

Co mohou auditori očekávat od našeho členství v EU?

Auditorům nepřináší nový statut ČR jako řádného člena EU k 1. 5. 2004, z pohledu naší práce a povinností, snad žádné okamžité změny. Napilno budou mít především daňoví poradci; změny v účetnictví jsou nastoleny s účinností k roku 2005 a změny týkající se auditu a auditorů budou ještě nějakou dobu diskutovány. Přesto je nejvyšší čas se připravovat.

Změny v daních a především v DPH budou jistě zaměstnávat i auditory, a při auditu účetní závěrky za rok 2004 bude třeba prověřit správnost postupu u každého plátce daně. Základ pro výpočet daně z příjmů podle koncepce MF ČR se měl oddělovat od účetního výsledku hospodaření. Se změnami zákona o dani z příjmů, které by asi byly nezbytné, však nelze počítat až do roku 2006. Zdá se, že v této oblasti může významný vliv uplatnit EU, pokud dokáže stanovit „celoevropský“ postup výpočtu základu daně z příjmů. Jisté zprávy o této myšlence již probleskly.

Účetnictví v Evropě prodělává velké změny. Povinné uplatnění IFRS od roku 2005 u všech společností registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie znamená značný předěl s dopadem i na české podniky. Tady již ale jde do tuhého. Účetní závěrka za rok 2005 zpracovaná podle IFRS musí být doprovázena odpovídajícími údaji účetní závěrky za předchozí období roku 2004. Již dnes tedy musí proběhnout příprava tak, aby mohly být srovnatelné údaje roku 2004 zjištěny a vykázané. V České republice dokonce ty účetní jednotky, jejichž účetní období začíná v průběhu roku po vstupu do EU, mají podle zákona o účetnictví povinnost použít IFRS již letos a srovnatelné údaje tedy zjistit i za předchozí účetní období.

Od ledna letošního roku platí v ČR účetní standardy. Asi byla řada důvodů, aby vypadaly tak, jak vypadají. Jistě by ale stálo za to, kdyby se u nás poda-

řilo vypracovat skutečné účetní standardy, které by sloužily jako metodický návod nejen účetním jednotkám, ale celé široké veřejnosti a především uživatelům účetních závěrek a výročních zpráv. Naopak, legislativní nástroje, především vyhlášky, by měly sloužit hlavně vykazujícím účetním jednotkám. Jejich povinnosti, např. inventarizace nebo organizace vnitropodnikových účtů, investory či další čtenáře výročních zpráv vůbec nezajímají a patří do vyhlášek, ne do standardů.



Ing. Ladislav Langr
viceprezident
Komory auditorů ČR

FEE v současné době připravuje vzorový výrok k účetní závěrce dle IFRS. U nás se bohužel zatím neví, kdo jej bude moci podepsat, nebo lépe, kdo bude moci audit podle IFRS a ISA poskytovat a jak vůbec se bude takováto zpráva auditory podepisovat. Předpisy k auditu účetních závěrek se poněkud opožďují za předpisy k účetnictví.

Co se týká účetnictví podniků, které nejsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaných trzích v Evropě a nemají tuto povinnost, je předmětem značného zájmu všech zainteresovaných institucí. Změny v účetnictví pro „malé a střední podniky“ mohou zasáhnout mnohem výrazněji vlastně celou Evropu. A takových „malých a středních podniků“ neregistrovaných na burze je i v ČR dost.

Důvěryhodnost informací o účetní jednotce je rozhodující otázkou, kterou se Evropa, do níž formálně k 1. 5. 2004 vstupujeme, zcela vážně zabývá. Je až s podivem, že když řídicí orgány mamutích společností kradou, lze v dnešním světě ukázat na auditora a smést jej z povrchu země jako úlitbu veřejnosti. Ta jistě právem očekává nábradu za své ztráty. Auditori musí být na takovýto vývoj situace připraveni. Důvěra v jejich práci je to rozhodující, co dnes významně chybí. Regulační orgány Evropy se zabývaly touto otázkou vlastně již mnohem dříve než došlo k lavině skan-

OBSAH

AKTUALITY	2
Ke zdanění příjmů komory Ing. Dagnar Sukdoldáková.....	3
VZDĚLÁVÁNÍ	4
Seznam auditorů, kteří nezaslali evidenční záznam o účasti na profesním vzdělávání v roce 2003	5
Z kongresu Evropské účetní asociace Jaromír Dočkal	7
VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ	11
DANĚ	
Uplatnění DPH při nákupu rizikových pohledávek Mgr. Ing. Radek Halíček Ing. Vladimír Křivánek.....	12
PRÁVO	
Zkrácení daně	13
ZE ZAHRANIČÍ	
Novelizace Mezinárodních účetních standardů (IAS) Ing. Roman Sedlák.....	18
Problematika stanovení daňového základu v kontextu základních pravidel účetnictví.....	20
ZAÚJALO NÁS	
Nová éra finančního výkaznictví	24
Zveřejněna konečná podoba standardů IFRS.....	25
Čistý standard, nebo politický kompromis?.....	27
ZAZNAMENALI JSME	29

OKÉNKO IAS/IFRS

IAS 8 - Čistý zisk nebo ztráta
za období, zásadní chyby
a změny v účetní politice
Ing. Lenka Krupová, PhD. ... XXIX - XXXV



dálů. Zabývají se tím, jak nastavit pravidla regulace auditu, aby v případě, že dojde k turbulencím, bylo zřejmé a průkazné, co auditor skutečně udělal či udělat měl nebo mohl. A snad stále platí, že auditor není detektiv.

Nejnovějším dokumentem v této oblasti je návrh nové směrnice, náhradou za osmou směrnici EU, která upravovala podmínky auditu. Co lze očekávat v této oblasti? Asi tak do dvou let, možná dříve, bude schválena směrnice EU. O něco méně než dva roky mohou mít členské země na implementaci ustanovení směrnice do vlastního právního řádu. Vypadá to na změny za dlouho. Již dnes ale některé země předběhly dobu. USA jsou známy svým Sarbanes-Oxley Act a trochu Evropu pošouchly. V evropských zemích je to Francie, kde zákon

o investování posunul hranice regulace ještě dál. Návrh směrnice EU znamená řadu změn.

Co se týká očekávaných změn, návrh směrnice počítá například se založením auditního výboru u všech účetních jednotek veřejného zájmu. Předpokládá se dále, že pro celou skupinu bude audit zajišťovat jediný auditor, který ověřuje konsolidovanou účetní závěrku. Každý auditor bude podléhat dohledu a otázka orgánu veřejného dohledu mimo profesi je jednou ze zásadních. V průběhu trvání vztahu s účetní jednotkou bude moci být auditor odvolán, jen pokud existuje závažný, důvod proč nemůže audit dokončit. K povinnému vzdělání auditora budou patřit IFRS i ISA. V seznamu auditorů budou zveřejňovány informace o postavení auditora ve firmě i o vztá-

zích mezi firmami v jejich síti. Změn je však mnohem více a bude zajímavé se k nim vrátit.

V České republice se MF ČR v roce 2004 soustředí na novelu zákona o auditorech a také na účetnictví veřejného sektoru. Probíhá příprava na zavedení IFRS do našich podmínek. Do zákona o auditorech zřejmě mohou být převzata některá ustanovení návrhu směrnice EU a může dojít ke zvýšení regulace naší profese v jistém předstihu před schválením směrnice EU. Přejme si, aby vstup ČR do EU znamenal zvýšení těch pozitivních aspektů naší práce, které budou především ve prospěch investorů všech úrovní, včetně kupónových.

Ing. Ladislav Langr
viceprezident KA ČR

aktuality

Novela zákona o auditorech

Prezident republiky Václav Klaus podepsal 6. dubna deset nových zákonů včetně tří ekonomických. Je mezi nimi i novela zákona o auditorech, přesněji vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění zákona č. 209/2002 Sb.

Novelizovaný zákon o auditorech byl publikován ve Sbírce zákonů v částce 57 pod číslem 169/2004. Zákon nabývá účinností dnem, kdy vstoupí v platnost smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii (1. května 2004). Jeho znění lze najít na internetových stránkách KA ČR www.kacr.cz v sekci „Právní předpisy ČR a EU“ (Dokumenty ČR - Sbírka zákonů).

Dalšími ekonomickými zákony, které schválil prezident, jsou novely zákona o daňovém poradenství a o živnostenském podnikání. -av-

Účetní a auditori mají hlásit podezřelé obchody

Senát schválil 8. dubna novelu zákona o boji proti praní špinavých peněz. Jde o novelu zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, podle níž mají advokáti, notáři, účetní, auditori, daňoví poradci či soudní exekutoři povinnost hlásit podezřelé obchody (viz Auditor č. 3/2004). Všechny finanční insti-

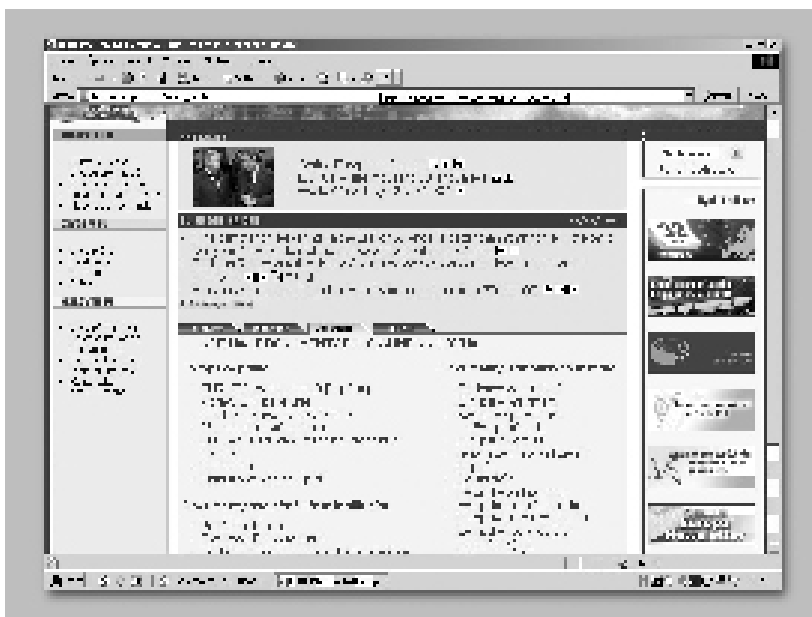
tuce se podle této normy mají nově zaměřit i na transakce podezřelé z financování terorismu. Novela nyní čeká na podpis prezidenta republiky.

Podle vyjádření ministra financí Bohuslava Sobotky v tisku je přijetí novely v souladu s právem EU a oznamovací povinnost se nebude vztahovat na informace získané při zastupování klienta v souvislosti se soudním řízením. Oznámení o podezřelé transakci dostane finančně analytický útvar ministerstva financí, který má povinnost mlčenlivosti a nemůže tyto informace sdělovat například ani finančním úřadům, podotkl Sobotka. -av-

Unijní portál EUROPA je už i v češtině

Portál Evropské unie EUROPA je již dostupný i v češtině. Informační stránky v jazycích nových členských států Evropské unie jsou na internetu od 19. března. Na portálu <http://europa.eu.int>, který je dostupný i z webových stránek Komory auditorů ČR <http://www.kacr.cz> (veřejná část, sekce „Důležité odkazy“ odkaz „Evropská unie“), lze získat přístup k informacím o EU a k oficiálním dokumentům.

Právní předpisy EU, které jsou na portálu EUROPA k dispozici v současných 11 úředních jazycích, se již



překládají a budou se na stránky postupně přidávat. Ostatní stránky s informacemi obecného rázu budou zpřístupněny v nových jazycích v průběhu května a června 2004. **-av-**

Tiskové opravy Českých účetních standardů

Ve Finančním zpravodaji č. 1/2004 byly publikovány tiskové opravy k Českým účetním standardům pro finanční instituce a ke standardům pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Ve Finančním zpravodaji č. 2 - 3/2004 pak byly zveřejněny opravy k Českým účetním standardům pro podnikatele. (Plná znění ČÚS obsahoval Finanční zpravodaj č. 11 - 12/2003).

Finanční zpravodaj, který vydává Ministerstvo financí ČR, je k dispozici na webových stránkách KA ČR v sekci „Důležité odkazy“.

-av-

Nařízení EU týkající se uplatňování mezinárodních účetních standardů

Upozorňujeme, že na webových stránkách KA ČR jsou v sekci „Právní předpisy ČR a EU“ v části „Dokumenty EU“ nově vložena nařízení Evropské unie týkající se uplatňování mezinárodních účetních standardů a české překlady vybraných směrnic EU. **-av-**

Právní předpisy ČR a EU, Dokumenty EU

	anglická verze	český překlad
Čtvrtá směrnice (Fourth Directive, 78/660/EEC): účetní závěrky některých forem společností (platné znění)	x	x
Sedmá směrnice (Seventh Directive, 83/349/EEC): konsolidované závěrky holdingu (koncernu), naposledy ve znění směrnice 2003/51 (platné znění)	x	x
Směrnice 91/674/EEC: účetní závěrky a konsolidované závěrky pojišťovacích společností (platné znění)	x	
Směrnice 86/635/EEC: účetní závěrky a konsolidované závěrky bank a dalších finančních institucí (platné znění)	x	
Osmá směrnice (Eighth Directive, 84/253/EEC): poskytování statutárního auditu	x	x
Nařízení (Regulation EC) č. 1606/2002: uplatňování mezinárodních účetních standardů	x	x
Nařízení (Regulation EC) č. 1725/2003: přijetí vybraných mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002	x	

Ke zdanění příjmů komory

Na podzimním XIII. sněmu KA ČR se mj. diskutovalo o možnosti snížení daňového základu Komory auditorů jako nevýdělečné organizace podle § 20 odst. 7 zákona č. 568/1992 Sb. V této souvislosti proběhlo jednání volených představitelů KA ČR a kompetentních zaměstnanců úřadu s daňovým poradcem komory. Na základě tohoto jednání daňový poradce vypracoval materiál analyzující postup při zpracování daňového priznání komory, který zveřejňujeme. Dodáváme, že prezidium KA ČR tento materiál projednalo bez připomínek. -jd-

Filozofie zpracování daňových priznání Komory auditorů ČR za zdaňovací období roku 2001 a 2002 – položka snižující základ daně dle § 20 odst. (7) zákona č. 586/1992 Sb.

Při zpracování daňového priznání Komory auditorů ČR se mimo jiné vychází zejména z ustanovení § 18 odst. (3) a odst. (4) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Zároveň je respektováno, že členské příspěvky KA ČR nejsou osvobozeny od daně v souladu s § 19 odst. (1) zákona č. 586/1992 Sb., neboť se jedná o členské příspěvky komory s povinným členstvím. Bylo přihlédnuto rovněž k tomu, že od 1. ledna 2001 došlo ke změně pod-

mínek pro uplatnění položky snižující základ daně dle § 20 odst. (7) zákona č. 586/1992 Sb., zejména ve stanovení lhůty pro použití takto získaných prostředků, a to ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Přijaté členské příspěvky KA ČR jsou v souladu se zákonem č. 254/2000 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky používány na financování činností, které vyplývají z tohoto zákona a vnitřních

předpisů komory. Na základě tohoto je dosahováno vyrovnaného hospodaření jednotlivých činností komory, tzn. že účetně jsou jednotlivé činnosti komory v letech 2001 a 2002 buď ziskové nebo vykazují nulový hospodářský výsledek. Po přidělení členských příspěvků jednotlivým činnostem dochází ke zdanění ziskových činností při respektování daňové neuznatelnosti jednotlivých nákladů (zejména výdajů na reprezentaci apod.) a tím je

aplikován § 18 odst. (4) písm. a) zákona o daních z příjmů, tzn. že vynaložené náklady (výdaje) podle tohoto zákona jsou posuzovány z hlediska jejich daňové uznatelnosti.

Na základě výše uvedeného postupu není od 1. ledna 2001 vzhledem ke zpřísněným podmínkám zákona č. 586/1992 Sb. uplatňována u KA ČR položka snižující základ daně dle § 20 odst. (7), neboť KA ČR podmínky § 20 odst. (7) nesplňuje, protože nevykazuje činnosti, u kterých jsou náklady vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností vyšší (§ 18 odst. (4) zákona o dani z příjmu) než dosahované

příjmy. Kombinace přerozdělení členských příspěvků jednotlivým činnostem tak, aby jejich hospodářský výsledek byl kladný nebo nulový a zároveň využití § 20 odst. (7) není vzhledem k povinnosti využít úsporu na dani k financování ztrátových činností možné, neboť přerozdělením členských příspěvků nemohou ztrátové činnosti vzniknout. Pro uplatňování § 20 odst. (7) by musel být již při zpracování daňového přiznání potvrzen záměr budoucího schodkového hospodaření KA ČR, tzn. že přijaté členské příspěvky a další výnosy (fakturace pro nečleny KA ČR) plně nekryjí náklady KA ČR.

V souladu s novelou zákona o dani z příjmů v § 23 odst. (3) bod 9 platnou od 1. ledna 2004 bude uplatňována položka snižující základ daně v souladu s § 20 odst. 7, neboť zde jsou již dána jednoznačná pravidla pro zvýšení základu daně v případě nepoužití prostředků nebo jejich části, o které byl snížen základ daně, a to v tom období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků, bez sankcí, které vyplývají z § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Ing. Dagmar Sukdoláková
daňový poradce
Komory auditorů ČR

vzdělávání

Vzhledem k datu expedice tohoto čísla časopisu zde najdete tentokrát pouze aktuální nabídku na měsíce květen a červen. Kompletní nabídka pro 2. pololetí bude součástí samostatné vložky v čísle 5, jak jsme již dříve avizovali.

Potěšující je Váš dosavadní zájem, který se projevuje účastí na realizovaných seminářích v 1. čtvrtletí 2004. Účast v tomto období vysoce překročila dosavadní průměry v předcházejících letech.

Na co důležitého bychom chtěli upozornit?

Ve dnech 19. - 20. 5. se bude konat volné pokračování úvodu do IAS/IFRS, které již proběhlo v měsíci únoru. Seminář lektora ing. Ladislava Mejzlíka, PhD. měl velmi kladný ohlas, proto jsme připravili pokračování opět s tímto přednášejícím.

Na září chystáme ve spolupráci s výborem pro IAS seminář „První uplatnění IFRS“ – půjde o dvou-denní akci v Praze.

K podrobnějšímu výkladu budou určeny další pětidenní semináře (rozdělené do dvou bloků: 3 dny a 2 dny), zaměřené na většinu těchto standardů. Po jejich absolvování obdrží každý účastník certifikát. Tyto pětidenní semináře uspořádáme v Praze (listopad) a v Brně (říjen). Jsme přesvědčeni, že absolvování těchto seminářů bude dostatečnou přípravou pro první aplikace IAS/IFRS ve vybraných účetních jed-

notkách ve smyslu poslední novely zákona o účetnictví.

Závazně jsou již zajištěny **třídenní semináře**, které se budou konat v regionech:

1. Nové Město na Moravě (hotel Ski, 15. - 17. 9.)
2. Praha (hotel Olšanka, 18. - 20. 10.)
3. Brno (hotel Žebětínský dvůr, 1. - 3. 11.)
4. Praha (hotel Olšanka, 6. - 8. 12.)

Pokud jde o jejich obsah, nechte se překvapit – snažili jsme se připravit zajímavé oblasti včetně aktualit, které nás čekají od 1. 1. 2005. Semináře v Praze a v Brně budou tradičně ve dnech pondělí - středa. Seminář v Novém Městě na Moravě ve dnech středa - pátek, a to s přihlédnutím k možnosti eventuálního využití dalšího pobytu v krásném kraji Vysočina s řadou turistických příležitostí. Věříme, že se Vám tam bude líbit – počasí je objednáno vynikající.

Poslední zpráva je poněkud nepřijemná. Její obsah jsme avizovali již v minulém příspěvku v rubrice vzdělávání. Jde o **zveřejnění auditorů**, kteří ani v prodlouženém termínu do 31. 3. 2004 nesplnili svoji povinnost vyplnění formuláře o absolvování počtu hodin v rámci KPV za rok 2003.

Auditoři, kteří tuto povinnost nesplnili ani za rok 2002, jsou v seznamu vyznačeni tučným písmem. Co k tomu dodat? Opravdu tito členové komory nečtou ani časopis Auditor, takže se tam v minulém roce ne našli? (Pozn. - zveřejněno v čísle 4/2003). Je to smutné konstatační – při pestrosti nabídek vzdělávacích akcí, která je všem členům KA ČR určena.

Nezbývá, než předat seznamy dozorcům komisi, aby při provádění dohledu k této okolnosti přihlédla. Vzhledem k tomu, že výsledky se nezlepšují, budeme muset zřejmě přikročit ke zpřísnění sankcí za neplnění základní povinnosti.

Již opakovaně nás za tyto výsledky kritizuje IFAC. V souladu s připravovaným přijetím mezinárodního vzdělávacího standardu, který se týká kontinuálního profesního rozvoje (IES 80) budeme muset jednak zvýšit počet hodin z dosavadních 35 hodin/rok na min. 120 hod/3 roky a současně zpřísnit sankce za neplnění.

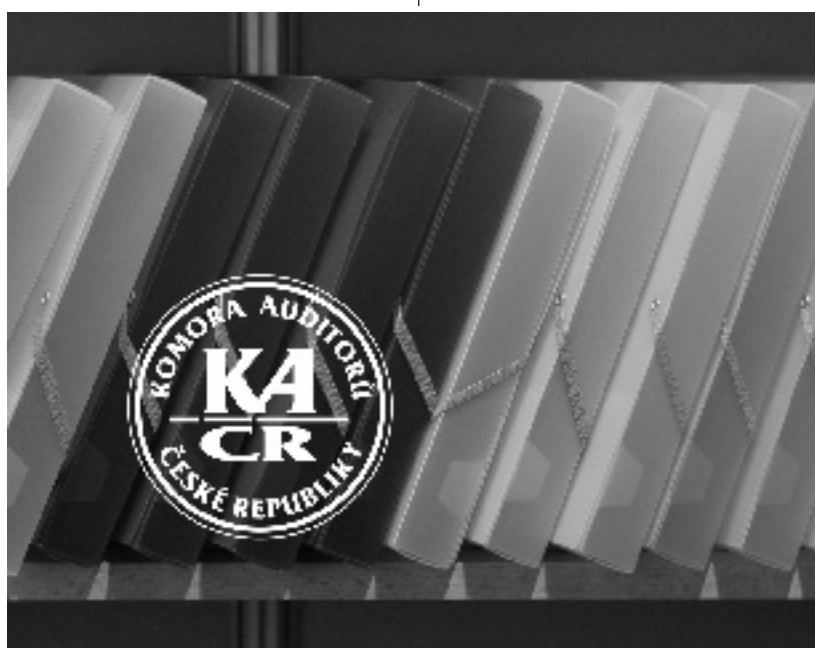
Za rok 2002 bylo v seznamu uvedeno celkem 303 auditorů, za rok 2003 (k datu, kdy je psán tento příspěvek) jde celkem o 245 auditorů. Tento počet představuje stále vysoké procento z „aktivního stavu auditorů“ zapsaných v seznamu KA ČR k 31. 12. 2003.

Ing. Jiří Vrba
předseda výboru
pro kontinuální profesní
vzdělávání

Seznam auditorů, kteří k 8. 4. 2004 nezaslali evidenční záznam o účasti na profesním vzdělávání v roce 2003

<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv.</i>	<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv.</i>	<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv.</i>
Ing. ADÁMKOVÁ Šárka	1497	Ing. HANÁK Zdeněk	1464	Ing. KOHOUTEK Vojtěch	0332
Ing. BARCALOVÁ Hana	1258	Ing. HAVRÁNEK Jiří	1744	Ing. KOLDUSOVÁ Helena	1266
Ing. BARTOŠ Tomáš	1122	Ing. HLADÍK Antonín	1777	Ing. KOMÍNKOVÁ Ivana	1385
Ing. BĀTA Vladimír	1574	Ing. HLAVÁČEK Petr	1462	Ing. KOPRDA Alexander	1324
Ing. BAUER Ivan	0330	Ing. HÖCKOVÁ Jitka	0402	Ing. KORMOŠOVÁ Veronika	1806
Ing. BĚLKOVÁ Silvie	1916	Ing. HOČKOVÁ Jana	1656	Ing. KOSEJK Václav	1742
Ing. BENEŠOVÁ Romana	1834	Ing. HOLEKOVÁ Helena	1589	Ing. KOTRČOVÁ Martina	1311
Ing. BEZDĚKOVÁ Iva	1257	Ing. HOLÍK Miroslav	1514	Ing. KOUTNÍK Pavel	1724
Ing. BOKOROVÁ Jarmila	0882	Ing. HOLÍNSKÁ Eva	1169	Ing. KOUTNÍK Václav	0307
Ing. BOŠ Pavel	1931	Ing. HOLUB Pavel	1397	Ing. KOZOHORSKÝ Leonard	0066
Ing. BRANDEJS Michal	1675	Ing. HOLUBOVÁ Jarmila	1347	Ing. KOZOHORSKÝ Leoš	1276
Ing. BRTNÍK Antonín	1174	Ing. HORA Jiří	1419	Ing. KOZOHORSKÝ Martin	1295
Ing. BRYCHTOVÁ Jitka	1471	Ing. HORA Josef	0049	Ing. KREJČÍ Ivo	0646
Ing. BUDJAČ Oldřich	1710	Ing. HORA Otakar CSc.	1197	Ing. KREJČÍŘ Petr	1400
Ing. CABICAR Libor	1277	Ing. HORŇÁK Miroslav Ph.D.	1603	Ing. KROPOVÁ Eva	1274
Ing. CÍSAŘOVÁ Pavla	1498	Ing. HOROVÁ Marie	0048	Ing. KROUPOVÁ Běla	1667
Ing. CUPÁKOVÁ Dana	1655	Ing. HOŘÁKOVÁ Věra	0104	Ing. KUBÁLEK Vladimír	0258
Ing. ČABLOVÁ Ivana	1686	Ing. HOUBA Oldřich	1709	Ing. KUBECOVÁ Jana	0134
Ing. ČAŇO Zdeněk	1348	Ing. HOUŠOVÁ Jaroslava	1454	Ing. KUBEŠOVÁ Marie	0810
Ing. ČEŠKA František	0974	Ing. HOVORKA Pavel	0981	Ing. KUČA Zdeněk	1634
Ing. ČÍPOVÁ Šárka	1870	Ing. CHALOUPKA Stanislav	1461	Ing. KUČERA Ivan	0353
Ing. DANDOVÁ Milada	1334	Ing. CHALOUPKOVÁ Stanislava	0161	Ing. KULHÁNEK Josef	0470
Ing. DĚDEČEK Ladislav	1775	Ing. CHLÁDEK Jaroslav	0410	Ing. KUNOVÁ Ivana	1784
Ing. DEJDAROVÁ Romana	1932	Ing. CHMÁTALOVÁ Eva CSc.	1737	Ing. KUPČÁK Václav CSc.	1721
Ing. DEMEL Svatopluk	1224	Ing. CHOC Ondřej	1664	Ing. KURKA František	0375
Ing. DEVEROVÁ Věra	1869	Ing. CHVATLINOVÁ Jana	1581	Ing. KVAPILOVÁ Pavla	1483
Ing. DLUHOŠOVÁ Hana	1601	Ing. INDRUCHOVÁ Helena	1120	Ing. KVASNICA Roman	1874
Ing. DOBEŠ Václav	0102	Ing. JANEČEK Martin	1933	Ing. LAKOMÁ Milena	1231
Ing. DOBEŠOVÁ Martina	1808	Ing. JANEČKOVÁ Renata	1641	Ing. LANC Josef	0029
Ing. DOBRÁ Libuše	1342	Ing. JANKOVSKÁ Milada	0172	Ing. LAUER Jaromír	0074
Ing. DOČEKAL Josef	1241	Ing. JEŽEK Libor	1769	Ing. LAVIČKA Jan	0819
Ing. DOLEŽAL Václav	0072	Ing. JÍLEK Karel	1763	Ing. LEČKOVÁ Anna CSc.	1513
Ing. DOLEŽALOVÁ Alena	1481	Ing. JINDŘÍŠKOVÁ Markéta	1934	Ing. LIZNEROVÁ Eva	0284
Ing. DOLEŽEL Jiří	0356	Ing. JIRKA Ladislav	0061	Ing. LNĚNIČKA František	0091
Ing. DOSTÁLEK František	0176	Ing. JIROUDEK Jaromír	1762	Doc. Ing. LUŇÁK Josef CSc.	0472
Ing. DUCHEK Petr	1783	Ing. KADEČKOVÁ Marie	1134	Ing. MACUROVÁ ČADANOVÁ Helena	0053
Ing. DVOŘÁKOVÁ Eva	1447	Ing. KAILOVÁ Miloslava	1202	Ing. MAKOVIČKOVÁ Marie	1465
Ing. FEJFAROVÁ Irena	1860	Ing. KARÁSEK Jaromír	0427	JUDr. MALČEK Václav	1732
Ing. FELENDÁ Martin	1871	Ing. KARBANOVÁ Blanka	1415	Ing. MARTÍNEK Jan	1598
Ing. FILIP Antonín	1575	Ing. KAREL Josef	1410	Ing. MAŘÍKOVÁ Hana	1697
Ing. GABRIEL Lubomír	1425	Doc. Ing. KAŠKA Josef DrSc.	1132	Ing. MAŠEK Josef	1937
Ing. GAWEL Jiří	1457	Ing. KLAPKA Bohumil	1540	Ing. MATĚJKOVÁ Olga	0480
Ing. HADRAVA Jan	1478	Ing. KLEINHAMPL Petr	0537	Ing. MATOUŠOVÁ Hana	1820
Ing. HÁJEK Jan	0279	Ing. KLÍMA Miroslav	1310	Ing. MĚKOTOVÁ Jitka	1604
Ing. HAJNÁ Marcela	1536	Ing. KMENTOVÁ Eva	0653	Ing. MELCROVÁ Zuzana	1938
Ing. HAMPEL Jaromír	1173	Ing. KNOPP Ivo	1537		

<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv.</i>	<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv.</i>	<i>Jméno a příjmení</i>	<i>Č. osv.</i>
Ing. MELICHAROVÁ Dagmar	1654	Ing. RŮŽIČKA Karel	1895	Ing. ŠTOLCPARTOVÁ Jiřina	1780
Ing. MIHALIDESOVÁ Zdeňka	1545	Ing. SATINSKÝ Tomáš	1586	Ing. ŠVEDŮK Jan	1209
Ing. MICHAL Luboš	1264	Ing. SCHEIBOVÁ Martina	1505	Ing. TINKA Jiří	1494
Ing. MICHÁLKOVÁ Marie	1108	Ing. SILNÁ Iva	1849	Ing. TLAMKOVÁ Miroslava	1272
Ing. MICHELFEITOVÁ Judita	1745	Ing. SIVOKOVÁ Vladana	1564	Ing. TOKAN Ladislav CSc.	1251
Ing. MIKULIČ Pavel	0338	Ing. SKŘÍŠOVSKÝ Petr	0253	Ing. TOMÁŠ Karel	1225
Ing. MÍREK Vladislav	1337	Ing. SLÁMOVÁ Zdeňka	1458	Ing. TYLL Rudolf	0254
Ing. MLČÁK Antonín	0516	Ing. SLAVÍKOVÁ Věra	1230	Ing. UHLÍŘOVÁ Jana	1908
Ing. MOJŽÍŠEK Zdeněk	1813	Ing. SMETANOVÁ Ivana	0141	Ing. VAŇKOVÁ Miloslava	1670
Ing. MORAVEC Jaroslav	1365	Ing. SOUČEK Jaroslav	1275	Ing. VARHANÍKOVÁ Irena	1760
Ing. MORDOVANCOVÁ Lenka	1518	Ing. SPLAVEC Ján	1512	Ing. VENCÁLEK Jan	1467
Ing. MOULIS Vladimír	1555	Ing. SROVNALOVÁ Anna	1843	Ing. VESELÝ Lubomír	1195
Ing. MRÁZOVÁ Lenka	1770	Ing. STANJURA Jan	1748	Ing. VIK Martin	1532
Ing. MRNKA Rudolf	1125	Ing. STANKOVOVÁ Marie	0148	Ing. VONDRÁK Jiří	0042
Ing. MÜLLER Jiří	0527	Ing. STEHLÍKOVÁ Jana	1865	Ing. VORÁČKOVÁ Karla	1913
Ing. NĚMCOVÁ Olga	1486	Ing. STEINOVÁ Daniela	1194	Ing. VOREL Viktor	1519
Ing. NĚMCOVÁ Růžena	1761	Ing. STRNADOVÁ Eva	1850	Ing. VORLÍČKOVÁ Lucie	1534
Ing. NĚMETHOVÁ Ivana	1891	Ing. STROMECKÁ Jitka	1841	Ing. ZACH Bohumil	0247
Ing. NOVOTNÝ Jindra	0320	Ing. SUKOVÁ Marie	1746	Ing. ZÁMEČNÍK Miroslav	0153
Ing. OEHL Jiří	0250	Ing. SYNEK Milan	0929	Ing. ZAPLETALOVÁ Radka	1926
Ing. ORLÍK František	1480	Ing. ŠIKULA Martin	1829	Ing. ZAVADILOVÁ Věra	1930
Ing. ORLITOVÁ Jarmila	1606	Ing. ŠIMONOVSKÁ Jana	1628	Ing. ZÁVITKOVSKÝ Pavel	0069
Ing. PALYZA Jiří	1618	Ing. ŠKOULA Milan	1222	Ing. ZELENKOVÁ Zuzana	1725
Ing. PAVELCOVÁ Věra	1374	Ing. ŠKRDLANT Jiří	0429	Ing. ZEMAN Radek	1872
Ing. PAVLACKÝ Milan	0381	Ing. ŠMÍDOVÁ Zdeňka	1186	Ing. ZETEK Antonín	1033
Ing. PAVLISOVÁ Jana	1795	Ing. ŠPAČKOVÁ Milada	0080	Ing. ŽALOUDKOVÁ Jitka	1802
Ing. PECH Vladimír	0339	Ing. ŠRÁMEK Miloš	0105	Ing. ŽAMBŮRKOVÁ Jitka	0982
Ing. PELDOVÁ Alena	1226	Ing. ŠTANCL Bohuslav	0144	Ing. ŽENATÝ Roman	1927
Ing. PERKNER Vladislav	0097	Ing. ŠTĚRBA Zbyněk	1945	Ing. ŽIAČIK Jan	1303
Ing. PETRÁŇOVÁ Jarmila	1578	Ing. ŠTIKOVÁ Jarmila	1903	Ing. ŽILKA Vladimír	1928
Ing. PETRÁŠEK František CSc.	0096				
Ing. PETRMAN Michal CSc.	1105				
Ing. PLAČKOVÁ Květoslava	1278				
Ing. PLACHÝ Martin	1733				
Ing. PLAVCOVÁ Lenka	1541				
Ing. PODLAHOVÁ Jana	1661				
Ing. PODRAZKÝ Josef	1406				
Ing. POLEŠÁK Miloň	0509				
Ing. POSKER Jiří	1459				
RNDr. POSPÍŠIL Karel CSc.	0582				
Ing. PROCHÁZKA Jaroslav	1568				
Ing. PSHLAVEC Karel	1175				
Ing. PTÁČEK Aleš	1215				
Ing. RADNÍK Lubomír	0277				
Mgr. RAIF Pavel	0207				
Ing. RASOCHA Hynek	0963				
Ing. REVALLO Jan	1423				
Ing. RIEDERER Jaroslav	1650				





Vysoká škola ekonomická v Praze se počátkem dubna stala místem konání 27. kongresu Evropské účetní asociace. Studenti na tři dny opustili zdejší areál; auly a učebny zaplnili vysokoškolští pedagogové, účetní a auditoři z celého světa. Na úvodním plenárním zasedání přivítal účastníky Bohumil Král, prezident organizačního výboru kongresu a vedoucí katedry manažerského účetnictví.

Z pražského kongresu Evropské účetní asociace

Za nejvýznamnější tuzemskou událost letošního roku z hlediska účetnictví a auditu lze nesporně označit 27. kongres Evropské účetní asociace (EAA), který se uskutečnil počátkem dubna v Praze. Do hlavního města přicestovalo téměř 1400 odborníků, vesměs vysokoškolských pedagogů, účetních a auditorů, ze 71 zemí světa, aby zde diskutovali o nejnovějších poznatcích v našem oboru a prezentovali své názory v nejrůznějších dílčích oblastech.

Ocenění pro VŠE

Organizace prestižního kongresu, který svým významem i zaměřením již několik let překračuje evropská měřítká, byla svěřena Vysoké škole ekonomické Praha, resp. její fakultě financí a účetnictví. Je to svým způsobem pocta. Evropská účetní asociace totiž pověřuje organizací kongresů pečlivě vybrané renomované ekonomické univerzity, které musí splňovat náročná měřítká v oblasti vzdělávání i výzkumu.

V tomto kontextu je uspořádání 27. kongresu EAA v Praze samo o sobě oceněním práce zdejších pedagogů. Oceněním o to větším, že pražský kongres byl his-

toricky prvním v zemích někdejšího „východního bloku“.

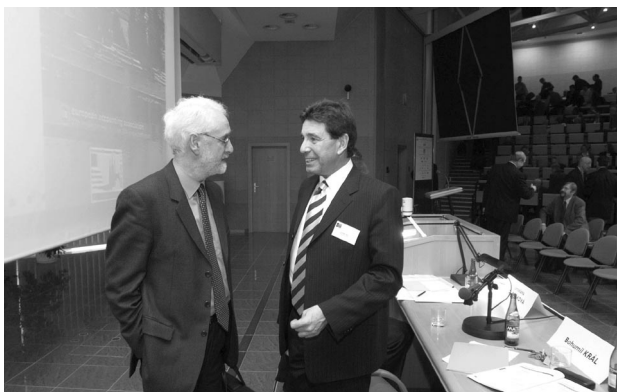
Několik úrovní

Kongres EAA měl několik úrovní. Obecnější, ale zásadní témata se diskutovala na sympóziích, kterých bylo celkem jedenáct, a nutno říci, že kdo je absolvoval, získal ucelený obraz o perspektivách účetnictví a auditu v souvislosti s harmonizačními trendy a vyššími nároky na kontrolu finančního výkaznictví.

Paralerně probíhaly odborné přednášky, v nichž vystupující prezentovali výsledky odborných studií a analýz. Přednášky byly tematicky řazeny do devatenácti oborů: účetnictví a kapitálové trhy, účetnictví a informační systémy, účetnictví a strategie, vzdělávání a výzkum, historie, teorie účetnictví, audit, corporate governance, politické aspekty účetnictví, ekonomické analýzy, finance a finanční řízení, finanční analýzy, finanční výkaznictví, mezinárodní účetnictví, manažerské účetnictví, aspekty organizace a chování, účetnictví ve veřejném sektoru a v neziskových organizacích, sociální a enviromentální účetnictví, daně.



Ze zahájení kongresu: Prezident Evropské účetní asociace José Antonio Gonzalo ve svém vystoupení poukázal na potřebu výměny názorů v mezinárodním měřítku, zejména dnes - po skandálech typu Enron a před harmonizací účetních pravidel v rámci Evropy. Přítomné pozdravila i rektorka Vysoké školy ekonomické v Praze Jaroslava Durčáková.



Mezi účastníky kongresu nechyběli viceprezident Komory auditorů ČR Ladislav Langr a prezident Evropské federace účetních (FEE) David Devlin (na snímku vlevo). Diskutovalo se i o přestávkách: na snímku vpravo jsme zastihli prezidenta Evropského institutu pro moderní studie v oblasti managementu (EIASM) Paula Coughlana v rozhovoru s Bohumilem Králem. Evropská asociace účetních EAA je členskou organizací institutu EIASM.

Součástí kongresu byl i takzvaný manažerský den, který sestával z vystoupení předních odborníků z praxe na téma: Kvalitní účetní informace - kritický aspekt úspěchu podniku. Účastníci se zde mohli seznámit se specifickými přístupy ve firmách (např. Frantschach Pulp & Paper, Škoda Auto), ale také s nástroji podporujícími auditorskou práci (Datev, IDEA) či moderními metodami řízení (Horváth & Partners, Minerva, Controller Institute, Geotest).

Velmi důležitý byl i společenský aspekt kongresu. Na třech večerních setkáních (Early Bird Reception v Národním muzeu, Welcome Reception v Národním domě na Vinohradech a Gala Dinner v nádherných prostorách Obecního domu) bylo možné pohovořit nejen s kolegy z nejrůznějších zemí, ale také s představiteli vrcholných evropských i světových institucí ovlivňujících naši profesi. Taková příležitost se hned tak nenastává.

Přední odborníci na sympóziích

Ale zpět k odborné části kongresového maratónu. Jak jsme již zmínili, zásadnější témata se probírala na sympóziích. Šlo např. o proces účetní harmonizace, problémy v účetnictví a vykazování malých a středních podniků, politické dopady na IFRS a proces sblížení, perspektivy vývoje auditingu v Evropě po roce 2004 a sjednocování vzdělávání účetních v Evropě.

Na sympóziích vystupovala řada předních evropských i světových odborníků, např. José Antonio Gonzalo (prezident Evropské účetní asociace), Karel van Hulle (vedoucí odboru účetnictví a auditu Evropské komise), Paul Coughlan (prezident Evropského institutu pro moderní studie v oblasti managementu) a David Devlin (prezident FEE). Potěšující je, že mezi vystupujícími nechyběli ani čeští zástupci - Ladislav Zelinka, Petr Kříž, Bohumil Král, Libuše Müllerová, Marcela Žárová, Magdalena Součková nebo Pavel Mertlík.

Témata jednotlivých bloků byla rozdílná, nicméně téměř ve všech vystoupeních se objevil odkaz na nedávné potíže spojené s americkým Enronem nebo jeho evropskými „následovníky“, na nutnost vyšší míry zajištění kvality vykazovaných údajů, na proces harmonizace účetních standardů ve světovém měřítku, ale i v rámci sjednocené Evropy. Hovořilo se i o návrhu novelizované osmé směrnice EU a o přístupu Evropské komise k profesi jako celku (kvalifikační počínaje a kontrolou dodržování standardů konče).

Téměř 700 příspěvků na oborových přednáškách

Hlavní díl programu tvořily „oborové přednášky“. Během tří dnů bylo v prostorách pražské VŠE prezentováno téměř 700 příspěvků autorů z více než čtyřiceti zemí! Přednášelo se současně v pěti aulách a 23 učebnách, takže každý účastník si musel pečlivě vybírat, která vy-



Představitelé Komory auditorů ČR na kongresu: Viceprezident Vladimír Králíček v diskuzi s Francisem Eversem z mladoboleslavské automobilky Škoda Auto (vlevo). Prezident komory Petr Kříž na sympóziu věnovaném očekávanému vývoji v evropském auditingu po roce 2004 (vpravo společně s Ianem Marianem z Institutu certifikovaných účetních ve Skotsku).



Sympóziium věnované mezinárodním vzdělávacím standardům vedl Michael Walsch z londýnské ACCA (na snímku vlevo společně s Libuší Müllerovou a Bohumilem Králem z VŠE, Claire Eganovou z New Yorku a Alainem Burlandem z Paříže). Velmi zajímavé bylo také sympóziium na téma Politické dopady na IFRS a proces sblížení (na snímku vpravo Karel van Hulle, vedoucí odboru účetnictví a auditu Evropské komise, a Ladislav Zelinka, náměstek ministra financí ČR).

stoupení jsou pro něj nejzajímavější a nejpřínosnější. K orientaci přispělo oborové členění, dobrou pomůckou byla i velmi podrobná publikace, kterou vydala Vysoká škola ekonomická a která zahrnovala abstrakty (výtahy) jednotlivých příspěvků.

V této souvislosti je nutné zmínit, že počet příspěvků prezentovaných na kongresu byl zhruba poloviční proti počtu přihlášek. Kongresová praxe je totiž taková, že každý zájemce o vystoupení zašle pořadatelům v předstihu abstrakt a mezinárodní vědecká komise (jejíž práci řídily a koordinovaly Dana Kovanicová, Marcela Žárová a Libuše Müllerová) rozhodne o tom, zda bude nebo nebude příspěvek do programu zařazen. Jak je patrné, příprava programu byla náročná nejen po organizační, ale také po obsahové stránce. Pokud jde o organizaci, prezidentem organizačního výboru byl Bohumil Král, generálním sekretářem Ladislav Mejzlík a mezi členy nechyběli Jana Ištvánfyová, Jiří Pelák, Vladimír Králíček, Lenka Krupová, Vladimír Zelenka nebo Marie Zelenková.

Většina přednášek se týkala zejména problematiky účetnictví, a člověk se až nestačil divit, z kolika úhlů pohledů je možno na tuto disciplínu nahlížet. Pouhý výčet témat, která na kongresu zazněla, by vydal na samostatnou publikaci, ale k některým zajímavým myšlenkám se možná vrátíme v některém z příštích čísel časopisu Auditor. To též platí i o příspěvcích na téma auditing.

Stovka českých účastníků

Dubnového kongresu Evropské účetní asociace se zúčastnila zhruba stovka českých účetních a auditorů, tedy více než na předchozích kongresech (např. v Kodani nebo Seville bylo cca 20 Čechů). Do určité míry to bylo nepochybně ovlivněno faktem, že se letošní kongres konal v Praze.

Auditoři měli navíc výhodu v tom, že mohou účast na kongresu vykázat jako plnění povinností v rámci kontinuálního vzdělávání.

Pražský kongres EAA byl nesporně velice užitečný a přínosný, nejen pro univerzitní, auditorskou a účetní veřejnost v mezinárodním kontextu, ale také pro místní odborníky.

Přestože většinu nákladů pokryly příjmy z kongresových poplatků, akce by se neobešla bez sponzorů. Je potěšující, že mezi partnery a sponzory akce, která přináší prospěch celé profesi a nejen konkrétním subjektům, nechyběly auditorské firmy PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young, IB Grant Thornton, HZ Praha a Deloitte.

Jaromír Dočkal

Foto autor

PS: Na závěrečném plenárním zasedání 27. kongresu Evropské účetní asociace byl Bohumil Král z VŠE Praha jmenován novým prezidentem EAA. Blahopřejeme!



Na kongresu Evropské účetní asociace nechyběly ani renomované mezinárodní nakladatelské domy, které se specializují na vydávání odborných publikací z oblasti auditu, účetnictví a finančního výkaznictví (vlevo). Jeden ze společenských večerů se uskutečnil v Národním domě na Vinohradech (vpravo).

Obecní dům patřil auditorům a účetním z celého světa

Závěrečná slavnostní večeře (Gala Dinner), pořádaná u příležitosti 27. kongresu Evropské asociace účetních, se uskutečnila v nádherných prostorách pražského Obecního domu, který patří k vrcholným dílům pražské secese. Není divu - na jeho výzdobě se podíleli mj. malíři Micoláš Aleš, Alfons Mucha, Max Švabinský a František Ženíšek, sochař Josef Václav Myslbek a další umělci. Málokdo ví, že Obecní dům byl slavnostně otevřen v roce 1912 a jeho výstavba stála zhruba šest milionů korun (původní rozpočet byl poloviční). Ve své době byl Obecní dům také symbolem technického pokroku: měl vlastní ústřední topení a větrání, výrobu ledu, parní prádelnu a čistírnu, umývárnu lahví a vlastní akumulátorovnu. Hosté zde mivali k dispozici vnitřní telefonní síť a mohli také využívat potrubní poštu, která spojovala jednotlivé sály a místnosti.



Vzhledem k počtu přítomných na slavnostní večeři se hodovalo nejen v hlavním Smetanově sále, odkud jsou naše snímky, ale také v přilehlých saloncích, které jsou pojmenovány po českých velikánech - Riegrovi, Grégrovi, Palackém a Sladkovském. Na snímku vpravo jsme u slavnostní tabule zastihli Ladislava Mejzlíka, Janu Ištvánfyovou a Jiřího Peláka z VŠE, Jense O. Ellinga z Vysoké školy obchodní v Kodani, Karla van Hulleho z Evropské komise a Jaroslavu Durčákovou, rektorku VŠE Praha.



Na uvítanou přichozím vyhrávala pravá moravská cimbálková. Byla hned u vchodu a tak ji nikdo nepřehlédl. Zatímco cimbál chápal cizinci jako místní folklór (zejména japonci a australané neskrývali nadšení), následné vystoupení orchestru Karla Vlacha bylo jednoznačnou výzvou k tanci.



Na tanečním parketu si na své přišli jak milovníci klasiky (vlevo prezident Komory daňových poradců Jiří Nekovář, vpravo Marcela Žárová z VŠE s Karlem van Hulleem z Evropské komise), tak rychlejších tanečních kreačí, např. rock and rollu.

VÝBOR PRO METODIKU

Šestého dubna se v prostorách Institutu Svazu účetních konalo mimořádné společné zasedání členů Výboru pro metodiku KA ČR a Metodické rady Svazu účetních za účasti zástupců Ministerstva financí ČR. Zasedání bylo věnováno problematice dopadu novely zákona DPH, která by měla nabýt účinnosti dnem vstupu České republiky do Evropské unie, na účetnictví.

Přítomní členové diskutovali o předložených materiálech, které se zabývají možnostmi účtování DPH z přijatých plateb a dalšími postupy účtování. Zástupce Ministerstva financí, pracovník GŘ cel, ing. Stuchlík informoval o sběru statistických údajů o vyváženém a dováženém zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými zeměmi Evropského společenství. Jde o tzv. INTRASTAT (více informací najdete v některém z příštích čísel časopisu Auditor a na webových stránkách KA ČR).

Alena Švejdivá, DiS.
referát metodiky

VÝBOR PRO INFORMAČNÍ POLITIKU

Na zasedáních, která se uskutečnila 16. a 30. března, se výbor pro informační politiku zabýval zejména dvěma hlavními body:

- možností průzkumu vnímání auditu a auditorské profese v ČR,
- možností vytvoření diskusního fóra na internetových stránkách KA ČR.

Výbor projednal aktualizované nabídky firem PAN SOLUTIONS a TNS Factum na provedení průzkumu a po zvážení všech aspektů se shodl na tom, že v současné době je prioritní sledování legislativních norem a návrhů zákonů, které se týkají auditorské profese nebo na ni mohou mít bezprostřední vliv, a legislativní poradenství ke konkrétním připravovaným zákonům. Z jednání vyplynul závěr, že by Komora auditorů ČR měla v první řadě uzavřít smlouvu s firmou PAN SOLUTIONS, která by zahrnovala za prvé pravidelný monitoring připravovaných a projednávaných legislativních norem za přiměřenou měsíční odměnu a za druhé legislativní poradenství při přijímání konkrétního zákona formou ad hoc dílčích dodatků ke smlouvě.

Rozhodnutí ohledně uzavření smlouvy o průzkumu vnímání auditorů a auditorské profese v ČR s firmou TNS Factum se členové po prostudování aktualizované nabídky dohodli odložit na pozdější dobu, v závislosti na finančních možnostech KA ČR. Případný průzkum by se přitom měl zaměřit na dvě skupiny. První z nich jsou povinně auditované společnosti a druhou ostatní subjekty, které nemají povinnost auditu stanovenou zákonem nebo nemají povinnost být auditovány auditory podle zákona o auditorech (např. územně samosprávné celky apod.).

S přihlédnutím k podnětům z řad auditorů se výbor zabýval také možností vytvoření diskusního fóra na

uzavřených webových stránkách KA ČR. Po prostudování konkrétní širší nabídky firmy Actum se členové výboru dohodli přijmout pouze nabídku na implementaci www diskusního fóra.

Toto fórum by mělo sloužit k přímé komunikaci a interakci auditorů, k diskusi o aktuálních tématech a problémech a ke vzájemné konzultaci. O spuštění diskusního fóra vás budeme informovat v časopise Auditor. Fórum by nemělo být obdobou dotazů auditorů a odpovědí KA ČR, které jsou nyní v sekci „Odborná stanoviska“ v části pro auditory.

Pokračují práce na vydání časopisu Auditor Speciál, zatím však nejsou k dispozici všechny příspěvky a autoři budou urgováni.

Výbor pověřil ing. Hampla, aby projednal se zástupci firmy Deloitte & Touche jejich časové možnosti a cenovou relaci za aktualizaci Manuálu č. 1.

Byla zahájena reciproční výměna informací, recenzí ap. mezi KA ČR a KDP, resp. mezi časopisem Auditor a Bulletinem KDP.

Ing. Marie Kučerová
Výbor pro informační politiku
Hana Bečvářová
referát pro vnější vztahy

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (komise nebo DK) na operativních jednáních a plenárním zasedání dne 18. března 2004 v Praze

projednala:

- Závěry řádných preventivních dohlídek provedených u dvou auditorů, které odhalily dílčí a jednotlivé nedostatky v procesu plánování a dokumentace výsledků auditů účetních závěrek v kontrolovaných spisech auditora. Dozorčí komise vyslovila souhlas s uzavřením dohlídek na úrovni DK s tím, že u jednoho auditora bude proveden další dohled v roce 2006. Kromě toho komise doporučila jednomu auditorovi účast na školení organizovaném KA ČR k problematice výkonu a dokumentace výsledků statutárních auditů ve spise auditora.
- Způsob uzavření a postup prošetření šesti stížností a podnětů (především na kvalitu poskytnutých auditorských služeb členy KA ČR) a uložila příslušným členům DK a zaměstnancům referátu dohledu (RD) konkrétní úkoly k realizaci do příštího zasedání.
- Aktualizaci (změny a doplnění) rámcového plánu řádných a mimořádných dohlídek a následných kontrol plnění opatření k nápravě u vybraných auditorů a u auditorských společností na 1. pololetí 2004, z objektivních důvodů na straně objektů i subjektů dohledu.
- Kooptaci ing. Otmara Urbana z Třince do dozorčí komise dnem 18. března 2004.

zabývala se:

- Výsledky výběrového řízení s potencionálními zájemci na obsazení pozice odborného referenta v referátu dohledu. Výběrová komise složená se zástupců dozorčí komise a úřadu komory vybrala dva

uchazeče s předpokládaným nástupem v dubnu 2004.

- Sladěním názorů na praktickou aplikaci a kontrolu dodržování vybraných ustanovení Etického kodexu platného od 1. ledna 2004.
- Strategii dopracování změn v Dozorčím řádu (DŘ) za účelem předložení DŘ ke schválení letošního XIV. sněmu auditorů.
- Společným postupem DK s nositeli úkolů, zakotvených v dokumentu – Priority KA ČR roce 2004 a souvisejícími se sledováním kvality auditorské činnosti.
- Vyvozením závěru, který vyplynul z dosavadního průběhu 1. etapy mimořádné dohlídky u auditorské společnosti Deloitte & Touche, spol. s r.o., Praha

(D&T), orientované na poskytnuté auditorské služby touto auditorskou společností KB, a.s., za účetní období 1998, v souvislosti s poskytováním součinnosti pracovní skupině KA ČR odpovědným zástupcem (D&T).

vzala na vědomí:

- Stručnou informaci o průběhu klubového večera na téma Výsledky dohledu auditorské profese - poznatky a prevence, který se uskutečnil 16. 3. 2004 v Praze a jehož se zúčastnili lektori ing. Běloubek a ing. Gebauer.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

daně

Uplatnění DPH při nákupu rizikových pohledávek

Předkládají:

Mgr. Ing. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585
Ing. Vladimír Krivánek, daňový poradce, č. osvědčení 3429

Poznámka: V tomto příspěvku se zabýváme pouze odkupem dlouhodobých (především úvěrových) pohledávek po splatnosti, který je obvykle realizován za zlomek jejich nominální hodnoty. Problém vykupování pohledávek před jejich splatností (factoring) je řešen v samostatném příspěvku kolegů Ing. Pátka a Ing. Diviše („Uplatňování DPH v případě služeb vykupování dluhů a pohledávek“).

Popis problému, právní rámec

Zákonem č. 322/2003 Sb. došlo s účinností od 1. října 2003 ke změně § 28 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Dle novelizovaného znění § 28 již nejsou služby, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek, považovány za finanční služby. Pro přehlednost níže uvádíme relevantní části § 28 ZDPH:

- Znění § 28 odst. 2 písm. i) a písm. j) platné do 30. 9. 2003

„Od daně jsou osvobozeny tyto finanční činnosti:

- i) úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem,
- j) poskytování služeb, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek.“

- Znění § 28 odst. 1 písm. u) platné od 1. 10. 2003

„Finanční činností se pro účely tohoto zákona rozumí: úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; finanční činností není poskytování služeb, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek.“

Dle našeho názoru mohou v praxi nastat nejasnosti s výkladem pojmu „služby, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek“. Cílem tohoto příspěvku je zajistit k tomuto problému jednotný výklad.

Rozbor problematiky

Domníváme se, že při výkladu nového znění § 28 odst. 1 písm. u)

ZDPH je nutné zvážit, zda se v konkrétním případě jedná o poskytování služby „vykupování dluhů a pohledávek“, která by byla zdanitelným plněním.

V praxi se často můžeme setkat se situací, kdy plátce daně kupuje dlouhodobou, nejčastěji úvěrovou pohledávku (nebo portfolio pohledávek) po splatnosti s cílem tyto nabyté pohledávky dále spravovat (vyřadit, případně dále prodat). Na nabyvatele společně s právy spojenými s nabytými pohledávkami přecházejí i veškerá s nimi spojená ekonomická rizika (zejména riziko nesplacení).

Podle našeho názoru nedochází nákupem těchto rizikových pohledávek po splatnosti k žádnému poskytování služby kupujícím prodávajícímu. Nákup rizikových pohledávek, při kterém na kupujícího přecházejí veškerá související ekonomická rizika, proto není zdanitelným plněním pro účely DPH.

Od této situace je třeba odlišit skutečné poskytování služby vyku-

pování pohledávek, které je obvykle spojeno s efektivním financováním prodávajícího kupujícím (faktoring, forfaiting). V těchto případech často nedochází k přechodu ekonomických rizik souvisejících s nakupovanými pohledávkami (např. riziko nesplacení) na kupujícího nebo prodávající poskytne kupujícímu určitou garanci výnosů z převedené pohledávky.

Závěr

Navrhujeme potvrdit, že výše zmíněný nákup rizikových pohledávek po splatnosti není zdanitelným plněním pro účely DPH.

Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k výše uvedeným problémům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

MF podmíněně souhlasí s návrhem závěru, tj., že v případě, kdy plátce daně kupuje dlouhodobou pohledávku (nebo portfolio pohledávek) po splatnosti s cílem tyto nabyté pohledávky dále spravovat (vymáhat, případně dále prodat) a na nabyvatele společně s právy

spojenými s nabytými pohledávkami přecházejí i veškerá s nimi spojená ekonomická rizika (zejména riziko nesplacení), se nejedná o zdanitelné plnění pro účely DPH, a to tehdy, pokud není zřejmé (prokazatelné), že k tomuto nákupu je nabyvatel pohledávky zavázán smlouvou a poskytuje tedy pro prodávajícího tuto specifickou službu.

Stanovisko předkladatelů

Předkladatelé souhlasí se závěrem MF ČR.

právo

Zkrácení daně

Znak skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností totiž je nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, přičemž k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s takovým jednáním (opomenutím) povinné osoby.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 11 Tdo 265/2002, ze dne 12. 2. 2003)

Nejvyšší soud České republiky projednal v neveřejném zasedání dovolání podané obviněným PhDr. M. Ř., proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2002, sp. zn. 1 To 1182/2001, jako soudu odvolacího v trestní věci vedené u Okresního soudu v Olomouci pod sp. zn. 2 T 211/99, a roz-

hodl tak, že z podnětu dovolání obviněného PhDr. M. Ř. se ohledně tohoto obviněného podle § 265k odst. 1 tr. ř. a ohledně obviněného A. J. podle § 265k odst. 2 tr. ř. s přiměřeným použitím ustanovení § 261 tr. ř. zrušují rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2002, sp. zn. 1 To 1182/2001 a rozsudek Okresního soudu v Olomouci ze dne 26. 10. 2001, sp. zn. 2 T 211/99. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. se zrušují také další rozhodnutí na zrušené rozsudky obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu a podle § 265m odst. 1 tr. ř. se ve věci rozhoduje tak, že obvinění PhDr. M. Ř., A. J., se zprošťují podle § 226 písm. b) tr. ř. obžaloby pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zák., jehož se měli dopustit tím, že jako jednatelé nakladatelství A. spol. s r. o., se sídlem v O. na ul. 28. ř. č. 5 přesto, že byli poplatníky důchodové daně podle ustanovení § 2 zák. č. 157/1989 Sb., nepodali daňové přiznání za období roku 1991, ačkoliv měli čistý zisk ve výši 1 480 606 Kč, neučinili tak ani po výzvě Finančního úřadu v O. a zkrátily důchodovou daň o částku 552 000 Kč, tedy měli ve větším roz-

sahu zkrátit daň a způsobit tímto činem značnou škodu.

Z odůvodnění:

Rozsudkem Okresního soudu v Olomouci ze dne 26. 10. 2001, sp. zn. 2 T 211/99, byl obviněný PhDr. M. Ř. (spolu se spoluobviněným A. J.) uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák. Za tento trestný čin byl odsouzen podle § 152 odst. 2, § 35 odst. 2, § 53 odst. 1 tr. zák. k souhrnnému peněžitému trestu ve výši 50 000 Kč, za současného zrušení výroku o trestu z rozsudku Okresního soudu v Olomouci ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. 2 T 102/99, jakož i dalších rozhodnutí na tento výrok obsahově navazujících, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením pozbyla podkladu. Pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, byl stanoven náhradní trest odnětí svobody v trvání pěti měsíců.

Proti tomuto rozsudku podal obviněný PhDr. M. Ř. (i obviněný J.) odvolání, z jehož podnětu Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 8. 3. 2002, sp. zn. 1 To 1182/2001, napadený rozsudek v celém rozsahu zrušil a za podmínek § 259 odst. 3 tr. ř. nově rozhodl tak, že obvině-

ho PhDr. M. Ř. uznal vinným trestným činem zkrácení daně podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák., ve znění zák. č. 557/1991 Sb. Za tento trestný čin jej pak odsoudil podle § 148 odst. 2 tr. zák., ve znění zák. č. 557/1991 Sb., § 35 odst. 2 tr. zák. a § 53 odst. 1 tr. zák. k souhrnnému peněžitému trestu ve výši 50 000 Kč, přičemž pro případ, že by peněžité trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, stanovil náhradní trest odnětí svobody v trvání pěti měsíců. Současně zrušil výrok o trestu z rozsudku Okresního soudu v Olomouci ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. 2T 102/99, jakož i dalších rozhodnutí na tento výrok obsahově navazujících, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Opis tohoto rozsudku byl doručen obviněnému J. dne 8. 4. 2002, jeho obhájci dne 4. 4. 2002, obviněnému Ř. dne 10. 4. 2002, jeho obhájci dne 5. 4. 2002 a Okresnímu státnímu zastupitelství v Olomouci dne 5. 4. 2002.

Podle skutkových zjištění soudu I. stupně převzatých soudem odvolacím se obvinění shora uvedeného trestného činu dopustili tím, že jako jednatelé nakladatelství A. spol. s r. o., se sídlem v O. na ul. 28. ř. č. 5 (krajským soudem je zde chybně uvedena adresa „18. ř. č. 5“) přesto, že byli poplatníky důchodové daně podle § 2 zák. č. 157/1989 Sb., nepodali daňové přiznání za období roku 1991, ačkoliv měli čistý zisk ve výši 1 480 606 Kč, neučinili tak ani po výzvě Finančního úřadu v O. a zkrátali důchodovou daň o částku 552 000 Kč.

Proti shora citovanému rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal obviněný PhDr. M. Ř. (dále jen „obviněný“) prostřednictvím svého obhájce dne 28. 5. 2002 dovolání. Napadl jím výrok o vině trestným činem, přičemž jako důvod dovolání uvedl, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku a na celkovém nesprávném právním posouzení právních předpisů upravujících v dané době materii obchodního práva, placení daní a správy daní a poplatků. Odkázal přitom na zákonné ustanovení § 265b písm. f) tr. ř.

V textu tohoto mimořádného opravného prostředku dovolatel uvádí, že soud zejména porušil zákon tím, že celý proces probíhal až

poté, kdy byla obchodní společnost pravomocným rozhodnutím vrchního soudu vymazána z obchodního rejstříku, čímž zanikla i případná jeho právní odpovědnost za odvedení daní. Současně s žádostí o výmaz z obchodního rejstříku totiž předložil písemný souhlas správce daně, jímž tento potvrdil, že daňový subjekt nemá žádné daňové nedoplatky a souhlasí s jeho výmazem. Dále ukazuje na ustanovení § 40 odst. 8 a § 44 zák. č. 337/1992 Sb., která podle něj soud zcela pominul, když pouze vytrhl § 35 odst. 2 citovaného zákona a nesprávně jej interpretoval. Konstatoval, že podle jeho názoru nepodání daňového přiznání není trestným činem, neboť pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici a nebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

Další pochybení soudu spatřuje v neúplnosti provedení dokazování a nesprávném hodnocení některých provedených důkazů. Uvádí, že soud pochybil, když nevyžádal vyměřovací spis finančního úřadu ke zjištění, zda byl dodržen postup podle § 46 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ale spokojil se se svědeckou výpovědí Ing. Ch. jako představitelky finančního úřadu. Nebylo tak podle něj prokázáno, proč byla jako daň stanovena právě částka 522 000 Kč. Soud pouze přejal jinak neprokázané a realitě neodpovídající domněnky pracovnice finančního úřadu, které označil za nezpochybnitelné a nepřipustil další prokazování těchto skutečností jinými důkazními prostředky, např. vypracováním znaleckého posudku. Dodává, že z provedených důkazů je zřejmé, že výše částky, o kterou měla být daň údajně zkrácena, byla finančním úřadem stanovena bez řádného ověření stanoveného zákonem. Výpočet, který použil finanční úřad pak podle obviněného nemůže sloužit jako jednoznačný důkaz v trestním řízení. Poukazuje dále na to, že k dalším důkazům provedeným listinou a svědeckou výpovědí, které ozřejmovaly okolnosti právního nástup-

nictví původní společnosti, soud nepřihlédl, případně z nich nevyvodil žádné závěry. Neúplnost dokazování namítá i ve vztahu k nedostatečně objasněnému rozdílu mezi výší daně nula, předpokládané § 44 odst. 1 zák. č. 337/1992 sb., a výší daně stanovené správcem podle pomůcek. Zjištění této skutečnosti přitom bylo podstatné k posouzení existence úmyslu spáchat trestný čin. Pro objektivní a důkladné posouzení celé materie v trestním řízení je podle obviněného nezbytné vypracování znaleckého posudku z oboru ekonomiky, daní a účetnictví.

Závěrem dovolatel navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. napadené rozhodnutí zrušil a podle § 265l odst. 1 tr. ř. Krajskému soudu v Ostravě přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Následně obviněný na výzvu dovolacího soudu podáním ze dne 12. 9. 2002 vyjádřil souhlas s projednáním dovolání v neveřejném zasedání ve smyslu § 265r odst. 1 písm. c) tr. ř.

K podanému dovolání se podrobně vyjádřil státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství. V úvodu vyjádření konstatuje, že ačkoli dovolatel odkázal na zákonné ustanovení § 265b odst. 1 písm. f) tr. ř., ze slovního vymezení důvodu dovolání, jakož i dalšího jeho textu je zcela zřejmé, že měl na mysli dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Část námitek dovolatele směřujících proti vyčíslení daňového úniku a související neúplnosti provedení dokazování považuje státní zástupce za námítky proti skutkovým zjištěním, které se nekryjí s žádným dovolacím důvodem podle § 265b tr. ř. Pouze námítky vůči existenci zákonných znaků trestného činu podle § 148 tr. zák. mají podle něj charakter právní. K těmto pak uvádí, že firma A., s. r. o. zanikla až po datu, do kterého měl obviněný podat daňové přiznání. Zánik právnické osoby přitom z hlediska trestního práva hmotného nemá vliv na trestní odpovědnost fyzických osob za jednání, kterého se dopustily v souvislosti s postavením statutárních orgánů zaniklé právnické osoby. Odkazy dovolatele na zákon č. 337/1992 Sb. považuje, vzhledem k počátku jeho

účinnosti až k 1. 1. 1993, za bezpředmětné. Nepodání daňového přiznání, tj. nepřiznání daně, je přitom jednou z forem zkrácení daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák.. Nebyla-li daň vůbec přiznána, výše zkrácení se rovná celé výši povinné platby. Skutečnost, že finanční úřad v O. dlouho poté, co mělo být učiněno daňové přiznání, udělil souhlas s výmazem společnosti A., s. r. o. z obchodního rejstříku, považuje státní zástupce za nerozhodnou z hlediska existence zákonných znaků trestného činu podle § 148 tr. zák. Zásadně platí, že při řešení otázek viny není soud rozhodnutím finančního úřadu vázán. S odkazem na výše uvedené názory proto státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud podané dovolání podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl, neboť jde o dovolání zjevně neopodstatněné. Pro případ, že by Nejvyšší soud rozhodl jiným nežli navrhovaným způsobem, vyslovil souhlas s projednáním věci v neveřejném zasedání ve smyslu § 265r odst. 1 písm. c) tr. ř.

Nejvyšší soud jako soud dovolací (§ 265c tr. ř.) nejprve shledal, že dovolání je v této věci přípustné (§ 265a odst. 1, 2 písm. a) tr. ř.), že bylo podáno v zákonné lhůtě, jakož i na místě, kde lze podání učinit (§ 265e odst. 1, 3 tr. ř.), a že bylo podáno oprávněnou osobou (§ 265d odst. 1 písm. b), odst. 2 tr. ř.).

Vzhledem k tomu, že dovolání lze podat jen z důvodů uvedených v ustanovení § 265b tr. ř., musel Nejvyšší soud dále posoudit otázku, zda obviněným uplatněné dovolací důvody lze považovat za důvody uvedené v citovaném ustanovení zákona, jejichž existence je zároveň podmínkou provedení přezkumu napadeného rozhodnutí dovolacím soudem. V úvahu přitom přicházelo posouzení pouze ve vztahu k části ustanovení § 265b tr. ř., a to k odstavci prvnímu.

Nejprve bylo třeba odstranit pochybnosti ohledně dovolatelem nepřesně uvedeného odkazu na zákonné ustanovení § 265b písm. f) tr. ř. Ustanovení § 265b se přímo nečlení na písmena, tato členění obsahuje až jeho odstavce první. Přesnější označení by tedy bylo § 265b odst. 1 písm. f) tr. ř. I toto označení je však zjevně nesprávné, neboť obviněný vymezil dovolací důvod slovně tak, že napadené rozhodnutí

spočívá na nesprávném právním posouzení skutku a na celkovém nesprávném právním posouzení některých dalších právních předpisů. Z toho zjevně vyplývá úmysl obviněného napadnout rozhodnutí prostřednictvím zákonného důvodu uvedeného v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., jemuž odpovídá slovní vyjádření odvolacího důvodu, jakož i některé věcné námitky vůči napadenému rozhodnutí.

Podle ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. lze dovolání podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení. V tomto ustanovení ani v žádném z dalších ustanovení § 265b odst. 1 tr. ř. není



pouští, jako důvod dovolání, že by rozhodnutí bylo založeno na nesprávném skutkovém zjištění.

Z jiného důvodu, než je uveden v § 265b tr. ř., je dovolání podáno i v případě, kdy je v něm sice citováno některé z ustanovení § 265b tr. ř., ale ve skutečnosti jsou vytykány vady, které zákon jako důvod dovolání nepřipouští. Tak je tomu z části i v tomto případě. Část námitek dovolatele směřuje vůči úplnosti provedení dokazování a správnosti hodnocení některých provedených důkazů soudem a z toho vyplývajících závěrů ohledně způsobu vyčíslení výše daňového základu a neodvedené daně a ohledně identifikace subjektu daně. Takový závěr soudů je však závěrem skutkovým, který teprve tvoří podklad pro hmotně právní posouzení skutku z hlediska naplnění znaků skutkové podstaty v konkrétním případě v úvahu přicházejícího trestného činu. Přitom skutková zjištění soudů,

jak již bylo uvedeno, nelze dovoláním v těchto souvislostech napadat.

Nejvyšší soud tedy k této části dovolání musí konstatovat, že shora citovanými a v textu dovolání konkrétně uplatněnými argumenty zákonný dovolací důvod naplněn nebyl, a proto je ve smyslu § 265i odst. 1 písm. b) tr. ř. dovolání v této části podáno z jiného důvodu, než povoluje zákon.

Shora konstatovaná vada dovolání je jedním ze samostatných důvodů, pro které je Nejvyšší soud povinen dovolání odmítnout (§ 265i odst. 1 písm. b) tr. ř.). K tomuto postupu dovolací soud přistoupí, pokud se důvody odmítnutí dovolání vztahují k celému jeho rozsahu. Jelikož tak tomu v tomto konkrétním případě není (viz další část odůvodnění), je na místě toliko konstatovat, že napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení nebylo ve smyslu vadně uplatněných (nepřípustných) námitek podle § 265i odst. 3, 4 tr. ř. přezkoumáno.

K řádnému uplatnění zákonem upraveného dovolacího důvodu došlo ve zbývajících částech dovolání. Konkrétní argumentace zde uvedenému důvodu odpovídá. Nejvyšší soud proto přezkoumal zákonnost a odůvodněnost napadeného výroku rozsudku Krajského soudu v Ostravě, a to v rozsahu zmíněného důvodu dovolání, jakož i řízení napadenému rozhodnutí předcházející.

První námitkou dovolatele, kterou poukazuje na porušení zákona napadeným rozhodnutím je, že trestní řízení probíhalo až poté, kdy byla obchodní společnost vymazána z obchodního rejstříku, čímž zanikla i jeho případná právní odpovědnost za odvedení daní.

Zde je možno konstatovat, že s totožnou námitkou obviněného se již vypořádal ve svém rozhodnutí krajský soud. Nejvyšší soud s jeho závěry, jakož i se související částí vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství souhlasí. Obviněný byl osobou zastupující jako statutární orgán navenek subjekt, jenž byl poplatníkem důchodové daně ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zák. č. 157/1989 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jako osoba jednající za poplatníka daně byl povinen podle § 14 odst. 1 téhož zákona podat daňové přiznání k důchodové dani orgánu vykonávajícímu správu daně do 15.

února po uplynutí zdaňovacího období (jímž byl podle § 13 citovaného přepisu kalendářní rok) a připojit k němu účetní uzávěrku a další potřebné doklady. K zániku subjektu pak podle skutkových zjištění soudu I. stupně došlo dnem právní moci rozsudku Okresního soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 1992, sp. zn. 14 C 179/91, tj. dnem 21. 3. 1992. Není tedy pochyb o tom, že obviněný byl osobou odpovědnou za podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 1991, neboť toto byl poplatník povinen učinit do dne 15. 2. 1992, tj. ještě před svým zánikem.

Pokud pak jde o trestní odpovědnost obviněného ve vztahu k předmětnému jednání, zásadně platí, že zánik právnické osoby z hlediska trestního práva hmotného nijak nesusouvisejí a nemá vliv na trestní odpovědnost fyzických osob za jednání, kterého se tyto osoby dopustily v souvislosti s postavením statutárních orgánů posléze zaniklé právnické osoby.

Vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství je třeba dát za pravdu i ve vztahu k námitce dovolatele spočívající v tvrzení, že krajský soud pochybil, pokud ignoroval pravomocné rozhodnutí soudu o výmazu dotčené společnosti z obchodního rejstříku a zejména jemu předcházející pravomocné rozhodnutí finančního úřadu, z něhož vyplývá, že společnost nemá žádné daňové nedoplatky.

Jak již bylo uvedeno, okolnost zániku právnické osoby a jejího výmazu z příslušného rejstříku na trestněprávní odpovědnost fyzické osoby jako jejího tehdejšího statutárního orgánu nemá vliv. Pokud jde o rozhodnutí správce daně, kterým tento ve smyslu § 35 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, udělil souhlas s výmazem z obchodního rejstříku, tím nebyl soud v trestním řízení z hlediska posouzení viny obviněného vázán a okolnosti jednání, jež mělo spočívat ve zkrácení daně správně posuzoval v rámci zjišťování skutkového stavu věci a jejího hodnocení ve vztahu k daňovým předpisům samostatně.

Poslední výhradou dovolatele vůči napadenému rozhodnutí je, že podle jeho názoru samotné nepodání daňového přiznání není trestným

činem. Vychází přitom z výkladu příslušných ustanovení zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož, pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici a nebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

K tomu Nejvyšší soud uvádí: Trestného činu zkrácení daně podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák., ve znění zák. č. 557/1991 Sb., se dopustil ten, kdo ve větším rozsahu zkrátil daň, poplatek nebo jinou jím podobnou dávku a způsobil takovým činem značnou škodu.

Obligaturní znaky objektivní stránky skutkové podstaty uvedeného trestného činu jsou vyjádřeny termínem zkrátit daň, poplatek nebo jinou dávku. Z hlediska obligaturního znaku subjektivní stránky pak musí jít o jednání úmyslné.

Za zkrácení daně, poplatku či jiné podobné platby je trestněprávní teorií i praxí jednotně považováno jednání (příp. i opomenutí) pachatele, v jehož důsledku je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň (či jiná dávka) nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde (viz. např. rozh. č. 25/1968-I., 5/1973-I., 28/1979 Sb. rozh. tr.). Do účinnosti zákona č. 253/1997 Sb., jímž byl novelizován trestní zákon, bylo za zkrácení daně považováno i vylákání daňové výhody.

Po zvážení uvedeného výkladu skutkové podstaty trestného činu podle § 248 tr. zák. dospěl Nejvyšší soud k závěru, že jednáním, resp. opomenutím obviněného popsáním v napadeném rozsudku Krajského soudu v Ostravě nebyly naplněny všechny znaky trestného činu, jímž byl dovolatel uznán vinným.

Předně je Nejvyšší soud toho názoru, že nelze obecně dovozovat skutečnost zkrácení jakékoliv daně či jiné platby relevantní z hlediska předmětné skutkové podstaty trestného činu (dále jen „daň“) již z pouhého faktu, že příslušnou osobou nebylo podáno daňové přiznání. Jak již bylo výše uvedeno, k naplnění znaků objektivní stránky trestné-

ho činu je třeba, aby k nevyměření daně či vyměření nižší daně došlo v příčinné souvislosti s jednáním pachatele. I když vyměření daně ve vyměřovacím stádiu daňového řízení zpravidla souvisí s daňovým přiznáním či hlášením, může k němu dojít i na základě jiných skutečností.

V posuzované věci byla daňová povinnost k důchodové dani upravena zák. č. 157/1989 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž podrobnosti daňového řízení byly upraveny vyhláškou ministerstva financí č. 16/1962 Sb.

Podle § 14 odst. 1 označeného zákona byl poplatník povinen podat daňové přiznání do 15. února po uplynutí zdaňovacího období, kterým byl podle § 13 kalendářní rok. Přitom je daňové přiznání povinen podat v každém případě; není rozhodující, zda mu vznikla daňová povinnost (výjimka z této povinnosti stanovená v zákoně se na tento případ nevztahuje). Podle § 14 odst. 9 téhož zákona, nebylo-li daňové přiznání nebo dodatečné přiznání podáno včas, mohl orgán vykonávající správu daně důchodovou daň zvýšit až o 10 %. Podle § 15, označeného jako vyměření daně, pak důchodovou daň vyměřoval orgán vykonávající správu daně po uplynutí zdaňovacího období, o vyměření daně vyrozuměl poplatníka daňovým výměrem. Podle § 7 odst. 4 vyhlášky č. 16/1962 Sb., nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení včas, byl národní výbor (později správce daně) oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které měl po ruce, nebo které si opatřil (např. postupem podle § 10).

Obdobnou úpravu vyměřovacího řízení obsahuje i navazující úprava daňového řízení zák. č. 337/1992 Sb., podle níž se postupovalo od 1. 1. 1993 (viz. § 101), a to v § 44 označeném jako stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení.

V daném případě právnická osoba, za kterou obviněný jednal, podléhala povinnosti přihlášení se k daňové registraci podle § 11 zák. č. 157/1989 Sb.

Z uvedených předpisů je zřejmé, že daňové přiznání je toliko jedním institutem, na základě něhož dojde k vyměření daně. Další možností,

IAS 8 - Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetní politice

Tento standard vstoupil v platnost 1. ledna 1995 a nahradil původní standard IAS 8 - Neobvyklé položky a položky předcházejícího období a změny v účetní politice. S platností od roku 2005 dochází v tomto standardu k podstatným změnám, včetně změny jeho názvu. Nový název Standardu 8 bude znít: **Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby**.

Stávající standard (platný do konce roku 2004) se skládá ze dvou částí:

1. První část je v podstatě doplněk k IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. V této části standard vymezuje obsah mimořádné oblasti výsledovky a některé požadavky na zveřejňování určitých položek výsledovky. V rámci novely platné

od roku 2005 byly v této části standardu provedeny změny – mimořádná oblast výsledovky byla v rámci Mezinárodních účetních standardů **zcela zrušena** a zbytek této části standardu se přesouvá do Standardu 1.

2. Druhá část se zabývá otázkou volby účetních politik ze strany společností, které vykazují podle Mezinárodních účetních standardů, změnami v účetních politikách, dále účetními postupy v případech změn v účetních odhadech (výše odpisů, výše opravných položek, rezerv) a v případech oprav chyb, které vznikly v minulých účetních obdobích.

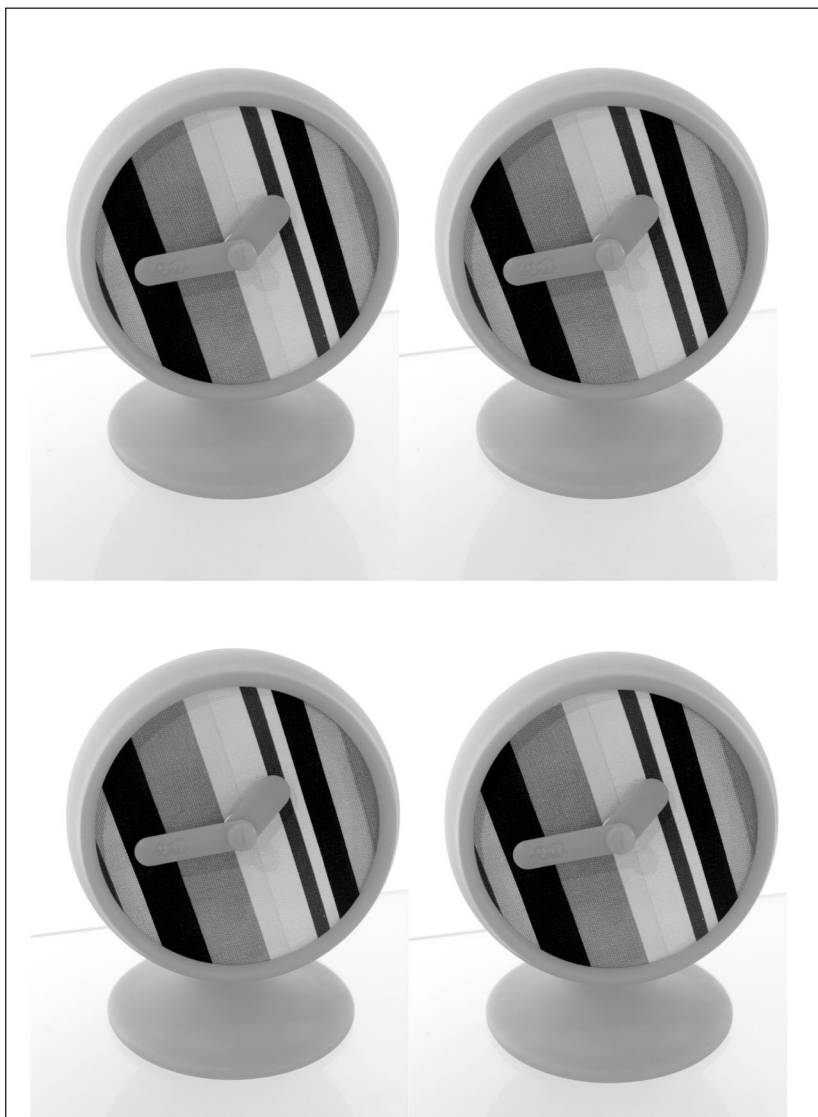
Mimořádná oblast výsledovky podle IAS 8 (do konce roku 2004)

Pokud se týká vymezení mimořádné oblasti ve výsledovce, definoval standard před novelou mimořádné položky takto:

Mimořádné položky (Extraordinary Items) jsou výnosy nebo náklady, které vyplývají z událostí nebo transakcí, které jsou jasně odlišné od běžných činností podniku, a proto se neočekává, že se budou opakovat často nebo pravidelně.

Běžná činnost podniku pak byla charakterizována takto:

Běžné činnosti (Ordinary Activities) jsou jakékoliv činnosti, kterými se podnik zabývá jako součástí svého podnikání, a takové související aktivity, v jejichž podpoře se podnik angažuje, a které tyto činnosti provádějí nebo z těchto činností vyplývají.



Standard požadoval samostatné zveřejnění každé mimořádné položky. Jako příklady mimořádných položek výsledovky standard uváděl:

- vyvlastnění aktiv (znárodnění),
- zemětřesení nebo jiná přírodní katastrofa.

Mezinárodní účetní standardy tedy do roku 2004 redukovaly mimořádnou oblast na minimum případů. Od roku 2005 přestává tato oblast výsledovky existovat úplně.

ÚČETNÍ POLITIKY, ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH A CHYBY

Mezinárodní účetní standard 8 řeší otázku, jakým způsobem má vedení společnosti volit účetní politiku, jak přistupovat k situacím, kdy společnost tuto politiku mění, ve kterém účetním období má podnik vykázat situaci, když např. v běžném období zjistí, že v některém z minulých účetních období došlo v jeho účetnictví k chybě, nebo pokud provádí změnu v účetním odhadu.

Teoreticky existují pro tyto situace dvě možnosti řešení:

1. změnu nebo opravu provést ve výkazech období, kdy vznikla, tzn. v minulých účetních obdobích,
2. změnu nebo opravu provést ve výkazech běžného období, popřípadě v obdobích následujících.

Konkrétní řešení podle IAS 8 závisí právě na tom, zda se jedná o změnu účetní politiky, změnu v účetním odhadu nebo opravu chyb.

Stávající standard (platný do konce roku 2004) definoval tyto pojmy:

Zásadní (podstatné) chyby (Fundamental Errors):

Chyby zjištěné v běžném období, které jsou tak významné, že finanční výkazy jednoho nebo více předcházejících období nemohou být nadále pokládány za spolehlivé k datu jejich zveřejnění.

Účetní politiky (Accounting policies):

Specifické principy, základny, konvence, pravidla a postupy přijaté společností pro přípravu a zveřejňování finančních výkazů.

Jestliže standard platný do roku 2004 definoval pouze 4 pojmy (mimořádné položky, běžná činnost, zásadní chyby a účetní politiky), novelizovaný standard zrušil v oblasti definic pojmy „Mimořádné položky“ a „Běžná činnost“ a naopak oblast definic týkající se změn v účetních odhadech, oprav chyb a změn v účetních politikách podstatně rozšířil.

S platností od roku 2005 obsahuje IAS 8 tyto definice:

Účetní politiky (Accounting Policies) jsou specifické principy, základny, konvence, pravidla a postupy přijaté společností pro přípravu a zveřejňování finančních výkazů.

Změna v účetním odhadu (Change in Accounting Estimate) je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, která vyplývá ze zhodnocení současného stavu a očekávaných budoucích užiteků a povinností souvisejících s aktivy a závazky. Změny v účetních odhadech vyplývají z nových informací nebo nového vývoje a nejsou tudíž opravami chyb.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) (International Financial Reporting Standards) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Obsahují:

- a) Mezinárodní standardy finančního výkaznictví,
- b) Mezinárodní účetní standardy,
- c) Interpretace vytvořené Výborem pro interpretace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRIC) nebo původního Stálého interpretačního výboru (SIC).

Významné (Material) Opomenutí nebo nesprávné uvedení položek je významné, pokud může, jednotlivě nebo společně, ovlivnit ekonomická rozhodování uživatelů přijímaná na základě finančních výkazů. Významnost závisí na velikosti a podstatě opomenutí nebo nesprávného uvedení posuzované v rámci stávajících okolností. Určujícím faktorem může být velikost nebo podstata položky nebo kombinace obou.

Chyby minulých období (Prior Period Errors) jsou opomenutí nebo nesprávné uvedení položky ve finančních výkazech společnosti v jednom nebo více minulých obdobích, které vyplývají z neuplatnění nebo chybného uplatnění odpovídajících informací, které:

- a) Byly k dispozici v době, kdy finanční výkazy byly schvalovány k vydání, a
- b) Mohly být zdůvodněně předpokládány a brány v úvahu v rámci přípravy a prezentace těchto finančních výkazů.

Tyto chyby zahrnují matematické omyly, omyly v aplikaci účetních politik, přehlédnutí nebo chybnou interpretaci faktů a podvody.

Retrospektivní aplikace (Retrospective Application) je aplikace nové účetní politiky do transakcí, jiných událostí nebo podmínek tak, jako kdyby tato politika byla aplikována vždy.

Retrospektivní přepočítání (Retrospective Restatement) je oprava vykazování, měření a zveřejnění částek prvků finančních výkazů tak, jako kdyby k chybě v minulých obdobích vůbec nedošlo.

Neproveditelné (Impracticable)

Aplikace požadavku je neproveditelná, pokud jej společnost nemůže aplikovat ani poté, co vynaložila veškeré úsilí k tomu, aby jej aplikovala. Pro konkrétní minulé období je neproveditelné aplikovat změnu v účetní politice zpětně nebo provést retrospektivní přepočítání kvůli opravě chyby, pokud:

- a) Efekt retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočítání nelze určit,
- b) Retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočítání vyžaduje povědomí o tom, co by mělo být záměrem vedení v daném období,
- c) Retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočítání vyžaduje podstatné odhady částek a není možné objektivně rozlišit informace o těch odhadech, které:
 - Poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu (datům), k nimž měly být částky vykazovány, měřeny

nebo zveřejněny, a

- byly by dostupné v době, kdy byly finanční výkazy za předcházející období schvalovány k vydání, od ostatních informací.

Prospektivní aplikace (Prospective Application) změny v účetní politice a vykazání dopadu změny v účetním odhadu znamená:

- a) Aplikaci nové účetní politiky na transakce, jiné události a podmínky, k nimž došlo po datu, ke kterému byla účetní politika změněna, a
- b) Vykázání dopadu změny v účetním odhadu v běžném a budoucích obdobích, kterých se změna týká.

Podstatnou změnou v oblasti definic je tedy skutečnost, že novelizovaný standard obsahuje množství nových definic. Jestliže původní standard (platný do konce roku 2004) obsahoval pouze dvě definice, které se týkaly problematiky chyb, změn v odhadech a účetních politik, nový standard obsahuje 9 definic. Podstatnou změnou je fakt, že standard již nepracuje s pojmem „zásadní (podstatná) chyba“, nýbrž definuje pojem „**Chyby minulých období**“. Standard se tedy vztahuje na všechny významné chyby minulých období.

Účetní politiky

Oddíl standardu, který se týká účetních politik je rozdělen na dvě části: volba a aplikace účetních politik (včetně konsistence) a změny účetních politik.

Volba a aplikace účetních politik

V této části standard zdůrazňuje, že pokud pro danou transakci nebo situaci existuje konkrétní Mezinárodní účetní standard nebo interpretace, musí společnost povinně jejich požadavky aplikovat.

Pokud by pro danou situaci neexistoval příslušný Mezinárodní účetní standard nebo interpretace, je vytvoření příslušné účetní politiky (metody) v kompetenci vedení společnosti. Vedení společnosti je povinno vytvořit takovou politiku, která poskytuje informace:

- a) Relevantní pro potřeby ekonomických rozhodování ze strany uživatelů



- b) Spolehlivé tak, aby finanční výkazy:

- Reprezentovaly věrně finanční pozici, finanční výkonnost a cash flow společnosti,
- Odrážely ekonomickou podstatu transakcí, ostatních událostí a podmínek a nikoliv pouze jejich právní formu,
- Byly neutrální, tzn. nezájaté,
- Byly opatrné, a
- Byly kompletní ve všech významných ohledech.

Při tvorbě účetních politik v situaci, kdy neexistuje příslušný standard, je vedení povinno vycházet z požadavků standardů, které upravují podobnou problematiku, a požadavků Koncepčního rámce Mezinárodních účetních standardů. V situacích, kdy je vedení nuceno vytvářet účetní politiku, může vzít jako základ standardy, které vytvořil jiný tvůrce standardů než Rada pro Mezinárodní účetní standardy, a které

nejdou v rozporu se základními požadavky Mezinárodních účetních standardů.

Konsistence účetních politik

Společnost musí volit a aplikovat své účetní politiky konsistentně pro podobné transakce, ostatní události a podmínky, pokud některý standard nebo interpretace nepožaduje nebo nepovoluje takové třídění položek, pro které mohou být vhodné různé účetní politiky.

Změny v účetních politikách

Společnost smí změnit účetní politiku pouze, pokud je taková změna požadována některým standardem nebo interpretací nebo pokud tato změna přinese více relevantní informace o finanční pozici, výkonnosti a cash flow společnosti.

Pokud změna v účetní politice vyplývá z prvního přijetí určitého standardu nebo interpretace, postupuje se podle požadavků daného standardu. Pokud by příslušný standard žádné požadavky neobsahoval, aplikuje se změna retrospektivně.

Původní text standardu uváděl pro změny v účetních politikách dvě řešení – základní a alternativní. Základní řešení zůstalo zachováno, **alternativní řešení** (spočívající ve vyčíslení dopadů změn v účetní politice ve výkazech běžného období se současným zveřejněním, jak by vypadaly výkazy minulých období, pokud by se nově přijatá politika používala již v těchto obdobích) **bylo zrušeno**.

Podle Standardu 8 platného od roku 2005 se tedy **změny v účetních politikách aplikují retrospektivně** (tj. zpětně). Výjimkou jsou situace, kdy je neproveditelné (viz. definice) určit buď dopad na příslušné období nebo kumulativní efekt změny. Pokud je nemožné (neproveditelné) určit dopad změny v účetní politice na příslušné období, společnost aplikuje novou účetní politiku na účetní hodnotu aktiv a závazků k nejzazšímu období, pro které je retrospektivní aplikace proveditelná. Tímto obdobím může být i běžné období. Dále společnost provede odpovídající úpravu počátečního stavu každé položky vlastního kapitálu v daném období, která byla změnou zasažena. Pokud je nemožné (neproveditelné) na počátku běžného období určit kumulovaný dopad aplikace nové účetní politiky za všechna předcházející období, společnost upraví srovnávací informace tak, aby byla aplikována nová účetní politika prospektivně od nejbližšího možného data.

Standard 8 má také určité požadavky na zveřejnění dopadů změn v účetních politikách. Tyto požadavky závisí na tom, zda se jedná o změnu v účetní politice, která byla způsobena přijetím nového standardu nebo interpretace, nebo zda se jednalo o dobrovolnou změnu účetní politiky ze strany společnosti.

Pokud byla změna způsobena přijetím nového standardu nebo interpretace, je nutno zveřejnit:

- a) název standardu nebo interpretace,
- b) pokud je vhodné, zveřejnit, že změna v účetní politice je provedena v souladu s přechodnými ustanoveními příslušného standardu,
- c) podstatu změny v účetní politice,

- d) pokud je vhodné, zveřejnit popis přechodného ustanovení,
- e) pokud je vhodné, zveřejnit přechodné ustanovení, které by mohlo mít dopad na budoucí období,
- f) pro běžné období a pro každé minulé vykazované období, pokud je to proveditelné, částku úpravy:
 - pro každou řádkovou položku, na kterou měla úprava vliv, a
 - pokud se IAS 33 - Zisk na akcii vztahuje na společnost, částku úpravy pro základní a zředěný ukazatel Zisku na akcii.
- g) částku úpravy vztahující se k předcházejícím obdobím, pokud je to proveditelné, a
- h) pokud je retrospektivní aplikace neproveditelná pro konkrétní minulé období nebo pro období předcházející prezentovaným obdobím, zveřejnit okolnosti, které vedly k existenci takových podmínek a popis, jak a od kdy byla změna v účetní politice aplikována.

V případě dobrovolné změny v účetní politice společnost zveřejní:

- a) podstatu změny v účetní politice,
- b) důvod, proč aplikace nové účetní politiky poskytuje spolehlivé a více relevantní informace,
- c) pro běžné období a pro každé minulé vykazované období, pokud je to proveditelné, částku úpravy:
 - pro každou řádkovou položku, na kterou měla úprava vliv, a
 - pokud se IAS 33 - Zisk na akcii vztahuje na společnost, částku úpravy pro základní a zředěný ukazatel Zisku na akcii.
- d) částku úpravy vztahující se k předcházejícím obdobím, pokud je to proveditelné, a
- e) pokud je retrospektivní aplikace neproveditelná pro konkrétní minulé období nebo pro období předcházející prezentovaným obdobím, zveřejnit okolnosti, které vedly k existenci takových podmínek a popis, jak a od kdy byla změna v účetní politice aplikována.

Pokud společnost neaplikovala nový standard nebo interpretaci, který již byl vydán, ale dosud nevstoupil v platnost, společnost zveřejní:

- a) tento fakt, a
- b) známé nebo zdůvodněné odhadnuté informace, které se týkají stanovení možného dopadu aplikace nového standardu nebo interpretace na finanční výkazy společnosti v období jeho první aplikace.

Změny v účetních odhadech

Změny v účetních odhadech bývají někdy mylně ztotožňovány s chybami v účetnictví. Zásadní odlišnost této problematiky je však uvedena i v nově přijaté definici účetního odhadu. Jako příklady účetních odhadů uvádí IAS 8 odhady výše nedobytných pohledávek, výše neprodejných zásob z důvodu zastarání, dobu životnosti majetku nebo změny v očekávaném využití odpisovaného majetku. Změny v účetních odhadech se mají zahrnout do výkazů **v období změny, popř. i v obdobích následujících**. Nemají se tedy promítat do výkazů minulých účetních období. Standard uvádí, že podstata a částka každé významné změny v účetním odhadu by měla být zveřejněna. Pokud není možné částku změny vyčíslit, měla by být tato skutečnost zveřejněna.

Změna by měla být vykázána ve stejné položce výkazu, která byla pro odhadovanou veličinu používána dosud.

Chyby

Původní dikce standardu členila chyby na chyby „nepodstatné“ a chyby „zásadní (podstatné)“. Standard se vztahoval pouze na chyby zásadní. Novelizovaný standard se **vztahuje na všechny chyby**, které splňují definici významnosti, jak je uvedena přímo v textu standardu.

V oblasti oprav chyb minulých období došlo v rámci novely standardu k podstatné změně. Původní text standardu uváděl pro tyto situace dvě řešení – základní a alternativní. Základní řešení zůstalo zachováno, **alternativní řešení** (spočívající v opravě chyby minulého období ve výkazech období běžného se současným zveřejněním údajů základního řešení v příloze) **bylo zrušeno**.



K opravám významných chyb minulých období uvádí novelizovaný standard (odstavec 42):

Společnost opraví významné chyby minulých období retrospektivně v primární sadě finančních výkazů schválené k vydání po jejich objevení tak, že:

- a) *Přepočte srovnávací částky minulého (minulých) období, ve kterém (kterých) k chybě došlo, nebo*
- b) *Pokud k chybě došlo před nejzazším vykazovaným obdobím, přepočte počáteční stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího vykazovaného období.*

Předchozí požadavek znamená, že účetní výkazy za dané období (včetně srovnávacích informací za předchozí období) jsou předkládány tak, jako by byla chyba opravena již v období, kdy k ní došlo. V důsledku toho je částka opravy, která se týká každého z předchozích období, zahrnuta do čistého zisku (ztráty) příslušného období.

Dílčí problém, který zde může vzniknout, se týká té složky opravné částky, která se vztahuje k období, která předcházela období, kte-

rá se zahrnuje do srovnávacích účetních výkazů. (Např. srovnávací výkazy zahrnují údaje posledních pěti účetních období, chyba však vznikla dříve). Pro takový případ doporučuje standard úpravu počátečního zůstatku příslušných položek výkazů v prvním období (tj. nejzazším období), za které jsou srovnávací informace účetních výkazů zveřejňovány.

Společnost zveřejní:

- a) podstatu chyby minulého období,
- b) pro každé vykazované minulé období, pokud je to možné, částku opravy:
- c) pro každou položku výkazů, která byla chybou ovlivněna, a
- d) pokud je společností aplikován IAS 33, pro základní a zředěný ukazatel zisku na akcii
- e) částku opravy na počátku nejzazšího prezentovaného období, a
- f) pokud je pro konkrétní období neproveditelný retrospektivní

přepočet, zveřejní se okolnosti, které vedly k existenci těchto podmínek a popis, jakým způsobem a kdy byla chyba opravena.

Poznámka: Prakticky se aplikace tohoto řešení provádí tak, že v účtech hlavní knihy je chyba opravena v období běžném (v období, kdy byla objevena), oprava je však vykázána v období, kdy k chybě došlo. Oprava se zpětně vykazuje podle IAS v tzv. srovnávacích výkazech (Comparative Statements). Tyto výkazy obsahují kromě výsledků běžného období také výsledky za předcházejících několik let a jsou publikovány jako součást výroční zprávy. Mezinárodní účetní standardy neuvádějí povinný počet let, za která se mají srovnávací informace zveřejňovat. Z toho důvodu se počet uváděných let u jednotlivých společností liší a pohybuje se od tří do deseti let. Nejvíce četné jsou však informace za předcházejících pět let. (Údaj pochází z výzkumu provedeného autorkou tohoto příspěvku).

PŘÍKLADY:

Text Mezinárodního účetního standardu 8, platný do konce roku 2004, uváděl ve svém dodatku tři ilustrující příklady: na vykázání mimořádné oblasti výsledovky, opravy zásadních chyb a změny v účetních politikách. První příklad, uvedený v IAS 8, se týkal situace, kdy byla znárodněna bez náhrady část výrobního podniku, druhý příklad se týkal situace, kdy podnik zjistil v běžném období, že v minulém období došlo v jeho účetnictví k tzv. zásadní chybě. Třetí příklad se týkal situace, kdy se podnik rozhodl změnit svoji účetní politiku (dříve aktivoval úroky do ceny dlouhodobého majetku a rozhodl se je začít účtovat do nákladů).

Jak již bylo uvedeno, novelizovaný standard zrušil zcela mimořádnou oblast výsledovky, proto již pochopitelně nadále nebude v rámci IAS 8 uváděn příklad na tuto oblast. Ve zbývajících dvou příkladech došlo k úpravám v tom smyslu, že původní text standardu uváděl pro každou situaci jak základní, tak alternativní řešení. Vzhledem k tomu, že alternativní řešení byla zrušena, jsou oba příklady redukovány pouze na retrospektivní postup, který je požadován novelizovaným standardem. Dále byl novelizovaný text Mezinárodního účetního standardu doplněn o nový příklad, který se týká situace, kdy retrospektivní aplikace standardu není proveditelná. Vzhledem k tomu, že dosud neexistuje žádný český překlad tohoto příkladu (Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví pro rok 2004, které již budou obsahovat novelizované verze standardů platné od roku 2005, vycházejí v Londýně v květnu 2004), uvedeme v tomto příspěvku doslovný překlad tohoto nového příkladu.

Příklady 1 a 2:

V tomto příspěvku neuvádíme přímo dva příklady, které jsou obsaženy ve Standardu 8 (ty čtenář nalezne v textu Mezinárodních účetních standardů ve znění roku 2003 v rámci základního řešení), nýbrž podobné příklady, které se týkají opravy chyb. První z nich upozorňuje na skutečnost, že pokud se jako důsledek opravy chyby změní výše zisku určitého účetního období (což je prakticky vždy), je nutno tuto skutečnost promítnout i do všech ostatních položek účetních výkazů, které jsou závislé na výši zisku tohoto účetního období. V příkladu je takovou položkou daň ze zisku (jak splatná, tak zejména odložená). Může se však jednat i například o různé bonusy manažerům společnosti, pokud závisí na výši zisku.

Druhý příklad se týká situace, kdy společnost uvádí ve srovnávacích výkazech dvě účetní období, avšak k zásadní chybě došlo ještě dříve.

Příklad 1

V roce 2004 společnost ABC zjistila, že v roce 2003 nebyl zaúčtován inventarizační rozdíl - manko na materiálu vzniklé v roce 2003 ve výši 3000. Účetnictví v roce 2004 vykazovalo tržby ve výši 200 000, spotřebu materiálu ve výši 103 000 (včetně částky 3000 chybně uvedené v počátečních zásobách materiálu) a daň ze zisku ve výši 29 100.

V roce 2003 společnost ABC vykázala:

Tržby	300 000
Spotřeba materiálu	100 000
Zisk před zdaněním	200 000
Daň	60 000
Čistý zisk	140 000

Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2003 činil 100 000 a konečný stav činil 240 000. Sazba daně ze zisku v obou letech byla 30%.

Akcie společnosti nejsou veřejně obchodovány.

Řešení podle IAS 8 (původně základní řešení doplněné o nové požadavky standardu):

Výsledovka - vybrané údaje (v tis.)

	2004	2003
Tržby	200	300
Spotřeba materiálu	100	103
Zisk před zdaněním	100	197
Daň	30	59,1
Čistý zisk	70	137,9

Vybrané údaje z výkazu o změnách ve vlastním kapitálu (v tis.)

	2004	2003
Původně vykázáný počáteční stav	240	100
Oprava zásadní chyby	-2,1	
Přepočtený počáteční stav	237,9	100
Čistý zisk	70	137,9
Konečný stav	307,9	237,9

Vybrané údaje z přílohy roku 2004:

Manko na materiálu v částce 3000, vzniklé v roce 2003, nebylo omylem zaúčtováno v účetním období roku 2003. Účetní výkazy za období 2003 byly přepočteny za účelem opravy této chyby. Dopad přepočtu na finanční výkazy v roce 2003 je uveden níže. V roce 2004 nebyl vykázán žádný dopad opravy této chyby.

	Dopad v roce 2003
Zvýšení položky Spotřeba materiálu	3 000
Snížení daně ze zisku	900
Snížení zisku	2 100
Snížení zásob materiálu	3 000
Snížení daně (splatné, popř., odložené)	900
Snížení vlastního kapitálu	2 100

Příklad 2

Společnost XYZ zaúčtovala v letech 2003 a 2002 nižší odpisy, v roce 2003 o částku 50 000 a v roce 2002 o částku 40 000. V obou případech se jednalo o matematické omyly. Chyby byly objeveny v roce 2004. Účetnictví roku 2004 vykazuje zisk před odpisy ve výši 400 000, odpisy (zahrnující částku 90 000 - oprava z minulých let) ve výši 150 000.

V roce 2003 společnost vykázala zisk 450 000.

Počáteční stav nerozděleného zisku byl v roce 2003 v částce 100 000 a konečný stav v částce 550 000. Společnost prezentuje srovnávací výkazy za roky 2004 a 2003. Chyba roku 2002 se tedy týkala období, které předcházelo srovnávacím výkazům.

Poznámka: V tomto příkladu abstrahujeme od daně. Důvodem je, že pokud bychom počítali příklad i s daňovým dopadem, byl by poněkud nepřehledný. V praxi však pochopitelně od daní, popřípadě dalších položek, které se odvozují od výše zisku, abstrahovat nelze.

Řešení podle IAS 8 (původní základní řešení doplněné o nové požadavky standardu):

Výsledovka - vybrané údaje (v tis.)

	2004	2003
Zisk před odpisy (před opravou)	400	450
Odpisy (oprava)	60	50
Zisk po odpisech (po opravě)	340	400

Vybrané údaje z výkazu o změnách ve vlastním kapitálu (v tis.)

	2004	2003
Původně vykázaný počáteční stav	550	100
Oprava zásadní chyby	-90	-40
Přepočtený počáteční stav	460	60
Čistý zisk - zisk po odpisech	340	400
Konečný stav	800	460

Vybrané údaje z přílohy roku 2004:

V letech 2002, 2003 a 2004 byly omylem zaúčtovány nižší odpisy. V roce 2002 se jednalo o částku 40, v roce 2003 o částku 50 a v roce 2004 o částku 60. Oprava chyb byla vykázána retrospektivně.

O částku 40 (chyba roku 2002) byl upraven počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2003.

Účetní výkazy za období 2003 byly přepočteny za účelem opravy chyby (o částku 50).

V účetních výkazech roku 2004 byla vykázána pouze oprava chyby, která se týkala tohoto roku (ve výši 60). Dopad opravy chyb na rok 2003 je uveden v následující tabulce:

Dopad v roce 2003	
Zvýšení nákladů (odpisy)	50 000
Snížení účetní hodnoty dlouhodobého majetku	50 000
Snížení zisku	50 000
Dopad v období předcházejícím roku 2003	
Zvýšení nákladů	40 000
Snížení účetní hodnoty dlouhodobého majetku	40 000
Snížení zisku (o tuto částku byl upraven počáteční stav nerozdělených zisků)	40 000

Příklad 3

Nyní uvedeme doslovný překlad nového příkladu na situaci, kdy je neproveditelná retrospektivní aplikace Standardu 8. Tento příklad je součástí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví pro rok 2004 (s platností od roku 2005).

Prospektivní aplikace změny v účetní politice v situaci, kdy je retrospektivní aplikace neproveditelná

V průběhu roku 20-2 změnila společnost Delta svou účetní politiku pro odpisování pozemků, budov a zaří-

zení tak, aby komplexněji aplikovala komponentní přístup v souvislosti s tím, že ve stejné době přijala model přeceňování.

V období před rokem 20-2 nebyly účetní zápisy týkající se aktiv u společnosti Delta dostatečně podrobné k tomu, aby byl plně aplikován komponentní přístup. Na konci roku 20-1 si vedení společnosti nechalo zhotovit posudek, který poskytl informace o držených komponentách, jejich reálných hodnotách, době životnosti, odhadovaných hodnotách při vyřazení a odpisových základnách k počátku roku 20-2. Posudek však neposkytl dostatečný základ pro spolehlivý odhad pořizovacích cen těch komponent, o nichž se dříve neúčtovalo odděleně, a účetní zápisy provedené před posudkem neumožňovaly rekonstrukci těchto informací.

Vedení společnosti Delta uvažovalo, jak účtovat o každém z těchto dvou aspektů účetní změny. Uvažovalo, zda by nebylo proveditelné účtovat o komponentním přístupu plně retrospektivně, nebo změnu účtovat prospektivně od některého dřívějšího data než od roku 20-2. Je však požadováno, aby se změna z modelu pořizovací ceny na model přeceňování účtovala prospektivně. Proto vedení rozhodlo, že bude aplikovat novou politiku Delty prospektivně od počátku roku 20-2.

Další informace:

Daňová sazba Delty je 30 %.

	Měnové jednotky
Pozemky, budovy a zařízení na konci roku 20-1:	
Pořizovací cena	25 000
Odpisy	-14 000
Netto účetní hodnota	11 000
Prospektivní odpisy za rok 20-2 (stará báze)	1 500
Některé výsledky znaleckého posudku:	
Ocenění	17 000
Odhadovaná hodnota při vyřazení	3 000
Průměrná zbývající doba životnosti (v letech)	7
Odpisy existujících pozemků, budov a zařízení za rok 20-2 (nová báze)	2 000

Vybrané údaje z přílohy

Od počátku roku 20-2 změnila Delta svou účetní politiku pro odpisování pozemků, budov a zařízení tak, aby plněji aplikovala komponentní přístup, a zároveň ve stejné době přijala model přeceňování. Vedení se domnívá, že tato politika poskytuje spolehlivé a relevantnější informace, protože se přesněji zabývá komponentami pozemků, budov a zařízení a je založena na hodnotách ke konkrétnímu datu. Tato politika je aplikována prospektivně od počátku roku 20-2, protože nebylo proveditelné určit dopad aplikace politiky ani retrospektivně, ani prospektivně od dřívějšího data. Proto nemá přijetí nové politiky žádný dopad na předcházející období. Dopad na tento rok je zvýšení účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení k počátku roku o 6 000, zvýšení počátečního zůstatku odloženého daňového závazku o 1 800, vytvoření fondu z přecenění na počátku roku v částce 4 200, zvýšení odpisů o 500 a snížení daně o 150.

Mimořádná oblast výsledovky, změny v účetní politice, v účetních odhadech a opravy chyb v české účetní legislativě

Za mimořádný výsledek hospodaření se podle české účetní legislativy považuje výsledek hospodaření, který vzniká v důsledku:

- a) změn ve způsobu oceňování majetku,
- b) oprav nákladů a výnosů minulých účetních období, pokud jde o významné položky,
- c) ostatních účetních případů mimořádné povahy vzhledem k běžné činnosti podniku, zejména jde o výsledky z postoupení, popř. ukončení hospodářské činnosti, či složky hospodářské činnosti účetní jednotky apod.

Jak bylo uvedeno v tomto příspěvku, podle Mezinárodních účetních standardů bude mimořádná oblast výsledovky existovat pouze do konce roku 2004. Od roku 2005 bude zcela zrušena. Avšak ani v roce 2004 není české vymezení mimořádné oblasti výsledovky zcela v souladu s požadavky IAS 8. Jak bylo uvedeno v popisu IAS 8, standard neřeší opravy chyb, změny v ocenění ani např. situace, týkající se ukončení hospodářské činnosti (tuto problematiku řeší IAS 35 - Ukončované činnosti) prostřednictvím mimořádné oblasti výsledovky.

Pokud se týká změn v účetní politice společnosti a oprav chyb, není česká legislativa v souladu s IAS 8, protože dopady těchto situací se v českém účetnictví vykazují v období běžném, tzn. v období, kdy byla účetní politika změněna nebo chyba nalezena. Tento postup je v přímém rozporu s požadavky IAS 8. Požadavky české legislativy nelze ztotožňovat ani s původním alternativním řešením Standardu 8 (který platí pou-

ze do konce roku 2004) vzhledem k tomu, že alternativní řešení obsahovalo požadavek zveřejnění základního řešení v příloze k účetní závěrce. Důsledky změn v účetní politice podniku ani opravy chyb nejsou v rámci Mezinárodních účetních standardů nikdy chápány jako součást mimořádného hospodářského výsledku.

Změny v účetních odhadech se v české úpravě řeší v souladu s IAS 8, neboť jejich důsledky se vykazují v období změny, popř. v obdobích následujících a jejich podstata a částka se uvádí v příloze k účetní závěrce.

Shrnutí:

Ve Standardu 8 došlo v rámci novely platné od roku 2005 k podstatným změnám. K těmto změnám patří změna názvu standardu, zrušení mimořádné oblasti výsledovky, zvýšení počtu definic, zrušení alternativních řešení v rámci změn v účetních politikách a oprav chyb. V implementační příručce ke standardu (původním dodatku) byl zrušen příklad na vykazování mimořádné situace, dva další příklady byly upraveny na podmínky nové dikce standardu, a dále byl přidán nový příklad na prospektivní změnu v účetní politice za situace, kdy je neproveditelná retrospektivní aplikace.

Česká legislativa se ve většině situací odlišuje od požadavků Mezinárodního účetního standardu 8. Výjimkou jsou pouze změny v účetních odhadech, kde má česká účetní legislativa shodnou úpravu.

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

jejíž uplatnění připadá v úvahu právě v případě nepodání daňového přiznání, je stanovení základu daně podle pomůcek, které má správce daně k dispozici a nebo si je případně i bez součinnosti s daňovým subjektem sám opatří.

Podstatné pro právní posouzení věci však je, že obviněný zastupoval subjekt, který byl příslušným správcem daně registrován jako poplatník důchodové daně, přičemž měl povinnost podat daňové přiznání i v případě, kdy by zastupovanému subjektu daňová povinnost nevznikla. Pokud tedy za této situace za poplatníka nesplnil v termínu jeho povinnost podat daňové přiznání, správce daně pouhým porovnáním registrovaných poplatníků daně a podaných daňových přiznání mohl dospět k závěru o nepodání daňového přiznání tímto subjektem (v tomto konkrétním případě také správce daně na opomenutí obviněných reagoval urgováním daňového přiznání v krátké době po uplynutí termínu k jeho podání). Za předpokladu řádné činnosti správce daně potom bylo na místě vyměření daně jinými v citované vyhlášce (a posléze v navazujícím zákoně) stanovenými prostředky.

Jednáním obviněného (jak bylo zjištěno soudy v předchozím řízení) by tak za předpokladu řádné činnosti správce daně nemohlo dojít k faktickému zkrácení daně ve vyměřovacím stádiu daňového řízení a již vůbec ne ke zkrácení daně, jehož výše by se rovnala celé výši povinné platby. Nelze tak za popsané právní úpravy dovodit, že nepodání daňového přiznání by v posuzovaném případě mělo nebo mohlo vést správce daně k domnění, že daňovou povinnost subjekt vůbec nemá, případně, že ji má nižší.

K případnému nevyměření daně a jejímu zkrácení ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. v takovém případě pak nedojde v příčinné souvislosti s nečinností poplatníka daně, ale v příčinné souvislosti s nečinností správce daně, který nezahájil vyměřovací řízení a nepřistoupil k vyměření daně jinými prostředky.

Pro úplnost je třeba také připomenout, že trestný čin zkrácení daně (v současnosti trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby) je v podstatě zvláštním druhem podvodu, kterým se v rozporu se zá-

konem ovlivňuje daňová povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. V posuzované věci pak s ohledem na uvedenou právní úpravu nemůže být jednání záležející v nepodání daňového přiznání předstíráním skutečnosti, že daňový subjekt tuto daňovou povinnost nemá, resp. nemůže být jednáním způsobit vyvolat odpovídající omyl u správce daně vedoucí k tomu, že se subjekt zbaví daňové povinnosti. Přitom zkrácením daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. není podle soudní praxe její pouhé neodvedení, jestliže je daň vyměřena správně, nebo nebyla - li zatajena skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti.

Nejvyšší soud tedy zastává právní názor, podle něhož znak zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností totiž je nepodání daňového přiznání způsobit vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, přičemž k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s takovým jednáním (opomenutím) povinné osoby.

Pro uvedený právní názor svědčí i systematika právní úpravy daňového řízení. V případech, kdy správce daně může zjistit, zda subjekt daně podal daňové přiznání, tak jak mu ukládá zákon, má zpravidla i v případě nečinnosti tohoto subjektu k dispozici právní prostředky k tomu, aby daň vyměřil, vymohl její zaplacení a případně toto zaplacení sám zajistil. Navíc je oprávněn, v případě nesplnění povinností v daňovém řízení, k ukládání pokut a k penalizaci. Právní úprava daňového řízení tedy reflektuje i na případy nečinnosti subjektů daně a obsahuje prostředky pro dostatečnou

reakci na takové situace. Trestní odpovědnosti je potom vyhrazen prostor tam, kde v příčinné souvislosti s úmyslným jednáním či opomenutím daňového subjektu dojde i přes řádný průběh daňového řízení ze strany správce daně ke zkrácení daně. Může tomu tak být, jak už bylo uvedeno, v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla.

Porovnájí-li se tyto zásady, jimiž se musí řídit výklad ustanovení § 148 tr. zák. ve znění zák. č. 557/1991 Sb., se zjištěným skutkem, je namísto závěr, že tento skutek zákonné znaky trestného činu krácení daně podle citovaného ustanovení nevykazuje.

Nejvyšší soud proto napadený rozsudek, jakož i rozsudek Okresního soudu v Olomouci ze dne 26. 10. 2001, sp. zn. 2T 211/99, na základě dovolání podaného Ph. Dr. M. Ř. zrušil v části týkající se tohoto obviněného a jelikož důvod zrušení ve prospěch tohoto obviněného prospíval i spoluobviněnému A. J. zrušil podle § 265k odst. 2 tr. ř. s přiměřeným použitím ustanovení § 261 tr. ř. tyto rozsudky i v části týkající se tohoto spoluobviněného.

Sám pak oba obviněné zprostil podle § 226 písm. b) tr. ř. obžaloby, neboť žalovaný skutek není trestným činem.

(*epravo.cz*, 6. 1. 2004)



Novelizace Mezinárodních účetních standardů (IAS)

Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) zveřejnila dne 18.12.2003 jako výsledek projektu zdokonalování IAS („Improvements project“) novelizované znění 13 standardů, které jsou zahrnuty v rámci tohoto souboru mezinárodně uznávaných účetních pravidel. Současně oznámila zrušení jednoho standardu, a to konkrétně IAS 15.

Tzv. „Improvements project“ je jedním ze základních prvků nově přijaté strategie Rady pro mezinárodní účetní standardy. Cílem této strategie je především zvýšení kvality a konzistence finančního výkaznictví, kterému by mělo napomoci rovněž zdokonalení stávajícího souboru Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS), založené na novelizaci těch standardů, které byly v minulosti vydávány pod označením Mezinárodní účetní standardy (IAS). V rámci projektu bylo odstraněno značné množství doposud umožňovaných variantních přístupů, jejichž existence způsobovala nejistotu účetních jednotek z hlediska vhodné aplikace jednotlivých účetních metod a snižovala srovnatelnost informací zveřejňovaných v rámci účetních závěrek sestavených v souladu s IFRS.

Na projektu zdokonalování IAS se podílel široký okruh subjektů působících na trhu, a to včetně regulátorů, zastoupených prostřednictvím Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry IOSCO, vydavatelů národních standardů, a dalších.

Dokončení novelizace IAS je významným krokem, který Rada pro Mezinárodní účetní standardy učinila směrem k naplnění svého závazku vytvořit základ vysoce kvalitních, zdokonalených standardů do konce března 2004. IASB si sama stanovila tento termín z toho důvodu, aby usnadnila zavedení standardů v celé řadě zemí, včetně těch

z EU, které budou v návaznosti na ustanovení komunitární legislativy EU uplatňovat mezinárodní účetní standardy od roku 2005. Urychleným provedením nezbytných změn ve standardech, které převzala od svého předchůdce IASC, tak Rada pro Mezinárodní účetní standardy předchází perspektivě opětovných zásadních změn, které by v důsledku novelizace IAS čekaly na účetní jednotky sestavující účetní závěrky podle IFRS bezprostředně po tak významné změně, jakou je samotný přechod od aplikace národních účetních standardů na uplatňování IFRS.

Novelizace se týkala následujících standardů:

- IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
- IAS 2 – Zásoby
- IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 – Leasingy
- IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran
- IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
- IAS 28 – Investice do přidružených podniků
- IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích
- IAS 33 – Zisk na akcii
- IAS 40 – Investice do nemovitostí

Rozhodnuto bylo o zrušení IAS 15 – Informace vyjadřující dopady měnících se cen.

V dalším textu jsou uvedeny příklady některých významných změn, které byly přijaty v rámci novelizace IAS.

I. Odstranění variantních přístupů

- zrušena možnost použití nákladového vzorce LIFO pro účely oceňování zásob – (IAS 2),
- kurzové rozdíly vyplývající ze silné devalvace nebo znehodnocení měny, proti nimž neexistují žádné praktické prostředky zajištění, nemohou být kapitalizovány, tj. zahrnovány do účetní hodnoty souvisejícího aktiva – (IAS 21),
- počáteční přímé náklady vynaložené pronajímatelem v případě finančního leasingu nemohou být zahrnovány do nákladů v okamžiku, kdy vzniknou, ale jsou zahrnovány do účetní hodnoty pronajímaného aktiva a vykazovány v nákladech v průběhu trvání leasingu; výrobci nebo prodejci, kteří jsou současně pronajímáči, vykazují tyto položky v nákladech v okamžiku, kdy dojde k realizaci zisku z prodeje – (IAS 17),
- účetní jednotky musí vykazovat minoritní podíly v konsolidované rozvaze v rámci vlastního kapitálu, odděleně od vlastního kapitálu připadajícího na mateřskou společnost, resp. majoritní vlastníky – (IAS 27),
- vyžadována retrospektivní aplikace změn v účetních pravidlech provedených na základě rozhodnutí účetní jednotky a retrospektivní přepracování údajů předcházejících účetních období v případě oprav významných chyb vztahujících se k předcházejícím účetním obdobím. Původní znění IAS 8 obsahovalo v obou situacích povolené alternativní řešení, které spočívalo v zahrnutí dopadů těchto položek v rámci výsledku hospodaření běžného účetního období. Pokud bylo toto alternativní řešení uplatněno, nebyly upraveny srovnatelné informace za předcházející účetní období. Novelizované znění standardu uklá-

dá povinnost srovnatelné údaje přepracovat – (IAS 8).

II. Sjednocování mezinárodních standardů

- definice spřízněných stran a požadavky na zveřejňování informací o těchto spřízněných stranách byly rozšířeny o některé další vztahy (např. společné podniky a subjekty zapojené do plánu zaměstnaneckých požitků po skončení zaměstnaneckého vztahu), a dále o další požadavky na zveřejnění informací ohledně souvisejících transakcí, jejich zůstatků, podmínek, termínových charakteristik, a záruk – (IAS 24),
- došlo k vyjasnění požadavku, aby pozemky a budovy, které jsou zahrnuty v rámci finančního leasingu, byly brány v úvahu odděleně, s tím, že ty části leasingů, které se týkají pozemků, jsou obvykle považovány za operativní pronájmy, s výjimkou situací, kdy vlastnická práva přechází na konci pronájmu na nájemce, zatímco části leasingů, týkající se budov, jsou považovány za operativní nebo finanční leasing v závislosti na vyhodnocení klasifikačních kritérií – (IAS 17),
- pokud je účetní závěrka přidruženého podniku zahrnutá v konsolidované účetní závěrce na základě ekvivalenční metody sestavená

k jinému datu než je rozvahový den v účetní závěrce investora, nesmí být rozdíl větší než tři měsíce – (IAS 28),

- investoři musí brát při stanovování svého podílu na ztrátách přidruženého podniku v úvahu mimo účetní hodnoty jejich investice do vlastního kapitálu přidruženého podniku rovněž svoje dlouhodobé účasti na činnosti přidruženého podniku – (IAS 28).

III. Ostatní významné změny

- je vyžadováno zveřejnění významných rozhodnutí vedení podniku ve vztahu k uplatňování účetních pravidel – (IAS 1),
- je vyžadováno zveřejnění předpokladů a domněnek vedení podniku, které jsou důležité pro provádění účetních odhadů a mohou způsobit významné úpravy účetní hodnoty aktiv a závazků – (IAS 1),
- IAS 27 – pokud je vyžadováno sestavení konsolidované účetní závěrky, musí se tak stát bez ohledu na povahu mateřského podniku, a proto se povinnost konsolidovat ovládané dceřiné společnosti vztahuje i na mateřské podniky, které mají povahu podniků typu venture capital organizací, vzájemných fondů a svěřeneckých spolků – (IAS 27),

- je vyžadováno zveřejnění náhrad poskytovaných klíčovým osobám vedení podniku – (IAS 24),
- v případě pořízení pozemků, budov a zařízení výměnou za nějaké nepeněžní aktivum nebo aktiva, resp. výměnou za protihodnotu vyjádřenou kombinací peněžních a nepeněžních aktiv, je vyžadováno ocenění nabytých aktiv reálnou hodnotou, s výjimkou případů, kdy transakce postrádá tržní podstatu – (IAS 16),
- standard připouští možnost účtovat o podílu na nemovitosti užívané na základě operativního pronájmu jako o investici do nemovitostí v případě, že jsou splněna určitá kritéria a nájemce vykazuje leasing tak, jako by se jednalo o finanční leasing, a pronajaté aktivum oceňuje reálnou hodnotou – (IAS 40),
- pokud dceřiné a přidružené společnosti a společné podniky sestavují samostatnou účetní závěrku, jsou investice v těchto podnicích jsou vykazovány v pořizovacích cenách nebo v souladu s IAS 39 – (IAS 27),
- byly doplněny další postupy a ilustrativní příklady týkající se vybraných komplexních otázek souvisejících s výpočtem ukazatele zisku na akcii – (IAS 33).

Ing. Roman Sedlák

inzerce

Účetní poradce a modul auditor

Při poskytování auditorských služeb potřebuje každý z nás mít u ruky právní předpisy, komentáře k nim, stanoviska, názory, rozhodnutí soudu, ale také auditorské směrnice. Často se vracíme zpět na časové ose v platnostech a účinnostech předpisů, potřebujeme si ověřit, zda náš názor je obdobný jako některého z kolegů, zda řešené již není vyřešené. Jindy náš klient chce vědět, jak se to řeší podle IAS/IFRS, co je ve směrnicích EU. Ne vždy lze vyhledávat informace na internetu, ne vždy sedíme ve své kanceláři.

Proto je vhodné mít stále po ruce systém Účetní poradce. Připomínám, že Rada KA ČR podepsala smlouvu se Svazem účet-

ních, podle níž jsou pro členy KA ČR zajištěny výhodné finanční podmínky.

V této době jistě uvítáte vhodné hypertextové propojení zákonů, vyhlášek i Českých účetních standardů pro všechny typy účetních jednotek, ale také novinky v zamezení dvojího zdanění, v daňovém systému, ale také Vás třeba zaujme Sarbanesův-Oxleyho zákon či Osmá směrnice EU, které jsou výhradně pro Vás obsaženy v modulu AUDITOR.

Více informací Vám rád sdělí zástupce distributora (Ing. Robert Tomeš – 222 718 433) a Svazu účetních (Ing. Soňa Mikulandová – 221 505 405).

Problematika stanovení daňového základu v kontextu základních pravidel účetnictví

V následujícím příspěvku přinášíme základní myšlenky týkající se přístupu ke stanovení daňového základu tak, jak byly nastoleny profesorem prof. Christopherem Nobesem, profesorem účetnictví působícím na Univerzitě v Readingu ve Velké Británii v odborném magazínu Accounting & Business. V loňském listopadovém a prosincovém vydání tohoto časopisu se prof. Nobes zamýšlel nad výhodami a nevýhodami odvozování daňového základu od čistého zisku zjištěného z účetnictví. V březnovém vydání tohoto měsíčníku dále rozebírá potřebu vytvoření koncepčního rámce pro zdanitelný příjem, protože i samotné účetní standardy jsou v současné době založeny na koncepčním rámci.

Koncepční rámec účetního výkaznictví je definován ve třech základních úrovních:

- a) obecný cíl (rozhodování investorů),
- b) principy a základní charakteristiky (např. opatrnost), a
- c) pravidla (např. zákaz LIFO).

Z hlediska koncepčního rámce zdanitelného příjmu by bylo vhodné, aby za obecný cíl bylo považováno získání spravedlivé (nestranné) částky daně z každé podnikatelské činnosti, a to v návaznosti na stanovení celkového daňového zatížení parlamentem, za podmínky vynaložení minimálních nákladů na stanovení této daňové povinnosti.

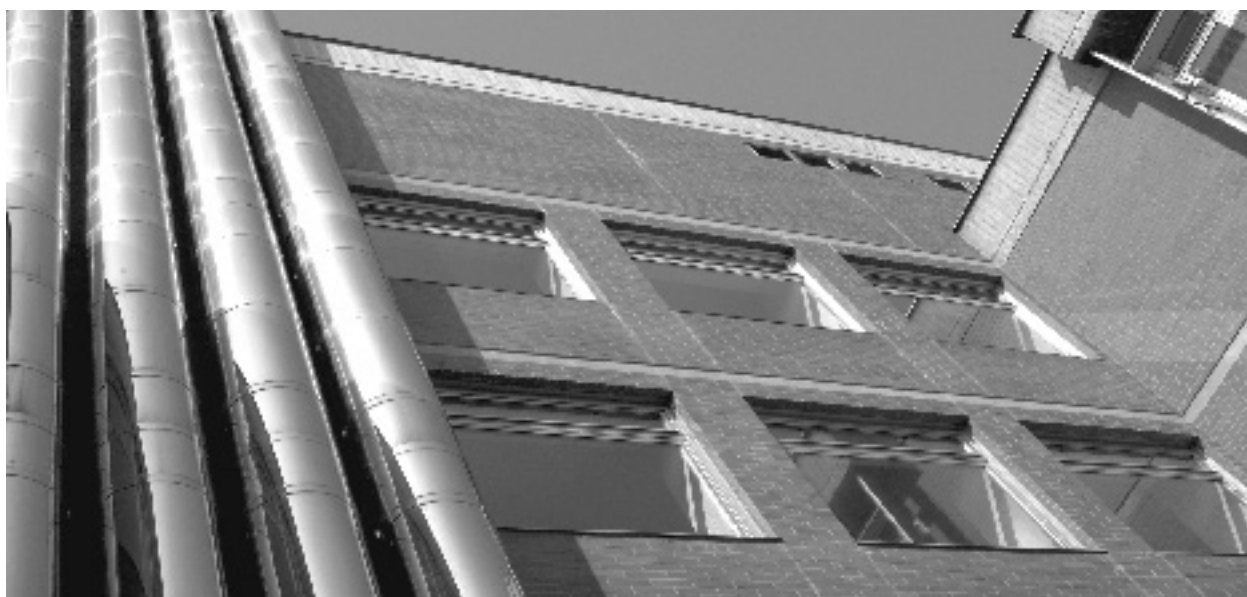
Stanovení příjmu

Nejvhodnější principy oceňování příjmu se mohou pro daňové účely

zásadním způsobem lišit od těch principů, které jsou ve stále větší míře využívány pro účely účetního výkaznictví. Postupně se upouští např. od zastaralého konceptu vazby na realizaci transakce (např. na základě IAS 39, IAS 40 a IAS 41 se zahrnují do výsledovky i tzv. nerealizované zisky a ztráty). Pravdou však zůstává, že až do okamžiku, kdy je aktivum prodáno, je vykazovaný zisk pouhým odhadem či předpokladem. Zdaňování neprodaných aktiv může navíc pro podniky znamenat neúměrnou a neopodstatněnou zátěž z hlediska jejich likvidity. Tento přístup tedy rozhodně není možné považovat za spravedlivý. Na druhou stranu se však může vyskytnout námitka, že nezohledněním zvýšení hodnoty aktiv do okamžiku jejich prodeje může podnik odkládat daň, a to účelovým odkládáním rozhod-

nutí ohledně realizace prodeje. V této souvislosti vyvstává otázka, zda by bylo relevantní vázat vykázání zdanitelného příjmu v okamžiku, kdy by byly splněny podmínky, aby aktiva mohla být snadno prodána? Je možné aktiva „snadno realizovatelná“ považovat za rovnocenná s „prodanými“ aktivy, a je aplikace tohoto kritéria z daňového hlediska vhodná?

Při bližší úvaze dospějeme k závěru, že jiné koncepty než „prodané“ jsou pro daňové účely příliš nejasné. Zdaňování navíc nemůže být založeno na metodách oceňování používaných v současné době pro účely účetního výkaznictví, protože tyto metody představují nesourodou kombinaci nejrůznějšími vlivy a pohledy ovlivňované skupiny oceňovacích přístupů, a to počínaje pořizovací cenou upravovanou o odpisy



přes čistou realizovatelnou hodnotu až k reálným hodnotám a diskontovaným peněžním tokům.

Pokud se budeme snažit změřit zdanitelný příjem, nemůžeme navíc přeceňovat pouze některá aktiva a závazky, a jiné nepřeceňovat. Uplatňování obecných východisek přeceňování (včetně tržních cen) by však mohlo být pro poplatníky a daňové poradce drahé. Závěr je tedy takový, že potřeba určité míry objektivnosti a jistoty svědčí jednoznačně ve prospěch tradičního spoléhání daňových systémů na skutečně a realizované transakce, a výsledkové dopady, které z nich vyplývají.

Minimální celkové náklady

Náklady poplatníků mohou být snižovány prostřednictvím důrazu na jednoduchost a objektivnost stanovení daňového základu. Jakékoliv rozhodování přináší další náklady, a to může být argument ve prospěch nestrannosti, vyvolané založením zdanitelného příjmu na začítovaných transakcích nákupu a prodeje spíše než na ekonomických dopadech vývoje ocenění, tak jak je popsáno výše.

I z pohledu správců daně je zřejmé, že jednoduchost a objektivita napomáhají snižovat náklady na správu daní. Dochází navíc k omezení prostoru pro daňové úniky, což je dále umocňováno zvýšeným pocitem spravedlnosti na straně poplatníků.

Porovnání s koncepčním rámcem účetního výkaznictví

Některé předpoklady, charakteristiky a omezení uvedené v koncepčním rámci IASB mají v kontextu daní odlišný význam. Např. nestrannost znamená v souvislosti s daněmi spíše vyloučení neúmyslných vedlejších dopadů na daňový základ než nezaujatost ve vztahu ke zveřejňovaným informacím jako takovou. Další charakteristika uváděná v koncepčním rámci účetního výkaznictví je však použitelná i pro daňové účely. Koncept relevance se mění v závislosti na úhlu pohledu – co je relevantní pro potřeby rozhodování, nemusí být relevantní pro vyměření daňové povinnosti. Omezení koncepčního rámce ve smyslu rovnováhy mezi přínosy a náklady na získání informace by mělo být v pří-

padě vazby na problematiku daní přepracováno ve smyslu minimalizace nákladů. Obecně tedy platí, že některé charakteristiky koncepčního rámce účetního výkaznictví jsou v daňovém kontextu méně důležité, a některé mohou být dokonce na překážku správnému stanovení daňového základu.

V následujícím textu se budeme věnovat základním předpokladům a charakteristikám uvedeným v koncepčním rámci účetního výkaznictví tak, jak bychom je měli vnímat z hlediska zdaňování. Aktuální báze může být v kontextu zdaňování škodlivá, protože postrádá objektivnost. Předpoklad trvání podniku je méně závažný, protože daňový základ nezohledňuje žádné úvahy ohledně budoucího užívání. Srozumitelnost je méně relevantní, protože v daném případě existuje pouze jeden uživatel informací, a primárním cílem není provádění rozhodovacích procesů. Méně pozornosti je nutné věnovat i požadavku pravdivého a věrného zobrazení, protože v oblasti daní je kladen důraz především na objektivitu.

Potřeba objektivnosti je rovněž v určitém kontradikci s požadavky významnosti, obsahu nad formou a opatrnosti. Významnost zavádí prvek osobního úsudku a nepřesnosti. Obsah nad formou znamená odklon posuzování dané transakce od snadno zjistitelné právní pozice směrem ke komplexnějším posudkům. Hledání obsahu může být v oblasti zdaňování v zásadě prospěšné, ale může současně vyžadovat velké změny v samotném právním systému. Opatrnost zavádí potřebu porovnávat objektivně stanovenou pořizovací cenu se subjektivním navazujícím oceněním, jako např. čistá realizovatelná hodnota nebo hodnota z užívání (tj. diskontované očekávané čisté peněžní toky).

Důležitá je však z hlediska daní charakteristika úplnosti. Daňové orgány potřebují ke své práci úplný soubor relevantních informací. Všeobecně vzato tento soubor informací může být vymezen snadněji v kontextu daní než pro účely účetního výkaznictví, protože existuje pouze jediný uživatel a účel, pro který jsou informace připravovány. Důležitá je i určitá srovnatelnost v tom smyslu, že příjmy poplatníka by měly být správně vyhodnocová-

ny a porovnávány za účelem zajištění dostatečné míry spravedlnosti.

Charakteristika včasnosti je důležitá pro účetní výkaznictví, protože zpoždění znehodnocuje relevance informace pro účely rozhodování. Pro daňové účely však upřímně řečeno uplynutí několika týdnů nijak nezhoršuje hodnotu těchto informací, ačkoliv by státní orgány nepochybně mohly mít užitek z rychlejšího výběru daní. Nakonec je třeba znovu připomenout záležitost rovnováhy mezi přínosy a náklady, která je důležitá i pro daňové účely (samozřejmě za podmínky, že by byl významový smysl této charakteristiky upraven způsobem, popsaným v předcházejícím textu – tedy ve vazbě na minimalizaci nákladů).

Pravidla

Nyní je možné z výše uvedených konceptů odvodit některá pravidla. Požadavek úplnosti vyžaduje zahrnutí (nejpozději po naplnění určitých podmínek) veškerých příjmů spočívajících v úrokových, dividendových a kapitálových příjmech, stejně tak jako veškerých příjmů z obchodní činnosti do daňového základu. Princip objektivnosti a určitosti však vede k závěru, že stanovení daňové účinných příjmů by nemělo být vázáno na provádění subjektivních úsudků a rozhodnutí. To znamená, že by neměla být brána v úvahu jakákoliv přeceňování aktiv. Stejný princip by měl být uplatňován i v případě „přecenění“ vyvolaného změnami směnných kurzů ve vztahu k nevypořádaným zůstatkům rozvahových položek. Obdobně zisk vykazovaný u jednotlivých kontraktů by měl být zdaňován teprve po jejich dokončení.

Aby však byl celý pohled na daňový systém vyvážený, mělo by dojít i k přehodnocení přístupu k odpisování a zohlednění ztráty ze snížení hodnoty hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv. Žádná z těchto úprav hodnoty by neměla být relevantní pro daňové účely, protože pokud je poplatníkům daně umožněno vyčkat s placením daně ze zisku na okamžik realizace transakce, měli by rovněž vyčkat s odečítáním ztrát.

U některých aktiv, u kterých je pravděpodobné, že budou ztrácet svou hodnotu (např. stroje), by však daňové orgány měly umožnit uplat-

nění nějakého pevně stanoveného procenta z pořizovací ceny ročně (tedy jakési daňové odpisy). Tyto položky by pak byly zohledněny při vyčíslení skutečného výsledku z vyřazení aktiva k datu jeho prodeje. V podmínkách Velké Británie to představuje rozpouštění pořizovací ceny spojené s vyčíslením vyrovnání na účetní hodnotu k datu prodeje. Tento přístup by vyloučil důsledky rozsáhlých subjektivních úvah a rozhodnutí, které jsou přímo spojeny se stanovováním hodnoty z užívání, což je obvyklá hodnota, na kterou je v účetnictví snižováno ocenění aktiv v důsledku vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty (např. podle FRS 11 nebo IAS 36). Obecně by se tak vyloučilo i riziko, že některé společnosti budou záměrně nadhodnocovat ztráty ze snížení hodnoty za účelem úpravy daňového základu.

Obdobný přístup by mohl být rozšířen i na zásoby. Pro daňové účely to znamená, že zásoby by byly oceňovány v pořizovacích cenách až do okamžiku jejich prodeje. Neuplatňovalo by se tedy pravidlo „nižší z pořizovací ceny nebo tržní ceny“, protože stanovení tržní ceny je výsledkem jejího subjektivního stanovení. Pro zajímavost je nutné uvést, že tento přístup je v některých zemích v současné době uplatňován (např. v České republice). Pro potřeby oceňování nákladů na spotřebu zásob by bylo pro daňové účely nejvhodnější vyžadovat metodu FIFO, protože je pravděpodobné, že hodnota zásob takto stanovená nebude příliš vzdálená od skutečné hodnoty spotřebovaných zásob. Úrokové náklady (s výjimkou úroků, vynaložených na pořízení dlouhodobého hmotného majetku) by měly být odčitatelné od daňového základu, a to bez ohledu na provádění případné aktivace některých nákladových úroků do hodnoty aktiv pro potřeby účetního výkaznictví. Aktuální báze by měla být umožněna ve vztahu k úrokům a pro další přímé náklady, jako jsou např. osobní náklady. Tímto způsobem by mohlo dojít ke zvýšení jednoduchosti bez závažného rizika manipulace s těmito položkami.

V případě opravných položek k pohledávkám se lze ztotožnit s názorem, který zastávají daňové orgány ve Velké Británii, Spojených stá-

tech i ve Francii. To znamená, že by mělo být umožněno vytváření některých speciálních opravných položek ve vztahu k určitým zákazníkům, ale všeobecné opravné položky by neměly být z daňového hlediska přijatelné.

Veškeré pronájmy by měly být pro daňové účely považovány za operativní pronájmy. Tento přístup je objektivnější, než uplatňování stávajících účetních pravidel, a to obzvláště za současné situace, kdy účetní standardy umožňují kapitalizaci pouze některých typů pronájmů, ačkoliv veškeré nevypověditelné pronájmy mají za následek vznik aktiv a závazků. Je však třeba jednoznačně konstatovat, že i za situace, kdy by veškeré pronájmy byly kapitalizovány (jak je navrhováno ze strany některých vydavatelů účetních standardů), bylo by nepochybně vhodnější pro daňové účely kapitalizaci neprovádět vůbec. Návrhy účetních postupů totiž obsahují v případě kapitalizace významný podíl subjektivních úsudků a rozhodnutí ve smyslu stanovení podílu a ocenění pronajatého aktiva, které by mělo být vykazováno v rozvaze.

Současný přístup k účtování státní podpory týkající se pořízení aktiv podle pravidel Velké Británie (SSAP 4) nebo IASB (IAS 20) znamená vykazování těchto položek ve výsledovce v průběhu doby životnosti aktiva. Není však zřejmé, proč není tato státní podpora považována za příjem bezprostředně v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro její přijetí, když se navíc tento závěr objevuje v IAS 41 (odst. 34 a 35) ve vztahu ke státní podpoře, týkající se biologických aktiv. V důsledku toho se použití účetního výkaznictví jako východiska pro účely stanovení daňového základu jeví jako nevhodné a navíc vede k provádění navazujících odhadů, týkajících se doby životnosti. Rovněž založení příjmu na splnění podmínek grantů zavádí další prostor pro subjektivní úsudky a rozhodnutí. Pravděpodobně nejjednodušší řešení by bylo nastavení takového vztahu mezi institucemi udělujícími granty a daňovými orgány, který by umožnil přizpůsobení hodnoty poskytovaných grantů podmínkám, kdy by už vůbec nemusely být předmětem jakéhokoliv zdanění.

Pokud se budeme věnovat závazkům, lze dospět k závěru, že vytvá-

ření rezerv by rovněž nemělo být při stanovení daňového základu bráno v úvahu. Vydání FRS 12 (nebo IAS 37) tak jako tak omezilo rozsah rezerv, přičemž mnohé ze zbývajících rezerv (např. rezervy na vyřazení aktiv nebo penzijní rezervy) jsou do značné míry opět založeny na rozsáhlých subjektivních úsudcích a rozhodnutích včetně diskontování.

Příjmy z investic by měly být vykazovány na základě přijetí dividend nebo na základě vzniku nároku na jejich přijetí. To znamená, že ekvivalenční metoda (mapř. tak jak je používána ve výkazech investorů v Dánsku a Nizozemí) by neměla být vůbec umožněna.

Opravy chyb (bez ohledu na to, zda se jedná o zásadní chyby nebo nikoliv) a výsledky změn v účetních pravidlech by měly být zohledněny v rámci zdanitelného příjmu běžného období, namísto jejich zohledňování v rámci úprav předcházejících období. Jinak by totiž nikdy nedošlo k jejich zahrnutí do daňového základu.

Většina daňových systémů umožňuje v případě zdaňování podniků zohlednění ztrát buď dopředu nebo dozadu oproti ziskům jiných období. Systém, navrhovaný v tomto článku, by si rovněž vynutil aplikaci tohoto přístupu, obzvláště pokud by znemožnil uplatňování některé z forem přiřazování nákladů k výnosům nebo eliminování jejich jednorázových dopadů (např. formou tvorby rezerv).

Závěr

Daňový systém, popsáný v tomto článku (který se liší od daňového systému Velké Británie, ale na druhou stranu je velmi podobný daňovému systému Spojených Států), lze považovat za stabilní systém, který je vytvořen tak, aby byl vhodný z daňového pohledu. Znamenal by rovněž, že daňové systémy by byly odolné vůči změnám, provedeným jednotlivými vydavateli účetních standardů, kteří vesměs neberou v úvahu otázku zdaňování.

Pozn.: Zprávu nazvanou „Konceptní rámec zdanitelného příjmu podniků, a jak jej aplikovat v podmínkách IFRS“ zveřejnila ACCA.

Zpracoval ing. Roman Sedlák

FEE pořádá v říjnu ve Španělsku první kongres účetních malých a středních podniků

Evropská federace účetních FEE pořádá ve spolupráci se španělským ústavem ICJCE a regionální organizací AMA ve dnech 7. a 8. října 2004 ve španělském městě Sitges nedaleko Barcelony první evropský kongres zaměřený na účetnictví malých a středních podniků.

Malé a střední podniky (SME) hrají stále významnější roli v evropských ekonomikách, podle statistiky Evropské komise se na zaměstnanosti v Evropě podílejí 66 procenty. Globalizace ekonomiky, internacionalizace účetní profese a zavádění globálních standardů pro účetnictví a audit - to vše má značný dopad na tyto podniky. Pro přežití a rozvoj malých a středních podniků je rozhodující finanční řízení, v němž důležitou úlohu hrají právě účetní firmy působící jako hlavní poradci. Ty by proto měly sledovat vývoj v Evropě i v mezinárodním měřítku, který by mohl mít vliv na podnikání jejich klientů.

Kongres se bude zabývat těmito tématy:

- mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS pro malé a střední podniky,
- modifikace směrnice týkající se podnikového práva,
- důvěryhodnost profese,
- předcházení neúspěchu v podnikání,
- řízení SME,
- řízení kontroly kvality v SME,
- SME a trh auditu: možné strategie a výběr auditora.

Jednacím jazykem bude angličtina. Předpokládá se simultánní tlumočení do němčiny, francouzštiny a dalších jazyků. Účastnický poplatek činí 400 eur a je v něm zahrnutý program, večere 7. října a oběd 8. října, ale nezahrnuje náklady na cestu a ubytování (cena hotelu je mezi 100 až 200 eur za pokoj a noc včetně snídaně).

Registrace:

Adela Vila, ICJCE, tel.: 0034 - 93 280 3100, fax: 0034 93 252 1501, e-mail: internacional@iacjce.es

Bližší informace:

Chiara Pisano, FEE Project Manager, tel.: 0032 2 285 4075, fax: 0032 - 2 231 1112, e-mail: chiara_pisano@fee.be

Poznámka:

ICJCE (*Instituto des Censores Jurados de Cuentas de Espana*) je profesní ústav, jehož členy je zhruba 5000 odborníků oprávněných provádět statutární audit ve Španělsku.

AMA (*Arc Méditerranéen des Auditeurs*) je regionální organizace reprezentující 18 profesních ústavů z Itálie, Francie a Španělska a má přibližně 40 000 členů.

-av-



Nová studie IFAC doporučuje kroky ke zlepšení správy a řízení podniků

Mezinárodní federace účetních IFAC ve spolupráci s CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) vydala studii „Enterprise Governance: Getting the Balance Right“, která se zabývá správou a řízením podniku, jejich úlohou při úspěchu či neúspěchu firmy a doporučuje kroky, které mohou posílit tzv. corporate governance.

Studie obsahuje hloubkovou analýzu úspěchu a neúspěchu 27 firem z deseti zemí (Austrálie, Kanady, Francie, Hongkongu, Itálie, Malajsie, Nizozemska, Thajska, Velké Británie a USA), působících v deseti různých odvětvích, včetně telekomunikací, maloobchodu, finančních služeb, energetického sektoru a zpracovatelského průmyslu. Studie navazuje na předchozí průzkum IFAC zaměřený na obnovení důvěry ve finanční výkaznictví.

Špatná správa a řízení mohou firmu zruinovat, dobrá správa a řízení však samy o sobě nejsou zárukou firemního úspěchu. Ve firemní strategii chybějí dohlížecí mechanismy,

jako jsou auditorské výbory. Některé ze sledovaných firem se dostaly do potíží v důsledku chybně zvolené strategie. Hrozí nebezpečí, že ve chvályhodné snaze zlepšit standardy kontroly a etiky věnují podniky nedostatečnou pozornost vytváření bohatství a volbě správné strategie k jeho dosažení. Správní rady společností se příliš zaobírají detaily místo toho, aby se zaměřily na celková strategická rizika a příležitosti, které mají vliv na hodnotu akcií, uvádí se ve studii.

Analýza ukazuje, že vedle corporate governance jsou pro úspěch či neúspěch podniku rozhodující:

- volba a jasná formulace strategie,
- realizace strategie,
- schopnost reagovat na náhlé změny a rychle se měnící tržní podmínky,
- schopnost provést úspěšně fúzi a/ nebo akvizici.

Analýza případových studií ukazuje, že právě neúspěšná fúze či akvizice byla hlavní příčinou pádu firmy způsobeného špatně zvolenou strategií.

Studii si lze bezplatně stáhnout na webových stránkách www.ifac.org/store.

-av-

IFAC vydala metodickou příručku pro auditory na rok 2004

Mezinárodní federace účetních IFAC vydala novou metodickou příručku pro auditory „2004 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements“ v tištěné a elektronické verzi. Příručka obsahuje všechny materiály a předpisy vydané International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) a etickým výborem IFAC do konce roku 2003. Jde zejména o Mezinárodní auditorské standardy (ISA). V dodatcích jsou mimo jiné nové předpisy týkající se auditorských rizik a výklad etického kodexu IFAC pro profesionální účetní.

Vedle tištěné verze za 100 dolarů je příručka k dostání v interaktivní elektronické podobě založené na technologii EIS eComPress, kterou si lze koupit rovněž za 100 USD a ihned stáhnout z online knižního obchodu IFAC <http://www.ifac.org/store> (nebo přes odkaz „IFAC“

v sekci „Důležité odkazy“ na webu KA ČR), kde je možné si ji také volně stáhnout ve formátu pdf. Je k dispozici i na CD-ROM ze stejnou cenu. Zájemci si mohou objednat tištěnou i elektronickou verzi dohromady za 170 USD.

Kromě toho IFAC nabízí novou příručku „2004 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements“ obsahující materiály a předpisy vydané pro účetnictví veřejného sektoru (IPSAS č. 1-20) s výkladovým slovníčkem. Tuto příručku si lze objednat bezplatně v tištěné podobě nebo stáhnout ve formátu pdf rovněž v online obchodu IFAC <http://www.ifac.org/store>.

-av-

IAASB vyzývá auditory k větší aktivitě proti podvodům a ke zvýšení kvality auditu

Rada IFAC pro mezinárodní auditorské standardy International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) zveřejnila revidovanou mezinárodní auditorskou směrnici ISA

k odpovědnosti auditorů při posuzování podvodu a vydala dva nové standardy pro kontrolu kvality auditu.

Revidovaný standard ISA „The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in the Audit of Financial Statements“ vychází z předpisů týkajících se auditorských rizik vydaných v roce 2003. Požaduje od auditorů aktivnější přístup k posuzování rizika podvodu u prováděného auditu finančních výkazů a profesionální skepticismus bez ohledu na zkušenosti s auditem provedeným u dané firmy v minulosti. Auditóři by měli zaměřit svou pozornost na oblasti, kde hrozí riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem. Tento standard nabývá účinnosti pro audit finančních výkazů za finanční období začínající 15. prosince 2004 nebo po něm.

IAASB přijala letos v únoru také dva nové mezinárodní předpisy pro kontrolu kvality. Prvním z nich je **International Standard on Quality Control 1 (ISQC1)** pro firmy provádějící audit, ověřování historických

finančních informací, další ověřování a související služby. Ten stanoví odpovědnost auditorské firmy zavést a udržovat systém kontroly kvality pro všechny zakázky. Požaduje prozkoumání kvality prováděného auditu, které má být dokončeno ještě před vydáním zprávy auditora.

Druhý, revidovaný standard **ISA 220 Quality Control for Audits of Historical Financial Information** se týká odpovědnosti zaměstnanců auditorské firmy za individuální zakázky a vychází z požadavků zakotvených ve standardu ISQC1.

Tyto dva standardy, které patří k nejpřísnějším na světě, začnou platit od 15. června 2005, aby auditorské firmy měly dost času na přípravu a zavedení systému kontroly kvality.

Všechny směrnice jsou v plném znění na internetových stránkách www.ifac.org (viz také odkaz „IFAC“ na webových stránkách KA ČR v sekci „Důležité odkazy“).

-av-

Zaujalo nás

Nová éra finančního výkaznictví

Nový mezinárodní standard pro úhrady prováděné akciami - IFRS 2, znamená pro podniky velkou změnu.

Podle nového mezinárodního standardu pro účetní výkaznictví IFRS 2 (Úhrady prováděné akciami) budou muset být náklady související s výplatou odměn formou podílu na vlastním kapitálu podniku oceňovány a vykazovány ve výsledovce. Podle dosud platných mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) musely podniky zveřejňovat pouze povahu a podmínky těchto odměn. Jelikož však účtování nebylo povinné, výsledovky podniků byly těmito náklady zatěžovány pouze zřídka.

Auditorská a poradenská společnost PricewaterhouseCoopers se domnívá, že je správné, aby výdaje související s poskytnutím akciových opcí byly ve výsledovce účtovány jako náklady. Zvýrazní se tak důležitý rozdíl mezi společnostmi. Některé

hodně používají akciové opce, jiné je nevyužívají vůbec, ale na ziscích se tento rozdíl neprojevuje.

Společnosti, které využívají akciové opce, si především musí uvědomit rozsah důsledků nového standardu a zjistit, jaké údaje budou potřebovat. Složitě to bude zejména u odměn ve formě akciových opcí pro vyšší management, které zohledňují individuální výsledky. Dalším krokem bude získání potřebných údajů a provedení požadovaných ocenění. Nejdůležitější ale je připravit vnější subjekty na změnu v důsledku zaúčtování těchto nákladů do výsledovky. Právě tím by se vedení podniků měla začít co nejdříve zabývat.

Analytici se budou velmi zajímat o částky, které se nyní ve výsledovkách objeví. Společnosti by proto měly co nejdříve analyzovat důsledky aplikace nového standardu a připravit se na ně ještě před jeho

zavedením do praxe k 1. lednu 2005.

Některé společnosti se již v okamžiku, kdy o tomto standardu začal jednat Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), obávaly dopadů IFRS 2 na jejich celkové náklady. Experti z PwC však míní, že obavy, že nový standard zásadním způsobem ovlivní celkové náklady, mohou být přehnané. Akciové opce zaměstnanců budou oceněny k datu poskytnutí a částka bude rozdělena na celé období nároku. K velkým odchylkám v meziroční výši nákladů by mělo docházet jen tehdy, jsou-li odměny poskytovány nepravdělně nebo vypláceny hotově. Nicméně společnosti musí pečlivě vyhodnotit svůj současný systém odměňování zaměstnanců a dalších pracovníků a zajistit, aby byl i nadále co nejefektivnější.

Nový standard bude mít důsledky i v zemích, které IFRS nepoužívají

- může totiž vést k důležité změně i pro společnosti se sídlem ve Spojených státech. Očekává se, že americký Výbor pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board - FASB) navrhne podobnou úpravu pro úhrady prováděné akciemi. To by mělo velký dopad na americké společnosti, neboť mnohé z nich dnes používají model tzv. „vnitřní hodnoty“ (in-

trinsic value), takže náklady související s těmito odměnami se často ve výsledcích vůbec neobjevují.

Vydání IFRS 2 ukazuje, že orgány vydávající standardy dokázaly pracovat společně a dohodnout se na dalším postupu. Evropské společnosti bude nyní velmi zajímat, zda i USA přistoupí k podobné úpravě. Stane-li se tak, bude to významný pokrok ve sblížení mezinárod-

ních standardů účetního výkaznictví a Všeobecných účetních zásad v USA (US GAAP).

Přijetí IFRS 2 je důležitý krok pro dotvoření základní sady standardů pro společnosti, které v roce 2005 přejdou na IFRS. Kapitálové trhy jsou nyní zase o něco blíže společnému globálnímu jazyku účetního výkaznictví.

(Moderní řízení, 5. 4. 2004)

Zveřejněna konečná podoba standardů IFRS

Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) zveřejnil zbývajících standardy, které tvoří základ pro prvotní aplikaci IFRS. Společnosti mají větší jistotu o definitivní podobě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), jež jsou povinny zavést nejpozději od roku 2005, a musí nyní urychlit projekt přechodu.

Nové standardy, tj. IFRS 3, Spojování podniků, IFRS 4, Pojistné smlouvy, IFRS 5, Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a ukončení činnosti, a novela IAS 39, Finanční nástroje: Účtování a oceňování, jsou důležitým krokem při harmonizaci finančních informací pro potřeby kapitálových trhů.

Přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví poskytne investorům i dalším zainteresovaným subjektům kvalitní a mezinárodně srovnatelné informace. Od roku 2005 bude sestavování účetních závěrek pro potřeby kapitálových trhů podle IFRS povinné pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry v zemích Evropské unie, v Austrálii i v dalších státech světa.

„Společnosti v Evropě i v jiných státech světa musí urychlit přechod na IFRS. Už dávno měly začít shromažďovat údaje potřebné pro srovnání situace před přechodem na IFRS a poté. Mnoho společností nyní musí především zjistit, které údaje potřebné pro vykazování podle IFRS jim ještě chybí a jaké postupy musí zavést, aby je dokázaly zís-

kávat. Musí pak zavést takové vnitřní kontrolní mechanismy, aby trh i auditoři považovali vykazované údaje za solidní a spolehlivé. Zavedení IFRS je největší změnou systému účetnictví za posledních mnoho let, je to přechod na zcela odlišný základ výkaznictví pro potřeby kapitálových trhů. Společnosti, které již IFRS zavedly, přiznávají, že výrazně podcenily náročnost přechodu,“ uvedl Petr Kříž, prezident KA ČR a partner PricewaterhouseCoopers zodpovědný za oblast IFRS.

Pokud nebudou společnosti schopny investory přesvědčit, že mají přechod na IFRS pod kontrolou, riskují, že to poškodí jejich pozici. Některé společnosti s přípravou na IFRS čekaly až na zveřejnění konečného znění těchto standardů. To se nyní stalo, ale společnosti požadují naprostou jistotu, že to bude opravdu definitivní verze standardů pro Evropu i ostatní části světa.

„Je nezbytné, aby Evropská komise urychleně potvrdila svůj harmonogram schvalování této konečné verze standardů s tím, že je nebude dále upravovat. Jen tak mohou společnosti získat dostatečnou jistotu a spolehlivé podklady pro přechod na IFRS,“ dodal Petr Kříž.

Novela standardu IAS 39

Burkhard Eckes, předseda Technického výboru pro IFRS v bankovním úřadě, PricewaterhouseCoopers, vysvětluje: „Novela je výsledkem nesmírného úsilí nalézt optimální řešení tohoto komplikovaného stan-

dardu. Banky ji musí důkladně analyzovat a posoudit, zda standard IAS 39 nyní nabízí proveditelné řešení umožňující minimalizovat nezbytné změny v systémech řízení rizik a zároveň i nadále účtovat o zajišťovacích instrumentech. Na řešení složitých otázek, které standard IAS 39 obsahuje, zbývá již jen velmi málo času, a je proto nutné, aby se banky zaměřily na jeho implementaci.“

V současné době je projednávána další novela IAS 39, která by měla zohlednit výhrady regulátorů ohledně možnosti ocenění reálnou hodnotou.

IFRS 3: Spojování podniků

Jakékoli spojování podniků se podle IFRS 3 s okamžitou účinností účtuje jako akvizice. Znamená to zvýšení transparentnosti finančních výsledků vzhledem k nutnosti identifikovat, ocenit, a tedy i evidovat řadu nehmotných aktiv. Před provedením jakékoli akvizice se vedení podniku musí seznámit s důsledky tohoto nového standardu, protože IFRS 3 ovlivní způsob zaúčtování transakce i to, jak ji bude vnímat trh.

„Trh má tendenci vnímat akvizici jinak než podnik, který ji uskutečnil, a nepovažuje-li ji za dobrou, dochází často k poklesu ceny akcií. IFRS 3 lépe vymezuje, jaká aktiva byla vedle goodwillu zakoupena a zda přináší zisk. Pokud tomu tak není, musí být ve výsledovce vykázána jako náklad. Vedení podniku musí nyní

před provedením transakce analyzovat, jak to ovlivní rozvahu a budoucí výnosy, a připravit na svůj plán trh. Analytici a investoři budou rozhodnutí o transakcích pečlivě zkoumat a při analýzách akvizice a podnikových strategií budou využívat i další zdroje informací," zpřesňuje Andreas Mackenstedt, partner PwC.

IFRS 4: Pojistné smlouvy

Standard IFRS 4, který představuje první fázi úpravy pojistných smluv, obsahuje definici pojistné smlouvy a umožňuje pojišťovně realizovat přechod na IFRS.

„IFRS 4 je opatření, které je možné v praxi dobře zvládnout – zaměřuje se na některé problematické oblasti pojišťovnictví a připravuje společnosti na řadu systémových změn, které mohou nastat v okamžiku, kdy budou určeny požadavky na ocenění pojistných smluv ve druhé fázi přechodu. Umožňuje tak postupný přechod pojišťoven na výkaznictví podle IFRS. Přesto společnosti čeká několik velmi náročných

změn, a proto je důležité o těchto otázkách srozumitelně informovat trh. Například některé pojistné smlouvy by mohly být klasifikovány jako finanční nástroje, a přestaly by tak být příjmem z pojistného, který byl vždy pro pojišťovny hlavním měřítkem obratu. Přecenění značné části aktiv na běžné tržní hodnoty může u některých společností způsobit kolísání výnosů ve výsledovce," uvedl Ian Dilks, partner PricewaterhouseCoopers pro oblast pojišťovnictví.

IFRS 5: Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončení činnosti

Jedním z hlavních cílů IFRS 5 je sladit stávající požadavky na oceňování a vykazování dlouhodobých aktiv „držených za účelem prodeje“ podle IFRS s Všeobecnými účetními zásadami v USA (US GAAP). Společnosti, jichž se to týká, budou povinny vytvořit v rozvaze nové položky pro aktiva k prodeji i pro související závazky.

(PwC 4/2004)

Poznámky:

1. *Další návrh Výboru pro mezinárodní účetní standardy, známý jako všeobecný diskusní návrh (omnibus ED), by měl být publikován v dubnu 2004 a měl by se zabývat několika dosud nedořešenými otázkami, jako je například možnost ocenění reálnou hodnotou (viz výše), a méně významnými otázkami týkajícími se pojištění, snížení hodnoty a nehmotného majetku.*
2. *Podle IFRS 3 se goodwill neodepisuje, ale testuje se na ztrátu hodnoty nejméně jednou ročně. Nehmotná aktiva získaná transakcí musí být od goodwillu oddělena, oceněna a vykázána v rozvaze.*
3. *IFRS 4, Pojistné smlouvy, je účinný od 1. ledna 2005 (doporučuje se ale přijmout ho dříve). Druhá fáze přijetí pojistného standardu by měla být zahájena po roce 2007 a bude se zabývat oceňováním smluv.*

inzerce

Účetnictví podnikatelů 2004 – průvodce kompletní účetní problematikou

Meritum Účetnictví podnikatelů 2004 obsahuje srozumitelný výklad všech účetních oblastí, které se v praxi při vedení účetnictví běžně vyskytují, a to ve znění předpisů pro rok 2004.

Celá problematika je rozdělena do pěti částí podle časového období, ve kterém se účetní jednotka nachází, tedy zda vzniká, existuje, či se ruší – prochází fúzí, likvidací nebo konkurzem. Části se dále dělí na díly a ty potom na kapitoly a odstavce.

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

- definici – krátká definice rozebíraného pojmu
- výklad – rozbor problematiky
- příklad – vysvětlení na konkrétním příkladu z praxe
- upozornění – upozornění na důležité výjimky, související oblasti atd.
- poznámku – doplňující informace k problematice
- právní úpravu – předpisy upravující danou problematiku.

V Meritu se budete snadno orientovat také díky tzv. marginálním číslům, která jsou uvedena na okraji stran, na úrovni stejného řádku či odstavce, kde se nachází pojem, k němuž se vztahují. Marginální čísla Vám pomohou jednoduše vyhledávat požadované oblasti buď ucelené nebo jejich jednotlivé dílčí části či pojmy.

Předností publikace je bezplatná průběžná aktualizace obsažených informací, a to měsíčně na internetu www.aspimeritum.cz a čtvrtletně prostřednictvím tištěného newsletteru, který Vám bude zaslán na Vámi uvedenou adresu.

Meritum Účetnictví podnikatelů 2004 je koncipováno jako každodenní pomůcka pro běžné účetní a pro všechny, kteří se chtějí v oblasti účetnictví orientovat.

Cena 695 Kč, 576 stran, plastová vazba.

Meritum Účetnictví podnikatelů 2004 lze objednat pomocí objednávkového kupónu na letáku vloženém do tohoto čísla časopisu Auditor nebo přímo na adrese ASPI Publishing s. r. o., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3, tel.: 222 863 400, fax: 222 863 401, email: obchod@aspi.cz, <http://www.aspi.cz>



Čistý standard, nebo politický kompromis?

Evropská komise požaduje demokratizaci tvorby mezinárodních účetních standardů IFRS. Je to zástěrka pro vpuštění podnikové lobby do arény.

Světová investiční veřejnost se bojí dalších finančních skandálů. Volá po lepších účetních standardech a především po lepší kontrole jejich dodržování. A také po jejich sjednocení. První a třetí položka tohoto výčtu požadavků byly horkými tématy 27. evropského kongresu účetních. V prvním dubnovém týdnu jej pořádala fakulta financí a účetnictví pražské Vysoké školy ekonomické za účasti více než 1300 odborníků z 53 zemí.

Za standardy lepší! Mezinárodní účetní standardy IFRS má na starosti v Londýně sídlící orgán IASB. Jde o nezávislou komisi, jejíž členové mají v procesu tvorby standardů poslední slovo. Teoreticky - nebo aspoň prozatím. Nezávislost IASB totiž leží v žaludku Evropské komise. Ta přikázala všem podnikům, obchodovaným na evropských burzách, aby od roku 2005 používaly účetní standardy IFRS. A teď se jí zdá, že si tím pustila na vlastní smetišť dalšího kohouta. Ne že by Komise dala IASB bíanco šek. Ve směrnici z roku 2001, jejíž používání IFRS nařizuje, si vymínila pravomoc používané standardy potvrzovat. Aby standard mohl být potvrzen, stojí ve směrnici, musí být, přesně přeloženo „příspěvkem k veřejnému dobru“. Což je formulace, která Komisi umožňuje kterýkoli standard shodit ze stolu. Celý blok existujících účetních standardů Komise loni v září bez větších bojů potvrdila. Ale jen co IASB provedl první kontroverzní krok, Komise ukazuje zuby. Požaduje příslušný standard přepracovat, chce postupný náběh jeho používání a plánuje dát firmám blíže nespecifikovanou možnost volby. Dokonce útočí i na samotné základy standardizace účetnictví: to je zase slov o národních specifikách, kulturní rozdílnos-

ti a potřebě diferencovat! Jádrem aktuálně zuřícího sporu je nová implementační vyhláška ke standardu pro účtování finančních derivátů. Asi má opravdu daleko k dokonalosti - ostatně, IASB již tváří v tvář vlně odporu oznámila, že tuto vyhlášku přepracuje. (Mimochodem, ona zas tak úplně zcestná nebude, když největší evropská banka, britská HSBC, oznámila, že se jí bude řídit, a to i kdyby ji Evropská komise neměla schválit.) Ale o účtování finančních derivátů jde až v druhé řadě. Kdyby nevzpíchnul spor okolo nich, rozhodl by se nejspíše okolo chystaného standardu pro pojišťovny. To je teprve oříšek, vystrašil jen tak mimochodem Karel van Hulle účastníky kongresu během diskuse. Když nejde o konkrétní podobu standardu, o čeho tedy? Jde o proces tvorby standardů: Evropská komise se netají záměrem rozšířit své pravomoci.

Za demokracii! „Jsem velkým zastáncem demokracie,“ začíná Karel van Hulle od lesa. „Je jasné, že i proces tvorby účetních standardů musí být demokratický. Tak důležitou věc přece nemůže rozhodovat pár lidí někde v Londýně.“ Při své přednášce na sympoziu, věnovaném vztahu tvorby účetních standardů a politiky, nenechal van Hulle na

standardu pro finanční deriváty a na jeho tvůrcích nit suchou. Popisoval přitom negativní dopady tohoto standardu a posluchače zaujalo, jak důsledně tyto dopady personifikoval. „Lidé přece...“, začínal Karel van Hulle každou druhou větu. Lidé jsou opravdu chudáci, vyplynulo z jeho vystoupení jednoznačně. Ale kdo to jsou ti jeho „lidé“? Když van Hulle řekne lidé, myslí podniky - v případě teď živě diskutovaného standardu především banky. Když jeho americký protějšek řekne lidé, myslí investory. To se pak těžko konverguje, když každý chytá jiného zajíce! Požádali jsme o vysvětlení. „Uživatelé účetních standardů jsou přece i podniky. I podnik přece používá finanční výkazy jiných podniků,“ unikl Karel van Hulle z otázky. Na upozornění, že v tom případě je podnik v postavení investora, však jen pokrčil rameny. „V EFRAG (poradní orgán Evropské komise, jehož prostřednictvím by se Komise měla podle svých představ přímo podílet na tvorbě standardů - pozn. red.) máme také zástupce investorů,“ nakouzl pak van Hulle dobrovolně kyselé jablko. Ano, mají tam zástupce investorů. Ale účetní standardy představují přece za prvé, za druhé i za třetí službu investorům.



Karel van Hulle, vedoucí odboru účetnictví a auditu Evropské komise: „Standard pro účtování finančních derivátů je tak špatný, že je naprosto nepoužitelný. Je to tím, že jeho tvůrci vůbec nevědí, jak banky fungují. Ale samozřejmě si to nepřiznají.“

(Pokud vůbec mají pomáhat podnikům, pak pouze nepřímo, tím, že transparentní prostředí snižuje investiční riziko a následně cenu kapitálu.) Takže investoři by měli být nikoli „také“, nýbrž především angažováni v orgánu, který se silou moci chce domoci podílu na rozhodování o podobě účetních standardů. Vedou kroky Evropské komise k tomuto cíli? „Největší problém tvorby účetních standardů je zaangažovat investory. Investoři totiž nejsou organizováni,“ nabízí van Hulle obecnou frázi. Je si nejspíš vědom, že řešení, které prosazuje, povede k naopak k vzestupu vlivu podniků. Ty jsou totiž, na rozdíl od investorů, organizovány setsakramentsky dobře. Průmyslová nebo bankovní lobby je neporovnatelně mocnější než lobby investorská. Místo odpovědi na otázku, zda je správné dávat větší slovo podnikům, nabízí van Hulle obecnou úvahu. „Nejhorší, co může být, je standard, který je široce zpochybňován.“ Což nešťastná vyhláška ke standardu pro účtování finančních derivátů je. A jak reálná je hrozba, že dojde k otevřenému střetu tvůrce standardu s Komisí? Ať u právě diskutovaného standardu nebo někdy příště přece může nastat situace, kdy tvůrce standardu bude trvat na názoru, že standard splňuje požadavky, zatímco Komise naopak shledá, že přijatý standard není v obecném zájmu veřejnosti? Karel van Hulle odpovídá značně obecně. „Především uděláme všechno, aby taková situace nenastala. Ale čistě teoreticky si dovedu představit, že pokud by šlo o nějaký důležitý standard, tak by Evropská komise vydala vlastní návrh pravidel. Ten by pak prošel standardní procedurou schvalování - tedy Radou Evropy a Evropským parlamentem. „Není výjimkou, když velká česká firma vede účetnictví podle amerických účetních standardů US GAAP (má americké investory), podle IFRS (je na burze) a podle českého zákona. Takže hrozí, že by přibýly další standardy? Van Hulle krčí rameny: „Jak říkám, bu-

deme se snažit tomu předejít. Nevím, jak by firmy v takovém případě - bavíme se pouze teoreticky - reagovaly. Mohly by použít v této oblasti US GAAP? Já sám nevím.“ První vlaštovka se již objevila. Investiční společnost Phylon Fund Limited začátkem března oznámila, že přechází na účetnictví podle US GAAP a podle komentáře prestižního britského serveru AccountancyAge není vyloučeno, že evropské firmy začnou otevřeně lobbovat, aby mohly americké účetní standardy používat.

Za kovergenci! Když Karel van Hulle při své přednášce poněkolkáté zopakoval, jak moc Komisi záleží na sjednocení IFRS s US GAAP, zabrumlal otráveně jeden z účastníků symposia: „Ale děláte všechno, abyste tomu zabránili!“ Diplomaticky to potvrdil i předsedající panelu, renomovaný americký účetní expert Stephen Zew (mj. bývalý hlavní účetní poradce americké Komise pro cenné papíry). V jeho příspěvku na téma konvergence zaznělo skryté varování, že vůle americké strany ke konvergenci by mohla lehkou vyprchat. „Jednoznačným trendem v USA je zpříšňování pravidel hry. Jakákoli změkčování jsou nepřijatelná,“ uvedl Zew. Jako příklad rozdílného pohledu uvedl standard pro účtování akciových zaměstnaneckých opcí. Tento standard (IFRS 2), který je kompatibilní s připravovaným obdobným americkým standardem, také ještě nebyl schválen Evropskou komisí. „Kdyby americké firmy musely akciové opce účto-

vat a evropské ne, to by znamenalo nefér podmínky na kapitálovém trhu. Americké firmy by byly znevýhodněny v soutěži o peníze investorů,“ upozornil Zew na možné dopady licitace Evropské komise okolo schvalování standardů. K často diskutovanému tématu uznávání IFRS americkým regulátorem kapitálového trhu SEC Zew poznamenal, že není možné povolit IFRS pouze pro některé firmy. „Pak by (americká) Komise pro cenné papíry musela používat IFRS povolit i americkým firmám.“ Americkou snahu o konvergenci (která zatím kupodivu probíhá spíš tak, že Američané přebírají IFRS) by mohla oslabit i samotná politizace tvorby IFRS. Americká podnikatelská sféra a investiční veřejnost zvláště mají vše, co pochází od státu, za přinejmenším podezřelé. Se žádnými „státními standardy“ nechtějí mít nic společného.

Pro koho vlastně? Jádrem sporu mezi IASB a bruselskou byrokracií je následující otázka: Mají účetní standardy sloužit spíš německému polostátnímu podniku, nebo americkému penzijnímu fondu?

Politikum. Karel van Hulle nezástírá, že uskutečnění jeho vize demokratické tvorby standardů by vedlo k tomu, že výsledná podoba standardů by byla výsledkem politického dohadování: „Podoba pravidel pro účetnictví se týká obrovského počtu podniků. Samozřejmě, že to je politikum.“

(Ekonom, 8. 4. 2004)



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

EK navrhla přísnější pravidla pro audit

Evropská komise navrhla přísnější pravidla pro audit firemního účetnictví. Přiměl ji k tomu skandál v americkém energetickém koncernu Enron, jehož následný krach v prosinci 2001 poznamenal negativně i evropskou energetiku. Uvedl to 16. března evropský komisař pro vnitřní trh Frits Bolkestein.

Návrh počítá se zavedením nezávislých úřadů pro dozor nad auditory v každém státě unie, vytvořením auditorských výborů ve firmách z akciových trhů a zajištěním povinné rotace auditorů. Návrh taktéž volá po větších sankcích pro auditory, kteří pravidla poruší.

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

Firemní zpronevěra postihla i Evropu, největšími případy byly nizozemský maloobchodní řetězec Ahold a italský potravinářský koncern Parmalat. Nově navržené postupy pomůžou Evropě bojovat s firemními podvody a zároveň vyjdou vstříc americkým požadavkům.

Cílem bylo mimo jiné zajistit, aby standard pro dozor v Evropě odpovídal standardu ve Spojených státech, řekl technický ředitel britské Asociace autorizovaných účetních (ACCA) Roger Adams. V reakci na nároky americké strany návrh požaduje, aby se auditorské firmy z nečlenských zemí unie u evropských úřadů zaregistrovaly, a to v té zemi, kde hodlají audit provádět.

„Nikdo není tak naivní, aby si myslel, že nějaká direktiva účetní podvody zastaví,“ připomněl Bolkestein. Shmul, že návrh má do odvětví zavést více etiky.

(Právo, 17. 3. 2004)

Evropské podniky se brání regulaci z Bruselu

Podvody prokázané koncernům Ahold a Parmalat a nejnověji i energetickému gigantu Royal Dutch/

Shell donutily Evropskou komisi k návrhu na přijetí přísných amerických regulačních kroků. Pokud by je Evropský parlament a sněmovny členských zemí EU přijaly, postihly by v případě falšování účetních zpráv vrcholový management firem stejně přísné trestní sankce jako jejich kolegy v USA.

Od letošního 1. května, kdy Česko, Slovensko a další země vstoupí do Evropské unie, se tento spor bude životně dotýkat i tamních podnikatelů a manažerů.

Podle listu Financial Times se sdružení podnikatelů v Německu, Francii, Británii a dalších členských zemí EU ostře staví proti tomu, aby byly účetní podvody trestány stejně přísně a důsledně jako ve Spojených státech.

Podnikatelé soudí, že účinnější než přijetí „statutárních předpisů“ by bylo, kdyby jejich svazy vytvořily samoregulační orgány. A ty by podle dohodou přijatého „praktického kodexu“ střežily jeho důsledné dodržování všemi členskými podniky. Tento model se osvědčil například v britském reklamním průmyslu. Pokud se tam některá agentura odchýlí „od dobrých mravů“, poslechne radu odborníků a kontroverzní reklamu okamžitě a bez výjimky stáhne.

Proti samoregulaci se staví evropský komisař Frits Bolkestein. A naopak prosazuje tvrdou americkou legislativu. Jak minulý týden prohlásil, „skandál za skandálem, jichž jsme svědky, kumulativně oslabuje finanční trhy stejně, jako prorezavělá škvíra v cisterně, skrze níž uniká ropa“.

Dále komisař řekl, že „kapitálové trhy jsou dnes globální. A spolupráce při jejich regulaci musí být také globální, pokud se s tímto problémem chceme vypořádat“.

Jediný z návrhů Fritse Bolkesteina, která sdružení evropských podnikatelů akceptují, je vytvoření takových vnitřních firemních auditů, které budou nezávislé na vrcholovém managementu.

A jsou pro i u dalšího navrhovaného opatření - že vnější auditorská firma bude při své práci moci komunikovat s vnitřním auditorem, a to bez vědomí nejvyššího managementu.

Jak Bolkestein dodal, „nikdo není tak naivní, aby si myslel, že přijetím směrnice (EU) se jako mávnutím čarovného proutku odstraní účetní podvody. Je přece samozřejmé, že nelze naráz vymýtit zločin. Návrhy, které předkládáme, však dají injekci k tomu, aby byla u auditu uplatňována silnější dávka etiky a upevnila se obrana principů, na něž spoléhá tržní ekonomika“.

Různě formulovaný odpor návrhům z Bruselu klade „velká auditorská čtyřka“ - Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG a PricewaterhouseCooper. Jsou především proti zavedení systému rotace vnějších auditorů, a to buď po pěti, nebo sedmi letech. Analytici soudí, že to proti účetním podvodům zdaleka není všelék.

(HN, 23. 3. 2004)

Audit lze zveřejnit

Úřad pro ochranu osobních údajů (ÚOOÚ) potvrdil názor občanského sdružení Oživení, že rada hlavního města neoprávněně utajuje informace při zveřejňování výsledků auditu veřejných zakázek. „Zákon o ochraně osobních údajů nebrání zveřejnění forenzního auditu v plném znění,“ odpověděl na dotaz sdružení ředitel odboru legislativního a právního ÚOOÚ Václav Bartík. Sdružení s odkazem na vyjádření úřadu vyzvalo primátora Pavla Béma, aby zveřejnil forenzní auditu v plném znění.

(Právo, 5. 3. 2004)

Přísnější kontrola radnic se ve sněmovně zadrhla

Starostové a zastupitelé obcí se zatím nemusejí obávat, že by na jejich hospodaření s obecními budovami, pozemky či vybranými daněmi, začal brzy přísněji dohlížet stát. V Poslanecké sněmovně totiž narazil pokus Ministerstva financí, aby hospodaření obcí kontrolovali místo auditorů a krajů právě úředníci Sobotkova resortu. Jen den poté, co policie kvůli podezření z nelegálního financování hokeje z městských peněz vzala do vazby kladenského primátora Milana Volfa, poslali poslanci zákon zpět k projednání do odborných výborů. To znamená další měsíce zpoždění.

Lidé, kteří se hospodařením starostů a korupcí na obcích zabývají, přitom varují, že současný systém, kdy obce kontrolují jen jimi najatí a zaplacení auditoři, nebo krajské úřady, nefunguje.

„Zástupci obcí a krajů se v malých regionech často dobře znají a právě regionální klientelismus vytváří nebezpečné korupční prostředí,“ míní Adriana Krnáčová z Transparency International. „Těžiště korupce a finančních machinací je nyní právě v komunální sféře. Je to skoro v každém větším městě,“ přidává se i nejvyšší státní zástupkyně Marie Benešová.

Hospodářské noviny 25. 3. přinesly hned několik případů pochybných komunálních zakázek, které ukazují jedno: uplácení a podvodů s městskými či státními penězi v regionech přibývá. Hospodaření obcí navíc nemůže prověřovat ani Nejvyšší kontrolní úřad. Zaměřit se smí jen na peníze, které samosprávám jdou přímo ze státní pokladny.

„Přitom k nám vloni zaslalo podněty proti obcím zhruba 130 lidí. Bohužel nevěděli, že jim nemůžeme pomoci,“ podotýká mluvčí kontrolního úřadu Julie Šebelová. Podle Ministerstva financí jsou mezi „stěžovateli“ často i samotní zastupitelé, kteří byli například při problémových prodejkách majetku nebo tendrech přehlasováni.

Změny sice podpořila vláda, rozpočtový výbor a dokonce v prvním čtení i poslanci, včera ale zákon zablokoval poslanecký výbor pro regiony. Co se mu nelíbilo? Že by obcím při opakovaných prohřešcích hrozila až milionová pokuta.

„Navržená maximální výše se nám jeví jako neúměrně vysoká,“ tvrdí sociálnědemokratický poslanec a předseda výboru Radko Martínek. Navrhuje proto jen padesátitisícovou hranici. Navíc podle něj již nyní funguje kontrola ze strany krajů, proto je zbytečné, aby na obce dohlíželo Ministerstvo financí.

Výbor tak stojí na straně starostů. Společně jim vadilo i to, že by stát mohl podle návrhu zákona zkoumat i účelnost a hospodárnost vynaložených peněz. „Právě to vidíme jako problém,“ říká Lukáš Váňa ze Svazu měst a obcí.

Na rozdíl od starostů a Martínkova výboru se ale současný stav nelíbí



Evropské komisi. Podle ní má za kontrolu zodpovídat stát. Proto hrozí, že regiony bez účinnějších kontrol nedosáhnou na peníze z evropských fondů.

(HN, 26. 3. 2004)

Auditoři Unipetrolu pomáhají zájemcům

Vedení Unipetrolu se počátkem března nestačilo divit. Zjistilo, že jeho auditor, Deloitte & Touche, pracuje i pro jednoho ze zájemců o koupi společnosti, maďarský koncern MOL. Dobře informované zdroje tvrdí, že vedení české firmy mělo v této souvislosti vážné obavy z vyzrazení interních informací, které Deloitte & Touche získal v průběhu auditu. Generální ředitel holdingu Pavel Švarc dokonce žádal o vysvětlení šéfa Deloitte & Touche ve střední Evropě Ottu Jelinka. „S odvoláním na náš telefonický rozhovor bych vás rád informoval, že naše maďarská kancelář byla požádána firmou MOL o provedení omezené finanční pro věrky v souvislosti se zájmem MOL o privatizaci Unipetrolu,“ píše Jelinek v dopise adresovaném Na prověre Unipetrolu se ovšem podílejí nejen pracovníci maďarského zastoupení, ale i zaměstnanci české pobočky. „Jako auditoři skupiny Unipetrolu jsme vázáni mlčenlivostí

o všech informacích, které jsme získali v průběhu auditů. Pro zajištění jejich důvěryhodnosti jsme zavedli jasná a přísná pravidla,“ ohrazuje se Jelinek. Dodává, že zajištění důvěryhodnosti spočívá především v tom, že pracovníci z týmu due diligence nebudou mít jakýkoli přístup k informacím získaným v rámci auditu. Současně nikdo z auditorského týmu, který pracuje nebo v nedávné minulosti pracoval na auditu skupiny Unipetrol, se prý nebude podílet na zakázce pro MOL. Jelinek dále tvrdí, že práce pro Maďary je standardní zakázkou, jejíž podstatou je pouze shromáždit a zpracovat informace poskytnuté společností Unipetrol v rámci data roomu. „Nejsme poradci MOL a ani jej nezastupujeme v této transakci. Jsme přesvědčeni, že při zachování popsaných pravidel zde nevzniká konflikt zájmů, což jsme si ověřili i v jiných případech,“ píše Jelinek. „Naše původní obavy se po vysvětlení pana Jelinka rozplynuly, dále se touto záležitostí nezabýváme,“ sdělil mluvčí Unipetrolu Tomáš Zikmund.

(Euro, 29. 3. 2004)

Nesmíme oslabit samosprávu

Evropská komise se nedávno vyjádřila, že neexistuje u nás kvalitní kontrola rozpočtů obcí. Dokonce au-

Deloitte je největší

Auditorská firma PricewaterhouseCoopers přišla o místo největší světové auditorské firmy. Co do výše obrátu ji předstihl Deloitte Touche Tohmatsu, jež spolu s Ernst & Young nejvíc profitovali na pádu Anderse- nu. Obě společnosti si rozdělily největší část jeho klientů. Do velké čtve- řice ještě patří KPMG. Každá z jmenovaných auditorských společností působí zhruba ve 140 zemích.

firma	tržby (2003, v mld. USD)	počet zaměstnanců
Deloitte Touche Tohmatsu	15,1	119 237
PricewaterhouseCoopers	14,7	122 820
Ernst & Young	13,1	103 000
KPMG International	12,2	100 000

(Týden 4/2004)

dity hospodaření, které si již běž- ně obce objednávají, neuznává. Brusel opakovaně tvrdí, že pokud se systém kontroly zásadně nezmě- ní, utáhne našim městům a obcím kohoutky.

„Mohlo by dojít k oslabení roz- hodovacího procesu samosprávy, pokud budeme čím dál více usměr- ňování úředníky,“ upozorňuje sta- rosta Velkých Bílovic Antonín Svo- boda, který je zároveň členem rady Svazu měst a obcí. „Souhlasím s tím, že stát i Evropská unie kont- rolují peníze, které obdržíme jako dotace. Tam kontrola být musí. Proč by ale nemělo plně rozhodovat zastupitelstvo obcí o financích z da- ňové výtěžnosti? Omezení by zna- menalo snížení úlohy samosprávy,“ míní Antonín Svoboda.

Na druhé straně se naskytá otázka, zda jsou obce připraveny na čerpání financí z Evropské unie. Jsou pře- devším malé obce schopny si připravit dostatek projektů? „Na jedné straně

musí být podle mého názoru mini- málně na krajské úrovni vytvořeny globální projekty a na ně bude kraj žádat dotace a rozpouštět je v men- ších objemech. Na druhé straně mám největší obavy z toho, že malé obce nebudou schopny své konkré- tní projekty pro Evropskou unii zpracovat. Začínají se sice objevovat agentury, které nabízejí v této oblas- ti služby. Největší problémy budou vyplývat z toho, že projekt musí obec nejdříve financovat sama a teprve po realizaci jí budou peníze vráceny. Proto musí být projekty zpracovány včetně úvěrování,“ říká člen rady Svazu měst a obcí Anto- nín Svoboda a dodává: „Obce bu- dou muset také finance správně zú- řadovat, aby obstály u kontrol. Z to- ho má řada mých kolegů největší obavy. Sám ze své zkušenosti vím, že fakturace musí odpovídat přesně zadání projektu, jinak dotace musí obce vrátit. Starostové především menších obcí budou muset hledat

pomoc formou služby, kterou sa- mozřejmě zaplatí. Dílčí pomoc pro obce by měl řešit podle mne bez- platně kraj.“

(Nový život, 4. 3. 2004)

Interní audit se zpožděním

Americký úřad pro dohled nad au- ditingem (PCAOB) má zpoždění při přípravě standardu pro interní au- dit. Tento standard budou muset podle zákona Sarbanes-Oxley (SOA nebo též SOX) dodržovat všechny v USA obchodované firmy. SOA stanovuje pro dosažení souladu se standardem (jehož vypracování ukládá PCAOB) termín 15. června. Po zveřejnění návrhu standardu však PCAOB obdržel 1200 stránek připomínek, podle březnového re- portu Institute of Management & Administration vesměs zásadních. Podle serveru AccountantsWorld je proto pravděpodobné, že PCAOB ve spolupráci s americkou Komisí pro cenné papíry zařídí odklad ter- mínu.

(Ekonom, 25. 3. 2004)

Zpracovala ing. Athina Lérová



AUDITOR, číslo 4, 2004, ročník XI, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

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

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

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

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

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

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 28. 4. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.



NABÍDKA VZDĚLÁVACÍCH AKCÍ

květen - září 2004

KVĚTEN			
11.5.	16-19	Vybrané problémy z účetnictví obcí Hotel AVANTI, Střední 61, BRNO Lektor: Ing. Ivana Schneiderová, auditorka Cena: 540 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 64104 KV Brno
18.5.	16-19	Výsledky dohledu auditorské profese - poznatky a prevence Budova WELLNET, Wellnerova 7, OLOMOUC Lektoři: Ing. Zdeněk Urban, člen Dozorčí komise KA ČR, Ing. Jaroslav Němec Cena: 270 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 64704 KV Olomouc
19.-20.5.	9 -17	Vybrané mezinárodní účetní standardy (dvoudenní seminář pro „středně pokročilé“) KC Novodvorská, Novodvorská 151, PRAHA 4 Lektor: Ing. Ladislav Mejzlík, PhD., auditor, VŠE Praha Cena: 3150 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 4998 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 63904
25.5.	16-19	Aktuální problémy z oblasti účetnictví řešené výborem pro metodiku KA ČR Palác Charitas, Karlovo nám. 5, PRAHA 2 Lektor: Ing. Eva Fišerová, Výbor pro metodiku KA ČR Cena: 540 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 64204 KV Praha
ČERVEN			
2.-3.6.	9 -16	Územní samosprávné celky - Speciál I. KC Novodvorská, Novodvorská 151, PRAHA 4 Lektoři: doc. Ing. Štěpánka Nováková, CSc., VŠE Praha (Účetnictví), pracovníci MF ČR (Daně) Program: • Účetnictví - Systém zobrazování majetku a jeho zdrojů v účetnictví obcí, zobrazení hospodaření obcí a jeho výsledku v účetnictví. • Daně - problematika DPH. Cena: 3150 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 4998 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 64304
15.6.	16-19	Výsledky dohledu auditorské profese - poznatky a prevence Hotel Polský dům, Poděbradova 53, OSTRAVA Lektoři: Ing. Danuše Husáková, členka Dozorčí komise KA ČR, Ing. Jaroslav Němec Cena: 270 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 64804 KV Ostrava
22.6.	16-19	Účetní a daňové novinky v některých transakcích dle ObchZ - legislativa 2004 Hotel AVANTI, Střední 61, BRNO Lektor: Ing. Jana Skálová, auditorka, daňová poradkyně Cena: 540 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 857 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 64404 KV Brno
SRPEN			
25.- 27. 8.	9 -16	Kurz odborné němčiny (bližší informace viz samostatně vložená nabídka) zajišťuje KDP ČR • Daň z příjmů právnických a fyzických osob • DPH Spořitelni akademie, Gen. Píky 7, BRNO Lektor: Mgr. Magda Stehnová Cena: 5355 Kč pro členy KA ČR vč. DPH	
ZÁŘÍ			
8. - 9. 9.	9 -17	Kurz odborné angličtiny (bližší informace viz samostatně vložená nabídka) • Terminologie finančního účetnictví a výkaznictví v angličtině Úřad KA ČR, Opletalova 55, PRAHA 1 Lektor: Ing. Marcela Žárová, CSc., VŠE Cena: 3500 Kč pro členy KA ČR (osvobozeno od DPH), 5593 Kč vč. DPH pro ostatní	VS 65204

Cena semináře zahrnuje podkladové materiály a občerstvení v průběhu semináře.
V ceně „pro ostatní“ je uplatněna základní sazba DPH (19 %)

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

Aktuální informace
najdete
na www.kacr.cz