

Obnovování důvěry veřejnosti v audity finančních výkazů

Globalizace otevřela mnohé příležitosti a zahájila nebývalý růst - prostřednictvím technologií, deregulace a uvolnění obchodu. Přinesla však s sebou větší vzájemnou závislost ekonomik - nikoliv pouze mezi lokalizovanými obchodními bloky, ale přímo po celém světě, mezi jednotlivými kontinenty. Globální ekonomika spoléhá na řádné finanční, daňové a společenské jednání našich sousedů a dalších obchodních partnerů. Panika, již přinesly kolapsy amerických firem, je důkazem této závislosti sahající daleko za hranice bezprostředně postižené oblasti.

Důležitost auditorské profese a zjištění, že zdravá globální finanční architektura je závislá na nezávislé globální auditorské profesi, se díky světovým ekonomickým aférám dostaly do centra zájmu. Všichni účetní - nikoliv pouze auditoři - se nyní dostávají pod tlak. Stačí si jen vzpomenout na nové předpisy proti praní špinavých peněz, které

platí po celé EU a podle nichž všichni profesionální účetní a auditoři mají povinnost oznámit podezření z praní špinavých peněz - v případě neoznámení následuje trestní postih. Jsme skutečně vnímáni tak, že stojíme na špičce tohoto vysoce emotivního a politicky důležitého problému.

Dnes jsme plně uznali svou klíčovou roli při obnovování důvěry ve finanční výkazy a audity na kapitálových trzích. Konfucius jednou řekl, že vládce potřebuje tři věci: zbraně, jídlo a důvěru. Pokud se musí vzdát kterékoliv z těchto věcí, zbraně jsou první, potom jídlo. Jsou období, kdy lidé možná umírají hladem, vládce však nemůže obstát bez důvěry lidí.

Doba, kdy naše profese říkala „důvěřujte nám“, a to stačilo, zjevně skončila. Veřejnost nyní říká „dokažte nám to“, a ona důvěra musí být zasloužená.

To klade opětovný důraz na stěžejní atributy naší profese, které leží v samém



„Doba, kdy naše profese říkala ‘důvěřujte nám’, a to stačilo, zjevně skončila. Veřejnost nyní říká ‘dokažte nám to’, a ona důvěra musí být zasloužená,“ uvedl ve svém vystoupení Geoffrey Mitchell.

OBSAH

AKTUALITY	3
VÝBORY A KOMISE	
INFORMUJÍ	3
XIII. SNĚM KA ČR	
K prioritám činnosti komory v roce 2004	
Ing. Petr Kříž	5
Z diskuse k podpoře auditora v oblasti trestního práva	6
Filosofie etického kodexu vymezuje základní principy	
Ing. Tomáš Brumovský	7
Z diskuse ke zdanění komory	8
Neustále sledujeme pohybující se vlak	
Ing. Jozef Škultéty	9
Máme mnoho společného	
Ing. Alena Mrkvičková	10
Děláme zhruba totéž, ale z jiných úhlů pohledu	
Ing. Jiří Škampa	11
Ze sněmovní diskuse	11
K novým legislativním úpravám	
Ing. Petr Kříž	13
Vyjádření Výboru pro metodiku k diskusi na XIII. sněmu KA ČR...	16
DISKUSE	
Důsledky převodu majetku z příspěvkových organizací na obchodní společnosti	
Ing. Jiří Řehák	18
K PROBLEMATICE DANÍ	
Povinnost placení záloh na daň silniční nevydělečnými organizacemi	
Ing. Jaromír Adamec,	
Ing. Růžena Růžičková	22
ZAÚJALO NÁS	
Ekvivalenční metoda a neziskový sektor	24
Změny v oblasti účetnictví a daně z příjmů	28
ZE ZAHRAŇIČÍ	
Investiční fondy a regulativní orgány v Evropě jsou před zavedením IFRS příliš pasivní	30
ZAZNAMENALI JSME	31

OKÉNKO IAS/IFRS

IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Ing. Irena Liškařová.....XIII - XX



srdci našeho etického kodexu - na objektivitu a čestnost. Důsledkem je také pozornost politiků a regulátorů, jež je pevně upřena na roli našich profesních orgánů v rámci států a na naše zastupitelské orgány regionálně a mezinárodně.

Dávno před krizí důvěry jsme jako profese globálně vynakládali značné úsilí na zajištění vysoké kvality auditu, na zlepšení účetních standardů a etického kodexu (a na globální proces určování standardů), stejně jako na zavádění důvěryhodné míry nezávislého dohledu ve veřejném zájmu. Investovali jsme značné zdroje do organizací určujících globální standardy - Mezinárodní federace účetních (IFAC) a Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB).



Toto vše nakonec regulátoři uznali jako nezbytné, avšak nikoliv dostatečné. Nyní samozřejmě přijímáme další opatření k posílení našich globálních procesů.

Během posledního přibližně jednoho roku vynaložila IFAC obrovské úsilí na vybudování lepších vztahů s mezinárodními regulátory. Nelze dostatečně zdůraznit, za jak důležité považujeme, aby se naše profese - ať jsme kdekoli v světě - dostala do kontaktu s regulátory a také pracovala s dalšími profesemi a účastníky na trhu. Zapotřebí je nová éra spolupráce a tudíž transparentnosti, pokud má mít naše profese opět plnou důvěru, spíše než aby na ni bylo poblíženo s podezřením.

Přístup IFAC nyní vyústil ve formální uznání role IFAC jakožto organizace udávající standardy ze strany těchto mezinárodních regulátorů. IFAC nyní dou-

fá, že dále posílí svou roli při ochraně veřejných zájmů. A tak jsme během posledních několika měsíců zaznamenali oznámení souborného balíčku reforem.

IFAC přehodnocuje status svého etického kodexu tak, aby se stal standardem spíše než vodítkem, a také vyvinula mezinárodní vzdělávací standardy se zvláštním důrazem na prokazování odborné způsobilosti. IFAC také přehodnotila a posílila povinnosti svých členů tak, aby bylo zajištěno, že členové budou dodržovat standardy IFAC. Klíčovou součástí reformy je ustavení dozorčího výboru pro oblast veřejného zájmu, jež bude dohlížet na aktivity IFAC v oblasti veřejného zájmu, zvláště co se týká

aktivit IFAC při vydávání standardů v oblasti auditu. Jde o nejuplněnější soubor reforem v historii IFAC zaměřený na zvýšení kvality auditů po celém světě - tento krok je jednomyslně podporován mezinárodními regulátory. Transparentnost a zodpovědnost jsou klíčem k reformám. Budou posilovat mezinárodní proces určující standardy v auditu.

Specifický rys naší profese spočívá v dokonalé rovnováze mezi osobní čestností a zodpovědností osob, které tuto profesi provozují, a vysokými standardy jejich jednání jak po stránce technické, tak odborné. Existuje rčení: „Čestnost bez znalostí je slabá a neupotřebitelná, a znalosti bez čestnosti jsou nebezpečné a děsivé“, a to bylo jasně potvrzeno tiskovými zprávami o tom, jakou roli v krachu mnoha firem po celém světě sehrála celá řada účastníků na trhu.

Profesní orgán musí tudíž splnit očekávání veřejnosti, co se týče řádného jednání jeho členů, tím, že jej prokáže: věnuje se kvalitnímu vzdělávání a školení, jako podmínku členství vyžaduje pokračující odborný rozvoj, aktivně monitoruje členy a firmy, a přísně trestá ve veřejném zájmu.

Současně je však samoregulační role našich profesních orgánů ve zvyšující se míře zpochybňována a od nás se očekává, že se dobrovolně postavíme za nezávislý dohled na celostátní úrovni. Toto očekávání - jak jsem přesvědčen - se rozšíří po celém světě, protože jde o snadno rozpoznatelný důkaz toho, že důvěrujeme svým vysokým standardům natolik, že se podrobíme pečlivé kontrole, a že klademe veřejný zájem nad zájmy vlastní...

Etický kodex naší profese má prvořadý význam, zvláště ve světě plném obchodníků, jejichž standardy jednání zpochybňují naše vlastní profesionální jednání nebo se jej pokoušejí obejít.

Existuje názorný příběh o dvou nechtvalně známých politicích z 18. století, kteří se navzájem nenáviděli, oba však pohoršovali slušnou společností svou vášní pro ženy a víno. Jeden z nich povídá:

„Předpovídám vám, pane, že zemřete buď na šibenici, nebo na syfilis.“ A ten druhý říká: „To všechno závisí na tom, pane, zda se budu držet vašich principů, nebo vaší milenky!“

Takže pokud důsledky situace kolem Enronu stočily pozornost na naši profesi, zdůraznily také velmi jasně roli všech ostatních účastníků na trhu - investičních bankéřů, analytiků, ředitelů, ratingových agentur a tak podobně. Nezávislá studie Obnovování důvěry veřejnosti ve finanční výkazy, již nedávno sponzoroval IFAC, upozorňuje, že „neschopnost pochopit, že čestnost je prvořadá, byla hlavním činitelem vedoucím k finančním skandálům v uplynulých letech“. Tato studie radí, že všichni účastníci na trhu z řetězce kolem finančních výkazů - a nikoliv pouze naše profese - musí sehrát svou úlohu při obnovování důvěry.

Je politováníhodnou skutečností, že zatímco výuka profesní etiky je podmínkou tvořící samotný základ profesního školení pro všechny auditory, stále nějak nelze vydat zákon o morálce a etice v korporacích. Je však docela dobře možné, že mezinárodní regulační tlak na to dá odpověď tím, že si

vynutí vyšší důraz na kodex jednání pro podniky...

Hovořil jsem o břemenu očekávání a o globálních tlacích na naši profesi - ekonomických, politických, regulačních, veřejných. Tato očekávání se mohou pouze zvyšovat a je důležité, že existuje auditorská profese, jež je schopna splnit potřeby doby. Musí jít o profesi, jež je pro společnost jako celek přínosem - a je vnímána jako přínos, a nikoliv o profesi, jež jedná ve svém vlastním zájmu. Potřebujeme, aby veřejnost pochopila, že stejné hodnoty profese zrozené ze staré

ekonomiky jsou zásadní také pro ekonomiku novou.

Je jasné, že provádění auditů se opět stává hlavním ohniskem aktivit naší profese jak v soukromé, tak ve veřejné praxi. Pokud auditorské firmy - bez ohledu na jejich velikost - chtějí být schopny rozvíjet své podnikání s podobnou volností jako v minulosti, musí klást prvořadý důraz na vysokou kvalitu svých auditorských a pojistných služeb. Obnovování důvěry veřejnosti v auditů znamená, že musíme prokázat, že stojíme za těmi nejvyššími profesio-

nálními standardy - coby jednotlivci i instituce.

Dynamická a novátorská auditorská profese je profesí, jež bude sloužit potřebám podniků - ať jde o soukromý sektor nebo o veřejný sektor - a která je klíčovým partnerem pro podniky a vládu při prosazování hospodářské prosperity. Budete vnímáni jako hlavní faktor při povzbuzování světových kapitálových trhů k aktivnějšímu investování do České republiky - a tudíž do EU samotného - a při dalším rozvoji právě probíhající transformace ekonomiky.

aktuality

Příspěvky komoře do konce ledna 2004

Připomínáme, že 31.1.2004 je splatnost fixní části příspěvků auditorů, asistentů auditora a auditorských společností na činnost Komory auditorů ČR ve smyslu zákona o auditorech a podle Příspěvkového řádu KA ČR. Roční příspěvek za každého auditora a asistenta auditora je ve výši 2600 Kč, za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč. Číslo účtu KA ČR je 87039011/0100, variabilní symbol u auditorů je xxxx31, u asistentů xxxx33, u auditorských společností xxx32, přičemž xxx nebo xxxx je číslo osvědčení.

Auditori, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb platí polovinu fixní části. O pozastavení oprávnění nutno předem písemně požádat.

Martina Fišerová
 Úřad KA ČR

Samostatná příloha časopisu Auditor 1/2004: „Účetní předpisy versus obchodní zákoník“

V souvislosti s platnými účetními předpisy se již v roce 2002 vyskytly některé problémy ve vztahu k obchodnímu zákoníku. Zejména změny v promítání odložené daně vyvolaly určité rozpaky v řadách auditorů při ověřování účetních závěrek za rok 2002. Výbor pro metodiku KA ČR dospěl k závěru, že je nutné si ověřit promítání určitých operací v běžně vedeném účetnictví a v účetní závěrce z hlediska příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Proto KA ČR zorganizovala počátkem října loňského roku konzultaci s prof. Dědičem k ujasnění vybraných případů, k nimž nejčastěji směřují dotazy auditorů. Výsledky konzultace zveřejňujeme v samostatné příloze tohoto čísla časopisu.

Ing. Eva Fišerová
 metodický úsek KA ČR

diskusní okénko

Na posledním sněmu KA ČR zazněl návrh, aby časopis Auditor změnil svou grafickou úpravu a byl pěknější, modernější a barevnější. Redakční rada časopisu Auditor prozkoumala možnosti změn a jejich cenu a zde je výsledek. Jednorázový náklad na změnu grafické úpravy by byl cca 15 tis. Kč, náklad na barevnější časopis na lepším papíře by přišel na cca 25 tis. Kč na jedno číslo, tzn. na 250 tis. Kč na rok. Současný náklad časopisu je 2850 kusů, z toho drtivá většina je rozesílána členům komory zdarma. Po zvážení těchto údajů se redakční rada rozhodla dát přednost obsahu před formou a věnovat větší pozornost rozšíření obsahu časopisu formou vkládání zajímavých příloh na různá témata. Nicméně otázka změny formy časopisu není zcela uzav-

řena a redakční rada uvítá připomínky a názory od Vás čtenářů.

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

Marie Kučerová
 kucerova_marie@centrum.cz

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

Dozorčí komise KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (DK) na plenárním zasedání konaném dne 11. prosince 2003 v Praze

projednala:

- Závěry plánované dohlídky provedené u jedné auditorské společnosti, která odhalila dílčí a jednotlivé nedostatky v procesu plánování a dokumentaci výsledků auditů účetních závěrek v kontrolovaných spisech auditora. Vyslovila souhlas s uzavřením dohlídky na úrovni DK a schválila závěry obsažené ve zprávě o provedeném dohledu.
- Výsledky šetření a způsob uzavření pěti stížností a podnětů došlých komoře především na kvalitu poskytnutých auditorských služeb.
- Návrh plánu řádných a mimořádných dohlídek u vybraných auditorů a auditorských společností v 1. pololetí 2004.

zabývala se:

- Kooptací ing. Miluše Vašíčkové z Ostravy do dozorčí komise.
- Průběhem mimořádné dohlídky u Deloitte & Touche s.r.o. Praha.
- Dílčím výsledkem výběrového řízení na pozici odborníka dohledu do RD KA ČR, ve kterém zatím nebylo rozhodnuto o přijetí konkrétního uchazeče, a dalšími způsoby řešení personální situace v RD KA ČR.
- Požadavkem na změnu rozpočtu KA ČR na rok 2004 ve výdajové části v souvislosti s personálním rozšířením DK o dalšího člena.
- Využitím získaných poznatků z účasti delegátů a ostatních členů DK na listopadových akcích

(FEE – Kulatý stůl v Bruselu, odborná konference KA ČR a XIII. sněm auditorů) při dopracování Dozorčího řádu, stanovení věcné náplně výborů pro sledování kvality auditu a metodiku dohledu, a při naplnění priorit KA ČR v roce 2004 v oblasti sledování a kontroly kvality auditorské činnosti a auditorské profese.

- Věcnou orientací klubových večerů organizovaných KA ČR v 1. pololetí 2004 v Praze, Brně, Ostravě a Olomouci.
- Prohloubením spolupráce se Slovenskou komorou auditorů (SKAU) v oblasti dohledové činnosti.

požádala:

- Členy DK o konkrétní náměty pro doplnění Části II. kontrolního dotazníku, resp. specifikaci konkrétních chyb zjišťovaných členy DK a zároveň aktivními auditory při auditech provedených v roce 2003 u podnikatelských subjektů, ÚSC a u dalších subjektů tzv. zvýšeného veřejného zájmu, s cílem zvýšit efektivitu dohledu.
- Členy DK a zaměstnance RD o konkrétní náměty pro kontrolu vybraných ustanovení Etického kodexu KA ČR v rámci preventivního dohledu.
- RD KA ČR o vyhotovení zprávy o posouzení vyřizovaných stížností došlých komoře ve 4. čtvrtletí 2003 pro projednání v Radě KA ČR ve smyslu § 4 odst. 10 Směrnice KA ČR pro vyřizování stížností.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 jsou oficiálním překladem publikace International Financial Reporting Standards 2003 do českého jazyka a obsahují překlad veškerých Mezinárodních účetních standardů 2003 (což jsou IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14 až 24, 26 až 41), včetně zdůvodnění závěrů u těch standardů, ke kterým byla vydána, předmluvu IFRIC a interpretace (SIC 1, 2, 3, 5-25, 27-33), implementační příručku k IAS 39 – otázky a odpovědi, koncepční rámec IASB pro sestavování a předkládání účetní závěrky, předmluvu k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, aktualizovaný významový slovník a historii IFRS/IAS.

Publikace má 1920 stran a od 1. 1. 2004 stojí **3 500,- Kč + 5% DPH**.

Anglicko - český a česko-anglický slovníček klíčových slov k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS)

Tento slovníček vznikl jako podkladový materiál pro první oficiální překlad Mezinárodních účetních standardů do českého jazyka. Slovníček si neklade za cíl obsáhnout veškerou účetní terminologii, ale má napomoci orientaci v terminologii užívané v publikaci Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a usnadnit uživatelům práci s těmito standardy.

Publikace má 64 strana od 1. 1. 2004 stojí **90,- Kč + 5% DPH**.

Sleva pro členy KA ČR (i jejich klienty) 15%!

V případě zájmu o publikace prosím kontaktujte: **Sekretariát KA ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel: 224 222 178, e-mail: kacr@kacr.cz**

Z vystoupení ing. Petra Kříže, prezidenta Komory auditorů ČR

K prioritám činnosti komory v roce 2004

Obdobně jako v loňském roce jsme se pokusili materiál „Priority činnosti komory“ rozčlenit do tří hlavních oblastí, nicméně jsem si vědom, že mnoho z bodů zařazených do jednotlivých oblastí překračuje tento rámec.

V oblasti sledování kvality auditorské činnosti nás čeká (bez ohledu na to, zda se do těchto prací zapojíme nebo nikoliv) zřízení určitého sledovacího nebo dohledového orgánu, který by měl stát mimo Komoru auditorů.

V současné době máme k tomuto účelu zřízenou Dozorčí komisi a Kárnou komisi, které v rámci komory jako seberegulační instituce dohlížejí na kvalitu auditorské činnosti. Nicméně jak Mezinárodní účetní federace, tak národní regulátoři v jednotlivých zemích volí jinou cestu. Otázkou je, jakým způsobem a jak rychle bude nový orgán zřízen, ale vše to souvisí s transparentností a se zvyšováním důvěryhodnosti.

Představa Komise pro cenné papíry je, že dohledový orgán by měl být zřízen velice rychle, podle Ministerstva financí je třeba vyčkat, jak bude postupovat Evropa. Skutečností je, že Evropská komise vydá ještě do konce tohoto roku materiál, kterým by měla stanovit minimální podmínky, které by měl tento orgán ve všech členských zemích splňovat. Proto určitě stojí za to počkat na tento materiál a teprve poté ve spolupráci s regulátory tuto oblast postupně upravovat. Pokud se do tohoto procesu komora nezapojí, bude to upraveno bez našeho podílu.

Předseda dozorčí komise se ve svém vystoupení zmínil o vzrůstajících úkolech v oblasti dozorčí činnosti. Zmínil se i o přípravě dozorčího řádu. Na společném jednání orgánů komory jsme se domluvili, že tento dozorčí řád v průběhu

následujícího roku dopracujeme do kvalitní podoby, která zohlední ty změny, jež nastanou v oblasti auditorské činnosti - tak, aby v příštím roce byl předložen dopracovaný dokument, který bude tuto oblast rozumným způsobem nově upravovat. A aby všechny tyto činnosti byly zohledněny v úpravě statutu.

Všechno směřuje k naší snaze o zvyšování prestiže auditorské

byly připravené vzdělávací programy, abyste měli vždy informace předkládané včas a v rozumné podobě, aby pro vás posuny v auditorské profesi nebyly překvapením, které se dozvíte ex post, ale abyste na novinky byli pokud možno připraveni ex ante.

Co se týče regulace auditu, na „státní úrovni“ zřejmě buď dojde k dopracování materiálu „Opatření ke zlepšení kvality a posílení důvě-



„V oblasti sledování kvality auditorské činnosti nás čeká zřízení určitého sledovacího nebo dohledového orgánu, který by měl stát mimo Komoru auditorů. Otázkou je, jakým způsobem a jak rychle bude nový orgán zřízen, ale vše to souvisí s transparentností a se zvyšováním důvěryhodnosti,“ prohlásil ing. Kříž.

profese a důvěry veřejnosti. Je to klíčový úkol, protože pokud nám veřejnost nebude důvěřovat, nebude důvěřovat výsledkům naší práce a pak nemáme nárok na existenci.

Na druhé straně se tato oblast netýká jenom „vynucování“, ale orgány komory se musí věnovat i metodické a informační podpoře auditorů tak, aby auditori včas dostávali informace o tom, co je čeká, aby

ryhodnosti účetnictví a účetního výkaznictví“, který se už několik měsíců chystá, nebo tento materiál bude na žádost Světové banky přepracován do dokumentu s názvem „Národní akční plán v oblasti zlepšování účetnictví a auditu“. Tento název může vypadat úsměvně, ale používá se celosvětově v rámci působení Světové banky v jednotlivých zemích a zřejmě se mu nevyhneme.

Z DISKUSE
K PODPOŘE AUDITORA
V OBLASTI TRESTNÍHO
PRÁVA

**Ing. Eva Laubeová,
auditor, č. osv. 116**

Dozvěděla jsem se, že mým jménem (Eva Laubeová, auditor č. 116) na území České republiky podepisuje účetní závěrky někdo jiný než já. Tuto skutečnost jsem oznámila komoře a myslela jsem si, že komora proti této neznámé osobě zahájí trestní řízení, protože ví, kdo je a kdo není auditorem.

Bylo mi doporučeno, abych se obrátila na státní zastupitelství. Obrátila jsem se tedy na státní zastupitelství Prahy 1, kde jsem podala žalobu na neznámého pachatele a čekala jsem, že policie v této věci bude něco dělat. Oznámili mi, že začínají vyšetřování. Dnes to vypadá tak, že se trestní vyšetřování zastaví. Z předběžných informací, které mám, totiž vyplývá, že pokud někdo vystupuje místo mé a podepisuje se mým jménem, nespáchal trestný čin.

O tom, že někdo podepisuje účetní závěrku mým jménem, jsem se dozvěděla v březnu. Vyšetřování trvá dodnes, a to jsem musela policii nutit, aby ve vyšetřování pokračovala. A „auditor“ Eva Laubeová opět odevzdala účetní závěrku za rok 2002, která je podepsaná mým jménem a mým číslem osvědčení.

Vím, že se to stalo u dvou malých politických stran. Nový předseda jedné strany mě kontaktoval, protože se chtěl seznámit s auditorem. Když jsem poukázala na skutečnost, že příslušný podpis není můj a někdo se za mne vydává, bylo mi řečeno, že došlo k omylu a oni mají jiného auditora se stejným jménem. Nevím, kolik jmen Eva Laubeová najdete v seznamu komory, ale vím, že auditor č. 116 jsem já, takže k záměně nemohlo dojít.

Myslím si, že komora by na takové skutečnosti měla reagovat. Podle mého názoru by takové chování mělo být něco,

V návaznosti na tato opatření zřejmě dojde k úpravám nejen v oblasti zákona o auditorech a zákona o účetnictví, ale i v jiných normách. Odpovědnost za komunikaci s auditorem by se měla postupně přesouvat z managementů nikoliv na představenstva nebo jednatele, ale minimálně v oblasti akciových společností na dozorčí rady, případně na výbory pro audit - tak, aby tyto orgány, které interně zodpovídají za nastavování kontrolních prvků a za celkový pohled na správu a řízení těchto společností, byly odpovědné i za zajištění výběru externího auditora a jeho odměňování. Aby to nečinil management, který je vlastně bezprostředně předmětem auditu.

V českých společnostech k tomu směřuje kodex správy a řízení společností, kde se říká, že dozorčí rady mají být zahrnuty do tohoto postupu, ale zřejmě si to vyžádá i určité legislativní úpravy.

Víte, že v současné době pracujeme na kvalitním překladu mezinárodních standardů auditu, které by měly nahradit české auditorské směrnice. Přijetím těchto standardů se způsob provádění auditu v zásadě nezmění, protože naše současné směrnice odpovídají mezinárodním standardům.

Určitě zůstane v platnosti směrnice č. 54, která je českým, resp. středoevropským specifíkem. Nicméně z hlediska nákladů se nám zdá být efektivnější pořízení kvalitního překladu než vytváření českých auditorských směrnic. Takový proces by byl zdlouhavý, náročný, a v konečném důsledku bychom zahraničním partnerům museli neustále vysvětlovat, do jaké míry dodržujeme mezinárodní standardy auditu a do jaké míry nikoliv.

Další oblast, která nás čeká po schválení etického kodexu, je jeho praktická implementace. Pokud kodex obsahuje určité požadavky a omezení, nepředpokládám, že bychom se měli vrhnout na klienty a požadovat přepracování smluv, které již máme uzavřeny ap. Předpokládám, že aplikace kodexu bude „nabíhat“ v průběhu příštího roku, a pokud jde o smluvní ujednání s klienty, etické zásady a principy se budou zapracovávat až v letním období, kdy se sjednávají podmínky pro příští sezónu. Z tohoto pohledu mohu přislíbit ro-

zumný přístup i ze strany orgánů komory.

V prioritách je opět úkol, který si orgány komory stanovily, a jde o určitou propagaci novely zákona o auditorech, novel vnitřních předpisů komory, protože v této oblasti máme určitý dluh, veřejnost není v mnoha případech plně informována o pravidlech, které naši práci upravují, o nezávislosti a jiných pravidlech, kterým jsme podrobeni při poskytování auditu. Kdybychom rozumným způsobem vysvětlovali a prezentovali pravidla (a přijetí nového etického kodexu nám v tomto směru dává ideální příležitost), předešli bychom radě dotazů novinářů a lidí z neauditorské sféry, a současně prokážeme, že Komora auditorů si je vědoma nároků, které dnešní doba přináší.

Třetí oblast priorit se týká spolupráce s českými institucemi a mezinárodními organizacemi. Spolupráce s ministerstvem, s Komisí pro cenné papíry i s Českou národní bankou v současné době funguje velice dobře. Komunikační kanály jsou dobře nastaveny a doufám, že i v budoucnu budeme dále rozvíjet tuto spolupráci, protože stav, kdy vznikají animozity, rozhodně neprospívají ani jednomu z těchto orgánů, ale neprospívají ani ekonomickému prostředí v České republice.

Čeká nás aplikace mezinárodních účetních standardů. To je bezesporu oblast, které se musíme věnovat. V roce 2005 se tato oblast dotkne pouze emitentů registrovaných cenných papírů. Jedná se asi o 230 společností, a rok 2005 pro ty z vás, kteří tyto společnosti neauditujete, nebude tak náročný. Z vystoupení náměstka ministra financí ing. Zelinky na mezinárodním semináři v hotelu Dorint Don Giovanni vyplývá, že počet subjektů, které budou podrobeny mezinárodním standardům finančního výkaznictví, se bude v následujících letech rozrůstat. Takže pokud máte ambice směřovat své služby do tohoto sektoru, bude nutné tímto směrem zaměřit vzdělávací aktivity a připravit se na úpravy vnitřních postupů pro provádění auditu.

Rozhodně budeme dále spolupracovat jak s Národní účetní radou, tak i s jejími členskými organizacemi. Zapojíme se i do činnosti Poradního výboru Evropské komise pro audit. V této souvislosti usilujeme o to, aby se v příštím roce uskutečnilo jednání

tohoto Poradního výboru pro audit v Praze. Byli bychom tak první z nově přístupujících zemí, na jejímž území se jednání výboru uskuteční. Poradní výbor je výběrem Evropské komise, v němž jsou zastoupeny členské státy na úrovni státních orgánů, ale bývá zvykem, že v delegacích jsou i zástupci profesních organizací auditorů.

Bezesporu budeme i nadále spolupracovat s Evropskou účetní federací. Prezident této federace pan Devlin ocenil pokrok, který komora učinila, a věřím, že naše spolupráce bude úspěšně probíhat i v dalším období. Pro českou auditorskou obec je spolupráce v rámci evropských struktur nesmírně důležitá, protože nám umožňuje

ovlivňovat fungování Evropské komise v oblasti auditu.

Totéž platí pro spolupráci s Mezinárodní federací účetních IFAC, kde se podílíme prostřednictvím společného delegáta prof. Krále na činnosti vzdělávacího výboru. Čeká nás analýza rozdílů mezi českými požadavky na vzdělávání auditorů a Mezinárodními vzdělávacími standardy. Poté lze předpokládat velmi drobné úpravy vzdělávacího systému tak, aby byl plně v souladu s novými požadavky, které platí nejen pro auditory, ale i pro účetní na celém světě a postupně bude sledováno jejich naplňování v jednotlivých členských zemích IFAC.

Z vystoupení Ing. Tomáše Brumovského,
předsedy výboru pro otázky profese a etiku

Filozofie etického kodexu vymezuje základní principy

Etický kodex je svým významem první vnitřní auditorskou normou. Toto jeho postavení vyplývá právně z ustanovení § 14 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, jehož dikce stanoví, že „... auditor je povinen při poskytování auditorských služeb jednat čestně a svědomitě, dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, zejména etický kodex...“. Vedle právního postavení etického kodexu je tady jeho morální význam pro činnost auditorů, pro něj by měl být první řídicí normou v jejich každodenním jednání.

KA ČR je od roku 1994 řádným členem organizace IFAC a tím je povinna respektovat závazné mezinárodní profesní předpisy. Současně platný Etický kodex KA ČR byl schválen v roce 1994, byl v mezidobí průběžně upravován, avšak ve své nynější podobě plně nezohledňuje vý-

voj v chápání problematiky etiky reprezentovaný novelizací Etického kodexu IFAC z listopadu roku 2001. IFAC v něm reagovala jako jedna z prvních institucí na závažné problémy auditorské profese ve světě a vydala nově zpracovaný Etický kodex IFAC, který postoje auditorů k otázkám etiky v profesi usměrňuje a v podstatě zpřisňuje. Předkládaný Etický kodex KA ČR vychází z Etického kodexu IFAC a zohledňuje specifické aspekty auditorské profese v podmínkách České republiky.

Hlavní rozšíření oproti stávajícímu Etickému kodexu KA ČR spočívá především v propracování těchto okruhů:

- Vymezení rozsahu poskytovaných služeb.
- Vymezení propojených osob.
- Zastávání řídicích funkcí ve společnostech.

co je trestné. Nikdo kromě nás se přece nemůže vydávat za auditora, podepisovat účetní závěrky. Od toho jsme dělali nějaké zkoušky. Klademe si určité cíle jak vylepšovat naši práci a na druhé straně tady může být kdokoliv, kdo za nás napíše cokoli. A všichni to přijmou.

Psala jsem dokonce do parlamentu, a tomu také nevádí, že někdo jiný ověřil zmíněné zprávy mým jménem. Nic se neděje. Proč děláme zkoušky, proč platíme příspěvky, proč vedeme spisy auditora, když kdokoli za nás může podepsat závěrku a může tam napsat cokoli?

**Ing. Ladislav Langr,
viceprezident KA ČR**

V původním návrhu zákona od auditorech v roce 1992 se počítalo s jakýmsi postižením za zneužití jména auditora, ale nakonec se to do zákona nedostalo. Zmíněná situace je určitě nepříjemná.

**Ing. Jaroslava Závadníková
auditor č. osv. 1002:**

Myslím si, že by nebylo od věci kontaktovat Ministerstvo financí, které by po své linii mohlo informovat finanční úřady. Věc by se dala celkem dost rychle vyřešit tím, že když někam přijde kontrola, měla by chtít vědět kdo prováděl audit, a následně se auditora zeptat, zda audit skutečně zajišťoval on. Pokud by tomu tak nebylo, měly by přijít sankce za to, že účetní jednotka není správně auditovaná.

Připomínka ze sálu:

Poznatek, že se tady někdo podepisuje za auditora, který v tom je zcela nevině, mne zaujal. Mám pocit, že by komora měla učinit nějaké kroky na obranu svého člena. Ono se to totiž může stát komukoli z nás. Někdo si na webu přečte jméno auditora a na příštím sněmu se s tímto problémem ozve třeba deset lidí. Nevím, jaký konkrétní právní postup zvolit, ale mám pocit, že kromě soukromé obrany, kterou dotyčná kolegyně provedla (tzn. obrana v oblasti

občanského práva), by měla ještě přistoupit obrana na úrovni komory.

**Ing. Marie Kučerová,
auditor, č. osv. 1207**

Já mám zato, a ten výklad jsem už jednou konzultovala, že pokud neoprávněná osoba vydá auditorskou zprávu, tak se dopouští trestního činu padělání veřejné listiny. Měli bychom se o tom ujistit dotazem na Ústav práva, ale myslím si, že by to takto mělo být kvalifikováno. Jestli konkrétní státní zastupitelství na základě konkrétní kauzy dospělo k nějakému jinému závěru, nevíme proč. Ale měli bychom si to vyjasnit.

**Ing. Eva Laubeová,
auditor, č. osv. 116**

Zpráva auditora bohužel není veřejná listina.

**Ing. Petr Kříž,
prezident KA ČR**

Osobně se domnívám, že by se tomuto tématu měla rada věnovat. A možná by bohatě stačilo využít institut podvodu, který v trestním zákoně bezesporu upraven je. Rada komory může vydat prohlášení, že podpisy auditorů se nemají falšovat, ale s tím bychom se asi daleko nedostali. Ale určitě se tomu budeme věnovat.

**Ing. Lubomír Holeček,
auditor, č. osv. 1354**

Pracuji v této oblasti již více než 10 let, jsem ve styku s finančními úřady, s klienty. Myslíte si někdo, že finanční úřady nějakým způsobem kontrolují dodržování zákona o účetnictví a to, zda firma, které se to týká, má splněný audit? Nejsm o tom přesvědčený. Ještě jsem se s takovou situací nesetkal. Přitom finanční úřad je povinen kontrolovat ustanovení zákona o účetnictví.

Z DISKUSE
KE ZDANĚNÍ
PŘÍJMŮ KOMORY

**Ing. Jaromír Klásek,
auditor, č. osv. 720**

Ve zprávě o výsledcích hospodaření za rok 2002 mne zaujala



Jak uvedl ing. Brumovský, základní filozofie předkládaného Etického kodexu KA ČR přehledně vymezuje základní principy etiky, mezi něž patří integrita, objektivnost, profesionální schopnost, důvěryhodnost a profesionální chování.

- Vymezení dalších činností auditora.
- Vymezení principu objektivity.
- Vymezení nezávislosti auditora.

Předkládaný Etický kodex KA ČR je založen na principech, vytváří širokou platformu pro uplatňování principů etiky v činnosti auditora. Toto pojetí je zjevně daleko vhodnější, než detailní seznam pravidel a procedur, kde vždy hrozí riziko – co není zakázáno, je dovoleno.

Řízení prostřednictvím principů koresponduje i s postupem Evropské komise k problematice nezávislosti auditora a lze očekávat, že česká legislativa bude vycházet z tohoto doporučení Evropské komise.

Rada komory předložila přeložený Etický kodex IFAC v úplném znění k přijetí na XII. Sněmu. Sněm po diskusi odhlasoval, aby byl Etický kodex IFAC přijat jako věcný rámec pro zpracování vlastního Etického kodexu KA ČR, který bude předložen radou XIII. Sněmu. Přestože auditorská obec byla v průběhu zpracovávání tohoto vlastního etického kodexu opakovaně vyzývána ke spolupráci, nebyly ke zveřejněnému návrhu vzneseny žádné oficiální připomínky a rada jej předkládá v zásadě tak, jak byl navržen Výborem pro otázky profese a etiku a v této podobě byl v průběhu letošního roku zevrubně diskutován a vysvětlován na setkáních s auditory a asistenty auditora, klubových večerech a školeních. Ve srovnání s materiálem předloženým XII. Sněmu došlo u nyní předkládaného Etického kodexu

KA ČR k řadě úprav s cílem zajistit srozumitelnou interpretaci v podmínkách České republiky. Konkrétní situace řešící nezávislost auditora byly vyčleněny do samostatné přílohy.

Základní filozofie předkládaného Etického kodexu KA ČR přehledně vymezuje základní principy etiky, mezi něž patří integrita, objektivnost, profesionální schopnost, důvěryhodnost a profesionální chování. Předkládaný Etický kodex KA ČR se zabývá velmi podrobně riziky ohrožujícími nezávislost auditora, jako je např. hrozba vlastní zainteresovanosti, kontroly po sobě samém, protekčního vztahu, spřízněnosti a vydíratelnosti, a způsobem eliminace těchto rizik, tzn. jaká opatření auditor může nebo musí provést, aby existenci rizika eliminoval, případně, kdy nastávají situace, kdy riziko eliminovat vnitřním opatřením nelze. Podrobněji je též vymezeno očekávané chování auditora ve vybraných oblastech jako jsou marketing, navázání spolupráce s novým klientem, podmínky přijetí zakázky, oblast honorářů a konfliktu zájmů, oblast darů a pohostinnosti.

Přijetí předloženého Etického kodexu KA ČR je jedním z předpokladů k potřebnému posílení auditorské profese a přihlášení se k zásadám a principům, jejichž aplikaci uživatelé auditorských služeb v EU očekávají.

Z vystoupení ing. Jozefa Škultétyho,
viceprezidenta Slovenské komory auditorů

Neustále sledujeme pohybující se vlak

Kdybych si dovilil parafrázovat slova vašeho prezidenta při jeho vystoupení na mezinárodním semináři, kterého jsem se zúčastnil, vyjádřil bych se asi tak, že neustále sledujeme pohybující se vlak. Skutečně. Období, ve kterém žijeme, je plné změn, plné zákonů, které se mění a které velmi výrazně ovlivňují naši profesi.

Pokud si pamatujete totéž co já, zjistíte, že máme za sebou minimálně čtyři účetní osnovy a daňové systémy, které jsme museli nastudovat, učit se používat... A dnes se opět dostáváme do polohy, kdy se budeme muset učit nová pravidla. Ta doba se velmi rychle blíží.

Na Slovensku jsme již schválili Národní akční plán Světové banky, a nutno říci, že všechno, co jsme do tohoto Národního akčního plánu navrhli, Světová banka akceptovala. Pokud se na úrovni všech zainteresovaných institucí v republi-

ce dohodnete na nějakém tolerantním koncepčním principu a budete mít co předložit SB, určitě si ulehčíte cestu do budoucnosti.

Na druhé straně v každé zemi existují politické orgány a instituce, které ne vždy pochopí, o co se jedná. Vláda Slovenské republiky např. dala návrh na zrušení některých zákonem kodifikovaných komor, konkrétně na zrušení zákona o Slovenské komoře daňových poradců. To podle mého názoru není správná cesta - stačí se podívat do Rakouska, kde existuje model daňových poradců, certifikovaných účetních a auditorů.

Myslím si, že bychom se nad touto skutečností měli zamyslet, a podle mně by se mohla začít konstitovat jakási „visegrádská čtyřka“ v oblasti metodiky účetnictví a daní pod vedením schopných lidí. Bylo by to prospěšné pro všechny přistupující země.



„Pokud si pamatujete totéž co já, zjistíte, že máme za sebou minimálně čtyři účetní osnovy a daňové systémy, které jsme museli nastudovat, učit se používat... A dnes se opět dostáváme do polohy, kdy se budeme muset učit nová pravidla,“ konstatoval ing. Škultéty.

pasáž, kde se říká „obdobně jako ve zdaňovacím období 2001, nebyl uplatněn § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, protože komora nemá osvobozené příjmy“. Připomínám, že se jedná o známou věc, že nevýdělečné organizace, které nejsou zřízeny za účelem podnikání, si mohou od základu daně odečíst 30% mezi 300 000 až 1 000 000 korun.

Myslím si, že je lehkovážnost, že se této možnosti zákonem dané u nás nevyužívá, že nám nejde o to ušetřit 300 000 Kč nebo větší částku na daních. Osobně jsem propočítal, že podle základu daně za rok 2002, který činil asi 3,5 milionu, jsme mohli využít celý milion základu pro odpočet a ušetřit 310 000 Kč na konkrétní dani. Toto je třeba změnit a je nutno se zamyslet nad metodikou a způsoby. Všichni zhruba víme, jak to lze řešit. Například tím, že u základní zřizované nevýdělečné činnosti komory budeme vykazovat ztrátu a podnikatelskou činnost budeme tuto ztrátu eliminovat a nahrazovat.

Tento princip by nám umožnil dosahovat značných úspor. Navíc bych chtěl upozornit, že v novele zákona o dani z příjmů od roku 2004 už je § 20 odst. 7 formulován dosti konkrétněji a výhodněji, a je tam řečeno, že úspora, kterou poplatník musí vynaložit na nevýdělečnou činnost, se musí vykázat nebo využít ve výši daně, nikoliv ve výši základu.

Můj návrh nebo doporučení pro další postup je následující: Snížit příjmy a využít ztrátovosti v naší hlavní činnosti. Mohly by se např. snížit ceny za přednášky, za vzdělávací činnost, aby tato činnost byla ztrátová. Jinou možností řešení by bylo např. poskytnutí úlevy ve výši 15 až 25% z pohyblivých příspěvků pro fyzické i právnické osoby v některém z příštích roků... Nikdo na to nedoplatí, protože se odvede méně daní do státního rozpočtu.

**Ing. Ladislav Langr,
viceprezident KA ČR**

Chtěl bych vás ujistit, že v komoře se žádná rozhodnutí

nepřijímají bez úvahy ani neuváženě. To znamená, že i o této věci bylo rozhodnutí přijato.

**Doc. Vladimír Králíček,
viceprezident KA ČR**

Touto problematikou jsme se společně s účetní komory a s daňovou poradkyní pochopitelně zabývali. Nepřipadalo nám to až tak jednoduché, ale uznávám, že je docela možné, že „daňářská“ zásada opatrnosti zvítězila. Otevření této záležitosti nás donutí se problémem ještě znovu zabývat. Pokud by to bylo tak jednoznačné, jak uvedl kolega Klásek, pro Komoru auditorů by to byla velká úspora. Problém vidím jen v rozlišení jednotlivých činností, existují společné náklady ap.

**Ing. Zdeněk Urban
auditor, č. ovč. 1270**

Dovolil bych si upozornit na materiál, který jste dostali a který hodnotí činnost Komory auditorů v uplynulém roce. Ve zprávě Dozorčí komise je v předposlední odrážce řečeno: „Přehodnotit přístup Komory auditorů České republiky k využívání § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění“. Podle našeho názoru by měla být odečitatelná položka využívána. Bohužel se jedná o krok nevratný. Při dodatečném daňovém přiznání již nelze tuto odečitatelnou položku uplatnit.

**Ing. Jiří Šmíd,
auditor, č. osv. 1256**

Máme daňového poradce, máme revizory účtů, jsme profesní komora a uděláme takovou školáckou chybu. Kdo za to bude nést odpovědnost?

**Ing. Ladislav Langr,
viceprezident KA ČR**

Rozhodnutí vychází z odpovědnosti daňového poradce, který k tomu takto přistupuje.

**Ing. Jiří Škampa,
viceprezident KDP**

V Komoře daňových poradců máme stejné problémy. Skon-



V posledním roce se velmi úspěšně rozvíjí spolupráce na budování tzv. společného vědomostního základu, což by měla být určitá společná báze k bližší, užší harmonizaci zkouškového procesu - zejména v oblasti písemných auditorských zkoušek jak v rámci Komory certifikovaných účetních, tak i Komory auditorů," zdůraznila ing. Mrkvičková.

Z vystoupení ing. Aleny Mrkvičkové, místopředsedkyně Svazu účetních

Máme mnoho společného

Když porovnám „věkovou strukturu“ našich organizací, Komory auditorů a Svazu účetních, musím připustit, že Svaz účetních je starší. Nicméně v rámci Svazu účetních vyrůstá od roku 1999 mladá progresivní složka - Komora certifikovaných účetních, která se postupně rozrůstá tak, jak pokračuje systém certifikace Svazu účetních, který jsme převzali. Vyrůstá tady nová skupina účetních odborníků.

Svaz účetních, Komora certifikovaných účetních i Komora auditorů mají velice mnoho společného, průsečík našich zájmů je velice široký a z toho vyplývá, že organizace by měly dostatečně dobře spolupracovat. Spolupráce je velice racionální, je namístě a jsem velice ráda, že neprobíhá jen v rámci Národní účetní rady, ale rozvíjí se i v jiných oblastech. V posledním roce s například velmi úspěšně rozvíjí spolupráce na budování tzv. společného vědomostního základu, což by měla být určitá společná báze k bližší, užší harmonizaci zkouškového procesu - zejména v oblasti písemných auditorských zkoušek jak v rámci Ko-

mory certifikovaných účetních, tak i Komory auditorů.

Je to velice racionální práce, protože obě dvě naše organizace jsou členy IFAC, a IFAC vyhláší mezinárodní vzdělávací standardy, ke kterým se samozřejmě budeme muset přihlásit. Budeme muset jejich zásady implementovat a i v této oblasti je spolupráce namístě.

Když už jsem se zmínila o spolupráci v oblasti mezinárodních aktivit, nemohu nezmínit další významnou událost, ke které došlo právě v letošním roce na jaře. Byla podepsána trojstranná smlouva mezi Komorou auditorů, Svazem účetních a anglickým ACCA, která zakládá další spolupráci v oblasti vzdělávání, ale i v oblasti prosazování dalších aktivit. Jsme velice rádi, že certifikace účetních, se kterou Svaz účetních začal v polovině 90. let, je vlastně českým ACCA. Jde o systém certifikace celosvětově uznávaný, prověřený a myslím si, že společná práce našich organizací bude v této souvislosti oceňována nejen v České republice, ale i za hranicemi této republiky.

Z vystoupení ing. Jiřího Škampy, viceprezidenta
Komory daňových poradců

Děláme zhruba totéž, ale z jiných úhlů pohledu

Domnívám se, že spolupráce mezi oběma komorami prochází vývojem, tento vývoj je pozitivní, a to nejenom v Národní účetní radě, které se podařilo sjednotit prezentaci názorů odborné veřejnosti jak vůči Ministerstvu financí, tak i vůči dalším subjektům.

Jednotný postup je to nejsilnější co můžeme udělat. To se týká i jednotného postupu v rámci legislativy, protože v současné době se projednávají oba „naše“ zákony - zákon o auditorech a Komoře auditorů, a zákon o daňových poradcích a Komoře daňových poradců.

Máme stejné problémy s hostujícími a s usazenými daňovými poradci, nicméně se domnívám, že u nás nelze očekávat větší příliv daňových poradců z ostatních zemí Evropské unie, např. z Portugalska, Španělska nebo Rakouska. Daňové poradenství je víceméně lokální záležitostí.

V oblasti auditu přece jenom něco takového může nastat, i když velké

zakázky jsou dnes stejně rozděleny a tento příliv se nás - malých daňových poradců, malých auditorů a menších auditorských firem - významně nedotkne.

Další formou spolupráce je vzdělávání. Uskutečnilo se několik jazykových kurzů, které sice byly organizovány samostatně jednotlivými komorami, ale mohli se jich zúčastnit i členové dalších komor. Domnívám se, že tato „propustnost“ ve vzdělávání je důležitá, zejména dnes v souvislosti se vstupem do Evropské unie.

Chtěl bych zdůraznit, že děláme zhruba totéž, jen z poněkud jiných úhlů pohledu. Pokud má mít daňový poradce jistotu, že pomáhá svému klientovi s plněním daňových povinností správně, tak musí mít samozřejmě i jistotu, že účetnictví klienta je v pořádku. Na druhé straně: Dobrý auditor musí mít jistotu, že jsou daně klienta v pořádku, aby mohl říci, že účetnictví věrně zobra-



„Pokud má mít daňový poradce jistotu, že pomáhá svému klientovi s plněním daňových povinností správně, tak musí mít samozřejmě i jistotu, že účetnictví klienta je v pořádku,“ zdůraznil ing. Škampa.

čilo to řadou ostrých diskusí, a nakonec jsme odhlasovali, že to na sebe „vezme“ prezidium. Já samozřejmě informuji, nedoporučuji postup. Ale chci tím říci, že tato otázka není jednoduchá, protože tam nejde jenom o to uplatnit slevu, ale pak ji správným způsobem použít. A nejsem si jistý, zda se podaří Komoře daňových poradců nebo Komoře auditorů prokázat toto využití u správce daně. Tato věc opravdu není jednoduchá.

**Ing. Alena Mrkvičková,
auditor, č. osv. 1145**

Asi není namístě vynášet radikální soudy, protože účetní závěrka prošla určitě mnoha rukama, a je skutečně velmi obtížné rozhodnout se, co je oním posláním, a kde můžeme skutečně říci, že se už nepohybujeme v oblasti výdělečné činnosti. Protože tady zastupuji mj. i zkuškový výbor, mohu uvést, že příprava zkoušek, příprava adeptů ve zkouškovém procesu a organizování zkoušek - to je činnost, která by mohla být posláním komory. A ta je ztrátová.

**Ing. Jarmila Novotná,
auditor, č. osv. 993**

Člověk si jen těžko udělá obraz o tom, který názor je pravý ořechový a co je stoprocentně správné. Ale já se domnívám, že pro další období by bylo možná vhodné zvolit daňového poradce, který je více průbojný, odvážný a který by ustál některé problematické jevy daňového přiznání.

ZE SNĚMOVNÍ DISKUSE

**Ing. Jarmila Novotná,
auditor, č. osv. 993**

Chtěla bych poděkovat auditorské firmě HZ za odvalu, kterou prokázala, když zveřejnila v Hospodářských novinách stanovisko, že systému zdravotnictví, potažmo nemocnicím nepomohou další masivní finanční injekce - pokud tam nebude management, který se bude chovat jako kdyby řídil vlastní firmu. Je pravdou, že některý management dokáže vytunelovat

i vlastní firmu, ale myslím si, že tam, kde je skutečně vlastník znám, tam, kde vlastník chce rozvíjet svůj vlastní podnik, k tunelování nedochází.

K auditu ve veřejném sektoru. V časopise Auditor se objevily některé myšlenky a nástin. Chtěla bych říci, že pokud chcete pochopit co znamená spravování financí ve veřejném sektoru, udělejte to jako občané v místě svého bydliště a zajděte se podívat na zastupitelstvo, které jste zvolili, příp. nevolili. Teprve tady objevíte „bídu“ spravování financí veřejného sektoru, protože tyto finance spravuje kolektiv lidí, který nemá mnohdy žádnou právní povědomost nejen o obecných zákonech, neřku-li o účetnictví. Oni často neznají ani zákon o obcích.

Byla jsem na několika zastupitelstvích v obci Holín, docházela jsem tam se zákonem o obcích, a citovala, jak se zastupitelé mají chovat a co je v jejich činnosti omezuje. Jak jsem dopadla? Po několika nepříjemných výstupech na zastupitelstvu za mnou přišel jeden občan s tím, abych si dala pozor na toho a toho, že mě chce zlikvidovat.

Zlikvidovat jenom proto, že člověk vyslovil názor, že řekl co si myslí, jak by se to mělo dělat jinak, jak by se to mělo zlepšit... A to jsem v Holíně vykonávala jenom funkci člena finančního výboru. Ke kontrole hospodaření jsme se prakticky nedostali.

Krajský výbor provedl kontrolu hospodaření s rozpočtovými prostředky, některé nedostatky našel, některé nenašel, protože kontroloři zřejmě neměli dostatek času. Pikantní na tom bylo to, že účetní závěrku, ke které měl tento kontrolní orgán zásadní výhrady, že účetnictví nepodává věrný a poctivý obraz, místní zastupitelé schválili, aniž by starostovi nebo starostce uložili nějaké nápravné opatření.

Ono je to všechno o lidech a o vztazích. My jsme kdysi měli auditovat účetní jednotku a zadavatel po nás chtěl, abychom zprávu vypracovali účelově a aby bylo možné trestně

zuje skutečný stav, protože někdy mohou být daňové dopady - a máme s tím zkušenosti všichni - pro neomezenost trvání účetní jednotky limitujícím faktorem.

Děláme opravdu zhruba totéž, ale máme na to trochu jiné pohledy. Například taková zásada opatrnosti. Auditorská zásada opatrnosti je nechat nic v aktivech když nemáme dostatečnou míru jistoty, a jakmile nemá jistotu, všechno musí jít do nákladů. Proti tomu stojí „daňácká“ zásada opatrnosti: Jakmile máš pochyby, nechej to v aktivech a nedávej to do nákladů, aby to náhodou správce daně nenapadl. I přes tyto různé úhly pohledu si myslím, že mezitím existuje určitý koridor, kam se vejde a nebudeme porušovat věrný obraz, ani daně.

Další odlišnost spočívá v tom, že daňový poradce je „více straník klienta“, tzn. že víc hraje v triku svého klienta, což auditor nemůže. Jak tady zaznělo, auditor slouží veřejnosti. Nicméně i zde si myslím, že je možné pohybovat se ve společných mantinelech.

Rada z nás jsme zároveň auditoři a daňoví poradci, prakticky každý třetí auditor nebo téměř každý třetí auditor je daňovým poradcem a téměř každý desátý daňový poradce je auditorem. Na Komoře daňových poradců máme zkušenost, že kole-

gové, kteří jsou auditoři, jsou po odborné stránce v naší komoře nejaktivnější. Jsou to výrazné osobnosti. Domnívám se, že na tomto poli můžeme dále odborně spolupracovat, a hledat společně interpretace názorů, ať prostřednictvím Národní účetní rady či jakkoliv jinak.

Podle mého názoru bude otázkou odbornosti čím dál víc důležitější a bude také limitujícím faktorem naší úspěšnosti po vstupu do Evropské unie. V současné době si to zejména z daňového hlediska dost dobře neuvědomujeme, ale jakmile dojde např. k implementaci 6. směrnice v oblasti DPH, bude to velmi náročné. V „příjmovce“ tak mnoho změn není, nicméně v daňových záležitostech nás opravdu čeká „velký nápor“, minimálně srovnatelný, ale spíše větší než při daňové reformě v roce 1993. Tenkrát jsme si také říkali: Bude to fajn, přijde daňová reforma a všechno bude jasné. Dnes víme, jak to dopadlo. Obávám se, že s daňovou reformou v souvislosti se vstupem do Evropské unie to bude podobné.

Neměli bychom se vzdávat, měli bychom i nadále společně bojovat o to, aby u našich klientů účetnictví bylo správně, aby daně byly správné a abychom přitom vycházeli s klienty korektně.



K novým legislativním úpravám

Novela zákona o účetnictví byla 25. listopadu schválena Poslaneckou sněmovnou a očekává se její podpis prezidentem republiky. Smyslem tohoto zákona je zrušení jednoduchého účetnictví, což se může dotknout některých jednotlivých auditorů. V případě, že mají obrat nižší než 6 milionů korun, přejdou na tzv. daňovou evidenci, což není v podstatě nic jiného než dělali doposud. Tato evidence bude řízena zákonem o daních z příjmů a kdo ji povede, tomu možná odpadnou některé zbytečné povinnosti.

Novela přináší i další novinky. Dochází zde k rozšíření principu reálné hodnoty na oblast nakoupených pohledávek určených k dalšímu prodeji. Jde o přizpůsobení českého účetnictví mezinárodním účetním standardům.

Dochází k povinné aplikaci mezinárodních standardů finančního výkaznictví na emitenty registrovaných cenných papírů, ovšem účinnost tohoto ustanovení je odložena na účetní období počínající naším vstupem do Evropské unie. To znamená, že standardního kalendářního roku 2004 se tato úprava nikterak nedotkne. Mohla by se dotknout emitentů registrovaných cenných papírů, čili akcií nebo dluhopisů obchodovaných na Pražské burze cenných papírů, v RM-Systému, případně na zahraničních burzách cenných papírů.

Podle informace z Komise cenných papírů se v současné době tato povinnost vztahuje na zhruba 237 firem. Uvidíme, jestli některé ubudou nebo přibudou. Tyto společnosti budou muset používat mezinárodní účetní standardy od roku 2005, nicméně pokud zahajují finanční rok např. 1. července 2004, budou muset používat mezinárodní účetní standardy již ve druhém pololetí.

Požadavek aplikace mezinárodních účetních standardů se týká i běžných konsolidovaných účetních závěrek. V oblasti konsolidovaných účetních závěrek mají všechny ostatní subjekty

nadále možnost si vybrat, zda budou „konsolidovat“ podle českých nebo mezinárodních pravidel.

V případech běžných, tedy nekonsolidovaných účetních závěrek pro rok 2005 nemá nikdo další právo použít mezinárodní účetní standardy. Není zde žádná možnost volby, čili okruh subjektů, které budou sestavovat závěrku dle mezinárodních standardů, je omezený.

Lze předpokládat, že v dalších letech (2006, 2007) budou muset povinně aplikovat mezinárodní účetní standardy i další subjekty, např. některé banky, které nejsou emitenty registrovaných cenných papírů. Česká národní banka má totiž zájem na tom, aby celý bankovní sektor podléhal jednotným účetním standardům a nebyl rozdělen na emitenty a neemitenty. Obdobný záměr projevila i Evropská unie, nicméně zatím je to ponecháno na volbě členských států.

V budoucnu zřejmě dojde k umožnění účtování podle mezinárodních účetních standardů minimálně u těch společností, které budou předmětem konsolidace podle mezinárodních účetních standardů.

Tento postup byl již zvolen u mateřských společností povinně od roku 2005, nicméně ty ostatní tuto možnost nemají a i nadále musejí „překlápět“ české nekonsolidované účetnictví do konsolidované závěrky podle jiných standardů. Je to nákladné, ale hlavní problémy v oblasti nekonsolidovaných účetních závěrek spočívají v oblasti zdanění.

Implementace pravidel pro rok 2005 bude zřejmě znamenat, že oněch 237 společností bude muset upravit svůj zisk před zdaněním z mezinárodních účetních standardů na zisk před zdaněním podle českých standardů a teprve následně budou moci tento zisk před zdaněním podle českých standardů zapsat do prvního řádku daňového příznání a pokračovat podle normálních daňových pravidel. Taková je zatím představa daňového od-

stíhat paní ředitelku. Protože jsme na tyto podmínky nechtěli přistoupit, vznikl problém a byli jsme dokonce řešeni dozorcí komisí. Nátlaku jsme se nepodvolili a dopadlo to tak, že pan tajemník, který nejvíce „tlačil na pilu“, byl odsouzen za ublížení na zdraví, a paní ředitelka je poslankyní Parlamentu České republiky.

**Ing. Radomír Stružinský,
auditor, č. osv. 1373**

Omlouvám se, že poněkud odbočím od záživných témat o daňovém plánování a mafiánských historkách z místního auditorského prostředí. Chci se věnovat tématu „věrný a poctivý obraz“.

Před časem jsem podal dotaz přímo na metodickou radu Komory auditorů na určitou záležitost a dostal jsem odpověď, která mě určitým způsobem uspokojila, určitým způsobem ne. Mám pocit, že metodická rada při své odpovědi nepřistoupila k posouzení problému z hlediska toho nejdůležitějšího, co v tom zákoně o účetnictví máme, a to je podle mého názoru stále onen § 7 odst. 2, který uvádí, že prvním principem vedení účetnictví je docílení věrného a poctivého obrazu. Když se podíváme na určitou legislativní smršť v oblasti účetních předpisů, dnes máme zákon o účetnictví, máme postupy, máme vyhlášku, čekají nás standardy, které budou přepsanými postupy. Nevím, jestli se v tom budeme schopni všichni vyznat. Nevím, proč máme na jednu oblast tolik různých předpisů, ale občas mám pocit, že když k určité otázce otevřete různé metodické pokyny nebo předpisy, v každém naleznete poněkud jinou odpověď.

A to byl možná případ mého metodického dotazu, který tady nebudu rozvádět. Odpověď jsem sice dostal, ale dospěl jsem k názoru, že rada nebrala příliš v úvahu to, že skutečnou podstatou a skutečným motivem vedení účetnictví je docílení věrného a poctivého obrazu. Pokud si různé předpisy navzájem odporují, měl bych použít to, co mi zákon o účet-

nictví umožňuje. To je totiž to nejdůležitější, co tam je. V zákoně je jasně uvedeno, že v případě, že jiné, nižší předpisy neumožňují docílení věrného a poctivého obrazu, se může účetní jednotka odchýlit od těchto postupů a může použít takový způsob, který věrný a poctivý obraz zaručí.

Mám pocit, že odpověď metodické rady byla příliš poplatná nižším účetním předpisům a příliš brala v potaz postupy a vyhlášky, které jsou vydávány Ministerstvem financí.

Chápu, že v dnešní době vzniká zvýšený tlak na regulaci profese auditorů, že postavení komory ve vztahu k Ministerstvu financí není zcela a úplně jednoduché, ale na druhé straně bychom občas neměli úplně slepě přejímat to, co dostaneme v pokynech, co dostaneme v postupech nebo co dostaneme ve vyhlášce - a občas nemáme ani možnost to jako auditorská obec ovlivnit. Ale měli bychom brát v úvahu, že v případě, že postupy nám něco neumožňují, existuje § 7 odst. 2 a má svou váhu.

**Ing. Irena Pittermannová,
auditor, č. osv. 10**

Mohlo se stát, že v určitém konkrétním případě jsme zaváhali. To připouštím. Řešení mohou být různá. Vždycky záleží na tom, o co se konkrétně jedná. Nicméně si myslím, že můžeme jít nad rámec prováděcích předpisů, ale nad rámec zákona ne, protože kdybychom mohli jít nad rámec zákona, tak už například leasing budeme zachycovat trochu jiným způsobem. Jsme si vědomi § 7 odst. 2 a snažíme se ho cítit. Nestalo-li se v konkrétním případě nebo máte jiný pocit, je možné se k tomu vrátit.

**Doc. Karel Novotný,
auditor, č. osv. 260**

Dvě stručné poznámky k ozeřehavým otázkám KA ČR. Prvním problémem je přístup do Evropské unie a s tím související harmonizace a převzetí mezinárodních účetních standardů. Kdyby technici před sto lety harmonizovali a nor-

boru, která je zachycena i v novele zákona o dani z příjmů.

Nicméně tento stav není užitečný, zejména v situaci, kdy počet subjektů bude v následujících letech růst. Předpokládám, že tato oblast daňové legislativy si vyžádá určité úpravy, pokud ne pro rok 2005, tak určitě pro roky následující.

Co se týče ustanovení zákona o účetnictví, dochází ke dvěma úpravám, které pro nás nejsou příznivé. Jde o úpravu limitů pro povinnost auditu.

První úprava stanoví, že ke vzniku povinnosti auditu musí akciové společnosti splnit alespoň jeden ze tří prahů, které jsou obdobné jako u společností s ručením omezeným. Jde o výsledek tlaků z podnikatelské sféry, která poukazovala na to, že existují malé akciové společnosti, jejichž účetnictví je složeno z několika dokladů a proč by měly být zatěžovány auditem. Osobně si myslím, že stanovený limit je poněkud vysoký, měl být nižší, na druhou stranu se ale podařilo docílit toho, že hranice není na úrovni společností s ručením omezeným a je o něco přísnější. Tato úprava se neobjevila v připomínkových řízeních a byla do zákona doplněna až rozpočtovým výborem ve druhém čtení. Neměli jsme možnost se k tomu pořádně vyjádřit.

O něco problematictější, především z hlediska veřejného zájmu, je druhá úprava týkající se oblasti auditu, podle níž společnosti, které vstupují do konkurzu, mají od vyhlášení konkurzu 36měsíční prázdniny, resp. jsou osvobozeny od auditu i sestavování výroční zprávy.

To znamená, že konkurzní správce, který v tomto případě přebírá většinu úkolů statutárního orgánu, se po tři roky nemusí nikomu zodpovídat, a nikdo do jeho konání pořádně nevidí. To je pochopitelně problém.

Když jsem pátral po příčině, proč se toto ustanovení dostalo do zákona, zjistil jsem, že takovýto postup měl být umožněn se souhlasem věřitelského výboru. To by dávalo smysl. Lidé, kterým společnost dluží peníze, by měli mít možnost říci: „My nechceme další náklad, protože v podniku je toho už tak málo, a audit by odčerpával další prostředky.“

Jenomže uvedená podmínka z poslanceckého návrhu z neznámých důvodů vypadla. I pan náměstek byl překvapený, když to zjistil. Domluvi-

li jsme se, že tento nedostatek zkusíme upravit, jakmile se do parlamentu dostane případná novela zákona o konkurzu a vyrovnání. Zatím o ní nevíme, ale k našemu zákonu o konkurzu a vyrovnání mají určité připomínky Světová banka i Evropská komise, takže existují šance.

Poslancům se podařilo zákon ošetřit přechodným ustanovením (na rozdíl od minulé změny povinnosti auditu). Audit za rok 2003 se tedy tyto úpravy nikterak netýkají. Dopad lze očekávat až na jaře 2005 při ověřování účetních závěrek za rok 2004. I zde existuje určitá možnost zasadit se o změnu některých ustanovení, zejména v oblasti konkurzů, příp. oblasti akciových společností, i když v tomto případě se nám zřejmě nepodaří vyvolat nějakou zpětnou úpravu.

Na zákon o účetnictví budou navazovat nové vyhlášky, které jsou v podstatě připraveny a předpokládám, že budou vydány ihned po podpisu zákona prezidentem. Na vyhlášky budou navazovat nové české účetní standardy.

Príslib Ministerstva financí je takový, že nové účetní standardy na rok 2004, které nahrazují dosavadní opatření, nebudou měnit nic, co si nevyžádá novela zákona anebo na ni navazující novela vyhlášky. Není mnoho času, a snahou je po věcné stránce přechod z roku 2003 na rok 2004 co nejvíce zjednodušit. V dalších letech však lze očekávat další změny.

Pokud jde o **novelu zákona o auditorech**, v době, kdy procházel vnitřním a vnějším připomínkovým řízením, se nám podařilo do jednotlivých verzí prosadit většinu ustanovení, které jsme v radě připravili a které vznikly z připomínek shromážděných od roku 2001, kdy vstoupil v platnost stávající zákon o auditorech. Osobně jsem byl nesmírně zklamán, když jsem zjistil, že na základě výsledků vnějšího řízení a určité vládní instrukce došlo k omezení novelizace výhradně na kompatibilitu s evropským právem, aby bylo možné urychlit postup parlamentem s odkazem na to, že novely řeší pouze to, co je nutné upravit před vstupem do EU.

Takže všechny ostatní připomínky byly z návrhu novely vyňaty, a nás v průběhu příštího roku čeká práce na nové novele zákona o auditorech. Pro mě osobně to bylo velké zklamání, protože návrh novely zákona



Ing. Kříž ve svém vystoupení poukázal i na některá ustanovení připravované novely zákona o auditorech, s nimiž komora nesouhlasí. Jde například o právo institutu hostujícího auditora nebo o povinnost uvádění předmětu podnikání obchodní jednotky do zprávy auditora.

o auditorech, tak jak šel do vnějšího připomínkového řízení, byl velice kvalitní, přestože některé věci týkající se např. otázky veřejného dohledu, nebylo možné do návrhu promítnout, protože není jasné, jakým způsobem by měl být takový orgán institucionálně zakotven, jakým způsobem by byl financován ap.

Na co se tedy novela zákona o auditorech omezuje? Jednak na uznávání přiměřené kvalifikace získané v jiných členských státech Evropské unie. To je tzv. Směrnice o uznávání profesních kvalifikací, která dává za úkol všem obdobným organizacím jako je komora a jiným licencujícím orgánům, aby do svých zkouškových systémů začlenily relevantní kvalifikaci získanou v jiném členském státě.

Pro nás z toho vyplývá, že nebudeme zkoušet zájemce o auditorskou profesi v těch oblastech, kde se prokáží jinou zkouškou a kvalifikací.

Nicméně myslím si, že nám to nezpůsobí větší problémy, protože pokud by například někdo měl odpovídající vzdělání z jiné členské země, bezesporu bude muset prokázat, že umí české daně, že umí české účetnictví, že umí české obchodní právo - a všem těmto zkouškám se bude muset podrobit v českém jazyce. Jinak bychom museli zkoušet ve dvaceti jazycích členských zemí Evropské unie, a to pochopitelně po samofinancující se profesní komoře nikdo nemůže žádat.

Druhou oblastí, kterou novela řeší, je tzv. přeshraniční poskytování služeb. Jednak zakládá institut tzv. usazeného auditora, který umožňuje auditorovi, který je řádně kvalifikován v jedné členské zemi Evropské unie, přesídlit do jiné země Evropské unie a začít poskytovat auditorské služby v tomto novém státě.

Předpokladem pro toto přesídlení ovšem je rozdílová zkouška, která opět bude testovat znalosti tohoto auditora, především z těch oblastí, které nemůže prokázat svým vzděláním v jiné zemi, čili českým účetnictvím, daněmi, obchodním právem, v českém jazyce.

Až potud je všechno v pořádku. Nicméně návrh novely obsahuje dle pravidel Evropské unie o přeshraničním poskytování služeb i právo tzv. institutu hostujícího auditora, který říká, že pokud jsem kvalifikovaným auditorem v jiné zemi, příležitostně nebo dočasně mohu poskytovat auditorské služby i v České republice na bázi oznámení nebo registrace u komory, aniž bych vykonal jakékoli zkoušky.

V této oblasti jsme se názorově rozešli s Ministerstvem financí jako předkladatelem zákona, protože jsme přesvědčeni o tom, že toto ustanovení je v rozporu s 8. směrnicí o poskytování statutárního auditu. Je nesmysl, aby se auditor z jiné země na tři nebo čtyři týdny přesunul k nám, podepsal tady několik zpráv a zase se vrátil domů. Musíme

malizovali například stupně stoupání a rozměry šroubů tak, jak k tomu v současné době přistupují ekonomové, do dneš bychom potřebovali ke šroubu koupenému v Německu a matce koupené v České republice převodový můstek. Obdobně by tomu bylo u rozchodů kolejnic apod.

Nechci tuto skutečnost zjednodušovat a zesměšňovat. Ale nemohla by například Česká republika jít příkladem a přijmout mezinárodní účetní standardy co nejdříve bez zbytečných převodových můstků? Tím by se konečný efekt nejen zlevnil, ale zjednodušil by se i život českým účetním. Důvody, proč to nejde, které zazněly na mezinárodním semináři, se mi zdají být při dobré vůli všech překonatelné.

Druhým tématem, o kterém se hovoří, je zvýšení důvěryhodnosti a prestiže auditorské profese. Navrhuje se celá řada opatření, o jejichž důležitosti nikdo nepochybuje. Téměř v každém referátu se ozývá odvolání na Enron. Trochu mi to připomíná známý „výstřel z Aurory“. Jenomže Spojené státy oproti ostatním zemím tuto kauzu dovedly do konce a vyvodily z ní patřičné důsledky i závěry.

I u nás v minulých letech a také v letošním roce se na trhu objevila řada českých Enronů. Jenomže oproti USA jsem se nikde nedočel, že by byl některý z těchto Enronů doveden do konce a vyvozeny z toho patřičné závěry. To samozřejmě nevedlo ke zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese.

Auditorská profese zvýší svou prestiž jen tehdy, když majitelé podniků, ale především věřitelé budou mít zájem na zprávě auditora a když se ze zprávy auditora včas dozví, jestli příslušný podnik není před krachem, že s ním mohou obchodovat a že jejich dodávky budou uhrazeny.

Pak budou obchodní společnosti vyžadovat od svých odběratelů auditorskou zprávu bez ohledu na to, jestli má účetní jednotka povinný audit nebo ne. Bylo by tak složité,

kdyby každý podnik, který je zařazen do konkurzu či likvidace, musel na Komoru auditorů (například Dozorčí komisi) zaslat auditorskou zprávu za poslední dva nebo tři roky? Zde by se poměrně snadno zjistilo, zda byl konkrétní úpadce vůbec auditovaný a v případě, že ano, zda auditor včas upozornil na danou skutečnost či nikoli.

Zjednodušilo by to práci Dozorčí komisi, neoponechali bychom objevení Enronů jen novinářům a hlavně bychom byli v ofenzivě a nikoliv v defenzivě.

trvat na tom, aby osvědčil své znalosti specifických oblastí, které u nás musí pro výkon auditu mít.

Osobně jsem tuto záležitost projednával i se zástupci Evropské komise, Evropské federace účetních ap. Hovořil jsem i s náměstkem ministra financí. Předpokládám, že se nám podaří tento problém vyřešit v připomínkovém řízení v rozpočtovém výboru poslanecké sněmovny nebo v hospodářském výboru senátu. Máme příslibenou podporu Ministerstva financí.

Druhé problematické ustanovení, které se do novely zákona o auditorech dostalo, se týká uvádění předmětu podnikání obchodní jednotky do zprávy auditora. Toto ustanovení se tam dostalo z požadavků, které Evropská komise klade, nicméně ona je neklade na zprávu auditora, ale na výroční zprávu.

Doufám, že i toto ustanovení se nám podaří nechat vyškrtnout, abychom nemuseli do auditorských

zpráv opisovat z obchodních rejstříků všechny činnosti, které si účetní jednotka zaregistrovala. Konec konců zpráva auditora je součástí výroční zprávy, kde si to mohou uživatelé přečíst na jiném místě. To jsou dva hlavní problematické body.

Osobně bych velice uvítal, kdyby se podařilo z dalších ustanovení minimálně zakotvit právo Komory auditorů zaměstnávat auditory, protože toto je jev v ostatních evropských zemích naprosto běžný. Ve skotské organizaci auditorů např. s výjimkou sekretářek žádného neauditora nezaměstnají, takže v tomto smyslu jsme evropským specifíkem.

Novela zákona o auditorech zahrnuje i drobné úpravy v oblasti textace nebo toho, co má obsahovat zpráva auditora. Všechna tato ustanovení nám v podstatě přikazují jen to, co už je stanoveno auditorskou směrnicí č. 3, takže to pro nás nepředstavuje zásadní změny.

Vyjádření Výboru pro metodiku k diskusi na XIII. sněmu Komory auditorů ČR

V reakci na vystoupení jednoho z kolegů auditorů na XIII. sněmu KA ČR dne 28. 11. 2003 bylo na zasedání Výboru pro metodiku dne 9. 12. 2003 rozhodnuto v zájmu poskytnutí objektivní a úplné informace a v zájmu vyjasnění pozice tohoto orgánu komory při vydávání metodických stanovisek o zveřejnění okolností diskutované záležitosti.

Diskuse na XIII. sněmu se týkala problematiky uplatňování § 7 odst. 2 zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplňků. V této souvislosti byla zpochybňována ochota Výboru pro metodiku podpořit členy KA ČR v situaci, kdy platné prováděcí právní předpisy stanoví uplatnění takových účetních metod, které v konkrétním případě neumožní dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

V následujícím textu je uveden jak popis konkrétní situace, která vyvolala polemiku o přístupu Výboru pro metodiku k uplatňování § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, tak obsahová náplň dotazů vznesených v souvislosti s tímto případem a odpovědi, které Výbor pro metodiku ve vztahu k těmto dotazům formuloval.

Hned v úvodu je však třeba upozornit na principy činnosti Výboru pro metodiku, rozsah jeho pravomocí a odpovědnost, kterou v souvislosti se svými stanovisky přebírá. Výkladová stanoviska Výboru pro metodiku reprezentují totiž pouze odborný názor výboru ve vztahu k formulaci optimálních postupů v oblasti účetnictví a jsou schvalována většinou přítomných členů Výboru pro metodiku. Nejsou a nemohou tedy být považována za právně závazný výklad, protože ten jsou oprávněny vydávat pouze sou-

dy. Přestože je při přípravě výkladových stanovisek využíváno zkušeností jednotlivých členů Výboru pro metodiku a veškeré dostupné informace jsou posuzovány s maximální odbornou péčí v návaznosti na platné právní předpisy, nemůže Komora auditorů ČR přejímat právní odpovědnost za uplatnění těchto stanovisek v konkrétních situacích v praxi. Důvodem je především skutečnost, že kapacitní možností Výboru pro metodiku ani Komory auditorů ČR jako takové neumožňují shromáždit veškeré informace o konkrétních okolnostech daného případu, které má na základě uplatněných auditorských postupů k dispozici příslušný auditor (nebo by je měl mít). Ambicí Výboru pro metodiku však není ani přijmout rozhodnutí, která musí auditoři v konkrétních situacích aplikovat, ať už je to v důsledku nejednoznačného výkla-

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Mezinárodní účetní standardy (IFRS) se mohou zdát na první pohled nepřilíš složité a odlišné od českého účetnictví (CAS). Proveďte se úpravy a je sestavena účetní závěrka dle IFRS. Čím více však prakticky pracujete s těmito standardy, tím více zjišťujete, že tomu tak vůbec není a že IFRS jsou mnohem složitější než se na první pohled zdá. Při řešení praktických problémů se musí brát v patrnost základní filozofie těchto standardů

mích EU (dále jen kótované společnosti), sestavovat povinně účetní závěrku dle IFRS. Tento článek by měl čtenářům přiblížit jaké rozdíly jsou v sestavování účetní závěrky dle IFRS.

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky zahrnuje základní předpoklady, ze kterých vychází text IFRS. Koncepční rámec se týká cíle účetní závěrky, kvalitativních charakteristik,

deny v koncepčním rámci jsou: předpoklad neomezeného trvání společnosti, aktuální princip, konsistence v prezentaci, významnost, spolehlivost, přednost obsahu nad právní formou, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost, rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její vynaložení, věrný a pravdivý obraz.

Standard IAS 1 platí od 1. července 1998 a nahradil původní standard

IAS 1 – Zveřejňování účetních politik, IAS 5 – Informace, které by měly být zveřejněny v účetních standardech a IAS 13 – Vykazování krátkodobých aktiv a krátkodobých dluhů. Tento standard je poměrně krátký, ale prolínají se v něm všechny ostatní standardy a tento standard dá pak celé účetní závěrce její vnější podobu. Standard se vztahuje na všechny typy společností. Banky a finanční instituce pak použijí při sestavování účetní závěrky IAS 30 –



což je předřazení obsahu nad právní formou. Toto byl hlavní rozdíl, který jsme v českém prostředí do poslední novely zákona o účetnictví (rok 2002) neznali. Dnes je situace již příznivější, protože česká legislativa se snaží v hlavních konceptech přiblížit IFRS.

Dle poslední novely zákona o účetnictví je uloženo obchodním společnostem, které jsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů v členských ze-

středích vyjadřují přínos informací účetní závěrky, obsahu, způsobu rozoznání a oceňování základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky, pojetí a uchování kapitálu. Koncepční rámec pak vymezuje i hlavní uživatele účetní závěrky, kterými jsou převážně investoři, banky, dodavatelé a obchodní věřitelé, zákazníci, zaměstnanci, státní orgány a veřejnost.

Základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky, které jsou uve-

řejněny v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí.

Důležitá informace se týká obsahu účetní závěrky. Účetní závěrka zahrnuje 5 částí, které musí být vždy její součástí. Jedná se o rozvahu, výkaz zisků a ztrát, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o pohybu o peněžních tocích (cash flow) a přílohu. V české praxi se doposud nedává dostatečný důraz na výkaz o pohybu vlastního

kapitálu a na výkaz cash flow. Přičemž výkaz o pohybu vlastního kapitálu považují za velice důležitý pro uživatele účetní závěrky, protože se zde mohou promítat transakce spojené s pohybem kurzu, změny metody či opravy minulých let.

Další důležitou pasáží jsou definice aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Tyto definice česká legislativa doposud postrádá. Dle IAS 1 jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy definovány následovně:

Aktiva jsou zdroje, které společnost kontroluje, jsou výsledkem minulých skutečností a očekává se od nich budoucí ekonomický prospěch. Dalšími požadavky na uznání aktiv jsou: budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý; aktivum musí být spolehlivě ocenitelné a skutečnost, jejímž důsledkem je právo společnosti na prospěch již nastala.

Česká legislativa řeší odlišně co je a co není aktivum. Například zřizovací výdaje jsou dle CAS nehmotným majetkem a pokud se podíváme na definici aktiv dle IFRS, tak nám zřizovací výdaje tuto definici nesplní (zřizovací výdaje dle IFRS budou účtovány do nákladů).

Závazky jsou současné povinnosti společnosti, které vznikly jako důsledek minulých skutečností a po jejich vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přináší společnosti ekonomický prospěch. Dalšími požadavky na uznání závazků jsou: úbytek zdrojů, který přináší ekonomický prospěch, je dostatečně jistý, závazek je spolehlivě ocenitelný; skutečnost, jejímž důsledkem je povinnost společnosti, již nastala.

Vlastní kapitál je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků společnosti.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které je projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením dluhů. K tomuto dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Základní podmínka pro vykázání

výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

Další důležitý požadavek na účetní závěrku je srovnatelné období. Tady stojí za připomenutí, že pokud budou společnosti například poprvé sestavovat účetní závěrku dle IFRS k 31. 12. 2003, musí mít k dispozici srovnatelné údaje za minulé období, což je 31. 12. 2002 a pro přílohu aby mohly vykázat pohyby majetku a vlastního kapitálu, musí mít k dispozici počáteční zůstatky k 1. 1. 2002. Z výše uvedeného je vidět, že pokud se společnost rozhodne přejít na prezentaci dle IFRS je nutno se dostatečně předem na tento přechod připravit. Podrobně řeší danou problematiku nově vydaný IFRS 1.

Finanční výkazy nemají předepsaný formát. Základní kritéria pro sestavení rozvahy je členění na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Definice krátkodobého majetku je že se očekává, že bude aktivum prodáno nebo drženo z důvodu prodeje nebo spotřeby za normálního průběhu výrobního cyklu společnosti nebo je drženo z obchodních důvodů a očekává se, že bude realizováno do 12 měsíců od rozvahového dne, nebo se jedná o peníze či peněžní ekvivalenty, které nejsou v jejich použití nijak omezena. Všechna ostatní aktiva jsou pak charakterizována jako dlouhodobá.

U krátkodobých dluhů se očekává, že budou vypořádány v normálním průběhu výrobního cyklu společnosti a budou uhrazeny do 12 měsíců od rozvahového dne. Všechny ostatní dluhy by měly být charakterizovány jako dlouhodobé.

Rozvaha by měla minimálně zahrnovat:

(a) Pozemky a stavby, stroje a výrobní zařízení

- (b) Nehmotný majetek
- (c) Finanční majetek
- (d) Investice oceněné ekvivalenční metodou
- (e) Zásoby
- (f) Obchodní a jiné pohledávky
- (g) Peníze a peněžní ekvivalenty
- (h) Obchodní a jiné závazky
- (i) Daňová aktiva a dluhy
- (j) Rezervy
- (k) Dlouhodobé dluhy
- (l) Menšinové podíly
- (m) Vlastní kapitál

Podrobnější klasifikaci položek rozvahy je vhodné s přihlédnutím k principu významnosti uvést v příloze k účetní závěrce. Společnost by měla dále v příloze uvést následující údaje:

- (a) pro každou položku základního kapitálu
 - Počet autorizovaných akcií
 - Počet vydaných akcií plně splacených a nesplacených
 - Nominální hodnotu akcií nebo informaci, že akcie nemají nominální hodnotu
 - Porovnání počtu nesplacených akcií na počátku a konci roku
 - Práva, preference a omezení vtahující se k příslušné třídě, včetně omezení při výplatě dividend a splacení kapitálu
 - Vlastní akcie společnosti držené společností samotnou nebo jejími dceřinými a přidruženými společnostmi a
 - Akcie vyhrazené k vydání na základě opcí nebo prodejních smluv, včetně termínů a částek
- (b) popis, podstatu a účel každého rezervního fondu, který je součástí vlastního kapitálu
- (c) hodnotu dividend navržených nebo vyhlášených po rozvahovém dni před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění a
- (d) částku nepřiznaných prioritních dividend

Společnosti bez akciového kapitálu, např. partnerské společnosti by měly zveřejňovat obdobné informace, zejména pohyb v průběhu období v každé kategorii vlastního kapitálu a práva, preference

a omezení, týkající se každé kategorie vlastního kapitálu.

Výkaz zisku a ztráty by měl minimálně zahrnovat:

- (a) Výnosy
- (b) Výsledky provozních činností
- (c) Finanční náklady
- (d) Podíl na zisku a ztrátě přidružených podniků a společných podniků (joint venture) oceněny ekvivalenční metodou
- (e) Daňové náklady
- (f) Hospodářský výsledek z provozní činnosti
- (g) Mimořádný hospodářský výsledek
- (h) Minoritní hospodářský výsledek a
- (i) Hospodářský výsledek za účetní období

Společnost by měla zveřejnit ve výkazu zisku a ztrát nebo v příloze analýzu nákladů založenou na je-

jich druhovém nebo účelovém členění.

Při analýze nákladů podle druhů jsou náklady vykazovány podle druhů na základě své podstaty (např. odpisy, nákupy materiálu, přepravní náklady, mzdové náklady, náklady na reklamu). Tato metoda by měla být aplikována spíše v malých společnostech. Příklad klasifikace nákladů podle druhů:

- Tržby
- Ostatní provozní výnosy
- Změna stavu zásob výrobků a nedokončené výroby (pro účely IAS je změna stavu zásob výrobků a nedokončené výroby považována za úpravu nákladů)
- Spotřeba materiálu a surovin
- Mzdy
- Odpisy
- Ostatní provozní náklady
- Provozní náklady celkem
- Zisk z provozní činnosti

Analýza nákladů podle účelu (cost of sales)

Náklady jsou členěny podle svého účely (funkce). Toto členění poskytuje uživatelům lepší obraz o společnosti než druhové členění.

Příklad účelového členění nákladů:

- Tržby
- Náklady na prodej
- Hrubá marže
- Ostatní provozní výnosy
- Odbytové náklady
- Administrativní náklady
- Ostatní provozní náklady
- Zisk z provozní činnosti

Pokud společnost člení náklady účelově, měla by zveřejnit také další informace v druhovém členění, včetně odpisů a mzdových nákladů.

Změny ve vlastním kapitálu

Společnost by měla zveřejnit jako samostatnou součást finančních výkazů tento výkaz, který obsahuje:

- (a) čistý zisk nebo ztrátu za období
- (b) každou položku zisku a ztráty, nákladů a výnosů, která byla v souladu s ostatními standardy zaúčtována do vlastního kapitálu a součet těchto položek
- (c) kumulativní efekt změn v účetních politikách a oprav základních chyb v souladu se zněním IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech.
Dále by společnost měla zveřejnit v tomto výkaze nebo v příloze
- (d) kapitálové transakce s vlastníky a výplaty vlastníkům
- (e) stavy kumulovaných zisků a ztrát na počátku období a k rozvahovému dni a pohyb za období
- (f) porovnání účetní hodnoty každé položky vlastního kapitálu, emisního a ziskového a rezervních fondů na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každého pohybu

Výkaz cash flow – se sestavuje v souladu se samostatným standardem IAS 7 – Cash flow



Příloha k účetním výkazům by měla společnost:

(a) zveřejnit základní východiska při přípravování finančních výkazů a účetní metody aplikované pro hlavní transakce či události

(b) zveřejnit informace, požadované IFRS, pokud nejsou zveřejněny v jiných finančních výkazech

(c) zveřejnit další informace, které nejsou presentovány ve finančních výkazech a které jsou nezbytné pro věrný obraz o činnosti společnosti

Příloha má obvykle následující strukturu:

(a) Soulad s IFRS

(b) Oceňovací metody (measurement) a účetní metody

(c) Podpůrné informace k jednotlivým položkám finančních výkazů v pořadí, v jakém jsou uvedeny v příslušných výkazech

(d) Ostatní informace zahrnující podmíněné závazky, finanční položky a nefinanční položky

Zveřejnění účetních metod:

V této části přílohy by společnost měla uvést:

(a) Oceňovací metody (measurement) a základní principy pro sestavení finančních výkazů

(b) Každou specifickou účetní politiku, která je nutná pro srozumitelnost finančních výkazů

Společnosti mohou volit účetní metody v těchto oblastech

(a) účtování výnosů

(b) principy konsolidace, včetně dceřinných a přidružených společností

(c) podnikové kombinace

(d) společné podniky (joint ventures)

(e) vykazování a odepisování hmotných a nehmotných aktiv

(f) aktivace úroků a dalších nákladů

(g) stavební smlouvy

(h) investice do majetku

(i) finanční nástroje a investice

(j) leasing

(k) náklady na výzkum a vývoj

(l) zásoby

(m) daně, včetně odložené daně

(n) rezervy

(o) zaměstnanecké požitky

(p) převody cizích měn a hedging

(q) definice podnikatelských a geografických segmentů a základna pro alokaci nákladů mezi segmenty

(r) definice peněz a peněžních ekvivalentů

(s) inflační účetnictví

(t) státní dotace a granty

Dále by mělo být zveřejněno:

(a) sídlo společnosti, právní forma, země, kde je společnost registrována a adresa registrovaného místa či podnikání (pokud je odlišné)

(b) popis a podstata podnikání a hlavní aktivity

(c) jméno mateřské společnosti a jméno nejvyšší mateřské společnosti ve skupině

(d) počet zaměstnanců na konci období nebo průměr za období

Standard uvádí v příloze ilustrativní finanční výkazy.

Závěrem je nutno připomenout, že v tomto článku jsem se zabývala pouze IAS 1 a požadavky na zveřejnění dle tohoto standardu. Při sestavování účetní závěrky dle IFRS je nutno projít jednotlivé standardy, které ukládají další povinnosti na zveřejnění. Požadavky na sestavení účetní závěrky dle IFRS jsou především založeny na významnosti a na nutnosti uvedení té určité informace, která je důležitá pro uživatele této účetní závěrky. V českém prostředí je obsah účetní závěrky dán především legislativou, která vychází z požadavku státu.



Ilustrativní struktura finančních výkazů:

SKUPINA XYZ – ROZVAHA K 31. PROSINCI 20-2

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-2	20-1	20-1
AKTIVA				
Dlouhodobá aktiva				
Pozemky, budovy a zařízení	X		X	
Goodwill	X		X	
Výrobní licence	X		X	
Investice v přidružených podnicích	X		X	
Ostatní finanční aktiva	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Krátkodobá aktiva				
Zásoby	X		X	
Obchodní a jiné pohledávky	X		X	
Platby předem	X		X	
Peníze a jiné peněžní ekvivalenty	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Aktiva celkem		<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY				
Vlastní kapitál a rezervní fondy				
Upsaný kapitál	X		X	
Rezervní fondy	X		X	
Kumulované zisky/ztráty	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Menšinový podíl		X		X
Dlouhodobé závazky				
Úročené půjčky	X		X	
Odložená daň	X		X	
Penzijní závazky	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Krátkodobé závazky				
Obchodní a jiné závazky	X		X	
Krátkodobé půjčky	X		X	
Krátkodobá část úročených půjček	X		X	
Rezerva na záruky	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Vlastní kapitál a závazky celkem		<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>

(zdroj Mezinárodní účetní standardy 2000)

**SKUPINA XYZ – VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY PRO ROK UKONČENÝ
31. PROSINCE 20-2**

(ilustrující klasifikaci nákladů podle funkce - účelu)

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
Tržby	X	X
Náklady prodeje	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Hrubý zisk	X	X
Ostatní provozní výnosy	X	X
Odbytové náklady	-X	-X
Správní náklady	-X	-X
Ostatní provozní náklady	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Provozní zisk	X	X
Finanční náklady	-X	-X
Zisk z přidružených podniků	<u>X</u>	<u>X</u>
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Zisk po zdanění	X	X
Menšinový podíl	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Čistý zisk z běžných činností	X	X
Mimořádné položky	<u>X</u>	<u>-X</u>
Čistý zisk za období	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

(zdroj Mezinárodní účetní standardy 2000)

**SKUPINA XYZ – VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY PRO ROK UKONČENÝ
31. PROSINCE 20-2**

(ilustrující klasifikaci nákladů podle druhů)

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
Tržby	X	X
Ostatní provozní výnosy	X	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	-X	X
Práce prováděné společnostmi a aktivované	X	X
Spotřebované suroviny a materiál	-X	-X
Osobní náklady	-X	-X
Odpisy	-X	-X
Ostatní provozní náklady	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Provozní zisk	X	X
Finanční náklady	-X	-X
Zisk z přidružených podniků	<u>X</u>	<u>X</u>
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Zisk po zdanění	X	X
Menšinový podíl	<u>-X</u>	<u>-X</u>
Čistý zisk nebo ztráta z běžných činností	X	X
Mimořádné položky	<u>X</u>	<u>-X</u>
Čistý zisk za období	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

(zdroj Mezinárodní účetní standardy 2000)

SKUPINA XYZ – VÝKAZ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU ZA ROK UKONČENÝ 31. PROSINCE 20-2

(v tisících měnových jednotek)

	Základní kapitál	Emisní ažio	Fond z přecenění	Fond z přepočtů cizích měn	Kumulovaný zisk	Celkem
Stav k 31. prosinci 20-2	X	X	X	-X	X	X
Změny v účetních pravidlech					-X	-X
Přepracovaný stav	X	X	X	-X	X	X
Přírůstek z přecenění majetku			X			X
Úbytek z přecenění investic			-X			-X
Kursově rozdily				-X		
Čisté zisky nebo ztráty neuvedené ve výkazu zisku a ztráty			X	-X		X
Čistý zisk za období					X	X
Dividendy					-X	-X
Upsání základního kapitálu	X	X				X
Stav k 31. prosinci 20-1	X	X	X	-X	X	X
Úbytek z přecenění majetku			-X			-X
Přírůstek z přecenění investic			X			X
Kursově rozdily				-X		-X
Čisté zisky nebo ztráty neuvedené ve výsledovce			-X	-X		-X
Čistý zisk za období					X	X
Dividendy					-X	-X
Upsání základního kapitálu	X	X				X
Stav k 31. prosinci 20-2	X	X	X	-X	X	X

(zdroj Mezinárodní účetní standardy 2000)

Alternativní metoda předkládání změn ve vlastním kapitálu-je ilustrována (následně)?

SKUPINA XYZ – VÝKAZ UZNANÝCH ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK UKONČENÝ 31. PROSINCE 20-2

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
Přírůstek / (úbytek) z přecenění majetku	-X	X
Přírůstek / (úbytek) z přecenění investic	X	-X
Kursově rozdily z převodu účetních závěrek zahraničních jednotek	-X	-X
Čisté ztráty neuvedené ve výsledovce	<u>X</u>	<u>X</u>
Čistý zisk za období	<u>X</u>	<u>X</u>
Celkem uznané zisky a ztráty	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Důsledky změn v účetní politice		<u><u>-X</u></u>

(zdroj Mezinárodní účetní standardy 2000)

Výše uvedený příklad ilustruje přístup, který předkládá ty změny ve vlastním kapitálu, které reprezentují zisky a ztráty rozvedené v samostatné části účetní závěrky. Při tomto přístupu se porovnání počátečního a konečného stavu základního kapitálu, rezervních fondů a kumulovaného zisku, ilustrované na předchozí stránce, uvádí v komentáři k účetním výkazům.

Ing. Irena Liškařová

du či neprovázanosti platných právních předpisů, nebo v důsledku pochybností o skutečné podstatě či ekonomickém charakteru posuzovaných transakcí či skutečností. Odpovědnost za tato osobní rozhodnutí zůstává a do budoucna zůstane i nadále na jednotlivých auditorech, kteří byli realizací auditorské zakázky pověřeni a toto pověření přijali.

Ve vztahu ke konkrétní aplikaci § 7 odst. 2 zákona o účetnictví upozorňujeme na skutečnost, že ustanovení § 7 odst. 2 nelze implicitně chápat jako jednoduchou oporu pro odklon od účetních metod předepsaných prováděcími právními předpisy. V úvodu tohoto ustanovení je totiž naprosto jednoznačně zdůrazněno, že zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Pokud se tedy účetní jednotka rozhodne ve výjimečných případech postupovat odchylně, musí pro to mít dostatečně pádné důvody a auditor se z hlediska posouzení takové situace musí na základě uplatněných auditorských postupů sám vypořádat s posouzením, zda byl takovýto postup v dané situaci vhodný (resp. jediný možný) či nikoliv.

Dostáváme se tak konečně ke zveřejnění obsahové náplně onoho výkladového stanoviska, které vyvolalo takové pochybnosti o odvaze Výboru pro metodiku postavit se za členy KA ČR v případě individuálního přístupu k uplatňování účetních metod odchylných od metod, předepsaných platnými prováděcími předpisy. Necht si čtenáři sami vytvoří názor na to, zda vůbec může Výbor pro metodiku jako jeden z orgánů Komory auditorů ČR vydat jiné stanovisko, než jaké v daném případě vydal. Na posledním jednání Výboru pro metodiku bylo toto výkladové stanovisko znovu přezkoumáno, a nebyl shledán žádný důvod na něm cokoliv měnit.

Výchozí situace

Společnost A je mateřskou společností společnosti B a vlastní akcie

představující podíl 96,05 % na základním kapitálu společnosti B. Obě společnosti mají účetní období počínající 1. července 2002 a končící 30. červnem 2003. Bylo rozhodnuto zahájit přípravné kroky pro převzetí jmění společnosti B společností A. Pro tyto účely vyhotovují obě společnosti účetní závěrku k 30. červnu 2003 s tím, že k převzetí dojde k 1. červenci 2003 a k tomu datu bude také sestavena zahajovací rozvaha.

V průběhu auditu dostal auditor pouze znalecký posudek, který je označen jako znalecký posudek ve věci stanovení hodnoty jedné akcie společnosti B a za účelem převodu jmění na akcionáře dle § 220p, odstavce 2 Obchodního zákoníku. V závěru tohoto posudku uvádí mimo jiné znalec hodnotu vlastního kapitálu a následně hodnotu jedné akcie. Hodnota vlastního kapitálu stanovená znalcem je o významnou částku nižší, než je hodnota vlastního kapitálu dle účetnictví společnosti B k 30. červnu 2003 po všech úpravách navržených auditorem.

Problémové okruhy

Otázka I) - Je či není možno považovat znalecký posudek za ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou (znalecký posudek je založen na metodě diskontovaných výnosů a neuvádí tedy nic ke konkrétním majetkovým položkám společnosti B)?

Podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „ZoÚ“), se reálnou hodnotou oceňuje v případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy **majetek a závazky** (zákon přitom vychází z koncepce jednotlivých složek majetku a závazků, tak jak vyplývá z uvozující věty § 27 odst. 1 ZoÚ), přičemž tento požadavek se uplatňuje na základě ustanovení § 24 odst. 2 ZoÚ i na jiná aktiva a pasiva. Pokud tedy znalec vypracoval znalecký posudek ve věci stanovení hodnoty jedné akcie společnosti, ze kterého vyplývá pouze hodnota vlastního kapitálu, resp. hodnota jedné akcie, nelze tento posudek implicitně považovat za ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou. Primárním cílem takového posudku je totiž naplnění

povinnosti uložené § 220p zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „ObchZ“), a jeho smyslem tudíž není stanovení reálné hodnoty majetku a závazků, ale pouze doložení výše vypořádání v penězích, poskytovaného menšinovým vlastníkům. Pokud tedy není možné z tohoto posudku dovést další informace, které by sloužily ke spolehlivému stanovení reálné hodnoty majetku a závazků, nelze tento posudek pro účely přecenění majetku a závazků na reálné hodnoty použít. Uplatněná metoda, na které je posudek v daném případě založen, není relevantní.

Otázka II) - Pokud není tento posudek možno považovat za ocenění majetku a závazků společnosti B reálnou hodnotou, je možné uzavřít účetnictví společnosti B bez ocenění majetku reálnou hodnotou?

Podle odst. 3 čl. XX. Úvodních ustanovení Opatření č.j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „Opatření“), se v případech, kdy obchodní zákoník vyžaduje ocenění jmění, promítne toto ocenění do konečných účetních závěrek zanikajících účetních jednotek (ve smyslu § 27 odst. 1 písm. d) ZoÚ), a tím následně do zahajovací rozvahy nástupnické účetní jednotky. Protože převod jmění na společníka podle § 220p ObchZ nepatří mezi způsoby přeměny, u kterých je vyžadováno ocenění jmění, nelze postupovat podle výše uvedeného odstavce, a ocenění majetku a závazků reálnými hodnotami z titulu uplatnění ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) ZoÚ v účetní závěrce společnosti B sestavené k datu předcházejícímu rozhodnému dni se neprovádí.

Otázka III) - Pokud je možno uzavřít účetnictví společnosti B bez ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou (tedy pokud odpověď na předchozí otázku zní „ano“), je možno uzavřít účetnictví společnosti B, aniž by byla vzata v potaz skutečnost, že v době uzavření účtů je k dispozici ocenění znalce, které vyčísluje hodnotu vlastního kapitálu v částce významně nižší, než je vykazováno v účetnictví?

Podle našeho názoru by v důsledku této skutečnosti mohly vznik-

nout významné pochybnosti o naplnění požadavku věrného a poctivého obrazu, který má účetní závěrka podávat o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Účetní jednotka by se proto v rámci sestavování účetní závěrky měla vypořádat s otázkou, kde spočívají příčiny snížení hodnoty vlastního kapitálu dle posudku znalce v porovnání s údaji, vykazovanými v účetnictví, a účetní závěrku popřípadě odpovídajícím způsobem upravit či doplnit.

Otázka IV) - Pokud odpověď na předchozí otázku zní „ne“ a přitom není třeba ocenění reálnou hodnotou, jakým způsobem by v účetní závěrce společnosti B jako společnosti zanikající bez likvidace měla být skutečnost tohoto ocenění vlastního kapitálu zobrazena?

Na tuto otázku není možné bez analýzy podstaty snížení hodnoty vlastního kapitálu vyplývajícího ze znaleckého posudku odpovědět. Účetnictví disponuje celou řadou nástrojů, kterými lze na tuto situaci reagovat (rezervy, mimořádné odpisy majetku, opravné položky, apod).

Otázka V) - Domníváte se, že máme preferovat uvedené opatření Ministerstva financí před ustanovením Zákona o účetnictví a když ano, tak proč?

Při zpracování našeho stanoviska jsme vycházeli z předpokladu, že Opatření bylo vydáno v souladu se ZoÚ. Podle našeho názoru navíc přístup popsáný v Opatření odpovídá ekonomické realitě převodu jmění na společníka podle § 220p ObchZ. Tato forma přeměny znamená ve své podstatě určitou formu

restrukturalizace skupiny (ve smyslu vyloučení vztahu mezi dvěma samostatnými subjekty), doprovázenou zjednodušením vlastnické struktury, která nezakládá věcné důvody pro provedení přecenění majetku a závazků zúčastněných účetních jednotek. Případný rozpor mezi ZoÚ a Opatřením je záležitostí právního výkladu, který Komoře auditorů ČR nepřisluší provádět.

Otázka VI) - Domníváte se, že tento případ je natolik výjimečný, že naplňuje úmysl zákonodárce při formulaci uvedené věty § 7, odstavce 2 Zákona o účetnictví?

S ohledem na stanovisko k předcházejícímu dotazu považujeme tuto otázku za irelevantní.

Ing. Irena Pittermannová
předsedkyně Výboru pro metodiku Komory auditorů České republiky

diskuse

Důsledky převodu majetku z příspěvkových organizací na obchodní společnosti

V současné i budoucí době lze očekávat transformaci řady příspěvkových organizací (dále PO) na obchodní společnosti, zpravidla kapitálového typu akciových společností či s. r. o. (dále OS). Z právního hlediska se nejedná o přímou transformaci s tím, že by OS byla právním nástupcem PO. Zřizovatel musí PO zrušit, majetek a závazky přejdou na zřizovatele a následně zřizovatel založí OS (buď nejprve základním nepeněžitým vkladem a následně nepeněžitým vkladem majetku a závazků ve zvoleném rozsahu pocházejících ze zrušené PO do již vzniklé OS, nebo jednorázovým nepeněžitým vkladem příslušných aktiv a závazků).

Jedním ze složitých problémů takové transformace je převod dlouhodobého majetku (dále DM) a je-

ho zařazení ve správné výši do OS. Nejprve se věnujeme **účetní stránce** tohoto problému.

Pro DM, jeho oceňování, zařazování, odpisování a vyřazování jsou rozhodující tyto předpisy: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, Opatření MF čj. 283/76 104/2000, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace (platnost Opatření končí 31. 12.

2003) a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (všechny normy jsou míněny ve znění pozdějších úprav).

Dle ZÚ § 28 odpisují účetní jednotky mající vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo majetkem územně samosprávných celků (dále ÚSC), není-li stanoven v zákoně jinak. O tomto majetku, zpravidla PO svěřeným k obhospodařování, se účtuje a odpisuje v souladu s účetními metodami.

PO účtují a odpisují majetek svěřený do správy zřizovatelem a majetek vlastní (pokud jej mohou nabývat). Neodpisují majetek, který spravují na základě smlouvy o výpůjčce se zřizovatelem. Tyto smlouvy se postupně začínají používat v důsledku snahy ÚSC účinněji řídit

proces reprodukce DM, který mají ve vlastnictví. Účetní odpisy majetku totiž prohlubují PO ztrátu, která je součástí poskytovaných dotací příspěvkovým organizacím. Zrušením této povinnosti mohou ÚSC ve větším rozsahu řídit průběh reprodukce majetku a soustřeďovat prostředky na řešení rozhodujících rozvojových aktivit, či překonávání krizových situací.

V případě uzavření smluv o výpůjčce se majetek převádí z účetnictví PO do účetnictví majitele (ÚSC), který jej bude účetně odpisovat. Do té doby ÚSC o svěřeném majetku PO neúčtuje a nevede jej v žádné své další evidenci (viz Stanovisko MF k problematice vlastnictví PO zřízených obcí a krajem čj. 124/43 515/2002 – domnívám se však, že vlastník může svůj majetek svěřený PO v podpůrné evidenci sledovat).

Pokud jde o způsob odpisování, účetní jednotka odpisuje dle interního odpisového plánu schváleného zřizovatelem. Účetní odpisy proto nevyjadřují často skutečný průběh reprodukce majetku, neboť zřizovatel ovlivňuje odpisové plány z podobného důvodu, jako jiní zřizovatelé přecházejí na smlouvy o výpůjčkách (omezení plošných provozních dotací ke krytí ztráty PO z titulu účetních odpisů).

PO vedou povinně kategorií Drobného dlouhodobého nehmotného majetku (od 7 do 60 tis. Kč) a Drobného dlouhodobého hmotného majetku (od 3 do 40 tis. Kč). Nevyskytuje se kategorie drobného (ne)hmotného majetku (u podnikatelů se ve Vyhlášce 500/2000 Sb., tato kategorie vyskytuje v souvislosti s nižší hodnotou movitého majetku a jeho souborů než hodnotou stanovenou účetní jednotkou pro tuto kategorii DHM). PO si tudíž nemohou stanovit libovolně ani spodní, ani horní hranici DM. Specifikou PO (a dalších neziskových organizací) je skutečnost, že pořizovací cena DM se nesnižuje o investiční dotace. V pojetí technického zhodnocení nejsou mezi PO a OS vážnější rozdíly.

Specifický je dále případ svěřeného majetku, který před tím již využíval ÚSC a účetně jej neodpisoval. PO musí dopočítat odpisy a zařadit majetek do svého účetnictví jako zčásti odepsaný.



Shrme-li dosavadní, lze konstatovat, že PO účetně odpisují tento majetek:

- svěřený zřizovatelem do správy (bezplatné poskytnutí)
- vlastní majetek, získaný
 - darem
 - děděním
 - vlastní činností z vlastních zdrojů doplňkové činnosti (po souhlasu zřizovatele)
- pronajatý majetek (v každém případě pro doplňkovou činnost, v hlavní dotované činnosti by pronájem od zřizovatele za úplatu vedl k protisměrným finančním tokům proti dotacím, proto se nájemní vztah odmítá).

Majetek získaný do bezplatného užívání na základě výpůjčky neodpisuje PO, ale vlastník (ÚSC). Zákon o účetnictví v souvislosti s odpisy (§ 28) uvádí v této souvislosti smlouvu o výpůjčce uzavřenou na dobu zajištění závazku převodem práva nebo nabytí vlastnictví v jiný moment než dodání (zboží). Smlouva o výpůjčce mezi ÚSC a PO do této kategorie nepatří a proto by PO neměla vypůjčený majetek odpisovat.

Odpisy daňové jsou složitou kategorií, navíc se liší u státních PO a PO zřízených ÚSC. Základní motto problémů je obsaženo v ZDP § 28 odst. 1: „Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu (dále jen „vlastník“).“ Je oproti ZÚ vynecháno právo hospodaření s majetkem ÚSC. Do 31. 12. 2000 byl text § 28 odst. 1 jiný a dlouhodobý majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnic-

ké právo nebo právo hospodaření – s odvolávkou na § 761 odst. 1 obchodního zákoníku. Z odvolávky vyplývá, že „právo hospodaření státních organizací se řídí dosavadními předpisy...“. Novela § 28 proto jen upřesňuje v textu zákona pravidlo, které před tím vyplývalo z odkazu pod čarou, nestátní PO proto neměly ze svěřeného majetku uplatňovat daňové odpisy ani před rokem 2001. Plně pochopit filozofii tohoto ustanovení, tak jak ji chápe zákonodárce, je možné po prostudování statě „Mýty a fakta o finančním hospodaření, majetku a daních státních a nestátních příspěvkových organizací“, jejímiž autory jsou ing. Dagmar Lešenarová a ing. Ladislav Pavlík. Stať byla uveřejněna v časopise Finanční a daňový bulletin č. 1/03.

Státní příspěvkové organizace (zřizované nejvíce ministerstvy, dříve též již zaniklými okresními úřady jako organizačními složkami státu) hospodaří s majetkem ČR, nemají vlastní majetek, nejsou schopny jej nabývat, všechn jimi pořízený majetek se stává státním, včetně darovaného. Stát však není přímo schopen jako právnická osoba provádět přímý výkon vlastnických práv ke státnímu majetku a sám za sebe podávat daňová priznání. Státní PO realizují proto výkon vlastnických práv za vlastníka, tj. stát.

Nestátní příspěvkové organizace sice spravují majetek ÚSC, avšak obec i kraj jsou schopny svůj majetek přímo spravovat, nabývat jej, pečovat o něj a prodávat ho. Nestátní PO jsou na rozdíl od státních PO schopny majetek také nabývat – např. na základě darů, nebo pořízením ze zdaněných výnosů z doplňkové činnosti (se souhlasem zřizovatele).

Pro vysvětlení – zřizovací listiny definují, co je hlavní činností (posláním) PO a jakou může provozovat doplňkovou (hospodářskou) činnost. Hlavní činnost není převážně předmětem daně z příjmů. Předmětem daně z příjmů je příjem z reklamy, z nájemného, z doplňkové činnosti a z toho druhou hlavní činností, která je zisková.

Základní rozdíl mezi státními a nestátními PO tudíž spočívá v tom, že jsou řízeny jinými rozpočtovými pravidly (zákon č. 218/2000 Sb., a zákon č. 250/2000 Sb.) a že státní PO hospodaří se státním majetkem a nestátní PO hospodaří převážně s majetkem obcí a krajů. Stát ač je vlastníkem nemůže přímo spravovat svůj majetek a dává ho proto do obhospodařování mj. státním PO, kraj či obec je také vlastníkem majetku a také ho dává (svěřuje) do obhospodařování nestátním PO. Autoři statě vidí zásadní rozdíl v tom, že stát není schopen svůj majetek přímo obhospodařovat, kdežto ÚSC jsou toho schopny. Rozdíl tedy není ve vlastnictví (státní ani nestátní PO většinu majetku nevlastní), ale ve schopnosti či neschopnosti jej přímo obhospodařovat. Dle našeho názoru není ani kraj schopen např. přímo obhospodařovat svůj majetek, každý kraj zřídil stovky PO, kterým svůj majetek svěřil, nicméně rozlišovací kritérium obsažené v zákoně je tímto málo přesvědčivým způsobem vysvětlováno.

Důsledek tohoto rozlišení se projevuje v daňovém odpisování – zjednodušeně řečeno: státní PO daňově odpisují, nestátní PO daňově neodpisují (účetně odpisují všechny PO). Nyní podrobněji.

Státní PO hospodaří s majetkem státu a zabezpečují přímý výkon vlastnických práv. Dosahují-li v souvislosti s jeho užíváním zdanitelných příjmů, mají právo přiměřeně s poměrem jeho využití v dané souvislosti uplatňovat jménem vlastníka daňové odpisy z majetku státu. Znamená to, že daňové odpisy uplatní PO z doplňkové činnosti a ze ziskové hlavní činnosti.

Nestátní PO hospodaří s majetkem obcí a krajů. Majetek jim svěřený zřizovatelem do správy nevlastní a proto jej daňově neodpisují. Majetek vlastní daňově odpisovat mohou. V doplňkové činnosti vždy.

V hlavní činnosti, je-li zčásti využíván majetek vlastní a hlavní činnost je zisková, měly by být, dle našeho názoru, podílově uplatněny i daňové odpisy. Při ztrátové hlavní činnosti, i kdyby byl zčásti využíván vlastní majetek, nelze daňové odpisy využít vůbec. Jelikož je hlavní činnost většinou ztrátová a vlastní majetek je používán zčásti pro hlavní i doplňkovou činnost, půjde o klíčování odpisů podle vhodného kritéria (počet ujetých km, počet hodin strojového času apod.).

Daňové odpisy se od roku 1997 u všech PO provádějí z pořizovací ceny snížené o poskytnuté dotace.

Rozdíl v daňovém odpisování ukážeme na příkladu největších rozdílů, tj. při ziskové hlavní činnosti. Předpokládejme zjednodušeně, že státní i nestátní PO má shodné účetní odpisy ve výši 100 (vlastní majetek používá nestátní PO jen ve vedlejší činnosti), z toho v hlavní činnosti 80 a v doplňkové 20.

- Státní PO uplatní daňové odpisy ve výši 100
- Nestátní PO uplatní daňové odpisy jen ve výši 20, neboť z cizího majetku nemůže uplatnit daňový odpis, i když příjem ze ziskové hlavní činnosti podléhá dani z příjmu; tím je popřena základní zásada § 24 odst. 1 ZDP, podle které se „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem...“.

Postup je však v souladu s § 28 odst. 1 ZDP, jak jsme již uvedli. Nestátní PO si tudíž, na rozdíl od státní, uplatní položku zvyšující základ daně o 80 jednotek.

Promítneme-li tuto zásadu do změny zřizovatele, ke které došlo k 1.1.2003 převodem např. okresních nemocnic pod kraje na základě zákona č. 290/2002 Sb., pak nemocnice, která nepotřebovala dotace, neboť nehospoďala se ztrátou, uplatnila v našem případě v roce 2002 daňový náklad z odpisů 100 (předpokládáme existenci doplňkové činnosti). V roce 2003, pokud dosáhne stejných výsledků, zvýší svůj základ daně o připočitatelnou položku 80 (odpisy z hlavní činnosti za předpokladu, že doplňková činnost byla prováděna z vlastního majetku).

Technické zhodnocení nemohou nestátní PO v hlavní činnosti odpisovat, neboť nejsou ani vlastníky majetku, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno, ani nemají tento majetek v nájmu a nemohou být tudíž smluvně zavázáni k provádění a odpisování technického zhodnocení pronajimatelem. Jinak je tomu v doplňkové činnosti, pokud jsou vlastníky zhodnocovaného majetku. Státní PO mohou technické zhodnocení daňově odpisovat obdobně jako původní majetek (pořizovací cena se snižuje o dotace).

Zůstatková cena se uplatňuje v daňovém základu jako daňová zůstatková cena, tj. rozdíl mezi vstupní cenou dlouhodobého majetku a celkovou výší odpisů. Jestliže PO uplatňují jako výdaj (náklad v základu daně z příjmů jen poměrnou část ročních odpisů), pro výpočet zůstatkové ceny se vychází z celého, nezkrácené výše ročních odpisů (prodejní cena se také nekrátí). V případě, že majetek se vůbec nezačal daňově odpisovat, je zůstatková cena rovna vstupní ceně.

Vstupní cena majetku, který nelze podle ZDP odpisovat, je součástí základu daně z příjmů pouze do výše příjmu z prodeje. Ziskový prodej se stává předmětem daně z příjmů, ztrátový prodej nikoliv (nejedná se však o daňový případ nestátní PO, ta prodej, jak již bylo řečeno, pro vlastníka – ÚSC jen zprostředkovává).

Dosud uvedené je základem pro posouzení, jaká bude u OS **účetní a daňová odpisová základna DM** vloženo zakladatelem formou nepeněžitěho vkladu do OS.

Účetní odpisová základna bude ve výši znaleckého ocenění nepeněžitěho vkladu. Bude-li ocenění provedeno individuálně, základem budou individuálně přeceněné ceny jednotkového DM nebo jeho souborů. Bude-li ocenění celostní, vznikne oproti individuálním cenám rozdíl, který by se zavedl na účet např. 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku a odpisoval by se rovnoměrně 15 let (výnosové metody však budou - vzhledem k převažující neziskovosti PO – použity spíše okrajově).

Převezmou-li se v nějaké formě účetní ceny, půjde o zůstatkové ceny, nikoliv o přenesení pořizova-

cích cen a opravek. Odpisová základna bude proto nižší než pořizovací ceny, pokud účetní odpisování bylo zahájeno. Výši odpisů si zvolí účetní jednotka svým předpisem s ohledem na dodržení principu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Totéž se týká stanovení účetních limitů pro DNM a DHM. DDNM a DDHM OS vést nemusí, záleží na spodní hranici pro DNM a DHM (může pak mít v rámci dlouhodobého majetku analytiku pro bývalý drobný dlouhodobý majetek, který však musí být odpisován, nelze jej jednorázově zahrnout do nákladů). Zcela odepsaný majetek nad limit DNM a DHM bude zařazen proti stoprocentním oprávkám.

Účetní odpisová základna musí být snížena o dotace, které na pořízení takového majetku (a jeho technického zhodnocení) byly od roku 1997 poskytnuty.

Daňová odpisová základna by se měla řídit podle našeho názoru podle těchto pravidel:

- Majetek, který nebyl vůbec daňově odpisován (např. v hlavní činnosti nestátních ÚSC) lze považovat za majetek, u kterého bylo daňové odpisování přerušeno od počátku a začne se daňově odpisovat z účetní pořizovací ceny
- Majetek nestátních ÚSC, který byl částečně odpisován (byl vlastnictvím ÚSC a zčásti byl využíván pro doplňkovou činnost) bude kontinuálně dále odpisován daňovými odpisy „v dalších letech odpisování“ až do odepsání vstupní ceny

- Majetek nestátních a státních PO plně využívaný v doplňkové činnosti bude podléhat pokračování v daňovém odpisování až do odepsání vstupní ceny (u státních PO vždy, u nestátních, byl-li vlastněn PO)
- Majetek státních PO používaný v hlavní činnosti a daňově odpisovaný v letech dosahování zisku z hlavní činnosti bude považován za majetek, u kterého bylo případně přerušováno daňové odpisování v některých letech a v a. s. bude dále pokračováno v daňovém odpisování
- Jestliže majetek státních PO přešel pod ÚSC a následně se stal předmětem nepeněžitýho vkladu, po dobu jeho „pobytu“ v ÚSC se přerušuje daňové odpisování (mimo doplňkové činnosti a hlavní ziskové činnosti, pokud pro ni byl použit vlastní DM)
- Technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu majetku, u státních PO bylo zřejmě většinou odpisováno, u nestátních PO většinou odpisováno nebylo (chybí vlastnický titul), neodepsaná část technického zhodnocení se dle povahy u OS doodepíše
- Pokud byl majetek účetně převeden z PO na ÚSC (např. v rámci smlouvy o výpůjčce), zohlední se za tu dobu případně uplatněné daňové odpisy

U každého majetku se od roku 1997 je potřebné zjistit, zda byla poskytnuta dotace a o ni snížit odpisovou základnu.

Dlouhodobý nehmotný majetek ZDP od roku 2001 neupravuje, účetní odpisy měly daňovou účinnost. I u tohoto majetku platí zásada vlastnictví a neodpisování v rámci ztrátové hlavní činnosti. Navíc nehmotný majetek musel být pořízen úplatně, aby mohl být předmětem daňového odpisování. Od roku 2004, bude-li schválena novela ZDP, bude opět daňové odpisování nehmotného majetku regulováno ZDP, budou opět stanoveny klasické daňové limity pro DNM.

Z rozdílných daňových a účetních odpisů v OS budou vyplývat rozdíly uplatňované jako korekční položky základu daně v daňovém přiznání. Rozdíly budou vyplývat i z toho, zvolí-li účetní jednotka jiné účetní, než daňové limity pro DHM a DNM.

Závěr

Svého druhu transformace PO na OS přinese řadu problémů mj. do správného včlenění DM do zahajovací rozvahy OS (resp. do účetnictví OS, bude-li hlavní nepeněžitý vklad proveden po vzniku OS). Do inventárních karet jednotlivého majetku, či jeho souborů, bude muset být zanesena správná účetní i daňová vstupní cena, od které se budou odvíjet účetní a daňové odpisy.

Tyto údaje budou důležité i pro správné vykázání pohybu a zůstatků v účtové skupině 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka, pokud bude OS podléhat auditu účetní závěrky.

Ing. Jirí Řehák
auditor, č. osv. 980
HZ Praha



Povinnost placení záloh na daň silniční nevýdělečnými organizacemi

Předkládá:

Ing. Jaromír Adamec, daňový poradce, č. osvědčení 1445
Ing. Růžena Růžičková, daňový poradce, č. osvědčení 1668

1. Definice základních pojmů

Používá-li tento příspěvek pojem „nevýdělečná organizace“ pak se jím rozumí ty daňové subjekty - právnické osoby, vymezené v § 18 odstavce 8 zák.č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Používá-li tento příspěvek pojem „ztrátová hlavní činnost“, pak se jím rozumí činnost vyplývající z jejího poslání stanovená zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší, než příjmy s ní související.

Používá-li tento příspěvek pojem „zisková hlavní činnost“, pak se jím rozumí činnost vyplývající z jejího poslání stanovená zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním této činnosti jsou nižší, než příjmy s ní související.

Zda-li je hlavní činnost zisková posuzuje daňový subjekt za zdaňovací období jako celek. Pokud je navíc jednotlivá činnost v rámci téhož druhů činností prováděna jak za ceny vyšší než související výdaje, tak i za ceny nižší než související výdaje, pak předmětem daně z příjmů jsou příjmy z té části činnosti, která je prováděna za ceny vyšší než související výdaje. Může tak vzniknout i situace, kdy bude jednotlivá činnost za zdaňovací období jako celek ztrátová, avšak část příjmů z ní ply-

noucí bude předmětem daně z příjmů právě s ohledem na výše uvedené kritérium.“

2. Popis problematiky

Předmětem daně silniční jsou:

- vozidla, kterým je přidělena státní poznávací značka v České republice nebo jsou evidována v zahraničí a zároveň
- jsou používána nebo určena k podnikání (odvolávka na § 2 a 6 zák. 513/91 Sb.)
- nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti (odvolávka na § 7 zákona 586/92 Sb.)
- nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním
- nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daní z příjmů (odvolávka na § 18 odst. 3 zák. 586/92 Sb.)

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že vozidlo nevýdělečné organizace může být předmětem daně silniční v těchto případech

- a) nevýdělečná organizace vykonává hospodářskou činnost, je tedy zároveň podnikatelem, a vozidlo je určeno pro tuto hospodářskou činnost, resp. používáno v přímé souvislosti s ní
- b) vozidlo je nevýdělečnou organizací užíváno k ziskové hlavní činnosti

V další části příspěvku budeme uvažovat o nevýdělečné organizaci provozující pouze hlavní činnosti (bez ohledu na počet jejich druhů) vyplývající z jejího poslání, stanovené zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami a zároveň je tato nevý-

dělečná organizace zapsána v technickém průkaze vozidla a toto používá pro svou hlavní činnost.

V § 18, odst. 6 se uvádí, že u nevýdělečné organizace se posuzuje splnění podmínky, že náklady vynaložené v souvislosti prováděním hlavní činnosti, jsou vyšší nebo nižší, za celé zdaňovací období. Praktická aplikace zákona tedy znamená, že po skončení zdaňovacího období zjistí nevýdělečná organizace zda její hlavní činnost je zisková či ztrátová a tudíž zda její příjmy budou předmětem daní z příjmů nebo nebudou. Dosažení zisku v hlavní činnosti (i jednotlivě) nese s sebou povinnost podat daňové přiznání k dani silniční a zaplatit silniční daň.

Placení záloh ovšem není tak jednoduché. Před splatností každé zálohy na daň silniční nevýdělečná organizace předběžně vyhodnotí svoje hospodaření za příslušnou část roku a shledá předpoklad, že

- a) její hlavní činnost může dosáhnout zisku i za celé zdaňovací období a tudíž zaplatí zálohu na daň silniční za rozhodné období předcházejícího čtvrtletí.
- b) její hlavní činnost dosáhne ztráty a tudíž nezaplatí zálohu.

Po skončení zdaňovacího období mohou nastat následující varianty:

1. hlavní činnost je zisková a nevýdělečná organizace má zaplacenou zálohu
2. hlavní činnost je ztrátová a nevýdělečná organizace nemá zaplacenou zálohu
3. hlavní činnost je ztrátová a nevýdělečná organizace má zaplacenou zálohu

4. hlavní činnost je zisková a nevýdělečná organizace nemá zaplacený zálohy

První dvě varianty nepřinášejí žádné problémy.

Varianta 3 je z pohledu správce daně taktéž bezproblémová, neboť přeplatek na dani silniční může nevýdělečná organizace požadovat zpět (na základě podaného nulového přiznání). Poněkud jiný náhled na to bude mít nevýdělečná organizace, neboť na rozdíl od ostatních poplatníků, kteří platili (či byli povinni platit) zálohy na daň a bylo zřejmé, že jimi zaplacená záloha bude součástí jejich daňové povinnosti, nevýdělečná organizace platila aniž definitivně věděla, zda zaplacená záloha bude součástí její daňové povinnosti.

Zde spatřuji nesrovnalost v zákoně, protože každý jiný poplatník (mimo nevýdělečné organizace) platí zálohu v situaci, kdy je definitivně jisté že tato platba je součástí jeho daňové povinnosti a tudíž se nemůže stát v budoucnu přeplatkem.

Varianta 4 povede správce daně k penalizaci nevýdělečné organizace za neplacení záloh, ač v průběhu roku nevýdělečná organizace z vedeného účetnictví zjišťovala předpoklad, že hlavní činnost dosáhne ztráty.

Zde spatřuji jakousi mutaci výše uvedené nesrovnalosti v zákoně tím, že se posuzuje to, zda se vozidlo stane předmětem daně silniční až při uzavření účetního období a podle této skutečnosti se dovozuje, zda měly být nevýdělečnou organizací placeny zálohy na tuto daň. A právě vzhledem k tomu, že tuto podmínku není objektivně možné posoudit v momentě splatnosti zálohy považuji toto za nesrovnalost.

3. Závěr

Doporučuji přijmout následující stanovisko:

„Pokud nevýdělečná organizace používá vozidlo pouze pro činnosti vyplývající z jejího poslání stanovené zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami a po skončení zdaňovacího období zjistí, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou nižší, než příjmy s nimi související a tudíž vozidlo je

z tohoto důvodu předmětem daně silniční, nepředepíše správce daně z tohoto důvodu penále za neplacení záloh s odkazem na § 55a odst. 1 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Požádá-li takovýto poplatník daně silniční v souladu s ustanovením § 17 odst. 3 o upuštění od placení záloh na daň, správce daně této žádosti vyhoví.“

Výše uvedené stanovisko doporučuji publikovat jako pokyn řady D ve Finančním zpravodaji MF ČR.

Nad rámec tohoto stanoviska navrhuji při nejbližší novelizaci zákona o dani silniční upravit povinnost placení záloh na daň v § 10 následovně:

„Zálohy na daň se neplatí, pokud nevýdělečná organizace používá vozidlo pouze pro činnosti vyplývající z jejího poslání stanovené zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.“

Stanovisko MF

Ačkoliv je v § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů uvedeno, že splnění podmínky (předmětem daně jsou i příjmy z činností, pokud výnosy z nich plynoucí jsou vyšší než náklady) se posuzuje za celé zdaňovací období, je třeba respektovat speciální zákon, resp. ustanovení § 8 zákona o dani silniční. Podle tohoto ustanovení **vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž u těchto subjektů příjmy převyšují související vynaložené náklady.** Z tohoto důvodu je třeba, aby nezisková organizace u činností, u nichž je na základě cenových kalkulací předpoklad zisku, sledovala (účtovala) příjmy a související výdaje (náklady) měsíčně. Tím bude zaručeno, že poplatník ve stanovených termínech zaplatí i zálohy na silniční daň, pokud nebude

dohodnuto se správcem daně a ten nestanoví zálohy na daň jinak (§ 17 odst. 3 zákona o dani silniční). Zjistí-li neziskový subjekt, že za zdaňovací období jsou výdaje (náklady) vyšší než příjmy, a že tedy příjmy oproti předpokladu nejsou předmětem daně z příjmů, ale v průběhu roku byly již zaplacený zálohy na silniční daň, posuzují se platby záloh na silniční dani jako daňový přeplatek (§ 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

Stanovisko předkladatelů

Předkladatelé se neztotožňují s právním názorem MF ČR, že je třeba aby nevýdělečná organizace sledovala měsíčně, zda vozidlo podléhá dani silniční. Tento názor nevyplývá z platné právní úpravy. Daňová povinnost k dani silniční sice vzniká kalendářním měsícem, kdy byly splněny podmínky stanovené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, splnění je však možné v tomto případě posoudit nejdříve po skončení zdaňovacího období v lednu následujícího roku, neboť dle výslovného ustanovení § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů se splnění této podmínky posuzuje za celé zdaňovací období.

Byl-li tedy např. v červnu běžného roku předmětný automobil (používaný výlučně pro hlavní činnost nevýdělečné organizace) použit pro tuto hlavní činnost, teprve po skončení zdaňovacího období je možné posoudit zda tato činnost je předmětem daně z příjmů a potažmo to, zda se automobil stal předmětem daně silniční v tomto zdaňovacím období v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, a že tedy k 15. červenci již uplynulého roku (tedy v tomto případě s cca půlročním zpožděním) měla být zaplacená záloha na daň silniční.



Ekvivalenční metoda a neziskový sektor

S novelou zákona č. 353/2001 Sb., o účetnictví získaly také účetní jednotky působící v neziskovém sektoru nové možnosti pro přecenění položek finančního majetku. Vedle možnosti oceňovat některé složky finančního majetku reálnou hodnotou poskytuje novelizovaný zákon o účetnictví alternativu pro ocenění majetkových účastí, účtovaných na účtech 061-Majetkové účasti s rozhodujícím vlivem¹⁾ a 062-Majetkové účasti s podstatným vlivem²⁾. Účetní jednotka se může rozhodnout, zda tyto účasti bude účtovat v ocenění pořizovací cenou nebo ekvivalencí (protihodnotou)³⁾. Tuto možnost nemají pouze subjekty působící na ziskové bázi, ale také (některé) organizace veřejné správy postupující podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. a příslušného opatření k postupům účtování a nevydělečné organizace postupující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. a příslušného opatření k postupům účtování.

Úvod do teorie ekvivalenční metody

Ekvivalenční metoda je běžně používanou metodou pro přecenění majetkové účasti v rámci konsolidace účetních závěrek. Mnohé národní úpravy umožňují použití ekvivalenční metody i pro účely sestavení individuální účetní závěrky, přičemž použité postupy jsou obdobné konsolidačním postupům a podstata ekvivalenční metody zůstává v obou případech stejná. Podstatou aplikace ekvivalenční metody je vykazání majetkové účasti nikoliv pouze v pořizovacích nákladech (ceně)⁴⁾, ale i v ocenění odpovídající

podílu na efektivních změnách vlastního kapitálu vzniklých po datu akvizice. Součástí vykázaného ocenění majetkové účasti jsou proto: pořizovací náklady (cena), podíl na poakvizičním zisku/ztrátě (upraveno o dividendy), podíl na ostatních poakvizičních změnách vlastního kapitálu. Cena, za kterou byla majetková účast pořizena, plní kritériální funkci ocenění investice. Tato cena vyjadřuje ekvivalent nabytého podílu čistých aktiv, tj. jednak ocenění individuálních aktiv v reálných hodnotách, a také hodnotu goodwillu. V oblasti českých organizací neziskového sektoru není goodwill běžnou veličinou, a to nejen z důvodu jeho (ne)vykazování a (ne)účtování, ale i jako samotný účetní a ekonomický pojem. Goodwill je vysvětlován jako současná hodnota budoucích „nadzisků“ jednotky (v níž je nabyta majetková účast) nebo také jako rozdíl hodnoty této jednotky (pořizovací náklady) a hodnoty jednotlivých jeho součástí (čistých aktiv)⁵⁾. V současné době je goodwill zjištěný k datu akvizice (nabytý, druhotný goodwill) uznáván odbornou veřejností za vykazatelné aktivum, tj. jako samostatná rozvahová položka⁶⁾. Goodwill je nutně spojen s reálnými hodnotami (fair value). Pokud není známo ocenění v reálných hodnotách, pak se goodwill nevykazuje a vstupem pro vykázanou hodnotu majetkové účasti v ekvivalenci je hodnota pořizovacích nákladů (pořizovací cena). Je-li však možné stanovit hodnotu goodwillu, pak je při použití ekvivalenční metody vstupem pro vykázanou hodnotu majetkové účasti ocenění

pořizovacími náklady (cenou) snížené o goodwill, který je vykázan jako zvláštní, samostatná položka aktiv. Doporučovaným postupem při aplikaci ekvivalenční metody je právě tato rozvinutá podoba ekvivalenční metody, tj. samostatné vykazování goodwillu vedle ocenění majetkové účasti v podobě ekvivalenčního podílu na čistých aktivech. Individuální účetní výkazy, ve kterých jsou majetkové účasti vykazány v ocenění ekvivalenční metodou, poskytují novou informační kvalitu pro uživatele účetních výkazů. Majetkové účasti vykázané v ekvivalenci lépe vyjadřují úspěšnost investice do dceřiných nebo přidružených jednotek. Výnos z investice (majetkových účastí) je při použití ocenění pořizovacími náklady (cenou) vykazován v účetních výkazech pouze v podobě dividend, při použití ekvivalenční metody je tento výnos vedle dividend vykazován také v podobě podílu na dosaženém zisku/ztrátách těchto společností a podílu na ostatních změnách vlastního kapitálu za poakviziční období. Částka vynaložená na pořízení majetkové účasti tak může být porovnávána nejen s výnosy v podobě dividend, ale i s výnosy v podobě potenciálních dividend (nevyplacené zisky) či jiných příspěvků z rozdělení. Takto vykázané údaje mohou lépe sloužit potřebám poměrové analýzy např. při hodnocení efektivnosti a návratnosti vynaložených prostředků. Následující výklad je věnován použití ekvivalenční metody zvláště u územně samosprávných celků (dále jen „ÚSC“). Stav článku odpovídá stavu před přijetím navrhované novely zá-

¹⁾ Považovány za dceřiné jednotky.

²⁾ Považovány za přidružené jednotky.

³⁾ IPSAS 7 pro ocenění majetkových účastí připouští ocenění ekvivalencí pořizovacími náklady (COST) nebo ocenění používané pro ocenění ostatních dlouhodobých investic (založené na mezinárodních či národních úpravách).

⁴⁾ Ocenění pořizovacími náklady (COST) není shodné s oceněním pořizovací cenou používanou v českém prostředí (dividendy z předakvizičních zisků), jsou si však blízké, a proto není v této části kladen důraz na jejich odlišnosti.

⁵⁾ Zelenka, V., Goodwill jako aktivum, jeho uznání a ocenění v účetních závěrkách, In: Účetnictví, č. 1, 2002, s. 94.

⁶⁾ Blíže viz Zelenka, V., Goodwill jako aktivum, jeho uznání a ocenění v účetních závěrkách, In: Účetnictví, č. 1, 2002, s. 85 - 88 a 91 - 94 a Zelenka, V., Vykazování nehmotných aktiv podle IAS (část 2. - goodwill). In: Účetnictví, č. 7, 2002, s. 82 - 84.

kona o účetnictví a prováděcích vyhlášek. Původně byl výklad zpracován pro aplikaci u ministerstev, tedy těch organizačních složek státu, kterým zákon č. 219/2000 Sb. za určitých podmínek umožňuje nabývat majetkové účasti a dále s nimi nakládat. Vzhledem ke stavu přijímání novely zákona o účetnictví, která pravděpodobně bude přijata a která (podle mého názoru bez dostatečných důvodů) neumožní organizačním složkám státu aplikovat ekvivalenční metodu, byl použitý příklad zasazen do prostředí ÚSC. Aplikace metody je založena na ustanoveních, jejichž znění bylo shodné jak pro organizace veřejné správy, tak pro organizace nevýdělečné, a které v době napsání článku bylo v platnosti (říjen 2003). Odlišnosti u obou účetních soustav jsou de facto jen v nestejných číslech účtů účtové osnovy.

Návrh novely zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky

Měl jsem možnost seznámit se s návrhem novely vyhlášky č. 505/2002 Sb. (pro organizace veřejné správy). Toto navrhované znění přebíralo shodné znění (týkající se aplikace ekvivalenční metody) jaké bylo uvedeno v postupech účtování. Tím by přetrvávaly v platnosti níže popsané nedostatky postupů účtování, které budou v dalším textu uvedeny. Podle dostupných informací byl návrh novely stažen a aplikace ekvivalenční metody bude i nadále vycházet z postupů účtování, bude tedy v nesouladu s běžně chápaným pojetím ekvivalenční metody. Je třeba věřit, že nedostatky budou v zamýšlených účetních standardech popř. prováděcích předpisech odstraněny.

Použití ekvivalenční metody ve světě

Ekvivalenční metoda je ve světě běžně používaný způsob oceňování majetkových účastí, kde je používána pro potřeby konsolidovaných i individuálních účetních závěrek.

Tradičně je aplikována v národním prostředí USA, Velké Británie⁷⁾, Francie, Nizozemí; v SRN byla povolena až v souvislosti s implementací Sedmé direktivy⁸⁾. Její použití upravují a doporučují např. Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards = IAS), Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards = IPSAS) - dále jen „mezinárodní standardy“. Konkrétně se jedná např. o standardy a výklady IAS 28, IPSAS 7, které umožňují použití ekvivalenční metody v konsolidovaných i individuálních účetních závěrkách. Podrobněji se ekvivalenční metodě věnují také US GAAP. V článku rozebíraná problematika se bude věnovat aplikaci ekvivalenční metody v českém účetním prostředí. V některých a to zvláště problémových částech je tato aplikace porovnána na mezinárodní standardy (označuje symbol ⇒). Vzhledem k zaměření článku na veřejný sektor je případné srovnání prováděno převážně na ustanovení IPSAS. Je ale třeba poznamenat, že standardy IPSAS jsou ve značné míře shodné se standardy IAS, z kterých vycházejí. Technika aplikace ekvivalenční metody je do značné míry upravena shodně i v různých národních úpravách, např. USA (FAS, APB), Velké Británie (Resource Accounting Manual, Financial Reporting Standards) nebo v prostředí Čtvrté a Sedmé direktivy. Pro potřeby tohoto článku nebyly shledány důvody zabývat se zjištěnými odlišnostmi jednotlivých úprav, za důležité je považováno vysvětlení podstaty techniky aplikace, která je v jednotlivých úpravách obdobná.

Podmínky použití ekvivalenční metody v českém prostředí

V českých podmínkách upravuje použití ekvivalenční metody zákon o účetnictví (znění 353/2001 Sb.) a postupy účtování, konkrétně § 27 odst. 5 zákona o účetnictví a čl. XV odst. 5 a 12 Úvodních ustanovení

Postupů účtování pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace. § 27 odst. 5 zákona o účetnictví uvádí: „Podíl, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, může být oceněn ekvivalencí (protihodnotou); použije-li účetní jednotka uvedený způsob ocenění, je povinna jej použít pro ocenění všech takových podílů.“ Z toho plyne, že ekvivalenční metoda může být použita jen na ty investice, které představují majetkovou účast

- a) s podstatným vlivem, tedy s vlastnickým podílem od 20 % do 50 % na základním kapitálu jednotky (přidružené jednotky), nebo
- b) s rozhodujícím vlivem, tedy s vlastnickým podílem na základním kapitálu jednotky nad 50 % a plnou kontrolou její činnosti (dceřiné jednotky)⁹⁾. Jedná se o faktický podíl na základním kapitálu, zjiřitelný např. podle výpisu ze seznamu akcionářů. Účasti s nevýznamným vlivem (podíl pod 20 %) nemohou být oceněny ekvivalenční metodou a zůstávají oceněny v pořizovací ceně.

⇒ Takovéto pojetí „přidružených“ a „dceřiných“ jednotek neodpovídá IPSAS, IAS ani US GAAP. Tyto standardy ekvivalenční metodu používají při existenci podstatného vlivu (significant influence) a ovládnání (control). Podstatný vliv/ovládání podle mezinárodních standardů existuje tehdy, když má investor pravomoc účastnit se/ovládat (kontrolovat) provozní a finanční politiky přidružené/dceřiné jednotky. Tato pravomoc je v zásadě stanovena podle drženého množství tzv. hlasovacích práv, není tedy stanovena pouze podle velikosti faktického vlastnického podílu. Mezinárodní standardy (IPSAS 7) umožňují v individuální účetní závěrce ocenit majetkovou účast ekvivalencí, jestliže investor:

- a) má vlastnický podíl na společnosti (akcie) a tento podíl je možné spolehlivě měřit (v %). Jedná se o obdobnou podmínku

⁷⁾ V oblasti soukromého i veřejného sektoru, nikoliv však pro potřeby individuální účetní závěrky - viz např. www.ifac.org, Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector, Appendix C (část k IPSAS 7).

⁸⁾ Techniques of consolidation, s. 343.

⁹⁾ Pro zjednodušení bude v textu používán pojem „přidružené jednotky“, přičemž veškeré postupy a závěry se plně vztahují a aplikují i na dceřiné jednotky (není-li uvedeno jinak). Účetní jednotky, které nabýly tyto účasti, jsou v textu dále označovány jako „investor“.

ku jako je podmínka faktického vlastnického podílu stanovena v § 27 odst. 5 zákona o účetnictví s tím rozdílem, že tento podíl dle IPSAS nemusí představovat přímo 20 % vlastnickou účast, ale může se jednat o jakýkoliv vlastnický podíl (nad 0 %); a

- b) má pravomoc účasti na provozních a finančních politikách podniku (tj. podstatný vliv) nebo je ovládá.

Podstatný vliv se standardně odvozuje od držení 20% a více hlasovacích práv; pravidla a výjimky vztahující se ke stanovení podstatného vlivu jsou stanoveny v IPSAS 7 (odst. 16, 17)¹⁰⁾ Ovládání se odvozuje od držení více než 50 % hlasovacích práv.

Hlasovací práva nejsou založena pouze na přímo vlastněných akciích, ale mohou být získána/pozbyta např. smlouvou (jiný akcionář v přidružené jednotce se zavázal hlasovat podle přání investora) nebo mohou být nabyta nepřímo prostřednictvím dceřiných jednotek (pokud investor i plně ovládaná dceřiná jednotka mají účast ve stejné přidružené jednotce, pak se vlastnická účast (v %) investora i dceřiné jednotky v přidružené jednotce sečte a výsledný součet tvoří hlasovací práva (v %) investora).

Je-li počítán podíl na stavu a změnách vlastního kapitálu, pak je v prostředí mezinárodních standardů používáno pro příslušný přepočet procento vlastnického podílu, nikoliv procento hlasovacích práv. Lze si představit i různé další alternativy modifikace výpočtu, odlišné od úpravy v mezinárodních standardech¹¹⁾.

Nejsou-li účasti oceněny ekvivalencí, zůstávají oceněny pořizovací cenou. Ekvivalencí lze ocenit jen majetkové účasti účtované na účty 061 a 062, nikoliv majetkové cenné papíry držené po dobu kratší než je

den rok za účelem obchodování a dosahování zisku z cenových rozdílů v krátkodobém časovém období (účet 251).

Datum, období a verifikace použitých účetních závěrek

Aplikace ekvivalenční metody je uvedena v čl. XV odst. 12 Úvodních ustanovení Postupů účtování (dále jen „odst. 12“). Zde je uvedeno, že při použití ekvivalenční metody je majetková účast při pořízení oceněna (klasicky) pořizovací cenou, která je k okamžiku sestavení účetní závěrky upravena na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu přidružené jednotky. Postupy účtování nedefinují, k jakému datu a za jaké období musí být sestaveny účetní výkazy přidružené jednotky, z kterých investor čerpá informace pro aplikaci ekvivalenční metody. Přitom zákon o účetnictví umožňuje, aby účetní jednotky používaly za účetní období hospodářský, a nikoliv jednotně kalendářní rok. Za účelem vykazování srovnatelných informací je vhodné použít ustanovení mezinárodních standardů.

⇒ IPSAS 7 stanovuje, že se při uplatnění ekvivalenční metody používá poslední dostupná účetní závěrka přidružené jednotky, která je obvykle sestavena ke stejnému datu jako účetní závěrka investora. Nejsou-li tato data shodná, pak přidružená jednotka často připravuje na investorevu žádost výkazy ke stejnému datu jako je účetní závěrka investora. Nesmí se stát, aby investor sestavil výkaz za období např. 9 měsíců a pro potřeby ekvivalence použil údaje přidružené jednotky (zisk) za jinak dlouhé období. IPSAS umožňuje investorovi v odůvodněných případech používat i účetní závěrku přidružené jednotky, která je sestavena k jinému datu. V takovém případě musí být naplněny následu-

jící podmínky pro dodržení zásady konzistence:

- a) délky účetních období musí být shodné (tj. u investora i přidružené jednotky 12 měsíců), a
b) rozdíly v datech vykazování musí být z období na období stále shodné (např. investor sestavuje výkazy vždy půl roku po sestavení výkazu přidružené jednotky). Jsou-li užity účetní závěrky s rozdílnými daty vykazování, provedou se úpravy o účinky významných událostí nebo transakcí, které se v mezidobí udály.

Informace obsažené v účetních výkazech musí představovat věrný a poctivý obraz přidružené jednotky. Je vhodné, aby použité účetní výkazy byly již ověřeny auditorem. Je-li toto neschůdné a existují proto přijatelné důvody, postačí podpis statutárního zástupce či pověřeného zaměstnance na účetní závěrce, aby nebyla ohrožena průkaznost účetního záznamu¹²⁾. Samostatný problém představují výkazy jednotky, na základě kterých investor hodnotí velikost vlastního kapitálu k datu akvizice (stanovení podílu na zisku poměrnou metodou dle času viz. níže).

Aplikace ekvivalenční metody

Způsob účtování a aplikace ekvivalenční metody (výpočet) stanovuje čl. XV odst. 12. Zde je uvedeno, že „Oceněním ekvivalencí (protihodnotou) se rozumí, že majetková účast je při pořízení oceněna pořizovací cenou, která je k okamžiku stanovenému v § 24 odst. 2 písm. b) upravena na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast. Změna v ocenění se účtuje na účet 909. Ocenění účasti je následně:

- snižováno o přijaté dividendy popř. o další příspěvky z rozdělení (účtuje se

¹⁰⁾ Příklady svědčící o neexistenci podstatného vlivu jsou uvedeny v US GAAP.

¹¹⁾ Např. vykazovat účast i pomocí nepřímého vlastnického podílu, tedy zúžení podmínek o část bodu a). Pokud by např. ministerstvo vlastnilo 49% akcií společnosti X a ta by vlastnila 49% společnosti Z, aniž by ministerstvo vlastnilo jakýkoliv přímý vlastnický podíl v Z, pak by výsledný nepřímý vlastnický podíl ministerstva v Z činil $0,49 \times 0,49 = 0,24$, tj. více než 20% hlasovacích práv. Pokud národní úprava považovala tuto nepřímou účast za účast v přidružené jednotce, pak by se tak tato účast zveřejnila v příloze. Ministerstvo by z ekvivalenčního ocenění přímo vlastněné jednotky X muselo v potřebném rozsahu eliminovat podíly X na změnách vlastního kapitálu Z, jinak by tyto podíly přebíralo do ekvivalenčního ocenění duplicitně - srv. Chapter 14. Equity Accounting, In: Australian Capital Territory Accounting Policy Manual, www.treasury.act.gov.au/accounting

¹²⁾ Jedná se např. o případ, kdy určité ministerstvo (investor) své účetní výkazy za rok 2002 vyhotovuje a předává Ministerstvu financí v únoru 2003. V únoru 2003 nemá přidružená jednotka za rok 2002 schválenou účetní závěrku auditorem; investor proto nemůže použít zauditované údaje.

na příslušný bankovní účet souvztažně s účtem 061 nebo 062),

- zvyšováno o podíl na zisku nebo snižováno o podíl na ztrátě vzniklých po datu akvizice ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast (účtuje se na účet 909 souvztažně s účtem 061 nebo 062),
- snižováno či zvyšováno o podíly na změnách ve vlastním kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast, přičemž tyto změny nebyly zahrnuty do výkazu zisku nebo ztráty (účtuje se na účet 909 souvztažně s účtem 061 nebo 062).

Účetní jednotka ocení majetkovou účast nulou, pokud její podíl na ztrátách ve společnosti, v níž má majetkovou účast, je roven nebo převyšuje ocenění její účasti.“

Stanovený postup se rozchází s ustanoveními mezinárodních standardů, protože ve svém důsledku opomíjí kriteriální roli pořizovací ceny. Svědčí o tom stanovená povinnost upravit k rozvahovému dni pořizovací cenu na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu a změnu v ocenění zaúčtovat na účet 909¹³⁾. Z postupů tedy vyplývá, že:

- 1) majetková účast je k datu sestavení účetní závěrky (viz. § 24 odst. 2 písm. b) přeceněna na hodnotu odpovídající míře účasti investora na vlastním kapitálu přidružené jednotky,
- 2) změna v ocenění vlivem tohoto přecenění je zaúčtována na účet 909,
- 3) v dalších účetních obdobích je ocenění upravováno o přijaté dividendy, příspěvky z rozdělení, podíly na ziscích, ztrátách a ostatních změnách ve vlastním kapitálu vztahujících se k přidružené jednotce a dosažené po datu akvizice.

K datu rozvahového dne, ke kterému je majetková účast vykazována ekvivalenční metodou, se původní pořizovací cena nahradí hodnotou vyjadřující podíl na vlastním kapitálu přidružené jednotky na výši vlastního kapitálu k datu akvizice. Rozdíl mezi takto zjištěnou hodnotou a původní vyšší pořizovací ceny může být:

- a) záporný, tj. zjištěná hodnota podílu na vlastním kapitálu převyšuje původní pořizovací cenu; vzniká tím záporný oceňovací rozdíl (nepředpokládám ocenění individuálních aktiv a závazků v reálných hodnotách, ale ocenění čistých aktiv zjištěných dle ocenění v účetnictví prodávajícího). Tento rozdíl je uznán za součást aktiv, ovšem v podobě navýšeného ocenění majetkové účasti k datu akvizice a nikoliv v podobě samostatné účetní položky „oceňovací rozdíl“. V pasivech je tento rozdíl kryt zvýšením zůstatku fondu z přecenění 909;



- b) kladný, tj. zjištěná hodnota podílu na vlastním kapitálu je nižší než původní pořizovací cena; vzniká tím kladný oceňovací rozdíl. Tento rozdíl není uznán za součást aktiv a je z nich vyloučen, protože o tento rozdíl je sníženo původní účetní ocenění majetkové účasti (v pořizovací ceně). Tento rozdíl tedy nepředstavuje samostatnou účetní položku. Uvedené snížení hodnoty aktiv se v pasivech projeví snížením zůstatku fondu z přecenění 909.

Výše zmíněný oceňovací rozdíl může mít blízko ke goodwillu/badwillu, ale nejedná se o něj. Tento rozdíl je založen na rozdílu mezi pořizovací cenou a hodnotou čistých aktiv přidružené jednotky, která je vyjádřena v ocenění podle účetnictví prodávajícího (přidružené jednotky) a nikoliv v reálných hodnotách. Pokud se pomine obecně známá problemati-

ka spojená s vykazováním badwillu, vzniká závažný problém u kladného rozdílu (bod b). V tomto případě dochází k nevykázání určité části aktiv, přestože k tomu neexistuje dostatečný a prokazatelný důvod. Tento kladný rozdíl může (a pravděpodobně bude) korelovat s hodnotou goodwillu a částí reálné hodnoty čistých aktiv¹⁴⁾, přestože se jedná o odlišné veličiny. Investor je ochotný platit odlišnou částku, než která odpovídá ocenění podílu čistých aktiv podle účetnictví prodávajícího (přidružené jednotky), protože očekává odlišnou reálnou hodnotu a synergické efekty z těchto nabytých čistých aktiv a za ně platí. To je z ekonomického hlediska přirozené. Goodwill je uznatelným aktivem a pokud jej nelze spolehlivě identifikovat, je z hlediska teorie ekvivalenční metody potřeba vycházet v dalších ekvivalenčních úpravách z původní pořizovací ceny. Případná korekce vstupní účetní hodnoty (pořizovací ceny) je tedy možná o goodwill (a doporučovaná), goodwill je ale vykázán jako samostatná účetní položka a není z rozvahy odstraněn (na rozdíl od současných českých podmínek neziskového sektoru). Takový je smysl mezinárodních standardů. Prováděcí předpisy v soustavách neziskového sektoru nevhodně požadují vyloučit kladný oceňovací rozdíl z aktiv a vykázat záporný oceňovací rozdíl jako součást ocenění majetkové účasti. Dochází tím k erozi kriteriální role pořizovací ceny a destrukci podstaty ekvivalenční metody. Upřednostnit vykázání pouze podílu na čistých aktivech přidružené jednotky vyjádřených v historických cenách zcela odporuje účelu přecenění, protože se tím nepodává vyšší kvalita informace o finanční situaci¹⁵⁾, ale převádí se tím konzervace historických cen čistých aktiv přidružené jednotky (prodávajícího) dále na investora. Kvalitnější informace o hodnotě majetkové účasti pak bezesporu mnohem lépe představuje pořizovací cena (nelze-li rozlišit goodwill), která je následně upravována o poakviziční efektivní změny vlastního kapitálu. Pořizovací cena svou tržní podstatou nesporně mnohem věrněji zob-

¹³⁾ Jak bylo uvedeno výše, analogické znění obsahují i postupy účtování pro nevýdělečné organizace.

¹⁴⁾ V účetní terminologii používané v angličtině (US GAAP) se tento rozdíl nazývá „valuation differential“, který obsahuje goodwill a „revaluation increment“. Dále je zapotřebí rozlišovat goodwill na ryzí složku a ostatní části.

¹⁵⁾ Ve smyslu „financial position“.

razuje hodnotu pořizovaných aktiv a jedná se o mnohem vhodnější kritérium k dosažení věrného zobrazení. Při vykázání majetkové účasti se ale respektuje znění předpisu, tedy postup stanovený postupy účtování, který ve svém důsledku může snížit celková aktiva a pasiva.

⇒ Mezinárodní standardy i US GAAP uvádějí další úpravy v ocenění, a to nejen v souvislosti s vlivem účtování v reálných hodnotách, ale i v oblasti odpisu goodwillu, eliminace nerealizovaných zisků a ztrát ze vzájemných transakcí mezi investorem a přidruženou jednotkou a další.

Příklad

Investor od 30. 1. 1999 vlastní 30% akcií přidružené společnosti a pravidelně od ní přijímal dividendy. Investor se v účetních výkazech k 31. 12. 2003 rozhodl poprvé použít ocenění účasti ekvivalenční meto-

dou. Pro přecenění použije investor údaje o vlastním kapitálu přidružené jednotky, uvedené v rozvaze přidružené jednotky k 31. 12. 2003.

Postupy účtování požadují, aby investor:

- 1) zjistil stav vlastního kapitálu přidružené jednotky k datu 30. 1. 1999 (datum akvizice),
- 2) vypočetl 30% podíl na tomto stavu a zjištěnou částku považoval za účetní hodnotu majetkové účasti k datu akvizice,
- 3) k této částce (zjednodušeně řečeno) přičítal/odčítal podíly na zisku/ztrátě a podíly na jiných změnách vlastního kapitálu, které byly vykázány v období od data akvizice do 31. 12. 2003.
- 4) dále odečetl dividendy.
- 5) výslednou částku pak vykázal jako hodnotu majetkové účasti v ekvivalenci.

Správný postup dle mezinárodních standardů by měl být aplikován následovně:

- 1) investor za účetní hodnotu majetkové účasti k datu akvizice považuje pořizovací cenu,
- 2) k této částce (zjednodušeně řečeno) přičte/odečte podíly na zisku/ztrátě a podíly na jiných změnách vlastního kapitálu, které byly vykázány v období od data akvizice do 31. 12. 2003.
- 3) dále odečte dividendy.
- 4) výslednou částku pak vykáže jako hodnotu majetkové účasti v ekvivalenci.

Luboš Rokos

Přetištěno z časopisu UNES 6/2003. Na příspěvek navazují další části týkající se např. typů výnosů z investice, pohledávek z titulu přiznaných dividend, změn vlastnického podílu ap. Časopis UNES vydává nakladatelství ASPI.

Změny v oblasti účetnictví a daně z příjmů

Od roku 2004 a v následujících letech čeká podnikatele řada významných účetních a daňových změn. Některé tyto změny souvisí se vstupem České republiky do Evropské unie, některé změny spočívají v upřesnění určitých ustanovení daňových a účetních předpisů, ale bohužel velká část změn má jediný cíl, a to vybrat od podnikatelů více peněz na daních a sociálním a zdravotním pojištění. Vláda na jedné straně říká, že daňové zatížení podnikatelů sníží, ale z již schválených změn vyplývá pravý opak. Vláda také slibuje, že zjednoduší daňové předpisy, ale díky současným změnám bude daňová legislativa stále složitější a pro podnikatele i finanční úřady méně přehledná. V tomto článku bych se chtěl zmínit o některých významných změnách v oblasti účetnictví, daně z příjmů a v oblasti sociálního a zdravotního pojištění.

Změny v účetnictví

V oblasti účetnictví je nejvýznamnější změnou zrušení soustavy jednoduchého účetnictví od 1. 1. 2004. Tato změna však nebude mít pro mnoho drobných podnikatelů, kterým nevznikne povinnost vést podvojný účetnictví, velké praktické dopady. Jednoduché účetnictví bude nahrazeno daňovou evidencí, která bude upravena zákonem o daních z příjmů. Základní princip sledování daňových příjmů a výdajů však zůstane zachován. Podnikatelé již nebudou muset vést povinně další knihy pro evidenci pohledávek, závazků a majetku. Všichni podnikatelé, kteří dnes vedou jednoduché účetnictví v účetním softwaru a jsou s ním spokojeni, je mohou používat nadále a nemusí si pořizovat ani žádné nové verze programu. Jejich program jim bude zajišťovat evidenci příjmů a výdajů dle zákona o daních z příjmů a kromě toho jim bu-

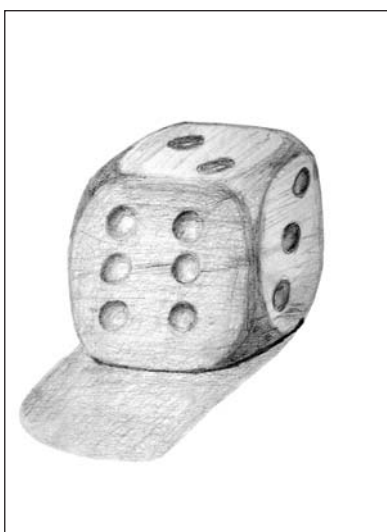
de poskytovat další informace nad rámec právní úpravy. Přejít z jednoduchého účetnictví na daňovou evidenci nebude mít pro tyto osoby žádné daňové dopady. Daňová evidence se nebude týkat těch podnikatelů, kterým dle novely zákona o účetnictví vznikne povinnost vést účetnictví (tzn. podvojný účetnictví). Povinnost vést účetnictví budou mít fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 6 000 000 Kč. Fyzické osoby, které jsou podnikateli a překročí za rok 2003 obrat 6 mil. Kč se stanou od 1. 1. 2004 účetní jednotkou, ale povinnost vést účetnictví jim vzniká až v roce následujícím tj. od 1. 1. 2005. To znamená, že v roce 2004 povedou i tyto fyzické osoby daňovou evidenci stejně jako osoby, jejichž obrat za rok 2003 bude nižší

než 6 mil. Kč. Důležité je zdůraznit, že toto ustanovení se týká pouze fyzických osob, které jsou podnikateli, a netýká se osob, které mají příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti (např. umělci, sportovci či osoby, které mají příjmy podle autorského zákona), osob, které mají příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, a osob, které mají ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Přejít z daňové evidence na podvojnou účetnictví bude mít pro podnikatele daňové dopady. Podnikatel musí při přechodu na podvojnou účetnictví zvýšit základ daně o hodnotu zásob a pohledávek, které evidoval při zahájení vedení účetnictví. Toto zvýšení dle zákona může provést buď jednorázově v roce zahájení vedení účetnictví, nebo postupně po pět následujících zdaňovacích období, počínaje rokem zahájení vedení účetnictví. Zákon nenařizuje zvyšovat základ daně o tyto hodnoty rovnoměrně, takže podnikatel může zvyšovat základ daně každý rok o libovolnou část hodnoty pohledávek a zásob. V roce zahájení vedení účetnictví si podnikatelé sníží základ daně o hodnotu přijatých záloh a závazků. Není tedy pravda, že přechod na podvojnou účetnictví by byl pro podnikatele pohromou z daňového hlediska, protože zákon umožňuje podnikatelům tímto ustanovením částečně optimalizovat základ daně po dobu pěti let a každý podnikatel se může na přechod na podvojnou účetnictví také připravit, například tím že odprodá část nepotřebných zásob a tak sníží položku, o kterou bude muset zvyšovat základ daně. Významná změna nastane pro některé akciové společnosti. Do roku 2003 musely mít povinně všechny akciové společnosti ověření účetní závěrky auditorem. Od roku 2004 se povinnost ověření účetní závěrky auditorem bude vztahovat pouze na akciové společnosti, pokud ke konci účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího splní alespoň jedno z následujících kritérií: aktiva větší než 40 000 000 Kč, roční čistý obrát více než 80 000 000 Kč, průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50. Ostatní obchodní společnosti a družstva

budou nadále podléhat auditu, pokud za dané účetní období a účetní období předcházející splní dvě z výše uvedených kritérií.

Změny v oblasti daně z příjmů fyzických osob

U daně z příjmů fyzických osob nedochází od roku 2004 ke změně daňových sazeb. U nezdanitelných částek dojde pouze ke zvýšení částky na vyživované dítě z částky 23 520 Kč na 25 560 Kč. Přesto se daňové zatížení mnoha fyzických osob zvýší z důvodu zavedení minimálního základu daně, některým podnikatelům se také zvýší základ daně například z důvodu zavedení



šesté odpisové skupiny pro odpisování administrativních budov, hotelů a některých dalších budov a konečně všem fyzickým osobám se zvýší odvody na sociální a zdravotní pojištění. Minimální základ daně má zabránit tomu, aby podnikatelé podnikali řadu let, aniž by státu odvedli jedinou korunu na daních. Minimální základ daně se bude vztahovat na fyzické osoby - podnikatele, tzn. neplatí pro osoby, které mají příjmy z jiné samostatné činnosti nebo podle jiných paragrafů než § 7. Minimální základ se také nebude vztahovat na starobní i invalidní důchodce a studenty do 26 let věku, i když budou podnikat. Minimální základ daně nebude také platit pro podnikatele v prvních dvou letech podnikání a v roce ukončení podnikatelské činnosti. Minimální základ daně je definován jako 50 % částky, která se stanoví jako součin všeobecného vyměřovacího základu podle zákona o důcho-

dovém pojištění za kalendářní rok, který o dva roky předchází zdaňovacímu období, přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto základu a počtu kalendářních měsíců, v jejichž průběhu poplatník provozoval podnikatelskou činnost. Také nejste z předchozí věty moudří a vlastně nevíte v jaké výši je minimální vyměřovací základ stanoven? Toto ustanovení je typickým příkladem toho, jak se dá z poměrně jednoduché věci udělat složitá, a podnikatelům tak maximálně zkomplikovat život. Mnohem srozumitelnější by bylo stanovení minimálního základu jako násobku minimální, popřípadě průměrné mzdy. V jaké výši tedy bude minimální základ daně v roce 2004? Vyměřovací základ je pro rok 2002 dle nařízení vlády č. 338/2003 stanoven ve výši 15 711 Kč, přepočítací koeficient je 1,0717. Jestliže tedy dosadíme tyto údaje do uvedeného vzorce a zaokrouhlíme dle zákona na stokoruny dolů, dostaneme minimální základ daně pro rok 2004 ve výši 101 000 Kč (pro osobu, která bude podnikat celý rok). I když bude poplatník muset uplatnit minimální základ daně, ještě to neznamená, že bude muset nějakou daň zaplatit. I tento minimální základ daně si bude moci podnikatel dále snížit o nezdanitelné částky dle § 15 zákona o daních z příjmů (např. částka na poplatníka, na děti, poskytnuté dary, zaplacené úroky z hypotečního úvěru). Minimální základ daně však nelze snížit o odečitatelné položky dle § 34 zákona, tj. o daňovou ztrátu z předchozích let nebo investiční odpočet 10 % (popřípadě 15, nebo 20 %) z nově pořízeného dlouhodobého hmotného majetku. Za určitých okolností může být tak pro poplatníka, který má neuplatněnou ztrátu z předchozích let nebo nárok na investiční odpočet dle § 34, výhodnější dobrovolně vykázat vyšší základ daně než minimální, aby si ho mohl následně snížit o ztrátu a investiční odpočet. Všech podnikatelů se také dotkne zvýšení vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění. Do roku 2003 se počítalo pojištění na sociální a zdravotní pojištění z 35 % zisku (rozdílu daňových příjmů a daňových výdajů), v roce 2004 se vyměřovací základ zvýší na 40 %, v roce 2005 na 45 % a od roku 2006 na 50 % zisku. Tímto krokem významně stoupne

celkové daňové zatížení fyzických osob.

Změny ve zdaňování právnických osob

Vláda v médiích prezentuje jako příklad podpory podnikání snižování sazeb daně z příjmů právnických osob. Dle novely zákona se má sazba daně z příjmů snížit v roce 2004 na 28 %, v roce 2005 na 26 % a v roce 2006 na 24 %. Toto snižování sazby daně je mnohem menší než v okolních státech a pro podporu rozvoje podnikání zcela nedostatečné. O to větší je překvapení, když se podíváme do novely zákona pozorněji a budeme se zajímat nejenom o sazby daně, ale také o základ daně a o slevy na dani. V důsledku zvyšování základu daně a zrušení slevy na dani ve výši jedné poloviny ze srážkové daně z dividend a podílů na zisku se nejenže daňové zatížení nesníží, ale v příštím roce se pro určitou skupinu podniků

naopak zvýší. Snížení sazby daně a současné zrušení slevy na dani a zvýšení základu daně je velmi průhledný trik vlády, jak oklamat podnikatele a veřejnost. Zvýšení základu daně právnických osob bude způsobeno například prodloužením doby odpisování některých budov ze současných 30 na 50 let. Bude se to týkat například administrativních budov, hotelů, a to dokonce retroaktivně budov pořízených před platností novely zákona. Bude zaveden limit pro vstupní cenu osobních automobilů, a to ve výši 900 000 Kč, ve stejné výši bude stanoven také limit nájemného u finančního leasingu osobních automobilů. Výrazným způsobem bude omezena možnost uplatňování ztráty z předchozích let. Jednak bude zkrácena lhůta pro odpočet ztráty ze sedmi na pět let, dále bude omezeno uplatňování ztráty při změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole právnické osoby.

Závěrem

V tomto článku jsem popsal některé nejdůležitější změny, které nastanou v příštích letech. Samozřejmě to není výčet úplný, vždyť například v zákoně o daních z příjmů se mění 300 ustanovení a v zákoně o účetnictví jsou to další desítky změn. Do konce roku by také ještě měly být novelizovány prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a vydány české účetní standardy. V době psaní tohoto článku nebyly některé zákony vrácené senátem zatím schválené poslaneckou sněmovnou a některé ještě nebyly podepsány prezidentem, takže ve výše popsaném stavu může dojít ke změnám. Schvalování zákonů na poslední chvíli je dalším důkazem toho, jak se politici snaží podnikatelům maximálně znepříjemnit život a znemožnit jim jakékoliv plánování další činnosti.

(IT SYSTÉM, 15. 12. 2003)

ze zahraničí

Investiční fondy a regulativní orgány v Evropě jsou před zavedením IFRS příliš pasivní

Investiční fondy a regulativní orgány v Evropě zaujaly k Mezinárodním standardům pro finanční výkaznictví (IFRS) vyčkávací postoj. Vyplývá to z průzkumu Ernst & Young mezi správci fondů, správci majetku a regulativními orgány ve 22 evropských zemích včetně ČR. Nová pravidla pro finanční výkaznictví budou od roku 2005 platit v Evropě prakticky pro všechny společnosti kotované na burze. Tato pravidla neplatí pouze v případě, kdy konsolidace není povinná, což je případ většiny investičních fondů.

Z průzkumu Ernst & Young vyplynulo, že zatímco 80 % všech správců fondů a majetku a regulativních orgánů je přesvědčeno, že se IFRS stanou mezinárodním standardem, pro více než tři čtvrtiny těchto správců ne-

představují vůbec prioritu a pouze málokdo z nich šetřil jejich dopady.

V průběhu několika uplynulých měsíců pracovníci firmy Ernst & Young uskutečnili pohovory se šedesáti správci majetku, investičních fondů a regulativních orgánů ve 22 evropských zemích, mezi nimiž byla i Česká republika. Rovněž zkoumali rozdíly mezi místními pravidly pro výkaznictví a IFRS.

Účelem tohoto průzkumu bylo zjistit, do jaké míry jsou investiční fondy a prostředí v němž fungují (legislativní a regulativní prostředí) připraveny na přijetí IFRS. Od roku 2005 budou nová evropská pravidla pro finanční výkaznictví platit pro všechny společnosti kotované na burze v zemích EU, jež mají povinnost sestavovat konsolidovanou

účetní závěrku. Přesně řečeno investiční instituce kotované na burze velmi často nebudou muset dodržovat standardy IFRS, jelikož často nemají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

Ve světle vzrůstající důležitosti IFRS v Evropě společnost Ernst & Young zkoumala i přístup, jaký mají k IFRS správci majetku a regulativní orgány. Z průzkumu vyplynul jednoznačný závěr: legislativní a regulativní orgány a investiční fondy nejsou při přípravě na zavedení IFRS aktivní. Současně si ale čtyři z pěti správců fondů myslí, že se IFRS stanou mezinárodním standardem pro finanční výkaznictví.

Devatenáct zemí dosud nemá legislativu, jež by povolovala aplikování IFRS a existuje pouze málo

signálů, že by došlo v tomto ohledu ke změně. Tato nejistota vzbuzuje opatrnost u investorů do investičních fondů. Kromě toho nemají regulativní orgány v Evropě na IFRS jednotný pohled. Asi 40 % respondentů se domnívá, že pravidla IFRS jsou relevantní a potřebná, zatímco zbývajících 60 % procent nevidí u aplikace IFRS na investiční fondy žádnou přednost. Ani regulativní orgány nejsou fondy nijak tlačeny k tomu, aby na věc vyvinuly společný náhled. A navíc, regulativní orgány a investiční fondy mají společnou potřebu harmonizace výkaznictví na evropské úrovni.

Průzkum Ernst & Young dospěl k závěru, že výhody IFRS jsou do

značné míry podceňovány. Joost Hendriks, partner Ernst & Young říká: „Harmonizace finančního výkaznictví představuje značný přínos pro všechny zúčastněné. Poskytuje totiž transparentnost a jednotnost vykazovaných informací. Kromě toho zvyšuje příležitosti pro centralizovaná účetní centra v Evropě. IFRS mohou rovněž sloužit jako kvalitní srovnávací základna. Přestože IFRS neudávají žádná konkrétní pravidla týkající se investičních fondů, uznáváme velký posun v náhledu sektoru správy majetku na problematiku IFRS.“

„V současné době je účetní legislativa v České republice upravována do podoby vyhlášek a českých účet-

ních standardů,“ uvedla Michaela Kubýová, manažerka oddělení auditu a služeb ekonomického poradenství společnosti Ernst & Young Česká republika. „Bohužel se jedná spíše o dílčí úpravy a formální změny, a tak stále trvá stav, kdy pouze některé účetní principy jsou totožné s IFRS. Zároveň platí, že i v případě totožných účetních principů, je úprava v IFRS podrobnější a zahrnuje různé možné varianty. Použitím IFRS jako standardu pro finanční výkaznictví by došlo nejen ke zvýšení transparentnosti finančního výkaznictví, ale i k zefektivnění činností spojených s přípravou finančních výkazů,“ dodala.

(Ernst & Young, 6. 1. 2004)

zaznamenali jsme

Skandál Parmalat

Italská policie zatkla dalších sedm osob, které jsou podezřelé z podílu na finančním podvodu v italské potravinářské skupině Parmalat. Mezi zatčenými jsou dva bývalí finanční ředitelé firmy, dva představitelé italské dceřiné společnosti auditorské firmy Grant Thornton Group (předseda Lorenzo Penca a partner Maurizio Bianchi) a dva účetní Parmalatu. Kromě toho vydal soud zatykač na šéfa venezuelské pobočky. Všichni jsou podezřelí z falšování účtů a úmyslného zavinění bankrotu. Hlavním podezřelým je zakladatel koncernu Calisto Tanzi, který je v milánském vězení. Tanzi se v přiznal ke zpronevěře půl miliardy eur a řekl, že v účtech firmy zeje díra osmi miliard eur. Vyšetřovatelé navštívili zástupce americké SEC. Ta označila skandál za „jeden z největších a nejnestoudnějších firemních podvodů v historii“. Vyšetřovatelé postupně odkrývají složitou síť účetních manipulací a podvodů, které se uskutečnily hlavně přes dceřiné firmy v daňových rájích. Rozsah podvodů může podle přesáhnout 10 miliard eur. Ukazuje se, že manažeri Parmalatu vymýšleli obchodní a finanční kontrakty, které pak předkládali bankám, aby od nich získali peníze. Úvěry pomohly krýt provozní ztráty, část peněz byla směřována do jiných firem ve vlastnictví Tanziů. Rozsahem se kauza Parma-

lat dá srovnat s bankrotem Enronu. Místo sofistikovaných finančních instrumentů použitých Enronem se však vyšetřovatelé setkali s dokumenty falšovanými primitivním a amatérským způsobem pomocí nůžek, scenerů a kopírek. Aféra ukazuje na neefektivní práci regulačních orgánů a auditorů. Skandálem zřejmě výrazně utrpí pověst auditorské firmy Grant Thornton, která zkoumala účty dceřiných firem Parmalatu a asi se podílela se na podvodech. Zřejmě ji čeká podobný osud jako společnost Andersen.

(ČTK, 31. 12. 2004)

Audit Union banky

Nezávislý audit účetních závěrek zkrachovalé Union banky (UB) provede společnost Deloitte & Touche. Rozhodl o tom věřitelský výbor ostravského finančního domu, který vybíral z nabídek pěti společností. Rozhodovala cena, kvalita a také termín dodání, píše Moravskoslezský deník.

Auditorská firma provede kontrolu postupu účtování od 29. května do 31. prosince 2003, zpracuje audit účetní závěrky a prověří postup provádění inventarizací majetku, řekl mluvčí banky Robert Korselt. Dodal, že během dvanácti měsíců se tak v bance bude provádět již čtvrtý audit.

Union banka zkrachovala letos v květnu a uvízly v ní vklady asi

130 000 klientů. K soudu přihlásilo 75 000 věřitelů pohledávky za 17,2 miliardy korun. V bance zbyl majetek za více než osm miliard korun.

(ČTK, 29.12.2003)

Petrčíle chce na státu miliardy

Více než dvě miliardy korun by mohl vyplatit Fond národního majetku (FNM) jako odškodné za špatný postup při privatizaci ocelářské společnosti Nová huť. Pokud probíhající rozhodčí řízení prokáže, že FNM vypověděl ostravské společnosti Petrčíle smlouvu o privatizaci hutí neoprávněně, zaplatí daňoví poplatníci jejímu majiteli, který se skrývá za londýnskou firmou Central European Consultants, tučné odškodné. Rozhodčí řízení mezi FNM a ostravskou společností Petrčíle je od února minulého roku vedeno u advokátní kanceláře Alexandra Bělohávků. Fond totiž před třemi lety vypověděl smlouvu, ve které se zavázal k prodeji patnáctiprocentního balíku akcií Nové hutě této společnosti a k tomu, že Petrčíle bude mít nad hutí manažerskou kontrolu. „Vypovězení smlouvy bylo účelové. Došlo pravděpodobně k tomu, že fond účelově změnil audity účetních závěrek Nové hutě tak, aby mohl smlouvu vypovědět a prodat majoritu holandské LNM Holdings,“ sdělil zdroj blízký FNM, který si vzhledem k nařízené mlčenlivosti nepřeje být jmenován. Tisková

mluvčí fondu Petra Krainová však tyto informace popírá. „Účetní závěrka společnosti Arthur Andersen je podle znaleckého posudku a renomovaných auditorů společnosti v souladu se zákonem. Jako chybné byly naopak znalky shledány předchozí audity Nové huti. Kromě toho bylo naplněno kritérium pro odstoupení od smlouvy. Společnosti Petrcile se nepodařilo úspěšně dovést Novou hut k privatizaci, společnost byla ve ztrátě a stát pak do ní musel investovat další prostředky,“ zdůraznila Krainová. Dodala, že nechce předjímat výsledek rozhodčího řízení. „Nicméně právní zástupce FNM považuje své právní i věcné argumenty za dostatečně silné,“ prohlásila. Vzhledem k přání svého klienta se k řízení nechce příliš vyjadřovat ani právní zástupce Petrcile Tomáš Sokol. „Mohu toliko říci, že řízení bude pokračovat v lednu a únoru příštího roku, pokud by klient věc považoval za beznadějnou, nepochybně by nepodal žalobu, ale mluvit o šancích, dokud obě strany ani nepředložily všechny důkazy, by bylo hloupé,“ prohlásil Sokol. Rozhodnutí by tak mohlo padnout už v březnu.

(Právo 17.12.2003)

Na úroveň výročních zpráv dbají nejvíce energetické firmy

Výsledky jubilejního desátého ročníku soutěže 100 nejlepších výročních zpráv ČR organizované Sdružením CZECH TOP 100 odhalily, že největší pozornost své prezentaci prostřednictvím výroční zprávy věnují energetické společnosti. V první pětce celkového pořadí obsadily tři příčky. Absolutním vítězem se stala již počtvrté v řadě výroční zpráva společnosti ČEZ, a. s., která zároveň obdržela zvláštní cenu „Výroční zpráva desetiletí CZECH TOP 100“.

„Letošní ročník soutěže nás překvapil kvalitativním posunem v úrovni zpracování a komplexnosti účetních závěrek a dalších ekonomických ukazatelů. Zároveň však potvrdil, že úroveň výročních zpráv se stále více unifikuje, neboť podle hodnoceného vzorku ubylo výročních zpráv s horší kvalitou zpracování, ale na druhé straně i těch velmi dobrých,“ uvedl Tomáš David, manažer Sdružení CZECH TOP 100. Podle předsedy poroty soutěže 100 nejlepších výročních zpráv Františka Dostálka, senior partnera KPMG ČR, jde o přirozený důsledek racionalizace financí ve většině firem spojených s přípravou a výrobou výročních zpráv.

Za vítěznou elektrárenskou firmou ČEZ, a. s., se na druhém místě v celkovém pořadí umístila společnost PPF a. s., bronzová příčka připadla Západočeské energetice, a. s. První pětku doplňují Pražská energetika, a. s., a Sokolovská uhelná, a. s.

Novinkou desátého ročníku soutěže je zvláštní ocenění „Velmi kvalitní prezentace Corporate Governance“, nad kterou převzala záštitu Komise pro cenné papíry. Ocenění získalo pět společností – Český Telecom, a. s., Jihomoravská energetika, a. s., Plzeňský Prazdroj, a. s., Pražská energetika, a. s., Západočeská energetika, a. s. - bez určení pořadí.

Odbornou porotu již tradičně tvoří finanční analytici, auditori, grafici, umělecký fotograf a jazykoví, polygrafičtí a komunikační odborníci. Předsedou poroty jubilejního ročníku byl stejně jako v předchozích ročnících František Dostálek.

Hodnotící kritéria nedoznala oproti minulosti změn a porotci hodnotili výroční zprávy podle 35 ukazatelů. Šlo například o naplnění legislativního rámce daného pro zpracování a vydání výroční zprávy, rozsah, komplexnost a přehlednost údajů

poskytujících obraz o společnosti jako celku, zveřejnění údajů nad rámec minimálních legislativních požadavků a uvedení vybraných ekonomických ukazatelů na další období. Kromě toho byla z hlediska samotného zpracování sledována a hodnocena přiměřenost použitého jazyka a stylu, logická struktura a výstavba textu, umělecká kvalita fotografií, výtvarné pojetí, celkový estetický dojem, kvalita tisku apod.

Počet výročních zpráv, které se každoročně ucházejí o titul nejlepší výroční zpráva, se drží stabilně nad hranicí 150. V letošním ročníku se do soutěže přihlásilo celkem 163 výročních zpráv. Výroční zprávu ze zákona jednou ročně vydávají firmy, které musejí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zpráva je veřejným dokumentem a většinou vychází v tištěné podobě formou brožury. Obsahuje zejména popis firmy, přehled finančních ukazatelů s komentářem, hlavní události a složení vrcholových orgánů.

(Komunikace, 3.12.2003)

Evropský parlament schválil zákon o fúzích

Evropský parlament schválil 16. prosince 2003 zákon o podnikových fúzích přes hranice. Skončilo tak téměř 15 let vyjednávání. Parlament nakonec přijal mnohem mírnější text, který podle analytiků nepovede k výraznému růstu počtu fúzí. Nový zákon stanoví pravidla pro převzetí v rámci EU. Jeho zastánci tvrdí, že přispěje k transparentnosti podniků a přinutí firmy, aby informovaly o struktuře akcionářů.

(ČTK 16.12.2003)

Zpracovala Athina Lérová

AUDITOR, číslo 1, 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., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

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

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo x. 1. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.