

# Změny v postavení auditorů, které přinesl zákon o přezkoumávání hospodaření

Zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, který byl v červenci publikován ve Sbírce zákonů, přinesl významné změny v provádění přezkoumání hospodaření. Na tyto změny příliš nereagovala ani média, která jinak věnují velký prostor všem problémům, které se v hospodaření těchto subjektů vyskytují. Související novely zákonů č. 128/2000 Sb., o obcích, č. 129/2000 Sb., o krajích a č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze významným způsobem omezily působnost auditorů při provádění přezkoumání. Zcela mimo působnost auditorů se dostává přezkoumání hospodaření krajů, které bude do budoucna zajišťováno výhradně pracovníky ministerstva financí, a které doposud, stejně jako přezkoumání hospodaření dobrovolných svazků, zajišťovali pouze auditoři. V případě obcí rovněž ze zákona zmizela pětistíková hranice počtu obyvatel pro povinné přezkoumání auditorem. Komora auditorů, v souladu s legislativními pravidly vlády, nebyla připomínkovým místem nového zákona ani souvisejících zákonů. Při diskusi nad připravovanými změnami nenašla dostatek argumentů podporujících veřejný zájem, aby se pokusila hledat cesty jak dosavadní postavení auditorů uhládit.

Důvodová zpráva k novému zákonu uvádí jako jeden z hlavních důvodů změn nerovné postavení územních celků z hlediska volby způsobu přezkoumání jejich hospodaření. V případě krajů však princip rovnoprávného postavení nebyl uplatněn. Dále je v důvodové zprávě zmiňována nutnost dát státnímu orgánu dosud neexistující možnost kontroly hospodaření a nakládání s majetkem a příjmy obcí a krajů. Tímto zdůvod-

něním se však přezkoumání hospodaření posouvá z účelu daného mu zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, dle kterého zpráva o přezkoumání slouží jako podklad při projednávání závěrečného účtu v orgánech územního samosprávného celku, k nástroji státní kontroly.

Při studování textu zákona jistě každého auditora zaujme § 5, kde jsou stanoveny předpoklady státních zaměstnanců pro výkon přezkoumání. Požadavek alespoň úplného středního vzdělání a tříleté praxe, která souvisí odborně s předmětem přezkoumání při pohledu

na předmět přezkoumání u každého, kdo zná šíří problematiky veřejného sektoru, vyvolá úsměv.

Zajímavá je i skutečnost, že zákonem je svěřen dozor nad výkonem přezkoumání i v případě, že je prováděno auditory, ministerstvu financí. Poprvé se tak auditoři při své práci dostávají pod dozor jiného orgánu než KA ČR. Formulace zákonných ustanovení vyvolává otázky, jak tento dozor bude prakticky realizován.

Nový zákon vstoupil v platnost 1. srpna. Prakticky tedy znamená, že auditoři, pokud již nezačali práci na přezkoumání hospodaření za rok 2004, u krajů končí. Na jejich místo nastoupí státní zaměstnanci, zařazení na ministerstvu financí v nově vznikajícím oddělení v rámci odboru finanční kontroly ve veřejné správě. Při pohledu do kalendáře si dovoluji jednu úvahu. Je skutečně reálné v omezeném čase vytvořit na ministerstvu dostatečné kapacity, které nahradí desítky auditorů a jejich asistentů, kteří dosud přezkoumání krajů zajišťovali již pro přezkoumání hospodaření za rok 2004? Bude skutečně zajištěn požadavek EU – univerzální zakládní pro všechny legislativní změny – na kvalitní kontrolu



**Ing. Zdeňka Drápalová**  
Výbor pro veřejný sektor  
KA ČR

**OBSAH**

**AKTUALITY** .....2  
**DISKUSNÍ OKÉNKO** .....6  
Zpráva o vývoji pojištění  
*Ing. Tomáš Brumovský* .....6  
**VZDĚLÁVÁNÍ**.....7  
**VÝBORY A KOMISE**  
**INFORMUJÍ** .....8  
**NA POMOC AUDITORŮM**  
Stanovisko Výboru  
pro IAS č. VIAS 001  
*Ing. Ladislav Langr* .....10  
Zvýšení kvality auditorské práce  
pomocí vhodně zvolených  
softwarových produktů  
*Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.* .....11  
**DISKUSE**  
Ještě ke spisu auditora  
*Ing. Zdeňka Drápalová*.....19  
**K PROBLEMATICE DANÍ**  
Uplatňování DPH v případě  
prodeje potravin a nápojů  
k přímé konzumaci formou  
tzv. prodeje přes ulici  
*Ing. Jana Čížková, Ing. Aleš Cebel,*  
*Ing. Václav Pátek*.....20  
**ZAUJALO NÁS**  
Může zkrachovat  
i penzijní fond? .....26  
**ZAZNAMENALI JSME**.....26

**OKÉNKO IAS/IFRS**

IAS 10  
Události po datu rozvahy  
*Ing. Lenka Krupová, PhD.* (str. 59-62)

**e - příloha Auditor č. 7/2004**

**OBSAH**

- Finanční deriváty  
*Ing. Pěva Pokorná*
- Dotazník na ověření komplexnosti přílohy k roční účetní závěrce  
*Mgr. Slavomíra Stárková*
- Účetní závěrka akciové společnosti  
*Petr Hampel*
- Uplatňování DPH ve světle přechodných ustanovení  
*Ing. Václav Pátek,*  
*Ing. Jan Rambousek*



nakládání s veřejným majetkem? Bude včas vytvořena potřebná metodika, aby provádění přezkoumání bylo zajištěno v rozsahu stanoveném zákonem? Vždyť v případě krajů se jedná o majetek za desítky

miliard korun. Nechme se tedy překvapit a doufejme, že někdo zodpovědně zváží situaci a dojde k závěru, že je hazard ponechat stranou kapacity kvalifikovaných lidí s praktickými zkušenostmi. Dopl-

nit auditora v případě krajů zpět do zákona, i s ohledem na to, že tato úprava byla v návrhu zákona obsažena, by bylo řešení.

**Ing. Zdeňka Drápalová**

Výbor pro veřejný sektor KA ČR

## aktuality

### Ze zasedání Rady KAČR

Rada na svém zasedání 6. září 2004 *projednala zejména:*

- problematiku Výboru pro otázky profese a etiku týkající se podmínek výkonu činnosti českých auditorů v zemích EU a uložila po komplectaci zveřejnit v časopise Auditor,
- odpověď ministra financí na dopis KA ČR k hostujícím auditorům z EU, a uložila zveřejnit korespondenci v časopise Auditor s tím, že o věci bude komora ještě dále s MF jednat,
- návrh programu XIV. sněmu auditorů a uložila rozeslat jej auditorům k připomínkám,
- zprávy o činnosti volených orgánů - 1. čtení,
- první verzi návrhu rozpočtu na rok 2005,

- návrhy na novelizaci profesních předpisů, které se týkají technické novely Etického kodexu podle novely IFAC, Příspěvkového řádu a nového Dozorčího řádu, který má nahradit Směrnici pro dohled,
- průběžné výsledky hospodaření k 31. 7. 2004,
- dopady novely zákona o DPH na KA ČR,
- návrhy Výboru pro auditorské směrnice,
- žádost KK o prodloužení lhůty pro kárné řízení,
- stížnost auditorské firmy na DK a KK,
- vývoj novely 8. směrnice EU a návrh stanoviska KA ČR pro MF ČR,
- diskusní materiál prezidenta FEE D. Devlina k budoucí roli FEE (materiál je v plném znění na we-

bu KA ČR v uzavřené části),

- povinnosti členů IFAC a porovnání s procesy v KA ČR,
- projekt XBRL týkající se jednotné struktury zveřejňování finančních výkazů na Internetu;

*schválila:*

- návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora,
- žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti;

*a vzala na vědomí:*

- kalkulaci nákladů na mimořádné číslo časopisu Auditor Speciál určeného veřejnosti,
- zápisy z jednání prezidia, výborů, NÚR, DK a KK,
- předložené zprávy ze zahraničních cest.

**Ing. Eva Rokosová**

Úřad KA ČR

### K nerovnému postavení auditorů zapsaných v seznamech KA ČR a hostujících auditorů ze zemí EU

*Prezident Komory auditorů ČR ing. Petr Kříž se dne 2. července 2004 obrátil na ministra financí ČR s žádostí o prosazení změny zákona o auditorech ve vazbě na stávající nerovné postavení auditorů zapsaných v seznamech KA ČR a hostujících auditorů ze zemí Evropské unie:*

Vážený pan  
Mgr. Bohuslav Sobotka  
ministr financí  
Ministerstvo financí ČR  
Letenská 15  
118 10 Praha 1

Praha, 2. července 2004

Vážený pane ministře,  
dovoluji mi, abych se na Vás obrátil jménem auditorů zapsaných v seznamech Komory auditorů ČR.

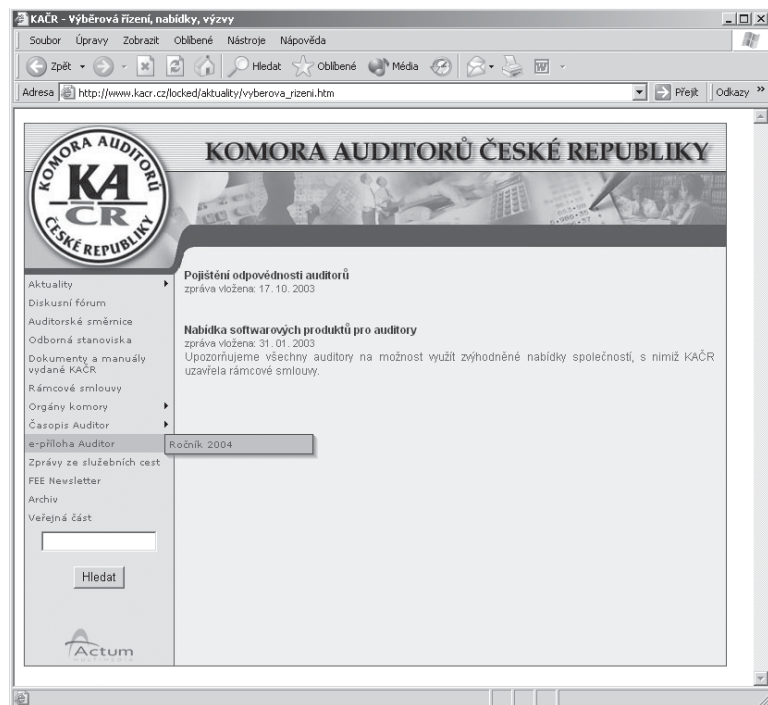
Nedávno schválený zákon č. 169/2004 Sb., navržený Ministerstvem financí ČR, kterým se novelizuje zákon o auditorech, zahrnuje kromě pozitivních úprav, nezbytných pro harmonizaci s právem Evropské unie, zároveň několik ustanovení, které nejsou, přes naše výslovné upozornění, v souladu s právní úpravou pro poskytování auditu v zemích Evropské unie, takže auditori zapsaní v seznamech Komory auditorů České republiky se dostávají do nerovného postavení ve srovnání s auditory z ostatních zemí EU.

Podstatou nerovného postavení je úprava obsažená v §13e a §13f zákona č. 169/2004 Sb., kdy hostující auditori ze zemí EU nemusí před poskytováním auditorských služeb v České republice složit rozdílovou auditorskou zkoušku (obvykle zaměřenou na příslušnou oblast našeho práva, tj. zákon o účetnictví, zákony o daních, obchodní a občanský zákoník, atp.) a stačí jim pouze oznámení, resp. registrace v Komoře auditorů ČR. Absence tohoto požadavku vytváří podmínky k tomu, aby audit účetních závěrek byly prováděny osobami, které disponují nedostatečnými nebo nedisponují žádnými znalostmi českého obchodního a daňového práva a účetnictví, což přímo ohrožuje oprávněné zájmy uživatelů těchto informací.

Naopak v ustanovení tzv. 8. směrnice Rady č. 84/253/EEC o schvalování osob odpovědných za provádění statutárních auditů účetních dokumentů vyplývá, že hostující auditori ověřující účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky musí složit v hostitelské zemi EU rozdílovou profesní zkoušku. Stejnou povinnost ukládá i zákon č. 18/2004 Sb. o uznávání kvalifikací, který upravuje i auditorskou profesi (příloha č. 4), nicméně jeho ustanovení nelze na naši situaci aplikovat, protože je určen pouze pro profese neupravené zvláštním zákonem. Pro podložení mých tvrzení přikládám stanovisko prof. Karla Van Hulle, který je vedoucím odboru účetnictví a auditu DG XV Evropské komise.

## e - Auditor - elektronická příloha časopisu Auditor

Redakční rada na svém posledním zasedání rozhodla, že od září 2004 zřídí elektronickou přílohu k tištěnému časopisu Auditor. Tato příloha bude obsahovat vybrané dokumenty v plném znění, které z kapacitních důvodů nebylo možné umístit do tištěné verze časopisu Auditor a do jeho tištěných příloh.



## e - příloha Auditor, č.7/2004

### Obsah

- Finanční deriváty  
*Ing. Pěva Pokorná*
- Dotazník na ověření komplexnosti přílohy k roční účetní závěrce  
*Mgr. Slavomíra Stárková*
- Účetní závěrka akciové společnosti  
*Petr Hampel*
- Uplatňování DPH ve světle přechodných ustanovení  
*Ing. Václav Pátek, Ing. Jan Rámbousek*

e-Auditor je přístupný na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v uzavřené části, určené pro auditory, kde také je plné znění tištěné verze časopisu Auditor a jeho tištěných příloh. Elektronickou přílohu najdete v nově vytvořené sekci e-příloha Auditor, jež bude stejně jako časopis Auditor členěna podle ročníků a jednotlivých čísel. V příštích číslech časopisu, který dostáváte do rukou v klasické podobě, vás budeme formou anotací informovat o tom, které nové dokumenty najdete v elektronické příloze na internetových stránkách komory.

Těm, kdo zapomněli své heslo pro přístup do uzavřené části pro auditory na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), ho Komora auditorů na požádání sdělí e-mailem.

-av-

Žádám Vás tudíž, vážený pane ministře, abyste při nejbližší novele tohoto zákona prosadil změnu zákona o auditorech, která by odpovídala právní úpravě v zemích EU a která by zajistila rovnoprávné postavení našich auditorů na trhu Evropské unie a ochranu oprávněných zájmů uživatelů účetních závěrek a zpráv auditora.

S úctou

**Ing. Petr Kríž**  
Prezident KA ČR

*Ministr financí Mgr. Bohuslav Sobotka na uvedenou žádost zareagoval tímto stanoviskem:*

Ing. Petr Kríž  
prezident  
Komora auditorů ČR

Č.j.: 284/86928/2004  
V Praze dne 23. července 2004

Vážený pane prezidente,

K Vašemu dopisu ze dne 2. července 2004 ve věci nerovného postavení auditorů zapsaných v seznamu auditorů Komory auditorů ČR a hostujících auditorů ze zemí Evropské unie, kteří jsou v tomto seznamu zaregistrováni a nemusí před poskytováním auditorских služeb v ČR skládat rozdílovou zkoušku, sděluji následující stanovisko.

Legislativní úpravou auditorské profese zákonem č. 169/2004 Sb. bylo dosaženo plné harmonizace práva v této profesi, která je ve všech zemích EU profesí regulovanou státem s plnou implementací komunitárního práva pro tuto oblast upraveného 8. Směrnicí Rady ES č. 84/253/EEC, o schvalování osob odpovědných za provedení statutárních auditů účetních dokumentů. Touto právní úpravou byl zabezpečen volný pohyb služeb v auditorské profesi.

K Vašemu názoru, který se opírá o stanovisko vedoucího odboru účetnictví a auditu DG XV Evropské komise prof. Karla Van Hulle sděluji, že Ministerstvo financí v současné době spolupracuje s Evropskou komisí na přípravě nové Směrnice EP a Rady o statutárním auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, která má nahradit výše zmíněnou 8. Směrnicí Rady ES č. 84/253/EEC a jejíž součástí budou také podmínky upravující poskytování auditorских služeb auditory členských zemí ve státech EU.

Účinnost této Směrnice se předpokládá již od roku 2005 s tím, že její implementace do právního řádu ČR je již v plánu práce vlády na toto období zabezpečena.

Jsem přesvědčen, že Vaše připomínka spolu s účastí Komory auditorů ČR na této významné legislativní změně přispěje k tomu, aby další legislativní úpravou byly vytvořeny pro vyšší kvalitu poskytovaných auditorских služeb odborné veřejnosti.

S pozdravem

**Mgr. Bohuslav Sobotka v.r.**  
Místopředseda vlády a ministr financí ČR



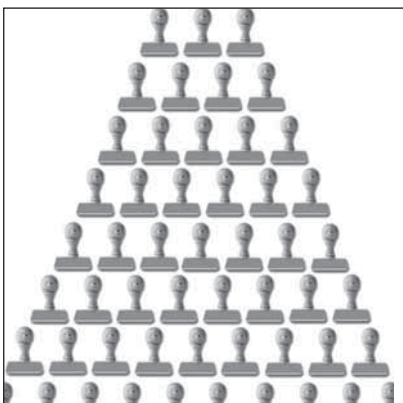
## Razítko pro auditory

Komora auditorů upozorňuje uživatele kulatých razítek na častý výskyt zastaralých pojmů na razítku. Jedná se především o tzv. číslo dekretu, které již v dnešní době neexistuje a zák. č. 254/2000 Sb., o auditorech, takový pojem nezná. Slovo dekret je tedy nutno nahradit slovem osvědčení.

Rada KA ČR doporučuje auditorům, kteří využívají razítka ve spojení se symbolem Komory auditorů ČR, používat kulaté razítko o průměru 36 milimetrů, obsahující titul, jméno, příjmení auditora a číslo jeho osvědčení na obvodu razítka a symbol KA ČR uprostřed razítka.

**Alena Adamová**

Úřad Komory auditorů ČR



## Komora auditorů se připojila k iniciativě na ochranu duševního vlastnictví

Komora auditorů ČR se bude v roli partnera podílet na osvětovém projektu s názvem Iniciativa „Právo na straně myšlenky“, který je zaměřený na podporu ochrany duševního vlastnictví a důsledného dodržování autorského zákona v praxi, především v oblasti ochrany počítačových programů.

Iniciativa, jejíž programové prohlášení podepsal prezident KAČR Petr Kříž, je přímou reakcí na dlouhodobě trvající stav nerespektování duševního vlastnictví v České republice, zejména pak na masové porušování autorského zákona v oblasti počítačových programů, které má negativní dopad na ekonomiku našeho státu. Iniciátorem projektu je ministr průmyslu a obchodu Milan Urban, jehož ministerstvo se problematikou ochrany duševního vlastnictví dlouhodobě zabývá.

Na činnosti Iniciativy se budou v roli partnerů podílet významné organizace a instituce, zabývající se aktivitami souvisejícími s ochranou duševního vlastnictví, jako například Sdružení pro informační společnost, CzechInvest, Svaz průmys-

lu a dopravy, Komora daňových poradců a sdružení výrobců softwaru Business Software Alliance.

Iniciativa si klade tyto hlavní cíle:

- Sjednotit úsilí státní správy a organizací hájících práva výrobců počítačových programů při respektování duševního vlastnictví a prevenci nelegálního užívání a distribuce počítačových programů.
- Ovlivnit pohled uživatelské veřejnosti na nezbytnost respektování duševního vlastnictví a zejména autorských práv k počítačovým programům, a změnit tak postoj veřejnosti k problematice nelegálního užívání a distribuce počítačových programů.
- Informovat uživatelskou veřejnost o významu duševního vlastnictví, jeho ochraně a rizicích nerespektování autorských práv k počítačovým programům.
- Oslovit děti a mládež, vytvořit u nich respekt k duševnímu vlastnictví a zvýšit úroveň vědomostí o legálním užívání s distribucí počítačových programů.

-av-

## Úřad Komory

V personálním obsazení Úřadu Komory proběhly v uplynulých měsících významné změny.

Na podzim loňského roku nastoupila na pozici pro obchodní činnost a marketing Ing. Athina Lérová, která ještě zabezpečuje publikační činnost. Po několika změnách v sekretariátu nyní zastává pozici sekretářky Ing. Libuše Šnajdrová spolu s Miroslavou Bašusovou. Změny nastaly v Institutu vzdělávání, v létě odešla Iva Julišová, na její místo přešla Kateřina Hofbruckerová a spolu s Monikou Kryštůfkovou zajišťují semináře pro KPV. Martinu Fišerovou, která vedla seznamy auditorů a asistentů, nyní zastupuje Alena Adamová. Referát dohledu byl posílen o tři odborníky: Ing. Olga Schwarzová, Ing. Tomáš Petrovský a Ing. Jan Novák, kteří doplnili tým Ing. Rudolfa Gebaue- ra a Ing. Jaroslava Němce. Dva auditori Ing. Zdeňka Drápalová a Ing. Roman Sedlák, bývalí zaměstnanci komory, se zapojili se do práce v odborných výborech Rady, pro Úřad pracují na mandátní smlouvu a doplňují tak odborný tým Ing. Evy Fišerové a Aleny Švejdové, DiS. Beze změn jsou ještě další pozice: vedení účetnictví zajišťuje Miluše Polánská, přípravné kurzy před auditorskou zkouškou zajišťuje Kateřina Slívová a auditorské zkoušky Šárka Budilová, Úřad řídí Ing. Eva Rokosová, MBA. Čtyři pracovnice jsou na mateřské dovolené (Veronika Rojková, Pavla Pšeničková, Lucie Nečesaná a Martina Fišerová).

Referenti se aktivně zapojují do přípravy odborných materiálů pro činnost výborů, komisí a volených orgánů Komory. Kromě základních činností v oblasti vedení seznamů auditorů a auditorských společností a organizování auditorských zkoušek Úřad připravuje profesní vzdělávání a jeho propagaci, navrhuje a kompletuje připomínky k návrhům zákonů, zajišťuje zahraniční korespondenci zejména s FEE a IFAC, vede účetnictví komory, v oblasti vnějších vztahů pečuje o prezentaci Komory zejména na Internetu, rozrůstá se agenda pro Národní účetní radu. Oproti předchozímu období narůstá agenda stížností, která je řešena za podpory referentů dohledu.

Rozvíjí se obchodní činnosti, zejména prodej odborných materiálů Komory (příručky pro auditory, auditorské směrnice, zahraniční publikace) a poskytování náročnějších odborných konzultací za úplatu.

Systém řízení Úřadu se nezměnil. Všichni zaměstnanci podléhají řediteli Úřadu, který řídí personální záležitosti, průběžně sleduje hospodaření a plnění rozpočtu Komory, transformuje úkoly uložené Radou jednotlivým referentům, a plní koordinační a organizační funkce. Po odborné stránce jsou referáty Úřadu řízeny příslušnými orgány Komory, tj. odbornými výbory Rady, kromě referátu dohledu, jehož pracovníci podléhají Dozorčí komisi a Kárné komisi. Jednotlivé referáty většinou podporují několik výborů a komisí.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**

Úřad KA ČR

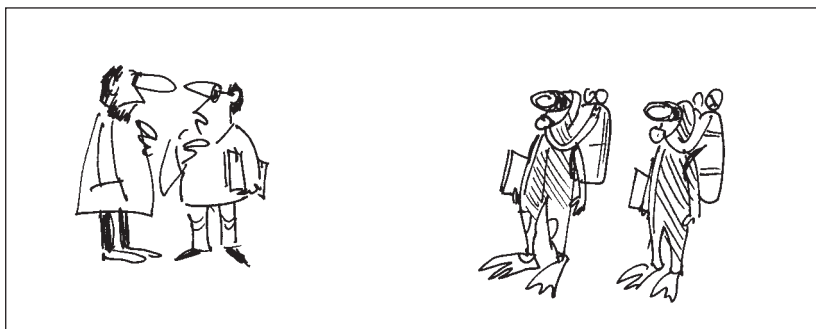
## Kongres účetních a auditorů malých a středních podniků v říjnu ve Španělsku

Evropská účetní federace FEE, jejímž řádným členem je i Komora auditorů, pořádá ve dnech 7. až 8. října 2004 historicky první kongres ve městě Sitges nedaleko Barcelony, který je věnován problematice malých a středních podniků a malým a středním auditorským a účetním firmám. Hostitelem kongresu je z pověření FEE španělská organizace ICJCE (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).

Globalizace ekonomiky, internacionalizace účetní a auditorské profese, implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a globální standardy pro provádění auditu patří mezi témata, které výrazně ovlivní rovněž malé a střední podniky a malé a střední účetní a auditorské firmy. Tato důležitá témata, spolu s chystanou novelou 8. směrnice EU a postupným rozšířením IFRS na nekótované společnosti, vyžadují diskusi na evropské úrovni.

Kongres FEE očekává účast nejvýznamnějších osobností v oblasti auditu a účetnictví a bude se věnovat zejména následujícím tématům:

- IFRS pro malé a střední podniky,
- novela 8. směrnice obchodního práva o statutárním auditu v EU,
- plánování rozvoje malých a středních podniků,
- důvěryhodnost auditorské profese,
- zamezení pádu podniku,
- řízení kontroly kvality v malých



Přišli do našeho podniku provést hloubkovou kontrolu.

Kresba: Ivan Svoboda

- a středních účetních a auditorských firmách,
- řízení malých a středních účetních a auditorských firem,
- malé a střední firmy a trh auditu: možné strategie a obchodní sítě.

Kongres poskytne příležitost k výměně zkušeností s kolegy z podobných odborných firem. Kongres počítá se simultánním tlumočením v angličtině, francouzštině, italštině, němčině a španělštině. Účastnický poplatek činí 400 eur a je v něm zahrnut 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). ICJCE má dohodu s leteckou společností Iberia, která nabízí podstatné slevy účastníkům kongresu v turistické i business třídě do Barcelony a zpět dva dny před i po termínu kongresu.

Bližší informace o kongresu včetně formuláře přihlášky jsou na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) ve veřejně přístupné

části v sekci „Aktualní informace“.

Podrobnosti si lze také vyžádat od organizátorů spolu s předložením přihlášky.

Registrace: Adela Vila ICJCE, fax: 0034 9325 21501, e-mail: [internacional@iacjce.es](mailto:internacional@iacjce.es). Bližší informace: Chiara Pisano, FEE Project Manager, fax: 0032 2231 1112, e-mail: [chiara\\_pisano@fee.be](mailto:chiara_pisano@fee.be)

-av-

### Seznam auditorů certifikovaných pro provádění auditu projektů Phare 2003

První stovka auditorů absolvovala školení a získala od Centra pro regionální rozvoj ČR certifikát, který je opravňuje provádět externí audit projektů Phare 2003. Závěrečnému auditu nezávislého externího auditora podléhá každý projekt realizovaný v rámci programu Phare (část 1). Seznam auditorů je uveřejněn na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) ve veřejně přístupné části, v sekci „Aktualní informace“. -av-

## Seznam zahraničních cest KA ČR v 1. pololeť 2004

Datum cesty	Akce	Místo konání	Účastník
15. - 16. 1. 2004	Jednání Accounting Working Party FEE	Brusel	Ing. Roman Sedlák
3. - 4. 2. 2004	Jednání Accounting Working Party FEE	Brusel	Ing. Roman Sedlák
19. 2. 2004	Jednání Auditing Working Party FEE	Brusel	Ing. Milan Slavík
20. 2. 2004	Jednání Ethics Working Party FEE	Brusel	Ing. Petr Šobotník
23. - 25. 3. 2004	Jednání FEE Council Meeting	Brusel	Ing. Petr Kříž
2. 4. 2004	Jednání Accounting Working Party FEE	Brusel	Ing. Roman Sedlák
26. - 27. 4. 2004	Jednání Ethics Working Party FEE	Brusel	Ing. Petr Šobotník
10. 5. 2004	Jednání Accounting Working Party FEE	Brusel	Ing. Roman Sedlák
18. - 19. 5. 2004	Jednání Auditing Working Party FEE	Brusel	Ing. Milan Slavík
25. 5. 2004	Jednání FEE Council Meeting	Brusel	Ing. Petr Kříž
17. - 18. 6. 2004	Trust and Auditing Meeting	Budapešť	Ing. Petr Kříž
27. - 29. 6. 2004	Konference EU Committee on Auditing	Edinburgh	Ing. Karel Hampl
28. - 29. 6. 2004	Mezinárodní konference SKAU	Tatranská Lomnica	JUDr. Antonín Husák
29. - 30. 6. 2004	Jednání FEE Council Meeting	Brusel	Ing. Petr Kříž

Vypracovala Kateřina Slívová

## Nový manuál pro auditory a menší společnosti

Jednou z posledních aktivit výboru pro informační politiku je organizace prací na novém, aktuálním manuálu auditora určeného především menším auditorským společnostem a samostatným auditorům, vydaném a průběžně aktualizovaném komorou. Manuál by vypracovala vybraná velká auditorská společnost na základě zadání komory. Na zadání rozsahu prací a požadované konečné podoby manuálu auditora by měl pracovat realizační tým složený ze zástupců výborů pro informační politiku, metodiku, vzdělávání, auditorské směrnice, otázky profese a etiku, dozorní rady a vybraného zpracovatele. Práce to nebude jednoduchá a nebude pro komoru nijak levná. Proto se obracíme na Vás, své kolegy, abyste přispěli k tomuto záměru svými náměty a připomínkami, přičemž základní okruhy otázek jsou následující:

- 1) Jaká je Vaše zkušenost s Příručkami pro provádění auditu 1-3 vydanými v letech 1995 a 1996? Co využíváte, co nevyžíváte, co by se mělo udělat jinak?
- 2) Jaká je Vaše zkušenost s jinými manuály, co doporučujete do komorového manuálu převzít?
- 3) Postačí manuál pro provádění auditu u podnika-

telů nebo by se manuál měl v některých oblastech zaměřovat i na audity finančních institucí, příspěvkových organizací, obcí či jiných subjektů a jakých?

4) Měl by být manuál v tištěné a elektronické podobě (uvažme, že tištěná podoba je drahá) nebo jenom v elektronické podobě?

5) Měl by být manuál auditorům poskytnut zdarma, za zvýhodněnou cenu, za plnou cenu?

Položené otázky rozhodně nejsou ani závazné ani vyčerpávající, každá úvaha, námět, názor je vítán.

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

**Marie Kučerová**

kucerova\_marie@centrum.cz

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

## Zpráva o vývoji pojištění

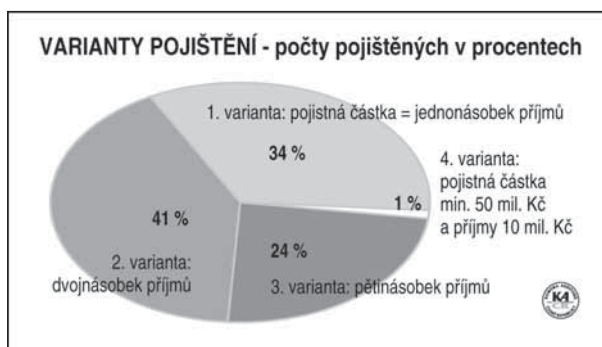
V tomto článku bychom rádi seznámili auditorskou veřejnost o dosavadním vývoji Rámcové pojistné smlouvy o pojištění odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností, která byla uzavřena mezi Komorou auditorů České republiky, Českou pojišťovnou a.s., Kooperativou, pojišťovnou, a.s. a ČSOB Pojišťovnou, a.s.

Počátek rámcové pojistné smlouvy je datován k 15. 10. 2001, přičemž v prvním pojistném roce si v rámci této pojistné smlouvy sjednalo své pojištění celkem 41 auditorů či auditorských společností. Při obnově rámcové pojistné smlouvy dne 15. 10. 2002 byla na základě bezeškodního průběhu poskytnuta 20 % sleva z pojistného pro základní pojištění, a to nejen pro již pojištěné auditory či auditorské společnosti, ale i pro nové zájemce o pojištění.

V druhém pojistném roce si sjednalo pojištění celkem 69 auditorů či auditorských společností vedených v seznamech Komory auditorů České republiky. Všichni pojištění auditori a auditorské společnosti obnovili své předchozí pojištění, až na jednu auditorku, jež skončila svou samostatnou činností a sjednala si připojištění v rámci auditorské společnosti, v níž je zaměstnaná.

Pro třetí pojistný rok byla zachována 20 % sleva z pojistného pro základní pojištění. K 31. 8. 2004 si sjednalo pojištění 83 auditorů a auditorských společností. Všichni, kteří byli doposud pojištěni, své individuální smlouvy obnovili, přičemž přibýlo dalších 14 nových auditorů, resp. auditorských společností.

Podle znění rámcové smlouvy lze základní pojištění sjednávat ve čtyřech variantách. V následujícím grafu je uvedeno procentuální rozdělení těchto variant, dle prozatím sjednaného pojištění v pojistném roce 2003/2004.

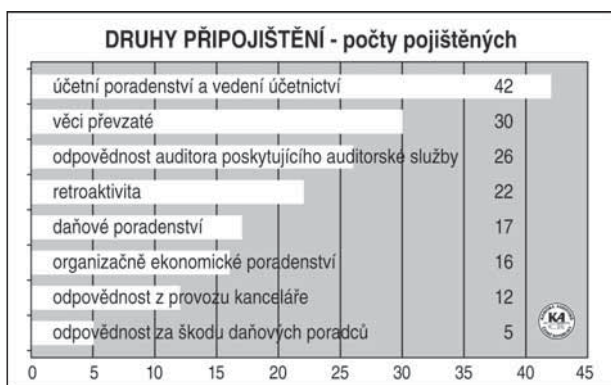


K základnímu pojištění lze dle pojistné smlouvy sjednat připojištění odpovědnosti za škodu vyplývající z daňového poradenství, z účetního poradenství a vedení účetnictví, odpovědnosti za škodu vyplývající z organizačního a ekonomického poradenství, z provozu kanceláře, připojištění odpovědnosti auditora poskytujícího auditorské služby jménem a na účet auditora, auditorské společnosti a dále připojištění retroaktivity a odpovědnosti za škodu na věcech, které pojištěný převzal, aby na nich nebo s nimi provedl objednanou činnost.

Na základě obdržených požadavků některých auditorských společností vedených v seznamu Komory auditorů České republiky byla do stávající pojistné smlouvy zařazena další možnost připojištění. Konkrétně se jedná o možnost sjednání pojištění odpovědnosti za škodu daňových poradců vykonávajících činnost pro pojištěnou společnost, viz. bod 8.2.7. pojistné smlouvy.

Počet auditorů či auditorských společností, které o připojištění těchto rizik projeví zájem, je vyčíslen v následující tabulce.





Ve stávajícím pojistném roce 2003/2004 došlo poprvé k využití bodu 11 pojistné smlouvy, jež poskytuje možnost sjednání tzv. udržovacího pojištění (pojistná ochrana trvá i po skončení činnosti pojištěného). Tuto možnost využili prozatím 2 auditori.

Celkové předepsané pojistné za pojistnou smlouvu č. 805-89111-14 činí k 31.8.2004 **2.053.737 Kč**.

V září roku 2003 došlo k registraci tří nahlášených škodních událostí (jednalo se o předepsané penále za chybné daňové přiznání za roky 1996-1998) jedné auditorské společnosti. Všechny tři pojistné události byly úspěšně zlikvidovány, přičemž celkové vyplacené pojistné plnění od pojistitele bylo 735.407 Kč.

**Ing. Tomáš Brumovský**

Výbor pro otázky profese a etiku

## vzdělávání

Prázdniny uběhly snad ještě rychleji než v předcházejících letech a opět nám nastávají běžné starosti a povinnosti. To se samozřejmě netýká těch, kteří přes prázdniny intenzivně pracovali a ještě si užívají hezké dny nadcházejícího podzimu.

V době, kdy obdržíte toto číslo časopisu, budeme mít za sebou první třídní seminář v Novém Městě na Moravě – věříme, že se nám prostředím a program povedly tak, abyste byli spokojeni. Váš zájem a přihlášky svědčí o tom, že se třídní semináře staly oblíbenou záležitostí auditorů, kteří využívají těchto setkání i pro neformální diskuse v rámci auditorské profese, ale i k předávání svých zkušeností, problémů, popř. stesků, jaké starosti nám přiděluje nová legislativa a povinná administrativa („ach ten spis auditora“...).

Na obálce najdete tentokrát již jen zbývající plánované akce na období říjen - listopad 2004.

V současné době připravujeme program seminářů na 1. pololetí 2005. Namátkou můžeme jmenovat zvažované okruhy problémů:

- Právo Evropské unie – základní orientace a pojmy

- Konsolidace účetních závěrek podle českých standardů i podle IAS
- Novela Obchodního zákoníku (podle vývoje a výsledku legislativního procesu)
- Auditorské směrnice – zpráva a výrok auditora ve vazbě na přijetí mezinárodních auditorských standardů IFAC a přechodné platnosti auditorské směrnice KA ČR č. 3

Ve výčtu nebudou samozřejmě chybět novela zákona o DPH – formou diskusních seminářů na klubových večerech, oblíbené téma „NE-MOVITOSTI A DANĚ“, reakce na novely prováděcích předpisů k účetnictví: podnikatelů, neziskových a příspěvkových organizací a řada dalších témat. Po vyhodnocení cyklu IAS/IFRS naplánovaných na závěr tohoto roku se k tomuto tématu opět vrátíme a zvolíme formu, jak v této důležité oblasti naší činnosti pokračovat (nezapomínejme, že se chystá aplikace tzv. „zjednodušených IAS“ pro malé a střední podniky, což postihne významnou část spektra auditovaných subjektů

v ČR). Budete-li mít první poznatky z absolvování těchto účetních standardů, sdělte nám svoje pocity – jakoukoliv formou, abychom k nim mohli přihlédnout.

Pro současné i budoucí zájemce o software DATEV nabídneme ještě do konce roku formou tří samostatných akcí v Praze, Brně a Ostravě prezentaci tohoto produktu, aby bylo možné se lépe věnovat individuálním dotazům a připomínkám. Úvodní slovo auditorského pohledu přednese viceprezident KA ČR doc. Králíček. A to nejdůležitějšího: **tyto akce budou pro všechny zájemce zdarma!** Sledujte nabídku na webových stránkách KA ČR – pro rychlejší předání bude tato akce nabídnuta v jednotlivých regionech ještě formou aktuální pozvánky e-mailem.

Věříme, že budete i nadále sledovat naši nabídku, neboť je skutečně orientována především pro auditorskou profesi s cílem uspokojit v náležitě odborné péči naše klienty.

**Ing. Jirí Vrba**

předseda výboru pro kontinuální vzdělávání



### VÝBOR PRO METODIKU

Hlavním bodem jednání výboru dne 7. 9. 2004 byla (v návaznosti na rozhodnutí Národní účetní rady v červnu letošního roku) příprava interpretací k českým účetním předpisům. Přítomní diskutovali o otázkách týkajících se: formulace obecných pravidel a východisek pro interpretace, přechodných rozdílů při výchozím uznání aktiv, přechodných rozdílů při přeměnách a vkladech, komisionářských smluv, srovnatelnosti informací za běžné a minulé účetní období v účetní závěrce a rezerv na rizika a ztráty z ekologických zátěží. Návrhy interpretací k těmto otázkám budou projednávány na zasedání Národní účetní rady; o výsledku jednání budeme čtenáře časopisu informovat.

**Alena Švejdová, DiS.**  
referát metodiky

### VÝBOR PRO INFORMAČNÍ POLITIKU

Na posledních dvou zasedáních, která se uskutečnila 28. června a 13. září, se výbor pro informační politiku zabýval zejména těmito body:

- dokončením přípravy časopisu Auditor Speciál, určeného pro širokou veřejnost, a to zajištěním ilustrací, korekturami textů, zajištěním grafického návrhu a tisku,
- přípravou přílohy Auditorové služby v deníku Hospodářské noviny, která vyjde ve čtvrtek 18. listopadu 2004;
- možností aktualizace manuálu KA ČR – příručky pro provádění auditu u podnikatelů;
- zprávou o informační politice pro XIV. sněm auditorů;
- rozpočtem VIP na rok 2005;
- přípravou seznamu norem týkajících se auditu, který byl předán firmě PAN SOLUTIONS k monitorování dění ohledně těchto zákonů v parlamentu.

Pro Auditor Speciál byly zajištěny ilustrace od Vladimíra Jiráka a veškeré podklady budou předány ke grafickému zpracování pro předání do tisku.

Pro přílohu Auditorové služby v deníku Hospodářské



noviny budou osloveni další potenciální autoři mimo KA ČR, například z ČNB.

Po předběžném projednání firma Deloitte & Touche předložila novou nabídku na dodávku manuálu za cenu nižší, než v původním návrhu, s možností financování dodávky po etapách. VIP navrhuje připravit pro firmu Deloitte & Touche konkrétní zadání zakázky a projednat konečnou cenu.

Byla vypracována zpráva o informační politice a časopisu Auditor pro XIV. sněm a předložena zářijové Radě KA ČR.

Výbor se zabýval čerpáním z rozpočtu v prvním pololetí roku 2004 a na jeho základě připravil návrh rozpočtu pro informační politiku na rok 2005 (středisko 104), v němž je zahrnuta příloha v HN a Auditor Speciál. Nově také připravil od ostatních publikací (manuály a směrnice) oddělený návrh rozpočtu pro časopis Auditor (středisko 101).

Výbor předal firmě PAN SOLUTIONS před nabytím účinnosti smlouvy o poskytování poradenských služeb (1. 9. 2004) seznam norem vztahujících se k auditu s požadavkem na monitorování všech změn v těchto zákonech v parlamentu.

**Ing. Marie Kučerová**

výbor pro informační politiku

**Ing. Athina Lérová**

referát pro vnější vztahy

### VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Členové výboru se na svém jednání dne 13. 9. 2004 zaměřili na problémy vyplývající z nového zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, a diskutovali o případné novelizaci auditorové směrnice č. 52. Výbor dospěl k závěru, že směrnice není v rozporu s novým zákonem, a proto není bezprostředně nutné ji novelizovat. Výbor rozhodl zpracovat pro příští číslo časopisu Auditor text, který upozorní na všechny novinky v provádění přezkoumání. Další body programu: příprava obsahu dvoudenního říjnového semináře KA ČR a materiál, který stanoví povinnosti členských organizací IFAC ve vztahu k Mezinárodním standardům pro účetnictví ve veřejném sektoru.

**Alena Švejdová, DiS.**

referát metodiky

### DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (komise nebo DK) na operativních jednáních v Praze a Jičíně a na plenárních zasedáních ve dnech 24. června a 19. srpna 2004 v Praze *projednala:*

- Výsledky a závěry řádných preventivních dohlídek provedených u tří auditorových společností a u čtyř auditorů. Ve dvou případech komise rozhodla o provedení dalšího dohledu a o absolvování školení zaměřeného na vedení spisu auditora. V jednom případě komise jednomyslně doporučila předat kárné komisi (KK) podle § 10 odst. 2 Kárného řádu komory oznámení pro podezření porušení povinností auditora z důvodu zjištění závažných a opakovaných nedostatků ve vedení spisu auditora.
- Výsledky a závěry z osmi následných kontrol plnění opatření k nápravě realizovaných u pěti auditorových



společností a u tří auditorů a vyslovila souhlas s uzavřením opakovaných dohlídek na úrovni DK bez dalších opatření.

- Návrh Zprávy pro radu komory o řešených stížnostech a podnětech v 1. pololetí 2004.
- Návrh Dozorčího řádu a rozhodla o jeho předání k vyjádření výboru pro legislativu a vnitřní normy a následně radě komory k projednání.
- Průběžné výsledky a závěry z mimořádných dohlídek uskutečněných za účelem prošetření jedenácti stížností a podnětů na kvalitu poskytnutých auditorских služeb. Ve dvou případech komise rozhodla předat závěry k projednání v KK. V jednom případě se komise usnesla udělit auditorovi dle § 5 odst. 2 Směrnice pro dohled písemnou výtku.

*schválila:*

- Rámcový plán řádných a mimořádných dohlídek a následných kontrol plnění opatření k nápravě u vybraných auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů na 2. pololetí 2004 a jeho aktualizaci.

*zabývala se:*

- Náměty na úpravu Kárného řádu a Směrnice pro vyřizování stížností a doporučila je také posoudit externím právníkem.
- Návrhem na zastavení řízení o mimořádné dohlídce realizované u jedné auditorské společnosti.
- Návrhem průběžné zprávy o činnosti DK za období září 2003 až červenec 2004 pro XIV. sněm auditorů k projednání v radě komory.
- Rámcově uplatněním požadavků obsažených v dokumentu – Povinnosti členů IFAC.



- Vyhodnocením přípravy a návrhem programu tematické dohlídky orientované u jedné auditorské společnosti jednak na správnost odvodu pohyblivého příspěvku komory ve zvoleném období, a jednak na kontrolu plnění opatření k nápravě z dříve provedené řádné dohlídky.
- Doporučením adresovaným radě komory na aktualizaci auditorské směrnice č. 4 – Spis auditora k problematice ztráty či znehodnocení spisu auditora.
- Návrhem rozpočtu DK ve výdajové části pro rok 2005.

**Ing. Rudolf Gebauer**  
referát dohledu KA ČR



## VÁŠ MODERNÍ SKLAD

[www.cityselfstorage.com](http://www.cityselfstorage.com)



City Self-Storage  
**BYDLNÍ**  
pro **VAŠE VĚCI**



**V CITY SELF-STORAGE MŮŽE VAŠE FIRMA ULOŽIT TĚMĚŘ VŠE**

- Dokumentace a archiv
- Přebytný kancelářský nábytek
- Obchodní zboží
- Reklamní materiály, hlavičkové papíry, letáky
- Vhodné jako distribuční sklad

**BEZPEČNOST**

Areál je zabezpečen 24 hodin  
denně elektronickým systémem

**FLEXIBILITA**

Velikost od 1 m<sup>2</sup>  
Doba nájmu od 1 měsíce

**DOSTUPNOST**

Přístup autem i pěšky 24 hodin  
denně, 7 dní v týdnu



**Pobočka Pankrác 800 10 44 44**  
[pankrac@cityselfstorage.com](mailto:pankrac@cityselfstorage.com)

**Pobočka Holešovice 800 10 10 02**  
[holesovice@cityselfstorage.com](mailto:holesovice@cityselfstorage.com)

# Stanovisko Výboru pro IAS

## č. VIAS 001

Stanovisko představuje odborný názor členů Výboru pro IAS Komory auditorů ČR, vypracovaný v návaznosti na legislativní situaci a znění příslušných předpisů k datu 7.9.2004. Toto stanovisko není právně závazné a nenahrazuje interpretace International Financial Reporting Standards (IFRS) vydávané k tomu oprávněným orgánem, tj. International Financial Reporting Interpretations Committee.

### Odložená daň u osobního automobilu s limitovanou vstupní cenou

#### Popis problému

V rámci české legislativy dochází v důsledku uplatnění limitu vstupní ceny u některých osobních automobilů k rozdílu mezi pořizovací cenou stanovenou pro účely účetnictví a vstupní cenou pro účely daňové. V této souvislosti vzniká výkladový problém, zda lze tento rozdíl považovat za odčitelný přechodný rozdíl ve smyslu IAS 12, a zda může být tento rozdíl relevantní ve vztahu k výpočtu odložené daně.

#### Závěr

Kladný rozdíl mezi pořizovací cenou osobního automobilu, uznanou v rámci vstupního ocenění pro účely účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS, a jeho vstupní cenou, stanovenou pro daňové účely v limitované výši na základě ustanovení § 29 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků, není možné považovat za přechodný rozdíl způsobující vznik odložené daně.

#### Odůvodnění závěru

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „ZDP“), stanoví v § 29 odst. 10, že „U osobního automobilu kategorie M1, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, může být pro účely tohoto zákona vstupní cena nebo zvýšená vstupní cena maximálně ve výši 900 000 Kč.“ Jinými slovy vstupní cena takového automobilu, která může být prostřednictvím daňových odpisů použita pro účely snížení daňového základu po dobu evidence automobilu v majetku poplatníka, nesmí přesáhnout 900 tis. Kč.

Z hlediska vypořádání rozdílu mezi vstupní cenou a pořizovací cenou uznanou pro účely účetnictví při vyřazení majetku platí obecná ustanovení § 23 odst. 4 ZDP, z nichž vyplývá, že zisk z vyřazení automobilu nepodléhá v rozsahu rozdílu mezi pořizovací cenou a vstupní cenou zdanění (do základu daně se nezahrnují výnosy, které souvisejí s výdaji neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů). Tento výklad odpovídá i dalšímu legislativnímu vývoji v oblasti právní úpravy daní z příjmů, kdy je v rámci vládního návrhu novely zákona o daních z příjmů navrhováno doplnění nově-

ho ustanovení § 23 odst. 4 písm. l), na základě kterého se do základu daně nebude zahrnovat částka příjmu z prodeje osobního automobilu, jehož vstupní cena je podle ZDP limitována ve smyslu § 29 odst. 10 ZDP, a to do výše součtu jeho zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2) a rozdílu, o který pořizovací cena včetně technického zhodnocení převyšuje vstupní cenu tohoto automobilu. Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu novely zákona o daních z příjmů pak vyplývá, že cílem navrhovaného doplnění zákona je vyřešit výkladový problém, zda má při porovnávání výdaje na pořízení osobního automobilu s jeho prodejní cenou přednost daňová zůstatková cena či ta část pořizovací ceny nebo leasingových splátek, která převyšuje zákonem stanovený limit.

Pokud bychom tedy celou situaci ilustrovali na modelovém příkladě, dospěli bychom k následujícímu závěru, který by odpovídal jak současné, tak připravované právní úpravě (varianta A odpovídá situaci, kdy prodejní cena byla vyšší než účetní zůstatková hodnota, varianta B situaci, kdy je prodejní cena nižší než účetní hodnota k datu prodeje):

	A	B
Pořizovací cena automobilu	1 600 tis. Kč	1 600 tis. Kč
Vstupní cena automobilu	900 tis. Kč	900 tis. Kč
Uplatněné daňové odpisy	400 tis. Kč	400 tis. Kč
Uplatněné účetní odpisy	400 tis. Kč	400 tis. Kč
Prodejní cena	1 300 tis. Kč	800 tis. Kč
Daňový základ při prodeji	100 tis. Kč	-
Příjem nezahrnovaný do základu daně	700 tis. Kč	300 tis. Kč
Účetní ztráta nezohledňovaná v základu daně		- 400 tis. Kč

Výsledkem je tedy situace, kdy přechodný rozdíl pro účely stanovení odložené daně ve smyslu IAS 12 vzniká v pouze rozsahu vstupní ceny osobního automobilu (vstupní cena je vždy zahrnuta do daňově účinných výdajů v plném rozsahu, a to buď prostřednictvím daňových odpisů, nebo prostřednictvím jednorázového zohlednění daňové zůstatkové ceny při vyřazení automobilu z majetku poplatníka.

Hodnota převyšující vstupní cenu je však vypořádávána vždy mimo daňový základ. V konečném důsledku to znamená, že ta část pořizovací ceny, která převyšuje vstupní cenu a není uhrazena v rámci příjmů z vyřazení aktiva, nemůže snižovat daňový základ a proto nemůže představovat ani odčitelný přechodný rozdíl, přestože nejpozději při vyřazení aktiva dojde ke zrušení rozdílu mezi jeho účetní hodnotou a jeho daňovou základnou.

Tomuto výkladu odpovídá i platné znění IAS 12. Podle IAS 12 odst. 18 písm. d) sice přechodné rozdíly jako rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva a jejich daňovou základnou vznikají také v případech, kdy se daňová základna aktiva při výchozím uznání liší od výchozí účetní hodnoty, ale současně IAS 12 v odstavcích 15 a 24 uvádí výjimky, kdy je třeba aplikovat odlišný přístup.

Podle IAS 12 odst. 15 a 24 však platí, že odložený daňový závazek, resp. pohledávka, se neuznává v případech, kdy by vznikla při výchozím uznání aktiva nebo závazku v transakci, která není podnikovou kombinací a v době transakce neovlivňuje ani účetní zisk ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

Na toto ustanovení navazuje IAS 12 odst. 22, podle kterého může přechodný rozdíl vzniknout při výchozím uznání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny náklady na pořízení aktiva nebudou odčitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů však závisí na povaze transakce, která vede k výchozímu uznání aktiva, přičemž pokud podle IAS 12 odst. 22 písm. c) transakce není podnikovou kombinací a neovlivní ani účetní zisk ani zdanitelný zisk, mohl by podnik při absenci ustanovení odstavců 15 a 24 vykázat výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku a upravit účetní hodnotu aktiva o tutéž částku. Tyto úpravy by pak mohly snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto IAS 12 nedovoluje uznávat výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání, ani následně.

Důležité je v tomto směru i ustanovení IAS 12 odst. 33, které uvádí jako příklad situaci, kdy je od účetní hodnoty aktiva při jeho výchozím ocenění odečtena nezdanitelná státní dotace, aniž by však byla tato částka odečtena rovněž ze vstupní ceny aktiva pro daňové účely. Účetní hodnota aktiva je tak při výchozím ocenění nižší než jeho daňová základna a tím vzniká odčitatelný přechodný rozdíl. V tomto případě se jedná o ilustraci

opačného rozdílu, který vzniká v okamžiku výchozího uznání aktiva. S odvoláním na odůvodnění uvedené v odst. 22 však IAS 12 jednoznačně stanoví, že podnik nesmí uznat odloženou daňovou pohledávku, z čehož lze dovodit, že ani opačná situace nemůže znamenat vznik odložené daně.

**Ing. Ladislav Langr**  
předseda Výboru pro IAS



## Zvýšení kvality auditorské práce pomocí vhodně zvolených softwarových produktů

### Kvalita auditorské práce

Není snad více frekventovanějšího tématu několika posledních let, než jakým je kvalita auditorské práce. Již při vstupu do profese se zajišťuje, aby se auditorem stal bezúhonný, vysokoškolsky vzdělaný a atestem prověřený odborník, auditor. Nemale nároky jsou kladeny i na asistenty auditorů, zprostředkovaně, tedy z hlediska odpovědnosti skrze auditora, jsou vysoké nároky i na všechny další osoby, které jsou do auditního procesu, a to v jakékoli jeho fázi, zapojeny. Kromě stránky odbornosti je akcentovaná stránka nezávislosti, kdy pomocí ustanovení v zákonných i podzákonných právních normách je snižováno na minimum riziko ovlivnění výsledku práce auditora v důsledku střetu zá-

jmu, kontroly práce vykonané jím samým, závislosti na neadekvátní finanční odměně atp. Obdobné postupy, které nacházíme v národním prostředí České republiky, zcela pochopitelně existují prakticky všude tam, kde existuje auditorská profese. Je pak možná trochu nepochopitelné, že se auditori a auditorské firmy podílejí na celé řadě tzv. „accounting scandals“ (všimněme si, jak masmédiá zkreslují realitu, když hovoří o „účetních skandálech“; a ne „podnikových skandálech“, účelově tak zaměňují to, kde k problému došlo, s tím, jak byla realita zobrazena a kdo se na tomto zobrazení podílel)? Co je příčinou těchto pochybení (v některých případech) a zločinů (v případech jiných)? Jako

vždy, na každý problém je možné se dívat z různých úhlů pohledu. V tomto článku bychom rádi zdůraznili spíše metodickou a technickou stránku věci, tedy jak by měli auditori postupovat, aby co neefektivněji provedli ověření účetní závěrky a výroční zprávy a přitom se nedopustili věcných a formálních chyb, za které by mohli v budoucnu platit. Zcela jistě se metodická a technická stránka týká pouze těch případů, kde auditor nevhodně zvolenou metodou či postupem nedokázal odhalit významné nesprávnosti v účetní závěrce. V těch případech, kdy je odhalit nechce, mu samozřejmě žádná zkvalitnění metodiky nepomůže.

Celá záležitost má ještě jeden aspekt, o kterém se hovoří od okamžik-



ku, kdy se součástí Sarbanes – Oxley zákona stalo ustanovení o vytvoření orgánu dohledu nad auditorskou profesí v USA, známého pod zkratkou PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). Auditorská profese cítí, že se do jejího výsostného teritoria vkrádá kdosi nepatřičný, kdosi nevzdělaný, nepoučený, v krajním případě i kdosi, kdo by chtěl auditorskou profesi zdiskreditovat. Tak tomu ale ve skutečnosti není a hlavně nesmí být. Je možná trochu předčasně hovořit o obdobném orgánu v podmínkách ČR, o jeho složení a kompetencích, jedno je ale téměř jisté. Obdobný orgán v kratším či delším horizontu vznikne a stane se tak dalším prvkem systému řízení kvality auditorské profese. Pokud se podaří v systému „quality assurance“ nastavit takové procesy, pravidla a postupy, aby ti, kteří záměrně akceptovali účelově upravené či vylepšené účetní výkazy, byli v závislosti na míře provinění potrestáni, bude to jenom

dobře pro celou auditorskou profesi. Pokud se podaří těm, kteří jsou vnitřně přesvědčeni o tom, že provádí audit v souladu se všemi platnými právními předpisy, zvýšit průkaznost toho, jaké postupy byly použity, co bylo a jakým způsobem ověřeno, jak byly problémy analyzovány a následně komunikovány s účetní jednotkou, tedy stručně a zjednodušeně řečeno, podaří se zvýšit kvalitu jejich práce, pak i toto ve svém souhrnu prospěje celé auditorské profesi a zpětně pak i všem auditorům.

Posledně uvedená myšlenka také stála u zrodu spolupráce KA ČR s řadou významných firem v oblasti informačních technologií (viz např. Rámcové smlouvy - příloha časopisu Auditor č. 6/2003). Mnozí auditori zcela jistě využívají i jiných počítačových podpor (a pokud budou chtít zveřejnit své zkušenosti s nimi, bude jistě redakční rada časopisu Auditor velmi ráda), ale jsme vnitřně přesvědčeni, že stále ještě existuje

řada auditorů, kteří setrvávají na „starých, dobrých, osvědčených a bezproblémových“ postupech auditu okolo počítače. Zejména pro ně je tento článek určen.

**Při výběru toho, co by nejvíce mohlo zvýšit kvalitu auditorské práce, jsme se nejprve zaměřili na software, jehož pomocí je možné (mimo jeho další funkce) zdokumentovat průběh auditu od jeho počátku až do vydání auditorské zprávy. Poté jsme se zabývali otázkou, zda data uložená v počítači klienta jsou důvěryhodná, a to zejména tehdy, kdy se jedná o integrovaný informační systém, v němž vstupují do účetnictví jsou automaticky odvozené od záznamů v jiných subsystémech. Zástupcem softwarových produktů podporující první z výše uvedených oblastí je program DATEV –AUDIT comfort, zástupcem druhé oblastí je program WIN IDEA.**

## Produkt DATEV–AUDIT comfort

Produkt **DATEV–AUDIT comfort** se skládá ze dvou modulů – **DATEV–BALANCE**, který umožňuje náhled na data klienta na úrovni jednotlivých účetních zápisů a **DATEV–AUDIT**, jehož základní funkcí je vedení auditorského spisu. Druhý modul v zásadě pracuje s daty klienta na úrovni konečných zůstatků na jednotlivých účtech. Modul pro vedení auditorského spisu **DATEV–AUDIT** byl poprvé představen na českém trhu u příležitosti veletrhu INVEX 2002. (Základem všech programových produktů jsou řešení realizovaná družstvem DATEV eG, které vzniklo již v roce 1966 v Norimberku s cílem podpořit práci daňových poradců a následně i auditorů v Německu). Modul byl předveden auditorské veřejnosti v rámci speciálních prezentačních akcí a podněty získané z těchto prezentací byly zapracovány do dalšího vývoje software. Jedním z nejdůležitějších námětů bylo propojení dvou modulů **DATEV–BALANCE** s modulem **DATEV–AUDIT**. Dalším v prvopočátku limitujícím faktorem pro auditorskou veřejnost byla cenová dostupnost software. Vzhledem k tomu, že auditori shledali předváděný produkt jako

kvalitní nástroj na podporu své práce a stejný názor měli představitelé KA ČR, probíhala intenzivní, byť poměrně dlouhodobá jednání o nalezení takové cenové úrovně, která by vedla k všeobecné dostupnosti produktu pro auditory a auditorské firmy. Byla uzavřena dohoda mezi společnostmi DATEV.cz s.r.o. a KA ČR, jejímž výsledkem byla Rámcová smlouva o vzájemné spolupráci a oboustranné podpoře zájmů ze dne 16. června 2003. Faktický prodej software byl zahájen začátkem roku 2003. V současné době software **DATEV–AUDIT comfort** využívá okolo 100 aktivních uživatelů, což představuje cca 10 % z celkového počtu aktivních auditorů a auditorských společností.

**Mezi základní funkce souboru programů DATEV–AUDIT comfort můžeme mimo jiné zařadit tyto:**

- přístup do aktuálního auditorského manuálu vydaného KA ČR;
- přístup k aktuálnímu znění auditorských směrnic (standardů);
- přehledné a unifikované vedení auditorského spisu (vzorové dokumenty, jednotlivé pracovní listy, zprávy a další dokumenty jsou

- zpracovány do elektronické podoby z auditorského manuálu vydaného KA ČR, existuje však možnost definování vlastních auditorských postupů a pracovních listů)
- neomezený počet zpracováváných klientů a vedených spisů;
- vkládání různých vyhodnocení (výkazy, ukazatele, dokumenty, tabulky, grafy a jiné objekty) do spisu auditora;
- značné usnadnění prací na auditu v následujícím roce - jednoduchým převedením příslušných pracovních listů do dalšího období a aktualizace jejich obsahu na základě načtení dat za nový hospodářský rok;
- podpora práce auditorského týmu a plánování auditu (Každý člen týmu pracuje samostatně na příslušném pracovním listu, do kterého zaznamenává svoje poznámky a připomínky k jednotlivým krokům auditu. Vedoucí auditorského týmu má možnost následně tyto pracovní listy v souhrnu vyhledávat, kontrolovat a dále vyhodnocovat.);
- náhled na zobrazení hospodaření klienta v kterýkoliv okamžik na úrovni zůstatků jednotlivých účtů v běžném období i v obdobích

předchozích, v kombinaci s programem DATEV-BALANCE existuje možnost pohledu až na prvotní účetní zápisy;

- automatické výpočty standardně nadefinovaných finančních ukazatelů; možnost nadefinování vlastních prvků (výpočtových struktur);
- definování hranic rizik a sledování hospodaření klienta v rámci těchto hranic na úrovni jednotlivých položek výkazů;
- výpočet hladin významnosti;
- import dat prostřednictvím uživatelsky definovatelného rozhraní, (data lze načíst z jakýchkoli účetních programů umožňujících export v elektronické podobě);
- sestavování výkazů - rozvaha, výsledek, cash flow; meziroční a víceleté srovnání hospodaření klienta;
- možnost provádění vlastních přeučtování, sledování jejich okamžitého vlivu na výkazy a hospodářské ukazatele klienta (systém „what if?“);
- filtrování a výběr vzorků z importovaných dat dle různých kritérií;
- možnost dalšího zpracování filtrů v programech MS Word a MS Excel;
- možnost převodu výstupních sestav pro další zpracování v programech MS Word, MS Excel, TaxEDIT a další.

Podrobněji bychom chtěli čtenáře seznámit s některými výše uvedenými funkcemi, i když je nám jasné, že se může jednat pouze o seznámení ilustrační. Jednotlivé funkce jsou podrobně popsány v uživatelské příručce, která je součástí dodávky DATEV-AUDIT comfort.

### Importy dat

Modul DATEV-BALANCE umožňuje načtení dat klienta na úrovni jednotlivých účetních zápisů a provádění prací s těmito záznamy. Ve specifických případech je možné také načtení pouze závěrkových dat – obrátové předvahy do modulu DATEV-BALANCE a to například tehdy, když z účetního programu není možné získat data v jiné podobě a data se využívají pro sestavování výkazů a eventuální propojení na program TaxEDIT. Další příklad importu pouze závěrkových dat je z důvodu nutnosti načtení dat z minulého období, které se použije při zpracování výkazů běžného období Modul DATEV-AUDIT umožňuje načtení dat klienta



na úrovni závěrkových stavů – tj. předvahy a práci s těmito daty při vedení auditorského spisu. Z důvodu možnosti porovnání dat s minulými obdobími je vhodné načíst minimálně dvě účetní období, aby bylo možné v programu využít některé velmi užitečné funkce, jakými jsou například stanovení hranice rizik, kontrola bilanční kontinuity, finanční analýza atd.

Moduly DATEV-BALANCE a DATEV-AUDIT jsou propojeny, tj. pokud jsou data již jednou naimportována do modulu DATEV-BALANCE na úrovni jednotlivých účetních zápisů či obrátové předvahy, pak je možné s nimi pracovat v modulu DATEV-AUDIT, zde ovšem pouze se závěrkovými stavy. Opačné propojení není funkční.

K dalšímu zpracování dat v modulu DATEV - BALANCE je nutné v elektronické podobě získat data z účetního software, obsahující:

1. Účetní věty – jednotlivé účetní záznamy (obraty) – účetní deník.
2. Počáteční stavy – počáteční stavy na účtech (zůstatky na jednotlivých účtech).
3. Popisy účtů – seznam účtů (účetní rozvrh).

Program umožňuje načtení poměrně velkého množství (řádově statisíce) účetních záznamů. Data jsou ale vždy dělena do jednotlivých datových dávek po 100 000 záznamech z důvodu většího komfortu při případných opravách v datech. Je vždy aktuálně připojena ta dávka, ve které se příslušný záznam vyskytuje.

Do programu DATEV-BALANCE je možné načítat data dvěma způsoby, a to prostřednictvím importu přes definované rozhraní DATEV nebo častěji využívaný import přes otevřené textové rozhraní.

### Import přes definované rozhraní DATEV:

Jedná se o předem nadefinované programové rozhraní DATEV, které umožňuje automatické načtení dat z některých účetních programů, tedy těch, které obsahují funkci (modul) „export dat do rozhraní DATEV“. Bez nároku na úplnost uvádíme několik velmi rozšířených účetních software, které splňují tuto podmínku – ABRA Gold, MONEY 2000, MONEY 3, WinDUO, BYZ-NYS, HELIOS, POHODA, DOUBLE. Aktuální seznam účetních programů z českého trhu, které tento automatický export dat umožňují, lze nalézt na internetových strán-



kách společnosti DATEV.cz s.r.o. – www.datev.cz .

### Import přes otevřené textové rozhraní.

Jedná se o tzv. uživatelsky definovatelné rozhraní, které spočívá v možnosti načtení dat z takových účetních programů, ze kterých lze získat exportní soubory dat v elektronické podobě. Princip spočívá v tom, že data, která jsou z účetního software vyexportována, je možné prostřednictvím individuálního nadefinování formátu importu dat načíst do programu **DATEV-BALANCE**. Data jsou načítána z textového formátu .txt, který je nejčastěji vyskytující a především univerzálně upravující se formát souborů, do kterého jsou data uložena. Načítáním dat z textového formátu je umožněno načítat i data, která jsou uložena

např. do formátu .xls, .dbf, a to tak, že data jsou z těchto formátů jednoduše převoditelná do textového souboru. Výhodou importů dat přes otevřené textové rozhraní je i možnost pomocí funkcí MS EXCEL nebo MS ACCESS před samotným importem data různě upravovat a přizpůsobovat požadavkům programu **DATEV-BALANCE**. Je samozřejmé, že jednou nadefinovaný formát rozhraní je v programu uložen a tento je tedy možné využívat při každém importu dat ve stejném formátu, tj. není nutné tento formát vždy nově definovat.

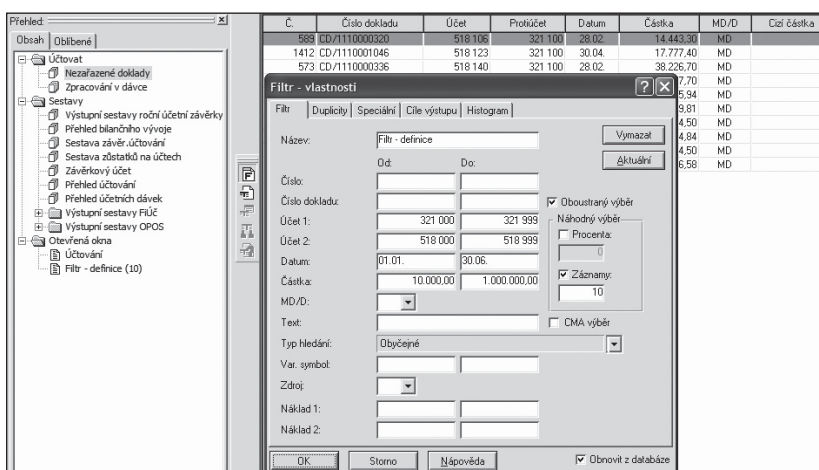
### Importy do modulu DATEV-AUDIT:

Do tohoto modulu je umožněno načítat data na úrovni závěrkových stavů – tj. obrátové předvahy. Do modulu **DATEV-AUDIT** načítáme

data z textového formátu, který je nejčastěji se vyskytujícím formátem exportů, popřípadě lze tento formát získat převodem z formátu xls či dbf. Importovaný soubor lze ještě před importem upravovat a editovat. Formát obrátové předvahy by měl být souborem obsahujícím pouze jednotlivé řádky obrátové předvahy, kde v řádcích jsou jednotlivé položky dat oddělené buď oddělovacím znakem nebo pevnou šířkou.

Obrátová předvaha musí obsahovat minimálně tyto položky:

- číslo účtu,
- popis účtu,
- počáteční stavy MD, D,
- obraty MD, D za hospodářské období.



Obr. 1: Definice požadovaného výběru dle dvou parametrů – dodavatelské faktury za nakoupené služby a náhodný výběr 10 záznamů.

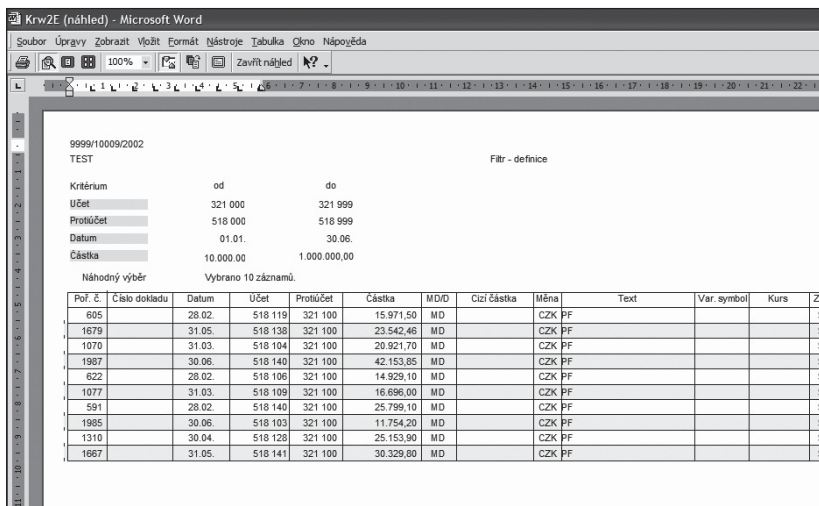
### a) Filtrování dat – náhodné výběry

V modulu **DATEV – BALANCE** je možné nad prvotními účetními zápisy provádět filtrování dat (a to i v kombinaci s náhodnými výběry) a dělení dat dle jednotlivých rozsahů. Filtr vždy pracuje se všemi obsaženými účetními zápisy a jeho definice spočívá v kombinaci různých požadovaných parametrů. (obr. 1)

Filtr umožňuje rovněž definici náhodného výběru z definovaného rozsahu, a to buď procentuální výběr z rozsahu nebo náhodný výběr počtu dokladů. Tyto výběry lze provádět bez ohledu na peněžní velikost dat v prováděném výběru nebo tzv. CMA výběr – kumulativní výběr, výběr kalkulující s peněžní velikostí jednotlivých položek.

Veškeré provedené filtry dat lze pak dále převádět do MS WORD a MS EXCEL, což umožňuje další práci se záznamy. Veškeré kontroly provedené u klientů, výpočty a grafy je možné vkládat jako soubory do příslušných pracovních listů v auditorském spisu. (obr. 2)

Další funkcí filtru je tzv. histogram, který umožňuje detailnější členění vybraného souboru dat dle jednotlivých rozsahů. Rozsahy lze doplňovat, upravovat a rovněž



Obr. 2: Převodění nadefinovaného filtru do MS WORD.



# IAS 10

## – Události po datu rozvahy

Tato problematika byla Mezinárodními účetními standardy řešena již původním standardem 10 – Nejisté skutečnosti a události po rozvahovém dni, který byl v platnosti od roku 1980. Část tohoto standardu byla následně včleněna do standardu 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Zbýlý text původního standardu 10 byl novelizován a schválen v roce 1999, s platností od roku 2000. K zatím poslední novelizaci došlo v roce 2003. Tato novela vstupuje v platnost od roku 2005. Novela nepřinesla žádné zásadní změny, došlo pouze k upřesnění některých požadavků standardu, konkrétně opatření týkajícího se vykazování dividend, které jsou navrženy před datem rozvahy, ale schváleny po datu rozvahy (tuto situaci původní znění standardu neobsahovalo - obsahovalo pouze situaci, kdy jsou dividendy navrženy a schváleny po datu rozvahy).

Ve standardu je uvedena tato **definice**:

**Události po datu rozvahy (Events after Balance Sheet Date)** jsou takové události, ať již příznivé nebo nepříznivé, které nastanou v době mezi datem rozvahy a datem, kdy je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Existují dva typy událostí:

- Takové, které poskytují důkaz o podmínkách, které existovaly k datu rozvahy (události po datu rozvahy, vedoucí k úpravám), a
- Takové, které naznačují podmínky, k nimž došlo po datu rozvahy (události po datu rozvahy nevedoucí k úpravám).



Cílem standardu je jednak popsat situace, při kterých společnost upravuje účetní závěrku v důsledku událostí po datu rozvahy, jednak vymezit požadavky na zveřejňování informací o datu schválení závěrky ke zveřejnění a o událostech po datu rozvahy.

První část Standardu 10 se zabývá vymezením data schválení účetní závěrky ke zveřejnění, protože určení tohoto data je v problematice událostí po datu rozvahy klíčové. Standard situaci vysvětluje pomocí příkladů. Základní principy, které je nutno vzít v úvahu jsou tyto:

- Pokud společnost předkládá závěrku akcionářům ke schválení až po datu, kdy byla závěrka zveřejněna, je datem schválení závěrky datum zveřejnění, nikoliv datum jejího schválení akcionáři.
- Pokud se po společnosti požaduje, aby předložila svou závěrku dozorčí radě, jejíž žádný člen nedisponuje výkonnými pravomocemi, je datem schválení závěrky datum, kdy ji management schválil k předání dozorčí radě.

### Příklad 1:

Společnost ukončila práce na sestavování návrhu účetní závěrky za období, končící 31.12. roku X dne 20. ledna roku X+1. Návrh účetní závěrky byl předložen na zasedání správní rady, které se konalo 25. ledna roku X+1. Správní rada účetní závěrku odsouhlasila a schválila ke zveřejnění. Podle stanov společnosti se dne 21. února roku X+1 konala valná hromada akcionářů, která taktéž odsouhlasila účetní závěrku za rok X. Schválená účetní závěrka byla uložena do sbírky listin příslušného právního subjektu v dané zemi dne 28. února roku X+1.

### Řešení:

Datum schválení závěrky pro účely Standardu 10 je v tomto případě 25. leden, tedy datum, kdy správní rada schválila závěrku ke zveřejnění. Standard 10 – Události po datu rozvahy, se tedy v tomto případě vztahuje na období od 1. ledna do 25. ledna roku X+1.

### Příklad 2:

Vydeme z předcházejícího příkladu, avšak předpokládáme dále, že společnost předkládá účetní závěrku dozorčí radě, která se skládá ze členů, kteří nedisponují výkonnými pravomocemi, včetně zástupců zaměstnanců a odborů. Vedení společnosti schválilo účetní závěrku k předložení dozorčí radě dne 21. ledna roku X+1. Dozorčí rada závěrku odsouhlasila dne 24. ledna roku X+1.

### Řešení:

Datum schválení závěrky pro účely Standardu 10 je v tomto případě 21. leden, tedy den, kdy vedení společnosti schválilo účetní závěrku k předložení dozorčí radě. Standard 10 se vztahuje na období 1. ledna až 21. ledna roku X+1.

### Události vedoucí k úpravám a události nevedoucí k úpravám

Standard 10 rozlišuje dva typy událostí po datu rozvahy:

1. Události vedoucí k úpravám účetní závěrky, a
2. Události nevedoucí k úpravám účetní závěrky.

Standard uvádí tyto příklady událostí po datu rozvahy, které **vedou k úpravám částek**, které byly vykázány v účetní závěrce, nebo které je třeba do účetní závěrky doplnit, pokud zde nebyly uvedeny:

- a) Vyřešení soudního sporu po datu rozvahy, což vyžaduje, aby společnost upravila rezervu, která byla zaúčtována, nebo zaúčtovala rezervu namísto pouhého zveřejnění podmíněného závazku v příloze, protože situace potvrzuje, že společnost měla k datu rozvahy existující dluh.
- b) Získání informací, které nasvědčují, že došlo ke snížení hodnoty některého aktiva k datu rozvahy, nebo že částka, která byla dříve vykázána jako ztráta ze snížení hodnoty aktiva, by měla být upravena. Například:
  - Bankrot zákazníka, k němuž dojde po datu rozvahy, většinou potvrzuje, že ztráta na účtu obchodních pohledávek existovala již k datu rozvahy, nebo že společnost potřebuje upravit účetní hodnotu účtu obchodních pohledávek, a
  - Prodej zásob po datu rozvahy může poskytnout důkaz o jejich čisté realizovatelné hodnotě k datu rozvahy.



- c) Po datu rozvahy došlo k určení pořizovací ceny nakoupených aktiv nebo výtěžku z prodeje aktiv, které se uskutečnily před datem rozvahy.
- d) Po datu rozvahy došlo k určení částky podílu na zisku nebo bonusových plateb v případě, že společnost měla současný smluvní nebo mimosmluvní závazek k datu rozvahy, že bude takové platby provádět v důsledku událostí před datem rozvahy,
- e) Odhalení podvodů nebo chyb, v důsledku kterých byla účetní závěrka nesprávná.

### Příklad:

Společnost vykazuje zásoby na principu LCM (lower of cost or market – nižší z pořizovací nebo realizační ceny). K 31. 12. roku X činila účetní hodnota zásob určená metodou FIFO 7 milionů. V důsledku negativního vývoje na trhu vznikly v lednu roku X+1 problémy s prodejem těchto zásob. 10. února roku X+1 uzavřela společnost smlouvu na prodej těchto zásob za 4 miliony. Předpokládáme, že účetní závěrka byla schválena k vydání 15. února roku X+1. Za této situace společnost vykáže k 31. 12. roku X ztrátu ze snížení hodnoty ve výši 3 miliony.

Naproti tomu existují podle Standardu 10 události, které nevedou k úpravám částek, které byly uvedeny v účetní závěrce. Standard uvádí příklady takových událostí a požaduje, aby o nich společnost zveřejnila příslušné informace, pokud jsou pro uživatele významné. Jedná se o tyto situace:

- a) Důležitá podniková kombinace po datu rozvahy nebo vyřazení důležité dceřiné společnosti (tyto situace se posuzují podle IAS 22 – Podnikové kombinace).
- b) Oznámení plánu přerušování operací (tyto situace se řeší podle IAS 35 – Ukončované činnosti).
- c) Důležité nákupy nebo vyřazení aktiv nebo znárodnění důležitých aktiv státem.
- d) Zničení důležitého výrobního zařízení ohněm po datu rozvahy.
- e) Oznámení nebo zahájení důležité restrukturalizace (tyto situace řeší IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky).
- f) Důležité transakce s kmenovými a potenciálními kmenovými akciemi po datu rozvahy (tyto situace řeší IAS 33 – Zisk na akciích).
- g) Abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo směnných kursech po datu rozvahy.
- h) Změny v daňových sazbách nebo daňových zákonech (situace řeší IAS 12 – Daně ze zisku).
- i) Vznik podstatného závazku nebo podmíněného dluhu (např. záruka).
- j) Zahájení důležitého sporu, která vznikl výhradně na základě událostí, které se uskutečnily po datu rozvahy.

### Dividendy (navržené nebo stanovené po datu rozvahy)

Podle standardu 10 nemají být dividendy, ať již navržené, nebo stanovené po datu rozvahy, vykázány jako závazek (dluh) v rozvaze. Toto ustanovení je zásadní změnou oproti původnímu znění IAS 10 (z roku 1980), který jako alternativní řešení povoloval vykazovat navržené dividendy jako závazek v rozvaze. Podle novely z roku 1999 se požaduje pouze zveřejnění těchto částek v příloze, popřípadě (v návaznosti na požadavky IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky) přímo v rozvaze, nikoliv však jako závazek, nýbrž jako **položku vlastního kapitálu**. Novela z roku 2003 tento požadavek zpřesnila o situaci, kdy jsou dividendy navržené před datem rozvahy, ale schváleny po datu rozvahy.

Dividendy navržené před datem rozvahy, ale schvále-



né po datu rozvahy se k datu rozvahy nevykazují jako závazek, protože neodpovídají definici závazku.

### **Předpoklad trvání podniku**

Pokud by z událostí po datu rozvahy bylo patrné, že společnost nemůže dále pokračovat v činnosti za předpokladu trvání podniku, nebude tento předpoklad uplatněn ve výkazech k datu rozvahy.

### **Zveřejnění**

Společnost zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a kdo ji schválil. Pokud mají vlastníci nebo jiný subjekt právo pozměnit účetní výkazy po jejich zveřejnění, společnost tento fakt také zveřejní.

Pokud společnost získá informace po datu rozvahy o okolnostech, které existovaly k datu rozvahy, musí aktualizovat zveřejnění, které se týká těchto okolností ve světle těchto nových informací.

Pokud jsou události neupravující účetní závěrku významné, jejich nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodování uživatelů. Z toho důvodu musí společnost zveřejnit pro každou kategorii neupravujících událostí:

- Podstatu události, a
- Odhad jejího finančního dopadu nebo prohlášení, že tento odhad nelze provést.

### **Příklady zveřejnění událostí nevedoucích k úpravám (převzato z reálných výročních zpráv):**

**Nestlé** – výroční zpráva za období končící 31. 12. 2002, str. 53

### ***Zmrzlina Movenpick***

Dne 23. ledna 2003 skupina oznámila, že podepsala dohodu se skupinou Movenpick o nákupu značky Movenpick na zmrzlinové výrobky a celosvětový obchod se zmrzlinou, s výjimkou výroby na Novém Zélandu. Celosvětové tržby za zmrzlinu značky Movenpick jsou přibližně 300 milionů CHF. Transakce je předmětem oficiálního schválení ze strany regulačních orgánů pouze ve velmi omezeném počtu zemí.

Dohoda mezi Nestlé a Movenpickem nezahrnuje oblast potravin ani oblast hotelů a restaurací společnosti Movenpick.

### ***Powwow***

Dne 3. února 2003 oznámila Nestlé – Vody, že podepsala dohodu se společností A. S. Watson (ASW), dceřinou společností Hutchison Whampoa Limited (HWL), o nákupu společnosti Powwow. Společnost je jednou z vedoucích společností v dodávkách vody do domácností a úřadů v Evropě s objemem tržeb přibližně 120 milionů Euro. Kupní cena je 560 milionů Euro. Uzavření této transakce podléhá obvyklým podmínkám, včetně oficiálního schválení regulačních orgánů.

### ***Ostatní následné události***

Ke dni 26. února 2003 – datu schválení účetní závěrky představenstvem – nemá skupina žádné další události, které by vyžadovaly úpravu hodnoty aktiv a závazků.

**Adidas – Salomon** - výroční zpráva za období končící 31. 12. 2002, str. 142

### ***Datum schválení ke zveřejnění***

Tato účetní závěrka byla schválena ke zveřejnění Dozorčí radou dne 10. března 2003



### *Zvýšení kapitálu*

Poté, co v lednu 2003 uplynulo druhé zkušební období Podílu II na akciovém opčním plánu společnosti Adidas – Salomon, bylo vydáno dalších 17 750 akcií bez nominální hodnoty s platností od 16. ledna 2003. Celkový počet akcií bez nominální hodnoty je tedy 45 440 250. Novým akciím vzniká právo na dividendy dne 1. ledna 2003.

S platností od téhož dne se akciový kapitál společnosti Adidas – Salomon zvýšil o 45 440 Euro na celkovou výši 116 327 040 Euro.

### **Aplikace IAS 10 v České republice**

Problémem aplikace IAS 10 - Události po rozvahovém dni v České republice je fakt, že platný Obchodní zákoník nezná některé pojmy, se kterými Standard 10 pracuje. Základním modelem akciové společnosti v České republice jsou tyto orgány:

- valná hromada akcionářů (je nejvyšším orgánem společnosti, jmenuje představenstvo a dozorčí radu společnosti, schvaluje stanovy a roční účetní závěrku společnosti),
- představenstvo (odpovídá za chod společnosti mezi dvěma valnými hromadami, jmenuje ředitele, případně management společnosti a rozhoduje o otázkách, které jsou v jeho pravomoci dle stanov),
- dozorčí rada (má převážně kontrolní funkci, nemá výkonné pravomoci a vyjadřuje se ke všem záležitostem, které určují stanovy, včetně roční účetní závěrky).

Vedle tohoto schématu se v praxi vyskytuje také tzv. Německý model, kdy je dozorčí rada výkonným orgánem a je nadřazena představenstvu. V tomto případě je valná hromada odpovědná dozorčí radou. V tomto modelu mnohdy představenstvo ani neexistuje a dozorčí rada řídí přímo management firmy. Pokud ale představenstvo existuje, je jmenováno dozorčí radou a nikoliv valnou hromadou.

Pojmy, se kterými pracuje Mezinárodní účetní standard 10, by tedy měly tyto české ekvivalenty:

akcionáři = valná hromada akcionářů

správní rada = představenstvo společnosti

### **Shrnutí:**

Mezinárodní účetní standard 10 - Události po datu rozvahy řeší, které události po datu rozvahy vedou k úpravám výkazů k datu rozvahy. Velkou pozornost věnuje standard určení dne schválení účetní závěrky ke zveřejnění, neboť tímto datem končí období, které Standard 10 upravuje. Standard vymezuje dva typy událostí: události vedoucí k úpravám účetních výkazů (jejichž dopady se promítají do výkazů bezprostředně minulého období) a události nevedoucí k úpravám výkazů, které se týkají již dalšího – nového účetního období, a které je nutno, pokud jsou významné, zveřejnit.

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

v nich lze provádět další procentuální a náhodné výběry. Vybraná data jsou vždy kombinací filtru základního a histogramu. (obr. 3, 4)

## b) Závěrková data v modulu DATEV-AUDIT – zjištění rizik

Modul DATEV-AUDIT umožňuje porovnání závěrkových dat dle definovaných parametrů, a to pro potřeby stanovení hranice pro identifikaci rizik a pro stanovení hladiny významnosti. Vzhledem k tomu, že dochází k porovnání dvou hospodářských období, je nutné mít k dispozici data za dvě po sobě jdoucí období. (obr. 5)

Funkce *zjištění rizik* umožňuje porovnání dat ve dvou po sobě jdoucích obdobích dle zadaných parametrů. Červenou barvou jsou označeny položky, které jsou mimo stanovenou dolní nebo horní mez a tím upozorňují na „velké riziko“. Zelenou barvou jsou označeny položky, které jsou mimo stanovenou dolní nebo horní mez a tím upozorňují na „malé riziko“. Žlutou barvou jsou označeny položky, které jsou mezi dolní a horní mezí a představují „běžné riziko“.

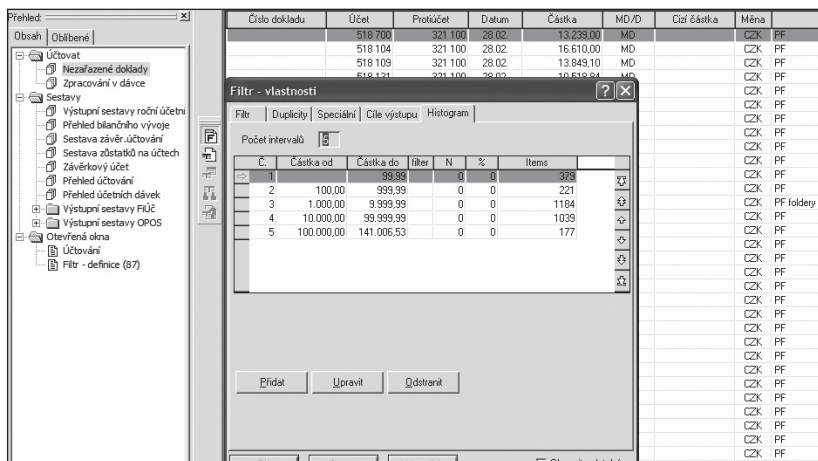
Bílá šipka směrem nahoru nebo dolů upozorňuje, zda je změna v porovnání s předchozím rokem přírůstkem nebo úbytkem v porovnání s nadefinovanou odchylkou. (obr. 6)

Jednotlivé položky řádků výkazu je možné pak vidět i v detailu, tj. která z položek (úctů) se podílí na změně nejvýrazněji.

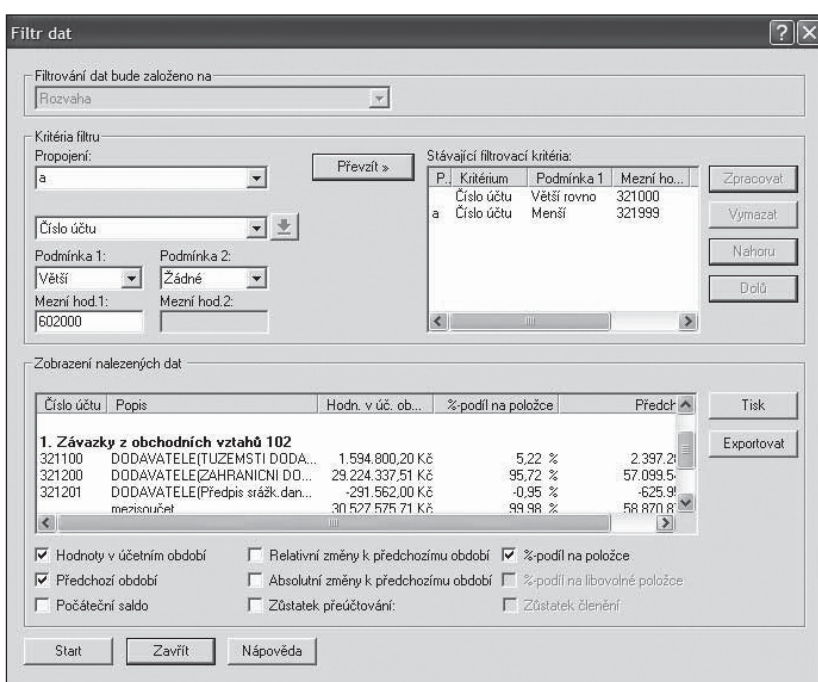
Definici hranic významnosti lze provést individuálním nastavením, je proveden vždy aktuální přepočít. Je možné individuálně definovat vztažené měrné veličiny. (obr. 7)

Kritéria pro zjištění běžného rizika vzhledem k položce aktiv, pasiv a výkazu zisků a ztrát lze stanovit třemi způsoby:

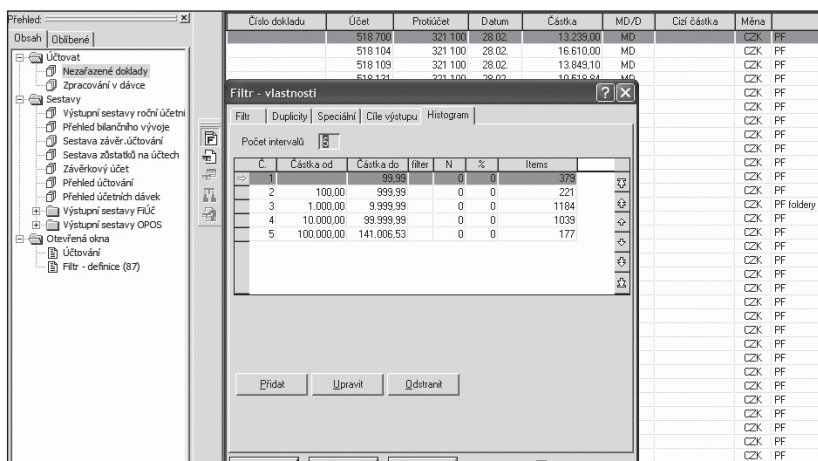
- podílem na bilančním součtu,
- podílem na vybrané položce,
- individuálním zadáním hodnoty.



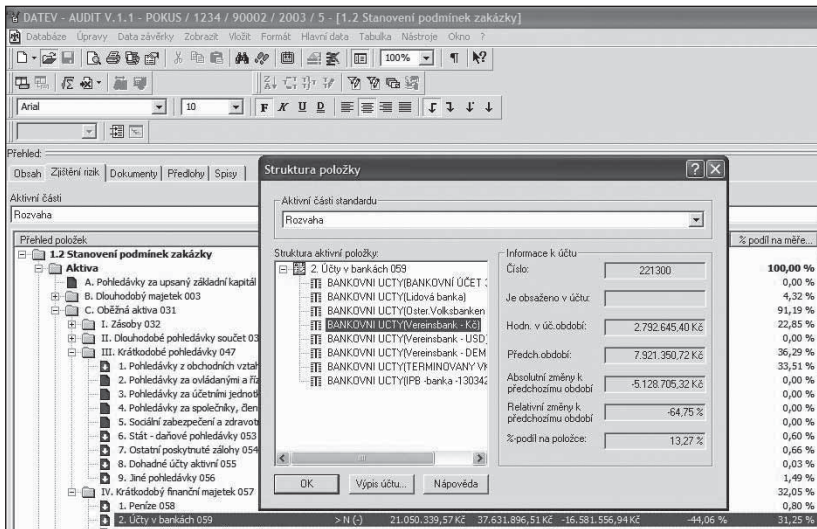
Obr. 3: Definice filtru - členění dat dle rozsahů hodnot.



Obr. 4: Definice filtru v modulu DATEV – AUDIT, kombinace podmínek. (Výběr všech dodavatelských účtů. V dolní části lze definovat, které hodnoty budou ve filtru zobrazeny. Získaný výběr dat lze pak dále prostřednictvím exportu převést do MS EXCEL k dalšímu zpracování.)



Obr. 5: Funkce zjištění rizik.



Obr. 6: Detailní struktura položky výkazu – rozklad na jednotlivé účty.

Vždy se zadává dolní mezní hodnota, horní mezní hodnota, odchylka v % k porovnání s předchozím rokem.

Při analýze závěrkových dat rovněž dochází k výpočtu hranice významnosti. Definici položek, ze kterých je výpočet proveden, lze rovněž individuálně nastavovat. (obr. 8)

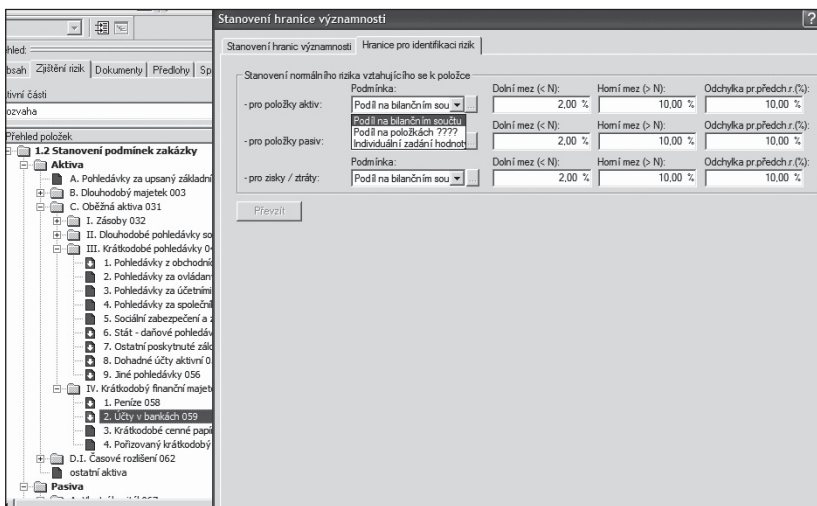
Vypočtenou stanovenou hladinu významnosti je pak možné zobrazit jako:

- nejvyšší hodnotu,
- nejnižší hodnotu,
- střední hodnotu,
- aritmetickou hodnotu.

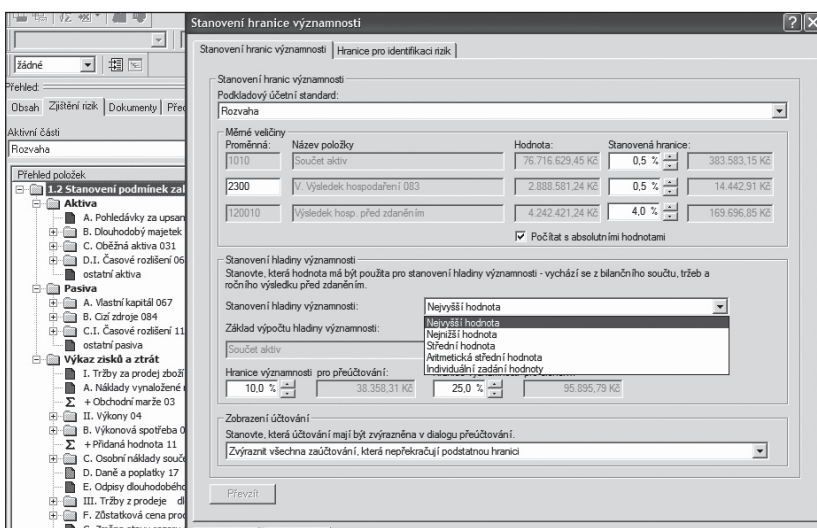
Vzhledem k tomu, že stanovení hranice významnosti je jednou z nejožehavějších otázek auditorského postupu, je tato funkce velmi užitečná a významná. Její zdokumentování může pozitivně přispět k ochraně auditora v těch případech, kdy se uživatel auditorské zprávy domnívá, že byl pomýlen účetní informací, kterou považoval auditor za reálný obraz skutečnosti a proto nemoifikoval svůj výrok.

### c) Vedení auditorského spisu

Každý pracovní list se skládá ze systémů kontrolních dotazů, které jsou postupně zpracovávány. Pracovní listy jsou předdefinovány dle Příručky pro provedení auditu v podnikatelském prostředí (auditorského manuálu) vydané KA ČR, ale jak již bylo dříve uvedeno, nic nebrání auditorovi, aby si nevolil své vlastní členění auditního procesu a tím i vlastní definici pracovních listů. Celkový stav rozpracovanosti každého pracovního listu je kompletován ve sběrném nadpisovém semaforu, do kterého se načítají informace z dílčích bodů. Stav zpracování se zaznamenává označením příslušného stavu rozpracovanosti, a to z dopravy známými signálními barvami: červená – stůj! (není v pořádku), zelená – volno! (je v pořádku). Kombinace se žlutou pak znamená částečně zpracováno. Lze zaznamenávat i stav rozpracovanosti, a to



Obr. 7: Individuální nastavení hranic rizik.



Obr. 8: Individuální nastavení hranice významnosti.



funkcí zaznamenání zjištění nebo konstatování k příslušnému bodu. Připomínky či komentáře jsou možné i ke stavu „ne“ (červená) nebo „ano“ (zelená), je tedy možné podrobně uvádět, čeho se připomínka týká, s kým ji potřebuji detailněji probrat atd.

Pomocí filtru auditu lze pak nad všemi pracovními listy v příslušném období provádět filtry s dotazy na stádia rozpracovanosti dílčích bodů v jednotlivých pracovních listech. (obr. 9, 10)

Použito částečné zpracování – tj. je zaznamenáno konstatování vztahující se k tomuto bodu. K jednomu zpracovávanému bodu lze nadefinovat více konstatování zaznamenávající například časovou posloupnost řešení jednotlivých oblastí či problémů.

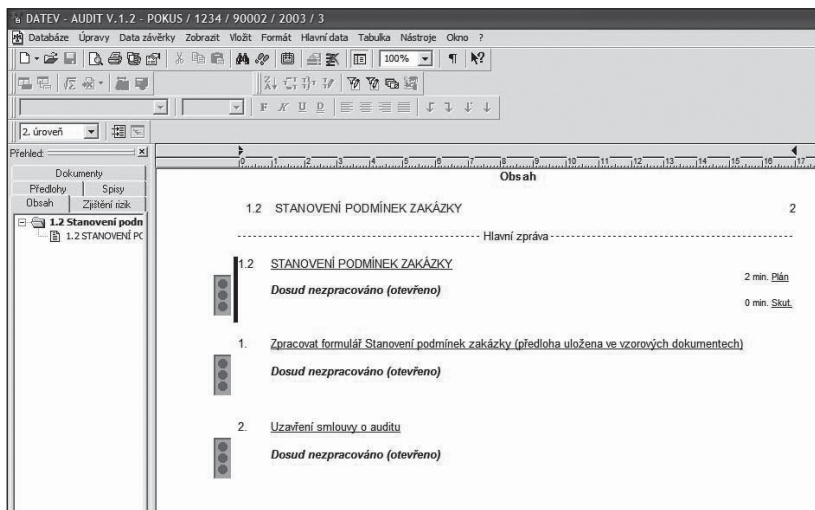
Ke každému konstatování lze přiřadit jeho „status“ – tedy zaměření kontrolního zjištění na určité částečně předdefinované oblasti. Pokud je toto zaměření v konstatování nadefinováno, lze se pak k příslušné problematice dále vrátit přes filtrování informací zaznamenaných v pracovních listech. (obr. 11)

Prostřednictvím filtru auditu si lze zadat parametry vyhledávání informací v aktuálním pracovním listu, popřípadě ve všech existujících pracovních listech. Lze vyhledávat podle zadaných podmínek nebo podle přiřazených zaměření „statusů“.

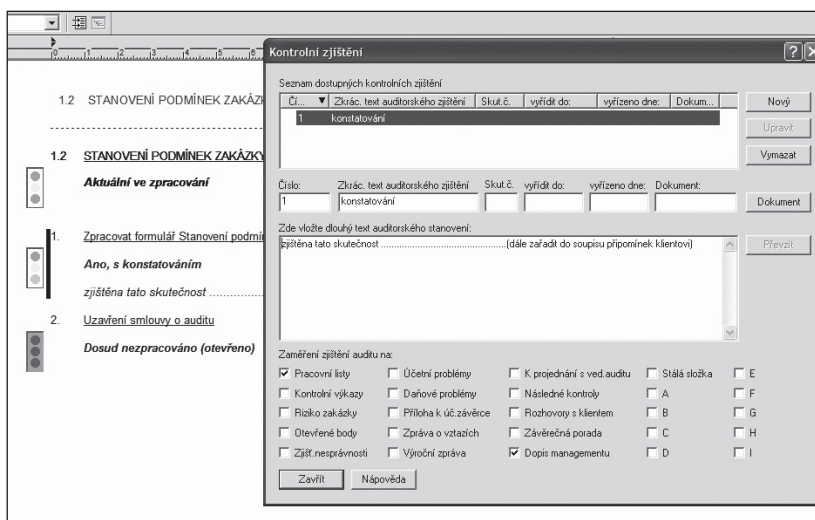
Prostřednictvím zpracování filtru jsou v aktuálním dokumentu nebo ve všech existujících dokumentech v příslušném roce vyhledány položky obsahující informace ke vztážené problematice. Rovněž lze vyhledávat podle dalších definovaných podmínek, například dle stavu zpracování kontrolních bodů (zpracováno ano/ne).

Výsledky provedeného filtru lze pak exportovat, například vložit do připravovaného dokumentu zprávy či dopisu vedení. (obr. 12, 13)

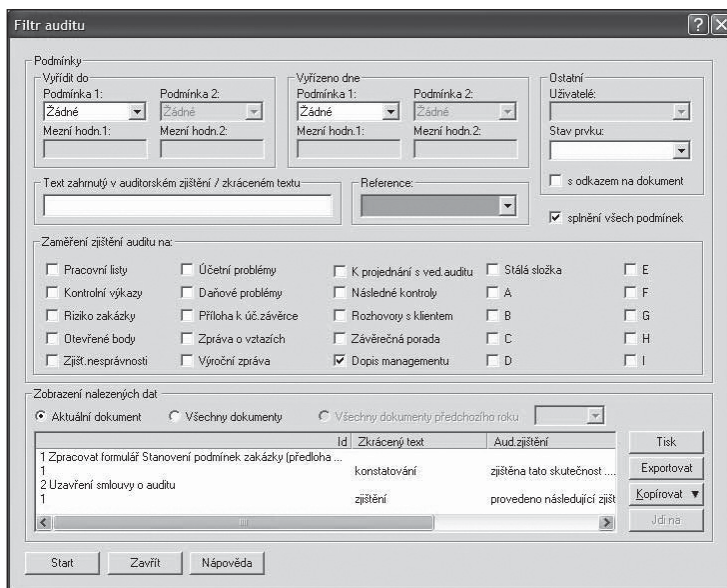
Ke každému kontrolnímu dotazu lze přiřadit možnosti jeho rozpracovanosti. Lze použít i možnost, aby se kontrolní dotaz k uvedenému tématu vůbec nezapočítával a tedy maximální nadefinování vzorového pracovního listu a pak jeho přizpů-



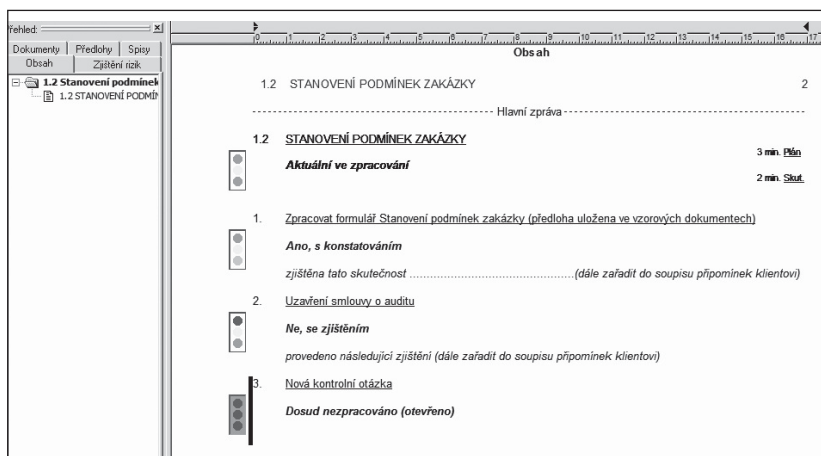
Obr. 9: Členění pracovního listu 1.2. Stanovení podmínek zakázky. Sběrný semafor vždy signalizuje stav rozpracovanosti jednotlivých bodů obsažených v pracovním listu.



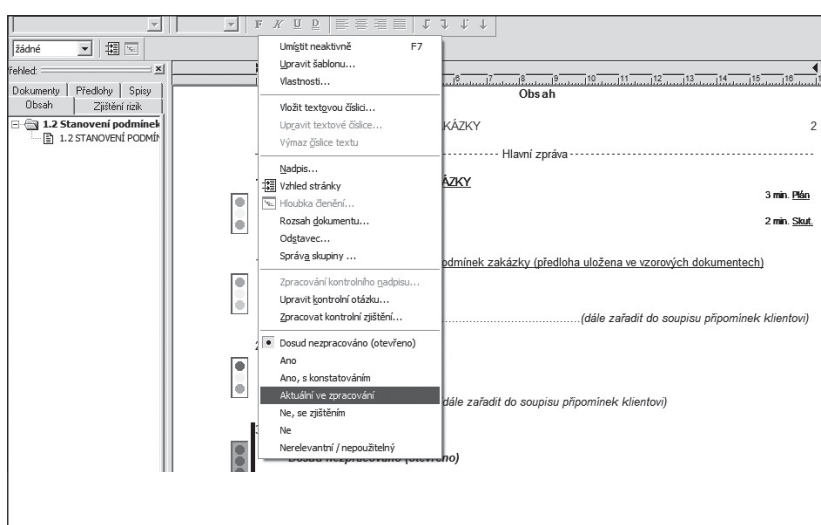
Obr. 10: Zpracování bodu č. 1 – projeví se ve sběrném semaforu jako stav rozpracovanosti pracovního listu.



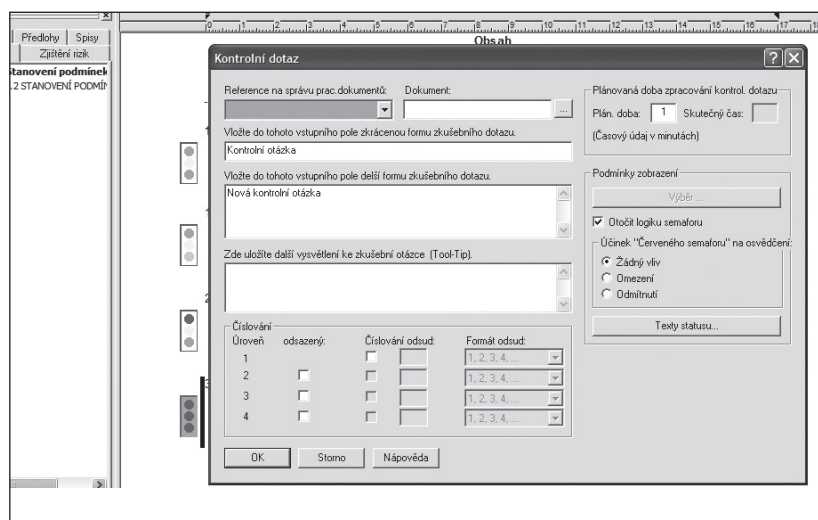
Obr. 11: Filtrování dat v pracovních listech dle zaznamenaných informací.



Obr. 12: Přidání nového kontrolního dotazu - dochází k automatickému započítávání do sběrného, nadpisového semaforu.



Obr. 13: Přiřazení odpovědi na jednotlivé body pracovního listu prostřednictvím kontrolního semaforu.



Obr. 14: Parametry každého kontrolního dotazu lze individuálně definovat, tj. lze například vytvářet i zcela nové pracovní listy.

sobování jednotlivým klientům. (obr. 14)

## Závěr

Program DATEV-AUDIT comfort obsahuje celou řadu dalších funkcí, které umožňují modernější, efektivnější a kvalitnější způsob práce při realizaci auditorické činnosti.

Velkou část informací v rámci auditu lze zaznamenat a uložit do elektronické podoby do jedné logické struktury, což umožňuje:

- snadnou dostupnost těchto informací i v terénu, u klienta;
- další komunikaci v rámci auditorického týmu nebo s klientem v elektronické podobě;
- bezpečnou archivaci všech údajů v elektronické podobě;
- velkou úsporu času vzhledem k automatizaci většiny funkcí;
- efektivní práci s informacemi získanými od klienta z různých pohledů;
- využívání kontrolních mechanismů implementovaných v programu;
- dodržování a standardizaci stanovených auditorických postupů;
- využití uložených informací pro další účely atd.

Společnost DATEV.cz s.r.o. je ochotna zájemcům o detailnější informace k produktu DATEV-AUDIT comfort poskytnout nezávazné osobní prezentace, při kterých jsou předvedeny všechny základní funkce software. S produkty DATEV je možné se rovněž osobně seznámit prakticky na všech akcích a školeních pořádaných KA ČR a pochopitelně ve stručné formě i na [www.datev.cz](http://www.datev.cz).

Domníváme se, že tak, jak řada SW produktů podporujících proces auditu, mezi nimi i DATEV-AUDIT comfort bude využíván auditory a auditorickými společnostmi, bude se zvyšovat nejen efektivnost auditu, ale i průkaznost toho, jaké postupy i jednotlivé kroky byly prováděny. Tím, alespoň dle našeho názoru, může dojít k výraznému zvýšení kvality auditu a zprostředkovat tak i k obnově důvěry v auditorickou profesi.

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.,  
Ing. Hana Papácková,  
Ing. Robert Pospíchal

## Finanční deriváty v elektronické příloze

Upozorňujeme, že v nově vytvořené elektronické příloze časopisu Auditor je umístěn v plném znění příspěvek pod názvem Finanční deriváty od Ing. Pěvy Pokorné, který vymezuje/definuje finanční deriváty podle významných zahraničních institucí. Příspěvek je doplněn příklady.

Článek najdete v e-příloze Auditor na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), část pro auditory, sekce přístupná pod uživatelským jménem a heslem.

## Dotazník na ověření komplexnosti přílohy k roční účetní závěrce

V elektronické příloze e-Auditor na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), v uzavřené části pro auditory, uveřejňujeme Dotazník na ověření komplexnosti přílohy k roční účetní závěrce, který vypracovala Mgr. Slavomíra Stárková, auditorka, č. osv. 0648, a metodička firmy HZ Praha. -av-

### diskuse

## Ještě ke spisu auditora

Článek „Spis auditora – a „kam s ním“ „uveřejněný v čísle 3 našeho časopisu vyvolal nesouhlasné reakce členů dozorcí komise KA ČR. Ti poukazují na to, že pokud by auditor postupoval podle tohoto článku, došlo by při předložení spisu auditora k archivní prohlídce k porušení mlčenlivosti stanovené § 15 odst. (1) Zákona o auditorech. Informace uvedené v článku vycházely z textu zákona č. 97/1974 Sb., o archivnictví. K vyjasnění ustanovení tohoto zákona ve vztahu ke spisu auditora jsme se obrátili na odbor archivní správy ministerstva vnitra, který je k této problematice příslušný. V odpovědi ředitele odboru archivní správy PhDr. Václava Babičky bylo uvedeno:

**K vašemu dotazu ohledně vyřazování písemností vzniklých z činnosti auditorů, především k vyřazování spisu auditorů, Vám sděluji následující:**

*Na vyřazování písemností vzniklých z činnosti auditorů se vztahuje zákon č. 97/1974 Sb., o archivnictví, v platném znění, a vyhláška MV ČR č. 117/1974 Sb., kterou se stanoví kritéria pro posuzování písemností jako archiválií*

*a podrobnosti skartačního řízení. Znamená to, že auditori jsou povinni vyřazovat písemnosti, jimž uplynuly skartační lhůty, ve skartačním řízení ve spolupráci s příslušným státním archivem, a to včetně spisů auditorů. Pokud tedy má auditor či auditorská firma uloženy ve spisovně písemnosti či spisy, jimž již uplynuly skartační lhůty, sestaví jednoduchý skartační návrh, který zašle příslušnému státnímu archivu.*

*Důležité ovšem je, zdali byl pro potřebu auditorů či auditorských firem zpracován skartační plán, tj. soupis písemností se skartačními znaky a skartačními lhůtami. Bez něho totiž nelze písemnosti vyřazovat, neboť u většiny jejich typů nebudou známy především skartační lhůty. Z tohoto důvodu bychom Vám proto doporučili, aby nejlépe Komora auditorů zpracovala jednoduchý přehled všech typů písemností, které z činnosti auditorů vznikají (tzn. včetně auditorských spisů, písemností účetních, hospodářských atd.), připojila k nim příslušnou skartační lhůtu (tj. dobu, po kterou musí být písemnosti uloženy u původce, tj. auditora), a ve spolupráci s odborem archivní správy doplnila skartační znaky. Poté by bylo vhodné doplnit jej o jednoduchý způsob vyřazování písemností*

*a seznam všech státních archivů s kontakty. Auditori by poté mohli obdržet takový přehled jako metodický pokyn od Komory auditorů a odbor archivní správy by zajistil jeho rozeslání příslušným státním archivům. Tím by byla zajištěna jednotnost provádění vyřazování nepotřebných písemností vzniklých z činnosti auditorů či auditorských firem a spolupráce s příslušnými státními archivy. Pro názornost uvádím, že obdobný metodický návod je v této době zpracováván např. pro Českou advokátní komoru.*

I když předmětem archivní prohlídky spisu auditora není zkoumat dokumentaci uloženou ve spisu auditora, ale pouze kontrola typu dokumentu, může být předkládání spisu k archivní prohlídce vnímáno jako problematické. Je zde tedy rozpor mezi povinnostmi danými Zákonem o auditorech a povinnostmi danými Zákonem o archivnictví. Řešení tohoto problému by mohl přinést nový zákon o archivnictví platný od 1. 1. 2005, případně zpracování na něj navazujícího metodického pokynu KA ČR.

**Ing. Zdenka Drápalová**  
Výbor pro auditorské zkoušky



# Uplatňování DPH v případě prodeje potravin a nápojů k přímé konzumaci formou tzv. prodeje přes ulici

**Předkládají: Ing. Jana Čížková daňová poradkyně, číslo osvědčení 3197**

**Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, číslo osvědčení 2141**

**Ing. Václav Pátek, daňový poradce, číslo osvědčení 2279**

Cílem tohoto materiálu je příspěvek ke sjednocení výkladu v případě aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě prodeje potravin a nápojů tzv. „přes ulici“ určených k přímé konzumaci.

## 1. Popis problému, právní rámec

1. května 2004 nabyl účinnosti nový ZDPH, kterým Česká republika plní svůj závazek daný právními předpisy Evropské Unie („EU“), především 6. Směrnicí<sup>1)</sup> Současně se tímto dnem staly pro Českou republiku závaznými veškeré právní předpisy, tzv. „acqui communitare“ Evropského Společenství („ES“), tj. nejen nařízení, směrnice, ale mimo jiné i judikatura Evropského soudního dvora, která dotváří právní vymezení DPH pomocí výkladů evropských předpisů.

Předmětem daně je podle ZDPH dodání zboží za úplatu v tuzemsku, tzn. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Zbožím se pro účely ZDPH rozumí věci movité, elektrická energie, teplo, chlad, plyn a voda. V zákoně je dále pozitivním výčtem vymezeno, co se také považuje za zboží a negativním výčtem, co se nepovažuje za zboží. Oproti předešlé právní úpravě platné do 30. dubna 2004 (zákon

č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („Starý ZDPH“) současný ZDPH nedefinuje pojem služba, ale vymezuje, co se rozumí poskytnutím služby. Poskytnutím služby jsou dle ZDPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.

Na rozdíl od ZDPH platného do 30. dubna 2004 došlo částečně ke změně logiky ve stanovení sazeb DPH u poskytování služeb. Zatímco do 30. dubna 2004 podléhalo poskytování služeb obecně snížené sazbě DPH a pouze služby specificky vyjmenované v příloze č. 2, případně uvedené v § 16 ZDPH platného do 30. dubna 2004, byly předmětem základní sazby daně, jsou naopak dle současného ZDPH obecně všechna zdanitelná plnění (dodání zboží i poskytování služeb) předmětem základní sazby DPH (tj. 19 %). Sníženou sazbu daně (tj. 5 %) je možné uplatnit pouze u plnění uvedených v § 47 a § 48 ZDPH a u vyjmenovaných zdanitelných plnění, která jsou v případě dodání zboží uvedena v příloze č. 1 ZDPH a v případě poskytování služeb v příloze č. 2 ZDPH. Mimo jiné se snížená sazba uplatní u dodání potravin vymezených příslušným kódem Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží<sup>2)</sup>.

V souvislosti s výše uvedeným dochází od 1. května 2004 ke změně

sazby DPH při poskytování restauračních služeb z dříve uplatňované snížené sazby na sazbu základní. Dodání zboží (tj. v tomto případě prodej potravin včetně nealkoholických nápojů), tak jako v období do 30. dubna 2004, podléhá sazbě snížené. V této situaci mohou vzniknout výkladové problémy při uplatnění správné sazby DPH v případě některých zdanitelných plnění, a to vzhledem k tomu, že určení konkrétního poskytovatele plnění (prodeje potravin a nápojů) jako dodání zboží nebo poskytnutí služby je rozhodné pro uplatnění správné sazby DPH.

## 2. Rozbor problematiky

V rámci podnikatelské činnosti v praxi obvykle dochází k prolínání různých obchodních aktivit. Na jedné straně dnes lze v prodejnách potravin zakoupit a okamžitě konzumovat potraviny a nápoje a na druhé straně v restauračních zařízeních je možné zakoupit připravené jídlo, které prodejce buď sám dopraví ke kupujícímu nebo si jej kupující přímo odnese, aniž by jídlo konzumoval v restauračním zařízení. Pro účely správného uplatnění DPH je nutné vymezit, která z plnění poskytovaných v rámci těchto aktivit jsou dodáním zboží, a která jsou poskytováním služeb. V konkrétním případě prodeje potravin a nápojů současně znění ZDPH neobsahuje specifický me-

<sup>1)</sup> Směrnice č. 77/388/EEC o harmonizaci a uplatňování DPH mezi členskými státy EU („6. Směrnice“).

<sup>2)</sup> 01-04, 07, 08, 10-12, 1302, 15-17, 19-21, 2201, 2202, 2209, 23, 25 - Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem<sup>66</sup>); živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva; voda mimo zboží zařazeného do číselných kódů: 0306, 0307, 1213, 1214, 1704, 210111, 210112, 2203-2208.

chanismus, podle kterého by toto rozdělení bylo možno provést. Podle našeho názoru je pro tento účel nutné aplikovat právní předpisy EU, resp. relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora.

### 2.1. Využití SKP v rámci ZDPH

Podle Zákona o státní statistické službě<sup>3)</sup> je SKP (a jiné klasifikace vydané podle tohoto zákona) „závazná pro orgány vykonávající státní statistickou službu a pro zpravodajské jednotky při poskytování údajů pro statistická zjišťování, při jejich zpracování a dále v těch případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpis“ (viz § 19 odst. 3 Zákona o státní statistické službě). Za zpravodajskou jednotku je považována „právní osoba, organizační složka státu nebo fyzická osoba, od níž se požaduje poskytnutí údajů ve statistickém zjišťování podle tohoto zákona“ (viz § 2 odst. 5 Zákona o státní statistické službě).

Odkaz na zařazení do SKP, tzn. závaznost SKP stanovenou zvláštním právním předpisem ve smyslu § 19 odst. 3 Zákona o státní statistické službě, současné znění ZDPH obsahuje pouze částečně, a to u vyjmenovaných položek přílohy č. 2 ZDPH.

Obecná závaznost SKP pro plátce daně a možnost využití SKP pro určení, zda prodej potravin a nápojů „přes ulici“ je považován za dodání zboží či poskytnutí restaurační služby ze současného znění ZDPH nevyplývá. Podle SKP je navíc klasifikována samotná služba, resp. činnost sama o sobě, bez ohledu na její poskytování. To znamená, že pokud dochází z hlediska DPH k dodání zboží, jež je předmětem daně, nelze SKP (a obecně přílohu č. 2 ZDPH) aplikovat právě s ohledem na princip negativního vymezení termínu „poskytování služeb“, kterým je pouze to, co není dodáním zboží.

Podle našeho názoru je v současné době (tj. po 1. 5. 2004) využití SKP (ve verzi platné k 1. lednu 2003) možné pouze podpůrně pro upřesnění vymezení služeb vyjmenovaných v příloze č. 2 ZDPH, u kterých je odkaz na příslušný kód SKP uveden. Jelikož restaurační služby v příloze č. 2 ZDPH uvedeny nejsou, nelze, podle našeho názoru, SKP v případě restauračních služeb použít.

### 2.2. Postup podle pravidel EU

Rozlišení pojmů restaurační služba a prodej potravin a nápojů „přes ulici“ není přímo upraveno ani v relevantních předpisech EU. V praxi je v členských státech EU odlišení restauračních služeb a prodeje potravin a nápojů „přes ulici“ prováděno zejména na základě judikatury Evropského soudního dvora. Soudní dvůr zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění jednotlivých ustanovení komunitárního práva, dohlíží nad jednotností výkladu ve

inzerce

**daně a právo** V PRAXI

**Spolehlivý průvodce**

**daňovou problematikou!**

PŘEDPLAŤTE SI ODBORNÝ MĚSÍČNÍK  
Z OBLASTI DANÍ, PRÁVA A FINANCÍ

■  
více informací  
najdete na <http://danepravo.aspi.cz>

nebo pište na e-mail: [casopisy@aspi.cz](mailto:casopisy@aspi.cz) či fax 246 040 401  
popřípadě volejte naši zákaznickou linku **246 040 400**

ASPI Publishing s.r.o.  
U Nákladového nádraží 6  
130 00 Praha 3



tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401  
e-mail: [obchod@aspi.cz](mailto:obchod@aspi.cz)  
[www.aspi.cz](http://www.aspi.cz)

<sup>3)</sup> Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů („Zákon o státní statistické službě“).

všech členských státech, jakož i nad tím, aby tento výklad odpovídal duchu EU a evropské integrace.

Evropský soudní dvůr se k uvedené problematice vyjádřil v souvislosti s případem Faaborg<sup>4)</sup>, ve kterém judikoval:

„Dodání připraveného jídla a nápojů pro okamžitou spotřebu je výsledkem řady služeb, a to od samotné přípravy jídla až po jeho fyzické předání zákazníkovi, v průběhu tohoto procesu jsou zákazníkovi poskytována související plnění, která spočívají např. v poskytnutí prostorů šatny, nábytku a nádobí. Pracovníci, jejichž činnost spočívá v zajištění restauračních služeb, vykonávají činnosti jako prostírání stolů, poskytování konzultací zákazníkům a vysvětlení k nabízeným jídlům a nápojům, obsluhu u stolu.“

„...restaurační služby jsou charakterizovány souborem znaků a činností (viz výše), ve kterých dodání potravin (jídla) je pouze jedním z komponentů, a ve kterém z velké části převažuje poskytování služeb. Z tohoto důvodu musí být restaurační služby považovány za poskytování služeb ve smyslu článku 6(1) 6. Směrnice“.

Evropský soudní dvůr dále uvádí: „... posouzení těchto transakcí (rozměň restauračních služeb) je odlišné v situacích, kdy poskytované plnění souvisí s prodejem potravin „přes ulici“ („take-away“) a není spojeno s poskytováním doplňkových služeb.“

Na tomto místě je třeba uvést, že výklad Evropského soudního dvora k pojmům evropského práva je považován za výklad závazný pro ostatní orgány EU a rovněž pak členské státy, včetně jejich vnitrostátních soudů. Není přitom rozhodující, zda je takový výklad obsažen v meritorních rozhodnutích k žalobám podaným před Evropským soudním dvorem či je dosažen v řízeních o předběžné otázce adresované Evropskému soudnímu dvoru vnitrostátními soudy.

Z výše uvedeného vymezení restauračních služeb vyplývá, že prodej potravin a nápojů „přes ulici“ je dodáním zboží, a to zejména z toho důvodu, že prodávané potraviny a nápoje nejsou určeny ke konzumaci

v místě prodeje a s jejich prodejem není spojeno poskytování doplňkových služeb jako např. poskytnutí nábytku, nádobí, příborů, služeb obsluhujícího personálu, apod. a to i v případě, že je (při splnění ostatních uvedených podmínek) toto plnění poskytováno zařízeními restauračního typu. Uvedená kategorie prodeje potravin a nápojů „přes ulici“ zahrnuje podle našeho názoru zejména prodej pečárenských, cukrárenských a obdobných výrobků určených ke konzumaci mimo provozovnu, dále prodej potravin a nápojů formou stánkového prodeje, rychlého občerstvení, prodej párků v rohlíku, dovoz potravin do jídelen nebo do domácností (mimo přepravní službu), apod. Stejně je pak posuzován i prodej potravin a nápojů prostřednictvím prodejních automatů bez ohledu na to, zda se jedná o potraviny resp. nápoje tepelně upravené či jinak zpracované (např. teplá káva, polévka). Dodáním zboží je obdobně i prodej nápojů v obalech v restauračních zařízeních, pokud tyto nápoje jsou určeny k odnesení a nikoliv přímé konzumaci na místě (např. nápoje v uzavřených lahvích apod.)

Naopak prodej potravin a nápojů v restauracích, u kterých je předpoklad konzumace přímo v místě prodeje, a který je doprovázen poskytnutím souvisejících služeb (viz výše), které v rámci poskytovaného plnění převažují<sup>5)</sup> by podle našeho názoru měl být jako celek považován za poskytnutí restauračních služeb.

Domníváme se, že na uvedené vymezení prodeje potravin a nápojů „přes ulici“ jako dodání zboží nemusí mít v některých případech vliv ani způsob balení ani forma dodávaného zboží, tzn. zda je dodáváno studené, tepelně upravené, apod. Na druhé straně nelze vyloučit, že v jiných případech vliv a způsob balení přímo indikuje podstatu plnění pro účely DPH (obal z polystyrenu, aby dodávané jídlo (zboží) déle vydrželo dané tepelné úpravě, pevné uzavření nápojů apod.). Pro správné stanovení toho, zda se v konkrétním případě jedná o dodání zboží nebo poskytování služeb je podle

našeho názoru rozhodující, zda je poskytované plnění spojeno s výše uvedenými doplňkovými službami.

Prodej potravin a nápojů (mimo alkoholických) „přes ulici“, který je ve smyslu výše uvedeného vymezení dodáním zboží, podléhá ve smyslu přílohy č. 1 ZDPH snížené sazbě DPH. Pokud by poskytované plnění bylo restaurační službou, podléhalo by základní sazbě daně (restaurační ani stravovací služby nejsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH).

Obdobné rozdělení prodeje potravin a nápojů na restaurační služby a prodej potravin a nápojů „přes ulici“ se souvisejícím dopadem na sazbu DPH je obvyklé také v některých členských státech EU, ve kterých jsou stejně jako u nás rozdílné sazby daně. V těchto státech, dle příslušné národní legislativy a v souladu s pravidly 6. Směrnice (Příloha H), dodání potravin a nápojů (prodej potravin a nápojů „přes ulici“) podléhá snížené sazbě DPH a poskytnutí restauračních služeb sazbě základní. Tento postup uplatňuje Belgie (prodej přes ulici 6 % / restaurační služby 17 %), Německo (6 % / 17,5 %), Francie (6 % / 17,5 %), Finsko (6 % / 17,5 %) či Švédsko (6 % / 17,5 %).<sup>6)</sup>

Plátcí DPH, kteří poskytují různé typy zdanitelných plnění, tj. v analyzovaném případě dodání zboží (prodej potravin a nápojů podléhající snížené sazbě DPH) a poskytování restauračních služeb (podléhající základní sazbě DPH) jsou povinni zajistit takovou evidenci, aby se tato plnění dala odlišit. Protože tyto typy prodeje jsou zpravidla prodejem za hotové, jedním z možných způsobů evidence je využití automatických registračních pokladen umožňujících uplatnění a sledování různých sazeb DPH přímo v okamžiku prodeje.

Správce daně je oprávněn podle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků používat registrační pokladen uložit formou rozhodnutí. Tento způsob evidence nevyklučuje využití dalších důkazních prostředků, resp. jejich vyžadování ze strany správce daně (např. evidenci balících prostředků atd.).

<sup>4)</sup> Rozhodnutí č. C-231/94, Evropského soudního dvora, zpráva 1996, strana I-02395.

<sup>5)</sup> Dle ustálené judikatury Evropského soudního dvora je v případě plnění, která obsahují jak plnění hlavní, tak plnění přidružená nutné daňový režim celého plnění stanovit podle daňového režimu platného pro plnění hlavní (viz např. rozhodnutí Evropského soudního dvora C-349/96, C-126/78, C-308/96, C-94/97).

<sup>6)</sup> Zdroj informací: European Commission DOC/2402/2003 - EN, říjen 2003.



### 3. Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

- prodej potravin a nápojů „přes ulici“ je dodáním zboží v případech, kdy prodávané potraviny a nápoje nejsou určeny ke konzumaci v místě prodeje a s jejich prodejem není spojeno poskytování doplňkových služeb jako např. poskytnutí nábytku, nádobí, příborů, služeb obsluhujícího personálu, apod. a to i v případě, že je (při splnění ostatních uvedených podmínek) toto plnění poskytováno zařízeními restauračního typu;
- prodej potravin a nápojů v restauracích, u kterých je předpoklad konzumace přímo v místě prodeje, a který je doprovázen poskytnutím souvisejících služeb, které

v rámci poskytovaného plnění převažují, je poskytováním služeb;

- forma dodávaného zboží (tepelná úprava) není pro stanovení, zda se v konkrétním případě jedná o dodání zboží nebo poskytování služeb, rozhodující;
- způsob balení dodávaného zboží může mít v některých případech vliv pro rozhodování, zda se jedná o dodání zboží;
- prodej potravin a nápojů (mimo alkoholických) „přes ulici“, který je dodáním zboží, podléhá ve smyslu přílohy č. 1 ZDPH snížené sazbě DPH, naopak poskytování restauračních služeb, které nejsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH, podléhá základní sazbě DPH; a
- registrační pokladny umožňující

sledování zdanitelných plnění s různými sazbami daně lze využít jako jeden z důkazních prostředků tam, kde výše uvedené dva typy zdanitelných plnění jsou plátcem realizovány souběžně a jsou zákazníkovi hrazeny v hotovosti.

### 4. Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

### Stanovisko MF ČR:

Souhlas s navrženým postupem. Materiál bude využit při zpracování metodického pokynu MF k této oblasti.

k problematice daní - v e-příloze Auditor č. 7/2004

## Uplatňování DPH ve světle přechodných ustanovení

Cílem příspěvku od daňových poradců Ing. Václava Pátka a Ing. Jana Rambouska je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace přechodných ustanovení dle vládního návrhu zákona o DPH, který schválila Poslanecká sněmovna ve třetím čtení dne 26. února 2004. Příspěvek byl tedy napsán ještě předtím než zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty nabyl účinnosti (dnem vstupu ČR do EU), nicméně zabývá se aktuálními problémy zdanitelného plnění. Plné znění článku zmíněných autorů je na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v nové e-příloze Auditor, v uzavřené části pro auditory přístupné pod uživatelským jménem a heslem.

-av-

zaujalo nás

## Může zkrachovat i penzijní fond?

Penzijní fondy jsou regulovány řadou předpisů, které mají zajistit co největší stabilitu a střadatelům jistý, bezrizikový výnos. Jde však jen o preventivní opatření. Vklady do penzijního připojištění nejsou ze zákona pojištěny, a tak se může stát, že klientům nakonec zůstanou jen oči pro pláč. Co by mohlo čekat účastníci penzijního připojištění, když se fond dostane do potíží?

Pro uklidnění začněme dobrou zprávou: V loňském roce nezkrachoval v České republice jediný penzijní fond. Na druhou stranu však od roku 1994, kdy získaly licenci první fondy,

z původních 46 penzijních fondů v současnosti úspěšně funguje už jen 12 největších a nejsilnějších, přičemž lidé o své peníze nepřišli.

Dalo by se tedy říci, že zánik penzijního fondu je v současnosti svým způsobem prakticky nemyslitelný. Ale co kdyby?

### Jistota za všechny peníze

Penzijní fondy jsou zajištěny několika mechanismy, aby byl jejich zánik co nejobtížnější. V první řadě je to zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem. Ten stanoví dost přísná pravidla pro

vznik a fungování penzijního fondu, takže není možné, aby se různé pochybné fondy rodily jako houby po dešti.

Mezi nejtvrďší podmínky patří například přísná pravidla pro investování vložených peněz. Ty jsou z největší části investovány do státem garantovaných cenných papírů a jsou tedy nejméně rizikové.

Další povinností je například základní jmění v minimální výši 50 milionů korun tvořené jen peněžitými vklady, které musí být splaceny před podáním žádosti o povolení ke vzniku a činnosti penzijního fondu.

Jistotu by měl také spoluvytvářet statut a penzijní plán - viz tabulka Co musí obsahovat statut a penzijní plán.

### Depozitářem je banka

Dalším prostředkem zvyšujícím bezpečnost penzijního fondu je depozitář. V podstatě jde o banku, u níž jsou účty penzijního fondu, a která zajišťuje obchodování na finančním trhu a běžný platební styk.



Vždycky se hrozně nadře s daňovým přiznáním!

Kresba: Ivan Svoboda

Banka také pravidelně kontroluje, zda fond při investování nepřekročil zákonem stanovená pravidla pro investování. Důležité je, že penzijní fond a depozitář nesmí být přímo ani nepřímo majetkově nebo personálně propojeny.

A tak má například Penzijní fond Komerční banky jako depozitáře Českou spořitelnu a Generali penzijní fond má za depozitáře HVB Bank.

Penzijní fondy musí mít ze zákona proveden audit účetní uzávěrky. I tímto způsobem se zvyšuje bezpečnost penzijních fondů. Auditor musí objektivně ověřit účetní závěrku a výroční zprávu společnosti, zejména posoudit, jestli je účetnictví vedeno v souladu s platnými právními předpisy.

V neposlední řadě nad bezpečností fondů bdí stát. Všechny penzijní fondy totiž podléhají státnímu dozoru, který vykonává ministerstvo financí společně s Komisí pro cenné papíry.

Zajímavé je, že všechny tyto ochranné prostředky mají spíš preventivní charakter. V případě, že by selhaly, mají klienti smůlu a vyplaceno jim bude jen to, co z fondu zůstane.

Majetek klientů penzijních fondů totiž není pojištěn, a tak neexistuje ani žádný „státní fond“, ze kterého by mohli být klienti vyplaceni jako v případě bankovních vkladů.

### Nic není stoprocentní

„Zánik a likvidace penzijního fondu se řídí obchodním zákoníkem s odchylkami dále stanovenými,“ praví zákon. Ale co to prakticky znamená?

Penzijní fond stejně jako jiné ob-

pro cenné papíry jmenuje likvidátora fondu. Ten pak zodpovídá za proces zrušení společnosti a má na starosti vypořádání nároků klientů.

„Pokud dojde ke zrušení bez právního nástupce, pak se nároky účastníků vypořádají výplatou jednorázového vyrovnání nebo odbytného. A to v případě, kdy se penzijní fond nedohodne s účastníkem o převedení prostředků do penzijního přípojištění u jiného penzijního fondu,“ dodává Kateřina Štěrbová z ČSOB Penzijního fondu Stabilita.

### Jednorázové vyrovnání, odbytné, převod prostředků

Jednorázové vyrovnání, tedy celý objem prostředků, se vyplácí v případě, že účastník splní nárok na penzi. Toto vyrovnání se vyplácí do konce kalendářního čtvrtletí následujícího po měsíci, na který byl poslední příspěvek účastníka zaplacen.

Odbytné, což v tomto případě znamená dávku bez státního příspěvku a podílu na zisku ze státního příspěvku, se vyplácí tehdy, jestliže účastník nemá ještě splněny podmínky na penzi a tím ani na jednorázové vyrovnání. Odbytné se vyplácí do tří měsíců ode dne doručení žádosti účastníka o jeho výplatu.

Pokud se účastník dohodne s fondem o převedení prostředků do penzijního přípojištění u jiného fondu, jsou tyto prostředky převedeny do tří měsíců ode dne doručení žádosti účastníka.

### Když dojde na nejhorší

Likvidace má za cíl plně uspokojit věřitele včetně účastníků penzijního přípojištění. Zbude-li po jejich uspokojení dostatečná suma, je rozdělena mezi vlastníky, tedy akcionáře.

V případě penzijních fondů to bývá nejčastěji mateřská společnost, například Česká pojišťovna je 100 procentním akcionářem Penzijního fondu České pojišťovny.

Když je ale zřejmé, že majetek penzijního fondu v likvidaci pokrývá jeho závazky jen z části, je likvidátor povinen podat návrh na prohlášení konkursu.

A to je nejsmutnější konec penzijního fondu pro jeho klienty.

Soudním usnesením je prohlášen konkurs na majetek úpadce, tedy zanikajícího fondu, a jmenován správce konkursní podstaty, tedy veškeré-

ho majetku, který ve fondu zůstal. Správce konkursní podstaty zbylý majetek zpeněží a předloží soudu návrh na rozvrh, v němž je uvedeno, kolik by mělo být vyplaceno na pohledávku.

Pokud není možné pohledávky uspokojit plně, jsou uspokojeny poměrně. Pořadí uspokojování věřitelů je určeno zákonem, přičemž účastníci penzijního připojištění mají ze zákona garantovanou tzv. „první věřitelskou třídu“.

Při konkursním řízení je nutné přihlásit svou pohledávku u přísluš-

ného krajského soudu nejpozději do dvou měsíců od prvního přezkumného jednání. Fond, na jehož majetek byl konkurs prohlášen, informuje všechny své věřitele, tedy i bývalé i dosavadní účastníky penzijního připojištění. Všem pošle veškeré potřebné doklady, zejména přihlášku do konkursního řízení a usnesení o prohlášení konkursu.

Ministerstvo financí, Komise pro cenné papíry a depozitář kontrolují činnost a hospodaření penzijních fondů. Nemělo by tedy docházet k jejich krachům.

K pokrytí ztráty v hospodaření penzijních fondů slouží nerozdělený zisk z minulých let, rezervní fond nebo jiný fond tvořený ze zisku. Pokud tyto zdroje nestačí, pak se k pokrytí ztráty použije základní kapitál, jehož hodnota však nesmí klesnout pod zákonou výši 50 milionů korun.

„Při volbě penzijního fondu je vhodné sledovat sílu akcionáře penzijního fondu. Silný akcionář je dostatečnou garancí pro účastníka penzijního fondu,“ uzavírá Štěrbová.

(*Moravskoslezský deník*,  
23. 8. 2004)

## Co musí obsahovat statut a penzijní plán

### Statut

- rozsah činnosti penzijního fondu podle par. 12 odst. 1 a par. 32 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem,
- zaměření a cíle investiční politiky penzijního fondu, zejména druhy majetkových hodnot, které budou pořízovány z peněžních prostředků penzijního fondu,
- zásady hospodaření penzijního fondu,
- způsob použití zisku,
- obchodní jméno a sídlo depozitáře,
- způsob zveřejňování zpráv o hospodaření s majetkem penzijního fondu a změnách statutu a informaci o tom, kde lze tyto zprávy obdržet.

### Penzijní plán

- druhy penzí a ostatních dávek penzijního připojištění,
- podmínky nároku na dávky penzijního připojištění a jejich výplatu,
- způsob výpočtu dávek poskytovaných z penzijního připojištění,

- důvody vypovězení penzijního připojištění,
- výši příspěvků,
- podmínky odkladu nebo přerušení placení příspěvků a změny výše příspěvků,
- pravidla a způsob placení příspěvků a postup při neplacení a opožděném nebo nesprávném placení příspěvků,
- podmínky převzetí peněžních prostředků z penzijního připojištění u jiného penzijního fondu a úpravu nároků na základě tohoto převzetí,
- zásady, podle kterých se účastníci včetně příjemců penzí podílejí na výnosech hospodaření penzijního fondu.

Majetek klientů penzijních fondů není pojištěn.

Všechny penzijní fondy podléhají státnímu dozoru, který vykonává ministerstvo financí společně s Komisí pro cenné papíry.

zaujalo nás - v e-příloze Auditor č. 7/2004

## Účetní závěrka akciové společnosti

V soudní rozhodovací praxi zaznamenávám rostoucí počet žalob na vyslovení neplatnosti rozhodnutí valné hromady akciové společnosti, které podávají její akcionáři či akcionář.

Jediný důvod tvrzené neplatnosti spatřuji v nedostatečné informovanosti o údajích uváděných v účetní závěrce společnosti (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha), či nedostatečné obsaženosti dokumentů sloužících k získávání informací o účetnictví společnosti, respektive jejím hospodaření.

Po představenstvu společnosti pak na valné hromadě požadují potřebná vysvětlení, kterých se jim však nedostává s odůvodněním, že jimi požadované informace (např. jaké smlouvy, s jakým předmětem plnění, s kým a s jakými cenami společnost uzavírala, jak se tyto obchody promítly do jejího hospodaření apod.) jsou obchodním tajemstvím.

K tomu píše v časopisu Právní rádce (25. 8. 2004) ostravský soudce Petr Hampel. Plné znění tohoto příspěvku najdete v e-příloze Auditor. Redakční rada časopisu Auditor k tomu dodává, že v článku se vyskytují nepřesnosti ve výkladu a definicích, se kterými se KA ČR neztotožňuje.

-av-



**Podvody ve firmách  
páchají manažeři**

(záznam z televizního pořadu Události, komentáře, ČT 1)

**Veronika SEDLÁČKOVÁ, moderátorka**

Pokud se týká ekonomických podvodů, firmám škodí především jejich manažeři. Vyplývá to ze zprávy, která patří do osmého celosvětového průzkumu poradenské firmy Ernst & Young. Většina lidí se přitom domnívá, že společnostem hrozí nebezpečí hlavně zvenčí. Ve skutečnosti mají ale plných pětadesát procent podvodů na svědomí lidé uvnitř firem.

**Michael FIALA, redaktor**

Enron, Worldcom, Parmalat, tři firmy, každá jiná. Dvě americké, jedna evropská, první z nich energetická, druhá telekomunikační, třetí potravinářská. Jedno ale mají společné. Skandály kvůli miliardovým podvodům. Spáchali je zaměstnanci včetně nejvyšších manažerů. Advokát a odborný asistent na Katedře práva pražské Vysoké školy ekonomické Radim Kříž předpokládá podobné praktiky i v Česku.

**Radim KRÍŽ, advokát, odborný asistent na katedře práva VŠE**

Je otázka, jestli se někdy odhalí a v jakém počtu. Určitě si troufám říci, že takové podvody se samozřejmě dějí.

**Michael FIALA**

Pětadesát procent podvodů, které někdy vedou až ke krachům, mají podle průzkumu na svědomí šéfové firem, manažeři. Další třicet procent ostatní zaměstnanci. Jen každý šestý až sedmý útok na firemní peníze přichází zvenčí. V grafu se ovšem neobjevují ti, kteří měli ve skutečnosti nemalý podíl na řadě skandálů posledních let, včetně těch největších... Auditori.

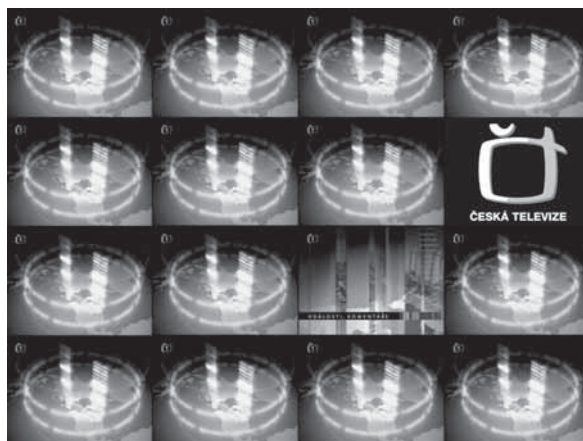
**Václav SLÁDEK, právník a ekonom**

Auditor při zkoumání hospodaření společnosti přijde do styku téměř se všemi podklady, to znamená, že před auditorem by neměly být zatajeny.

**Michael FIALA**

Do firemních podvodů na obou březích Atlantiku se v posledních letech

zapletli dokonce i nejrenomovanější hlídači podnikových účtů, tedy pětka nejvýznamnějších světových auditorských společností. Jedna z nich, firma Arthur Andersen, která byla auditorem i poradcem Enronu, skandál dokonce nepřežila. Musela se spojit s Ernst & Young, její jméno zmizelo z trhu a z velké pětky světových auditorů je tak dnes už jen čtyřka.

**BESEDA****Veronika SEDLÁČKOVÁ**

Právník a ekonom Václav Sládek. Dobrý večer.

**Václav SLÁDEK**

Dobrý večer.

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**

A Petr Kříž, prezident Komory auditorů České republiky. Dobrý večer.

**Petr KRÍŽ, prezident Komory auditorů ČR**

Dobrý večer.

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**

Pane prezidente, jak se mohlo stát, že více nebo méně selhalo pět nejrenomovanějších auditorských firem světa?

**Petr KRÍŽ**

Ta otázka je složitější, protože před auditory, zejména při auditech velkých společností a spíše holdingových skupin, stojí skutečně nelehká úloha, a to, s čím se veřejnost setkává, jsou jen případy, kdy dojde k selhání. Nejsou vidět desítky a stovky případů, kdy auditor skutečně zasáhne...

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**

Drobná mravenčí práce. Ale v některých případech auditorské firmy

opravdu selhaly. Kde byste viděl hlavní příčinu?

**Petr KRÍŽ**

Příčiny jsou v kvalitě práce, v řízení rizik, v řadě případů nelze vyloučit, že mohlo dojít k nějakému úmyslnému pochybení, ale v řadě případů... Musíme si uvědomit, že proti auditorovi stojí špičkoví manažeři a v případě, kdy dojde ke koordinovanému pokusu zkreslit určité skutečnosti, je úloha auditora skutečně nesmírně složitá.

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**

Pane Sládku, nemůže to být i tím, že auditori, kteří by měli být nezávislí, nakonec začali s firmou spolupracovat?

**Václav SLÁDEK**

Samozřejmě nelze vyloučit, že auditori byli často nuceni uzavírat smlouvy o provedení auditu, které... nechci říci, že jim je nadiktoval management, ale které mohli ovlivnit pouze částečně. Tzn. často se stalo, že uzavření smlouvy bylo pro auditorskou společnost nevýhodné, resp. nezaručovalo její nezávislost. Když to zjednoduším, management si v podstatě za peníze společnosti u auditora nasmuloval to, co potřeboval. Zde je potřeba se podívat na filozofii auditu jako takového. Je to v podstatě kontrolní mechanismus, jakási veřejná služba pro investorskou veřejnost, ale za peníze společnosti. To je samo o sobě v rozporu, a nelze to vyřešit jinak než propracováním povinností v zákoně. Poslední novely zákona o auditorech jdou tímto směrem, který je asi správný, ale asi bude potřeba trochu modifikovat i smluvní vztahy, nebo vstup do vztahu s auditorem. To znamená, aby auditor, nebo auditorská firma, nebyl odkázán jenom na management, který - jak ukazují statistiky - je hnacím motorem nepravosti.

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**

Kam by měl být auditor odkázán, na co?

**Petr KRÍŽ**

Události, které nastaly (a víceméně i zkušenost firmy Andersen, která zmizela u auditorské mapy světa ještě předtím, než bylo cokoliv vůči ní právně prokázáno), jednoznačně ved-

ly všechny firmy k propracování zásad řízení rizik, postupů vnitřní kontroly kvality...

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**  
Zpřísnění.

**Petr KRÍŽ**

Zpřísnění. Stejně reagují i profesní organizace. Komora auditorů přijala nový kodex, v podstatě jde o mezinárodní auditorský kodex, přecházíme na mezinárodní standardy auditů a postupně se mění legislativa. Mně trochu vadí, že legislativa reaguje až jako poslední...

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**  
Tak to bývá. Já vám prozatím děkuji.

**Jan NĚMEC, moderátor**

Podívejme se, co může naznačovat, že firmě nejde o solidní podnikání. Vedení firmy ovládá jedna osoba nebo malá skupina, kterou nikdo (jako například dozorčí rada) účinně nekontroluje. Dále to, pokud je životní úroveň některých zaměstnanců zjevně vyšší, než by odpovídalo jejich příjmům a některé činnosti vykonávají stále stejní lidé, kteří se navíc na praco-

višti často zdržují déle. Podezřelé je i to, pokud firma neprověřuje své zaměstnance, dodavatele ani odběratele, třeba tím, že by si na ně opatřovala reference. Pak také to, pokud firma zakládá bankovní účty dceřiné společnosti nebo pobočky v takzvaných daňových rájích, například na Kajmanských ostrovech. A varovně jsou neobvyklé obchody, které mají významný dopad na celkové hospodaření podniku. I to, pokud je firma v porovnání s jinými společnostmi, které podnikají ve stejném oboru, až podezřele zisková nebo naopak ztrátová.

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**  
Pane Sládku, dejme tomu, že firma vykazuje popsané nedostatky - to, co by mohlo signalizovat, že s ní není něco v pořádku. Daří se v Česku zareagovat dostatečně rychle, aby peníze neodtekly někam jinam, např. tunelem?

**Václav SLÁDEK**  
Pokud nedokáží zareagovat majitelé společnosti nebo kontrolní orgán (má-li taková společnost dozorčí radu, která by k tomu měla mít nejbližší při běžném chodu společnosti), zareagovat by mohli investoři např. na zákla-

dě zprávy auditora. Zde je velmi důležité, co auditor musí uvést a jakou zákonnou povinnost bude plnit. V situaci, kdy auditor bude nucen do své zprávy uvádět určité nestandardní chování nebo indicie k takovému chování... tak jsou dvě cesty: buď to před ním bude utajováno nebo společnost bude sama kontrolovat, aby k tomuto nedocházelo.

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**  
Bude se chtít očistit.

**Václav SLÁDEK**  
Přesně tak. Alespoň před očima vlastních investorů. Ale to je samozřejmě určitý tlak, který musí být vyvíjen. Není to absolutní řešení, ale i na snahu obejít takovou skutečnost je potřeba vynaložit obrovské úsilí. To, co bylo popsáno, je určitým markantem, typovým chováním. Ale např. zmíněné přesčasy v práci, to může mít různý výklad, ale jistě to není úplně běžné...

**Veronika SEDLÁČKOVÁ**  
Je to možná indicie.

**Václav SLÁDEK**  
Přesně tak.

## inzerce



Plzeňská knihvazba s.r.o.

**Má Vaše společnost knihy, které by potřebovala restaurovat?  
Odebírá Vaše společnost odborné časopisy a publikace,  
které by potřebovala svázat do jedné, či více knih?  
Máte v kanceláři plno dokumentů, kterých by jste se chtěli zbavit,  
ale bojíte se je vyhodit?**

*Naše společnost si Vám dovoluje nabídnout následující služby:*

- Vázání knih a jejich konečné zpracování
- Výrobu desek (ruční, poloautomatická a automatická) – stroj Kolbus DA 36
- Výrobu kožených desek
- Luxusní kožené vazby
- Ruční snášení bloků a složek
- Šití knih, časopisů a bloků (ruční, poloautomatická)
- Kulacení bloků
- Zavěšování bloků (ruční a poloautomatické)
- Zlacení desek (ruční a poloautomatická)
- Kašírování
- Ostatní knihařské práce
- Vkládání prospektů a CD do časopisů
- Skenování dokumentů (přenos dat na CD a DVD)

www.plzenska-knihvazba.cz

tulacka@plzenska-knihvazba.cz

tel: 00420 379 731 570 -1  
fax: 00420 379 734 427, 00420 379 731 572

## Veronika SEDLÁČKOVÁ

Pane prezidente, stále v Čechách platí - podle vašich zkušeností - to, že kdo nekrade, okrádá rodinu?

### Petr KRÍŽ

S tím rozhodně nemůžu souhlasit. Myslím si, že dnes již je řada společností, které si daly do svého štítu pozitivní chování, transparentnost, a snaží se podle toho chovat. Řada společností dobrovolně aplikuje kodex správy a řízení společností, který by byl připraven na principech OECD. My máme při auditu zmapovány všechny rizikové faktory, které posuzujeme. A já jsem přesvědčený, že z dlouhodobého hlediska tento přístup k podnikání bude vítězí.

## Veronika SEDLÁČKOVÁ

Doufejme. Já vám děkuji za rozhovor. Na shledanou.

(ČT 1, 12.8.2004, Události, komentáře)

### Největším auditorem velkých českých firem je opět PwC, druhý KPMG

Mezi auditory velkých českých firem byl v roce 2003 opět nejuspěšnější PricewaterhouseCoopers (PwC). S velkým náskokem obhájil své prvenství z předchozích dvou let. Na druhé místo se z loňské čtvrté pozice posunula společnost KPMG. Třetí Ernst & Young a čtvrtá Deloitte & Touche si proti předchozímu ročníku pohoršily o jednu příčku. Vyplývá to z průzkumu ČTK.

Největší české firmy v drtivě většině svěřují své účetnictví některé z poboček nadnárodních auditorských gigantů. Ačkoli v České republice působí asi 300 auditorských společností a přes 1300 auditorů, někoho z velké čtyřky světových auditorů si loni na ověřování účetní závěrky vybralo 83 firem ze sta, o tři více než v roce 2002. Účet-

### Pořadí auditorů v roce 2003 podle součtu tržeb velkých firem, kterým v loňském roce ověřovali výroční zprávu

Poř.	Jméno auditora	Počet firem	Součet jejich tržeb (v mld. Kč)
1.	PricewaterhouseCoopers	34	669,902
2.	KPMG	21	287,520
3.	Ernst & Young	16	259,738
4.	Deloitte & Touche	12	229,749
5.	HZ Praha	1	44,504
6.	BDO CS	5	43,407
7.	Bednář Consulting	1	38,472
8.	A&CE Auditři a znalci	2	13,119
9.	Jan Kučera	1	12,273
10.	Jiří Duka	1	9,936
11.	Audit Profesional	1	8,675
12.	Tatjana Šrámková	1	8,246
13.	HC Audit	1	8,220
14.	Systema Audit	1	6,000
15.	Salustro Reydel	1	5,805
16.	Primaska Audit	1	5,507

nictví zbylých 17 firem si mezi sebou rozdělilo 12 auditorů.

Ze sta největších českých firem ověřila PwC v loňském roce výroční zprávu 34 podnikům, jejichž celkové tržby činily téměř 670 miliard korun. Proti roku 2002 tak společnosti přibýly čtyři firmy a celkové tržby klientů se zvýšily o 135 miliard korun.

Druhá KPMG zastupovala 21 společností s objemem tržeb 287,5 miliardy korun. Proti předchozímu roku přibýlo společnosti šest klientů a tržby zastupovaných společností byly vyšší o 114,5 miliardy korun.

Třetí Ernst & Young (E&Y) získala 16 společností s objemem tržeb téměř 260 miliard korun. Proti roku 2002 si pohoršila o čtyři společnosti a 25 miliard Kč. V pořadí čtvrtý auditor Deloitte & Touche (D&T) zastupoval 12 společností proti předchozím 15 fir-

mám. Celkové tržby klientů klesly o šest miliard na necelých 230 miliard korun.

Na pátém místě se s velkým odstupem na velkou čtyřku umístila společnost HZ Praha. Ta sice ze 100 největších firem získala jen jednoho klienta, jeho tržby však byly vyšší než součet tržeb šesti společností, které zastupovala šestá BDO. Žádná další auditorská firma nezískala z žebříčku Czech TOP 100 více než dva klienty. Tři společnosti si za auditora vybraly fyzickou osobu.

ČTK sestavila žebříček nejvýznamnějších auditorů podle součtu tržeb firem z žebříčku Czech TOP 100, kterým jednotliví auditři ověřovali výroční zprávu za loňský rok.

(ČTK, 27. 8. 2004)

Zpracovala

Ing. Athina Lérová

## AUDITOR, číslo 8, 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 29. 9. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.