

Novela směrnice pro kontinuální profesní vzdělávání

Vážení kolegové,
uplynul další půlrok a většina našich úkolů v auditorské činnosti je – či bude v brzké době – splněna. Je to vhodné období pro zamyšlení nad tím, co bychom mohli dělat lépe a s těmito předsevzetími strávit léto.

Léto poměrně rychle uteče a podzimní měsíce bývají tradičně zaměřeny na doplňování našich chybějících znalostí. Jistě jste si již vybrali z bohaté nabídky vzdělávacích akcí Institutu vzdělávání KA ČR na 2. pololetí 2005, popř. jiných nabídek (kompletní nabídka byla zveřejněna jako součást minulého čísla tohoto časopisu). Uvítal bych, kdyby vás tato nabídka natolik uspokojila, abyste se vyhnuli případným

problémům při prokazování povinného rozsahu KPV. Řada z vás, kteří tuto povinnost dlouhodobě podceňovali, se přesvědčila, že následné vysvětlování kárné komisi je poměrně složitější záležitostí než tyto zásady rádně plnit. Úhrada vyměřené pokuty by určitě vystačila na „předplacení celé řady seminářů“. Bilance možných následků – alespoň matematicky měřeno – je tedy pro každého zřejmá. Mrzí nás ale, že potřeba vzdělávání a doplňování odborných znalostí není dosud běžnou součástí každého člena naší profese. Jak si máme vysvětlit, že se v našich řadách stále nacházejí někteří kolegové, které jsme nikdy na žádném semináři – ať již na akcích pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR nebo jiných srovnatelných akcích – neviděli. Možnou výjimku mohou tvořit pouze ti činorodí, jejichž publikační nebo lektorská činnost nevyvolává žádnou pochybnost o jejich průběžném vzdělávání, popř. ty výjimečné případy, kterým to přechodně neumožnily vážné osobní nebo zdravotní důvody.

Současná směrnice o kontinuálním profesním vzdělávání (dále jen

KPV) platí již od jejího schválení na VI. sněmu KA ČR v roce 1997. Přestože se občas objeví diskuse o její účelnosti, popř. úvahy o některých pasážích (např. při překročení stanoveného rozsahu v jednom roce), někteří z nás se domnívají, že je možno tyto „nadpracované hodiny“ účetně rozpouštět formou časového rozlišení do následujících let – tj. nevzdělávat se vůbec!

Těm, kteří soustavně sledují vývoj auditorské profese, jistě neunikla skutečnost, že pro členy IFAC platí celá řada nově schválených vzdělávacích standardů, z nichž posledním v řadě je IES 7:

„Program celoživotního vzdělávání a kontinuální rozvoj profesní způsobilosti“.

Tento standard byl přijat s povinností jeho aplikace pro všechny členy od roku 2006. Aniž bychom ztráceli čas rozkladem mezi vynutitelností dosavadní směrnice a nového vzdělávacího standardu, je zřejmé, že se i na nás tato povinnost vztahuje, a jsme proto nuceni stávající směrnici pro KPV přiměřeně upravit. Vzhledem k tomu, že dle statutu KA ČR patří schválení této normy výhradně sněmu, je v současné době zpracován návrh příslušné novely, jenž bude součástí programu sněmu KA ČR, který je připravován na 28. 11. 2005 – tentokrát v Brně.

Pokládám v této souvislosti za potřebné, abych vás informoval v dostatečném předstihu o některých změnách, které úprava této směrnice přinese. Tyto změny nejsou nijak drastické, přesto určité zpřísnění to bude. Jak již bylo výše uvedeno, jde o vzorový mnohostránkový dokument, jehož obsah musí být přiměřeně aplikován ve všech členských organizacích na světě (v ČR se bude týkat např. i profese certifikovaných účetních).

Jak již vyplývá ze samotného názvu, standard motivuje k celoživotní-



Ing. Jiří Vrba
viceprezident KA ČR

OBSAH

AKTUALITY2

Co nám napověděla anketa
v časopisu Auditor

Ing. Karel Hampl.....4

Konference představitelů
auditorských komor

Ing. Eva Rokosová, MBA.....6

Kárná komise v novém
volebním období (2004-2007)

Ing. Jiří Sixta.....7

NA POMOC AUDITORŮM

Zdaňování derivátů9

Využití programů DATEV
pro transformaci účetních
závěrek do IFRS

Ing. Jiří Komárek12

ZE ZAHRANIČÍ

28. kongres Evropské
účetní asociace v Göteborgu

Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Ing. Ladislav Mejzlík, PhD.15

OKÉNKO IAS/IFRS

IAS 27 - Konsolidovaná
a separátní účetní závěrka

Ing. Radka Loja..... 119 - 120

Změny v IFRS

Ing. Radka Loja..... 121 - 126

Nejnovější vývoj
v oblasti IFRIC 3

Ing. Markéta Jindřišková.....126

STŘEDOVÁ VLOŽKA

Systém profesních standardů
Komory auditorů ČR

e - příloha Auditor č. 6/2005

OBSAH

- Výbory a komise informují
- FEE - Potenciální problémy ve vztahu ke schváleným IFRS a možné dopady na zprávu auditora
- Vyhodnocení ankety
- Pořizovací cena aktiva - pojetí a některé aspekty
- Reakce kárné komise na rozhovor v časopise Ekonom
- Jak a proč se provádí audit podniku
- Návrh na zavedení dohledu nad kvalifikací účetních a auditorů

Toto číslo vyšlo 15. 7. 2005.

Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je 7. 9. 2005.

mu vzdělávání. Nejde zde jen o potřebu udržování duševní svěžesti do pozdního věku. Rada renomovaných studií nás ubezpečuje o tom, že průběžné namáhání mozku má kladný vliv na regeneraci mozkových buněk – stačí četné příklady studentů „univerzity pozdního věku“, permanentní výuky jazyků a jiných aktivních činností zaměřených na neustálé provokování paměti (jednoduchým příkladem může být občasná čištění zubů levou rukou – pozor: pro leváky pravou!). Tyto studie jsou dokládány i statistickými výsledky, které dokazují prodloužení délky života v příčinné souvislosti s uvedenými aktivitami.

Pomineme-li výše uvedené důvody, které by vás rovněž mohly vést k nutnosti celoživotního vzdělávání, musíme si odpovědně přiznat, že vývoj auditorské profese klade stále větší nároky na odbornou, etickou a jazykovou vybavenost každého z nás. Rada účetních skandálů ve světě - z nichž v jednom případě došlo dokonce k zániku jedné významné auditorské firmy - hluboce otrásla důvěryhodností odborné veřejnosti ve správnost účetního výkaznictví, nezávislost a kvalitu auditorských služeb. Nelze se tedy divit sílícím celosvětovým požadavkům nejen na zpřísnění celého procesu účetního výkaznictví, ale i způsobu dohledu nad výkonem auditorské činnosti (v této záležitosti očekává-

me ještě v letošním roce přijetí zásadní změny 8. směrnice EU s povinností její aplikace do národní úpravy ve lhůtě do dvou let). K tomu přistupuje v našich podmínkách ještě nepřesná a nepřehledná legislativa, která se neustále mění. Nedílnou součástí odborné vybavenosti je a bude i legislativa EU – v řadě případů se již setkáváme u klientů s řadou dotazů tohoto druhu, neboť „přeshraniční transakce“ se stávají běžnou součástí našeho podnikatelského prostředí.

Co konkrétního se ve směrnici změně?

Především se upravuje stanovený rozsah z počtu 35 hodin ročně na 40 hodin. Z odborného pohledu, a požadavku seznamovat se v některých případech přednostně s vybranými změnami, budou každoročně vyhlášována tzv. „**prioritní témata**“, která budou povinná a nebude je možné nahradit jiným způsobem. Prioritním tématem na rok 2006 zcela nepochybně budou Mezinárodní auditorské standardy, jejichž aplikaci – v rámci doporučení IFAC – Rada KA ČR schválila s platností od 1. 1. 2006 (již v podzimním období letošního roku najdete nabídku Institutu vzdělávání KA ČR na třídní semináře, jejichž účelem je komplexní seznámení s těmito standardy).

Cíle vzdělávacího procesu v rámci KPV jsou zejména:

- a) udržovat a zvyšovat obecně chápané ekonomické a účetní znalosti a odbornou způsobilost auditorů, vést je k uplatňování nových postupů a technik,
- b) seznamovat auditory s novými právními předpisy, podávat jejich erudovaný výklad s ohledem na uplatnění v auditorském prostředí, zvyšovat úroveň právního vědomí a trvale rozvíjet stavovské hodnoty etiky a postoje auditora,
- c) napomáhat v rámci profese k efektivnímu poznávání metod a forem výkonu auditorské činnosti používaných ve státech Evropské unie – k tomu zejména prohloubit znalosti jejich právní úpravy, jakož i postupů vyplývajících z mezinárodních účetních a auditorských standardů.

Co dodat na závěr?

Jsem osobně přesvědčen, že ti, kteří si přečtou výše uvedené řádky nebudou mít pochybnosti o potřebnosti celoživotního vzdělávání a nutnosti částečně upravit svůj dosavadní přístup k profesnímu kontinuálnímu vzdělávání.

Na úplný závěr ještě motto:

„Svět je nádherná kniha, ale nemá cenu pro toho, kdo neumí číst“
(Goldoni).

Ing. Jiří Vrba
viceprezident KA ČR

aktuality

Ze zasedání Rady KA ČR

červen 2005

Rada na svém zasedání v červnu *projednala*:

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- účetní závěrku roku 2004 a daňové přiznání,
- průběžné výsledky hospodaření k 31. 5. 2005,
- projednala dílčí návrhy na změnu vnitřních předpisů komory (Statut, Směrnice pro KPV, Kárný řád, Příspěvkový řád), které bude projednávat XV. sněm KA ČR,
- projednala výsledky ankety časopisu Auditor (viz také článek ing. Hampla na str. 4)
- schválila koncepci časopisu Auditor na rok 2006,

- schválila texty k výzvam k podání návrhů na výběrová řízení na grafiku a výrobu časopisu a na redaktora (viz také www.kacr.cz - Aktuální informace),
- záležitosti Výboru pro auditorské směrnice, zejména návrhy tří aplikačních doložek k ISA (viz článek ing. Drápalové v samostatné vložce, která je součástí tohoto čísla čas. Auditor);

schválila:

- návrh na vyškrtnutí asistentů auditora dle předloženého soupisu pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti ve smyslu § 27 zákona č. 254/2000 Sb.,
- došlé žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb;

a vzala na vědomí:

- dodatek smlouvy s firmou Datev, s.r.o.,
- odpověď MF ČR na dopis KA ČR ohledně problematiky spojené s aplikací IAS/IFRS,
- vývoj projednávání novely 8. směrnice EU o auditu v Evropském parlamentu,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy z pracovních cest ing. Vrby na zasedání představitelů auditorských komor v Bratislavě (viz samostatný článek) a ing. Kříže ze zasedání Bankovní pracovní skupiny v FEE.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Připomínkové řízení k aplikačním doložkám

Upozorňujeme, že **do 30. 8. 2005** můžete zasílat připomínky ke třem návrhům aplikačních doložek k mezinárodním auditorským standardům. Jedná se o tyto aplikační doložky:

- **AD ISA 700 CZ:** Zpráva auditora o ověření účetní závěrky, požadavky definované zákonem o auditorech,
- **AD ISA 720 CZ:** Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku, ověřování výroční zprávy,
- **AD KA ČR k ISRE 2400 CZ:** Zákazka spočívající v prověření účetní závěrky, ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

Texty aplikačních doložek vypracoval výbor pro auditorské standardy a metodiku auditu, a od 30. června jsou v plném znění k dispozici na webových stránkách komory www.kacr.cz. Stručnou informaci naleznete také v samostatné příloze tohoto čísla Systém profesních standardů Komory auditorů České republiky. **-rr-**

Nabídka Sborníku IFRS 2005

Stejně jako v minulém roce si vás dovolujeme oslovit s nabídkou sborníku **International Financial Reporting Standards** (Mezinárodní účetní standardy) pro rok 2005, vydávaného každoročně Mezinárodní radou pro účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board).

Sborník je v původní **anglické verzi** ve vázaném vydání. Cena sborníku **3465 Kč včetně DPH**.

Mimořádná nabídka

V případě, že nám zašlete objednávku a úhradu do 16. 8. 2005, obdržíte sborník se slevou za **3150 Kč včetně DPH** za 1 kus.

Objednávka je považována za závaznou po zaplacení celkové částky za odběr publikací na účet KA ČR č. 87039011/0100, variabilní symbol 4422.

Sborník bude distribuován během září 2005.

Objednávkový formulář najdete na str. 8.

Kateřina Slívová

Příručka k Mezinárodním auditorským standardům 2005

Současně s tímto číslem je rozeslán kompaktní disk CD s elektronickou verzí českého překladu příručky mezinárodních auditorských standardů – Handbook of International Auditing, Assurance and Ethic Pronouncements 2005 Edition. **-rr-**

Dovolená Úřadu KA ČR

Celoplošná dovolená pracovníků Úřadu Komory auditorů ČR je v období od 4. července do 22. července 2005. Své dotazy a požadavky na komoru směřujte, prosím, pokud možno mimo toto období. Děkujeme za pochopení. **-av-**

EU zpřísňuje kontrolu podezřelých transakcí

Hlášení podezřelých finančních transakcí a kontrola pohybu hotovosti bude v Evropské unii tvrdší než nyní. Unijní ministři financí 7. června schválili novou směrnici, která má platit nejpozději v roce 2008. Cílem opatření je ztížit legalizaci nelegálních zisků a financování terorismu. Příslušná ustanovení nové směrnice EU by měla být implementována do české legislativy.

Takzvaná třetí směrnice ES proti praní špinavých peněz a financování terorismu navazuje na současnou právní úpravu boje proti praní špinavých peněz, ale přihlíží také k revizi doporučení Finančního akčního výboru proti praní špinavých peněz (FATF) z června roku 2003 (revize mezinárodního standardu v oblasti boje proti praní špinavých peněz).

Směrnice se bude vztahovat, stejně jako předchozí právní úprava, jak na finanční či úvěrové instituce, tak na notáře, advokáty, auditory, účetní a daňové poradce, ale i další osoby či podniky jako majitele kasin, sázkových a realitních kanceláří. Aplikuje se v případě, kdy je platba prováděna v hotovosti v částce nad 15 000 eur. Podobnou částku musí uvést každý člověk přijíždějící ze zahraničí na území EU. Nově upřesňuje, že toto kritérium se uplatní bez ohledu na to, zda byla daná transakce provedena jako jediná operace, nebo jako několik operací. Nově se směrnice vztahuje i na zprostředkovatele pojištění (kteří byli nově zahrnuti do definice fi-

nanční instituce), jestliže jednají ohledně pojištění vztahujícího se k investicím.

Každý, kdo vlastní více než 25 procent akcií nadace nebo jiné veřejně prospěšné společnosti, musí prokázat svou identitu. Směrnice má také omezit anonymní dary a tiché společnosti v nevládních organizacích. Zavádí další požadavky a opatření v situacích, kde existuje vyšší riziko praní peněz (například u přeshraničního korespondenčního bankovního vztahu s bankou mimo EU). V takovém případě je pak příslušný subjekt povinen např. zajistit prokázání totožnosti dalšími dokumenty nebo údaji. Naopak v případech, kdy je riziko praní peněz nižší (např. klientem je kótovaná společnost, jejíž cenové papíry jsou přijaty k obchodování na některý z regulovaných trhů), lze aplikovat méně přísné kontrolní mechanismy.

Podle lucemburského premiéra a ministra financí Jean-Claude Junckera bude mnohem těžší uvádět do oběhu peníze z trestné činnosti, protože každá transakce nad 15 tisíc eur se bude muset ohlašovat, jinak aktéři budou mít problémy s policií. Ačkoliv po souhlasu unijních ministrů financí a Evropského parlamentu nestojí v zavedení nové směrnice proti praní špinavých peněz do právního řádu členských států nic v cestě, ne všichni jsou z ní nadšení. Asociace evropských právníků, federace účetních a auditorů i dalších profesí upozornily, že legislativa narušuje tradiční pravidla ve vztahu vůči klientům, jež jsou založena na diskretnosti a důvěře.

„Bylo by vhodné, kdyby auditori, právníci a daňoví poradci měli výjimku ze směrnice, pokud by jim povinnosti hlásit podezřelé transakce nebo objemy peněz měly zkomplikovat profesionální činnost. Nejde o obhajobu zločinů, jde o zachování důvěry klientů. Směrnice by se totiž mohla lehce zneužít ke špiclování,“ uvedl k tomu německý europoslanec za CDU Hartmut Nassauer.

Obavy z neúměrného rizika zneužití moci státních orgánů vyjádřila i mezinárodní organizace Statewatch: „Státní moc bude chtít, aby s ní notáři, advokáti a účetní spolupracovali. Směrnice bude silná páka. Hranice podezřelé transakce je vágní. Osobní data budou méně chráněna.“ **-av-**

Co nám napověděla anketa v časopisu Auditor

Je nesporné, že všechny orgány Komory auditorů, které jsou odpovědné za vývoj profese, zajímá názor auditorské i širší veřejnosti na otázky, které s profesí a její samosprávou souvisejí. Proto rada komory na návrh Výboru pro informační politiku a redakční rady časopisu Auditor rozhodla provést a vyhodnotit anketa zaměřenou na posouzení činnosti a postavení Komory auditorů ČR a jejích informačních, komunikačních i vzdělávacích aktivit. Samotné statistické vyhodnocení ankety bylo zpracováno úřadem v přehledné a celkem zřetelné podobě. Než však z takového vyhodnocení provedeme jakékoliv závěry, je potřeba a také užitečné zamyslet se nad vypovídací schopností ankety, nad jejími omezeními a tím také efektivní využitelností z ní vyplývajících závěrů.

Celkově anketa přináší v mnohém zajímavé a v mnohém očekávané výsledky. Je však nutno vzít v úvahu, že shrnuje názor aktivní menšiny, ochotné v anketě odpovědět, a nemůže brát pochopitelně zřetel na názory pasivní většiny, která se ankety (dobrovolně) nezúčastnila. Přesto však lze počet odpovědí, které v případě celkového počtu auditorů tvoří zhruba 7 až 8 %, považovat za dostatečně reprezentativní. Vezme-li se v úvahu počet praktikujících auditorů, je reprezentativnost jistě ještě podstatně vyšší. Je pochopitelné, že organizátoři ankety navrhli provést ji co možná nejlevnějším způsobem, tj. distribuovat ji v časopise i s rizikem, že se dostane do rukou pouze pravidelným čtenářům, případně náhodným čtenářům daného čísla, tedy těch, které časopis nějakým způsobem oslovuje. Tato okolnost velmi pravděpodobně vede k určitému zkreslení v té části ankety, která se týká komunikace KA ČR a zejména samotného časopisu, a nepřímou také objasňuje souvislost s nižším procentem došlých odpovědí, kterým může být např. přesun části čtenářů k elektronické podobě. Jako zajímavý námět mě napadá v této souvislosti myšlenka nechat projít a vyhodnotit anketa také na webové stránce KA ČR.

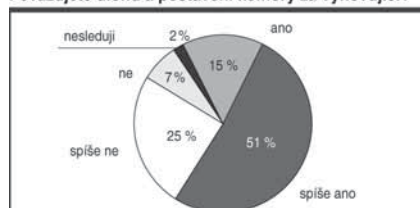
Odpovědi na otázky v části **I. Postavení auditorské profese** a legislativa podle mého svědčí o tom, že převážná většina auditorů považuje profesi a její samosprávu za vcelku legislativně stabilizovanou a pozitivně vnímanou, a problémy spatřuje spíše v související daňové a obchodní legislativě. Poněkud zarazující jsou převažující odpovědi ohledně přístupu klientů (akceptovatelný přístup, ale audit pouze jako „legislativní nutnost“ a negativní přístup, auditor jako „kontrola ze zákona“), které podle mého svědčí o nezvládnutí vztahu ke klientům ze strany jednotlivých auditorů. Určitý rozpor lze vysledovat i v názoru, že ubývá práce, neboť statistika pohyblivých příspěvků na takový trend spíše neukazuje. Odpovědi v této oblasti (otázka č. 5) ukazují na silnější koncentraci zakázek u velkých firem, než naznačují odpovědi. Za alarmující lze považovat skutečnost, že takřka 2/3 auditorů se setkalo při své práci s nekvalitní činností jiného auditora. V této věci bude zřejmě nutno provést hlubší analýzu a přijmout odpovídající opatření v oblasti etiky, práce dozorčích orgánů i samotného zákona.

V části **II. Služby a činnost KA ČR** najdou jistě, přes poměrně dobré hodnocení, náměty na zlepšení činnosti jak úřad komory, tak i volené orgány, zejména orgány dohledu. Tematicky očekávají auditori větší metodickou pomoc v oblasti daní a práva. Odpovědi v této části ankety svědčí o poměrně korektním přístupu úřadu a všech volených orgánů, včetně (překvapivě) dohledových. Jistou zajímavost obsahuje část komentovaných odpovědí na druhou otázku, kde se vedle tradičních požadavků v oblasti metodické

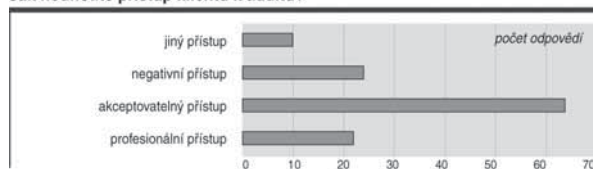
Vyhodnocení ankety

Výsledky ankety, které se zúčastnilo 101 čtenářů, z větší části potvrdily očekávání. Přesto vyvolávají některé otázky a svým způsobem předurčují úkoly pro všechny, jichž se anketa více či méně dotýká. Podrobné výsledky ankety (v členění dle jednotlivých otázek) jsme z prostorových důvodů zařadili do e-přílohy Auditora č. 6/2005. Zde jsou, dle našeho názoru, nejzásadnější odpovědi: **-jd-**

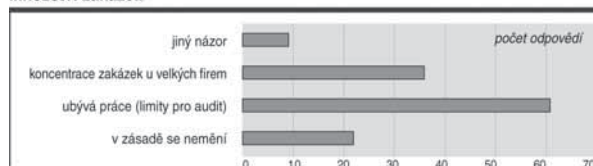
Považujete úlohu a postavení komory za vyhovující?



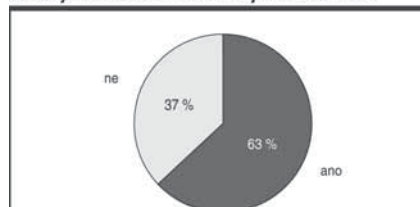
Jak hodnotíte přístup klientů k auditu?



Množství zakázek



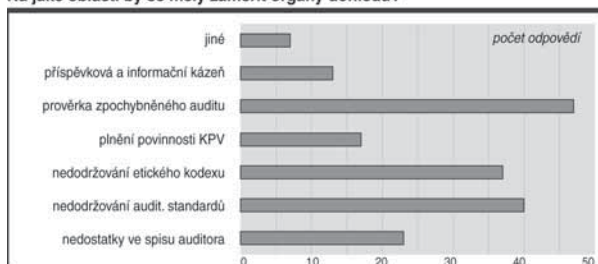
Setkal jste s nekvalitní činností jiného auditora?



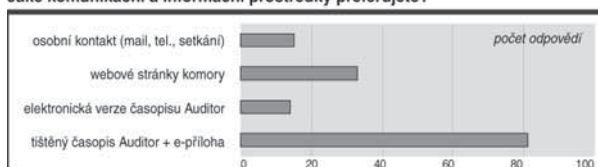
Pokuste se zhodnotit služby a činnosti komory (průměrná známka od 1 do 5)



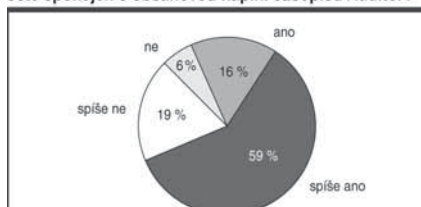
Na jaké oblasti by se měly zaměřit orgány dohledu?



Jaké komunikační a informační prostředky preferujete?



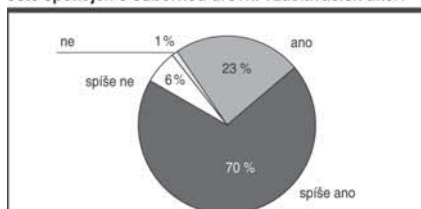
Jste spokojeni s obsahovou náplní časopisu Auditor?



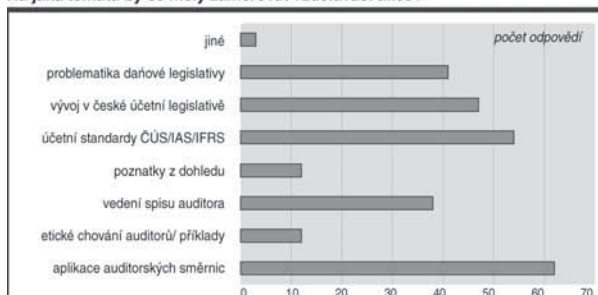
Co by se mělo častěji objevovat v časopise Auditor?



Jste spokojeni s odbornou úrovní vzdělávacích akcí?



Na jaká témata by se měly zaměřovat vzdělávací akce?



pomoci a vzdělávání objevil i požadavek na větší lobing a důraznější prosazování zájmů profese a také výtka, že komora si příliš hledí zájmů tzv. velké čtyřky. Zejména poslední uvedená výtka postrádá důvody, protože firmy „velké čtyřky“ mají v současné době minimální zastoupení ve volených orgánech a jejich aktivita je zaměřena zejména na práci výborů, kde je ovšem vítán každý kdo může profesi něco přinést. Zajímavost nepostrádají ani odpovědi na poslední otázku této části, kde podle mě překvapivě málo odpovědí zaměřuje pozornost dohledových orgánů na nedostatky ve spisu auditora, což souvisí především s minimalizací vlastního rizika jednotlivých auditorů (firem).

Část III. Komunikace a prezentace KA ČR je nepochybně poznamenána tím, že respondenty ankety byli vzhledem ke způsobu distribuce prakticky výhradně jen pravidelní (a náhodní) čtenáři časopisu. Protože se lze domnívat, že tito respondenti vystupují v rámci profese velmi aktivně (jak směrem ven, tak dovnitř) a podporují rozvoj profese, je nezbytné jejich názor respektovat. Jejich sdělení lze ve stručnosti rozumět tak, že jsou pro zachování tištěné formy časopisu zhruba v dnešním rozsahu a periodicitě, a za dalšího rozvíjení elektronické formy komunikace. Časopis by měl být obsahově zaměřen na auditorskou a související problematiku, a více než dosud by měl být zaměřen na řešení praktických problémů a přenos zkušeností. Domnívám se, že v podtextu lze odvodit také závěr, že celá komunikace by měla mít více diskusní podobu. Zajímavá je poznámka týkající se aktuality webových stránek KA ČR. Vedle toho, že aktuality lze obecně vždy zlepšovat, zde jistě působí i určitý psychologický faktor, neboť webové stránky ze své podstaty zachycují vždy časově větší prostor a tím působí starším dojmem než tištěné periodikum.

Výsledky ankety v části **IV. Vzdělávání** podle mého názoru vcelku potvrzují správnost dosavadního zaměření této činnosti. Je potěšující velmi vysoké procento auditorů využívající vzdělávací systém komory. Na této skutečnosti nemění nic ani určité zkrácení výsledků dané stejně jako v předchozí části tím, že ankety se zúčastnili převážně aktivní auditori – pravidelní čtenáři časopisu Auditor. Kritické připomínky těch ostatních otupuje pasivita, která vede k tomu, že jejich připomínky zpravidla nemají systémový, prakticky využitelný charakter. Zajímavé je sdělení, že za nevhodnější vzdělávací akce jsou považovány jednodenní semináře.

Poslední část ankety ukazuje na dobrou „průřezovost“ respondentů, když lze najít určitou míru korelace procenta OSVČ mezi respondenty s procentem OSVČ v celkovém počtu auditorů. Podobně to platí o auditorech-zaměstnancích a společnících auditorských firem. Určitě nepřekvapuje výkon dalších příbuzných činností auditorů a účast auditorů v dalších profesních sdruženích s příbuzným zaměřením.

Závěrem lze konstatovat že anketa přes svá omezení a limity přinesla zajímavé poznatky a potvrdila vcelku správnost dosavadního zaměření činnosti KA ČR jako celku, jednotlivých volených orgánů i úřadu komory. Výsledky ukazují, že auditorská obec preferuje řešení odborných, profesionálních a profesních problémů před formálními. Na jejím základě lze dospět k závěru o potřebě rozvíjet elektronickou formu komunikace a informování, ale neopouštět zcela (alespoň zatím) stejně jako v jiných oborech lidské činnosti tradiční vžitě formy komunikace a organizace v oblasti auditu.

Ty čtenáře, kteří by se rádi seznámili s podrobnými výsledky ankety, bych rád odkázal na webové stránky Komory auditorů www.kacr.cz.

Ing. Karel Hampl
předseda výboru pro informační politiku



Z jednání představitelů auditorských komor v Bratislavě. Na snímku vlevo viceprezident KA ČR Jiří Vrba a viceprezident SKAU Jozef Skultéty. Na prostředním snímku (zleva) generální sekretář FEE Henri Olivier, prezident FEE David Devlin a prezident Slovenské komory auditorů Ivan Bošela.

Konference představitelů auditorských komor

Ve dnech 2. – 4. června 2005 se v Bratislavě setkali již po páté představitelé auditorských komor Slovenska, Polska, Maďarska a České republiky. Jako hosté se letos pracovního setkání zúčastnili prezident FEE David Devlin, viceprezident FEE Jacques Potdevin a generální sekretář Henri Olivier, kromě nich byli letos prvně přizváni prezidenti komor z Rumunska a Bulharska. Delegaci KA ČR tvořil prezident Vladimír Králíček, viceprezident Jiří Vrba, ředitelka úřadu Eva Rokosová a bývalý prezident komory Petr Kříž jako stálý zástupce KA ČR v Radě FEE.

Během tří denního jednání představitelé komor přednesli své zprávy o stavu příprav ve své zemi na změny, které přináší nová opatření resp. předpisy Evropské unie, postup zavádění IAS/IFRS, audit podle ISA a novela 8. směrnice EU o auditu. Na závěr proběhla diskuse s představiteli FEE o vizi dalšího vývoje účetnictví a auditu.

Z vystoupení vyplynulo, že aplikace IAS/IFRS je nařízena s platností od 1. 1. 2005 ve všech zemích zúčastněných zástupců, avšak přístupy jsou odlišné, např. s ohledem na počet společností, kterých se týká sestavení konsolidované účetní závěrky. Aplikace IAS/IFRS se v některých zemích týká nejen společností kótovaných na burze, ale všech povinně auditovaných společností. Zmíněna byla i problematika ve vztahu k SME (malé a středně velké podniky), kterých je kolem 80ti procent. Velkým problémem pro všechny země je kvalita překladů IAS/IFRS zajišťovaných příslušnými regulačními orgány, přičemž některé státy dosud nemají smlouvu, resp. licenci k pře-

kladům od IASB. Naši představitelé hovořili o aktuálním stavu překladů IAS/IFRS a o problémech při jejich aplikaci ve vazbě na daňové předpisy (základ daně, rozdělování zisků u mateřských a dceřiných společností, které aplikují různé účetní standardy – IAS a ČÚS). Zmíněna byla i otázka vzdělávání auditorů a školení odpovědných pracovníků účetních jednotek, které mají IAS/IFRS ze zákona povinně aplikovat.

Aplikace ISA je rovněž odlišná. Profesní organizace ve všech státech mají možnost, resp. povinnost vydávat profesní normy. Některé organizace postupují stejně jako KA ČR, tj. vydávají přeložené směrnice ISA vydané IFAC jako národní standardy, ke kterým postupně přijímají národní aplikační doložky, jiné postupují tak, že modifikují přeložené směrnice IFAC na národní legislativu a vydávají vlastní upravené směrnice (takto postupovala KA ČR do roku 2004). V současné době se počítá vesměs všude se zavedením ISA od 1. 1. 2006. Rovněž zde existují problémy s překlady. Nedílnou součástí aplikace ISA je školení, kterých zejména KA ČR plánuje velkou nabídku již v r. 2005 a 2006. David Devlin kladně hodnotil iniciativní přístupy při aplikaci ISA jednotlivými profesními organizacemi a zdůraznil, že je nutné důsledné používání ISA pro všechny audity bez rozlišení velikosti auditovaných účetních jednotek, tj. žádné výjimky pro SME.

Novela 8. směrnice EU o auditu přinese do regulace auditorské profese nové významné prvky, které sledují posílení kvality auditu a nezávislosti a odpovědného přístupu auditorů. Patří k nim veřejný dohled nad profesí tvořený více méně z neauditorských subjektů a osob, po-



Součástí tří denního setkání byla i návštěva hradu Děvín, který se tyčí nad soutokem Moravy a Dunaje. Na prostředním snímku Ivan Bošela, Henri Olivier a David Devlin, vpravo jsme zachytili Joannu Placzekovou a Piotra Rojka z Polské komory auditorů.

vinná rotace auditorů a další. Státy EU mají možnost seznámit se s navrhovanými změnami již nyní a připravit se včas na jejich aplikaci do národní legislativy. Slovenská komora auditorů má zpracovaný legislativní záměr, podle kterého dohled nad profesí bude svěřen zvláštnímu výboru, v jehož čele bude zástupce národního regulátora.

Jednotliví delegáti na závěr podpořili další vzájemná setkávání a poděkovali prezidentovi SKAU Ivanu Bošeloovi

za vzornou přípravu, řízení a průběh konference, jejíž součástí byla i návštěva starobylého hradu Děvína, tyčícího se nad soutokem řek Moravy a Dunaje. KA ČR byla pořadatelem konference vloni v květnu na Konopišti a příště ji tato milá povinnost čeká v roce 2008.

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR

Foto: doc. Vladimír Králíček

Kárná komise v novém volebním období (2004 až 2007)

Na úvod malé připomenutí

V časopise Auditor č. 1/2005 byl uveřejněn článek o zahájení kárných řízení vůči auditorům, kteří od roku 2001 opakovaně neplnili svoje povinnosti při kontinuálním vzdělávání auditorů podle Směrnice KPV. Bylo též uvedeno, že při kárném řízení bude Kárná komise KA ČR vycházet z podkladů evidence KA ČR o auditorovi, ale že bude pečlivě objasňovat okolnosti svědčící v kárném řízení v jeho prospěch a bude v tomto smyslu přijímat jím náležitě doložené doklady a provádět důkazy.

Krátká statistika

Od prosince 2004, tj. počátku nového volebního období, do 16. června 2005 proběhlo 7 zasedání kárné komise, na kterých bylo vyneseno **36** rozhodnutí k neplnění povinností podle zákona o auditorech, z toho 31 pro neplnění povinností podle Směrnice KPV.

Podněty DK

Z 36 projednávaných kárných případů bylo pět zahájeno na základě podnětu Dozorčí komise. Podrobněji k těmto kauzám:

- V jednom případě bylo prokázáno porušení ustanovení § 14 odst. 1 a odst. 3 zákona, neboť auditor neověřil významné položky z finančního majetku společnosti při ověřování účetní závěrky společnosti a dále nereagoval přiměřeně ani v následujícím roce podle auditorické směrnice č. 15 – části: Skutečnosti zjištěné až po zveřejnění účetní závěrky nebo údajů z účetní závěrky.

- V dalším případě auditor porušil ustanovení § 14 odst. 1 zákona, které stanoví, že auditor při poskytování auditorických služeb je povinen postupovat čestně a svědomitě při současném dodržování auditorických směrnic a profesních předpisů, zejména Etického kodexu KA ČR.
- U jedné auditorické společnosti došlo k porušení ustanovení § 14 ZoA a auditorických směrnic, neboť v předložených spisech auditovaných společností chyběly – doložení dokladových inventur účtů, celkový plán, rozpočet a program auditu, vyhodnocení vnitřního kontrolního systému, výběr vzorků (testy), hladina významnosti, finanční analýza a její vyhodnocení, závěry a vyhodnocení k následným událostem, dodržování zákonů, spis auditora není rozdělen na stálou a běžnou složku. Spis jedné auditované společnosti obsahoval výkazy a obrátovou převahu, které se nevztahovaly k ověřované účetní závěrce.
- Na podkladě podnětu Komise pro cenné papíry prošetřila dozorčí komise případ u auditorické společnosti, a na základě zjištěných skutečností podala dozorčí komise Oznamení o podezření z porušení povinností, neboť auditor nepostupoval plně podle platných auditorických směrnic KA ČR a § 14 odst. 6 ZoA.
- V jednom případě na základě zjištěných skutečností, že auditor nepostupoval vždy přiměřeně v intencích zákona č. 254/2000 Sb., podala dozorčí komise oznámení o podezření z porušení povinností podle § 13 odst. 2 ZoA.

Závěrem k této části lze konstatovat, že kárná jednání proběhla, předvolaní auditori při dokazování potvrdili svoje pochybení, proti rozhodnutí KK při stanovení kárného opatření nepodali odvolání a v termínech splatnosti uhradili pokuty.

Rozhodování KK při neplnění povinností podle Směrnice KPV

Nejprve o argumentech uváděných předvolanými auditory při omluvách neplnění. Lze je rozřadit do několika kategorií:

- sociální/ zdravotní důvody – nemoci, vyšší věk; problémy s dojížděním na akce;
- sociální/ ekonomické důvody – neúčast na vzdělávání jako projev ekonomické situace v regionu;
- nevykonávání auditu – auditor má nulové pohyblivé příspěvky;
- školil se na jiných akcích nebo absolvoval pravidelné profesní vzdělávání u zaměstnavatele;
- lektorská činnost;
- publikační činnost.

Případů, kdy auditor věrohodnými doklady (i fakturami) doložil účast na akcích jiných vzdělávacích institucí, např. u KDP, Svazu účetních, při školeních/ akcích vzdělávacích agentur VOX, BOVA apod., nebo u zaměstnavatele, byla převážná většina. Dále z 31 auditorů jich 7 mělo i má prokázanou lektorskou i publikační činnost na vysokých školách a další tři auditori mají lektorskou činnost u velkých firem.

Když KK vyslechla argumenty, vzala v úvahu doklady a posoudila i osobní důvody, které se nedají řešit pouze podle znění zákona, pak

přijímaná škála kárných opatření byla od napomenutí po pokuty. Pokud se jedná o případy dodatečně předložených dokladů o vzdělávání se v uplynulých rocích na akci pořádaných mimo komoru, KK doposud věrohodné podklady (faktury, daňové doklady) akceptovala, avšak uplatňuje kárné postihy za to, že dotyčný auditor nesplnil svojí oznamovací povinnost podle Směrnice KPV a svojí účast neoznámil. Pokuty mají tedy pořádkový charakter.

Odvolávání

Podle ustanovení § 19 KŘ má auditor možnost a právo se proti rozhodnutí KK odvolat u odvolacího orgánu ustaveného Radou komory. Této možnosti využil jeden auditor, o jehož kárném postihu rozhodla KK za jeho neomluvenou neúčast na řádně svolaném kárném jednání. Odvolací komise vyhověla dodatečným námitkám kárně postiženého auditora, uznala jím následně předložené doklady a vrátila pak KK případ k novému projednání a rozhodování o výši kárného opatření.

Kárná řízení k neplnění Směrnice KPV a reakce na ně

V souvislosti s tím, že KK informovala hned v lednu roku 2005 o zahájení kárných řízení vůči auditorům, kteří opakovaně neplní povinnosti z přijaté Směrnice KPV, je možné s podivem brát, ale též za kritickou

považovat skutečnost, že do 31. 3. 2005 nepředložilo za rok **2004** celkem **167** auditorů Evidenční záznam o účasti na profesním vzdělávání. Z tohoto počtu ani za rok **2003** nepředložilo Evidenční záznam celkem **74** auditorů. V mnoha případech se tedy již skutečně jedná o zjevné ignorování přijatých vnitřních směrnic i etických požadavků profese.

Příprava novely Kárného řádu

Rozsáhlá novela Správního řádu (dále jen SŘ) č. 500/2004 Sb., která nabývá účinnosti od 1. 1. 2006, přinesla mnoho podnětů i otázek, jak postupovat při ochraně profese před neobjektivními nebo nepravdivými útoky třetích stran. Přirozeně, že vždy na určitém místě bude stát auditor v pozici mezi klientem a veřejností, i při nebezpečí mnohdy nesprávných (často z neznalosti vznášených) stížností, někdy však oprávněných připomínek a námitek k jeho činnosti. Vzhledem ke skutečnosti, že profesně příbuzné organizace, tj. Komora daňových poradců a Svaz účetních, nejsou a asi v budoucnosti nebudou pod takovým tlakem jako auditori, je v zájmu profese si vytvořit vlastní obranný mechanismus novelami relevantních interních směrnic.

Pracovní skupina složená ze členů Kárné komise a pracovníků referátu dohledu úřadu komory se od počát-

ku roku 2005 na řadě mimořádných jednání zabývala novým zákonem č. 500/2004 Sb., Správní řád. Pracovní návrh novely KŘ vychází ze zákona o auditorech (ZoA) a řeší otázky v něm neupravené v souladu s novým SŘ tak, aby se od r. 2006 předešlo možným formálním pochybením či nedostatkům. Podle rozhodnutí rady komory z 20. června bude zadáno provedení nezávislé analýzy dopadu novely správního řádu na postupy KA ČR tak, aby bylo možno připravit pro sněm 2005 příslušné návrhy novel interních směrnic.

Na závěr

Není od věci v souvislosti s novým správním řádem upozornit auditory na to, že kromě aktivní ochrany auditorů v novele kárného řádu se bude nutné také připravit na úpravy sankcí, zejména při uplatňování pořádkové pokuty a úhrady nákladů řízení proti kárně obviněným auditorům. Proč by měly být z příspěvků „bezúhonných auditorů“ hrazeny náklady komory, vyvolané prokázanými nedostatky ze strany kárně postižených auditorů, když se např. jedná o neplnění evidenční povinnosti podle Směrnice KPV. O peníze jde vždy (jak říká bonmot), o etiku profese by však auditorům skutečně mělo jít především.

Ing. Jirí Sixta

místopředseda Kárné komise

OBJEDNÁVKA - IFRS 2005			
Závazně objednávám:	Cena za 1 ks		Počet objednaných ks
International Financial Reporting Standards 2005	při objednávce do 16. 8. 05 3150 Kč	při objednávce po 16. 8. 05 3465 Kč	
OBJEDNAVATEL			
Firma:			
Příjmení, jméno, titul:			
Adresa (vč. PSČ):			
IČO:		DIČ:	
Telefon:		Fax:	
Úhradu ve výši Kč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s.4422		
dne 2005	Razítko a podpis objednavatele		
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz			

IAS 27 – Konsolidovaná a separátní účetní závěrka

Tento standard by měl být použit pro sestavení a vykazání konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků, která je ovládána mateřským podnikem a pro investice do dceřiných, společných a přidružených podniků v separátní účetní závěrce.

Ze standardu vyplývá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Separátní účetní závěrku podnik sestavuje buď z vlastní vůle nebo z důvodu legislativy dané země apod. Separátní účetní závěrka mateřského podniku není nutnou přílohou ke konsolidované účetní závěrce. Pojem separátní účetní závěrka není shodný s pojmem individuální účetní závěrka.

Standard se nezabývá:

- metodami zachycení podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci; a
- výpočtem goodwillu.

Tato problematika je popsána v IFRS 3 – Podnikové kombinace.

Tento standard nahrazuje standard IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků (revidovaný v roce 2000) a SIC 33 – Konsolidace a metoda ekvivalence – potenciální hlasovací práva a alokace vlastnických podílů.

Podniky mají aplikovat tento standard pro účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo po tomto datu. Dřívější aplikace je vítána.

K tomuto standardu se vztahují interpretace SIC 12 – Jednotky zvláštního určení a IFRIC 5 – Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí.

Definice základních pojmů

Konsolidovaná účetní závěrka (Consolidated financial statements) je účetní závěrka skupiny prezentovaná jako účetní závěrka jediného podniku.

Mateřský podnik (A parent) je podnik, který má jeden nebo více dceřiných podniků.

Dceřiný podnik (A subsidiary) je podnik, který je ovládán jiným podnikem (mateřským).

Skupina (A group) je mateřský podnik a všechny jeho dceřinné podniky.

Kontrola (Control) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby z nich měl ovládající užitek.

Menšinový podíl (Minority interest) je část čistých aktiv a čistých výsledků z operací dceřiného podniku, které nejsou mateřským podnikem přímo nebo nepřímo vlastněny přes jiné dceřiné společnosti.

Separátní účetní závěrka (Separate financial statements) – je účetní závěrka prezentovaná mateřským podnikem, investorem (v přidruženém podniku), nebo spoluvlastníkem (ve společném podniku), kde investice v těchto podnicích jsou zachyceny na základě přímého podílu na vlastním kapitálu.

Metoda pořizovacích nákladů (The cost method) – metoda účtování, kde je investice nejprve zachycena v pořizovací ceně. Investor zachytí příjem pouze v podobě přídělu z poakvizitních kumulovaných zisků (např. dividendy). Obdržené příděly, které přesahují poakvizitní kumulované zisky jsou považovány za úhradu počáteční investice a jsou zachyceny jako snížení pořizovací ceny této investice.

Konsolidační celek

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku

Mateřský podnik nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pouze tehdy, pokud:

- je sám 100 % vlastněným dceřiným podnikem; nebo částečně vlastněným dceřiným podnikem a jeho menšinový akcionáři (včetně těch, kteří nemají hlasovací práva) byly informováni, že ji nebude sestavovat a nemají proti tomu žádné námitky;
- jeho dluhové nebo kapitálové nástroje nejsou veřejně obchodovatelné;
- nepředložil a ani není v procesu předkládání své účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jinému regulačnímu orgánu za účelem vydání jakýchkoli nástrojů na veřejném trhu;
- jeho mateřský podnik nebo nejvyšší mateřský podnik skupiny zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku, která je připravena v souladu s IFRS a je k dispozici veřejnosti.

V tomto případě mateřský podnik může prezentovat pouze separátní účetní závěrku.

Konsolidovaná účetní závěrka má zahrnovat všechny podniky, které mateřský podnik kontroluje. Dceřiné podniky, které datu konsolidace splňují podmínky pro klasifikaci jako aktiva držena k prodeji se zachycují v souladu se standardem IFRS 5 – Aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Kromě dceřiných podniků určených k prodeji, standard nepřipouští žádné výjimky z povinnosti konsolidovat dceřiný podnik.

Kontrola

Pochopit a správně aplikovat pojem kontroly má z hlediska konsolidace klíčový význam.

Kontrola se předpokládá tehdy, vlastní-li mateřský podnik přímo, nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků, více než 50 % hlasovacích práv podniku, nelze-li ve výjimečných případech jasně prokázat, že toto vlastnictví kontrolu nezakládá.

Kontrola existuje i tehdy, když mateřský podnik vlastní jen 50 % nebo méně hlasovacích práv podniku, pokud má:

- pravomoc nad více než polovinou hlasovacích práv na základě dohody s jinými investory;
- pravomoc řídit finanční a provozní politiky podniku podle stanov nebo dohod;
- pravomoc jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva nebo srovnatelného řídicího orgánu;
- pravomoc ovládat většinu hlasů na schůzích představenstva nebo srovnatelného řídicího orgánu.

V úvahu je nutno vzít i potenciální hlasovací práva.

Mateřský podnik ztratí kontrolu nad dceřiným podnikem pokud přestane ovládat jeho finanční a provozní politiky. Ztráta kontroly nemusí být vždy provázána změnou vlastnického podílu, např. v případě, kdy dceřiná společnost přejde pod kontrolu vlády, soudu, správce konkurzní podstaty apod. Může nastat i na základě smluvního ujednání.

Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace, protože se zabývá odlišnou činností než skupina. Detailní analýza konsolidovaných výkazů je ošetřena standardem IAS 14 – Vykazování podle segmentů. Tyto dodatečné informace napomůžou vysvětlit význam rozličných podnikatelských činností v rámci skupiny a konsolidovaná účetní závěrka neztratí svoji vypovídací schopnost.

Postupy konsolidace

Při přípravě konsolidované účetní závěrky jsou zkombinovány účetní závěrky mateřského podniku s účetními závěrkami dceřiných podniků. Podobné položky aktiv, závazků, nákladů, výnosů a vlastního kapitálu jsou sečteny řádek po řádku, tak aby skupina podniků byla prezentována jako jedna ekonomická jednotka. Dále je nutno učinit následující kroky:

- vyloučit účetní hodnotu investic mateřského podniku do dceřiných podniků a podíl mateřského podniku na vlastním kapitálu dceřiných podniků;

- určit menšinové podíly na výsledku hospodaření dceřiných podniků;
- určit menšinové podíly na čistých aktivech dceřiných podniků, které se skládají jednak z menšinových podílů vypočtených k datu akvizice (předakvizičních) menšinových podílů od data akvizice (poakvizičních).

Výpočet menšinových podílů nezohledňuje případný efekt potenciálních hlasovacích práv.

Vylučování vzájemných vztahů

Veškeré vnitroskupinové zůstatky, transakce náklady a výnosy jsou plně vyloučeny. Vylučování vzájemných ztrát může indikovat, že aktiva mají sníženou hodnotu. Vyloučení transakcí z dopadem na výsledek hospodaření se zahrnuje do výpočtu odložené daně v souladu s IAS 12 – Daně ze zisku.

Data účetních závěrek vstupujících do konsolidace

Účetní závěrky mateřského podniku a dceřiných podniků, použité při přípravě konsolidované účetní závěrky, by měly být sestaveny ke stejnému datu. Lze použít účetní závěrky sestavené k různým datům pod podmínkou, že rozdíl není větší než tři měsíce, to znamená tři měsíce „před“ a „po“ rozvahovém dni mateřského podniku. Účetní závěrky je nutno upravit o účinky významných transakcí. Zásada konzistence vyžaduje, aby délka účetních období a každý rozdíl v datech vykazování byly v jednotlivých obdobích stejné.

Použití jednotných účetních pravidel

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje tak, že jsou použita jednotná účetní pravidla pro podobné transakce a události za obdobných okolností. Účetní pravidla jsou stanovena v souladu s ostatními mezinárodními účetními standardy a jejich interpretacemi. V případě, kdy člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce, je nutno tuto účetní závěrku upravit podle jednotných účetních pravidel konsolidačního celku.

Nabytí a pozbytí dceřiného podniku

Náklady a výnosy dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data nabytí (datum, kdy mateřský podnik začne kontrolovat dceřiný podnik) do data pozbytí (datum, k němuž mateřský podnik přestane kontrolovat dceřiný podnik) v souladu s IFRS 3 – Podnikové kombinace.

Rozdíl mezi výnosy z pozbytí dceřiného podniku a jeho účetní hodnotou k datu pozbytí, která zahrnuje kumulativní částku kursových rozdílů, které byly v souladu s IAS 21 – Dopady změn směných kursů cizích měn uznány ve vlastním kapitálu, se zachytí v konsolidovaném výkazu zisků a ztrát jako výnos nebo ztráta z pozbytí dceřiného podniku.

K datu, od kterého přestává dceřiný podnik splňovat definici dceřiného podniku a nestane se přidruženým podnikem podle IAS 28 – Investice do přidružených podniků nebo společným podnikem podle IAS 31 – Investice do společných podniků, se účtuje v souladu s IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování. Účetní hodnota investice k datu, kdy přestává být dceřiným podnikem se považuje za pořizovací cenu, která slouží jako výchozí ocenění finančního aktiva v souladu s IAS 39.

Prezentace menšinových podílů

Menšinové podíly jsou prezentovány v rámci vlastního kapitálu konsolidované rozvahy, ale odděleně od vlastního kapitálu skupiny. Menšinové podíly na výsledku hospodaření jsou prezentovány separátně od výsledku hospodaření skupiny.

Ztráty dceřiného podniku

Ztráty konsolidovaného dceřiného podniku příslušející menšinám mohou převýšit menšinový podíl na vlastním kapitálu dceřiného podniku. Převýšení a všechny další ztráty příslušející menšině jsou vynaloženy proti většinovému podílu pokud menšina nemá pevný závazek tyto ztráty uhradit a je schopna je uhradit. Jestliže následně dceřiný podnik vykazuje zisky, jsou

přičteny většinovému podílu až do výše úhrady předchozích ztrát. To znamená, že v konsolidované účetní závěrce se podle mezinárodních účetních standardů většinou nevykazují záporné menšinové podíly.

Kumulativní prioritní akcie

V případě, že dceřiný podnik má v oběhu vydané kumulativní prioritní akcie, jejichž vlastníci jsou mimo skupinu, vypočítá mateřský podnik svůj podíl na ziscích nebo ztrátách až po úpravě o prioritní dividendy dceřiného podniku, ať byly vyhlášeny či nikoli.

Účtování investic do dceřiných, přidružených a společných podniků v separátní účetní závěrce

Pokud společnost připravuje separátní účetní závěrku, potom investice do dceřiných, přidružených a společných podniků jsou zachyceny buď:

- v pořizovací ceně; nebo
- v souladu s IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování.

Jednotlivé kategorie investic by měly být oceňovány stejnou metodou. Investice do dceřiných, přidružených a společných podniků, které jsou klasifikovány v souladu s IFRS 5 – Aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti se řídí tímto standardem.

Investice do společných a přidružených podniků, které jsou účtovány v v konsolidované účetní závěrce v souladu s IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování, mají být účtovány stejným způsobem v separátní účetní závěrce investora.

Požadavky na zveřejnění

V konsolidované účetní závěrce podnik zveřejní následující informace:

- povahu vztahu mezi mateřským a dceřiným podnikem, ve kterém mateřský podnik vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků méně než 50 % hlasovacích práv;
- důvod proč přímé nebo nepřímé vlastnictví více než 50 % hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv nezakládá kontrolu;
- datum sestavení účetní závěrky dceřiného podniku pokud se neshoduje s datem sestavení účetní závěrky mateřského podniku a důvod;
- povahu a rozsah všech významných omezení kdy dceřiný podnik ztrácí schopnost převádět finanční prostředky v podobě dividend, záloh nebo splácení půjček mateřskému podniku.

V případě, že mateřský podnik sestavuje pouze separátní účetní závěrku, potom zveřejní následující informace:

- fakt, že účetní závěrka byla sestavena jako separátní a že byla využita výjimka pro nesestavování konsolidované účetní závěrky;
- jméno a sídlo země podniku, za nějž je sestavena konsolidovaná účetní závěrka, která je v souladu s IFRS a je dostupná veřejnosti a adresu, kde je možno ji získat;
- seznam významných dceřiných, přidružených a společných podniků, který zahrnuje název, zemi založení nebo sídlo, vlastnický podíl a výši kontroly;
- použitou metodu zachycení těchto podniků.

Pokud mateřský podnik, spoluvlastník nebo investor připravují separátní účetní závěrku, potom zveřejní následující informace:

- fakt, že účetní závěrka byla sestavena jako separátní a důvody, pokud její sestavení není vyžadováno zákonem;
- seznam významných dceřiných, přidružených a společných podniků, který zahrnuje název, zemi založení nebo sídlo, vlastnický podíl a výši kontroly;
- použitou metodu zachycení těchto podniků.

Ing. Radka Loja, ACCA

Změny v IFRS

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví prošly v posledních dvou letech zásadními změnami. Mnoho standardů bylo novelizováno, některé standardy a interpretace byly zrušeny a byly vydány nové. Cílem tohoto článku je seznámit čtenáře stručnou formou s těmito změnami.

Soubor mezinárodních standardů finančního výkaznictví obsahuje standardy nazývané IAS a IFRS. Standardy IAS byly původně vydávány radou pro mezinárodní účetní standardy IASB, která byla zrušena a standardy IFRS vydává současný výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC. Tento výbor novelizoval 17 standardů IAS a vydal 6 nových standardů IFRS. Interpretace vydané radou IASB nesou název SIC a nově vydané interpretace výborem IASC se nazývají IFRIC. Celému souboru pravidel se dohromady říká IFRS.

V první tabulce je uveden seznam všech platných standardů včetně data účinnosti, novelizované standardy jsou zvýrazněny šikmým písmem. Ve druhé tabulce je uveden seznam všech platných interpretací včetně data účinnosti a standardu, ke kterému se vztahují a ve třetí tabulce jsou uvedeny standardy a interpretace, které byly zrušeny. V další části článku sumarizuje změny ve standardech IAS, stručně popisuje obsah nově vydaných standardů a interpretací, a seznamuje s aktivními projekty rady IASB. Článek používá některé informace z internetových stránek www.iasc.org.uk, www.iasplus.com a z článku od Ing. Lenky Krupové, Ph. D. zveřejněném v čísle 4 časopisu Účetnictví v praxi.

Seznam platných standardů k 1. 1. 2005

Název standardu	Datum účinnosti
IFRS 1 – První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví	1. 1. 2004
IFRS 2 – Platby akciemi	1. 1. 2005
IFRS 3 – Podnikové kombinace	31. 3. 2004
IFRS 4 – Pojistné smlouvy	1. 1. 2005
IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	1. 1. 2005
IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	1. 1. 2006
<i>IAS 1 – Prezentace účetní závěrky</i>	<i>1. 1. 2005</i>
<i>IAS 2 – Zásoby</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 7 – Výkaz peněžních toků	1. 1. 1994
<i>IAS 8 – Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a chyby</i>	<i>1. 1. 2005</i>
<i>IAS 10 – Události po rozvahovém dni</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 11 – Stavební smlouvy	1. 1. 1995
IAS 12 – Daně ze zisku	1. 1. 1998
IAS 14 – Vykazování podle segmentů	1. 7. 1998
<i>IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení</i>	<i>1. 1. 2005</i>
<i>IAS 17 – Leasingy</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 18 – Výnosy	1. 1. 1995
IAS 19 – Zaměstnanecké požitky	1. 1. 1999
IAS 20 – Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory	1. 1. 1984
<i>IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 23 – Výpůjční náklady	1. 1. 1995
<i>IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 26 – Penzijní plány	1. 1. 1998
<i>IAS 27 – Konsolidovaná a separátní účetní závěrka</i>	<i>1. 1. 2005</i>
<i>IAS 28 – Investice do přidružených podniků</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	1. 1. 1990
IAS 30 – Zveřejňování účetních závěrek bank a podobných finančních institucí	1. 1. 1991
<i>IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích</i>	<i>1. 1. 2005</i>
<i>IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace</i>	<i>1. 1. 2005</i>

<i>IAS 33 – Zisk na akcii</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 34 – Mezitímní účetní závěrka	1. 1. 1999
<i>IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv</i>	<i>31. 3. 2004</i>
IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	1. 7. 1999
<i>IAS 38 – Nehmotná aktiva</i>	<i>31. 3. 2004</i>
<i>IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování</i>	<i>1. 1. 2005</i>
<i>IAS 40 – Investice do nemovitostí</i>	<i>1. 1. 2005</i>
IAS 41 – Zemědělství	1. 1. 2003

Seznam platných interpretací k 1. 1. 2005

Název interpretace	Standard ke kterému se vztahuje	Datum účinnosti
SIC 7 – Zavedení Eura	IAS 21	1. 6. 1998
SIC 10 – Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	IAS 20	1. 8. 1998
SIC 12 – Konsolidace – jednotky zvláštního určení	IAS 27	1. 7. 1999
SIC 13 – Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků	IAS 31	1. 1. 1999
SIC 15 – Operativní leasingy – pobídky	IAS 17	1. 1. 1999
SIC 21 – Daně ze zisku – zpětná ziskatelost přeceněných neodepisovatelných aktiv	IAS 12	15. 7. 2000
SIC 25 – Změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů	IAS 12	15. 7. 2000
SIC 27 – Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu	IAS 17 IAS 1 IAS 18	31. 12. 2001
SIC 29 – Zveřejňování – Ujednání o poskytování licenčních služeb	IAS 1	31. 12. 2001
SIC 31 – Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby	IAS 18	31. 12. 2001
SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webových stránkách	IAS 38	25. 3. 2002
IFRIC 1 – Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích	IAS 37	1. 9. 2004
IFRIC 2 – Členské podíly v družstvech a podobné nástroje	IAS 32	1. 1. 2005
IFRIC 3 – Emisní práva	IAS 20 IAS 37 IAS 38	1. 3. 2005
IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing	IAS 17	1. 1. 2006
IFRIC 5 – Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí	IAS 8 IAS 27 IAS 28 IAS 31 IAS 37 IAS 39	1. 1. 2006

Koncepční rámec IFRS zatím nebyl novelizován a platí v původní verzi ze dne 1. 7. 1989. Podniky mohou použít standardy před datem účinnosti, ale musí zveřejnit tento fakt.

Seznam zrušených standardů k 1. 1. 2005

Název
IAS 15 – Informace vyjadřující dopady měnících se cen
IAS 22 – Podnikové kombinace (nahrazen IFRS 3)
IAS 35 – Ukončované činnosti (nahrazen IFRS 5)

Seznam zrušených interpretací k 1. 1. 2005

Název
SIC 1 – Konsistence – různé nákladové vzorce pro ocenění zásob (zrušen novelou IAS 2)
SIC 2 – Konsistence – aktivity výpůjčních nákladů (zrušen novelou IAS 8)
SIC 3 – Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky (zrušen novelou IAS 28)
SIC 5 – Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání (zrušen novelou IAS 32)
SIC 6 – Náklady na úpravu stávajícího softwarového vybavení (zrušen novelou IAS 16)
SIC 8 – První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví (zrušen přijetím IFRS 1)
SIC 9 – Podnikové kombinace – rozlišení akvizic a spojení podílů (zrušen přijetím IFRS 3)
SIC 11 – Cizí měna – aktivity kurzových ztrát za silné devalvace měny (zrušen novelou IAS 21)
SIC 14 – Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek (zrušen novelou IAS 16)
SIC 16 – Základní kapitál – zpětně nabyté kapitálové nástroje (zrušen novelou IAS 32)
SIC 17 – Základní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem (zrušen novelou IAS 32)
SIC 18 – Konzistence alternativní metody (zrušen novelou IAS 21)
SIC 19 – Měna použitá pro vykazování – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29 (zrušen novelou IAS 21)
SIC 20 – Ekvivalenční metoda – Uznání ztrát (zrušen novelou IAS 28)
SIC 22 – Podnikové kombinace – následné úpravy reálné hodnoty (zrušen přijetím IFRS 3)
SIC 23 – Pozemky, budovy a zařízení – hlavní prověrka nebo náklady na generální opravy (zrušen novelou IAS 16)
SIC 24 – Zisk na akcii – Finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi (zrušen novelou IAS 33)
SIC 28 – Podnikové kombinace – datum směny a reálná hodnota kapitálových nástrojů (zrušen přijetím IFRS 3)
SIC 30 – Měna použitá pro vykazování – převod z měny vykazování na měnu zveřejňování (zrušen novelou IAS 21)
SIC 33 – Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnických podílů (zrušen novelou IAS 27, IAS 28)

Hlavní změny ve standardech IAS

IAS 1 – Prezentace účetní závěrky

- Je objasněn význam „věrného obrazu“ a zdůrazněna skutečnost, že účetní závěrka ho dosáhne tehdy, pokud bude připravena v souladu s IFRS. Odsklon od IFRS je přípustěn, ale pouze ve velmi řídkých případech, kdy by postup v souladu se standardy byl zavádějící.
- Prezentace aktiv a závazků podle likvidity je možná pouze v případě, že povede k informaci, která je spolehlivější a více relevantní než prezentace v členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky.
- Revidovaný standard definuje a upřesňuje kritéria pro klasifikaci krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků.
- Závazky splatné do 12 měsíců po rozvahovém dni mají být klasifikovány jako krátkodobé a to i v případě, že smlouva o refinancování popř. odložení platby je k dispozici po rozvahovém dni před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění.
- Dlouhodobé závazky, které jsou splatné na požádání, protože podnik porušil podmínky uvedené ve smlouvě mají být klasifikovány jako krátkodobé a to i v případě, že půjčovatel nepožaduje platbu závazku z důvodu porušení smlouvy a tento fakt je k dispozici po rozvahovém dni před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění.
- Je požadováno zveřejnění informací o klíčových předpokladech, které významně ovlivňují účetní hodnotu aktiv a závazků v budoucím účetním období.

- Revidovaný standard zakazuje zveřejnění mimořádných položek.
- Požadavky na výběr a aplikaci účetních pravidel byly přesunuty do IAS 8.
- Jsou zpřesněny požadavky na zveřejnění výkazu změn vlastního kapitálu.

IAS 2 – Zásoby

- Jsou provedeny změny v působnosti standardu.
- Revidovaný standard nepovoluje zahrnování kurzových rozdílů vznikajících z nedávné akvizice zásob do jejich pořizovací ceny.
- U nákupu zásob s odloženou splatností je rozdíl mezi pořizovací cenou, za normálních platebních podmínek a zaplacenou částkou vykazován jako úrok po dobu financování.
- Revidovaný standard zakazuje použití metody LIFO.
- Jsou objasněny podmínky, kdy je možno stornovat předchozí snížení zásob.
- Jsou provedeny změny ve zveřejnění.

IAS 8 – Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a chyby

- Revidovaný standard nyní zahrnuje požadavky pro výběr a aplikaci účetních pravidel, které byly původně obsaženy ve standardu IAS 1 a zpřesňuje pravidla pro případy absence standardu nebo interpretace.
- Je zavedena definice chyb a zrušen koncept zásadních chyb.
- Revidovaný standard definuje neproveditelnost.
- Je zrušeno alternativní řešení pro změny účetních pravidel a opravy chyb.
- Jsou změněny některé požadavky na zveřejnění.

IAS 10 – Události po rozvahovém dni

- Revidovaný standard zdůrazňuje, že pokud jsou akcionářům po rozvahovém dni navrženy nebo stanoveny dividendy, podnik je nevykazuje k datu účetní závěrky jako závazek, ale jejich výše je zveřejněna v příloze.

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

- Revidovaný standard platí pro pozemky, budovy a zařízení, které jsou používány pro rozvoj a údržbu biologických aktiv a aktiv vztahujících se k nerostným zdrojům.
- Požizovací cena aktiv zahrnuje náklady spojené s demontáží, odstraněním aktiva a uvedením místa do původního stavu. Tyto náklady představují závazek, který vznikne buď v době, kdy je aktivum pořizováno nebo jako důsledek užívání aktiva z jiného důvodu než je výroba zásob během doby užívání.
- Aktivum nabyté výměnou za jiné aktivum má být oceněno reálnou hodnotou, pokud směnná transakce má komerční povahu. Byl zrušen koncept podobných a nepodobných aktiv.
- Aktiva mohou být vedena v přeceněných částkách pouze tehdy, pokud je jejich reálná hodnota spolehlivě určitelná.
- Revidovaný standard zdůrazňuje, že významné části položek pozemků, budov a zařízení mají být odepisovány zvlášť.
- Zbytková hodnota je předpokládána čistá částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva (po odečtení nákladů na vyřazení), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své použitelnosti.
- Je vyjasněn fakt, že odepisování není přerušeno v okamžiku, kdy se aktivum přestane používat.
- Aktivum se odepisuje do zbytkové hodnoty.
- Určení okamžiku vyřazení aktiva je v souladu s IAS 18.
- Revidovaný standard požaduje vyřazení části aktiva, která byla vyměněna a nahrazena novou částí.
- Výnosy nebo ztráty z vyřazení nebo prodeje aktiva se nevykazují na řádku tržeb.

IAS 17 - Leasingy

- Revidovaný standard rozlišuje mezi počátkem leasingu a zahájením leasingu.

System profesních standardů Komory auditorů České republiky

Projednáno a schváleno na jednání Rady Komory auditorů České republiky dne 21. února 2005

Úvod

Auditorské směrnice, které stanoví podrobnosti, postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb definuje zákon o auditorech ve svém § 38. Zákon o auditorech v § 32 rovněž stanoví, že schvalování a vydávání auditorských směrnic přísluší radě komory. S cílem zajistit poskytování auditorských služeb na mezinárodně srovnatelné úrovni, i s ohledem na požadavky Evropské unie, přijala rada KA ČR tato rozhodnutí:

- květen 2003 rozhodnutí o přechodu na Mezinárodní auditorské standardy a ujišťovací standardy IFAC (dále jen ISA);
- květen 2004 rozhodnutí o aplikaci ISA při auditu účetních závěrek účetních období počínajících 1. 1. 2005 nebo po tomto datu;
- září 2004 rozhodnutí o aplikaci ISA při poskytování jiných auditorských služeb než audit účetní závěrky pro zakázky, jejichž zprávy budou vydávány 1. 1. 2006 nebo po tomto datu;

Na základě těchto rozhodnutí budou tedy auditorské směrnice, které byly KA ČR postupně vydávány od roku 1993, nahrazeny všeobecně uznávanými mezinárodními auditorskými standardy.

1. KONCEPČNÍ RÁMEC

Ve vazbě na strukturu mezinárodních auditorských standardů a nutnost začlenit standardy do systému profesních standardů řešících poskytování auditorských služeb v České republice je vytvořen systém profesních standardů, který zahrnuje následující složky:

- Mezinárodní auditorské standardy IFAC
- Mezinárodní pokyny pro praxi IFAC
- Aplikační doložky mezinárodních auditorských standardů
- Směrnice KA ČR
- Metodické pomůcky

1.1. Mezinárodní auditorské standardy IFAC

Mezinárodní auditorské standardy Mezinárodní federace účetních IFAC (International Federation of Accountants) se sídlem v New Yorku vydává touto federací založený Výbor pro mezinárodní auditorské a ujišťovací standardy IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). ISA jsou vnitřně strukturovány a jejich působnost je následující:

- **Mezinárodní standardy auditu (ISA)** se uplatňují při auditu historických účetních informací.
- **Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)** se uplatňují při prověřování historických účetních informací.
- **Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)** se uplatňují při ověřovacích zakázkách, ve kterých jde o jiné záležitosti než o historické účetní informace.
- **Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)** se uplatňují v komplexních zakázkách, v zakázkách s uplatněním odsouhlasených postupů a dále v zakázkách s poskytováním informačních a dalších souvisejících služeb podle specifikace IAASB.
- Pro ISA, ISRE, ISAE a ISRS se používá společný název „**zakázkové standardy**“.

1.2. Mezinárodní pokyn pro praxi IFAC

Jako interpretační vodítka a praktická pomoc pro auditory při uplatňování ISA jsou IFAC / IAASB vydávány Mezinárodní pokyny pro praxi IAPS (International Auditing Practice Statement). Pro platnost, účinnost a překlady platí stejná pravidla jako pro standardy.

1.3. Aplikační doložka k mezinárodnímu auditorskému standardu

Aplikační doložku mezinárodního auditorského standardu (zkratka AD-ISA) vydává Komora auditorů České republiky za účelem upřesnění aplikace ISA v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky.

Aplikační doložka řeší:

- v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu,
- v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy.

Aplikační doložku je vždy třeba chápat v kontextu mezinárodního standardu, ke kterému je zpracována. Aplikační doložky jsou závazné. Pravidla pro jejich zpracování viz dále.

1.4. Směrnice KA ČR

Směrnice KA ČR číslo 1-55 jsou profesní standardy, které byly postupně vydávány od roku 1993. Pro standardy 1-27 budou v souladu s rozhodnutím Rady ve vazbě na ověřované období postupně ukončena jejich účinnost. Standardy řady 50 zůstávají účinné i nadále a jejich účinnost bude případně omezena jednotlivě.

1.5. Metodické pomůcky

Metodické pomůcky jsou zpracovávány ke konkrétním auditorským službám. Obsahují nezávazná doporučení pro auditorské postupy, případně odkazy na související legislativu. Jsou zpracovávány na základě potřeby metodicky řešit určitou oblast ve vazbě na možnosti KA ČR.

2. PŘEKLADY DO ČESKÉHO JAZYKA

Mezinárodní standardy IFAC jsou vydávány v anglickém jazyce. KA ČR je povinna zajistit publikaci aktuálního kompletu platných mezinárodních auditorských standardů v českém jazyce. Za dostatečnou se považuje jejich publikace v elektronické podobě na internetových stránkách KA ČR www.kacr.cz. U nově vydávaných, případně novelizovaných standardů je nezbytné zajistit české překlady s dostatečným předstihem, v zájmu jejich kvalitní implementace do auditorské praxe.

Překlady textů standardů z originálu musí probíhat v souladu s pravidly stanovenými IFAC tj. s využitím redakční rady pro překlad, která schvaluje definitivní znění překladu mezinárodního standardu. V praxi je závazné znění standardu v českém jazyce. České verze standardů jsou označovány zkratkou ISA, číslem standardu, označením CZ a názvem v českém jazyce např. ISA 200 CZ Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky.

3. PLATNOST A ÚČINNOST

3.1. Platnost a účinnost ISA a mezinárodních pokynů pro praxi

Platnost a účinnost ISA jako standardů KA ČR je dána rozhodnutím Rady KA ČR, které je zpracováno formou prohlášení Rady k účinnosti mezinárodního standardu jako profesního standardu KA ČR. Informace byla zveřejněna v časopise Auditor č. 8/2004 a na webu KA ČR.

3.2. Platnost a účinnost aplikační doložky k ISA

Aplikační doložka mezinárodního auditorského standardu je schvalována v souladu s pravidly pro auditorské směrnice. Za dostatečné se považuje zveřejnění návrhu aplikační doložky pro připomínkové řízení na internetových stránkách KA ČR. Lhůta pro zaslání připomínek je 60 dní od zveřejnění návrhu.

Platnost a účinnost aplikační doložky vychází z platnosti a účinnosti standardu, nemusí však být shodná.

3.3. Platnost a účinnost směrnic KA ČR

Platnost a účinnost směrnice KA ČR je dána jejím schválením v souladu se statutem KA ČR.

4. PRAVIDLA PRO ZPRACOVÁNÍ APLIKAČNÍ DOLOŽKY

4.1. Název

Aplikační doložka mezinárodního auditorského standardu je zpracovávána ke konkrétnímu mezinárodnímu auditorskému standardu.

Aplikační doložka je označena názvem v následující struktuře:

- Aplikační doložka KA ČR k *konkrétnímu označení mezinárodního standardu* a dále název řešené oblasti, pokud to přímo nevyplývá z názvu standardu

Například:

- Aplikační doložka KA ČR k ISA 700 Zpráva auditora o ověření účetní závěrky, zkratka AD ISA700
- Aplikační doložka KA ČR k ISRE 2400 Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky – Ověřování výroční zprávy

4.2. Úvod

V úvodu aplikační doložky je uveden důvod jejího zpracování s odkazem na konkrétní českou legislativu.

4.3. Aplikace standardu

Část aplikace standardu obsahuje ustanovení k jednotlivým odstavcům standardu v této podobě:

- V případě, že není možné některé odstavce aplikovat – jejich seznam, u každého čísla uvedeno „neaplikuje se“
- V případě, že je třeba některé odstavce rozvést - jejich seznam a doplnění vždy ve formátu
 - číslo odstavce doplněné o písmeno „a“ např. 12a
 - znění odstavce
 - doplnění odstavce
- V případě, že je třeba znění standardu doplnit o další odstavce
 - Jejich číslo, které bude mít strukturu tak, že z něj bude patrné, za který odstavec má být text odstavce doplněn tj. číslo tohoto odstavce bude odděleno tečkou a dále bude následovat pořadové číslo doplněného odstavce např. 12.1, 12.2, nebo 12.1.1 atd.
 - Text doplněného odstavce

4.4. Komentář k aplikaci

Komentář k aplikaci obsahuje bližší doporučení k aplikaci určitých ustanovení standardu. Je zpracován v případech, kdy existuje shoda o tom, že by bylo vhodné ustanovení standardu pro aplikaci v ČR rozvést, nejedná se však o závazná pravidla. Komentář může být uveden odkazem na odstavce, ke kterým se vztahuje.

(dokončení na str. 4)

Přehled platnosti a účinnosti Mezinárodních auditorských standardů a jejich účinnost jako profesních předpisů KA ČR

Následující tabulka obsahuje přehled platnosti a účinnosti Mezinárodních auditorských standardů stanovené IFAC a jejich účinnosti jako závazných standardů Komory auditorů České republiky. V tabulce jsou rovněž uvedeny vazby na dříve platné auditorské směrnice.

Číslo stand.	Anglický název	Řešila naše AS	Český název	Účinnost dle IFAC	Účinnost stanovená KA ČR
ISQC 1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements		Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby	15. 6. 2005	1. 1. 2006
	International Framework for Assurance Engagements		Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky	Pro zprávy datované 1. 1. 2005 nebo po tomto datu	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 1. 1. 2005 nebo po tomto datu
120	Framework of ISAs		Rámec ISA	zrušen prosinec 2004	
200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	1	Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky	Pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu Příloha ISA 200 a příloha 2 ISA 210 pro audity účetních období začínajících 15. 12. 2005 nebo po tomto datu	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 1. 1. 2005 nebo po tomto datu; v případě pozdější účinnosti stanovené IFAC účinností dle IFAC
210	Terms of Audit Engagements		Podmínky auditních zakázek		
220	Quality Control for Audit Work	10	Řízení kvality auditorské činnosti	Bude zrušen k datu účinnosti ISA220 R	
220R	Quality Control for Audits of Historical Financial Information		Řízení kvality u auditů historických finančních informací	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 15. 6. 2005 nebo po tomto datu	
230	Documentation	4	Dokumentace	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu	
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	12	Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky		
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	27	Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky		
260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance		Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky		
300	Planning an Audit of Financial Statements	5	Plánování auditu účetní závěrky	zrušen prosinec 2004	
310	Knowledge of the Business	25	Znalost podnikání		
315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement		Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti		
320	Audit Materiality	6	Významnost z hlediska auditu	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu	
330	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks		Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocení rizika		
400	Risk Assessments and Internal Control	7	Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola	zrušen prosinec 2004	
401	Auditing in a Computer Information Systems Environment	11	Provádění auditu v prostředí počítačových informačních systémů		
402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organization		Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívajících služeb servisních organizací	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu	
500	Audit Evidence	2	Důkazní informace		
501	Audit Evidence - Additional Considerations for Specific Items		Důkazní informace - další aspekty týkající se specifických položek		
505	External Confirmation		Externí confirmace		
510	Initial Engagements - Opening Balances	19	Audit v prvním účetním období zakázky - počáteční zůstatky		
520	Analytical Procedures	17	Analytické postupy		
530	Audit Sampling and Other Means of Testing	8	Výběr vzorků a další výběrové testy		
540	Audit of Accounting Estimate	21	Audit účetních odhadů		
545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures		Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování		
550	Related Parties		Propojené osoby		
560	Subsequent Events	15	Události po datu účetní závěrky	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu. Příloha pro zprávy datované 31. 12. 2006 nebo po tomto datu	
570	Going Concern	16	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	Pro audity účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu	
580	Management Representations	9	Prohlášení vedení k auditu		

Číslo stand.	Anglický název	Řešila naše AS	Český název	Účinnost dle IFAC	Účinnost stanovená KA ČR
600	Using the Work of Another Auditor	13	Využití práce jiného auditora	účinný	S výjimkou zrušených standardů pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 1. 1. 2005 nebo po tomto datu; v případě pozdější účinnosti stanovené IFAC účinnost dle IFAC
610	Considering the Work of Internal Auditing	24	Posuzování práce interního auditu	Pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 15. 12. 2004 nebo po tomto datu, příloha ISA 620 pro účetní období počínající 15. 6. 2005 nebo po tomto datu	
620	Using the Work of an Expert		Využití práce experta		
700	The auditor's Report of Financial Statements	3	Zpráva auditora o ověření účetní závěrky	účinný, bude zrušen k datu účinnosti ISA 700 R	
700R	The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements		Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům	účinný pro zprávy auditora datované 31. 12. 2006 nebo po tomto datu	
701	Modifications to the Independent Auditor's Report		Modifikace zprávy auditora		
710	Comparatives	22	Srovnatelné informace	pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 15.12.2004 nebo po tomto datu	
720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	18	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku		
800	The Auditor's report on Special Purpose Audit Engagements	14	Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely	účinný Příloha 5 pro zprávy datované 31. 12. 2006 nebo po tomto datu	
1000	Inter-Bank Confirmation Procedures		Mezibankovní konfirmace	účinný	
1001	IT Environments - Stand-alone Personal Computers		Prostředí informačních technologií - samostatné osobní počítače	zrušen prosinec 2004	
1002	IT Environments - On-line Computer System		Prostředí informačních technologií - on-line počítačové systémy		
1003	IT Environments - Database System		Prostředí informačních technologií - databázové systémy		
1004	The Relationship Between Bank Supervisors and Banks External Auditors	51	Vzájemné vztahy mezi bankovním dohledem a externími auditory	účinný	
1005	The Special Considerations in the Audit of Small Entities	20	Zvláštnosti při auditu malých podniků	účinný	
1006	Audits of the Financial Statements of Bank		Audit účetní závěrky bank	účinný	S výjimkou zrušených standardů pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 1. 1. 2005 nebo po tomto datu; v případě pozdější účinnosti stanovené IFAC účinnost dle IFAC
1007	Communications With Management	26	Komunikace s vedením účetní jednotky	zrušen červen 2001	
1008	Risk Assessments and Internal Control - CIS Characteristics and Considerations		Posouzení rizik a interní kontrola - charakteristika a vliv VIS	zrušen prosinec 2004	
1009	Computer-assisted Audit Techniques		Softwarové techniky pro podporu auditu		
1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements		Posuzování záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí při auditu účetní závěrky	účinný	
1011	Implications for Management and Auditors of the Year 2000 Issue		Důsledky problému přechodu na nové tisíciletí pro vedení účetní jednotky a auditory	zrušen červen 2001	
1012	Auditing Derivative Financial Instruments		Audit finančních derivátů	účinný	
1013	Electronic Commerce - Effect on the Audit of Financial Statements		Vliv elektronického obchodování na účetní závěrku	účinný	
1014	Reporting by Auditors on Compliance With International Financial Reporting Standards		Zprávy auditorů o souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví	účinný	
2400	Engagements to Review Financial Statements (previously ISA 910)	23	Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky	účinný	
3000R	Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information		Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací	Účinný pro zprávy o ověření vydané 1. 1. 2005 nebo po tomto datu	Pro zprávy datované 1. 1. 2006 nebo po tomto datu
3400	The Examination of Prospective Financial Information (previously ISA 810)		Prověrka předpokládaných finančních informací	účinný	
4400	Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (previously ISA 920)		Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi	účinný	
4410	Engagements to Compile Financial Information (previously ISA 930)		Zakázky sestavení účetní závěrky	účinný	

4.5. Vzor formátu aplikační doložky

Aplikační doložka KA ČR k konkrétnímu označení mezinárodního standardu

Aplikační doložku mezinárodního auditorského standardu vydává Komora auditorů České republiky za účelem upřesnění aplikace Mezinárodních auditorských standardů (International Standards on Auditing - ISA) vydávaných Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants - IFAC) v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky.

Národní aplikační doložka řeší :

- v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu,
- v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy.

Aplikační doložku je vždy třeba chápat v kontextu mezinárodního standardu, ke kterému je zpracována.

Úvod

Popis zdůvodnění

A. Aplikace standardu

Neaplikuje se:

Seznam odstavců, které není možné aplikovat

Např. Odstavec 12

Odstavec 25

Doplnění odstavců

Odstavec např. 10 text standardu

Odstavec 10a doplněný text

Nové odstavce

Odstavec např. 13.1 text nového odstavce

B. Komentář k aplikaci

Text komentáře

C. Platnost a účinnost

Platnost : datum

Účinnost : datum

Příručka mezinárodních auditorských standardů 2005

Současně s tímto číslem časopisu Auditor je rozesílána elektronická verze překladu příručky mezinárodních auditorských standardů - Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements 2005 Edition. Příručka obsahuje všechny současně platné mezinárodní auditorské standardy IFAC. Zájemci si ji mohou zakoupit na úřadu KA ČR.

Překlad byl připraven redakční radou pro překlad mezinárodních auditorských standardů KA ČR.

S ohledem na minimální zájem o tištěnou verzi překladu příručky (pouze 18 objednávek) nebude příručka tištěna.

Aplikační doložky k mezinárodním auditorským standardům

Připomínkové řízení

Výbor pro auditorské standardy a metodiku auditu zpracoval návrhy tří aplikačních doložek, které byly v souladu s pravidly Systému profesních standardů Komory auditorů České republiky předány do připomínkového řízení. Jedná se o tyto aplikační doložky:

- AD ISA 700, která řeší zprávu auditora o ověření účetní závěrky ve vazbě na ustanovení § 14 Zákona o auditorech,
- AD ISA 720, která řeší problematiku ověřování souladu informací uvedených ve výroční zprávě s auditovanou účetní závěrkou ve vazbě na ustanovení § 14 Zákona o auditorech,
- AD k ISRE 2400, která řeší problematiku ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami ve vazbě na § 66a Obchodního zákoníku.

AD ISA 700 CZ Zpráva auditora o ověření účetní závěrky – požadavky definované zákonem o auditorech

Obsah zprávy auditora řeší ustanovení § 14 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech ve znění pozdějších předpisů. Aplikační doložka řeší požadavky na obsah

zprávy, které jdou nad rámec požadavků na obsah zprávy definovaných mezinárodním standardem ISA 700. Jedná se zejména o podrobnou identifikaci účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je auditována, upřesnění formy výroku a způsob projednání zprávy o auditu.

AD ISA 720 CZ Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku – ověřování výroční zprávy

Požadavek na ověřování výroční zprávy auditorem vychází z § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který rovněž obsahuje podrobnou úpravu jejího obsahu. Podrobnosti k obsahu zprávy o jejím ověření upravuje § 14 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech. Aplikační doložka řeší ve vazbě na výše citované právní předpisy ověřování výroční zprávy, jejíž součástí je účetní závěrka. Mezinárodní standard ISA 720 uvádí zpracování samostatné zprávy o ostatních informacích jenom jako možnost, která je dána statutární nebo smluvní povinností. Proto standard obsah zprávy a výrok neřeší.

AD ISRE 2400 CZ Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky – ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Tato aplikační doložka řeší problematiku ověřování správnosti údajů o vztazích mezi propojenými osobami, které jsou uvedeny ve zprávě o vztazích, jejíž zpracování ukládá zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů v § 66a Podnikatelská seskupení. Obchodní zákoník ve svých ustanoveních uvádí, že pokud podléhá účetní závěrka zpracovatele zprávy ověření auditorem, je auditor povinen ověřit i správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích.

Ustanovení obchodního zákoníku způsob prověření ani formu zprávy ke zprávě o vztazích neupravují. Z obsahu zprávy o vztazích však vyplývá, že se nemůže jednat o hodnocení věrného a poctivého obrazu. Proto byl pro řešení problematiky ověřování zprávy o vztazích využit standard pro prověrky ISRE 2400 Zakázky, spočívající v prověření účetní závěrky, jehož odstavec 2 umožňuje aplikaci tohoto standardu i na prověřování dalších informací.

Plný text aplikačních doložek byl 30.června 2005 publikován na internetových stránkách KA ČR www@kacr.cz.

Termín pro zaslání připomínek k jejich textu je 31. 8. 2005.

Postup auditorů při zamezování legalizaci výnosů z trestné činnosti (*Money Laundering*) a financování terorismu Metodická pomůcka

Na internetových stránkách KA ČR byla zveřejněna metodická pomůcka Postup auditorů při zamezování legalizaci výnosů z trestné činnosti (*Money Laundering*) a financování terorismu, která byla připravena metodickým úsekem úřadu KA ČR.

Materiál není závazným profesním předpisem. Jeho účelem je poskytnout auditorům doporučení, jak se v praxi vypořádat s povinnostmi, které pro ně vyplývají ze zákona č. 61/1996 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ve znění pozdějších předpisů.

Přílohou materiálu je kontrolní formulář věnovaný této problematice.

Při přípravě materiálu byly využity následující informační zdroje:

- text zákona 61/1996 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků (citace textu zákona uvedena *kurzívou*) – úplné znění zákona viz zákon č. 523/2004 Sb.
- vyhláška 344/2004 Sb., o plnění oznamovací povinnosti podle zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti
- v Úředním věstníku publikovaný překlad směrnice rady č. 91/308/EHS (celex 31991L0308) o předcházení zneužití finančních systémů k praní peněz (Council Directive 91/308/EEC on prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering) ve znění novely č. 2001/97/ES (celex 32001L0097)
- právní stanovisko odboru 24 Finanční analytický útvar Ministerstva financí
- na internetu dostupné materiály Komise pro cenné papíry
- na internetu dostupné materiály ČNB
- „Anti-Money Laundering“ materiál IFAC

Obsah materiálu byl konzultován s Finančním analytickým útvarem Ministerstva financí.

- Jsou vyjasněny požadavky na účtování počátečních pří-
mých nákladů.
- Jsou zpřesněny definice implicitní úrokové míry a čisté in-
vestice do leasingu.
- Pozemky a budovy jsou při klasifikaci leasingů uvažovány
zvlášť. Leasingové platby jsou mezi ně rozděleny v poměru
jejich reálných hodnot.

IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn

- Zajišťovací účetnictví a deriváty v cizí měně jsou v působ-
nosti IAS 39.
- Byla zavedena funkční a prezentační měna.
- Funkční měna je stanovena na základě vyhodnocení urči-
tých podmínek a faktů.
- Změna funkční měny je účtována prospektivně.
- Je zrušena možnost aktivace určitých typů kursových rozdíl-
ů do pořizovací ceny aktiv.
- Goodwill se považuje za aktivum zahraniční činnosti a je
veden v její funkční měně.
- Goodwill a úpravy reálných hodnot se přepočítávají závěr-
kovým kurzem.

IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran

- Státem kontrolované podniky, které nejsou neziskové mají
zveřejňovat transakce s ostatními státem kontrolovanými
podniky.
- Revidovaný standard požaduje zveřejnění odměn klíčo-
vých členů vedení.
- Je rozšířena definice spřízněné strany.
- Změnily se požadavky na zveřejnění.

IAS 27 – Konsolidovaná a separátní účetní závěrka

- Změnil se název standardu. Standard se rovněž zabývá za-
chycením přidružených, dceřiných a společných podniků
v separátní účetní závěrce mateřského podniku, investora
a spoluvlastníka. Není povoleno účtování těchto investic
ekvivalenční metodou.
- Jsou upraveny výjimky, kdy mateřský podnik nemusí sestavovat
konsolidovanou účetní závěrku.
- Mateřský podnik má konsolidovat všechny dceřiné podni-
ky, které kontroluje s výjimkou podniků, které splňují defi-
nici aktiv držených k prodeji v souladu s IFRS 5.
- Výjimka z konsolidace pro podniky, kde existují dlouhodo-
bé restrikce na převod ekonomických užitků byla zrušena.
- Je zdůrazněno, že v konsolidované účetní závěrce mají být
použita jednotná účetní pravidla bez výjimek.
- Menšinové podíly mají být v konsolidované rozvaze pre-
zentovány jako součást vlastního kapitálu, ale odděleně od
vlastního kapitálu mateřského podniku.

IAS 28 – Investice do přidružených podniků

- Došlo ke změnám v působnosti standardu.
- Goodwill vztahující se k přidruženým podnikům je zahrnut
do účetní hodnoty investice.
- Jsou upraveny výjimky, kdy investor nemusí použít ekviva-
lenční metodu u přidružených podniků.
- Investor má zachytit ekvivalenční metodou všechny přidru-
žené podniky ve kterých má podstatný vliv s výjimkou pod-
niků, které splňují definici aktiv držených k prodeji v soula-
du s IFRS 5.
- Výjimka z použití ekvivalenční metody pro podniky, kde
existují dlouhodobé restrikce na převod ekonomických
užitků byla zrušena.
- Je zdůrazněno, že mají být použita jednotná účetní pravidla
bez výjimek.

IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích

- Došlo ke změnám v působnosti standardu.
- Jsou upraveny výjimky, kdy spoluvlastník nemusí použít
poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu u společ-
ných podniků.

- Spoluvlastník má zachytit ekvivalenční metodou nebo po-
měrnou konsolidací všechny podniky ve kterých má společ-
ný vliv s výjimkou podniků, které splňují definici aktiv dr-
žených k prodeji v souladu s IFRS 5.
- Výjimka z použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční
metody pro podniky, kde existují dlouhodobé restrikce na
převod ekonomických užitků byla zrušena.
- Je zdůrazněno, že mají být použita jednotná účetní pravidla
bez výjimek.

IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace

- Došlo k zahrnutí pravidel již dříve definovaných v interpreta-
cích:
 - SIC 5 – Klasifikace finančních nástrojů - ustanovení o pod-
míněném vyrovnání;
 - SIC 16 – Základní kapitál - odkoupení vlastních akcií;
 - SIC 17 – Vlastní kapitál - náklady na transakce s vlastním
kapitálem;
 - navrhováno v SIC – D34 – Finanční nástroje – nástroje ne-
bo práva splatitelná držitelem.
- Jsou upraveny definice tak, aby byly shodné s definicemi po-
užívanými v IAS 39.
- Byly zahrnuty požadavky na zveřejnění, původně zahrnuté
v IAS 39 a doplněny další požadavky na zveřejnění.
- Byla přepracována některá pravidla týkající se složených fi-
nančních nástrojů a pravidla týkající se kontraktů vyrovnáva-
ných vlastními kapitálovými nástroji podniku.

IAS 33 – Zisk na akcii

- Revidovaný standard obsahuje příklady a ilustrace kom-
plexních výpočtů jako např. efekt z podmíněně přeměnitel-
ných kmenových akcií, potenciálních kmenových akcií, op-
cí a dalších instrumentů.
- Jsou zavedeny nové požadavky na zveřejnění týkající se zá-
kladního a zředitelství ukazatele zisku na akcii.
- Je změněn způsob výpočtu průměrného počtu potenciál-
ních kmenových akcií.

IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

- Předchozí verze standardu požadovala stanovení zpětně
ziskatelné částky aktiva kdykoli existovaly indikátory na sní-
žení jeho hodnoty. Revidovaný standard však požaduje pro
goodwill nabytý při podnikové kombinaci, nehmotná akti-
va, která ještě nejsou připravena k užívání a pro nehmotná
aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti stanovení zpětně
ziskatelné částky minimálně každé účetní období a kdykoli
existují indikátory na snížení hodnoty.
- Jsou zpřesněny požadavky na kalkulaci hodnoty z užívání
a na stanovení penězotvorných jednotek.
- Jsou změněny testy na snížení hodnoty goodwillu a celo-
podnikových aktiv.
- Je zakázáno zrušení snížení hodnoty u goodwillu.
- Jsou provedeny změny ve zveřejnění.

IAS 38 – Nehmotná aktiva

- Je změněna definice nehmotného aktiva. Podle revidované-
ho standardu je nehmotné aktivum identifikovatelné nepe-
něžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.
- Je zavedeno kritérium identifikovatelnosti. Aktivum je iden-
tifikovatelné tehdy, pokud
 - je jednoznačně odlišitelné nebo oddělitelné od podniku
a podnik ho může pronajmout, prodat, vyměnit apod.;
nebo
 - pochází ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez
ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo od-
dělitelná od podniku.
- Jsou upravena kritéria pro uznání nehmotných aktiv v rám-
ci podnikových kombinací.
- Revidovaný standard upravuje stanovení doby použitelnos-
ti nehmotných aktiv a vymezuje nehmotná aktiva s neurči-
telnou dobou použitelnosti, která se neodepisují.

IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování

- Standard IAS 39 byl poměrně značně upraven, v tomto výčtu jsou uvedeny některé významné změny.
- Revidovaný standard obsahuje nově vymezené kategorie finančních nástrojů.
- Byla zrušena možnost volby týkající se finančních aktiv držných k prodeji.
- Byla zrušena možnost zpětného zvýšení hodnoty po jejím předchozím snížení majetkových investic.
- Došlo k úpravě pravidel pro odúčtování aktiv.
- Přesun požadavků na zveřejnění informací do IAS 32.
- Zajištění pevně uzavřených kontraktů je zobrazováno jako zajištění reálné hodnoty a nikoliv jako doposud jako zajištění peněžních toků.
- Nová úprava v oblasti zajištění portfolia aktiv.

IAS 40 – Investice do nemovitostí

- Revidovaný standard povoluje, aby nemovitost pronajatá formou operativního leasingu byla klasifikována jako investice do nemovitostí za splnění následujících podmínek:
 - zbytek definice investice do nemovitostí je splněn;
 - operativní leasing je účtován jako finanční v souladu s IAS 17;
 - nájemce u tohoto leasingu používá model ocenění reálnou hodnotou.

Stručná charakteristika nově vydaných standardů

IFRS 1 - První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tento standard se používá pro přípravu účetních závěrek, které jsou poprvé zpracovány v souladu s IFRS a nahrazuje interpretaci SIC 8. K datu přechodu podnik musí sestavit zahajovací rozvahu, kde vykáže aktiva a závazky, jejichž uznání je vyžadováno IFRS, nevykáže aktiva a závazky jejichž uznání IFRS nepovolují. Dále potom reklasifikuje aktiva a závazky, které byly podle pravidel, které podnik dosud používal, vykazány jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu a použije IFRS pro stanovení jejich ocenění. Výsledný dopad změn v účetních pravidlech, které vyplývají z přechodu na IFRS podnik vykáže v položce nerozděleného zisku, případně jiné položce vlastního kapitálu. Pro sestavení zahajovací rozvahy podnik použije účetní pravidla, která jsou platná ke dni sestavování účetní závěrky.

Standard uvádí výjimky z požadavků některých jiných standardů:

- Podnikové kombinace (IFRS 3)
- Reálná hodnota považovaná za pořizovací cenu (IAS 16)
- Zaměstnanecké požitky (IAS 19)
- Kumulativní kursové rozdíly (IAS 21)
- Složené finanční nástroje (IAS 39)
- Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků (IAS 27, IAS 28, IAS 31)
- Určení dříve rozpoznávaných finančních instrumentů (IAS 39)
- Výplaty na základě vlastněných akcií (IFRS 2)
- Pojišťovací smlouvy (IFRS 4)

Dále standard zakazuje v určitých případech použití retrospektivní aplikace. V příloze k účetní závěrce podnik zveřejňuje dopad přechodu na IFRS z předchozích účetních pravidel.

IFRS 2 – Platby akciemi

Tento standard upravuje převážně odměňování zaměstnanců akciemi nebo opcemi na akcie společnosti a platby za zboží a služby, které závisí na tržní hodnotě akcií společnosti.

Všechny transakce, které se považují za platby akciemi mají být oceněny na základě reálné hodnoty. Standard vyžaduje, aby platby akciemi byly uznány jako náklad v okamžiku spotřeby nebo prodeje zboží či služby. Stejně principy zachycení a oceňování platí pro veřejně obchodovatelné i neobchodovatelné společnosti.

Transakce, kde společnost dostává zboží nebo služby za akcie nebo jiné kapitálové nástroje vydané společností mají být oce-

něny reálnou hodnotou zboží nebo služby. V případě, že reálnou hodnotu zboží nebo služby nelze spolehlivě určit je nutno ji stanovit nepřímo určením reálné hodnoty kapitálových nástrojů ke dni jejich příslibu. V případě plateb akciemi nebo jinými kapitálovými nástroji vydanými společností zaměstnancům, nelze většinou zjistit reálnou hodnotu poskytovaných služeb. Hodnota zaměstnaneckých služeb je zjišťována přes reálnou hodnotu akcií nebo kapitálových nástrojů.

Reálná hodnota u transakcí, které jsou oceňované reálnou hodnotou kapitálových nástrojů, je určena ke dni jejich příslibu. Reálná hodnota u transakcí, které jsou oceněny reálnou hodnotou zboží nebo služby, je určena k datu získání zboží nebo služby.

Pokud vydání kapitálových nástrojů neobsahuje žádné podmínky související s vývojem kapitálových trhů (např. dosažení určitého procenta tržeb, setrvání v zaměstnání apod.), celkové náklady k rozvahovému dni se budou rovnat počtu kapitálových nástrojů, které mají být skutečně vydány vynásobené jejich reálnou hodnotou ke dni příslibu. Tyto podmínky se nepromítají do výše reálné hodnoty kapitálových nástrojů ke dni příslibu. Jestliže je vydání kapitálových nástrojů vázáno na určité tržní parametry (např. dosažení určité tržní hodnoty akcie) potom je nutno je zahrnout do odhadu reálné hodnoty ke dni příslibu. Odhad počtu nástrojů, které mají být skutečně vydány se neupravuje, protože dopady tržních faktorů jsou promítnuty do reálné hodnoty. Celkové náklady k rozvahovému dni se budou rovnat odhadu počtu kapitálových nástrojů ke dni příslibu vynásobené jejich reálnou hodnotou ke dni příslibu.

Platby akciemi, které nebudou vypořádány kapitálovými nástroji společnosti, ale v hotovosti nebo jinými aktivy se mají oceňovat reálnou hodnotou závazku vzniklého ke dni příslibu.

Pokud reálná hodnota kapitálových nástrojů nevychází z tržních cen, podnik má použít vhodný oceňovací model pro její zjištění.

IFRS 3 – Podnikové kombinace

Standard nahrazuje IAS 22 a zabývá se účtováním podnikových kombinací. Podniková kombinace je spojení samostatných podniků do jedné vykazující jednotky. Jedna jednotka (nabyvatel) obdrží kontrolu nad jinou jednotkou (nabývaný podnik).

Kontrola představuje právo řídit finanční a provozní politiky podniků s cílem dosáhnout užítku z jejich činností

Všechny podnikové kombinace mají být účtovány metodou koupě. Metoda spojení podílů, která byla povolena standardem IAS 22 je standardem IFRS 3 zakázána.

Goodwill je stanoven jako přebytek pořizovací ceny podnikové kombinace nad nabyvatelovým podílem na veškerých rozpoznávaných identifikovatelných aktivech, závazcích a podmíněných závazcích v nabývaném podniku oceněných v reálných hodnotách k datu akvizice. Goodwill se neodepisuje, ale testuje na snížení hodnoty minimálně každé účetní období. Standard uznává „záporný goodwill“ v rozvaze. Tato položka je okamžitě uznána jako výnos. Menšinové podíly k datu akvizice jsou oceněny reálnou hodnotou a v konsolidované rozvaze prezentovány ve vlastním kapitálu, ale odděleně od mateřského podniku.

IFRS 4 – Pojištné smlouvy

Standard upravuje finanční vykazování pojištných smluv do té doby, než bude dokončena druhá fáze projektu „pojištné smlouvy“. Tento standard povoluje společně aplikovat účetní politiky, které používaly před přechodem na IFRS. Tyto politiky nemusí být v souladu s koncepčním rámcem IFRS a ostatními standardy. Podle IFRS 4 pojišťovny nemají tvořit rezervy na katastrofické události. Standard požaduje test na adekvátnost pojišťovacích závazků, test na snížení hodnoty určitých typů aktiv, zakazuje kompenzaci aktiv a závazků vyplývajících z pojištných smluv a omezuje změny v účetních pravidlech.

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

Standard nahrazuje IAS 35 a zabývá se účtováním aktiv držných k prodeji a ukončovanými činnostmi. Dlouhodobá aktiva

držená k prodeji a ukončované činnosti mají být zveřejněny v účetní závěrce odděleně.

Podnik má klasifikovat dlouhodobá aktiva jako „držená k prodeji“, pokud jejich účetní hodnota bude uhrazena výhradně prodejem. Musí být splněny následující podmínky:

- aktiva musí být připravena pro okamžitý prodej v jejich současném stavu;
 - prodej musí být vysoce pravděpodobný.
- Prodej je považován za vysoce pravděpodobný pokud:
- se vedení podniku se zavázalo k plánu na prodej této skupiny aktiv a závazků;
 - byly zahájeny aktivní kroky k nalezení kupce a k realizaci plánu;
 - skupina aktiv a závazků je aktivně nabízena k prodeji za cenu, která je přiměřená jejich současné hodnotě;
 - se očekává, že aktivum bude prodáno do jednoho roku od data klasifikace;
 - je nepravděpodobné, že plán bude výrazně změněn nebo zrušen.

Aktiva, která mají být ukončena se neklasifikují jako držená k prodeji.

Takto klasifikovaná aktiva se neodepisují a oceňují se v částce nižší z reálné hodnoty minus náklady na prodej a účetní hodnoty.

Ukončovaná činnost je část podniku, která má být vyřazena nebo je klasifikována jako držena k prodeji a:

- představuje oddělený a významný druh oborových nebo územních částí podniku,
- je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřazení významného druhu oborových nebo územních částí podniku, nebo
- je dceřiným podnikem pořízeným výhradně za účelem následného prodeje.

Ukončované činnosti se zveřejňují ve výsledovce a ve výkazu peněžních toků odděleně od pokračujících činností.

IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů

Tento standard povoluje společností, aby si vytvořily účetní politiku pro oblast průzkumu a hodnocení nerostných zdrojů bez ohledu na některé požadavky IAS 8. Jedná se o ty požadavky, kde se uvádí, že společnost v případě neexistence standardu upravující danou oblast je povinna vzít v úvahu standardy a interpretace, které se zabývají podobnou problematikou a koncepční rámec IFRS. Společnost tedy může při přechodu na IFRS aplikovat účetní politiku, kterou používala před přechodem na IFRS. Standard požaduje provádění testů na snížení hodnoty nerostných zdrojů v souladu s IAS 36. Podniky mají zveřejnit přijatou účetní politiku pro průzkum a hodnocení nerostných zdrojů a částky aktiv, závazků, výnosů, nákladů a provozních a investičních peněžních toků, které se týkají průzkumu a hodnocení nerostných zdrojů.

Stručná charakteristika nově vydaných interpretací

IFRIC 1 – Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích

Tato interpretace se specificky vztahuje ke změnám v odhadovaných nákladech spojených s vyřazením aktiva a uvedením místa do původního stavu, které jsou na jedné straně součástí pořizovací ceny aktiva a na straně druhé rezervou (závazkem). Standard IAS 37 – Rezervy vyžaduje, aby v případě změny v odhadovaných nákladech byla upravena výše rezervy. Otázkou je, zda-li tato změna má být na druhé straně promítnuta do nákladů/výnosů nebo jestli má být upravena pořizovací cena aktiva.

- Interpretace rozděluje změny následovně:
- změny v částce nebo načasování odhadovaných nákladů;
 - změny v současné tržní úrokové míře;
 - změny v důsledku plynutí času.

Změny v částce nebo načasování peněžních toků a změny v současné úrokové míře se budou promítat do účetní hodnoty aktiva podle toho, jaký model oceňování v souladu s IAS 16 společnost používá. Pokud podnik používá model pořizovací ceny, změna závazku se promítne do pořizovací ceny položky. Odpisy se upraví prospektivně od data změny. Pokud podnik používá model přecenění, změna se promítne do fondu z přecenění, stejným způsobem jako dopady zvýšení nebo snížení přecenění v rámci tohoto modelu v souladu s IAS 16. To znamená, že se změny v přecenění účtují proti fondu z přecenění, a po jeho případném zrušení se účtují výsledkově.

Změny závazků v důsledku plynutí času mají být promítnuty do finančních nákladů v okamžiku, kdy nastanou.

IFRIC 2 – Členské podíly v družstvech a podobné nástroje

Tato interpretace se zabývá otázkou, za jakých okolností mají být členské podíly v družstvech vykazovány jako závazek, a kdy jako vlastní kapitál. Členské podíly v družstvech mají určité charakteristiky vlastního kapitálu, avšak mohou dávat držitelé právo požadovat jejich splacení v penězích, i když toto právo může být předmětem určitých omezení.

Tato interpretace řeší způsob, jakým mají být podmínky omezení splacení podílů hodnoceny při určování, zda mají být podíly klasifikovány jako finanční závazky nebo jako vlastní kapitál. Podíly, u nichž mají členové právo požadovat splacení jsou klasifikovány jako závazky. U podílů, které mají být klasifikovány jako vlastní kapitál je třeba splnit následující podmínky:

- společnost má nepodmíněně právo odmítnout splacení, nebo
- místní zákony, předpisy nebo stanovy společnosti zakazují splacení bez uvedení dalších podmínek.

IFRIC 3 – Emisní práva

Tato interpretace se zabývá účetním zobrazením schématu pro emisní povolenky, kterému se říká „cap and trade“. „Cap“ představuje stanovenou hladinu emisí za určité období a „Trade“ znamená obchodovatelnost. Interpretace se vztahuje přímo na podniky, které produkují emise a jsou účastníky tohoto schématu. Podnik obdrží od státu na počátku daného období zdarma (nebo za poplatek) určité množství emisních povolenek, které je stanoveno národním alokačním plánem. V průběhu období účastníci schématu mohou volně kupovat a prodávat emisní povolenky za tržní cenu. Emisní povolenky se vydávají vždy na jedno období. Účastníci mají v podstatě tři možnosti:

- dodržet limit emisí v rámci jejich „cap“;
- snížit limit emisí pod „cap“ a nepotřebné povolenky prodat anebo vyměnit za nové platné pro další rok;
- vyprodukovat emise nad „cap“ a potom koupit další povolenky, popřípadě zaplatit pokutu.

Na konci daného období podnik zjistí přesné množství emisí a doručí příslušnému orgánu odpovídající množství emisních povolenek, jinak mu hrozí pokuta.

V souladu s touto interpretací povolenky vydané nebo nakoupené od státu představují nehmotné aktivum, které má být účtováno v souladu s IAS 38 – Nehmotná aktiva. Výchozí ocenění má být v reálné hodnotě, která je dána trhem.

Rozdíl mezi hodnotou povolenky obdržené nebo nakoupené od státu a reálnou hodnotou se považuje za formu státní dotace, která se účtuje jako výnos příštích období v souladu s IAS 20. Státní dotace se nejprve zachytí v rozvaze jako výnos příštích období, který se potom bude postupně zúčtovat do výnosů po dobu na kterou byly emisní povolenky vydány, bez ohledu na to, zda tyto povolenky jsou stále drženy podnikem nebo prodány.

Po dobu produkce emisí podnik tvoří rezervu na „doručení povolenek“ ve výši vyprodukovaných emisí. Tato rezerva je v působnosti IAS 37 – Rezervy a má být oceněna v současné tržní ceně emisních povolenek, které pokrývají vyprodukované emise od počátku období k rozvahovému dni.

Upozornění redakce:

Nejnovější vývoj v oblasti IFRIC 3 popisuje článek zařazený na konci tohoto materiálu.

IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing

V posledních letech došlo ke vzniku specifických forem dohod, které nezakládají právní vztah leasingu, ale které poskytují práva používat aktivum za platbu nebo sérii plateb. Příkladem takových dohod jsou „take-or-pay“ dohody, u kterých musí kupující zaplatit určité částky bez ohledu na to, zda přijme dodávku zboží nebo služeb nebo situace, kdy různí operátoři využívají telekomunikační síť. Interpretace specifikuje, že smlouva obsahuje leasing a účtuje se o ní v souladu s IAS 17 pokud splňuje následující kritéria:

- dohoda se vztahuje na konkrétní aktivum;
- smlouva převádí právo kontrolovat využití daného aktiva;
 - kupující je schopen nebo má právo užívat aktivum nebo řídit jiný subjekt při užívání aktiva a zároveň získávat významný podíl na výstupu z aktiva;
 - kupující má schopnost nebo právo kontrolovat fyzický přístup k aktivu a zároveň získávat významný podíl na výstupu z aktiva;
 - existuje pouze mizivá možnost, že by jiné strany mohly získat významný podíl na výstupu z aktiva, a cena, kterou kupující zaplatí není dána ani pevnou částkou za jednotku výstupu, ani rovna tržní ceně aktiva v okamžiku dodávky.

IFRIC 5 – Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, reaktivaci a životní prostředí

Některé společnosti mají povinnost vyřadit určitá aktiva z provozu nebo zajistit odstranění ekologických škod. Mnohé z těchto společností přispívají do fondů, které jsou založeny za účelem úhrady nákladů spojených s vyřazením majetku z provozu a obnovou životního prostředí v době, kdy tyto náklady vzniknou. Tato interpretace se zabývá otázkou, jak má účastník takového fondu účtovat o svém podílu v tomto fondu a jak účtovat o situaci, kdy má účastník povinnost zaplatit dodatečný příspěvek do fondu. Podle této interpretace musí společnost, která má podíl ve fondu pro vyřazení, reaktivaci a životní prostředí postupovat podle IAS 27, IAS 28, IAS 31 a SIC 12, aby určila, zda má být příslušný fond konsolidován, poměrně konsolidován nebo účtován ekvivalenční metodou. Pokud fond není konsolidován, poměrně konsolidován nebo účtován ekvivalenční me-

todou a zároveň pokud podílník není zproštěn povinnosti splatit závazek, má podílník vykázat:

- závazek související s povinností vyřazení aktiv z provozu nebo obnovu životního prostředí;
- právo na získání odškodnění od fondu jako pohledávku.

Pokud má podílník pouze potenciální závazek k dodatečnému příspěvku do fondu, zveřejní tuto skutečnost jako podmíněný závazek podle IAS 37. Pokud se stane pravděpodobné, že dodatečný příspěvek bude zaplacen, je vykázána rezerva.

Předpokládaný vývoj IFRS do budoucna

V současné se IASB zabývá následujícími projekty:

Účetní standardy pro malé a střední podniky	<ul style="list-style-type: none">• diskusní návrh – v roce 2006• finální verze – rok 2007
Změny v IAS 32 a 39	<ul style="list-style-type: none">• diskusní návrhy a finální změny v průběhu roku 2005
Podnikové kombinace II. fáze	<ul style="list-style-type: none">• diskusní návrh v průběhu roku 2005• termín finální verze nebyl stanoven
Koncepční rámec	<ul style="list-style-type: none">• termíny nejsou stanoveny
Konsolidace – jednotky zvláštního určení	<ul style="list-style-type: none">• diskusní návrh – po roce 2005• termín finální verze nebyl stanoven
Konvergence IFRS a US GAAP	<ul style="list-style-type: none">• změny u:<ul style="list-style-type: none">- IAS 12 – diskusní návrh v průběhu 2005- IAS 14 – diskusní návrh v průběhu 2005- IAS 20 – diskusní návrh v průběhu 2005- IAS 37 – diskusní návrh v průběhu 2005• termíny finálních verzí nebyly stanoveny
Zveřejnění finančních nástrojů	<ul style="list-style-type: none">• diskusní návrh – vyšel v červnu 2004• finální verze – do konce roku 2005
Pojistné smlouvy – II. fáze	<ul style="list-style-type: none">• termíny nejsou stanoveny
Výnosy a související závazky	<ul style="list-style-type: none">• diskusní návrh v průběhu roku 2005• termín finální verze nebyl stanoven
Výkaz souhrnných příjmů	<ul style="list-style-type: none">• termíny nejsou stanoveny
Leasingy	<ul style="list-style-type: none">• termíny nejsou stanoveny

Ing. Radka Loja, ACCA

Nejnovější vývoj v oblasti IFRIC 3

V časopisu Auditor č. 3/2005 byl otištěn článek Ing. Radky Lojy „Přístup IFRS k emisním povolenkám“, který se zabýval interpretací IFRIC 3 – Emisní práva. EFRAG ve svém dopise Evropské komisi ze dne 6. května 2005 nedoporučil přijetí interpretace IFRIC 3, a to zejména z následujících důvodů:

- a) V případě, že podnik používá model pořizovací ceny, je nehmotné aktivum vykazováno v pořizovací ceně a rezerva v reálné hodnotě. V případě zvýšení reálné hodnoty je proúčtována pouze změna v hodnotě rezervy (nikoli v hodnotě aktiva) a tím dochází k nerovnoměrnému zatížení výsledovky.
- b) V případě, že podnik používá model reálné hodnoty, je na reálnou hodnotu přeceňováno nehmotné aktivum i rezerva. Zvýšení reálné hodnoty nehmotného aktiva je zaúčtováno do vlastního kapitálu, zatímco zvýšení hodnoty rezervy je zaúčtováno do hospodářského výsledku. Opět tedy dochází k nerovnoměrnosti zaúčtování.

Z výše uvedených i dalších důvodů EFRAG dospěl k závěru, že interpretace IFRIC 3 není v souladu s Regulation EC 1606/2002, a to v následujících aspektech:

- a) IFRIC 3 není v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení, a
- b) nesplňuje kritéria srozumitelnosti, vhodnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti

Interpretace IFRIC 3 byla projednávána na červnovém jednání IFRIC. Byla diskutována možnost vytvoření nové kategorie nehmotných aktiv, u kterých by se zvýšení reálné hodnoty účtovalo prostřednictvím výsledovky. Tím by se docílilo toho, že přecenění nehmotného aktiva i rezervy na reálnou hodnotu by bylo proúčtováno výsledkově. IFRIC bude dále projednávat možné úpravy IAS 38 v této souvislosti. EFRAG navrhl možnost účtování emisních práv v rámci zajišťovacího účetnictví. Tato snaha byla některými členy IFRIC přivítána, nicméně bylo dohodnuto, že tento návrh bude dále projednáván až poté, co bude prodiskutován v rámci Výboru pro mezinárodní účetní standardy IASB.

Ing. Markéta Jindřišková

Zdaňování derivátů

Dne 23. 5. 2005 zveřejnilo ministerstvo financí (dále jen MF) na svých internetových stránkách (www.mfcr.cz) nové stanovisko k problematice oceňovacích rozdílů a způsobu zdaňování derivátů (text tohoto sdělení je uveden na konci tohoto pojednání). Byla tak ukončena téměř rok trvající odborná diskuse k této poměrně komplikované daňové otázce. V oblasti zdaňování derivátů je možné závěry MF v této otázce stručně shrnout následovně:

- 1) Pro účely zdanění je nutné deriváty rozlišovat na sjednané prokazatelně za účelem zajištění a ostatní deriváty (viz § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP). Za deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění jsou považovány nejen deriváty, u nichž je vedeno zajišťovací účetnictví, ale také veškeré ostatní deriváty, u nichž v rámci daňového řízení poplatník prokáže správci daně, že derivát byl sjednán za účelem zajištění.
- 2) V případě derivátů prokazatelně sjednaných za účelem zajištění se bude při zdaňování obecně vycházet z toho, že z hlediska ZDP bude relevantní, jak bude daná operace zaúčtována. Tzn. že veškeré účetní náklady a výnosy (ať již z titulu vypořádání či přecenění na reálnou hodnotu) budou jak u těchto derivátů, tak u majetku a závazků zajištěných těmito deriváty, plně daňově relevantní. To samozřejmě platí i pro deriváty zajišťující budoucí peněžní tok, kdy daňově relevantní budou i náklady a výnosy vzniklé při vypořádání těchto derivátů, a to v souladu s účetní metodikou.
- 3) U ostatních derivátů (s výjimkou těch, jež jsou popsány výše v bodu 2) se při zdaňování bude postupovat dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Tzn. že případná celková ztráta z těchto derivátů za dané zdaňovací období bude daňově neuznatelná. Tuto celkovou ztrátu bude možné uplatnit proti případným celkovým ziskům z těchto derivátů, a to nejpozději ve třech následujících zdaňovacích obdobích.

V této souvislosti bychom chtěli s povděkem kvitovat výše stručně popsané stanovisko MF k této věci. Považujeme za velmi dobré, že po dlouhých debatách a diskusích se MF nakonec přiklonilo k výkladu, který ctí a respektuje ekonomickou podstatu a princip daných derivátových operací a je v souladu se základními principy zdaňování. Domníváme se, že přestože právní úprava v této věci není zcela jednoznačná, nejde výše uvedené stanovisko nad rámec platné právní úpravy při zohlednění některých výkladových postupů a přístupů k výkladu právní normy. V této souvislosti se dlouhou dobu vedla diskuse, zda pojem oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP nezahrnuje také obecné náklady a výnosy na přecenění majetku na reálnou hodnotu. Považujeme za velmi správné, že MF se nakonec ve výše zmíněném stanovisku přiklonilo k rozumnému výkladu vycházejícího z toho, že v předchozí větě zmíněná ustanovení pouze vylučují z nákladů a výnosů odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (dle definice uvedené v § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

vzniklého z titulu vkladu podniku nebo jeho části nebo z titulu přeměny dle § 69 ObchZ). Jsme přesvědčeni, že pro tento závěr je možné použít následující právní argumenty (možné argumenty nejsou setříděny dle důležitosti):

- 1) Předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP vycházejí z toho, že existují dva oceňovací rozdíly, a sice oceňovací rozdíl vzniklý koupí a oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí. Je tedy otázkou, ve kterých případech může vzniknout oceňovací rozdíl koupí. Ten může vzniknout pouze v případě oceňovacího rozdílu dle § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pouze v tomto případě totiž existuje jak oceňovací rozdíl vzniklý koupí (tj. oceňovací rozdíl vzniklý na základě koupě podniku nebo jeho části), tak oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí (tj. oceňovací rozdíl vzniklý na základě vkladu podniku nebo jeho části nebo na základě jeho přeměny). V případě nákladů a výnosů z titulu přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu principiálně nemůže vzniknout oceňovací rozdíl koupí. Případy, kdy jsou majetek a závazky oceňovány k rozvahovému dni dle § 27 ZoÚ reálnou hodnotou, se vyznačují právě tím, že nejde o operace, které by měly cokoliv společného s koupí. Pak by se tato část předmětných ustanovení stala de facto nadbytečnou, což je výklad, který je nutno v souladu s tím, co je uvedeno výše pod bodem 3) odmítnout. Na základě toho je tedy nutné vyjít (v souladu s možnostmi výkladu veřejnoprávní normy) z restriktivního (nerozšiřujícího) výkladu právní normy, to je, že předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP dopadají pouze na případy popsané ve stanovisku MF.
- 2) Výše popsaný výklad uvedený ve stanovisku MF je v souladu se dvěma důvodovými zprávami (to je důvodová zpráva k novele ZDP - zákonu č. 438/2003 Sb. - Parlamentní tisk č. 402/0 a důvodová zpráva k novele ZDP - zákonu č. 669/2004 Sb. - Parlamentní tisk č. 718/0), které vycházejí z toho, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP dopadají pouze na odpis oceňovacího rozdílu dle § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vzniklého z titulu přeměny či vkladu podniku nebo jeho části. Z předmětných důvodových zpráv vyplývá, že důvodem zavedení těchto ustanovení byla změna v účetních předpisech upravujících tuto problematiku (to je problematiku popsanou v současné době v § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), ke které došlo od 1. 1. 2003. Z předmětných důvodových zpráv vyplývá, že uvedená ustanovení nemají dopadat obecně na náklady a výnosy z titulu přecenění majetku na reálnou hodnotu. Z obecné právní teorie vyplývá, že důvodová zpráva je důležitá pro výklad práva a jde o podstatnou výkladovou pomůcku, protože ukazuje úmysl zákonodárce. V daném kontextu je tento význam o to vyšší, že v případě obou výše citovaných novel nebylo v průběhu celého legislativního procesu jakkoliv zasahováno do návrhů MF (do-

- plnění poslední věty do § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP je z tohoto pohledu nerelevantní). Z poslední judikatury, a to včetně judikatury Ústavního soudu a NSS, vyplývá, že okolnosti, za nichž je právní norma schvalována (mezi něž bezpochyby důvodová zpráva patří), je nutné při výkladu právní normy také zohlednit (viz např. rozsudky NSS čj. 3 Afs 24/2004-55 ze dne 16. 12. 2004, čj. 5 Afs 14/2004-60 ze dne 23. 11. 2004 nebo rozsudek Ústavního soudu ČR Pl. ÚS 33/97 ze dne 17.12.1997). V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že samozřejmě nechceme tímto argumentem říci, že při výkladu právní normy je vždy a za všech okolností jedině směrodatný text důvodové zprávy, respektive cíl zákonodárce. Nicméně jsme přesvědčeni, že v daném konkrétním případě je důvodová zpráva při zohlednění dalších skutečností popsaných dále jedním z velmi důležitých, minimálně podpůrných argumentů, potvrzujících správnost komentovaného výkladu MF.
- 3) Pokud by měl platit výklad, že by ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP měla dopadat obecně na náklady a výnosy z titulu přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, stala by se některá ustanovení či jejich části v ZDP nadbytečnými. Jde například o § 23 odst. 4 písm. k) ZDP, § 23 odst. 4 písm. i) ZDP ve znění platném v roce 2004 (konkrétně o první větu tohoto ustanovení), případně o další ustanovení ZDP (podrobněji viz dále bod 6)) a dokonce i o části předmětných komentovaných ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP (podrobně viz dále bod 4). Základním postulatem pro výklad jakékoliv právní normy je, že každá část textu právní normy má způsobovat právní důsledky a následky, tzn. je nutné odmítnout takový výklad právní normy, který by vedl k závěru, že některá její část je zbytečná, respektive nadbytečná. Jde o jeden ze základních pilířů výkladu jakékoliv právní normy, z kterého vychází právní teorie i praxe. Jinak řečeno, pokud je několik možností výkladu právní normy, vždy je nezbytné odmítnout takový výklad, na základě něhož by bylo možné prohlásit některou část právní normy za nadbytečnou či zbytečnou.
 - 4) V souladu s výše uvedeným je při výkladu zákona nutno také zohlednit cíl, proč takový zákon společnost přijala. Pokud by předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP měla dopadat obecně na náklady a výnosy z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, daňový režim oceňovacích rozdílů z derivátů spadajících pod § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, by byl paradoxně výhodnější než daňový režim oceňovacích rozdílů z derivátů pod toto ustanovení nespádajících, tj. sjednaných za účelem zajištění. Vzhledem ke znění důvodové zprávy lze konstatovat, že takovýto daňový režim nebyl cílem přijetí tohoto ustanovení (podrobněji výše viz bod 2)). Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP by pak de facto zcela ztrácelo smysl (bylo by jednoznačně v rozporu s cílem, proč bylo přijato) a jeho praktická aplikace by mohla také vést k různým absurdním výkladům (například možnost „generovat“ daňovou ztrátu bez pohybu peněz). De facto by předmětné ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP v konečném důsledku bylo v podstatě nadbytečné (podrobněji viz výše bod 3).
 - 5) Je nutné vnímat, že v otázce oceňovacího rozdílu není terminologie v účetních předpisech a ZDP zcela sjednocena. V této situaci je však nutné vycházet z přesné struktury a způsobu formulace jednotlivých ustanovení, které se v ZDP dané problematiky dotýkají. Je patrné, že pokud zákonodárce chtěl vyloučit náklady a výnosy z titulu přecenění majetku na reálnou hodnotu, používá zcela jiný způsob formulace daných ustanovení (srovnání textace § 23 odst. 4 písm. i) ZDP ve znění platném v roce 2004 a § 23 odst. 4 písm. k) ZDP se zněním § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP skutečně měla dopadat na veškeré náklady a výnosy z titulu přecenění majetku na reálnou hodnotu, musela by tato ustanovení znít, pokud by se měla zachovat struktura ustanovení § 23 odst. 4 písm. i) ZDP ve znění platném v roce 2004 a § 23 odst. 4 písm. k) ZDP tak, že jde o „změnu reálné hodnoty, o které je účtováno jako o nákladu, respektive jako o výnosu“. Takto však předmětná ustanovení nejsou formulována a je tedy nutné vycházet z toho, že různým způsobem formulování předmětných ustanovení chtěl zákonodárce vymezit různé případy, na něž mají dopadat. Jde o obdobnou situaci, jaká zde byla do konce roku 2002, kdy na jedné straně byl obecný pojem opravná položka a na druhé straně zde byl speciální pojem opravná položka k nabytému majetku vzniklá z titulu vkladu a přeměny. Také v té době byly uvedené dva případy z hlediska daňových dopadů výkladově odlišovány.
 - 6) Jestliže by úprava § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP měla skutečně dopadat také na náklady a výnosy vzniklé z přecenění majetku na reálnou hodnotu, mohl by vzniknout vážný výkladový problém, zda je možno tuto úpravu vztáhnout na ten případ, na který má dle důvodové zprávy (viz výše bod 2)) dopadat, tj. na odpis oceňovacího rozdílu dle § 7 odst.10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vzniklého z titulu vkladu podniku nebo jeho části nebo jeho přeměny. Z hlediska účetního jde i typově (a to i například z hlediska posuzování z pohledu umístění ve výsledovce) o odlišné náklady a výnosy, které nejsou rozhodně z hlediska účetních předpisů označeny souhrnným pojmem „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí“. Při tomto výkladu by pak zřejmě muselo platit, že daný pojem de facto dopadá na jakékoliv případy, kdy je tzv. „přečenořovací efekt“ vznikající z titulu přeměny či vkladu posléze promítnut do účetních nákladů. Pak by ale byla duplicitní, respektive nadbytečná některá ustanovení, která za stanovených speciálních podmínek tzv. „přečenořovací efekt“ vylučují ze základu daně (viz např. § 30 odst. 12 písm. a) a b) ZDP, § 24 odst. 2 písm. t) a w) ZDP, příp. § 24 odst. 11 ZDP a podobně). Je možné samozřejmě namítnout, že předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP počítají s tím, že ZDP může danou problematiku upravit odlišně. Pak by ale samozřejmě mohlo být logickou otázkou, jaký význam a smysl mělo to, že v jedné novele (tj. v zákoně č. 438/2003 Sb.) byl

předmětný přečtovací efekt vyloučen jednak obecně, a pak duplicitně speciálně v ustanovení § 24 odst. 11 ZDP, a to ještě ve spojení s konkrétním přechodným ustanovením (viz Čl. II bod 23 zákona č. 438/2003 Sb.). Z výše uvedeného nám vychází, že komentovaná ustanovení musejí logicky dopadat pouze na jeden z typů popsaných účetních nákladů s tím, že v souladu s předchozími body je nutné preferovat ten typ nákladů a výnosů, který je popsán v důvodové zprávě, tj. náklad a výnos z odpisu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého z titulu vkladu podniku nebo jeho části nebo přeměny.

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc. auditorka, členka Rady KA ČR, Audit HABR, s.r.o.

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., vedoucí katedry financ-

ního účetnictví VŠE Praha, auditorka, členka Rady KA ČR
Ing. Jirí Nekovář, daňový poradce, prezident KDP ČR, Euro-Trend, s.r.o.

Ing. Bc. Jirí Nesrovnal, daňový poradce, vedoucí sekce DPPO KDP ČR, N-Consult, s.r.o.

Ing. Pěva Pokorná, daňová poradkyně a auditorka, členka Rady KA ČR, Oswald a.s.

Ing. Petr Ryněš, auditor, člen Rady KA ČR, Euro-Trend Audit, a.s.

Ing. Jana Skálová, daňová poradkyně a auditorka, členka prezidia KDP, Horwath TPA Notia Tax, s.r.o.

Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, vedoucí sekce účetnictví KDP ČR, Fučík & partneři, s.r.o.

Ing. Jirí Škampa, daňový poradce a auditor, viceprezident KDP ČR, Škampa a spol., s.r.o.

Nové stanovisko Ministerstva financí k problematice oceňovacích rozdílů

V návaznosti na otázky poplatníků k problematice zdaňování nákladů a výnosů z titulu přečtování některých složek majetku a závazků na reálnou hodnotu v souvislosti s výkladem pojmu „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí“, který je uveden v § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) - z hlediska výnosů a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP - z hlediska nákladů a k zajištění právní jistoty poplatníků zaujímá Ministerstvo financí, po projednání s Komorou daňových poradců ČR, v této věci sjednocující výklad, který nahrazuje veškerá dosavadní stanoviska Ministerstva financí k dané problematice.

1. Výklad pojmu oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP vylučuje v souladu s důvodovou zprávou z daňově uznatelných nákladů a výnosů odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklému z titulu vkladu podniku nebo jeho části (§ 59 odst. 5 ObchZ), respektive přeměny (§ 69 ObchZ), a to v souladu s tím, jak je pojem oceňovací rozdíl definován v § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z hlediska současné legislativy výše uvedená ustanovení nedopadají na jiný typ účetních nákladů a výnosů.

2. Náklady a výnosy z titulu derivátů a majetku a závazků zajištěných derivátů

2.1. Deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění

Za deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění v souladu s poslední větou § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP je možné považovat deriváty, u kterých poplatník správci daně prokáže (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), že jde o deriváty, které prokazatelně sjednal za účelem zajištění svých rizik. Důkazním prostředkem v této věci bude účtování o těchto derivátech jakožto o zajišťovacích derivátech dle účetních předpisů, a to minimálně na počátku zajišťovacího vztahu. Na druhé straně i v případě, kdy o daných derivátech nebude poplatník účtovat jakožto o zajišťovacích derivátech, může doložit a prokázat správci daně (§ 31 odst. 9 ZSDP) při využití všech přípustných důkazních prostředků dle § 31 odst. 2 ZSDP, že se jedná o deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění. Jinak řečeno, nelze omezit deriváty splňující podmínky poslední věty pouze na ty, o nichž je dle účetních předpisů účtováno jako o zajišťovacích.

V případě derivátů, které splní podmínky poslední věty § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP platí, že veškeré náklady a výnosy vzniklé z titulu těchto derivátů a případně majetku a závazků zajištěného těmito deriváty (ať již jde o náklady a výnosy z titulu přečtení na reálnou hodnotu nebo o náklady a výnosy z titulu vypořádání) budou ponechány ve výsledku hospodaření a z hlediska daně z příjmů bude plně akceptováno účetní zachycení, a to v souladu s § 23 odst. 2 a 10

ZDP (tzn. tyto náklady a výnosy budou plně daňově relevantní).

3. Cenné papíry

3.1. Právní stav platný v roce 2004 (respektive ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004)

Náklady a výnosy z titulu přečtení cenných papírů na reálnou hodnotu jsou v souladu s § 23 odst. 4 písm. i) ZDP vylučovány z výsledku hospodaření s výjimkou nákladů a výnosů z titulu přečtení na reálnou hodnotu u:

- cenného papíru, který je obchodovatelný na veřejném trhu, a to i zahraničním, nachází-li se tento zahraniční trh v členském státě Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, nebo bylo-li obchodování prostřednictvím zahraničního trhu schváleno Komisí pro cenné papíry,
- dluhopisu,
- podílového listu,
- cenného papíru představujícího účast na základním kapitálu investičního fondu, u nichž jsou náklady a výnosy z titulu přečtení na reálnou hodnotu ponechány ve výsledku hospodaření dle zaúčtování (tj. tyto náklady a výnosy jsou daňově relevantní).

V případě prodeje cenných papírů přečtováných na reálnou hodnotu je postupováno podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

3.2. Právní stav platný od 1. 1. 2005

S účinností od 1. 1. 2005 již ustanovení § 23 odst. 4 písm. i) ZDP nedopadá na náklady a výnosy z titulu přečtení cenných papírů na reálnou hodnotu. Tzn., že veškeré náklady a výnosy z titulu přečtení cenných papírů na reálnou hodnotu jsou ponechány ve výsledku hospodaření v souladu s § 23 odst. 2 a 10 ZDP podle zaúčtování, tzn. jsou plně daňově relevantní.

V případě prodeje cenných papírů přečtováných na reálnou hodnotu je postupováno podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

4. Pohledávky přečtované na reálnou hodnotu

Náklady a výnosy z titulu přečtení pohledávky na reálnou hodnotu jsou vylučovány z výsledku hospodaření, a to na základě § 23 odst. 4 písm. k) ZDP.

Pokud budou skutečnosti obsažené v tomto stanovisku k postupu při zdaňování oceňovacích rozdílů a při operacích s deriváty důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů vyšší, bude tato okolnost při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně podle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, posuzována jako tvrdost, kterou je nutno odstranit prominutím penále ve výši odpovídající vlivu dodatečně zdaněných rozdílů.

(Stanovisko MF ČR bylo 25. 5. 2005 zveřejněno na webových stránkách KA ČR, v sekci „Aktuální informace“.)

Využití programů DATEV pro transformaci účetních závěrek do IFRS

Jeden z Murphyho zákonů praví, že dostane-li člověk dva protichůdné úkoly, má je splnit oba. Tento zákon se mi vybavil, když byla firma AV-AUDITING, spol. s r.o., Pardubice, ve které pracuji, oslovena firmou DATEV.cz s.r.o., aby s ní spolupracovala na lokalizaci a vývoji software pro převod účetních závěrek zpracovaných dle předpisů platných pro české účetnictví (CAS) do podoby požadované mezinárodními účetními standardy (IFRS).

„To přece nejde naprogramovat!“ namítal jsem.

„To my víme,“ byla jejich odpověď. „Proto to po Vás chceme! A mimo jiné již pro Vás máme připravený jistý princip řešení, který funguje i v Německu.“

Jak prosté, milý Watsone, pomyslel jsem si s vědomím, že je to skutečně případ hodný velkého Sherlocka. A protože s ním se měřit nemohu, bylo jasné, že si musím poradit jinak, po svém. Pokud možno jednoduše, abych se v tom neutopil dřív, než to bude hotové, aby se v tom neutopili programátoři, až to budou zpracovávat, a aby se v tom neutopili uživatelé, až do toho zainvestují v dobré víře, že jim to pomůže.

Východisko jsem našel ve vzpomínce na účetně-počítačový pravěk, kdy ještě platila prostá a jasná dělba práce:

účetní účtuje, počítač počítá.

Jak jsem následně zjistil, na této myšlence bylo také založeno inspirativní řešení z Německa. O výsledku našeho společného snažení jsem přesvědčen, že

- vyhovuje požadavkům IFRS 1 na první převod národní účetní závěrky do mezinárodních standardů,
- bude využitelné i pro další převody v dalších obdobích jako např. standardní kontroly účetní závěrky¹,
- bude v pozdější budoucnosti využitelné i pro opačnou transformaci, tedy z účetnictví vedeného dle IFRS na český daňový základ.

V dalších řádcích se pokusím své přesvědčení obhájit.

Pro sestavení zahajovací rozvahy dle IFRS 1 jsou z našeho pohledu důležité tyto kroky:

1. Programově navržená základní transformace původních údajů (počátečních zůstatků roku 2004) z CAS do struktury IFRS, kterou lze ovšem dle individuálních parametrů každého klienta měnit.
2. Provedení úprav – korekcí dle IFRS, vyplývajících z odlišných definic jednotlivých pojmů a z odlišných oceňovacích metod, tedy
 - přidat to, co je v IFRS proti CAS navíc [např. majetek pořízený (i dříve pořízený a dosud využívaný) na leasing],
 - odebrat to, co IFRS proti CAS neuznávají [např. zřizovací výdaje, rezervy nevyhovující definici IFRS apod.],
 - rozdělit dlouhodobý majetek na komponenty, přecenit je s ohledem na likvidační náklady apod.,
 - a mnoho dalších úprav.
3. Sečtení údajů získaných ad 1. s údaji ad 2.

Provedení shora uvedených kroků je řešitelné v modulech DATEV následujícím způsobem:

Data klienta účtovaná dle CAS jsou do modulu DATEV, ve kterém probíhají další úpravy a korekce, převzata v elektronické podobě prostřednictvím exportů z účetního systému klienta a následných importů dat.

Transformace ad 1 je řešitelná v modulech DATEV tzv. přiřazovací tabulkou - tj. vzorová definice výkazů, ve které je programově navrženo, jakou pozici má účet v řádku výkazu. Výchozí řešení – tedy základní návrhy struktury výkazů - mají uživatelé software DATEV k dispozici, případné úpravy přiřazovacích tabulek jsou jednoduchými nástroji v programu proveditelné. Změny a úpravy základních vzorových definic výkazů spočívají zejména v přidání, odebrání nebo přesunu řádků ve výkazech, pokud předložená defaultní struktura nebude vyhovovat, příp. pokud je např. v rámci konsolidačního celku předepsaná struktura odlišná. Uvedená transformace z CAS do definované struktury dle IFRS je pak zobrazena ve výkazu ve sloupci č. 1.

Provedení úprav ad 2 je tím zmiňovaným návratem do pravěku, tedy záležitostí lidského faktoru. Stanovení hladiny významnosti, do které se úpravy provádět nebudou (IFRS jsou o významných položkách), konkrétní analýza obsahu jednotlivých účtů, metoda výpočtů odchylek, způsoby přecenění, dopady provedených změn do odložené daně, do kapitálových fondů a do hospodářského výsledku minulých let jsou starostí uživatelů. Zde pomoc software DATEV spočívá především v tom, že vypočtené hodnoty umožňuje zadat do samostatné účetní knihy – zaúčtováním navržených změn, které nemají vliv na účetní stavy dle CAS. Tyto účetní zápisy, označené jako KOREKCE, jsou zobrazovány ve výkazech v odděleném sloupci č. 2, tak aby bylo možné sledovat jejich vliv na celkovou hodnotu výkazů ve struktuře IFRS.

Toto řešení zřetelně odděluje

- původní výsledky dle CAS,
- jejich transformaci do struktury dle IFRS dle základní navržené struktury,
- provedené korekce,
- součet původních výsledků s korekcemi, který už je výsledkem dle IFRS.

Provedení operace č. 3 je již zcela dle očekávání softwarovou záležitostí a tedy druhou částí výše deklarované dělby práce. Celkový výsledek je zobrazen ve výkazech dle IFRS struktury ve sloupci č. 3.

Na tomto místě je vhodné doplnit, že podobným principem jsou v modulech DATEV sestavovány výkazy také dle české a německé legislativy. Tzn. pokud jsou od klienta převzata data v elektronické podobě, lze sestavovat, kontrolovat a upravovat nad jedním účetním stavem výkazy dle trojí metodiky, aniž by do sebe vzájemně zasahovaly – to je právě shora zmiňovaný princip programového řešení.

Ale vraťme se k výkazům dle metodiky dle IFRS:

Po sestavení zahajovací rozvahy v modulech DATEV lze stejným způsobem postupovat s daty pořízenými klientem v jeho účetním software v r. 2004, tedy s těmi, která jsou běžně k dispozici. Do klientem vedeného účetnictví r. 2004 se nezasahuje, podklady pro přiznání daně z příjmů za rok 2004 nejsou dotčeny. Data jsou opět od

¹ Programy DATEV jsou určeny pro daňové poradce a auditory ke kontrole účetních závěrek jejich klientů.

klienta převzata v elektronické podobě a tvorba korekcí dle IFRS metodiky je opět exkluzivně vyhrazena zpracovatelům těchto výkazů ve vazbě na moduly DATEV. K dispozici jsou však dvě možnosti:

- Prostřednictvím funkce převodu korekcí do dalších let lze využít soubor korekcí zpracovaný pro sestavení rozvahy k 1. 1. 2004 a přidat do něj pouze korekce týkající se účetních případů r. 2004 - tuto alternativu si lze představit např. tam, kde nedošlo k velkému pohybu dlouhodobého majetku a kde tedy nehrozí, že bude korigováno něco, co už v závěrečné dle CAS není.
- Nepřevádět korekce z předchozích let a navést všechny od začátku s možností náhledu na minulá období.

Uvedeným způsobem bude možno postupovat v dalších obdobích. S postupným zaváděním metodiky IFRS do prvotní evidence (dlouhodobý majetek bude klasifikován, oceňován a odepisován dle IFRS, zásoby budou klasifikovány a oceňovány dle IFRS, rezervy budou tvořeny a čerpány dle IFRS atd.) bude ubývat důvodů ke korekcím.

V určitém časovém horizontu (samozřejmě individuálně dle možností každé konkrétní účetní jednotky) si lze představit, že veškeré prvotní evidence budou vedeny v souladu s IFRS, veškeré účetní případy budou klasifikovány a účtovány v souladu s IFRS a účetní závěrka sestavená z těchto údajů bude v souladu s požadavky IFRS. Zde ovšem v modulech DATEV ztrácíme možnost sestavování výkazů dle české a německé legislativy nad stejným účetním stavem. Možná by v tuto chvíli bylo naopak zřejmé

možné využít položku KOREKCE pro opačnou úlohu, tj. pro převod účetních výsledků z metodiky IFRS do metodiky CAS, která bude východiskem pro zpracování příznávní k dani z příjmů.

Ale to už zabíháme do vzdálenější budoucnosti. Momentálně je nutné aktuální řešení, jak z účetnictví vedeného dle CAS získat bez větších systémových a organizačních změn výkazy zpracované dle IFRS metodiky. V modulech DATEV je možné tento princip bez větších výhrad najít, a to v těchto základních bodech:

- Převzetí účetnictví klienta dle CAS z jeho software do DATEVU bez zásahu do stávající metodiky účtování klienta.
- Možnost kontroly účetnictví klienta a sestavování výkazů dle české, event. německé legislativy.
- Prostřednictvím základní transformace CAS do struktury IFRS a následných individuálních korekcí sestavení nebo kontrola výkazů dle IFRS metodiky.

Veškeré navržené korekce a změny jsou archivovány, lze je klientovi dokladovat a předat k zaznamenání do jeho účetní evidence.

Ing. Jiří Komárek
auditor, č. osvědčení 1281

Poznámka redakce: Postup popsany v článku je velmi dobře použitelný pro sestavení zahajovací bilance při přechodu na IFRS, ale momentálně nutné aktuální řešení, uvedené v závěru článku, není zcela v souladu s platnými českými účetními předpisy.

inzerce



Dopravní podnik města Olomouce, a. s., hledá: AUDITORSKOU SPOLEČNOST ve věci provádění auditu a daňového poradenství na léta 2005 až 2009

PŘEDMĚT SPOLUPRÁCE:

➤ audit vedení účetnictví a účetní závěrky ve smluvním období

- průběžný audit,
- konzultace, účetní poradenství,
- účast při fyzických inventurách,
- ověření účetní závěrky, výroční zprávy, případně dalších dokumentů;

➤ daňové poradenství

- řešení konkrétně zadaných problémů, daňový audit složitých daňových případů.

K výkonu auditu požadujeme kvalifikaci předepsanou zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů a č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve znění pozdějších předpisů.

Potřebné informace o naší společnosti naleznete na internetových stránkách www.dpmo.cz.

V případě zájmu nám prosím zašlete nabídku písemně na adresu našeho sídla nejpozději do 31. 7. 2005 v členění:

1. audit vedení účetnictví a účetní závěrky,
2. daňové poradenství.

KONTAKT:

Ing. Radka Navrátilová, DPMO, a. s., Koželužská 1, 771 10 Olomouc, tel.: 585 533 171, fax: 585 225 093, e-mail: navratilovar@dpmo.cz

Informace z jednání výborů pro informační politiku, pro auditorské zkoušky a dozorčí komise KA ČR najdete v e-příloze časopisu Auditor.

ze zahraničí

FEE – Potenciální problémy ve vztahu ke schváleným IFRS a možné dopady na zprávu auditora (diskusní materiál)

V e-příloze časopisu Auditor č. 5/2005 byla obsažena informace o diskusním dokumentu FEE – Potenciální problémy ve vztahu ke schváleným IFRS a možné dopady na zprávu auditora. Dokumentem se zabývali členové výborů KA ČR a dne 31. května 2005 byly do FEE zaslány požadované odpovědi, které jsou v materiálu uvedeném v e-příloze č. 6/2005.

Diskusní dokument reaguje na skutečnost, že existuje nesoulad mezi standardy IFRS a mezi standardy IFRS, které byly schválené Evropskou komisí (v zákoně č. 563/1991 Sb. jako „Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství“).

zaujalo nás

Pořizovací cena aktiva - pojetí a některé aspekty

Pořizovací cena jako typ způsobu ocenění „v historické hodnotě“ se stále častěji dostává na pomyslný prah některých uživatelů informací z účetní závěrky i samotných účetních. Přitom oceňování historickými cenami bývalo vždy paradigmatem účetnictví, zcela dominantním přístupem k oceňování aktiv; rozmach oceňování

(přeceňování) reálnými hodnotami je záležitostí až do by nedávné. Jak tedy ve světle přicházejících změn nahlížet na historickou cenu, jakou (a zda) má informační hodnotu a jak ji lze interpretovat? Více si přečtete v článku v e-příloze, která je na www.kacr.cz.

zaznamenali jsme

Reakce kárné komise KA ČR na rozhovor v časopise Ekonom

V pátém čísle Auditora byl přetištěn rozhovor v časopisu Ekonom č. 18/2005 s ing. Petrem Křížem. V rozhovoru byly uvedeny některé nepřesné údaje, které místo předseda kárné komise KA ČR ing. Jiří Sixta v dopise adresovaném redakci uvádí na pravou míru. Tento dopis i zveřejněná reakce časopisu jsou uvedeny v aktuální e-příloze.

Jak a proč se provádí audit podniku

Sám titulek již napovídá, čím se zabývá článek v deníku Právo, který přetiskujeme v e-příloze. Auditorské profesi a především jejímu dobrému jménu z pohledu podnikatelské veřejnosti rozhodně neprospěla spojitost s krachy významných společností v zahraničí, které byly až do poslední chvíle považovány za zdravé a stabilní. Z těchto selhání na straně auditora byly nicméně vyvozeny důsledky, ať již ve formě výrazného zpřísnění legislativy, jehož smyslem je tlak na vyšší kvalitu a především nezávislost auditora, tak i trestní odpovědnosti příslušných osob včetně dotčených auditorských společností.

-av-

inzerce

MERITUM

Daňové výdaje 2005/2006

Orientovat se a mít stále aktuální přehled v oblasti daňových výdajů ocení každý, kdo se s touto problematikou setkává. Proto Vám naše nová publikace **Daňové výdaje přináší přehledný výklad této problematiky. Autoři Vás provedou frekventovanými okruhy daňových výdajů jako jsou finanční i operativní pronájem, odpisování majetku, cestovní náhrady, pojištění, daňové rezervy, dělení výdajů a příjmů na účastníky sdružení i vypomáhající manžele, daňové uplatnění škod, prodej podniku a další. Na mnoha konkrétních příkladech Vám výklad pomůže lépe řešit ve Vašem účetnictví nebo daňové evidenci řadu problematických témat a vysvětlí Vám, v jakých případech můžete daňové výdaje uplatnit.**

Od roku 2005 došlo k mnoha změnám, se kterými Vás kolektiv autorů srozumitelně obeznámí.

Publikace je 2. vydáním úspěšné knihy „Daňové a nedaňové výdaje a náklady“, která vyšla v nakladatelství ASPI v roce 2002. Výklad je aktualizovaný k datu 1. 1. 2005 a přepracovaný do přehledné podoby MERITA.

Tato publikace Vám nabízí:

- praktická řešení při uplatňování daňových výdajů,
- mnoho příkladů, na kterých si ověříte správnost Vašich postupů,
- snadno naleznete požadované informace a odkazy na související právní úpravu,
- zjistíte jak správně postupovat při řešení běžných problémů,

- vyvarujete se chyb, kterých se můžete v běžné praxi dopustit,
- pravidelně budete informováni o případných změnách obsažených textů čtvrtletními aktualizacemi na internetových stránkách: www.aspimeritum.cz

Výklad zpracoval kolektiv odborníků na problematiku daňových výdajů:

Ing. Milan Burian
PhDr. Josef Drbohlav
Ing. Lubomír Janoušek
Ing. Miloš Kořínek
Václav Pikal
Ing. Zdeněk Stříbrný

Cena 665 Kč, 612 stran, praktická laminovaná vazba, aktualizace výkladu v ceně

*Vydalo nakladatelství ASPI, a. s.,
U Nákladového nádraží 6,
130 00 Praha 3, tel.: 246 040 400,
fax: 246 040 401,
e-mail: obchod@aspi.cz,
<http://www.aspi.cz>*

28. kongres Evropské účetní asociace (EAA) v Göteborgu

Ve dnech 18. – 20. května se uskutečnil již 28. výroční kongres Evropské účetní asociace (European Accounting Association) ve švédském Göteborgu. Hostitelskou univerzitou byla univerzita ekonomie a obchodního práva, sídlící v moderní rozlehlé budově, která zajišťovala účastníkům kongresu více než standardní komfort. Konání kongresu v severské zemi bylo patrně důvodem jeho posunutí až do května (obvyklý termín těchto kongresů bývá v dubnu) a pro jistotu byl součástí výbavy ve standardních kongresových taškách – kromě kongresových materiálů – i deštník. Pravděpodobná nepřízeň počásí však neodradila účastníky, kterých se sjelo více než tisíc z celého světa a jejich počet téměř dohnal loňskou rekordní účast pražského kongresu.

Program kongresu se tradičně skládal ze symposií a paralelních sekcí. **Sympozia** se – tak jako v předcházejících ročnících – věnovala implementací mezinárodních účetních standardů do národních účetních předpisů, především v zemích Evropské unie, kde (hlavně v souvislosti s přistoupením dalších zemí v loňském roce) je harmonizace účetnictví ve středu zájmů vrcholových orgánů EU. Z těch ostatních témat stojí za zmínku dvě, které z tohoto rámce vybočovaly.

První z nich na téma „**Účetnictví a etika: mezník nebo průlom**“ (**Accounting and Ethics: Milestone or Maelstrom**) se zabývalo problematikou etiky, která v současném procesu globalizace účetnictví ve středu zájmu jak akademiků, tak praktiků. Diskuse vyústila v kritiku výuky účetnictví jako technické disciplíny, která je objektivní, neutrální a nezaujatá. V této souvislosti se výuka etiky na ekonomických školách ve spojení s účetnictvím stává klíčovým problémem.

Druhé symposium na téma „**Gender a účetní výzkum**“ (**Gender and Accounting Research**) se poprvé v historii kongresů zaměřilo na ženskou problematiku. Z pozice naší zkušenosti bylo zajímavé, že přednesené příspěvky i diskuse byly postavené na předpokladu, že navzdory

rovným příležitostem mužů a žen jsou vrcholové pozice v účetní profesi mužskou záležitostí. Totéž platí pro vrcholové pozice v akademické obci i v redakčních radách časopisů s účetní problematikou, kde převažují muži. Ovšem diskuse vyzněla optimisticky v tom smyslu, že je jen otázkou času, kdy ženy „prorazí“ i do vrcholových pozic v oblasti účetnictví. (Je vidět, že v zemích s vyspělou tržní ekonomikou mělo účetnictví zcela jiný statut ve srovnání se zeměmi budujícími komunismus, kde účetnictví – včetně vrcholových pozic – bylo



Manažerka jazykových překladů IASB Ioanna Tzivaniová s maketou vydání IFRS 2005. Vlevo Jiří Pelák a vpravo Ladislav Mejzlík z katedry finančního účetnictví VŠE v Praze.

popelkou, čemuž odpovídalo i platové ohodnocení a muži se do něj příliš nehrnuli.)

Pracovní skupiny, které probíhaly paralelně, měly tradiční tematickou strukturu a bylo obtížné vybírání. Velmi silně byla zastoupena **sekce auditingu**, kde bylo prezentováno 44 příspěvků. Ty se – stejně jako v předchozích ročnících – zabývaly problematikou nezávislosti auditora, kvalitou a rozsahem poskytování auditorových (a ostatních) služeb, rozdílnými nároky na auditorové služby u podniků, jejichž akcie jsou obchodovány na kapitálových trzích, a těch ostatních, a v neposlední řadě i otázkou rozpoznávání podvodů při auditu. Většina vystoupení byla založena na prezentaci výsledků empirického výzkumu zkoumající různé závislosti.

Z těch zajímavějších je možné vybrat vystoupení Emada Awadallaha z European Business School London,

který zkoumal schopnost auditorů **ubránit se tlaku ze strany managementu klienta v konfliktních situacích při auditu**. Došel k závěru, že schopnost auditora ustát tento tlak ovlivňují zejména dva faktory – konkurence mezi auditorskými službami a rozsah neauditorských služeb. Mezi oběma uvedenými faktory je nepřímá úměra ve vztahu ke konfliktu (čím větší konkurence a větší rozsah neauditorských služeb, tím méně konfliktů), avšak naopak se zvyšuje riziko ohrožení nezávislosti auditora.

Další zajímavý příspěvek prezentoval kolektiv výzkumných pracovníků z amerických univerzit (Theodore Mock – Univerzity of Southern California, Rajendra Srivastava – Univerzity of Kansas, Jerry Turner – Univerzity of Memphis) zabývající se **modelem pro hodnocení auditorského rizika v situaci, kdy je ohrožena nezávislost auditora**. Jejich model poskytuje základ pro hodnocení rizika nezávislosti auditorských firem, rámec pro uvědomělost akcionářů ve vztahu k auditorským firmám a úlohu zajištění minimalizace tohoto rizika. Model také může poskytnout auditorům prostředky zacházet s tímto zajištěním. Model představuje tři oblasti. První zdůrazňuje maximální transparentnost při hodnocení rizika. Druhá upozorňuje na rozdíl, který vzniká, když se u akcionářů liší představa o míře ohrožení nezávislosti auditora. Třetí ukazuje možnost odhadů účinnosti opatření založených na prezentovaném modelu.

Je zajímavé, jak málo příspěvků v sekci auditu bylo věnováno auditorským standardům. Výjimkou bylo vystoupení Emera Curtise s univerzity of Manchester, zabývající se **vztahem auditorského rizika ke stanovisku „Audit Risk Standards“** vydanému IAASB v říjnu 2003, které zahrnuje zkušenosti z metodologie auditu některých auditorských firem uvedených ve zprávě Business Risk Audits. Obsahem této zprávy je vztah mezi auditorským rizikem a jeho rozpoznáním v účetních závěrkách a přiměřený vztah mezi úrovní kontroly a prokázání zjevného rizika. Ko-

nečným cílem je pak tlak na amerického regulátora aby reagoval na doporučení k rozvoji a zdokonalování auditorských standardů.

Příspěvek dánských účastníků (Frank Thinggaard, Lars Kiertzner, The Aarhus School of Business, Accounting, Finance and Logistics, Aarhus V., Denmark) prezentoval výsledky výzkumu, který zkoumal, **co ovlivňuje ceny za audit v evropských zemích** (s výjimkou Velké Británie) a porovnával je s cenami za audit společností kótovaných na kodaňské burze v roce 2002. Až do roku 2005 musely být účetní závěrky dánských společností kótovaných na burze ověřeny dvěma nezávislými auditory. Výzkum se zaměřil na vliv tohoto požadavku na cenu za audit a zjistil, že povinnost dvou nezávislých auditorů v úhrnu snižuje ceny za audit (více méně vlivem konkurence), avšak pouze u velkých společností. Faktory, které ceny za audit ovlivňují, jsou různé u velkých a u malých společností. Zatímco u malých společností rozhoduje velikost klienta a komplexnost poskytovaných služeb, u velkých společností se zvažuje více riziko a materialita.

Režim trestů pro auditory ve vztahu k pokusům o odhalování chyb byl dalším zajímavým tématem, který prezentoval kolektiv amerických účastníků (Greg Buton, Heft Willks, Mark Zimbelman, School of Accountancy nad Info Systems, Provo, US). Příspěvek prezentoval výzkum, do jaké míry ovlivňuje režim trestů pro auditory nesprávné výstupy auditorů s výrokem bez výhrady a jejich námahu na odhalování chyb. Předpoklad, že stanovený trest a jeho známá pravděpodobná výše má za následek zvýšenou námahu auditorů aktivně zaměřenou na odhalování nesprávností a nespolehlající se jen na náhodné odhalení, se výzkumem potvrdil.

Problematické gendru z pozice zkušeností auditorské firmy byl věnován

i jeden z příspěvků skotských účastníků (Elizabeth Gammie a Bob Gambie – Univerzity Accounting and Finance, Aberdeen, UK). Gendrová revoluce v účetnictví v 90. letech minulého století dramaticky zvýšila počet žen, které vstoupily do účetní profese. Přesto jen velmi malé množství žen dosáhlo na pozici partnera. Výzkum prezentoval výsledky ankety provedené mezi muži a ženami velkých skotských auditorských firem. Všeobecná shoda o nedostatku pokroku v této věci zahrnovala složitost tohoto problému, ve kterém kulturní otázky pronikají do osobního rozhodování. I když nejsou důkazy o tom, že ženy chtějí obětovat své životy ve prospěch špičkových míst, je dostatek důkazů o tom, že organizace zabývající se životním stylem, které chtějí udržovat rovnováhu mezi prací a životními podmínkami, vyvolávají další tlaky umožňující zaměstnávání žen na špičkových pozicích, které nejsou vítány mužskými partnery.

Empirickou analýzu vztahů mezi výbory pro audit a kvalitou výročních zpráv kótovaných společností ve Španělsku představila skupina španělských účastníků (Maria Consuelo Pucheta-Martinez, Kristina De Fuentes Barberá, Maria Antonia García-Benau z univerzity de Valencia Spain). Výbory pro audit jsou ve Španělsku hlavním opatřením, které reagovalo na účetní skandály a potřebu znovu vybudovat důvěru uživatelů ve výroční zprávy. Studie vzorku 183 firem během let 1998 – 2001 ukázala, že firmy, které nemají výbor pro audit, mají častěji výrok s výhradou ve srovnání s firmami, kde tyto výbory pracují.

Pravidelnou součástí všech kongresů Evropské účetní asociace, 28. ročník nevyjímaje, je i **prodejná výstava odborné literatury** všech velkých světových nakladatelství a rovněž profesních organizací v oblasti účetnictví a auditingu. Účastníci kongresu si mo-

hou po celou dobu jeho trvání prohlédnout jednotlivé odborné publikace a učebnice, a lépe se rozhodnout, zda je objednájí pro sebe nebo knihovnu své univerzity pro potřeby studentů. Této výstavě se účastní každoročně i Výbor pro mezinárodní účetní standardy. Vzhledem k tomu, že v letošním roce se roční vázané vydání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví poněkud opozdilo, nebylo je možné na stánku IASB zakoupit, ale k nahlédnutí byla maketa této knihy, kterou je možno vidět na příložené fotografii a která je svojí tloušťkou vskutku imponantní.

Na **závěr kongresu** se již tradičně sešla **valná hromada Evropské účetní asociace**, kterou řídil její odstupující prezident prof. Ing. Bohumil Král, CSc., vedoucí katedry manažerského účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Jeho roční funkční období tím skončilo a předal tuto funkci svému nástupci z pořadající univerzity profesorovi Olovu Olsonovi. Potvrzena byla rovněž volba národních koordinátorů, která proběhla začátkem roku 2005 vždy mezi členy EAA z dané země. Mezi nově zvolené národní koordinátory patří za Českou republiku i Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. zástupce vedoucí katedry finančního účetnictví VŠE v Praze. Součástí programu valné hromady byla i prezentace organizátorů příštího 29. ročníku kongresu EAA, který se bude konat v irském Dublinu ve dnech 22. – 24. března 2006 a podrobnosti o něm naleznete na oficiálních stránkách tohoto ročníku kongresu na adrese www.eaa2006.com.

Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM 6128439903.

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

katedra finančního účetnictví
Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

AUDITOR, číslo 6, 2005, ročník XII, 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: 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 15. 7. 2005.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.