

Auditorské standardy nejen pro auditory

Již mnoho toho bylo napsáno o povinnosti dodržování auditorských směrnic - standardů a profesních předpisů při poskytování auditorských služeb. Již méně se toho napsalo o tom proč. Někteří mohou vnímat povinnost dodržovat jakási profesní pravidla jako omezující, jiní v nich nacházejí oporu při řešení problémů, se kterými se při své práci setkávají. Já je ale vnímám především jako určitá „pravidla hry“. Hráči však v tomto případě nejsou jen auditory a auditované subjekty, ale především veřejnost - ať už jakkoli široká. Veřejnosti je totiž určen výrok auditora.

Stát v okamžiku, kdy svěřil vybrané skupině právo ověřovat, učinil tak proto, že v určitém systému potřeboval zajistit funkci - nezávislé ověřování informací.

Současně však řekl, že toto ověřování musí mít stanovená pravidla. Jejich dodržování je podmínkou, aby tato činnost byla zajišťována jednotně a správně.

Ještě stále se setkáváme s pojetím auditu účetní závěrky jako kontroly účetnictví, která je určitým jednotkám zákonem vnucena, i když ony se domnívají, že ji nepotřebují. Asi nějaký čas potrvá, než pochopí, že informace v účetní závěrce není jenom pro ně, a proč je třeba, aby informace, které o sobě sdělují, byly spolehlivé - ověřené.

Jen o něco více než desetiletá historie auditingu u nás je příliš málo na to, aby byly vytvořeny vlastní tradice a pravidla. Stejně jako se nevyvíjelo podnikání u nás izolovaně od ostatního světa a přejímání know-how bylo samozřejmostí, tak i naše pravidla pro ověřování vycházela ze zkušeností kolegů ze zahraničí.

V poslední době se stále častěji i neauditři obracují na komoru s dotazy, kde mohou auditorské standardy získat, a zajímají se o to, co tyto standardy obsahují. Pomocí standardů hledají pochopení toho, co jim vlastně auditorský výrok sděluje a k čemu jim slouží.

Sdružování v profesních organizacích vyvěrá ze společného zájmu členů na rozvoji profese. Profesní organizace je schopna, jistě lépe než kdokoli jiný, vytvořit kvalitní profesní předpisy, protože může využít praktické zkušenosti svých členů. A pokud je profesní organizace celosvětová a proces tvorby, připomínkování a schvalování profesních předpisů skutečně demokratický, není nejmenších pochyb o tom, že profesní předpis bude kvalitní.

Převzetí mezinárodních, možná přesněji řečeno mezinárodně uznávaných auditorských standardů, poskytlo našim auditorům možnost opřít se ve své práci o zkušenosti kolegů ze zemí, kde má auditing mnohem delší tradici než u nás. I když by mohla být vedena disku-

se o tom, zda uplatňování mezinárodních auditorských standardů v plném rozsahu je nezbytné i při auditu nekotovaných společností, přesto mohou být tyto standardy dobrým vodítkem při auditu i té nejmenší společnosti. Pro jakoukoli diskusi o uplatňování mezinárodních standardů je však třeba nejprve tyto standardy dobře znát.

Čeští auditři mají na seznámení se s nimi před jejich povinnou aplikací ještě dostatek času. Podmínky pro to komora svým členům vytvořila. V loňském roce každý auditor obdržel vydání ISA 2004, momentálně je redakční radou zajišťován překlad vydání 2005 a distribuce nové elektronické příručky se předpokládá na konec dubna. V minulém čísle časopisu Auditor byla nabídnuta i jejich tištěná verze a na podzim bude ISA věnován cyklus seminářů.

To, jestli se s nimi skutečně dobře seznámíme a ve společné diskusi budeme hledat cestu jejich co nejlepší aplikace v naší praxi, pak ale závisí již jen na nás, auditorech.

Ing. Zdeňka Drápalová
členka Rady KA ČR



Ing. Zdeňka Drápalová
Rada KA ČR

OBSAH

AKTUALITY2

VZDĚLÁVÁNÍ

Ing. Jana Pilátová2

Konference IFAC zaměřená na malé a střední účetní firmy a podniky

Ing. Markéta Jindřišková 3

Prohlášení ICC:

Negativní vlivy povinné rotace auditorských firem..... 5

NA POMOC AUDITORŮM

Přístup k emisním povolenkám

Ing. Radka Loja8

K PROBLEMATICE DANÍ

Některé daňové a účetní aspekty evropské společnosti

Ing. Jiří Nesrovnal

Ing. Pavel Fekar10

Daňové aspekty derivátů a oceňovacích rozdílů

Ing. Marika Konečná

Ing. Lubomír Moučka13

ZE ZAHRANIČÍ

Prechod slovenských auditorov na ISA

Ing. Ján Holička14

Mezinárodní regulátoři založili výbor pro dohled nad účetní a auditorskou profesí.....14
EU: Novela Směrnice o fúzích....14

ZAZNAMENALI JSME.....16

OKÉNKO IAS/IFRS

IAS 7 - Výkazy peněžních toků

Ing. Libor Vašek .. 99-106

e - příloha Auditor č. 3/2005

OBSAH

- Výbory a komise informují
- Některé daňové aspekty pohledávek od 1. 1. 2004
- Pětiletý časový test pro osvobození příjmů z prodeje obchodního podílu u fyzických osob
- Práce na movité věci
- Problematika poukázek na nepeněžní plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci
- V čem se liší IFRS a česká legislativa
- Mezinárodní standardy IFRS
- Standard IFRS 4

Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání dne 21. 2. 2005

schválila:

- předložené návrhy na vyškrcnutí asistentů auditorů,
- žádosti auditorů o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
- doporučení prezidia nezvyšovat zaměstnancům komory mzdy podle inflace od 1. 3. 2005,
- ISQC č. 1 Standard pro řízení kvality auditu (uvnitř firem) za účinný od 1. 1. 2006, toto datum účinnosti bude zapracováno do prohlášení Rady KA ČR k účinnosti mezinárodních auditorských standardů;

jmenovala:

- v důsledku narůstající agendy stálo u odvolací komisi složenou ze členů Rady KA ČR pro rozhodování o odvoláních proti uděleným kárným opatřením,
- delegáty KA ČR na mezinárodní konferenci IFAC o problematice malých a středních podniků (10. - 11. 3. 2005 v Praze),

- oponentní výbor pro nový manuál pro audit podnikatelských subjektů;

uložila:

- redakční radě časopisu Auditor bylo uloženo navrhnout novou koncepci časopisu Auditor pro rok 2006 a předložit ji radě komory k projednání,
- vypracovat novelu Mzdového předpisu KA ČR,
- uspořádat pro členy volených orgánů komory a zaměstnance školení o novém správním řádu, který bude účinný od 1. 1. 2006;

a vzala na vědomí:

- úspěšné zakončení jednání o vypracování manuálu pro audit podniků a završené uzavření smlouvy s dodavatelem - firmou Deloitte,
- úspěšné jednání s majitelem budovy, ve které sídlí komora, o snížení poplatků za služby,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest,

- přehled zahraničních služebních cest za rok 2004,
- stav vyřizovaných stížností a podnětů DK a KK,
- konání semináře s našimi poslanci v Evropském parlamentu, který se koná dne 21. 3. 2005 v Senátu (informace bude zveřejněna na webu).

Na pozvání prezidenta komory doc. Králíčka se jednání zúčastnili zástupci Dozorčí a Kárné komise. Byla prodiskutována řada témat a bylo mj. dohodnuto, že bude pololetně zveřejňován seznam auditorů a firem, u kterých byl dozorčí komisí proveden dohled. Další okruh problémů, kterými se zabývá kárná komise, se týká auditorů, kteří neplní povinnosti stanovené Směrnicí pro KPV, často se jedná o osoby velmi pokročilého věku, které nesledují poslední vývoj platných předpisů.

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR

vzdělávání

Jak jsme již informovali v předchozích číslech tohoto časopisu, připravujeme pro auditory i asistenty auditorů přednášky a semináře na druhou polovinu roku 2005. Vzhledem k tomu, že už nyní si někteří z nás plánují podzim, považujeme za důležité upozornit vás na některé novinky, mezi které bezesporu patří semináře „šité na míru“ právě auditorům.

Jedná se například o:

- třídní seminář na téma Mezinárodní auditorské standardy (19. - 21. 9. Praha, 3. - 5. 10. Ostrava, 17.-19. 10. Praha, 1. 11. - 3. 11. Brno, 30. 11. - 2. 12. Šumava a 12. - 14. 12. Praha), podle kterých jsme povinni postupovat již při ověřování účetních závěrek za účetní období započaté v roce 2005,
- auditorská rizika vyplývající ze zákona o zaměstnanosti a zákona o sociálním a zdravotním pojištění (již podle mezinárodních auditorských standardů/ISA), který se bude pořádat jak v Brně, tak i v Praze,
- mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), kde bude dvoudenní seminář pro ty auditory, kteří ještě mezinárodní účetní standardy ne-

potřebovali (jedná se o úvod do této problematiky), ale i třídní semináře pro ty auditory, kteří potřebují nejaktuálnější informace (tento seminář bude pořádán až po úvodním bloku, aby se mohli zúčastnit i ti, kdo s touto problematikou teprve začínají). Dále tento cyklus bude pokračovat standardy zaměřenými na finanční problematiku (IAS 30, 32, 39) a konsolidace podle IFRS i českých předpisů.

Tyto semináře pro vás připravujeme ve spolupráci s auditory, výborem pro auditorské standardy a metodiku auditu.

Mezi atraktivní semináře z hlediska obsahu budou beze sporu patřit

- novinky v zákoně o daních z příjmů plánované od 1. ledna 2006,
- podnikové kombinace - daňový a účetní pohled,
- oceňování (v návaznosti na ISA),
- cenné papíry a deriváty.

Připravujeme pro Vás i osvědčená témata z minulých let jako např.

- roční účetní závěrka za rok 2005,
- terminologie finančního účetnictví a výkaznictví v anglickém jazyce.

Doufáme, že si z naší nabídky vyberete a v případě, že by vám některá témata chyběla, rádi pro vás požadovaný seminář uspořádáme, pokud půjde o problematiku, o kterou projeví zájem více auditorů či asistentů auditora.

Po těchto příjemných zprávách je mojí povinností upozornit některé z vás, že jste ještě neodeslali Evidenční záznam o kontinuálním profesním vzdělávání za rok 2004, čímž se vystavujete riziku sankcí ze strany Kárné komise.

Na závěr mi dovoluji naopak vyzvednout ty z nás, kteří nejen splnili svoji povinnost v oblasti vzdělávání, ale absolvovali na seminářích pořádaných komorou v roce 2004 více než 90 hodin. Jedná se o ing. Marii Valentovou, ing. Stanislava Němce, ing. Josefa Růžičku a ing. Jaroslava Závodníkovou. Tito auditori mají možnost v roce 2005 si vybrat jeden jednodenní seminář pořádaný komorou, kterého se mohou zúčastnit zdarma.

Za výbor pro kontinuální profesní vzdělávání

Ing. Jana Pilátová

Konference IFAC zaměřená na malé a střední účetní firmy a na malé a střední podniky

Ve dnech 10. – 11. března 2005 uspořádala Mezinárodní federace účetních (IFAC) v Praze konferenci zaměřenou na malé a střední účetní firmy, malé a střední podniky a na rozvíjející se země. Konference byla pořádána pod záštitou ACCA, Komory auditorů České republiky a Svazu účetních a bylo na ní přítomno 127 účastníků ze 49 zemí. Konference se zúčastnili čelní představitelé IFAC včetně prezidenta Grahama Warda a zástupci řady dalších mezinárodních a regionálních organizací. Konferenci zahájili svými příspěvky Vladimír Králíček, prezident Komory auditorů České republiky a Lubomír Harna, prezident Svazu účetních. Účastníky konference seznámili se situací v auditorské a účetní profesi v České republice.

Konference si kladla čtyři hlavní cíle:

- Definovat otázky a problémy, kterým čelí rozvíjející se země, a malé a střední účetní firmy a malé a střední podniky.
- Identifikovat priority pro práci stálých pracovních skupin IFAC pro malé a střední účetní firmy a rozvíjející se země (IFAC Small and Medium Practices Task Force a IFAC Developing Nations Task Force).
- Prodiskutovat účast malých a středních účetních firem, malých a středních podniků a rozvíjejících se zemí na rozvoji účetní profese.
- Poskytnout prostor pro diskusi.

Téma konference bylo zajímavé a nanejvýš aktuální. V jejím průběhu zazněla následující fakta:

- Malé a střední podniky představují 90 % celosvětové ekonomiky, poskytují 70 % pracovních míst v Evropě a 60 % nových pracovních příležitostí v USA. Je to tedy velmi silná skupina, které je třeba věnovat zvýšenou pozornost. Je nutné soustředit se jak na uživatele účetních a auditorských standardů (tj. vytvořit takové standardy, které odpovídají požadavkům malých a středních podniků), tak na proces tvorby těchto standardů (tj. zapojit zástupce malých a středních podniků do tvorby účetních a auditorských standardů).
- Vzhledem k rozsahu a komplexnosti plných standardů IFRS, které vyhovují spíše potřebám větších a veřejně obchodovatelných společností je třeba vytvořit účetní standardy pro malé a střední podniky. Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB započala v roce 2003 proces tvorby mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky, který je v současné době na úrovni diskusního dokumentu. Očekává se, že finální standard by měl být vydán v roce 2007 s platností od 1. ledna 2008. Mezinárodní auditorské standardy ISA vydané v období po březnu 2003 již zahrnují ve svém textu specifika týkající se auditu malých a středních podniků. Rada pro mezinárodní auditorské standardy IAASB dala tedy přednost včlenění problematiky auditu malých a středních podniků do mezinárodních auditorských standardů před tvorbou specifických auditorských standardů pro ma-

lé a střední podniky. Byla také diskutována možnost jiných úrovní ověřování účetních závěrek malých a středních podniků než je audit – zejména prověrka v omezeném rozsahu.

- Dle údajů Světové banky existuje na světě 200 zemí, avšak pouze 119 z nich je zastoupeno v IFAC. Je nutné zvýšit účast rozvíjejících se zemí na tvorbě účetních a auditorských standardů.

Konference byla rozdělena do čtyř částí a své příspěvky na ní předneslo 22 přednášejících. První část byla zaměřena na problematiku malých a středních podniků a účetních firem, činnost stálých pracovních skupin IFAC pro malé a střední účetní firmy a rozvíjející se země a nejnovější vývoj v oblasti účetních a auditorských standardů pro malé a střední podniky. Své příspěvky přednesli Leonardo Rodriguez, prezident IAA (Interamerican Accounting Association), Ndung'u Gathinji, člen Rady IFAC a předseda stálé pracovní skupiny IFAC pro rozvíjející se země, Angelo Casó, člen Rady IFAC a předseda stálé pracovní skupiny IFAC pro malé a střední účetní firmy, Paul Pacteur, ředitel projektu malých a středních podniků Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB a Jan Tyl, technický manažer, Rada pro mezinárodní auditorské standardy IAASB. Po přednáškové části následovala diskusní část ve čtyřech skupinách.

Druhá část byla zaměřena na regulaci a globalizaci. Přednášejícími byli Russel Guthrie, ředitel, IFAC, John Hegarty, Světová banka, Peter Morrison, WTO a Leopold Mureithi z univerzity v Nairobi. Také v této části konference byly zahrnuty diskusní skupiny a celá část byla zakončena plenární diskusí.

Třetí část konference se zabývala službami poskytovanými malým a středním účetním firmám a podnikům. Promluvil na ní Ashok Haldia z Indického institutu certifikovaných účetních, Andrew Harding, výkonný ředitel ACCA Evropa a Paul Thompson, technický ředitel stálé pracovní skupiny IFAC pro malé a střední praxe. I tato část konference byla zakončena diskusí ve skupinách a následovala plenární diskuse.

Poslední, čtvrtá část konference se soustředila na roli regionálních organizací a aktivity Konference OSN o obchodu a rozvoji UNCTAD. Své příspěvky přednesli Taťána Krylová, UNCTAD, Robin Hamilton Harding, CAPA, Leonardo Rodriguez, prezident IAA, Florin Toma, Sdružení rozvoje účetnictví zemí jižní a východní Evropy SEEPAD, Petr Kříž, FEE, a Georgie Egaddu, ECSAFA. Následovala plenární diskuse, shrnutí závěrů diskusních skupin a závěrečný proslov Grahama Warda, prezidenta IFAC.

Vzhledem k vysokému počtu přednášejících není možné na omezeném prostoru seznámit čtenáře se všemi příspěvky. Z hlediska auditu a účetnictví byly nejzajímavější tyto:

Leonardo Rodriguez, prezident IAA (Interamerican Accounting Association), se ve svém příspěvku zaměřil především na tzv. Wongovu zprávu (Wong report), kte-



V pražském hotelu Marriott se sešlo 127 představitelů auditorských a účetních organizací ze 49 zemí. V úvodní části konference na téma „Reakce mezinárodní účetní profese na potřeby malých a středních podniků (SME/SMP) a rozvíjejících se společností“ vystoupili s projevy prezident IFAC Graham Ward (vlevo) a prezident Komory auditorů Vladimír Králíček. Prezident KA ČR účastníky konference seznámil se situací v auditorské profesi v České republice.

rá byla publikována v září 2004. Jedná se o výzkumnou studii, jejímž výsledkem bylo definování následujících problematických oblastí, které jsou společné všem malým a středním podnikům:

- Přílišná rozsáhlost a komplexnost mezinárodních účetních a auditorských standardů,
- Náklady na soulad s mezinárodními standardy versus užitek,
- Nekonzistentní aplikace mezinárodních standardů,
- Standardy IAS a IFRS jsou zaměřeny na velké podniky,
- Nepřítomnost zástupců malých a středních účetních firem a podniků v mezinárodních organizacích pro tvorbu standardů.

Angelo Casó, předseda stálé pracovní skupiny IFAC pro malé a střední účetní firmy, seznámil účastníky konference se strukturou stálé pracovní skupiny, s jejími aktivitami v oblasti tvorby účetních a auditorských standardů a s ostatními aktivitami. Tato stálá pracovní skupina byla založena v roce 2004, má 15 členů ze 14 zemí. Stálá pracovní skupina se zapojuje jak do činnosti Rady pro mezinárodní auditorské standardy (IAASB), tak do činnosti Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB).

V oblasti mezinárodních auditorských standardů bylo rozhodnuto, že není nutné vytvářet novou sadu auditorských standardů pro audit malých a středních podni-

ků. Místo toho jsou všechny auditorské standardy vydané po březnu 2003 připraveny se zřetelem k problematice malých a středních podniků. V roce 2003 byl zrevidován IAPS 1005, který se zabývá problematikou auditu malých a středních podniků a je dále revidován v návaznosti na vydávání nových auditorských standardů. Text je z IAPS 1005 odstraňován v návaznosti na vydávání nových auditorských standardů.

Stálá pracovní skupina se aktivně účastní připomínkového řízení k vydání revidovaných nebo nových Mezinárodních auditorských standardů a do března 2005 předala své připomínky k deseti relevantním auditorským standardům.

Jan Tyl ve svém příspěvku, který byl zaměřen především na auditorské aspekty projednávané oblasti, upozornil na alternativy auditu malých a středních podniků, zejména na možnost prověrky v omezeném rozsahu.

V oblasti účetnictví byl neobyčejně zajímavý příspěvek, který přednesl Paul Pacteur, ředitel Rady mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky, který se týkal nejnovějšího vývoje v oblasti diskusního dokumentu k mezinárodním účetním standardům pro malé a střední podniky. V letech 2003 a 2004 Rada formulovala předběžné závěry týkající se základních přístupů k vytváření standardů pro malé a střední podniky. Tyto předběžné závěry byly shrnuty do diskusního dokumentu, který byl publikován v červnu 2004. Do září



Účastníky konference pozdravil také výkonný ředitel z newyorské centrály IFAC Ian Ball (uprostřed). Na pražském setkání auditorských a účetních odborníků nechyběli ani kolegové ze Slovenska. Na snímku vpravo jsme zachytili viceprezidenta SKAU Jana Škultétyho a člena prezidia SKAU Jána Holičku společně s Ladislavem Langrem a Alenou Mrkvičkovou.



Neobvyklé lahůdky se podávaly na večerním rautu, který byl součástí programu konference IFAC SME/SMP. Jak jinak, i tady se diskutovalo o rozdílech v účetnictví a nutnosti harmonizovat standardy, o potřebě vytvořit nadnárodní zjednodušená účetní pravidla pro malé a střední podniky. Na prostředním snímku jsme zachytili zástupce české auditorské a účetní obce Vladimíra Králíčka a Lubomíra Harnu v rozhovoru s prezidentem IFAC Grahamem Wardem (uprostřed). Na setkání nechyběl ani John Hegarty ze Světové banky.

2004 byl tento dokument připomínkován. Výsledky připomínkovacího řízení lze shrnout takto:

- S názorem, že současné standardy IFRS jsou vhodné pro všechny typy společností, zhruba 2/3 respondentů nesouhlasí. Převládá názor, že plné standardy IFRS jsou vhodné zejména pro veřejně obchodovatelné společnosti.
- S názorem, že standardy budou vytvořeny pro podniky bez tzv. veřejné odpovědnosti souhlasilo 90% respondentů. Podnik je považován za veřejně odpovědný, pokud existuje velká zainteresovanost vnějších investorů, kteří nejsou součástí managementu a jsou závislí na externím finančním výkaznictví. Dále je to podnik, který má velkou zodpovědnost vůči veřejnosti z důvodu podstaty své činnosti. Předkládá-li podnik účetní závěrku komisím pro cenné papíry, jedná-li se o banku, pojišťovnu či podobnou finanční instituci, jedná-li se o poskytovatele energií či jiných důležitých veřejných služeb a je-li podnik ekonomicky významný ve své zemi, měl by být vždy považován za podnik s veřejnou odpovědností.
- S názorem, že Rada stanoví kvalitativní charakteristiky malých a středních podniků a že kvantitativní ukazatele by neměly být rozhodující pro určení, zdali se jedná o malý či střední podnik, souhlasí 80% respondentů. Většina jich považuje princip veřejné odpovědnosti za rozumný určující faktor.

- S názorem, že standardy pro malé a střední podniky by měly být založeny na stejném koncepčním rámci jako standardy IFRS a měly by poskytovat snadný přechod k aplikaci plných standardů IFRS 50% respondentů souhlasilo plně, naopak 40% jich z použití stejného koncepčního rámce vyjádřilo obavy.
- S názorem, že v případě, že standardy pro malé a střední podniky neposkytují návod k řešení určitého problému, existuje povinnost použít plný relevantní standard IFRS, 67% respondentů souhlasí. Naproti tomu 60% nesouhlasí s tím, aby bylo možné v případech, kdy účetní standardy pro malé a střední podniky obsahují zjednodušení v oblasti uznávání nebo oceňování, použít plný relevantní standard IFRS.
- S názorem, že existuje vyvratitelný předpoklad, že principy uznávání a oceňování se nebudou lišit od IFRS, nesouhlasí 65% respondentů.

Na zasedání Rady IASB v posledním čtvrtletí 2004 a v lednu 2005 bylo konstatováno, že na základě připomínkového řízení k diskusnímu dokumentu existuje poptávka po mezinárodních účetních standardech pro malé a střední podniky. Je nutné se soustředit na podniky bez principu veřejné odpovědnosti, které publikují účetní závěrky pro externí uživatele. Jednotlivé národní jurisdikce by měly vytvořit detailní pravidla aplikace standardů pro malé a střední podniky. Rada bude zvažovat



Protagonisté tiskové konference, která se uskutečnila na závěr dvoudenní konference IFAC SME/SMP. Zleva prezident Svazu účetních Lubomír Harna, prezident Komory auditorů Vladimír Králíček, zástupce FEE Petr Kříž, prezident IFAC Graham Ward, předseda komise IFAC pro rozvíjející se země Ndung'u Gathinji, a předseda komise IFAC pro malé a střední podniky Angelo Caso.

zjednodušení pravidel pro uznávání a oceňování – na základě potřeb uživatelů a rovnováhy mezi náklady a přínosy. Bylo rozhodnuto, že nebude povolena dobrovolná aplikace vybraných plných IFRS v případě zjednodušení pravidel uznávání či oceňování. V příloze k účetní závěrce bude nutné uvést, že se nejedná o plnou sadu standardů IFRS. Nové standardy budou seřazeny tématicky, s odkazy na platné IAS a IFRS.

Je naplánováno, že budou rozeslány dotazníky všem účastníkům předběžného připomínkového řízení, které by měly identifikovat diskusní témata v oblasti pravidel pro uznávání a oceňování. Diskusní návrh účetních standardů pro malé a střední podniky by měl být vydán v březnu 2006 a v roce 2007 by měly být vydány finální standardy platné od 1. ledna 2008.

Na závěr konference byly shrnuty závěry z diskusních skupin.

- V oblasti tvorby účetních a auditorských předpisů je třeba více dbát na jasnost vyjádření, je nutné, aby standardy byly srozumitelné širokému okruhu čtenářů.
- Je nutné zajistit kvalitní překlady mezinárodních standardů.
- Je nutné zareagovat na Wongovu zprávu.

- Důraz je zapotřebí klást spíše na účetní standardy než na auditorské standardy.

V oblasti účetních standardů bylo konstatováno, že velkým problémem zůstává definice podniku bez veřejné odpovědnosti a že definice malých a středních podniků se v rámci jednotlivých jurisdikcí i organizací velmi liší. Bylo také navrženo, aby byly vytvořeny účetní standardy pro tzv. mikropodniky.

V oblasti auditorských standardů byl kladen důraz na alternativy ověřování závěrek malých a středních podniků. Je třeba zrevidovat mezinárodní standard o provádění prověrek ISRE 2400. Dále bylo konstatováno, že je nutné do orgánů tvůrců účetních a auditorských standardů zahrnout i zástupce malých a středních podniků.

Konference byla ukončena projevem Grahama Warda, ředitele IFAC. Po něm následovala tisková konference, které předsedala Sylvie Vogel, členka Rady IFAC. Na dotazy novinářů odpovídali Graham Ward, Angelo Caso, Ndung'u Gathinji, Vladimír Králíček, Lubomír Harna a Petr Kříž.

Ing. Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR
Foto J. Dočkal a V. Sobotka

Programové prohlášení Mezinárodní obchodní komory - ICC

„Negativní vlivy povinné rotace auditorských firem“

Vypracovala Komise pro finanční služby a pojišťovnictví

Úvod

V této stati se uvádějí názory světových obchodních kruhů na otázku povinné rotace auditorských firem.

Nedávná série úpadků významných společností vzbudila obavy o přesnost a spolehlivost podnikových účetních výkazů. Za přípravu účetních výkazů sice odpovídá především vedení společnosti, na něž dohlíží představenstvo, ale část kritiky se týká i kvality externích auditů a nezávislosti auditorů. Někteří pozorovatelé a regulátoři přišli s tím, že by se nezávislost auditorů mohla posílit systémem povinné rotace auditorských firem, které by se střídaly vždy po určitém čase. Tento systém už zavedla řada vlád a další vlády o jeho zavedení uvažují. Přitom existuje jen málo údajů – jsou-li vůbec jaké – které by dokazovaly jeho účinnost.

ICC důrazně podporuje zásadu nezávislosti auditorů a uznává, že nezávislost auditorů je nezbytná k zachování důvěry ve vztahu ke kvalitě prováděných auditů a ke kvalitě finančního výkaznictví. Integrita finančního výkaznictví má samozřejmě zásadní význam pro věcné i ekonomicky efektivní fungování světových kapitálových trhů.

ICC se však domnívá, že povinná rotace auditorských firem není správnou cestou k nápravě skutečných i domnělých slabín z hlediska nezávislosti auditorů a že by mohla mít i některé nežádoucí důsledky včetně negativních dopadů na kvalitu prováděných auditů. Regulační orgány mají celou řadu jiných koncepčních možností

k zajištění větší nezávislosti auditorů, a to bez negativních dopadů.

Obavy podniků z povinné rotace auditorských firem

- Efektivnost auditu záleží na nashromážděných znalostech auditorské firmy o činnosti klientů a na dlouhodobých zkušenostech s řešením složitých problémů jejich výkaznictví. Povinná rotace auditorských firem narušuje hromadění znalostí a zkušeností. Problémy s auditem se častěji vyskytují tam, kde auditorská firma postrádá tento základ.

O společnosti, která je jejich klientem a o jejím řízení toho auditori v prvních několika letech vědí méně, a proto jsou při posuzování otázek výkaznictví ve slabší pozici.

- Povinná rotace odrazuje auditorskou firmu od investic do zvyšování kvality. Jestliže auditor ví, že jeho vztah ke klientovi je časově omezen – a to většinou na dosti krátkou dobu – soustředí větší pozornost a více zdrojů na získávání nových klientů. Nezáleží na tom, kolik úsilí a prostředků investuje do z kvalitnění práce na jednotlivých auditech: o přínosy takových investic každopádně přijde při příští výměně auditorských firem.
- Povinná rotace auditorských firem zvyšuje náklady na audit a způsobuje v praxi značné problémy. Při každé

změně se musí provést celý proces výběrového řízení. Pokaždé přijde nový auditorský tým, který se musí seznámit s problematikou klientovy činnosti a jeho výkaznictví, což je časově náročné i pro management auditované společnosti. Potenciální četnost požadovaných výměn v celosvětovém měřítku v různých rotačních cyklech mnohonásobně zvyšuje vícenáklady nadnárodních podniků a značně ztěžuje zvládnutí auditů u společností působících ve světovém měřítku.

- Předpokládalo se, že povinná rotace zajistí množství příležitostí pro nové poskytovatele auditorských služeb. Zdá se však, že tomu tak není – z nedávno provedených studií naopak vyplývá, že se zvyšuje koncentrace kolem největších auditorských firem. Kde je trh auditorských služeb pro společnosti obchodované na burzách koncentrován nebo omezený, tam můžeme čekat potíže s hledáním auditorské firmy, která bude ochotna a schopna přijmout auditorskou zakázku a bude přitom splňovat i požadavek nezávislosti.
- Z pohledu výborů pro audit i z pohledu představenstev a akcionářů – mají-li příslušné pověření – lze konstatovat, že povinná rotace omezuje jejich svobodnou volbu auditorských firem a snižuje jejich schopnost určit za soutěžních podmínek takovou auditorskou firmu, která nejlépe splňuje jejich požadavky.

Lepší alternativy pro ochranu nezávislosti

- Má-li audit být kvalitní, musí jmenování auditora vycházet z kompetentního hodnocení jeho předpokladů. Hodnocení by měli provádět zkušení a kompetentní členové podnikových orgánů (včetně členů výboru pro audit nebo členů jiných příslušných orgánů).
- Pro zajištění nezávislosti je nezbytné mít pevná profesní pravidla, a to zvláště z hlediska finančních, obchodních nebo příbuzenských vazeb s klienty. Zároveň je třeba mít k dispozici systémy pro sledování a vynucování jejich plnění.
- K zajištění nezávislosti také pomáhá omezení určitých typů neauditorských služeb, které auditorská firma může poskytovat týmům klientům spolu s auditem – ke konfliktním typům takových služeb patří například účetní služby (book-keeping), manažerské funkce nebo externí zajišťování (outsourcing) vnitřního auditu.
- Zásadní úlohu při zajišťování nezávislosti auditorů může sehrát účinná angažovanost podnikových orgá-

nů, jsou-li jejich členové odborně zdatní ve finanční oblasti. V mnoha zemích se už dnes požaduje, aby externí auditoři byli jmenováni výborem pro audit při představenstvu společnosti a aby tomuto výboru předkládali zprávy; členy výboru pro audit přitom musí být „nezávislí ředitelé“ (tj. členové představenstva, kteří se nepodílejí na řízení společnosti). To vše přispívá k posílení nezávislosti auditorů na vedení.

- Nebezpečí přílišného sblížení s klientem lze zažehnat periodickou obměnou vedoucího zakázky, případně obměnou dalších hlavních členů týmu provádějícího zakázku. Auditorská firma přitom nepřijde o dosud nashromážděné znalosti a zkušenosti, a nedojde tudíž ke zhoršení kvality auditu, které by nastalo při rotaci auditorských firem.
- Nezávislost auditorů také mnohdy pomáhají posílit tržní síly. Společnosti mohou samy podle vlastního uvážení (aniž by to bylo jejich povinností) vypsat nové výběrové řízení na zajištění auditorských služeb a uzavřít smlouvu s novou auditorskou firmou. Členové vrcholových vedení se mohou střídát, případně mohou přebírat jiné úseky. Tím vším se mění i vztahy s auditorem. Samy auditorské firmy jsou si dobře vědomy, jaké ztráty na trhu auditorských služeb jim hrozí, přijdou-li o dobrou pověst v důsledku auditorských selhání nebo etických poklesků.

Ze všech těchto důvodů ICC vyzývá vlády a regulační orgány, aby odmítly povinnou rotaci auditorských firem a aby podpořily a uplatnily efektivnější alternativy prosazování nezávislosti auditorů, které nemají negativní vliv na kvalitu prováděných auditů.

Dokument 113/148 rev2
4. března 2005

ICC (International Chamber of Commerce)

ICC je mezinárodní obchodní organizací, která jako jediná autoritativně vystupuje jménem podnikatelských subjektů ze všech oborů a ze všech částí světa. ICC podporuje otevřený mezinárodní obchodní a investiční systém a tržní ekonomiku. Experti a vůdčí osobnosti podniků z členské základny ICC určují postoj podnikatelské sféry k širokému spektru otázek obchodní a investiční politiky i k zásadním technickým a oborovým otázkám. ICC byla založena v roce 1919 a v současné době má tisíce členských společností a sdružení ve více než 140 zemích světa.

upozornění

NOVĚ ZAŘAZENO DO NABÍDKY VZDĚLÁVACÍCH AKCÍ

Do nabídky vzdělávacích akcí byl aktuálně zařazen nový seminář, a to:

23. 5. 2005 9 - 17 hod. **Vybrané komplikované účetní případy u obchodních společností v aktuální legislativě účetnictví a obchodního zákoníku v roce 2005** **VS 65005**
Praha (KC Novodvorská, Novodvorská 151, Praha 4)
Lektor: Ing. Alena Mrkvičková, auditorka, členka Rady KA ČR
Cena: 1571 Kč vč. DPH pro auditory a asistenty auditora; 2094 Kč vč. DPH pro ostatní

V případě zájmu o uvedený seminář zašlete písemnou přihlášku na adresu Institutu vzdělávání KA ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1; fax č. 224 211 905; e-mail: vzdelavani@kacr.cz) nebo se objednejte prostřednictvím internetových stránek KA ČR.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

Přístup IFRS k emisním povolenkám

Česká republika se zavázala snížit množství emisí skleníkových plynů podle rozhodnutí Rady 2002/358/ES ze dne 25. dubna 2002 a v souladu s Kjótským protokolem. Hlavním cílem je celosvětově zredukovat množství skleníkových plynů.

V mezinárodních standardech finančního výkaznictví se touto problematikou zabývá nově vydaná interpretace 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. Podle této interpretace se postupuje ve vztahu k účetním obdobím začínajícím 1. března 2005 a později. Dřívější aplikace je vítána. Podnik, který použije tuto interpretaci ve vztahu k účetním obdobím začínajícím před 1. březnem 2005, musí tento fakt zveřejnit.

Popis schématu

Podnik, který se účastní schématu „cap and trade“, obdrží od státu na počátku daného období (často odpovídající jednomu roku) 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 interpretací IFRIC 3 povolenky vydané státem (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 rozpozná v rozvaze jako výnos příštích období, který se potom bude postupně zúčtovávat 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 uzná 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.

Ilustrativní příklad:

Podnik Gama je účastníkem schématu „cap and trade“. Jeho účetní období začíná 1. dubna 2005 a končí 31. března 2006. Podnik rovněž předkládá mezitímní účetní závěrku k 30. září 2005. Počátek a konec schématu je totožný s účetním obdobím podniku. Dne 1. dubna podnik Gama obdrží od státu zdarma emisní povolenky na produkci 20 000 tun karbonu dioxidu. Podnik Gama chce tento „cap“ dodržet. Tržní cena emisních povolenek je k tomuto datu 100 Kč za tunu.

K datu mezitímní účetní závěrky společnost vyprodukovala 9 000 tun karbonu dioxidu. Tržní cena emisních povolenek je k tomuto datu 110 Kč za tunu.

Za celé období schématu podnik vyprodukoval 21 000 tun karbonu dioxidu a z tohoto důvodu nakoupil 1 000 dalších emisních povolenek. Tržní cena emisních povolenek je k tomuto datu 120 Kč za tunu.

Řešení I - pro podniky, jež aplikují model pořizovací ceny v souladu s IAS 38

K datu obdržení povolenek - 1. dubna 2005 (v tis. Kč):

Rozpoznání emisních povolenek v kategorii nehmotných aktiv v tržní ceně (20 000 x 100 = 2 000 tis. Kč)

	MD	D
Nehmotná aktiva	2 000	
Státní dotace - výnos příštích období		2 000

K datu mezitímní účetní závěrky - 30. září 2005 (v tis. Kč):

Rozpoznání části výnosů ze státní dotace (9 000 x 100 = 900 tis. Kč)

	MD	D
Státní dotace - výnos příštích období	900	
Státní dotace- výnos		900

Rozpoznání rezervy ze skutečných emisí v tržní ceně (9 000 x 110 = 990 tis. Kč)

	MD	D
Emisní náklady	990	
Rezerva na doručení povolenek		990

Na konci roku - 31. března 2006 (v tis. Kč):

Rozpoznání zbylé části výnosů ze státní dotace (2 000-900 = 1 100 tis. Kč)

	MD	D
Státní dotace - výnos příštích období	1 100	
Výnosy		1 100

Zvýšení rezervy za skutečné emise v druhé části roku a z titulu nárůstu tržní ceny oproti září

(21 000 x 120 - 9 000 x 110 = 1 530 tis. Kč)

	MD	D
Emisní náklady	1 530	
Rezerva na doručení povolenek		1 530

IAS 7 Výkazy peněžních toků

V další části seriálu, který postupně přibližuje pravidla Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards; IFRS) zahrnující Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards; IAS)¹, si přiblížíme výkaz peněžních toků, který tvoří nedílnou součástí účetní závěrky sestavené podle IFRS². Uspořádání systému Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je založeno jednak na Konceptním rámci a IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* (Presentation of Financial Statements) a dále na 30 standardech s označením IAS a 6 standardech s označením IFRS, které se věnují již konkrétní oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a ke kterým se ještě váží interpretace s označením SIC a IFRIC.³

Máme-li přiblížit výkaz peněžních toků a pravidla, která jej v rámci IFRS upravují, je nutné vyjít z IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*⁴. Podle IAS 1, konkrétně IAS 1.8, je **účetní závěrka sestavená podle IFRS složena z:**

- rozvahy,
- výkazu zisku a ztráty (výsledovky),
- výkazu o změnách ve vlastním kapitálu zobrazující:
 - všechny změny ve vlastním kapitálu; nebo
 - změny ve vlastním kapitálu vyjma těch, které vznikají z transakcí s vlastníky;
- výkazu peněžních toků,
- přílohy, která shrnuje podstatné účetní politiky a poskytuje vysvětlující komentáře.

Z tohoto pravidla plyne stejná významnost všech složek výše uvedených ve vztahu na celkovou podobu účetní závěrky. Má-li účetní závěrka splňovat pravidla IFRS, musí být v první řadě složena ze všech čtyř jmenovaných výkazů a relevantní přílohy. Obsah těchto složek musí následně vyhovovat pravidlům, které jsou uvedeny v jednotlivých specifických standardech IAS či IFRS, případně v interpretacích SIC či IFRIC. Nikde v rámci IFRS není vyjádřeno, že jeden ze zmiňovaných výkazů by byl významnější než jiný. Tato skutečnost se bohužel aktuálně liší od platných pravidel **české účetní legislativy**. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví se v § 18 zmiňuje:

Účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji

- a) rozvaha (bilance),
- b) výkaz zisku a ztráty;...
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b), ...

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

A vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, tuto skutečnost v § 3 odst. 1 podtrhuje:

Účetní závěrka účetních jednotek podle § 2 zahrnuje rozvahu (bilanci), výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnout přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Ve většině případů české podniky sestavující účetní závěrku podle české účetní legislativy již přistupují, případně jsou tlačeny samotnými auditory, k sestavení výkazu peněžních toků a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. Pokud by jej však nesestavily a předložily svoji účetní závěrku bez těchto dvou výkazů, neporušují žádná pravidla a jejich účetní závěrka je z tohoto obsahového hlediska v souladu s českými účetními pravidly.

Vraťme se zpět k pravidlům IFRS a k úpravě samotného výkazu peněžních toků. IAS 1.8 vyjadřuje, že výkaz peněžních toků je nespornou součástí účetní závěrky sestavené podle IFRS. Dále IAS 1 přibližuje úpravu a požadavky na sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztráty, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a přílohy. Všechny tyto složky účetní závěrky jsou detailně rozpracovány v IAS 1. K výkazu peněžních toků je v IAS 1, konkrétně v IAS 1.102 ještě dodáno:

Informace o peněžních tocích poskytuje uživatelům účetní závěrky základnu pro posouzení schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a odhadnout potřeby podniku týkající se využití těchto peněžních toků. Požadavky na sestavení výkazu peněžních toků a zveřejnění souvisejících informací jsou obsaženy v IAS 7 Výkazy peněžních toků.

Z IAS 1 tak plyne pouze skutečnost, že výkaz peněžních toků tvoří povinnou součást účetní závěrky a že jeho podrobná úprava je obsažena v IAS 7 *Výkazy peněžních toků* (Cash Flow Statements). Proto nyní přistupme k samotnému standardu IAS 7.

Výkaz peněžních toků – jeho postavení v účetní závěrce

Povinnost sestavit a zveřejnit výkaz peněžních toků v rámci účetní závěrky vyplývá ze skutečnosti, že zbývající účetní výkazy poskytují omezené informace o vývoji peněz a peněžních ekvivalentů v průběhu uplynulého účetního období. Z rozvahy se uživatelům dostane in-

¹ Všechna pravidla zmiňovaná v tomto článku vycházejí z aktuálně platné podoby IFRS, tj. podoby platné od 1. ledna 2005.

² V tomto článku je použita zkratka IFRS, pod kterou se zahrnují v souladu s definicí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví uvedenou v novelizované podobě IAS 8 všechny nově vydané standardy se zkratkou IFRS, všechny dosud platné standardy označené zkratkou IAS, a dále všechny související interpretace IFRIC a SIC.

³ Zmiňovaný počet standardů platí k okamžiku tvorby tohoto článku, tj. k březnu 2005.

⁴ IAS 1 je od 1. ledna 2005 platný v novelizované podobě, která byla přijata dne 18. prosince 2003. Oficiální český překlad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací pro rok 2003 vydaný společností HZ Praha, spol. s r.o. v roce 2003 tak již nekoresponduje se současnou originální podobou standardu.

formace o jejich stavu k počátku a konci účetního období, tj. např. k 1. lednu roku X a k 31. prosinci roku X, shoduje-li se roční účetní období s kalendářním rokem a sestavuje-li podnik roční účetní závěrku. Z těchto dvou čísel lze stanovit pouze vývoj, který ve vykazovaném období nastal, tj. zda-li došlo meziročně ke zvýšení nebo snížení stavu peněz a peněžních ekvivalentů. Detail o uskutečněných peněžních tocích, tj. o přítoce a odtoku peněz a peněžních ekvivalentů však již získat nelze.

Správný investor a uživatel účetní závěrky však má zájem dozvědět se, odkud peníze a peněžní ekvivalenty podniku plynou a v jaké výši a naopak jaké bylo jejich využití v průběhu vykazovaného období. Toto vše poskytuje správně sestavený výkaz peněžních toků, který je **přehledem o zdrojích peněz a peněžních ekvivalentů** na straně jedné a o **jejich využití** na straně druhé. Jde o výkaz, který objasňuje, zda-li zdrojem peněz a peněžních ekvivalentů pro činnost podniku byla interní výdělečná činnost podniku nebo externí zdroje ve formě výpůjček, úvěrů nebo emisí dluhových či majetkových cenných papírů, a zároveň objasňuje, zda-li tyto prostředky byly využity k pořízení dlouhodobého či krátkodobého majetku, ke splacení závazků nebo k výplatě dividend či jiných podílů na zisku podniku apod.

Požadavky na sestavení výkazu peněžních toků podle IFRS jsou obsaženy v IAS 7. Jde o standard, který sice nebyl předmětem přímých novelizací v poslední době, tak jako řada jiných standardů IAS, přesto se jeho současná podoba platná od 1. ledna 2005 neshoduje s podobou, která byla v platnosti do konce roku 2004, tj. současně s podobou, která byla v roce 2003 oficiálně přeložena do českého jazyka⁵. Dne 18. prosince 2003 byla totiž vydána novelizovaná podoba IAS 8 *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby* (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)⁶ a IAS 21 *Dopady změn směnných kursů cizích měn* (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates). Novelizace obou dvou standardů zasáhla různou hloubkou i do pravidel samotného IAS 7. Větší dopad plyne z novelizace IAS 8 a souvisí se zrušením mimořádné oblasti ve vykazování účetních informací. Dopad IAS 21 je spíše terminologický a souvisí se zavedením tzv. funkční měny.

Terminologie používaná v IAS 7

Všechny standardy označené zkratkou IAS či IFRS ve svém textu přinášejí krátké a výstižné objasnění základních pojmů, se kterými následně pracují. Podstatu těchto pojmů je třeba znát, aby bylo možné správně pochopit pravidla příslušného standardu. Ve standardech označených IAS, tj. také v IAS 7, jsou tyto pojmy označovány jako definice a jsou obsaženy v úvodu samotného standardu. U nových standardů označených zkratkou IFRS najdeme tyto termíny v dodatku A, který je však nedílnou součástí příslušných standardů.

Definice obsažené v IAS 7 vymezují základní kategorie výkazu peněžních toků a jde o následující termíny:

Peníze (Cash) zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžní hotovost představují jakékoliv peníze, které podniky drží ve svých pokladnách, přičemž může jít samozřejmě jak o české koruny, tak i o valuty, např. eura,

americké dolary, britské libry apod. Pod termínem „vklady na požádání“ se schovávají zejména běžné bankovní účty, se kterými může podnik volně disponovat, a případně i jiná deposita, která může kdykoliv a bez jakýchkoliv omezení využít. Opět jde jak o bankovní účty vedené v domácí měně, tak o bankovní účty devizové.

Mezi vklady na požádání lze pro potřeby sestavení výkazu peněžních toků považovat i kontokorentní bankovní účty, které lze přečerpat do určitého povoleného úvěrového rámce, případně přímo revolvingové bankovní účty, které představují určitý volně disponibilní rámec peněz pro jakékoliv, většinou provozní, účely. Tyto bankovní účty jsou plnohodnotnou součástí řízení peněz a peněžních toků podniku a jejich charakteristickým znakem je častá fluktuace mezi kladným a záporným zůstatkem.

Za peníze lze považovat i ceny, kterými mohou být drženy známky, kolky či nakoupené stravenky pro zaměstnance, ačkoliv toto není v IAS 7 výslovně vyjádřeno.

Peněžní ekvivalenty (Cash Equivalents) jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za předem známou částku peněz a s nimiž je spojeno pouze nepatrné riziko změny v jejich hodnotě.

Příkladem peněžního ekvivalentu může být bankovní termínovaný vklad uzavřený na dobu jednoho měsíce nebo depozitní směnka s dobou splatnosti tři měsíce. Pokud se podíváme blíže na uvedenou definici peněžního ekvivalentu, získáme přehled, co lze a co naopak nelze za peněžní ekvivalent považovat. Má-li být **investice směnitelná za předem známou částku peněz**, lze toto zaručit pouze u dluhových finančních nástrojů, tj. u bankovních depozit, směnek, obligací apod. cenných papírů. Na základě této skutečnosti nelze považovat za peněžní ekvivalenty majetkové, resp. kapitálové finanční nástroje, např. akcie bez ohledu na to, zda-li jsou tyto nástroje obchodovatelné na kapitálovém trhu nebo ne. S majetkovými cennými papíry je totiž spojeno vyšší riziko cenových změn a nelze zaručit stálost jejich hodnoty. Proto IAS 7 zakazuje majetkové finanční nástroje považovat za peněžní ekvivalenty.

Krátkodobost uvažované investice je dána požadavkem, aby doba splatnosti k datu jejího pořízení činila maximálně 3 měsíce. Za peněžní ekvivalent tak nelze považovat termínovaný bankovní vklad s délkou jeden rok či šestiměsíční bankovní depozitní směnku. Určení, zda-li jde o peněžní ekvivalent nastává k datu pořízení příslušné investice, tj. k jejímu prvotnímu uznání. Peněžním ekvivalentem tak také není termínovaný bankovní vklad, do jehož výpovědi od data rozvahy zbývají dva měsíce, ale při vzniku byl uzavřen na délku jednoho roku. V tomto případě nelze investici překlasifikovat v průběhu držby či k datu rozvahy z běžných krátkodobých finančních investic do peněžních ekvivalentů.

Peněžní toky (Cash Flows) jsou přítoke a odtoky peněz a peněžních ekvivalentů.

Přítoke a odtoky peněz a peněžních ekvivalentů představují jakékoliv jejich zvýšení – příjem od odběratelů

⁵ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. IASCF a HZ Praha, spol. s r.o., Praha, 2003. ISBN 80-238-7854-9

⁶ Do konce roku 2004 byl v platnosti IAS 8 *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

z prodeje zboží či poskytnutí služby, čerpání úvěru od banky, peněžní vklad od akcionářů – na jedné straně a jakékoliv jejich snížení – úhrada závazků dodavatelům, výplata mezd zaměstnancům, splátka bankovního úvěru – na straně druhé. Ve vztahu k vyjádření peněžních toků v průběhu vykazovaného období se peníze a peněžní ekvivalenty shrnují do společně vykazované hodnoty a pohyby mezi položkami, které naplňují definici peněz nebo peněžních ekvivalentů, se za peněžní toky nepovažují, tj. např. uložení volných peněz na tříměsíční termínovaný vklad, vybrání peněz z bankovních účtů do pokladny apod.

Tato skutečnost souvisí zejména s přístupem k vykazování peněz a peněžních ekvivalentů v aktivech rozvahy podniku, který sestavuje účetní závěrku podle IFRS. Vydeme-li ze vzorové rozvahy, která je obsažena v Implementační příručce IAS 1, nebo jen ze zaběhnuté praxe, najdeme ve většině případů v aktivech řádek označený „Peníze a peněžní ekvivalenty“⁷. Zůstatek tohoto řádku následně koresponduje s údaji sledovanými ve výkazu peněžních toků, tj. počátečním a konečným stavem peněz a peněžních ekvivalentů, jejichž změna, tj. uskutečněný peněžní tok, je detailně ve výkazu peněžních toků rozebrána.

Tato běžná vazba mezi výkazem peněžních toků a rozvahou sestavenou podle IFRS není bohužel běžná v účetní závěrce sestavené podle české účetní legislativy. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., konkrétně přílohy č. 1 Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) musí podnik vykázat na rozvaze peníze zahrnující hotovost a ceniny, účty v bankách a dále krátkodobé cenné papíry a podíly zahrnující obchodovatelné cenné papíry a dluhové cenné papíry s časovým horizontem maximálně jeden rok. Vyčíslení peněžních ekvivalentů ze samotné rozvahy je tak téměř nemožné a je třeba udělat v souladu s § 40 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. sesouhlasení položek rozvahy a výkazu peněžních toků, např. v příloze k účetním výkazům. Tento, u nás vyžadovaný detail, je však na samotné rozvaze sestavené podle IFRS irelevantní a podniky jej prezentují, pokud vůbec, až v příloze k účetním výkazům. Většinu uživatelů zajímá informace, jakou výši peněz a peněžních ekvivalentů podnik má k dispozici a zda-li jde o peníze v pokladně k datu rozvahy nebo o peníze na bankovním účtu, je záležitost až sekundární a v podstatě nevýznamná.

Provozní činnosti (Operating Activities) jsou hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní činnosti, které nespádají do investičních činností nebo do financování.

Investiční činnosti (Investing Activities) zahrnují pořízení a prodej dlouhodobých aktiv a ostatních investic, které nejsou zahrnuty do peněžních ekvivalentů.

Financování (Financing Activities) jsou činnosti, které vyplývají ze změny velikosti a složení vlastního kapitálu a půjček podniku.

Poslední tři termíny představují základní strukturu výkazu peněžních toků. Přistoupí-li podnik k sestavení výkazu peněžních toků, musí všechny v průběhu uplynulého období uskutečněné peněžní toky rozlišit na peněžní toky z provozní činnosti, peněžní toky z investiční činnosti a peněžní toky plynoucí z financování. Souhrn výsledných hodnot jednotlivých kategorií poskytuje informaci o celkové změně peněz a peněžních ekvivalentů za vykazované období. Základní podobu výkazu peněžních toků tak lze vymežit následovně:

Peněžní toky z provozní činnosti	2 500
Peněžní toky z investiční činnosti	-1 600
Peněžní toky z financování	200
Čisté zvýšení nebo snížení peněz a peněžních ekvivalentů	1 100
Peníze a peněžní ekvivalenty na počátku období	400
Peníze a peněžní ekvivalenty na konci období	1 500

Toto rozčlenění výkazu peněžních toků na tři zmiňované kategorie je povinné a podniky jej musí zajistit. Začlenění jednotlivých peněžních toků, ke kterým v průběhu vykazovaného období došlo, do vhodné kategorie však již závisí na samotné činnosti podniku – tj. zda-li jde o výrobní podnik, podnik obchodující se zbožím, obchodníka s cennými papíry, podnik působící ve stavebnictví, podnik poskytující peněžní prostředky – a na podstatě transakcí a událostí, které v uplynulém období nastaly – nákup materiálu, nákup zboží, nákup dlouhodobého majetku, splátka bankovního úvěru, výplata dividend, splátka finančního leasingu – a samozřejmě na jejich významnosti. Ve vztahu k uvažovanému podniku můžeme následně najít peněžní tok, který je různě klasifikován, případně je možné se také setkat s transakcemi, které vyvolávají peněžní toky, jejichž klasifikace může být na výkazu peněžních toků rozložena do více kategorií. V tomto případě jsou specifickými položkami zejména úroky a daně ze zisku.

V následující části přiblížíme jednotlivé kategorie výkazu peněžních toků, metody stanovování peněžních toků v jednotlivých kategoriích a vzorové peněžní toky tak, jak je uvádí IAS 7.

Peněžní toky z provozní činnosti

Hlavní a nejvýznamnější částí výkazu peněžních toků jsou peněžní toky z provozní činnosti. Ve vykazované hodnotě provozního peněžního toku je totiž vyjádřena informace, zda-li je podnik schopen generovat peníze z vlastní výdělečné činnosti, tj. např. z prodeje vyráběných výrobků, z prodeje nakupovaného zboží, z poskytování služeb. Hodnota provozního peněžního toku je tak často brána jako klíčová veličina finančního hodnocení podniků a vstupuje i do různých ukazatelů finanční analýzy. Snahou každého podniku by tak měla být kladná a pokud možno v čase rostoucí hodnota.

Přímo v IAS 7 jsou obsaženy následující příklady peněžních toků z provozní činnosti:

- peněžní příjmy z prodeje zboží či výrobků nebo z poskytování služeb;
- peněžní příjmy z licencí, poplatků, provizí a jiných podobných výnosů;

⁷ Toto uspořádání není samozřejmě vždy platné, můžeme se setkat např. i se separátním vykazáním peněz a peněžních ekvivalentů na rozvaze podniku, případně ještě s jiným. Rozhodujícím kritériem uspořádání rozvahy je vždy významnost vykazované položky, resp. její částky vůči celkové bilanční sumě.

- peněžní platby dodavatelům za zboží, výrobky a poskytnuté služby;
- peněžní úhrady zaměstnancům;
- peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, pokud nejsou specificky zařazeny mezi investiční činnosti nebo financování;
- peněžní příjmy nebo úhrady vyplývající z dohod uzavřených pro účely obchodování nebo prodeje (jedná se o finanční nástroje, které jsou v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* klasifikovány jako finanční nástroje držené k obchodování (held for trading) nebo finanční nástroje vhodné k prodeji (available-for-sale));
- přijaté úroky a dividendy;
- placené úroky a dividendy.

Jde o vzorový výčet, který nelze považovat za jednoznačný a konečný. Stále platí to, co bylo již výše zmíněno, že klasifikace konkrétního peněžního toku by měla vždy odpovídat jeho podstatě a charakteru činnosti samotného podniku. V každém případě lze učinit závěr, že provozní činnosti v sobě zahrnují transakce a události, jejichž dopad se promítá v tvorbě běžného výsledku hospodaření.

Provozní činnost výkazu peněžních toků je oproti dále zmiňovaným činnostem specifická tím, že IAS 7 povoluje alternativu v metodách vyčíslení příslušného provozního peněžního toku. Často se zmiňuje, že výkaz peněžních toků lze sestavit přímou nebo nepřímou metodou. Pokud si to však někdo dosud neuvědomil, tak tady pozor, tato alternativa se týká pouze a výhradně provozní činnosti a nikoliv činnosti investiční či financování.⁸

Přímá metoda sestavení provozního peněžního toku zobrazuje v samotném výkazu peněžních toků hlavní kategorie hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních výdajů. Požadavkem IAS 7 je identifikovat skutečné peněžní příjmy plynoucí od odběratelů, kteří od podniku kupují jeho výrobky, zboží či využívají jeho služby, a na druhé straně skutečné peněžní výdaje dodavatelům za uskutečněné materiálové dodávky či dodávky zboží a zaměstnancům za poskytnuté služby, tj. za odvedenou práci. Blíže vydefinovanou strukturu zobrazuje následující příklad inspirovaný dodatkem A k IAS 7:

Peněžní toky z provozní činnosti	2005
Peněžní příjmy od zákazníků	470
Peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům	-160
Peněžní prostředky tvořené z provozních operací	310
Placené úroky	-5
Placené daně	-2
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	303

Výhodou přímé metody je její vypovídací schopnost v rámci provozního peněžního toku, neboť podnik zobrazuje skutečnou výši přijatých a vyplacených peněz. Tato informace je obrovsky cenná pro uživatele. Tuto skutečnost si uvědomují i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a přímou metodu zpracování peněžního toku z provozní činnosti preferují před metodou nepřímou. Získání peněžního toku z provozní činnosti

přímou metodou nemusí však být vždy jednoduché a souvisí se správným nastavením informačního systému podniku a priori. Tato skutečnost je navíc podtržena praxí, kdy podniky mnohem více využívají metodu nepřímou⁹. Proto IAS 7 povoluje nepřímou metodu sestavení provozního peněžního toku jako alternativu a konečné rozhodnutí o volbě metody ponechává na samotném podniku.

Nepřímá metoda sestavení provozního peněžního toku zobrazuje v samotném výkazu peněžních toků čisté peněžní toky z provozních činností, které se získají úpravou výsledku hospodaření (zisku nebo ztráty) o:

- dopady nepeněžních transakcí, kterými jsou např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv, tvorba a zúčtování opravných položek, nerealizované kursové rozdíly, podíly na nerozdělených ziscích či nevyřádaných ztrátách přidružených podniků, minoritní podíly;
- o dopady časového rozlišení minulých nebo budoucích peněžních toků z provozních činností, kterými je např. změna stavu zásob;
- o dopady všech ostatních položek, které jsou spojeny s investičními činnostmi nebo s financováním, tj. může jít o peněžní položky s dopadem do výsledku hospodaření, ale musí být vyjmuty z provozní činnosti, protože spadají podle svého charakteru do jiné kategorie výkazu peněžních toků.

Blíže vydefinovanou strukturu zobrazuje následující příklad inspirovaný dodatkem A k IAS 7:

Peněžní toky z provozní činnosti	2005
Zisk před zdaněním	200
Úpravy o:	
Odpisy	80
Kursové ztráty	5
Úrokové výnosy	-10
Úrokové náklady	15
	290
Zvýšení obchodních a jiných pohledávek	-110
Snížení zásob	300
Snížení obchodních závazků	-170
Peněžní prostředky tvořené z provozních operací	310
Placené úroky	-5
Placené daně	-2
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	303

Při použití nepřímé metody vznikne pravděpodobně otázka jakou úroveň výsledku hospodaření použít. Tuto záležitost IAS 7 konkrétně nedefinuje a v praxi lze sledovat různý přístup. Vyjdeme-li ze vzoru výkazu peněžních toků, konkrétně z části provozní činnosti zpracované nepřímou metodou, nalezneme řádek označený „Zisk před zdaněním“. Tento zisk je třeba následně upravit o výnosové a nákladové úroky a jiné položky finanční části výsledovky, které jsou nepeněžní povahy, případně jejich peněžní povaha je jiná než aktuální. Protože IAS 7 uvádí pouze možný vzor výkazu peněžních toků, nikoliv závaznou a jedinečnou podobu, může podnik při sestavování provozního peněžního toku nepřímou metodou také vyjít z provozního výsledku hospodaření nebo z výsledku hospodaření po zdanění. Ná-

⁸ Sám jsem měl možnost se v praxi setkat s výkazem peněžních toků, v jehož rámci byl peněžní tok z investiční činnosti a z financování sestaven způsobem, který neodpovídal nastaveným účetním pravidlům.

⁹ Metoda, která je snadnější na zpracování, ale bez schopnosti podat odpovídající informace o provozních peněžních tocích.

sledně je však třeba uskutečnit odpovídající úpravy tak, aby byl získán provozní peněžní tok odpovídající nastaveným pravidlům IAS 7.

Peněžní toky z investiční činnosti

V rámci investiční činnosti výkazu peněžních toků lze rozlišit dvě hlavní oblasti vykazování. Primárně jde o alokaci volných peněz do dlouhodobých aktiv, kterými podnik zajišťuje svoji hlavní výdělečnou činnost a zprostředkovaně tak zajišťuje provozní peněžní toky popsané výše. Aby podnik mohl generovat peněžní tok z prodeje výrobků, musí investovat do nákupu výrobní linky, kterou následně používá k výrobě příslušných výrobků. Peněžní výdaj spojený s nákupem takové výrobní linky by byl vykázan v rámci investiční činnosti, ale zpeněžená tržba z prodeje výrobků je zahrnuta do provozní činnosti výkazu peněžních toků. Druhou oblastí investiční činnosti je alokace volných peněz do investičních aktiv, kterými mohou být jednak různé formy cenných papírů či majetkových podílů, ale také prosté pohledávky z titulu půjček.

Vyjdeme-li přímo ze samotného IAS 7, pak obdobně jako u provozní činnosti lze nalézt v jeho textu několik příkladů, které je opět třeba brát jako vzorové, nikoliv jednoznačně platné:

- peněžní úhrady spojené s pořízením dlouhodobých hmotných (pozemků, budov a zařízení) a nehmotných aktiv, včetně uvážení aktivovaných nákladů na vývoj a aktiv vyrobených vlastní činností;
- peněžní příjmy z prodeje dlouhodobých hmotných (pozemků, budov a zařízení) a nehmotných aktiv, případně jiných dlouhodobých aktiv;
- peněžní úhrady spojené s pořízením kapitálových nebo dluhových nástrojů jiného podniku nebo spojené s pořízením majetkových podílů ve společně ovládaném podniku;
- peněžní příjmy z prodeje kapitálových nebo dluhových nástrojů jiného podniku nebo majetkových podílů ve společně ovládaném podniku;

V posledních dvou zmiňovaných příkladech se nejedná o finanční nástroje splňující definici peněžních ekvivalentů nebo o finanční nástroje klasifikované podle IAS 39 do kategorie finančních nástrojů držených k obchodování nebo kategorie finančních nástrojů vhodných k prodeji.

- peněžní půjčky poskytnuté jinému podniku;
- peněžní úhrady či příjmy v souvislosti s derivátovými kontrakty typu futures, forward, swap nebo opce, pokud nejsou tyto dohody klasifikovány jako deriváty držené k obchodování nebo pokud úhrady či příjmy z nich plynoucí nespádají mezi činnosti spojené s financováním;

Jde o peněžní toky, které jsou spojeny se zajišťovacími deriváty v rámci zajišťovacího účetnictví (hedge accounting), přičemž IAS 7 stanoví, že peněžní tok takové dohody je klasifikován stejným způsobem jako peněžní tok vyplývající z existence zajišťované položky.

- přijaté úroky a dividendy.

Přijaté úroky a dividendy jsou položkami, které se objevují i v rámci provozní činnosti výkazu peněžních toků. Přístup k těmto specifickým položkám je vždy záležitostí individuálního přístupu konkrétního podniku,

který sestavuje výkaz peněžních toků podle IFRS. IAS 7 si v tomto případě uvědomuje alternativní výklad a alternativní možnosti prezentace, jejíž interpretace je vyjmuta do samostatné části tohoto článku.

Sestavení peněžního toku z investiční činnosti lze pouze a výhradně přímou metodou. Na jejím základě musí podnik vykázat hrubé peněžní příjmy a hrubé peněžní výdaje, a proto nemůže např. zkompenzovat uskutečněný peněžní výdaj za nákup dlouhodobého aktiva s dosaženým peněžním příjmem z prodeje vyřazeného dlouhodobého aktiva. Pro oba peněžní toky musí být vyhrazen separátní řádek výkazu peněžních toků. Stejný přístup se aplikuje u čerpání nebo splácení bankovního úvěru, půjček od jiných podniků atd. Blíže možnou strukturu části investiční činnosti výkazu peněžních toků přibližuje následující příklad inspirovaný dodatkem A k IAS 7:

Peněžní toky z investiční činnosti	2005
Čistá platba za dceřiný podnik	-520
Nákup dlouhodobých hmotných aktiv (pozemků, budov a zařízení)	-310
Výtěžek z prodeje dlouhodobých hmotných aktiv	170
Přijaté úroky	20
Přijaté dividendy	35
Čisté peněžní toky z investiční činnosti	-605

Čistá platba za dceřiný podnik uvedená výše v příkladu možné struktury peněžního toku z investiční činnosti se týká výhradně konsolidovaného výkazu peněžních toků a představuje peněžní výdaj uskutečněný v důsledku podnikové kombinace. Jde o peněžní úhradu celé či části pořízovací ceny podnikové kombinace, která je však upravena o výši peněz zahrnutých do čistých aktiv nabývané jednotky, tj. o výši peněz, které jsou k datu akvizice vykazovány v nabývaném dceřiném podniku. Pokud by nešlo o konsolidovaný výkaz peněžních toků, ale pouze o individuální výkaz peněžních toků, podnik by zde vykázal peněžní výdaj uskutečněný v souvislosti s nákupem majetkových podílů jiného podniku.

Peněžní toky z financování

Pokud se aktivita podniku vyvíjí dobrým směrem, měl by být podnik schopen financovat svoji výdělečnou a současně i investiční činnost z kladného provozního peněžního toku. Toto je však ideální situace dobře fungujícího podniku. Ne vždy však postačuje generovaný provozní peněžní tok k uskutečnění větších investic vedoucích např. k podnikové expanzi. Podnik tak musí hledat jiné zdroje financování. Těmito zdroji může být bankovní úvěr, emise podnikových obligací či emise vlastního kapitálu. Peněžní toky plynoucí v této souvislosti jsou v rámci výkazu peněžních toků zahrnovány do této třetí kategorie a jejich charakteristickým společným znakem je skutečnost, že ovlivňují velikost a strukturu vlastního a cizího kapitálu podniku.

V souladu s výčtem uvedeným v samotném IAS 7 lze zde zmínit následující příklady:

- peněžní příjmy plynoucí z emise akcií nebo jiných kapitálových nástrojů;
- peněžní toky spojené s nakládáním s vlastními akciemi;
- peněžní příjmy plynoucí z emise dluhových cenných papírů, např. obligací, směnek;
- peněžní příjmy plynoucí ze získaných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;

- peněžní splátky vypůjčených částek;
- peněžní úhrady nájemce, které představují snížení závazku z titulu finančního leasingu;
- placené úroky a dividendy.

Placené úroky a dividendy se taktéž jako příklady vyskytují u peněžního toku z provozní činnosti a i pro ně platí to, co bylo uvedeno výše u přijatých úroků a dividend. Jejich konečné začlenění je individuální záležitostí podniku a IAS 7 si uvědomuje opodstatněnou alternativu v jejich vykázání.

Bližší možnou strukturu části financování výkazu peněžních toků přibližuje následující příklad inspirovaný dodatkem A k IAS 7:

Peněžní prostředky z financování	2005	
Výtěžky z emise akcií vlastního kapitálu	150	
Výtěžky z dlouhodobých půjček	280	
Platba závazků z finančního leasingu	-50	
Placené dividendy	-15	
Čisté peněžní prostředky z financování		365

IAS 7 *Výkazy peněžních toků* se ve svém textu dotýká několika specifických oblastí – úroky, dividendy, daně ze zisku, cizí měny – jejichž vykazování nemusí být na výkazu peněžních toků vždy jednoznačné. Proto je vhodné je zde nyní přiblížit.

Peněžní toky z titulu úroků

Z titulu úroků plynou jak kladné, tak záporné peněžní toky. Kladné peněžní toky plynou z běžných bankovních účtů, poskytnutých půjček, nakoupených dluhových finančních nástrojů. Záporné peněžní toky naopak plynou z existence bankovních úvěrů, přijatých půjček, finančních leasingů či emitovaných finančních závazků. Základní požadavek IAS 7 je vykazovat přijaté a placené úroky separátně na samostatných řádcích výkazu peněžních toků. Tyto položky nesmí být kompenzovány na čistou výši.

V případě vykázání **přijatých úroků** lze uvážit alternativu peněžního toku z provozní činnosti nebo investiční činnosti. Pro první volbu existuje v souladu s IAS 7 zdůvodnění, že přijaté úroky souvisejí s vlastním procesem tvorby čistého výsledku hospodaření. Alternativně je však možné úroky vykazovat jako součást investiční činnosti, neboť plynou z uskutečněných investic, tj. úroky z nakoupených dluhových cenných papírů, poskytnutých půjček. Pokud podnik vykazuje ve výkazu peněžních toků za uplynulé účetní období peněžní výdaj v souvislosti s poskytnutím půjčky a současně již peněžní příjem z titulu souvisejících úroků, měly by být tyto peněžní toky zahrnuty do stejné kategorie výkazu peněžních toků.

Placené úroky mohou být taktéž zahrnuty mezi provozní činnosti a platí pro ně stejné opodstatnění, tj. souvisejí s vlastním procesem tvorby čistého výsledku hospodaření. Alternativou je však kategorie financování, neboť vyjadřují náklady na získaný cizí kapitál. Pokud podnik emisí finančního závazku získá peněžní prostředky, je jejich cenou zaplacený úrok. A protože peněžní tok v souvislosti s takovou emisí spadá do kategorie financování, je správné zařadit do stejné kategorie i peněžní tok z titulu souvisejících úroků.

Peněžní toky z titulu dividend

Dividendy jsou v rámci výkazu peněžních toků řešeny obdobně jako v předešlých odstavcích zmíněné úroky.

Základním požadavkem IAS 7 je vykazovat přijaté dividendy separátně od vyplácených dividend. U **přijatých dividend** asi pravděpodobně každého napadne zařadění do investiční činnosti, neboť jde o realizovaný výnos plynoucí z držené majetkové investice. Jako alternativu IAS 7 umožňuje zahrnutí přijatých dividend do peněžního toku z provozní činnosti, neboť souvisejí s vlastním procesem tvorby čistého výsledku hospodaření. Naopak **placené dividendy** v první řadě představují peněžní tok, který se zahrnuje do kategorie financování, neboť jde o cenu peněz získaných z emise vlastních kapitálových nástrojů. Zajímavá informace však může být prostřednictvím výkazu peněžních toků poskytnuta, jsou-li placené dividendy zahrnuty do peněžního toku z provozní činnosti. Uživatelům zde totiž plyne informace o schopnosti podniku vyplácet dividendy z provozních peněžních toků. Pokud po zahrnutí placených dividend do provozního peněžního toku je dosažena jeho nízká či negativní hodnota, jsou s vysokou pravděpodobností dividendy financovány z jiných činností, ne-li např. z vypůjčených peněz vykázaných v rámci financování. A tato skutečnosti by byla velmi nepříjemná. Podnik by měl být schopen generovat prostředky vyplácené ve formě dividend z vlastní výdělečné činnosti.

Peněžní toky z titulu daní ze zisku

Jde o další specifickou položku výkazu peněžních toků, u které přichází v úvahu její vykázání v rámci všech kategorií výkazu. Pokud lze snadno identifikovat daňový peněžní tok v souvislosti s určitou individuální transakcí, která způsobuje peněžní tok klasifikovaný do provozní činnosti, investiční činnosti nebo do činnosti související s financováním, měl by podnik příslušný daňový peněžní tok vykázat obdobně jako podkladovou transakci. Příkladem může být placená srážková daň z oběmu vyplácených dividend nebo jiných podílů na zisku podniku. Výše bylo zmíněno, že placené dividendy jsou většinou zahrnuty do části financování a tak i srážková daň placená podnikem musí být zahrnuta do financování. Dalším příkladem může být prodej nemovitosti, která byla vykazována v aktivech podniku, a povinnost uhradit daň z převodu nemovitosti. Peněžní tok z prodeje dlouhodobých aktiv je zahrnut do investiční činnosti a zaplacená daň by měla být do ní také zahrnuta.

IAS 7 si však uvědomuje, že takovéto klíčování nemusí být vždy jednoduché a také „levné“, uvědomíme-li si, že existuje určitý princip „cost versus benefit“ uvedený v Koncepčním rámci IFRS. IAS 7 tak povoluje uvést peněžní tok z titulu daní v rámci provozní činnosti, pokud nelze uskutečnit jeho přiřazení investiční činnosti nebo financování. V rámci provozní činnosti výkazu peněžních toků se tak objevuje samostatný řádek „Placené daně“.

V případě, že je celkový daňový peněžní tok alokovan do jednotlivých kategorií výkazu peněžních toků, tj. na částku připadající provozní činnosti, investiční činnosti a financování, musí podnik v příloze k účetním výkazům zveřejnit separátně celkovou částku placených daní ze zisku.

Peněžní toky denominované v cizí měně

Jde o část IAS 7, která byla terminologicky upravena v důsledku přijetí novelizované podoby IAS 21 *Dopady změn směnných kursů cizích měn* a zapracováním termínu „funkční měna (functional currency)“ do pravidel IFRS. Tento termín byl již dříve používán v pravidlech

US GAAP a do IAS 21 byl v rámci konvergenčního procesu mezi IASB¹⁰ a FASB¹¹ převzat. Podle definice uvedené v IAS 21 představuje funkční měna měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik operuje, tj. realizuje svoji výdělečnou činnost. Rozhodnutí o tom, jaká měna se stává funkční měnou, je vždy individuální záležitostí konkrétního podniku a lze zde přednostně uvést, že to vždy nemusí být měna domácí či tuzemská. IAS 21 přináší detailnější vysvětlení vedoucí k jejímu správnému stanovení, což však není předmětem tohoto článku.

Vrátíme-li se k výkazu peněžních toků, lze rozlišit jednak běžné peněžní toky, které jsou však uskutečňovány v cizí měně - podnik platí zahraničním dodavatelům za dodávky materiálu či nákup dlouhodobého aktiva a naopak podnik získává peníze od zahraničních odběratelů jeho výrobků či zboží - a dále peněžní toky, které uskutečňuje zahraniční dceřiný podnik a které musí být zkonolidovány do konsolidovaného výkazu peněžních toků.

Podle platných pravidel IAS 7 musí být **peněžní toky z transakcí v cizí měně** vykazány ve funkční měně podniku, přičemž k přepočtu mezi funkční a cizí měnou se použije směnný kurs platný k datu uskutečnění peněžního toku. Aniž by jsme rozebírali, proč a za jakých okolností je stanovena funkční měna, uvažme, že podnik má jako funkční měnu stanovenou tuzemskou měnu, tj. CZK. Podnik současně vykazuje pohledávku denominovanou v EUR, která je v průběhu vykazovaného období uhrazena zahraničním odběratelem. Podnik musí platbu uskutečňovanou v EUR přepočíst na CZK kursem CZK/EUR k datu transakce a získá částku, která následně vstupuje do výkazu peněžních toků.

V případě, kdy má podnik v souladu s IAS 27 povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku zahrnující konsolidovaný výkaz peněžních toků, musí být **peněžní toky zahraničního dceřiného podniku** převedeny na funkční měnu mateřského podniku, přičemž k přepočtu mezi funkční a cizí měnou se použije směnných kursů platných k datu uskutečnění příslušných peněžních toků. Uvažme tuzemský podnik, jehož funkční měnou je opět CZK a který ovládá zahraniční dceřiný podnik s funkční měnou EUR. Peněžní toky zahraničního dceřiného podniku, které vytvářejí individuální výkaz peněžních toků zahraničního podniku, musí být pro potřeby konsolidace za ideálních podmínek přepočteny z EUR na CZK kursem CZK/EUR k okamžiku skutečného příslušného peněžního toku.

Pro přepočty peněžních toků v cizí měně IAS 7 dovoluje určité zlehčení, které se týká zejména konsolidace peněžních toků zahraničního dceřiného podniku, a v souladu s IAS 21 povoluje použití váženého průměru směnných kursů za určité období, u něhož předpokládá, že se blíží skutečnému kursu. Současně existuje jednoznačný zákaz aplikování směnného kursu platného k datu rozvahy pro přepočet peněžních toků zahraničního dceřiného podniku. Metodika stanovení příslušného průměrného kursu již zůstává na podniku, neboť toto IAS 7, ani IAS 21 neupravuje.

Ve vztahu k peněžním tokům v cizí měně je třeba ještě zmínit nerealizované kursové zisky a ztráty. Jde o položky, které ovlivňují výsledek hospodaření a jsou tak zahrnuty do jeho úpravy v rámci sestavení provozního peněžního toku nepřímou metodou. Tituly jejich vzniku

mohou být různé. Pro výkaz peněžních toků jsou však důležité hodnoty, které se váží k penězům a peněžním ekvivalentům. Již v úvodu bylo zmíněno, že peníze zahrnují valutovou pokladnu a devizové bankovní účty, vykazuje-li podnik tyto aktivní položky. Obdobně peněžní ekvivalenty mohou zahrnovat aktiva denominovaná v cizí měně. Jejich hodnota vyjádřená v cizí měně je k datu rozvahy přepočtena na funkční měnu směnným kursem platným k datu rozvahy. Přestože nejsou nerealizované kursové výsledky považovány podle IAS 7 za peněžní toky, musí být nerealizovaný kursový výsledek z těchto titulů uveden na výkazu peněžních toků, aby byl zajištěn soulad mezi zůstatky peněz a peněžních ekvivalentů na počátku období a na konci období. Vypočtená částka je vykazována odděleně od peněžních toků, které jsou složkou provozní či investiční činnosti nebo financování. Jde o zvláštní a samostatný řádek výkazu peněžních toků jak zobrazuje následující příklad:

Čisté zvýšení či snížení peněz a peněžních ekvivalentů	63	
Peníze a peněžní ekvivalenty na počátku období	50	
Dopady kursových rozdílů na peněžní položky	-6	
Peníze a peněžní ekvivalenty na konci období		107

Peněžní toky plynoucí z mimořádných položek

Původní podoba IAS 7 platná do konce roku 2004 požadovala, aby podnik vyčíslil peněžní toky plynoucí do podniku i z podniku v souvislosti s mimořádnými událostmi separátně na výkazu peněžních toků v rámci provozní činnosti a na hrubé bázi, tj. samostatný řádek jak pro peněžní příjmy tak pro peněžní výdaje. Mimořádné položky byly dříve definovány v IAS 8 *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. Tento standard byl novelizována a od 1. ledna 2005 platí jeho revidovaná podoba nazvaná *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*, která již definování mimořádných položek nezahrnuje. Došlo tímto jednak ke zrušení mimořádné oblasti výkazu zisku a ztráty a zároveň ke zrušení požadavků na samostatné vykazování příslušných mimořádných peněžních příjmů a výdajů na výkazu peněžních toků.

Výkaz peněžních toků v rámci mezitímní účetní závěrky

V řadě případů podnik přistupuje k sestavení účetní závěrky za dobu kratší než je celé roční účetní období, tj. za tzv. mezitímní období. Může jít o období měsíční, čtvrtletní či pololetní. Příslušná účetní závěrka v takovém případě není primárně upravována pravidly obsaženými v IAS 1, ale v IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*. V tomto případě plyne podniku v souladu s IAS 34.8 povinnost sestavit výkaz peněžních toků za uplynulé mezitímní období, přičemž tento výkaz je dle IAS 34.20 sestaven kumulativně od počátku běžného účetního období k datu, se srovnatelným výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního období. Pokud je tedy sestaven mezitímní výkaz peněžních toků za období od 1. ledna do 30. června roku

¹⁰ IASB (International Accounting Standards Board) je tvůrcem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

¹¹ FASB (Financial Accounting Standards Board) je tvůrcem US GAAP.

2005, musí být současně prezentován výkaz peněžních toků za období od 1. ledna do 30. června roku 2004. Pravidla sestavení mezitímního výkazu peněžních toků jsou již obsažena v IAS 7.

Požadavky na zveřejnění

Každý standard IAS či IFRS, počínaje IAS 1 a konče IFRS 6, obsahuje řadu požadavků, které musí být podnikem zveřejněny v účetní závěrce, pokud ji chce podnik označit za účetní závěrku sestavenou podle IFRS. IAS 7 není v tomto výjimkou a vedle pravidel na sestavení výkazu peněžních toků požaduje, aby podnik v příloze k účetním výkazům zveřejnil:

- složky peněz a peněžních ekvivalentů k datu rozvahy a srovnání mezi částkami uvedenými ve výkazu peněžních toků a ekvivalentními částkami zahrnutými v rozvaze, pokud takové srovnání jednoznačně nevyplývá;
- zůstatky peněz a peněžních ekvivalentů, které jsou drženy podnikem, ale nejsou k dispozici pro použití skupinou;

Např. Peníze či peněžní ekvivalenty držené dceřiným podnikem, který vykonává svoji činnost v zemi, kde jsou uplatňována devizová či jiná zákonná omezení a tyto zůstatky tak nemohou být využity mateřským či jiným dceřiným podnikem. Jde o požadavek týkající se konsolidovaného výkazu peněžních toků.

- částku nevyčerpaných úvěrových příslibů (tj. úvěrových rámců), které mohou být použitelné pro budoucí provozní činnosti a k vypořádání kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoliv omezení pro jejich použití; Jde o případ, kdy má podnik s bankami dohodnuté úvěrové linky s určitým rámcem, který není k datu účetní závěrky plně vyčerpan, přičemž podnik jej může kdykoliv pro svoji provozní činnost využít. Podnik tak má informovat uživatele účetní závěrky o těchto peněžích a možnostech jejich využití.
- souhrnné částky peněžních toků podle jednotlivých činností, které souvisejí s podíly ve společných podnicích, jenž se vykazují metodou poměrné konsolidace; podnik vlastní podíl ve společně ovládaném podniku sestavuje v souladu s IAS 31 svoji účetní závěrku metodou poměrné konsolidace, tj. i výkaz peněžních toků, do kterého musí podnik zahrnout peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti a z financování společného podniku ve výši svého podílu spoluvlastníka.
- souhrnnou částku peněžních toků, která představuje zvýšení provozní kapacity odděleně od takových peněžních toků, které jsou požadovány k udržení provozní kapacity; IAS 7 tímto požadavkem umožňuje uživatelům účetní závěrky zjistit, zda-li podnik adekvátně investuje do udržování své provozní kapacity, protože v opačném případě může poškozovat svoji budoucí ziskovost na úkor běžné likvidity a rozdělování vlastníkům.
- částku peněžních toků, které plynou v jednotlivých kategoriích pro každý vykazovaný odvětvový a územní segment v souladu s IAS 14 *Vykazování podle segmentů*. IAS 14 požaduje povinně vykazovat tzv. segmenty u podniků, jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, případně u podniků, které tyto cenné papíry na veřejný trh uvádějí. Ostatní podniky sestavující účetní závěrku podle IFRS tento standard mohou aplikovat dobrovolně. Rozdělení činnosti podniku na územní nebo-li geografické segmenty může vyplynout v rozlišení činnosti např. v Evropě, USA či

Asii nebo v ČR, SR a Rakousku. Odvětvový segment je naopak spojen s rozlišením různých produktových linií podniku. Bližší definice jsou obsaženy v IAS 14, který nebyl novelizován a od 1. 1. 2005 není v platnosti nová určitým způsobem revidovaná verze. Pokud jsou příslušné segmenty vykazovány, musí být dle IAS 7 aplikovány i na peněžní toky. Podnik tak v příloze k účetním výkazům zveřejní přehlednou tabulku, ve které rozdělí peněžní toky podle nastavených segmentů. Náhorně podstatu tohoto požadavku zobrazují uvedené příklady přílohových tabulek:

Příklad zveřejnění peněžních toků dle územních segmentů:

Územní segment	Evropa	USA	Asie	Celkem
Peněžní tok				
Provozní činnost	160	95	48	303
Investiční činnost	-200	-505	100	-605
Financování	300	65	0	365
Celkový peněžní tok	260	-345	148	63

Příklad zveřejnění peněžních toků dle odvětvových segmentů:

Odvětvový segment	Kancelářský nábytek	Nábytek do domácností	Ostatní výkony	Celkem
Peněžní tok				
Provozní činnost	210	80	13	303
Investiční činnost	-450	-160	5	-605
Financování	290	70	5	365
Celkový peněžní tok	50	-10	23	63

Splnění tohoto požadavku v účetní závěrce následně umožňuje uživatelům pochopit vztah mezi celkovými podnikovými peněžními toky a peněžními toky z jednotlivých podnikových částí včetně zobrazení jejich disponibility a variability.

Závěr

Výkaz peněžních toků je povinnou součástí účetní závěrky sestavené podle IFRS a pravidla upravující jeho sestavení jsou obsažena v IAS 7. Přístup k sestavení výkazu peněžních toků podle IAS 7 se významně neodlišuje od pravidel na sestavení výkazu peněžních toků podle aktuálně platné české legislativy. Přesto lze vymezit několik specifických položek, kterými se oba výkazy budou odlišovat – příkladem může být vykazování peněžního toku spojeného s finančním leasingem. V českém výkazu peněžních toků by takový peněžní tok byl zahrnut do provozní činnosti. Ve výkazu peněžních toků podle IFRS bude splátka závazku zahrnuta do financování a splátka úroků do provozní činnosti nebo také do financování. Ve výkazu peněžních toků podle českých předpisů je nutné stále rozlišovat peněžní toky z mimořádných položek, kdežto podle IAS 7 již ne.

Ing. Libor Vašek

Katedra finančního účetnictví VŠE v Praze

Nakoupení nových povolenek (1 000 x 120 = 120 tis. Kč)

	MD	D
Nehmotná aktiva	120	
Peníze		120

Vyrovnaní rezervy.

	MD	D
Rezerva na doručení povolenek	2 520	
Nehmotná aktiva		2 120
Výnosy		400

Promítnutí situace do rozvahy a výsledovky:

Výsledovka v tis. Kč

	duben 2005 - září 2005	říjen 2005 - březen 2006	duben 2005 - březen 2006
Státní dotace - výnos	900	1 100	2 000
Výnosy		400	400
Emisní náklady	-990	-1 530	-2 520
VH	-90	-30	-120

Rozvaha v tis. Kč

	k 1. dubnu 2005	k 30. září 2005	k 31. březnu 2006
Aktiva			
Nehmotná aktiva	2 000	2 000	-
Peníze	-	-	-120
Aktiva celkem	2 000	2 000	-120
Pasiva			
Rezerva na doručení povolenek	-	990	-
Státní dotace (výnos příštích období)	2 000	1 100	-
HV		-90	-120
Pasiva celkem	2 000	2 000	-120

Řešení II - pro podniky, jež aplikují model reálné hodnoty v souladu s IAS 38

K datu obdržení povolenek - 1. dubna 2005 (v tis. Kč):

Rozpoznání emisních povolenek v kategorii nehmotných aktiv v tržní ceně (20 000 x 100 = 2 000 tis. Kč)

	MD	D
Nehmotná aktiva	2 000	
Státní dotace - výnos příštích období		2 000

K datu mezitímní účetní závěrky - 30. září 2005 (v tis. Kč):

Rozpoznání zvýšení reálné hodnoty emisních povolenek (20 000 x 10 = 200 tis. Kč)

	MD	D
Nehmotná aktiva	200	
Fond z přecenění		200

Rozpoznání části výnosů ze státní dotace (9 000 x 100 = 900 tis. Kč)

	MD	D
Státní dotace - výnos příštích období	900	
Státní dotace - výnos		900

Rozpoznání rezervy ze skutečných emisí v tržní ceně (9 000 x 110 = 990 tis. Kč)

	MD	D
Emisní náklady	990	
Rezerva na doručení povolenek		990

Na konci roku - 31. března 2006 (v tis. Kč):

Rozpoznání zvýšení reálné hodnoty emisních povolenek

Auditor 3/2005

(20 000 x 10 = 200 tis. Kč)

	MD	D
Nehmotná aktiva	200	
Fond z přecenění		200

Rozpoznání zbylé části výnosů ze státní dotace (2 000 - 900 = 1 100 tis. Kč)

	MD	D
Státní dotace - výnos příštích období	1 100	
Výnosy		1 100

Zvýšení rezervy za skutečné emise v druhé části roku a z titulu nárůstu tržní ceny oproti září (21 000 x 120 - 9 000 x 110 = 1 530 tis. Kč)

	MD	D
Emisní náklady	1 530	
Rezerva na doručení povolenek		1 530

Nakoupení nových povolenek (1 000 x 120 = 120 tis. Kč)

	MD	D
Nehmotná aktiva	120	
Peníze		120

Vyrovnaní rezervy.

	MD	D
Rezerva na doručení povolenek	2 520	
Nehmotná aktiva		2 520

Přesun fondu z přecenění do nerozdělených zisků.

	MD	D
Fond z přecenění	400	
Nerozdělený zisk		400

Promítnutí situace do rozvahy a výsledovky:

Výsledovka v tis. Kč

	duben 05 - září 05	říjen 05 - březen 06	duben 05 - březen 06
Státní dotace - výnos	900	1 100	2 000
Emisní náklady	-990	-1 530	-2 520
VH	-90	-430	-520

Rozvaha v tis. Kč

	k 1. dubnu 2005	k 30. září 2005	k 31. březnu 2006
Aktiva			
Nehmotná aktiva	2 000	2 200	-
Peníze	-	-	-120
Aktiva celkem	2 000	2 200	-120
Pasiva			
Rezerva na doručení povolenek	-	990	-
Státní dotace - výnos příštích období	2 000	1 100	-
Fond z přecenění	-	200	-
HV		-90	-520
Nerozdělený zisk			400
Pasiva celkem	2 000	2 200	-120

Účtování je poměrně jednoduché. Problémem však je, že dosud neexistuje aktivní trh pro obchodování s emisními povolenkami a tudíž je velice obtížné odhadnout jejich reálnou hodnotu. Závěrem článku děkuji ing. Ireně Pittermannové a ing. Romanovi Sedláčkovi za provedené korektury.

Ing. Radka Loja

Některé daňové a účetní aspekty evropské společnosti

Předkládá:

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Ing. Pavel Fekar, daňový poradce, č. osvědčení 2237

1. Úvod - popis problematiky

Zákonem č. 627/2004Sb., o evropské společnosti (dále jen ZoES) byl do našeho právního řádu zaveden nový typ obchodní společnosti, a sice tzv. evropská společnost (dále jen ES). Tímto zákonem dochází k transpozici dodatečných norem k nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti (dále také jen Nařízení), a dále směrnice rady 2001/86/ES ze dne 8. října 2001, kterou se doplňuje statut evropské společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců. Předmětná nová právní úprava nabývá účinnosti v souladu s § 67 ZoES dne 14. 12. 2004. V návaznosti na to dochází také ke změnám některých souvisejících zákonů, a to zákonem č. 628/2004 Sb. (zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evropské společnosti), který také nabývá účinnosti dne 14. 12. 2004.

Z hlediska účetních a daňových právních předpisů dochází ke změně pouze v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Předmětná novela ZDP je velmi krátká a v zásadě pouze konstatuje, že ES postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost (viz. § 37a odst. 5 ZDP). Mimo to je již pouze řešena problematika podávání daňového přiznání za ES v případě přemístění jejího sídla z území ČR. Domníváme se, že tato krátká navažující úprava v ZDP není z hlediska problematiky ES zcela dostatečná a v tomto příspěvku bychom proto chtěli řešit některé základní a praktické účetní a daňové dopady vyplývající ze zavedení ES do našeho právního řádu. Předmětem tohoto příspěvku nejsou komplikovanější účetní a daňové problémy související zejména s přesunutím sídla ES.

2. Daňové a účetní dopady zavedení ES

2.1. ES z hlediska účetnictví

V souvislosti se zavedením ES do našeho právního řádu nedošlo k novelizaci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ). Přesto se domníváme, že za základní východisko z hlediska účetnictví je v případě, že ES bude mít sídlo na území ČR, nutné považovat ustanovení čl. 61 Nařízení, které výslovně podřizuje sestavování účetní závěrky a konsolidované závěrky včetně výroční zprávy stejným pravidlům, jaká jsou účinná pro akciové společnosti ve státech, ve kterých je umístěno sídlo ES.

2.1.1. Vedení účetnictví ES se sídlem na území ČR

ES povede svoje účetnictví dle ustanovení § 4 odst. 12 ZoÚ v českých korunách. Na druhé straně ustanovení § 66 ZoES dává možnost souběžně zpracovávat a zveřejnit účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku ES také v eurech (v těchto případech by prováděcí předpisy měly řešit otázku případných kurzových rozdílů). Přesto se domníváme, že jako základní by mělo být účetnictví ES se sídlem v ČR vedeno v Kč.

Závěr:

ES se sídlem na území ČR vede účetnictví v českých korunách. Pokud bude v souladu s § 66 ZoES zpracovávána souběžně také účetní závěrka v eurech, měly by prováděcí předpisy řešit otázku kurzových rozdílů, a to nejlépe v souladu s úpravou této otázky v mezinárodních účetních standardech.

2.1.2. Použití mezinárodních účetních standardů pro ES se sídlem na území ČR

Domníváme se, že pro ES není „a priori“ stanovena povinnost

účtovat a sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů. Tato povinnost vznikne ES pouze v případě, kdy budou u ES splněny podmínky dle § 19 odst. 9 ZoÚ.

Závěr:

ES použije pro účtování a sestavování účetní závěrky mezinárodní účetní standardy pouze v případě, kdy u ní budou splněny podmínky dle § 19 odst. 9 ZoÚ.

2.1.3. Povinný audit ES se sídlem na území ČR

Ze ZoÚ nevyplývá, že by ES, pokud bude mít sídlo na území ČR, musela být vždy povinně auditovaná. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že ES bude povinně auditovaná pouze v případě, kdy budou splněny podmínky dle § 20 odst. 1 písm. a) ZoÚ. Vždy však bude ES se sídlem v ČR v souladu s § 18 odst. 3 ZoÚ sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

Závěr:

ES se sídlem na území ČR bude povinně auditovaná pouze za podmínek uvedených v § 20 odst. 1 písm. a) ZoÚ. I pokud nebude ES se sídlem na území ČR povinně auditovaná, bude v souladu s § 18 odst. 3 ZoÚ sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

2.1.4. Konsolidovaná účetní závěrka ES

Také v případě podmínek, za kterých je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, nejsou v ZoÚ stanoveny speciální pravidla pro ES. Z toho je tedy, dle našeho názoru, možné odvodit, že povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku z hlediska ES se sídlem na území ČR vznikne, pokud budou splněny podmínky dle § 22 odst. 3 ZoÚ.

Závěr:

ES se sídlem na území ČR bude povinně sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pouze pokud budou splněny podmínky uvedené v § 22 odst. 3 ZoÚ.

2.1.5. Obecně - ostatní případy a ostatní účetní pravidla a postupy z hlediska ES

Obecně je možné konstatovat, že pokud je určitý účetní postup či účetní pravidlo vyhrazeno pro akciovou společnost, bude analogicky aplikováno také na ES se sídlem na území ČR. Stejně tak pokud se určité účetní pravidlo či postup vztahuje na akcie (např. problematika přeceňování cenných papírů na reálnou hodnotu dle § 27 odst. 1 písm. a) ZoÚ), bude analogicky uplatněn také z hlediska podílu na ES, a to bez ohledu na to, zda předmětná ES bude či nebude mít sídlo na území ČR.

Závěr:

Pokud je určité účetní pravidlo či postup aplikován v ČR na akciovou

rozvržen na akcie. Z tohoto základního předpokladu dále vycházíme.

2.2.1. Prodej podílu v ES

Na prodej podílu v ES (bez ohledu na to, zda bude mít sídlo v ČR nebo bude mít sídlo mimo ČR) se bude pohlížet jako na prodej cenného papíru (akcie). Tzn. že v případě fyzické osoby - nepodnikatele bude tento příjem po šesti měsících osvobozen od daně (viz § 4 odst. 1 písm. w) ZDP). V ostatních případech bude postupováno v souladu s tím, zda bude podíl v ES z hlediska účetního přeceňován či nepřeceňován na reálnou hodnotu dle § 24 odst. 2 písm. r) nebo w) ZDP.

Závěr:

Z hlediska prodeje podílu v ES, bez ohledu na to, zda bude mít ES sídlo na území ČR nebo bude mít sídlo mimo území ČR, bude tento prodej z pohledu ZDP posuzován jako prodej cenných papírů – akcií, což znamená možnost aplikace § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a dále v návaznosti

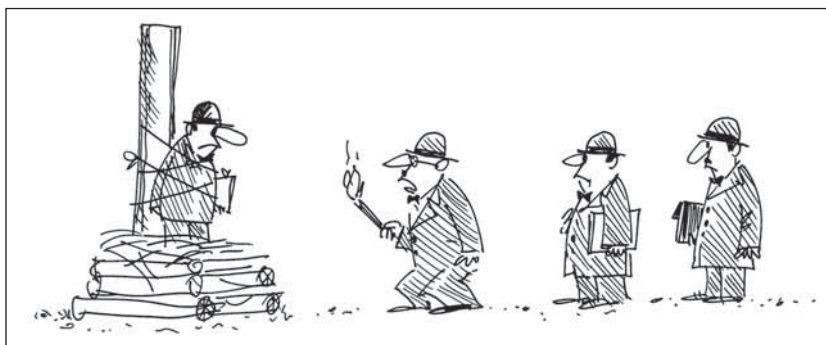
zákonem č. 438/2003 Sb. (viz. § 19 odst. 1 písm. ze) až zk) ZDP, § 19 odst. 2 až 7 ZDP a § 38nb ZDP) a zákonem č. 669/2004 Sb..

Na prvním místě je třeba upozornit na skutečnost, že právní forma ES byla k 1. 1. 2005 uvedena pouze v příloze Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, a nikoliv v přílohách Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů a Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami (viz také Sdělení Ministerstva financí čj. 54/63 518/2004-541, k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 6/2004).

Přestože je ustanovení § 19 odst. 3 písm. a) ZDP, a zejména pak znění poznámky pod čarou č. 93, formulováno poněkud nevhodně, domníváme se, že při výkladu pojmu „společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie“, v jednotlivých ustanoveních transponujících výše uvedené směrnice (např. § 19 odst. 1 písm. ze) až zk) ZDP, § 19 odst. 2 až 7 ZDP a § 38nb ZDP) bude třeba vždy přihlížet k příloze té směrnice, jež je v daném ustanovení transponována.

V případě ES, která má sídlo mimo území ČR, se domníváme, že bude moci být uplatněno pouze ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) nelze uplatnit z důvodu, že ES není zahrnuta v příloze Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami a nelze ji tedy v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) považovat za společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

V případě ES, která má sídlo na území ČR, se domníváme, že s ohledem na ustanovení § 37a odst. 5 ZDP, dle kterého ES postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost, se uplatní ustanovení §



Stále se hodláte řídit heslem skotských účetních o hledání absolutní pravdy?

Kresba I. Svoboda

společnost, bude analogicky aplikováno také na ES se sídlem na území ČR. Na podíly v ES (bez ohledu na to, zda má či nemá ES sídlo na území ČR) budou aplikována účetní pravidla týkající se cenných papírů - akcií.

2.2 ES z hlediska daně z příjmu

Domníváme se, že také z hlediska daně z příjmu je nutné obecně vyjít z toho, že pokud se některý postup v ZDP aplikuje na akciovou společnost, případně akcie či cenné papíry, bude relevantní také z hlediska ES, respektive z hlediska podílu v ES bez ohledu na to, kde bude mít ES svoje sídlo (viz § 37a odst. 5 ZDP). Tento závěr můžeme podpořit také Nařízením, které v čl. 1 bodu 2 uvádí, že základní kapitál ES je

na účetní zachycení postup dle § 24 odst. 2 písm. r) nebo w) ZDP.

2.2.2. Aplikace jednotlivých směrnic implementovaných do ZDP z hlediska ES

Další otázkou může být, jakým způsobem bude u ES aplikována Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů a Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, které byly transponovány do ZDP

19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) ZDP v případě ES, která je plátcem příjmů, se uplatní z toho důvodu, že ES je obchodní společností, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3 ZDP.

Závěr:

V případě ES, která má sídlo mimo území ČR, bude moci být uplatněno pouze ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) nelze uplatnit z důvodu, že ES není zahrnuta v příloze Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami a nelze ji tedy v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) považovat za společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

V případě ES, která má sídlo na území ČR, se uplatní ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP bez

ohledu na to, zda je ES příjemcem či plátcem příjmu. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) ZDP v případě ES, která je plátcem příjmů, se uplatní z toho důvodu, že ES je obchodní společností, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3 ZDP.

2.2.3. Obecně - ostatní případy aplikace ZDP z hlediska ES

Obdobně jako z hlediska účetnictví (viz výše část 2.1.5. *Obecně - ostatní případy a ostatní účetní pravidla a postupy z hlediska ES*) bude platit, že v případech, které nejsou výše zmíněny, bude z pohledu ES platit obecné pravidlo, které vychází z toho, že pokud je určitý postup v ZDP vyčleněn akciové společnosti, bude relevantní také z hlediska ES, a dále pokud je určitý postup vyčleněn pro akcie nebo cenné papíry, bude relevantní také z hlediska podílu ve ES. Toto pravidlo by mělo platit obecně bez ohledu na to, zda ES má či nemá sídlo na území ČR. Výjimkou mohou být případy, kdy je výslovně stanoveno jinak (viz. výše část 2.2.2. *Aplikace jednotlivých směrnic implementovaných do ZDP z hlediska ES*).

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklady k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. *Daňové a účetní dopady zavedení ES* tohoto příspěvku, zpracovat do některého z pokynů řady D, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF: (zápis z jednání Koordinačního výboru konaného dne 26. 1. 2005):

Souhlasné stanovisko s návrhem předkladatele.

U evropské společnosti se bude ve všech případech uplatňovat shodný postup jako u akciové společnosti, což vyplývá z ustanovení § 37a odst. 5 ZDP. Z toho také vyplývá, že pro „akcionáře“ této společnosti bude uplatněn šestiměsíční časový test pro osvobození příjmů z prodeje CP. V návaznosti na implementaci Evropské společnosti do přílohy ke směrnici č. 90/435/EHS bude provedeno rozšíření seznamu společností, který byl zveřejněn ve FZ č. 6/2004.

inzerce



VÁŠ MODERNÍ ARCHIV



Potřebujete archiv?
Hledáte malý sklad?
Nemáte kam uložit obchodní zboží?

Máme pro vás chytré řešení!

City Self-Storage
BYDLENÍ PRO VAŠE VĚCI

Pankrác: pankrac@cityselfstorage.com
800 10 44 44

Holešovice: holesovice@cityselfstorage.com
800 10 10 02

www.cityselfstorage.com

Daňové aspekty derivátů a oceňovacích rozdílů

V průběhu měsíce února byla na Koordinačním výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí znovu projednávána problematika derivátů a oceňovacích rozdílů. Jednání o této problematice bylo tímto uzavřeno.

V průběhu jednání Ministerstvo financí mimo jiné potvrdilo, že v případě derivátů prokazatelně sjednaných za účelem zajištění dle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů nevyplývá z platné legislativy povinnost u těchto derivátů vést zajišťovací účetnictví podle zákona o účetnictví. U těchto derivátů tak může poplatník skutečnost, že byly sjednány za účelem zajištění, prokázat i jiným způsobem (například formální dokumentací, která byla připravena na počátku zajišťovacího vztahu a která by popisovala aspekty zajišťovacího vztahu).

K problematice oceňovacích rozdílů byl přijat závěr, že oceňovacím rozdílem pro účely zákona o daních z příjmů se rozumí nejen oceňovací rozdíl vzniklý při operacích s podnikem jako položka aktiv či pasiv, ale také oceňovací rozdíl účtovaný na straně nákladů či výnosů při přecenění jednotlivých položek majetku a závazků. Všechny oceňovací rozdíly z přecenění vybraných cen-

ných papírů tak budou vyloučeny ze základu daně, pokud zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví jinak.

Do základu daně by **do konce roku 2004** byly zahrnovány oceňovací rozdíly z přecenění veřejně obchodovatelných cenných papírů, dluhopisů či podílových listů na reálnou hodnotu v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. i) zákona o daních z příjmů. Do základu daně by však nebyly zahrnovány například oceňovací rozdíly z přecenění derivátů na reálnou hodnotu či z přecenění veřejně neobchodovatelných cenných papírů, a to jak na straně výnosů, tak na straně nákladů.

Ve zdaňovacím období 2005 jsou ze základu daně vylučovány veškeré oceňovací rozdíly.

Daňový režim oceňovacích rozdílů u derivátů nesjednaných za účelem zajištění může být dále ovlivněn aplikací § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů však stanoví pouze podmínky pro výši daňově uznatelných nákladů (výdajů) spojených s deriváty určenými k obchodování a umožňuje výdaje do výše příjmu z těchto derivátů posoudit jako da-

ňově uznatelné. Toto ustanovení nemá přímou vazbu na ostatní ustanovení zákona o daních z příjmů, a poplatník má tedy nadále možnost snížit výsledek hospodaření o oceňovací rozdíly účtované do výnosů podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 zákona o daních z příjmů.

Pro stanovení základu daně je rozhodující správné účetní zachycení všech výše uvedených položek.

Závěry tohoto Koordinačního výboru mohou mít velmi významné dopady do stanovení základu daně za již uzavřené zdaňovací období roku 2004. Zejména u společností, které v roce 2004 měly ve svém majetku deriváty, lze očekávat, že stanovení základu daně se může i značně odchylovat od očekávaných hodnot. U těchto společností je proto nutno výpočtu základu daně a posouzení správného charakteru těchto derivátů věnovat zvýšenou pozornost.

**Ing. Marika Konečná,
Ing. Lubomír Moučka**
KPMG

Poznámka redakce: Podrobnější informace (včetně stanoviska MF) budou zveřejněny v některém z příštích čísel časopisu Auditor po obdržení zápisu z Koordinačního výboru KDP ČR.

K problematice daní – v e-příloze č. 3/2005

Některé daňové aspekty pohledávek od 1. 1. 2004

Příspěvek tří daňových poradců, který najdete v plném znění v e-příloze č. 3/2005 na www.kacr.cz v části pro auditory, se zabývá některými daňovými aspekty problematiky pohledávek z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů dle právní úpravy platné od 1. 1. 2004.

Pětiletý časový test pro osvobození příjmů z prodeje obchodního podílu u fyzických osob

Předmětem příspěvku daňového poradce Jiřího Hlaváče je posoudit, zda je možné při prodeji obchodního podílu, který nabyl společník v rámci fúze uskutečněné před 1.5.2004 výměnou za obchodní podíl na zanikající společnosti postupovat podle § 4 odst. 1 písm. r) věty třetí zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno, že pětiletý časový test se při splnění podmínek uvedených v § 23c fúzí nepřerušuje. Plné znění článku je v e-příloze č. 3.

Práce na movité věci

Cílem příspěvku, který najdete v e-příloze, je sjednotit výklady ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty účinného od 1.5.2004, které se týkají aplikace DPH při poskytování služeb spočívajících v práci na movité věci. Do kategorie služeb spočívajících v práci na movité věci spadá široká škála činností, mezi které mimo jiné patří oprava, údržba či montáž provedené na movité věci jiné osoby.

Problematika poukázek na nepeněžní plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci

Příspěvek daňové poradkyně Dany Trezziové se zabývá charakterem poukázek na služby a jiná plnění, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci, pro účely ošetření příjmů z pohledu daně z příjmů. Jde o zejména o případ, kdy jsou tyto poukázky vystavovány v určité hodnotě na daný účel. Více v e-příloze Auditora.

-av-

Prechod slovenských audítorov na ISA

Slovenská komora audítorov (SKAU) na zhromaždení 30. októbra 2003 prijala za slovenské audítorské štandardy Medzinárodné audítorské štandardy a Etický kódex IFAC. Prijatiu týchto štandardov predchádzal preklad, ktorý uskutočnili spoločnosti Deloitte & Touche spol. s r.o., Ernst & Young Slovakia, spol. s r.o., KPMG Slovensko spol. s r.o., PricewaterhouseCoopers Slovensko, s.r.o., a vydanie Príručky IFAC 2003 Medzinárodných usmerení pre audit, uisťovacie služby a etiku v slovenskom jazyku. Tieto štandardy sú záväzné pre členov SKAU pre audit účtovných závierok za rok končiaci 31. decembra 2004. Ich skoršia aplikácia je odporúčaná.

V snahe zabezpečiť kvalitnú aplikáciu ISA v podmienkach Slovenskej republiky SKAU oslovila veľké audítorské spoločnosti so skúsenosťami s auditom podľa ISA so žiada-

stou o preškolenie audítorov SKAU na ISA v roku 2004, ktoré túto ponuku prijali. Tieto preškolenia sa uskutočňujú formou päťdňových sústredeí s maximálnym počtom účastníkov 50 na jednom sústredeí. Každý účastník po absolvovaní sústredeia získal osvedčenie o účasti na preškolení na ISA. Na osvedčení sú uvedené spoločnosti, ktoré školenie vykonali a SKAU. SKAU zabezpečuje tieto sústredeia organizačne (propagáciu, registráciu účastníkov, technické zabezpečenie prednášok, ubytovanie a stravovanie účastníkov, úhrada nákladov a honorárov). Náklady na sústredeie si hradia preškolovaní s tým, že SKAU prispela každému audítorovi sumou 5 000 Sk. Prezentované materiály sú v slovenskom jazyku. Od septembra do decembra roku 2004 absolvovalo tieto sústredeia 595 audítorov a 12 asistentov audítorov,

z ktorých polovica odovzdala Hodnotiace formuláre na ktorých 90% z nich označilo preškolenie ako užitočné. Keďže záujem audítorov a asistentov audítorov o preškolenie si vyžiadal dodatočné termíny sústredeí, budú sústredeia pokračovať aj v roku 2005.

Viac informácií o možnostiach účasti je možné získať na sekretariáte SKAU, mail: sekretariat@skau.sk alebo telefonicky 00421250206302, fax 00421250206312 alebo cez kontakty uvedené na stránke www.skau.sk. Sme presvedčení, že tieto preškolenia veľkou mierou prispievajú ku skvalitneniu audítorskej profesie v SR a vzhľadom nato, že jazyková bariéra je minimálna, je možná aj účasť kolegov z Českej republiky.

Ing. Ján Holička
člen Prezídia SKAU

Mezinárodní regulátoři založili výbor pro dohled nad účetní a auditorskou profesí

Mezinárodní organizace komisi pro cenné papíry (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), Basilejský výbor pro bankovní dohled (Basel Committee on Banking Supervision, BCBS), Mezinárodní sdružení supervizorů v pojišťovnictví (International Association of Insurance Supervisors, IAIS), Světová banka a Fórum finanční stability (Financial Stability Forum, FSF) oznámily založení Výboru pro dohled ve veřejném zájmu (Public Interest Oversight Board, PIOB). Výbor má dohlížet na činnost Mezinárodní federace účetních

IFAC související se stanovením standardů pro výkon auditorské činnosti, pro nezávislost a další etické požadavky vůči auditorům a dále na činnosti související se zajišťováním kontroly kvality auditu a stanovením standardů pro ověřování.

PIOB je osmičlenný, sedm členů jmenovali zmínění regulátoři a jeden člen byl vybrán regulátory z lidí, které navrhla IFAC. Předsedou je Stavros Thomadakis, profesor financí na Aténské univerzitě a bývalý předseda řecké komise pro kapitálový trh Hellenic Capital Market Commission. První ustavující zase-

dání PIOB se konalo první březnový den v New Yorku.

Mezinárodní regulační orgány a související organizace budou nadále působit v Monitorovací skupině, která je zprostředkovatelem dialogu mezi regulátory a mezinárodní účetní profesí.

Mezinárodní federace účetních v tiskové zprávě uvítala vytvoření PIOB jako jednoho z reformních kroků, které jsou považovány za zásadní z hlediska posílení odpovědnosti profese v mezinárodním měřítku a z hlediska obnovení důvěry investorů k účetnímu výkaznictví,

k práci auditorů a k trhům cenných papírů na celém světě. Probíhající reformy IFAC se soustřeďují do oblastí, které mají největší dopad na sféru veřejného zájmu, zaměřují se tedy především na činnost související s tvorbou standardů. Jde o standardizační činnost Mezinárodní rady pro standardy auditu a ověřování (IAASB), Etického výboru a Výboru pro vzdělávání.

Reformní návrhy IFAC zahrnují:

1) vytvoření výboru pro dohled ve veřejném zájmu,

- 2) zvýšení transparentnosti, pokud jde o řízení IFAC a činnosti spojené se stanovením standardů,
- 3) široké zapojení veřejnosti do činností IFAC spojených s tvorbou standardů,
- 4) pokračování dialogu s mezinárodními regulátory.

Zvýšila se informovanost veřejnosti o zasedáních výborů IFAC, která byla dříve uzavřená. Rozšiřuje se přístup veřejnosti k informacím o procesu tvorby standardů na

webových stránkách IFAC www.ifac.org, byly vytvořeny či rozšířeny poradenské skupiny uživatelů standardů vydávaných IFAC a jmenování zástupci veřejnosti ve výborech.

Přehled reformních návrhů IFAC si lze stáhnout na stránkách IFAC http://www.ifac.org/Downloads/IFAC_Reform_Proposals.pdf.

-av-

EU: Novela Směrnice o fúzích

Rada ministrů financí schválila další návrh na novelizaci Směrnice o fúzích (90/434/EEC). Cílem Směrnice je, aby přeshraniční restrukturalizace podniků v rámci EU, tedy převody podniku, výměny podílů, fúze a rozdělení společností, byly daňově neutrální. Novela rozšiřuje dosavadní úpravu následujícím způsobem:

Seznam společností, na které se Směrnice vztahuje, se rozšiřuje a bude zahrnovat některá družstva, osobní

společnosti, spořitelní banky, fondy a podnikatelská sdružení. Nový seznam zahrnuje i evropskou akciovou společnost, která je jako nová právní forma k dispozici podnikatelům od října 2004, a evropské družstvo, jež budou moci využít od roku 2006.

Za určitých podmínek bude možné přesunout sídlo evropské společnosti nebo evropského družstva z jednoho členského státu do jiného, aniž by byly zdaněny nerealizo-

vané zisky z majetku, který zůstává v původním státě.

Žádné daňové důsledky nebude mít rovněž přeměna pobočky na dceřinou společnost.

Směrnice bude zahrnovat nový typ transakce, tzv. částečné rozdělení („split-off“), kdy existující společnost převede jednu nebo více svých poboček do již existující nebo nově založené sesterské společnosti.

(*Finanční aktuality 2/2005, KPMG*)

Inzerce

Vzory podání s komentářem Rukověť styku s finančním úřadem

Jaroslav Kobík, Jan Jungwirth

Aktualizované a doplněné vydání úspěšné publikace obsahuje více než sto vzorů korespondence s finančními úřady. Jde o různá podání v daňovém řízení, jako jsou žádosti, odvolání, námítky, návrhy, oznámení, sdělení a stížnosti. U každého vzoru podání je odkaz na ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, upravující tu část daňového řízení, které se vzor podání týká. Každý vzor podání je uveden stručným výkladem příslušného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, který vysvětluje podstatu podání. K většině vzorů jsou no-

vě připojeny výňatky ze soudní judikatury, shrnující vždy to podstatné z rozsudků soudů v řízeních o správních žalobách.

Čtenář tak získává praktickou příručku, která mu bude rádcem při styku s finančními úřady a pomůže mu při správném formulování vlastní korespondence s těmito úřady.

244 stran, cena 360 Kč, brož., vydalo nakladatelství ASPI, a.s., U Nákladového nádraží 6, Praha 3, tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401, email: obchod@aspi.cz, <http://www.aspi.cz>



V čem se liší česká účetní legislativa a IFRS

Naše podniky s podvojným účetnictvím musí počítat s tím, že stále přetrvávají rozdíly mezi mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českými účetními předpisy.

Skutečnost, že české společnosti, které vydaly dlužné nebo majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích, musí použít Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) místo českých účetních předpisů pro účtování i pro sestavení svých konsolidovaných i nekonsolidovaných účetních závěrek pro účetní období začínající 1. května 2004 či později (v praxi tedy nejčastěji od 1. ledna 2005), není žádnou novinkou. Řada českých společností, kterých se výše zmíněný

požadavek týká, se již s požadavky IFRS seznámila a je na změnu v systému výkaznictví připravena. Je velmi důležité, aby společnosti dobře pochopily základní principy IFRS a dokázaly je správně aplikovat. Investořům by tyto změny měly usnadnit porozumění účetním závěrkám připraveným českými společnostmi a zároveň by měly zvýšit transparentnost účetního výkaznictví obecně.

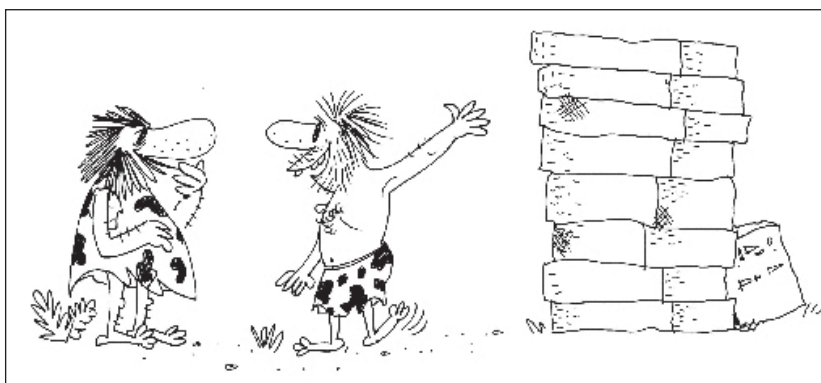
Více o mezinárodních standardech účetního výkaznictví, rozdílech mezi IFRS a českými účetními předpisy i o standardu IFRS 4, který řeší pojistné smlouvy, si přečtete v e-příloze Auditor č. 3/2005 v rubrice „Zaujalo nás“, v článkách autorů z firmy PricewaterhouseCoopers, zveřejněných v časopise Ekonom. **-av-**

zaznamenali jsme

Většina obcí z jižní Moravy požádala kraj o přezkum hospodaření

Více než tři čtvrtiny ze 646 obcí Jihomoravského kraje požádaly úřad o přezkum svého hospodaření za rok 2004. Využily tak ustanovení nového zákona z loňského srpna, který jim umožňuje vybrat si mezi krajskými odbory kontroly či auditorem. Auditorům ještě svěřovaly kontrolu nejvíce obce na Brněnsku a Znojemsku. ČTK to řekl ředitel krajského úřadu Jiří Crha.

Naopak nejméně se na auditory obracely obce na Blanensku a na Vyškovsku. Zákon se týká i dobrovolných svazků obcí, z nichž se ze 110 obrátilo 61 na krajské úředníky, zbytek na auditory. Těm opět v kraji nejvíce věřily obce z Brněnska a Znojemska. Přezkumy hospodaření obcí a měst organizuje kraj podle Crhy tak, aby byly ukončeny do 15. dubna tohoto roku.



Jak vidíte, přezkoumat naše účty bude pěkná fuška!

Kresba I. Svoboda

Zákon rovněž stanovuje dílčí přezkumy účtů u obcí s počtem nad 800 obyvatel a u dobrovolných svazků obcí. Povinnost se týká také obcí s méně než 800 lidmi, které ale vykonávají hospodářskou činnost. Ve druhém pololetí loňského roku zkontrolovali krajské úředníky v dílčím přezkumu 60 svazků obcí a 194 jednotlivých obcí a měst.

Více než 300 účtů obcí mají ještě před sebou.

„Nejčastějším a nejzávažnějším nedostatkem bylo nesprávné projednávání a schválení závěrečného účtu územního celku,“ uvedl Crha s tím, že řadu chyb našly kontroly rovněž při nakládání s majetkem v obecním vlastnictví.

(ČTK, 11. 2. 2005)

AUDITOR, číslo 3, 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., Hráskeho 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

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

Cena: 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 31. 3. 2005.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.