnému (odst. 2).

S přihlédnutím k době prohlášení konkurzu na majetek úpadce a době, kdy žalobce obdržel vymáhanou částku od S. Z., s. r. o., je pro další úvahy Nejvyššího soudu rozhodný především výklad zákona o konkurzu a vyrovnání, ve znění zákona č. 94/1996 Sb. Podle § 14 odst. 1 písm. e) KV má prohlášení konkurzu i ten účinek, že ode dne prohlášení konkurzu nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty a k tomuto majetku nelze ani nabýt právo na oddělené uspokojení (§ 28). Paragraf 312 odst. 1 OSR sice stanoví,

že výkon rozhodnutí příkázáním jiné peněžité pohledávky než pohledávky z účtu peněžního ústavu se provede zákazem výplaty pohledávky povinnému, nicméně provedení výkonu rozhodnutí je ukončeno teprve výplatou pohledávky oprávněnému namísto povinnému (§ 314 OSR).

Podle § 451 ObcZ kdo se na úkor jiného bezdůvodně obohatí, musí obohacení vydat (odst. 1). Bezdůvodným obohacením je majetkový prospěch získaný plněním bez právního důvodu, plněním z neplatného právního úkonu nebo plněním z právního důvodu, který odpadl, jakož i majetkový prospěch získaný z nepoctivých zdrojů (odst. 2).

Nejvyšší soud již ve stanovisku svého občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 17. června 1998, uveřejněném pod číslem 52/1998 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, vysvětlil, že z § 14 odst. 1 písm. e) KV plyne požadavek, aby se (exekuční) soud (a osoby, které ve vykonávacím řízení poskytují soudu nezbytnou součinnost) po prohlášení konkurzu na majetek povinného (po dobu trvání konkurzu) zdržel všech úkonů, jimiž má být výkon rozhodnutí bezprostředně realizován, včetně toho, že při výkonu rozhodnutí příkázáním jiných peněžitých pohledávek nesmí po prohlášení konkurzu na majetek povinného (obdobně jako tomu je při výkonu rozhodnutí příkázáním pohledávky z účtu u banky) dát dlužníku povinného pokyn k vyplacení pohledávky povinného oprávněnému – tedy (ve shodě s § 314 odst. 1 OSR) vyrozumět dlužníka povinného o tom, že usnesení o nařízení výkonu nabylo právní moci. Tamtéž také uvedl, že zákaz provést výkon rozhodnutí postihující majetek patřící do podstaty směřuje nejen proti soudu samotnému, nýbrž i proti těm osobám, které jsou na základě usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí exekuci povinny provést (zde dlužník povinného) a že možný nesoulad mezi pokyny (příkazy, zákazy), které těmto osobám plynou z rozhodnutí soudu při exekuci na majetek úpadce, a účinky, jež nastaly prohlášením konkurzu, musí být vždy řešen ve prospěch konkurzní podstaty. Jinak řečeno, byl-li konkurz na majetek povinného prohlášen 10. července 1997, pak dlužník povinného již dne 3. září 1997 nebyl povinen ani oprávněn vyplatit pohledávku povinného oprávněnému. Jestliže k úhradě přesto došlo, plnil dlužník povinného oprávněnému bez právního důvodu (§ 451 odst. 2

ObcZ). Potud se vyslovené závěry shodují se závěry soudů nižších stupňů.

Zbývá se vyjádřit k tomu, zda odvolací soud z těchto východisek odvodil správné závěry v otázce aktivní věcné legitimity žalobce. Ustanovení § 27 odst. 4 věty první části věty před středníkem KV určuje, že peněžité pohledávky, které má úpadce za svými dlužníky nebo osobami, které zajišťují tuto pohledávku, je správce povinen uplatnit a vymáhat ve prospěch podstaty. Povinnost S. Z., s. r. o., plnit závazek, jež měla vůči úpadci, žalovanému, založil výkon rozhodnutí vedený žalovaným (oprávněným) vůči úpadci (povinnému). Jestliže prohlášení konkurzu na majetek povinného bránilo provedení (dokončení) výkonu rozhodnutí, pak od toho dne (od 10. července 1997) odpadla i povinnost S. Z., s. r. o., plnit žalovanému. Uhradila-li přesto po dni prohlášení konkurzu dotčenou částku žalovanému, pak již plnila bez právního důvodu (pokračovat ve výkonu rozhodnutí nebylo možné a jiného důvodu zde nebylo). Plnění žalovanému proto ke dni 3. září 1997 již nemohlo vyvolat účinky uvedené v § 314 odst. 2 OSR

a povinný má právo vymáhat dluh v dotčeném rozsahu nadále na svém dlužníku. Odtud mimo jiné plyne, že správnost napadeného rozhodnutí nelze zpochybnit tvrzením dovolatele, že nemůže donutit S. Z., s. r. o., aby závazek vůči úpadci, který neoprávněně vyplatila žalovanému, vymohla od žalovaného zpět. Podstatné je, že dovolatel – jak uvádí i odvolací soud – měl právo domáhat se zaplacení uvedené částky přímo proti S. Z., s. r. o. (bez zřetele k tomu, zda jde o společnost solventní a zda je tedy pohledávka dobytá).

Odhlédnuto od situace ovlivněné výkonem rozhodnutí a konkurzem obecně platí, že dluh zanikne splněním (srov. § 559 odst. 1 ObcZ), jen plnil-li dlužník věřiteli, případně osobě oprávněné přijmout plnění namísto věřitele (srov. § 562 ObcZ). Plnil-li dlužník peněžité dluh někomu jinému než svému věřiteli, pak osoba, jíž takto plnil, získala bezdůvodné obohacení (plněním bez právního důvodu) na úkor dlužníka a nikoli na úkor jeho věřitele. Poměry dlužníka věřitele se tímto plněním nikterak nezměnily, jelikož jeho pohledávka vůči dlužníku

trvá v nezměněném rozsahu (dluh nebyl včas a řádně splněn – srov. § 559 odst. 2 ObcZ).

Žalovaný se proto tím, že přijal peněžité plnění od S. Z., s. r. o., poté, co byl prohlášen konkurz na majetek povinného (tedy v době, kdy tato společnost jako dlužník úpadce již nebyla oprávněna uhradit svůj závazek vůči povinnému jinak než do konkurzní podstaty povinného), bezdůvodně obohatil na úkor S. Z., s. r. o., a nikoli na úkor úpadce. Aktivně věcně legitimován k vymožení takto získaného bezdůvodného obohacení od žalovaného je proto ten, kdo plnil, a nikoli dovolatel. Ten je oproti tomu osobou aktivně věcně legitimovanou k uplatnění pohledávky na nájemném (jež plněním vůči žalovanému – oprávněnému nezankla) proti S. Z., s. r. o. (srov. § 27 odst. 4 první část věty před středníkem KV).

Lze tudíž uzavřít, že právní posouzení věci odvolacím soudem se dovolateli prostřednictvím uplatněného dovolacího důvodu zpochybnit nepodařilo.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky 10. 3. 2003

ZAUJALO NÁS

Svět spěje k jednotným účetním standardům

Studie „GAAP Convergence 2002“, kterou zpracovalo šest největších světových účetních společností, ukazuje, nakolik jednotlivé země pokročily na cestě k přijetí mezinárodních účetních standardů IFRS.

Přes 90 % sledovaných zemí již IFRS (International Financial Reporting Standards) přijalo, hodlá je přijmout nebo k nim konvergovat. Vyplývá to ze studie, kterou zpracovalo šest největších světových účetních firem – KPMG, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, Grant Thornton a PricewaterhouseCoopers). Průzkum proběhl v 59 zemích včetně ČR.

Většina sledovaných zemí (72 %), která deklarovala svůj záměr konvergovat k IFRS, má vypracovaný postup konvergence. V řadě případů se však zpočátku bude přijetí IFRS požadovat pouze u kotovaných společností. Jinde existují programy směřující k odstranění stávajících rozdílů mezi IFRS a národními účetními standardy. Ně-

kteří země realizují kombinaci těchto dvou strategií. „V České republice dochází v posledních letech k postupnému sblížení národních účetních standardů a IAS,“ říká Jan Martínek z KPMG Česká republika. „Formální postup konvergence však prozatím vypracován nebyl.“

Složitost některých standardů vnímá jako překážku pro konvergenci více než polovina sledovaných zemí. Jde zejména o finanční nástroje a další nástroje zachycující reálné ocenění v účetnictví (fair value accounting). Navíc v téměř polovině zemí existuje určité napětí mezi IFRS orientovanými na potřeby kapitálových trhů a národními účetními režimy, pro něž je určující danově hledisko. Proto mnohé země omezují implementaci IFRS jen na kotované společnosti. Důsledkem je systémem dvojích standardů, kdy nekotované podniky připravují své účetní závěrky podle národních účetních standardů.

Za závažnou překážku považují některé země problémy s překladem IFRS

do národních jazyků. Překlad mezinárodních standardů je k dispozici v 70 % sledovaných zemí. Někteří respondenti uváděli, že překlad do národního jazyka není nutný, protože angličtina je u nich obchodním jazykem. Asi třetina zemí, kde IFRS v národním jazyce existují, si stěžovala, že překlad nebyl k dispozici dostatečně rychle.

Klíčová je také znalost IFRS v jednotlivých zemích. Proto je důležité věnovat větší pozornost vzdělávání profesionálních účetních. Potěšitelné je, že IFRS jsou součástí vysokoškolské výuky v 80 % sledovaných zemí. Více než třetina zemí se však obává, že rozsah výuky není dostatečný. V 39 % zemí profesní organizace neposkytují žádné školení o IFRS v národním jazyce, a proto mezinárodní standardy dostatečně neznají ani zpracovatelé účetních závěrek nebo auditori.

Přes všechny zmíněné problémy však studie prokázala značný pokrok. Vize jednoho světového účetního „jazyka“ se tak začíná naplňovat.

Proč jednotné mezinárodní účetní standardy

Investoři při rozhodování o alokaci svého kapitálu stále více využívají příležitosti v nejrůznějších částech světa. Tato globalizace kapitálových trhů vedla k požadavku obecně platného světového účetního rámce, neboť rozdílné národní účetní standardy ztěžují a prodražují investorům srovnávání jednotlivých příležitostí a přijímání kvalifikovaných rozhodnutí.

Kromě toho rozdíly v národních účetních standardech znamenají dodatečné náklady pro podniky, které musí připravovat finanční informace o sobě podle četných účetních standardů, chtějí-li získat kapitál na různých trzích.

Proto Mezinárodní výbor pro účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB) dostal v dubnu 2001 od hlavních účastníků světových kapitálových trhů mandát vypracovat jednotné účetní standardy – International Financial Reporting Standards (IFRS).

Od roku 2005 budou všechny kotované podniky v zemích EU připravovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Zároveň se požaduje od kotovaných podniků sídlících v těch zemích střední a východní Evropy, které počítají s členstvím v EU, aby se připravily na přijetí IFRS. Také v USA koncem roku 2002 tamní Financial Accounting Standards Board (FASB) těsněji propojil své aktivity s IASB.

IAS a Česká republika

České účetní předpisy nejsou nijak dramaticky odlišné od standardů IAS. Přiblížování k IAS se děje postupně již několik let, nicméně zásadním způsobem k němu přispěla poslední novela zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb. a návazná vyhláška o podvojném účetnictví č. 500/2002 Sb. z 1. ledna 2003, která z části nahrazuje dosavadní opatření Ministerstva financí č. 281/89759/2001 Sb. k zákonu o účetnictví. Účetní závěrky za období započatá po 1. lednu 2003 se tedy již v mnohém budou lišit od svých „předchůdkyň“.

„Přetrvávají ale některé rozdíly, jejichž eliminace bude mít po skutečném zavedení IAS významný dopad,“ říká Jan Martínek z KPMG Česká republika. „Povinnost účtovat dle IAS se však dotkne jen firem kotovaných na burze. Pro ostatní půjde o možnost, kterou mohou - a podle mého názoru by měli - využít, pokud chtějí dokázat svoji důvěryhodnost obchodním partnerům a investorům z vyspělého světa.“ Jan Martínek dále vysvětluje hlavní dosud přetrvávající rozdíly mezi českým účetnictvím a IFRS:

Účetnictví versus daně. ČR má sice zákon o účetnictví, který hovoří o věrném a poctivém obrazu předmětu účetnictví, ale zcela podle tohoto principu jsou vesměs sestaveny pouze účetní závěrky největších společností, například kotovaných na burze. Rozhodně nejde o to, že by ostatní podváděli, ale v účetnictví stále často převládá daňový pohled na věc. Podle výsledků průzkumu právě respondenti z ČR jako jeden z problémů při přijímání IAS označili vysoké ovlivnění účetnictví daňovou problematikou. Praktický příklad může být společnost, která provádí rozsáhlé opravy na majetku. Daňový pohled tíhne k tomu, aby se náklady časově rozlišily, zatímco podle podstaty věci by se vše mělo dát do nákladů přímo.

Leasing. Dalším velkým rozdílem mezi českými standardy a IAS je účtování o leasingu. Účtování finančního leasingu podle českých standardů je téměř shodné s přístupem IAS k leasingu operativnímu. U nás tak dochází například k tomu, že společnost, která vyrábí na sto procentně leasovaných strojích, má v rozvaze v položce „stroje“ nulu. V rozvaze sestavené dle IAS by hodnota strojů bez leasingového navýšení započítána byla. Tento rozdíl se nejvíce projeví ve vykázané hodnotě majetku, který může být například indikátorem síly společnosti.

Diskontování odložené daně. Předpisy IAS výslovně zakazují diskontování odložených závazků a pohledávek. U nás není tento zákaz striktně definován a existuje proto teoretická možnost, že by některá firma mohla pomocí tohoto kroku ovlivnit svůj hospodářský výsledek.

Konsolidace propojených subjektů. Předpisy IAS mnohem striktněji definují, kdy je nutné do výsledku spo-

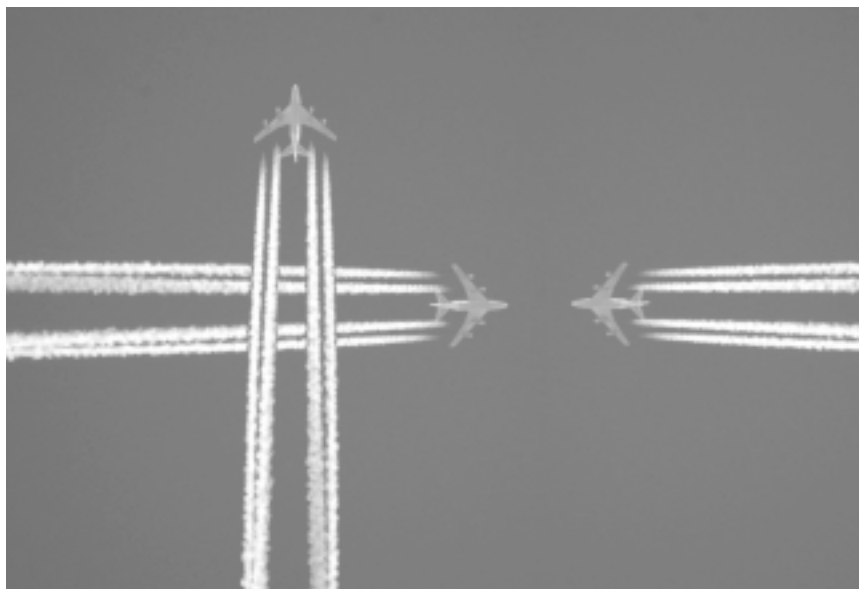
lečnosti zahrnout výsledky dalších subjektů. Podle IAS se konsolidují všechny firmy, u nichž lze indikovat kontrolu, tedy pouze to, že je subjekt společností ovládan. Firmy, které by například chtěly ze svých výsledků/bilancí vyvést určité položky převodem na jiné společnosti, tak mají významně ztíženou situaci. V ČR se definice konsolidačního celku významně přiblížila pojetí dle IAS. Stále však existují určité výjimky z povinnosti konsolidovat, které mohou být v negativním slova smyslu využity.

Diskontování rezerv a opravných položek. Rezervy a opravné položky by měly být v účetnictví vedeny tak, aby jejich hodnota odrážela skutečnou hodnotu peněz. Proto IAS znají jejich diskontování v čase. Naopak české předpisy tento pojem prozatím neznají. Pokud jsou rezervy tvořeny na delší časové období, může mít ignorování tohoto logického požadavku významný dopad na výsledky firmy.

Nehmotná aktiva, náklady na výzkum a vývoj. IAS poměrně jasně vymezují, který majetek lze považovat za nehmotné aktivum. Tato pravidla u nás chybí, a proto jsou možností firem zahrnout určitá aktiva do nehmotného majetku, širší. Tím může docházet k nafukování aktiv. Stejný princip platí i pro kapitalizaci nákladů na výzkum a vývoj. IAS poměrně přesně vymezují, kdy to je možné provést, u nás je pole mnohem širší, protože přesná definice chybí.

Earning per share (výnos na akcii). V českých standardech chybí povinnost vykazovat v účetních závěrkách tento údaj. Vzhledem ke stavu českého kapitálového trhu však nejde o významný nedostatek.

(KPMG, 24.3.2003)



Nevyžádané e-maily

Je povoleno posílání reklamních emailů v internetu?

Tato činnost je obecně známa jako tzv. spamming. Je možné ji přirovnat k rozesílání reklamní pošty nebo vha-zování letáků do schránek. Rozdíl je však ten, že v případě spammingu je většina (byť třeba zanedbatelných) nákladů na tuto činnost přenesena na příjemce takové emailové zprávy.

Spamming není zatím v našem právním řádu nijak upraven, tedy ani za-

kázán nebo jinak omezen. Z toho plyne, že je povolen. Je ale možné, že některé formy spammingu mohou porušovat jiná (řekněme obecná) právní ustanovení, upravující například odpovědnost za škodu (například pokud spammem zahltné poštovní servery příjemce a tak mu způsobíme škodu), ochranu osobních údajů (za velmi specifických podmínek při neoprávněném užívání údajů z nějaké databáze), nekvalitou soutěž (podle obsahu rozesíla-

ných zpráv) atp. Půjde ale spíše o naprosto výjimky.

Na druhou stranu je třeba poukázat na to, že takové jednání je rozhodně obtěžující, a tedy není příliš etické a může odporovat dobrým mrávům v hospodářské soutěži. Nemluvě o tom, že se můžete dostat na tzv. černé listiny, kde jsou uváděny informace o známých spammerech, což vaši pověst nezlepší.

(www.itpravo.cz, prosinec 2002)

Management se dopouští největších podvodů

Z mezinárodního výzkumu Ernst & Young „Fraud - unmanaged risk“, který společnost provádí každé dva roky, vyplývá, že firmy po celém světě zaznamenávají stále více podvodů. Podle analýzy se těch největších podvodů dopouštějí vedoucí pracovníci daných firem. Výzkum byl proveden, již po osmé, mezi 400 výkonnými řediteli z nejrůznějších společností od nadnárodních korporací až po malé a střední podniky ve více než 30 zemích světa.

„Podvod - neřízené riziko“

Výsledky celosvětového průzkumu Ernst & Young „Fraud - unmanaged risk“ („Podvod - neřízené riziko“) dokazují, že bez ohledu na pokusy zlepšit corporate governance (řízení uvnitř podniku) v souvislosti s nedávnými finančními skandály, došlo ve více než polovině dotázaných společností (55 %) během posledních dvou let k vážným podvodům. Více než třetina všech podvodů (37 %) byla zaznamenána v Evropě.

Podvodníci na výplatní listině

Podle průzkumu Ernst & Young se nejčastěji podvodů dopouští vedení společnosti, které má na svědomí až 55 % podvodů, zatímco podíl zaměstnanců na počtu podvodů je 30 %. Znamená to tedy, že 85 % osob, které se dopustily podvodu, bylo na výplatní listině společnosti. Zajímavostí je jistě fakt, že 85 % manažerů, kteří se dopustili podvodu, bylo ve své funkci méně než rok. V letech 1998-2000, kdy byl proveden předešlý výzkum, bylo z celkového počtu osob, které se dopustily podvodu, 82 % zaměstnanců firem, ale pouze 1/3 z nich byli zástupci managementu. Z výzkumu Ernst & Young vyplývá, že 6 % firem zaznamenalo

v roce 2002 přes 50 podvodů, 9 % respondentů hovořilo o 11 až 50 podvodech a 32 % dotázaných zaznamenalo méně než 10 podvodů. Ve 30 % případů šlo o zpronevěry částek nad 100 000 dolarů a ve 13 % případů dokonce nad 1 milion dolarů.



Největší obavy ze zpronevěry

„Případní podvodníci mají díky internetu větší přístupnost k informacím, a tedy i větší možnost jeho prostřednictvím firmy poškodit. Nedostatečná legislativa, kontrolní procesy a zajišťování důkazů činí elektronické podvody snadnějšími. Překvapivě bylo ale použito elektronických důkazů pouze v 5 % vyšetřování podvodů,“ řekl Per Sundbye, vedoucí oddělení forenzních služeb Ernst & Young. Podle výzkumu Ernst & Young se společnosti nejvíce obávají zpronevěry (63 %). Okolo poloviny dotázaných se obává počítačového zločinu (51 %) a korupce (50 %) a třetina z nich organizovaného zločinu (35 %).

Obrana? Interní kontroly!

Na otázku, jakým způsobem lze podvodům předejít, byly nejčastěji respondenty uváděny, stejně jako v předešlých letech, interní kontroly. Management společností nadále uvádí interní

audit, jako další užitečný způsob prevence a odhalení podvodu. Externí audit je vnímán jako preventivní faktor, nicméně ve většině případů podvod neodhalí.

Vytvoření kodexu dozoru a řízení

Zdá se, že společnosti považují riziko podvodů za vážnější než dříve. Důkladem toho je fakt, že 58 % společností má nyní vytvořen kodex dozoru a 68 % firem kodex řízení. V porovnání s posledními dvěma roky je to nárůst o 33 %. Společnosti se zároveň více věnují školení svých zaměstnanců na použití těchto zásad v praxi. Přes 60 % společností provedlo trénink zaměstnanců a více než polovina školení proběhla minulý rok. Je to výrazná změna oproti výsledku předchozího průzkumu, kdy školení provedlo pouze 30 % zaměstnanců. „Je dobře, že společnosti mají stanoveny kodexy řízení, ovšem otázkou zůstává, zda proces ve skutečnosti funguje. Téměř v jedné ze sedmi společností po celém světě dochází ročně k podvodům v hodnotě minimálně 1 milionu dolarů. Jedná se tedy o problém, který může mít pro kterýkoli podnik fatální následky,“ dodal Per Sundbye.

Zlepšení vymáhání škod

Průzkum Ernst & Young dále ukazuje, že dochází ke zlepšení v oblasti vymáhání škod. Více než polovina společností (51 %), u nichž ke zpronevěře došlo, tvrdí, že byly za své ztráty odškodněny. Tento fakt představuje významný pokrok oproti roku 2000, kdy náhradu škody získalo jen 29 % společností.

Richard Singer, Milan Kříž
(Marketing Magazine, 10. 4. 2003)

Cestovní kanceláře a daně

Jan Rambousek

Jedná se o první knižní publikaci, která komplexně řeší problematiku daní v cestovních kancelářích. Dotýká se problematiky účetnictví, řeší problematiku cestovních náhrad, mezinárodní přepravy a v neposlední řadě i problematiku daně z přidané hodnoty v této oblasti. Daň z přidané hodnoty je v této oblasti velmi specifická, a proto přináší v oblasti cestovního ruchu mnohá úskalí.

Vzhledem k tomu, že autor je daňový poradce, tedy osoba hájící zájmy klienta, jsou v této knize ve sporných případech předkládány často dvě varianty k řešení problému. Jedna podle zákonného znění, pečlivě zdůvodněná, ovšem často vyvolávající nelibost správců daně, a potom bezkonfliktní zažité řešení, které ovšem často nelze odůvodnit.

Publikace je určena pro všechny, kterých se dotýká problematika cestovních kanceláří, cestovních agentur, mezinárodní přepravy osob a aktivit s tím spojených. Ke své práci ji využijí tedy jak účetní, tak auditoři a daňoví poradci. Publikace je vhodná i pro hotely a agentury, které organizují pro své klienty různé pobytové aktivity.

112 stran, brož., 229 Kč, vydalo ASPI Publishing s.r.o., U Nákladového nádraží 6, Praha 3, 130 00, tel.: 222 863 400, fax: 222 863 401, email: obchod@aspi.cz, http://www.aspi.cz

INZERCE

Změny účtové osnovy od roku 2003!

Nová vyhláška č. 500/2002 Sb.¹⁾ vnesla do podvojného účetnictví podnikatelů od ledna 2003 několik novinek, které mohou účetním jednotkám život zpříjemnit i znepříjemnit. Jde o to, že vyhláška obsahuje nyní pouze tzv. směrnou účtovou osnovu bez syntetických účtů, takže syntetické účty si každá účetní jednotka stanoví sama ve svém účtovém rozvrhu – to může být příjemné neboť tvoří účetní mohou přizpůsobit účty (názvy, označení) svým potřebám. Přitom by ale měli respektovat jistá omezení: musí se pohybovat v rámci směrné účtové osnovy, musí reagovat na metodické změny ve vyhlášce a v neposlední řadě musí být dostatečně prozíraví a sestavit svůj účtový rozvrh tak, aby byli schopni zpracovat rozvahu a výsledovku, jejichž struktura, názvy a pojetí se vyhláškou rovněž změnily.

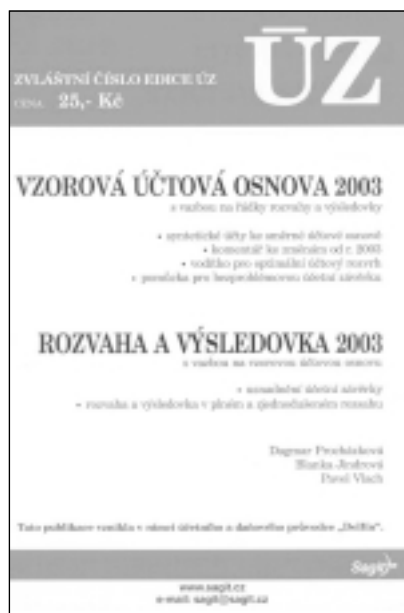
Souhrnně platí, že rok 2003 je z hlediska právní regulace účetnictví obdobím přechodu od dosavadního podrobného pojetí regulace - na všechno jsou závazná pravidla, k volnějšímu pojetí, kdy regulovány jsou jen zásadní věci a zbytek si účetní jednotka upravuje podle svého uvážení. Účetní se tak ocitá v nové roli spolutvůrce účetního systému, což je samozřejmě náročnější i když svobodnější.

Rozsah změn, které by se měly promítnout do účtové osnovy (rozvrhu) není nijak dramatický, nicméně reagovat by bylo vhodné.

Došlo zejména k těmto změnám:

- vznik nové položky rozvahy – goodwill (§ 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky),
- změna způsobu zúčtování rezerv a opravných položek (§ 55a 57 vyhlášky),

- změněný způsob vykazování jednotlivých položek v rozvaze a výsledovce,
- rozdíly v názvech jednotlivých položek rozvahy a výsledovky.



Vodítkem pro zpracování účtového rozvrhu pro rok 2003 může být publikace, kterou vydalo nakladatelství Sagit jako mimořádné číslo edice ÚZ s názvem „Vzorová účtová osnova, rozvaha a výsledovka 2003“. V této útlé ale obsažené publikaci jsou jednak navrženy některé nové účty, je zde doporučeno přejmenování nebo vypuštění některých účtů; ke všem těmto

zásahům do dosavadního stavu jsou uvedeny důvody a souvislosti, což by čtenáře mělo navést k tomu, aby se rozhodl, zda pro něho je akceptování změn nutné nebo není. Vzorová účtová osnova je doplněna o vazbu na řádky rozvahy a výsledovky; rozvaha a výsledovka, uvedená v publikaci v plném i zjednodušeném rozsahu, je naopak provázaná na jednotlivé doporučené účty. V publikaci je tak předložena uživatelským provedáním soustava, při jejímž respektování by neměla být účetní závěrka v nových podmínkách závažnějším problémem.

Publikaci zpracovali (po konzultacích s MF) autoři účetního a daňového průvodce Delfin, který ke všem novým i staronovým účtům obsahuje na CD podrobné komentáře včetně souvztažností, příkladů, právních předpisů a vzájemných hypertextových vazeb apod.

Plný text vzorové účtové osnovy provázané s rozvahou a výsledovkou najdete zdarma na www.sagit.cz. Pokud chcete mít publikaci v tištěné formě, žádejte ji v knihkupectvích anebo si její zaslání objednejte u nakladatelství Sagit. Cena 25 Kč, rozsah 48 stran.

¹⁾ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Účetní poradce pro auditory

Rada Komory auditorů se zabývala na několika zasedáních tím, jak rozšířit poskytovaný servis členům komory a využila nabídky Svazu účetních na produkt Účetní poradce. Vznikla smlouva, na základě které všechny osoby evidované v seznamech KA ČR mají možnost za zvýhodněných podmínek získat systém Účetní poradce a všechny jeho moduly. Dále bude vytvořen samostatný modul AUDITOR, plně kompatibilní se systémem Účetní poradce, ale pracující také samostatně, v němž budou zahrnuty nejen právní normy, směrnice, stanoviska, výklady a názory týkající se regulace auditorské profese, ale také informace, které budete považovat za potřebné. Každá osoba zapsaná v seznamu auditorů má nárok modul AUDITOR poprvé získat zdarma. Vyzýváme vás proto, pomozte nám modul AUDITOR, resp. obsahovou koncepci vytvořit. V tomto okamžiku je tvořen auditorskými směrnici komory a auditory vlastníci systému Účetní poradce již k 1. 5. 2003 na vyžádání získají přístupová práva, modul se jim propojí s Účetním poradcem. Nevlastníci systému Účetní poradce mohou získat modul AUDITOR zdarma.

Účetní poradce se představuje

Od roku 1994 je vytvářen rozsáhlý poradenský sw systém založený na full-text-hypertextové technologii se speciálně vyvinutým ovládačem a prohlížečem. Obsah systému garantuje Svaz účetních s tím, že se na jeho tvorbě podílí celá řada renomovaných autorů z okruhu auditorů, daňových poradců, účetních a právních expertů. Systém programuje firma MP-Soft s.r.o.

Účetní poradce obecně zahrnuje právní normy všech úrovní a další závazné předpisy a pravidla, dále stanoviska, metodické výklady, manuály zaměřené na určitá témata, příklady z praxe, odpovědi na dotazy, judikáty z oblastí účetnictví, daní, obchodního a obecného práva.

Do rodiny Účetního poradce patří nejen Účetní poradce standard, profesionál a speciál (ten je vytvářen v interakci s konkrétním software na vedení účetnictví), ale dále moduly Kapitálový trh, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, Majetek a cenové předpisy, Mezinárodní účetní standardy, resp. mezinárodně uznávaná pravidla, Účetní & daňo-

vá judikatura a další právní oblasti. Rádi bychom, aby náš nejmladší benjamínek – modul AUDITOR, přijala nejen tato poradenská rodina, ale také vy, auditory. Velmi na vás závisí, do jakých rozměrů, krásy AUDITOR vyrostе, zda bude praktický, účelný, spolehlivý, přítulný a všudypřítomný.

Systém podporuje prostředí: Microsoft Windows všech typů, sítě na bázi Windows a Novell. Po rozšíření bránou IntraGate lze systém provozovat v lokální intranetové síti postavené na bázi Windows NT, 2000 a vyšších verzí Windows nebo na bázi Linux. K dispozici je rovněž on-line internetová verze na adrese www.ucetniporadce.cz, ke které mají odběratelé pravidelných aktualizací na médiu přístup zdarma. Uživatelé internetové verze jsou zdarma průběžně informováni zprávami e-mail o legislativních novinách doplňovaných do systému. Uživatelé systému MS DOS mohou na vyžádání získat Účetního poradce i pro toto prostředí.

Účetního poradce lze provozovat na počítačích od starých typů 486 s pracovní frekvencí v řádu desítek MHz až po nejnovější pentia pracující s frekvencí v řádu GHz. Pro starší typy počítačů je určena verze programu 5.8, pro výkonné stroje je v distribuci zcela nová verze 6. Nová verze 6 je optimalizována pro počítače s pracovní frekvencí 600-800 MHz, operační paměť 128 MB a pevným diskem s volnou kapacitou 0,5 GB. Nároky na technické prostředky u starší verze 5.8 jsou výrazně nižší. Uživatel sám se může po instalaci rozhodnout, kterou z uvedených verzí bude využívat.

Pohodlný, jednoduchý poradenský systém, jakým Účetní poradce je, lze aktualizovat podle potřeby přes síť Internet, lze využívat průběžně aktualizovanou on-line internetovou verzi (jeli k dispozici systém na CD, pak je tato služba pro auditory zdarma). Pravidelně jsou čtyřikrát do roka prováděny aktualizace na CD.

Přístup k obsahu je přes logicky řazené tematické seznamy předpisů a výkladů s uvedením účinnosti u jednotlivých položek, nebo rejstříky tříděné podle různých kritérií. Kromě sekvencního přístupu systém umožňuje hledání jednotlivých slov, částí slov, slov-

ních spojení, nabízí používání záložek, psaní poznámek.

Podrobněji k obsahu

Obsah systému Účetní poradce je koncipován tak, aby poskytoval auditorům, daňovým poradcům, účetním expertům, ale také ministerstvu financí a finančním úřadům vždy aktuální úplné znění potřebné právní normy. Doplňeno je zázemí stanovisek, výkladů, příkladů, možných souvztažností, pokynů, manuálů, průvodců a odpovědí na dotazy.

Původní systém – Účetní poradce standard se postupně rozrůstal o oblasti, které byly pro praxi potřebné. Po ruce tedy je například aktuální klasifikace SKP - modul Majetek, ve kterém jsou ale také všechny právní normy související s danou problematikou. Jde o stavební předpisy, oceňovací předpisy aj. Pokud potřebujete informace z prostředí bank, burzovní pravidla, postupy a předpisy a jiné informace, jistě je najdete v modulu Kapitálový trh. Smlouvami o zamezení dvojího zdanění vás provede nejen speciální manuál, ale také řada výkladů, přehledů a tabulek, které doplňují veškeré existující smlouvy týkající se zamezení dvojího zdanění.

Komentované IAS se průběžně doplňují o praktické aplikace, příklady, informace o dalším vývoji, ale také překlady směrnic Evropské unie, koncepčních rámců mezinárodně uznávaných standardů, srovnání účetnictví v dalších zemích apod.

Výbor pro metodiku KA ČR se bude zabývat tím, jaké informace zařadit do systému Účetní poradce. Stanoviska výboru propojená na právní předpisy jistě budou vítanou metodickou pomůckou.

Cenové podmínky

Došlo k dohodě, že auditory budou mít při prvním nákupu systému na CD na veškeré produkty 30 % slevu. Jedinou podmínkou je vyplnit objednávku šířenou Komorou auditorů České republiky. K tomu získáte zdarma přístup k internetové verzi a zdarma modul AUDITOR. Aktualizace díla již budou placené podle platného ceníku v příslušném roce.

Pokud by chtěl auditor – fyzická osoba získat pouze přístupová práva

k internetové verzi (bez nákupu díla na CD nosičích), pak má možnost tak učinit za velmi výhodných podmínek, a to platbu 2 200 Kč/rok, pro auditorskou společnost je stanovena cena 5 200 Kč/rok. Opět se stačí obrátit na Úřad KA ČR, po úhradě ceny za služby budou přidělena přístupová práva.

Servis pro uživatele systému Účetní poradce

S Účetním poradcem získáte nejen soustavně aktuální informace z účetnictví, daní, zdravotního, sociálního pojištění, obchodního práva, stavebních zákonů

atd., ale také bezplatná školení, která vám zajistí využívat všechny služby, které systém nabízí. I bez školení však je každý schopen se systémem ihned po nainstalování pracovat.

Budete-li postrádat některý zdroj informací v Účetním poradci a zejména v modulu AUDITOR, stačí zaslat na komoru podnět. Autoři díla se mu budou ihned věnovat.

Uživatelé systému Účetní poradce mohou také počítat s tím, že bude věnována pozornost jejich odborným dotazům - stanoviska k nim budou zvažována v termínech aktualizací do systému.

Závěr

Rádi bychom, abyste pozitivně vnímali naši snahu přinášet vám co nejvíce potřebných informací, poskytovat vám potřebný servis. Doufáme, že právě učiněný krok je tím správným směrem.

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
Svaz účetních

Pozn.:

Článek je komerční prezentací ve smyslu smlouvy uzavřené mezi KA ČR a SÚ.

ZAZNAMENALI JSME

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

NOVELA zákona o finanční kontrole ve veřejné správě, kterou schválil Senát, má důkladněji chránit nezávislost interních auditorů před případnými politickými tlaky při jejich kontrolní činnosti. K platnosti zákona ještě chybí podpis prezidenta republiky Václava Klause. Schválení předlohy předcházela poměrně dlouhá diskuse. Někteří senátoři, kteří jsou zároveň starostové, se totiž obávají, že ustanovení zákona umožňují dvojí výklad. Hrozí podle nich nebezpečí, že by všechny příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je kraj, měly zavést odbor vnitřního auditu. Například u mateřských školek v menších obcích by to podle kritiků novely vyvolalo neúnosné finanční náklady. Ministr financí Bohuslav Sobotka (ČSSD) senátorům řekl, že úprava neznámá žádné nové povinnosti ani mimořádné výdaje, jen zpřesňuje některé pasáže zákona. Zákon o finanční kontrole platí v České republice od prvního ledna letošního roku, kdy všechny orgány veřejné správy musely zřídit útvar vnitřního auditora. Výjimkou jsou například obce s méně než 500 obyvateli. Platný zákon nezávislost útvaru interního auditu sice zakotvuje, neobsahuje však právní pojistky proti odvolávání interních auditorů, jak požadovala Evropská komise. Jde o to, aby například ministři či prezident Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ) nemohl interního auditora odvolat jenom proto, že

nalezl nějaké nepohodlné informace. Ministerstva budou jmenovat a odvolávat své interní auditory po konzultaci s ministrem financí a prezident NKÚ po konzultaci s předsedou rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny. Interní auditory krajů jmenuje a odvolává rada kraje na návrh ředitele krajského úřadu, totéž má podle novely platit u obcí. Vnitřní kontrolní systém má dvě složky. Zatímco interní auditor kontroluje nakládání s majetkem státu a dodržování právních předpisů uvnitř úřadů, vnitřní kontrola sleduje například nakládání s fondy Evropské unie a má větší záběr mimo úřad. Evropská komise by podle něj chtěla ještě větší nezávislost interních auditorů, to však neumožňuje tuzemský právní řád.

(ČTK, 2. 4. 2003)

KONTROLOR vytkl nákup kolekcí. Dát na radu auditora a vytáhnout z peněženky sto padesát korun museli zaměstnanci Domovní správy (DS) v Příboře. Podle kontrolora totiž DS neoprávněně použila patnáct set korun z fondu FKSP na vánoční balíčky pro děti zaměstnanců. DS prošla vnitřní kontrolou stejně, jako ostatní příspěvkové organizace města. V žádném protokolu o kontrole prý není napsaná nějaká zjištěná vada, auditori měli jen drobné připomínky. Jedna z nich byla namířena i na vedení DS. „Za peníze jsme koupili vánoční překvapení pro deset dětí našich zaměstnanců,“ vysvětlil ekonom DS Jiří Polášek s tím, že Ježíšek pod stromeček nadělil každému dítěti ovoce a kolekcí. „Auditor nám ale vytkl, že jsme peníze na takovou akci použít neměli. Přitom fond je ur-

čen na drobné dárky při jubilejích, příspěvky na kulturní akce a podobně,“ divil se ekonom. A tak rodičům nařídil, aby prostředky vynaložené na dárky vrátili. „Za dítě to dělá sto padesát korun,“ vypočetl Polášek a odmítl, že by taková zpráva lidí ze správy rozezřela. „Všichni tu jsou rozumní. Jsme taková malá rodina,“ uzavřel.

*(Týdeník okresu Nový Jičín,
2. 4. 2003)*

TRIO bývalých šéfů a spolumajitelů české pobočky auditorské firmy Ernst & Young se pustilo do vinařství. Jiří Vlach, Pavel Stefanovič a Richard Novák koupili od Igora Faita velkopavlovické Vinium. Zmínění „auditori“ Ernst & Young opustili krátce po krachu IPB.

(Týden, 7. 4. 2003)

ŠÉF PricewaterhouseCoopers Samuel DiPiazza poměrně ostře kritizoval rozhodnutí Deloitte & Touche nevydělit konzultantské služby ze struktury firmy. Zbývají členové Velké čtyřky, kterými jsou PwC, KPMG a Ernst & Young, toto oddělení provedli, aby tak zabránili kritice v souvislosti se střetem zájmů. „Jsem rozhodnutím Deloitte & Touche překvapen. Měli jsme pocit, že trh vysílá celkem jasné signály, uvedl pro FT DiPiazza. Deloitte však tvrdí, že klientům, kterým poskytuje auditorské služby, nebude poskytovat služby poradenské. Veřejné vystoupení šéfa PwC proti jeho konkurentovi je v branži nevídané, a to zvláště v současné době, kdy je reputace auditorských firem blížká nule...

Profese auditorů, účetních a konzultantů utrpěla v posledních letech velkou újmu na pověsti. „Na rozdíl od

konkurence jsme se rozhodli, že tyto naše aktivity rozdělávat nebudeme," odpovídá Otto Jelínek na otázku, zda budou vyčleněny konzultantské služby do samostatné společnosti, jak se stalo u řady konkurenčních firem. Deloitte & Touche hodlá oddělovat aktivity s potenciálním střetem zájmů na úrovni své klientely. „Jednotná firma je silnější, ale v současné době musíme odlišovat klienty oddělení auditu od klientů ostatních oddělení. Konkurence se vzdala některých činností příliš rychle," je přesvědčen Otto Jelínek. „Jelínek z českého D&T udělal velmi silnou firmu, myslím si, že je to odborně i lidsky velice silný manažer," říká šéf Raiffeisenbank Kamil Ziegler. D&T nyní prochází vnitřní restrukturalizací tak, aby nové uspořádání lépe vyhovovalo požadavkům klientů. Firma se bude například jasněji specializovat a nabízet množství služeb souvisejících se vstupem České republiky do Evropské unie.

(Euro, 7. 4. 2003)

AMERICKÁ Komise pro cenné papíry (SEC) přijala další opatření, kterým chce zvýšit důvěru investorů v kapitálový trh. Tentokrát se zaměřuje na vynutitelnost klíčových ustanovení zákona Sarbannes-Oxley o auditorských výborech ve firmách. Kontrolou dodržování tohoto zákona SEC nově pověřuje i burzy. Auditorské výbory musí být podle zákona složeny z lidí na firmě nezávislých a musí mít svrchované pravomoci nad vším, co souvisí s účetnictvím, vnitřním auditem a auditem dané společnosti. Výbor je jediným, kdo auditora najímá, dohaduje s ním výši odměny a případně ho nahrazuje jiným. Nařízení začne platit pro firmy s obchodovanými cennými papíry - americké i zahraniční - dnem jejich výroční valné hromady po 15. lednu příštího roku (nejpozději od konce října 2004). Odklad do 31. 6.

2005 mají jen malé společnosti, stejně jako privátní zahraniční firmy. Těch druhých se také týká několik výjimek ze striktních pravidel. Vlastníci třeba smějí schvalovat vybraného auditora nebo alespoň být zastoupeni ve výboru.

(Ekonom, 10. 4. 2003)

tvrdil, že auditoři jsou v Evropě již kontrolováni dostatečně. Informace z kuloárů hovoří o tom, že komise už pracuje na směrnici, která by stanovila pravidla hry pro dohled, kvalitu a nezávislost auditorů. Originální tato myšlenka není - unijní exekutiva hodlá následovat americký vzor. Cílem



AUDITÓŘI akciových společností dostanou „Velkého bratra“ - na jejich praktiky bude možná dohlížet státní dozorce. „Státní dohled nad hospodářskou kontrolou je v Evropě nezbytný," uvedl pro Handelsblatt generální ředitel pro záležitosti vnitřního trhu při Evropské komisi Alexander Schaub. Stejný zdroj míní, že kromě národních dozorcích orgánů by bylo vhodné zřídit i koordinační grémium na celounijní úrovni. Popřel tak nedávný výrok komisaře Fritse Bolkesteina, který

je vyvážit poměr sil. Nový zámořský kontrolní úřad totiž požaduje, aby se auditoři evropských společností, s jejichž akciemi se obchoduje na Wall Streetu, u něj zaregistrovali a umožnili mu neomezený přístup do své dokumentace. Komise si však myslí, že to je příliš, a chce tomuto požadavku čelit zřízením vlastního dozoru. Podporu už má z Německa. Tamní komora auditorů záměr komise uvítala.

(Ekonom, 10. 4. 2003)

AUDITOR, číslo 4, 2003, ročník X, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

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

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

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

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 14, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

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

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10 x ročně. Toto číslo vyšlo 2. 5. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.