

Naší snahou je sledovat problémy a zaujímat stanoviska

Účetnictví je disciplína, která v sobě skrývá přísnou logiku, vyžaduje pečlivost, soustředěnost, trpělivost a soustavnost. Zároveň v sobě však má také nesmírný půvab, křehkost a citlivost. Je to neuvěřitelný fenomén, kterému stojí za to se věnovat, neboť se neustále vyvíjí, zachycuje a nese si v sobě odraz ekonomiky a politiky doby, o níž víceméně věrně vypovídá.

Komora auditorů si vymezuje pole působnosti i v metodice účetnictví, přestože prvořadá je metodika auditu, péče o členy KA ČR a s tím související organizační činnosti včetně vzdělávání. Věnovat se metodice účetnictví je nutné proto, abychom odstranili u firem a sami v sobě pocit nejistoty při aplikaci vybraných všeobecných účetních principů, účetních zásad a konkrétních účetních metod.

K zabezpečení metodiky účetnictví je od letošního roku ustanoven Výbor pro metodiku účetnictví podnikatelských subjektů, který má dva podvýbory - jeden je zaměřen na finanční instituce, druhý na IAS/IFRS. Propojení podvýborů s výborem je řešeno špičkovými odborníky v dané oblasti (Ing. Petr Kříž, Ing. Ladislav Langr), aby byly zajištěny kvalitní informace včetně jejich přenosu. Protože volbami na sněmu byla Rada KA ČR vytvořena s absencí auditorů z velkých auditorských firem, naopak podvýbory pro finanční instituce a IAS/IFRS jsou z nich vesměs složeny. Je tomu tak zejména proto, že auditu obchodních společností v této oblasti se věnují převážně velké auditorské firmy.

Ve výboru jsou pak zastoupeni představitelé podvýborů či jejich zástupci, auditori fyzické osoby, auditori z malých i velkých auditorských firem a zaměstnanci Úřadu KA ČR, kteří se profesionálně věnují metodice účetnictví. Výbor má i korespondenční členy.

Snahou výboru je nezúžit metodiku účetnictví na připomínková řízení k novelám předpisů, neboť v této oblasti se jeví dlouhodobá aktivní činnost jako málo efektivní, ale věnovat se praktickým aplikacím platných účetních předpisů, samozřejmě upozorňovat jejich tvůrce na případné kolize s ostatními předpisy nebo s podstatou věci. Věříme, že ministerstvo financí bude chtít při tvorbě koncepcí v oblasti účetnictví znát názor auditorské veřejnosti. Jsme připraveni vést dialog, nechceme se nechat postavit před hotové závěry.

Metodika účetnictví je na KA ČR také proto, aby auditorům pomohla při řešení podstatných metodických záležitostí. Každodenní aktivita členů výboru je věnována relativně všedním problémům. Lze mezi ně zařadit například sjednocení názoru, jaké postupy účtování zvolit při zachycení nároku, získání a možném, následném obchodování s povolenkami na vypouštění emisí, případně s různými dalšími limity, které stanoví EU. Rozsáhlé metodické stanovisko se například zpracovává k účtování dotací a příspěvků v podmínkách zemědělství, živé diskuse se vedou nad otázkami započtení pohledávek. Někdy je to „jen“ úvaha nad obsahem určité rozvahové položky, jindy naopak složité konstrukce, jak přistoupit k problematice zajišťovacích derivátů v podmínkách platnosti našich účetních předpisů a českého zákona o daních z příjmů či vytvoření sumarizujícího přehledu novelizovaných IAS/IFRS.

Snahou výboru je také sledovat problémy, které definuje FEE či IFAC, jejichž jsme členy, a být připraveni například na potenciální problém ve vztahu ke schváleným IFRS a možným dopadům na zprávu auditora. V zahraničí jsme si získali poměrně dobrý kredit, který se dále zvyšuje. Nečekáme, jak do-



Hana Březinová
předsedkyně výboru
pro metodiku účetnictví
podnikatelských subjektů

OBSAH

AKTUALITY2

ICAEW slavilo 125 let své existence v Bruselu konferencí na téma „Globální kapitálové trhy, výzva pro podnikatele, vlády a profesi“

Doc. Ing. Vladimír Králíček4

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi

Ing. Eva Fišerová

- Zůstatková cena dlouhodobého majetku z hlediska daně z příjmu..... 5
- Opravné položky k pohledávkám v cizí měně..... 5
- Pronájem souboru majetku z hlediska pronajímatele..... 6
- K postupu auditora..... 7

Corporate governance v ČR

Jaromír Dočkal9

ZE ZAHRANIČÍ

Auditoři versus finanční ředitelé: vyhrávají auditoři

Ing. Vladimír Jech12

Příručka IFAC13

ZAZNAMENALI JSME

Evropa žádá zavedení veřejného dohledu.....13

Vlastníci auditorské firmy

HZ Praha jedná o jejím prodeji.....16

OKÉNKO IAS/IFRS

IFRS 2 - Platby akciemi II. část (Share-based payment)

Ing. Michal R. Černý .. 115-118

e - příloha Auditor č. 5/2005

OBSAH

- Výbory a komise informují
- Prováděcí vyhláška zákona o finanční kontrole
- Obce a nárok na odpočet DPH na vstupu
- Basel II a problémy implementace
- Kontrola hospodaření obcí podle nových zásad
- Auditory by měl ob rok střídat krajský úřad
- Přezkoumání nejpozději do června

Toto číslo vyšlo **1. 6. 2005**.
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **22. 6. 2005**.

padnou jednání k možné standardizaci účetnictví malých a středních firem, ale snažíme se zapojit do celoevropských diskusí.

To, že někdy nevyjdou všechny naše snahy, je dáno přirozenými omezeními, jakými jsou kompetence Komory auditorů, mlčení některých partnerů, časové dispozice každého

z nás. Přesto jsou za skupinkou zhruba pětadvaceti metodiků vidět výstupy v podobě článků v časopise Auditor, diskusí na klubových večerech, seminářích a přednáškách či materiály zařazené do modulu Auditor systému Účetní poradce. Děkujeme za vaše podněty a věříme, že si alespoň občas najdete v uvedených výstu-

pech informací, která vám pomůže v práci. Pokud tomu tak je, pak snaha KA ČR v oblasti metodiky účetnictví není marná.

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
předsedkyně Výboru pro metodiku účetnictví podnikatelských subjektů

aktuality

Ze zasedání Rady KA ČR

Květen 2005

Rada na svém zasedání 9. května 2005 *projednala*:

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- účetní závěrku roku 2004 s tím, že bylo uloženo kancléřce vytvořit návrh vnitřního předpisu, který by řešil zaúčtování došlých příspěvků na činnost komory v jiném účetním období,
- předběžnou zprávu revizorů účtů o kontrole hospodaření KA ČR v roce 2004 s tím, že nebyly shledány nedostatky či chyby,
- daňové priznání za rok 2004, ze kterého mj. plyne, že KA ČR obdrží zpět část zaplacených záloh na daň z příjmu,
- úpravy dílčích rozpočtů na rok 2005, přičemž celková výše rozpočtu se nemění,
- průběžné výsledky 1. čtvrtletí 2005 a srovnání s 1. čtvrtletím 2004,
- projednala dílčí návrhy na změnu vnitřních předpisů komory,
- záležitosti Výboru pro auditorské směrnice,
- uplatňování DPH ve 2. čtvrtletí 2005 dle novely zákona o DPH účinné dnem 30. 3. 2005;

schválila:

- návrh na vyškrtnutí asistentů auditora dle předloženého soupisu pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti ve smyslu § 27 zákona č. 254/2000 Sb.,
- návrh na zastavení správního řízení o vyškrtnutí ze seznamu asistentů auditora s těmi asistenty, kteří ve lhůtě doložili komoře pracovní poměr u auditora nebo auditorské společnosti,
- návrh na zastavení správního řízení ve věci pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb pro opakované neplacení příspěvků na činnost komory s těmi

auditory, kteří doplatili dlužné příspěvky včetně penále,

- návrh na organizační zajištění XV. sněmu auditorů v Brně,
- předběžný návrh programu XV. sněmu, který bude rozeslán auditorům k připomínkám v září letošního roku,
- novelu Mzdového předpisu KA ČR s tím, že uložila kancléřce zapracovat drobné připomínky rady,
- návrh usnesení rady o převodu licence k překladu IAS/IFRS na Svaz účetních;

a vzala na vědomí:

- přehledy výplat členům orgánů KA ČR a zaměstnancům za rok 2004,
- nabídku vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2005,
- dopis na MF ČR ohledně problematiky spojené s aplikací IAS/IFRS,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy z pracovních cest na jednání FEE Ing. Šobotníka a Ing. Slavíka, další zpráva z kongresu ICAEW od doc. Králíčka bude uveřejněna formou článku v časopise Auditor,
- záležitosti Úřadu KA ČR týkající se změn v personálním obsazení a vyhlášení celoplošné dovolené zaměstnanců (viz. také zpráva v časopise Auditor a na www.kacr.cz).

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR

K výroční zprávě emitenta a zprávě o vztazích mezi propojenými osobami

Rádi bychom upozornili na dokument připravený a publikovaný Komisí pro cenné papíry. Jedná se o odpovědi na často kladené dotazy k výroční zprávě emitenta a zprávě o vztazích mezi propojenými osobami. Dokument lze nalézt na www.sec.cz/script/web/Form.asp.

-mj-

Pohyblivý příspěvek 2005

Dovolujeme si připomenout, že se blíží termín splatnosti pohyblivého příspěvku pro rok 2005 a zaslání vyplněného formuláře Vyúčtování pohyblivého příspěvku na Úřad Komory auditorů ČR. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku splatného k **30. 6. 2005** jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce (tedy v roce 2004) za auditorské služby konané na území České republiky. Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena na 0,4 % z výše uvedeného základu.

Výbor pro otázky profese a etiku dále připomíná, že vyúčtování předkládají pouze ti auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ. Zaměstnanci a společníci auditorských společností vyúčtování nepředkládají, neboť tuto povinnost za ně plní auditorská firma.

Formuláře vyúčtování budou auditorům OSVČ a auditorským společnostem rozesílány poštou začátkem měsíce června 2005. Formulář vyúčtování příspěvků naleznete rovněž na našich webových stránkách www.kacr.cz v sekci Dokumenty a vnitřní předpisy KA ČR. Tento formulář je možné zaslat Komoře auditorů ČR emailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039-011/0100. Variabilní symbol je u auditorů tvořen číslem osvědčení + 31 (xxxx31) a u auditorských společností číslem osvědčení + 32 (xxx32).

Dále připomínáme, že jestliže vypočtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba zaslat.

Alena Adamová
referát evidence auditorů a asistentů

Nabídka vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2005

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je nabídka vzdělávacích akcí Institutu KA ČR na 2. pololetí 2005. Stejnými tématy tohoto pololetí jsou v souladu s prioritami schválenými XIV. sněmem problematika Mezinárodních auditorských standardů a Mezinárodních účetních standardů. Ale najdete v ní i další semináře z oblasti účetnictví, daní a práva, které by vám měly umožnit získat potřebné informace pro náročnou profesi auditora.

V této souvislosti upozorňujeme, že od 30. 3. 2005 nabyla účinnosti novela zákona o DPH, ze které vyplývá, že vzdělávací akce pořádané neziskovými organizacemi jsou od tohoto data osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Současně však nelze bohužel uplatňovat nárok na odpočet DPH u vstupních nákladů.

Pro vzdělávací kurzy KA ČR to představuje výrazný zásah do hodnoty nákladů na vzdělávací kurzy a tím i výrazný zásah do kalkulace ceny vzdělávacích akcí. Vzhledem k tomu, že nelze uplatnit odpočet DPH u vstupních nákladů (materiálových), je nutno tyto částky započítat do ceny kurzů, zatímco na výstupu nebude účtována DPH. Tím se pro plátce DPH zvýší cena kurzů. V naší nabídce na 2. pololetí jsou již uvedeny ceny upravené v souladu s novelou zákona o DPH platnou od 30. 3. 2005.

Pro období 2. čtvrtletí 2005 (protože ceny kurzů již byly vyhlášeny a zveřejněny) se cena kurzů nemění, pouze se k nim nebude připočítávat DPH (zvýšené náklady půjdou na vrub KA ČR).

Podle informací MF ČR byla uveřejněná novela zákona o DPH připravena a odsouhlasena bez součinnosti s ministerstvem financí a je v rozporu se Šestou směrnicí Rady ES. Proto lze do budoucna očekávat změnu v tomto ustanovení zákona o DPH a s tím související úpravy cen zveřejněných v této nabídce.

Připomínáme, že kompletní nabídka vzdělávacích akcí najdete také na internetových stránkách komory, prostřednictvím kterých je možné se na vybraný seminář přihlásit. Pravidelní návštěvníci jistě přivítají přehlednější uspořádání organizovaných akcí a např. i možnost výběru seminářů dle místa konání.

Věříme, že vás naše nabídka zaujme a těšíme se na setkání na některém z avizovaných seminářů.

Institut vzdělávání KA ČR

DOVOLENÁ ÚŘADU KA ČR

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

-av-

Snížení cen publikací

Komora auditorů přistoupila ke značnému snížení cen vybraných publikací, v některých případech až o tisíc korun. V tabulce přinášíme přehled publikací, které jsou v současné době v nabídce komory, s aktuálními sníženými cenami. Příručky, směrnice a další publikace si lze objednat také prostřednictvím internetu na www.kacr.cz v sekci „Nabídka odborné literatury“.

-av-

PŘEDPISY A SMĚRNICE	Cena za ks
<input type="checkbox"/> International Financial Reporting Standards 2004 (Sborník mezinárodních účetních standardů 2004), anglicky, tištěná verze, IASC, Londýn 2004	3 465 Kč vč. DPH (5 %)
<input type="checkbox"/> Mezinárodní auditorské standardy na CD, 2004. Český překlad ISA z anglického originálu, KAČR, Praha 2004	119 Kč vč. DPH (19 %)
Sborník auditorských směrnic, tištěná verze. KAČR, Praha 1998 – 2002	105 Kč vč. DPH (5%)
<input type="checkbox"/> Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a profesní předpisy KAČR, tištěná verze KAČR, Praha, prosinec 2003	105 Kč vč. DPH (5 %)

PŘÍRUČKY PRO PROVÁDĚNÍ AUDITU	Cena za ks
<input type="checkbox"/> Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, tištěná verze KAČR a PHARE, Praha 1997	105 Kč vč. DPH (5 %)
Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, elektronická verze KAČR a PHARE, Praha 1997	<input type="checkbox"/> monolicense 119 Kč vč. DPH (19 %) <input type="checkbox"/> multilicense 714 Kč vč. DPH (19 %)
<input type="checkbox"/> Příručka pro provádění auditu v počítačovém prostředí, tištěná verze KAČR a PHARE, Praha 1997	315 Kč vč. DPH (5 %)
Příručka pro provádění auditu v počítačovém prostředí, elektronická verze KAČR a PHARE, Praha 1997	<input type="checkbox"/> monolicense 357 Kč vč. DPH (19 %) <input type="checkbox"/> multilicense 714 Kč vč. DPH (19 %)
<input type="checkbox"/> Příručka pro využití výběru vzorků pro auditory, tištěná verze KAČR a PHARE, Praha 1997	315 Kč vč. DPH (5 %)
Příručka pro využití výběru vzorků pro auditory, elektronická verze KAČR a PHARE, Praha 1997	<input type="checkbox"/> monolicense 357 Kč vč. DPH (19 %) <input type="checkbox"/> multilicense 714 Kč vč. DPH (19 %)
<input type="checkbox"/> Manuál pro audit ve veřejném sektoru, tištěná verze KAČR a PHARE, Praha 1999	265 Kč vč. DPH (5 %)
<input type="checkbox"/> Kreativní účetnictví, Zneužívání účetnictví - možnosti a meze, tištěná verze KAČR, Praha 2001	105 Kč vč. DPH (5 %)

OSTATNÍ	Cena za ks
<input type="checkbox"/> Sborník materiálů ke zkoušce auditora, tištěná verze. KAČR, Praha, aktualizace 2003	510 Kč vč. DPH (5 %)
<input type="checkbox"/> Předplatné časopisu AUDITOR (vč. e-přílohy)	900 Kč/rok vč. DPH (5 %)
<input type="checkbox"/> Daň z přidané hodnoty, Jan Ambrož, tištěná verze. Praha, 2005	260 Kč vč. DPH (5 %)
<input type="checkbox"/> Daň z příjmů, Jan Ambrož, tištěná verze. Praha, 2005	280 Kč vč. DPH (5 %)

ICAEW slavilo 125 let své existence v Bruselu konferencí na téma „Globální kapitálové trhy, výzva pro podnikatele, vlády a profesi“

Spolu s dalšími více než 200 účastníky konference z celého světa jsem zasedl v „auditoriu“ (jak příznačné slovo, vždyť audit pochází z latinského audire – poslouchat) Fortis Bank v Bruselu, abych pracovně oslavil 125. výročí založení „The Institute of Chartered Accountants in England and Wales“. ICAEW je jednou z největších profesních organizací na světě. Sdružuje více než 125 000 členů ze 142 zemí. Jsou činní prakticky ve všech oblastech podnikání, ale především jsou účetními a auditory.

Téma konference bylo vybráno poněkud neobvykle, ale jako jednotlivé téma se příliš neosvědčilo. Dílčí témata jednotlivých přednášejících pak odpovídala situaci, ve které se účetní a auditorská profese v tomto období nachází.

Přítomné uvítal Paul Druckman, prezident ICAEW. Připomněl, že po nedávných účetních skandálech musí i ICAEW přispět k obnovení důvěry v kapitálové trhy a jejich funkci ve vyspělé tržní ekonomice. Očekávání investorů musí být naplněna, zejména s ohledem na důvěryhodnost a transparentnost v celé této oblasti. Zvyšuje se koordinace mezi regulátory kapitálového trhu, ale nezbytné je i poskytování kvalitních, auditory ověřených informací.

Na konferenci vystoupili mimo jiné i Zhongli Liu, bývalý ministr financí Číny, zastávající v současné době pozici prezidenta čínského institutu certifikovaných účetních, Leszek Balcerowicz, guvernér Polské národní banky, dřívější ministr financí Polska. Oba se zabývali především rolí lokálních kapitálových trhů a jejich propojením na kapitálové trhy globální. Zejména přednáška polského zástupce „Vývoj finančního systému v Polsku“ byla pro uši českého návštěvníka konference zajímavá řadou analogií mezi oběma zeměmi. O současném a zejména budoucím

vlivu Číny na globální ekonomiku asi nelze pochybovat, je třeba pouze hledat cesty k tomu, aby i české podniky z dynamiky růstu „asijského obra“ dokázaly co nejvíce vytěžit.

Konference probíhala nejen formou prezentací, ale rovněž formou



panelových diskusí k významným tématům. Velmi aktuální problematice regulace auditingu ve světle chystané novely 8. směrnice se věnoval panel, jehož účastníky byli John Kellas, předseda IAASB, Peter Wyman z PricewaterhouseCoopers, Jurgen Tiedje z Evropské komise (vedoucí oddělení účetnictví a auditingu, direktorátu vnitřní trh) a Hugh Aldous z EGIAN (European Group of International Accounting Networks, čili organizace sdružující účetní a auditorské firmy mimo Big 4 a BDO). Diskutovala se známá témata, především odpovědnost auditorů a možnosti jejího omezení, ale i rotace auditorů.

Dalším velmi zajímavým diskusním panelem bylo „Řízení změn v corporate governance: kultura a etika“. Zde vystoupil i prezident FEE David Devlin a prezident jedné z největší belgicko-nizozemské finanční skupiny Fortis Bank, pan Maurice Lippens. Jen pro zajímavost, nedlouho poté oznámila Fortis Bank svoji aktivitu i na území České republiky.

Jednání, jak jinak, probíhala v přátelském duchu, jen mne trochu zaskočila skutečnost, že řada projevů byla čtených, což na posluchače může působit jakožto poněkud suchopárné vystoupení připravené nikoli přednášejícím, ale skupinkou jeho asistentů či odborných spolupracovníků. Toto se však nedá říci o vystoupení předsedy IASB sira Davida Tweedieho, jehož skotský smysl pro humor se líbil i přítomným Angličanům. Možná ne všichni u nás vědí, že jeho rytířský titul „sir“ mu byl udělen v roce 1994 za jeho přínos pro účetní profesi. (Nevím, zda si tento článek přečte i paní hraběnka Kovanicová či kníže Pilný, ale jiný kraj, jiný mrav).

Jako vždy se řada jednání odehrávala i „kuloárně“, v průběhu přestávek na kávu i v průběhu slavnostní večere. Mně osobně potěšilo i náhodné setkání s Johnem Mellowsem z firmy Mazars, který (ještě jako společník londýnské firmy Neville Russell) mne v počátku 90. let zasvěcoval do tajemství auditorské profese.

Pokud pozorný čtenář dočetl až do této fáze, možná si položí otázku, proč anglicko-waleská organizace uspořádala konferenci v Bruselu a ne v Londýně či v Cardiffu. Možná, že to bude způsobeno významem Bruselu, který, ať se nám to líbí či nikoli, je „hlavním městem“ Evropy.

Doc. ing. Vladimír Králíček, CSc.
prezident KA ČR

Dotazy a odpovědi

ZŮSTATKOVÁ CENA DLOUHODOBÉHO MAJETKU Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ

Dotaz akciové společnosti

Obracíme se na Vás s žádostí o pomoc při řešení rozdílného výkladu mezi naším daňovým poradcem a auditorem.

V předběžném daňovém přiznání za rok 2004 byl vyčíslen jako daňově neúčinný náklad rozdíl mezi pořizovací cenou samostatných movitých věcí (strojní zařízení pro výrobu) nakoupených v říjnu 2004 a prodaných ještě do konce roku 2004 za cenu nižší než byla cena pořizovací. Tyto movité věci byly nepotřebné pro další činnost firmy.

Majetek byl pořízený při nákupu podniku v říjnu 2004 za cenu oceněnou soudním znalcem, s využitím položky kladného goodwillu. Položku goodwill máme rozpočítanou na 60 měsíců do výnosů.

Rozdílný výklad je v tom, že daňový poradce rozdíl mezi pořizovací cenou a nižší prodejní cenou, pokud není na začátku ani na konci účetního období v majetku firmy, dává do daňově neúčinných nákladů.

Auditor trvá na tom, že automatické porovnávání vstupní ceny majetku, který není vyloučený z odpisování s příjmy z prodeje a vyloučení oprávněného rozdílu z poklesu hodnoty z daňových nákladů poškozuje daňový subjekt.

Odpověď

K výše uvedenému dotazu uvádím dále stanovisko:

Podle platného znění zákona o daních z příjmů pro rok 2004 nelze citované stanovisko daňového poradce opřít o žádné konkrétní ustanovení tohoto zákona.

V konkrétním případě nákupu strojního zařízení jako součásti koupě podniku, který se uskutečnil v průběhu roku 2004, přičemž zmíněné strojní zařízení bylo ještě před ukončením zdaňovacího období roku 2004 prodáno za nižší cenu než pořizovací, jsou rozhodující tyto skutečnosti:

1. Vzhledem k tomu, že strojní zařízení nebylo evidováno v majetku poplatníka ani na začátku zdaňovacího období, ani na konci zdaňovacího období, nelze v roce 2004 uplatnit daňové odpisy, jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
2. Zároveň se však při prodeji strojního zařízení považuje za zůstatkovou cenu jeho vstupní cena, tj. pořizovací cena podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to s odvoláním na odst. 2 téhož paragrafu.
3. Zůstatkovou cenu lze zahrnout podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů do nákladů vynaložených na dosažení zajištění a udržení zdaniitelných příjmů.
4. Omezení ve vztahu k bodu 3 tohoto stanoviska v tom smyslu, že by se ztráta z prodeje strojního zařízení, resp. rozdíl mezi zůstatkovou cenou a pro-

dejní cenou, promítaly jako snížení daňových nákladů, není v zákoně uvedeno.

Zároveň dodávám, že způsobu odpisování goodwillu se prodej strojního zařízení nedotkne, čili konstatování v dopise akciové společnosti je v souladu s § 6 odst. 2 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů i s § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů.

OPRAVNÉ POLOŽKY K POHLEDÁVKÁM V CIZÍ MĚNĚ

Dotaz auditora

Zákon o účetnictví ukládá povinnost evidovat opravné položky k pohledávkám v cizí měně rovněž v cizí měně. Domnívám se proto, že je nutné tyto opravné položky k rozvahovému dni přepočítávat aktuálním kurzem a zaúčtovat kurzový rozdíl. Je moje úvaha správná? Názory mezi kolegy jsou rozdílné.

Odpověď

Dotaz byl předložen na jednání Výboru pro metodiku KA ČR. **Prozatímní** závěr byl dne 10. 5. 2005 učiněn v tom smyslu, že Výbor pro metodiku setrvá zatím na stanovisku, které bylo odsouhlaseno na jednání výboru dne 9. 10. 2002, jež uvádím dále:

Ze zápisu Výboru pro metodiku dne 9. 10. 2002:

„V § 4 odst. 12 zákona o účetnictví se řeší i vedení opravných položek a rezerv v cizí měně. V této souvislosti, tj. v případech, kdy se opravné položky a rezervy týkají majetku a závazků v cizí měně, výbor projednal způsob účtování opravných položek a rezerv a dospěl k závěru, že při vyčíslení uvedených opravných položek a rezerv v následujících účetních obdobích nevznikají kurzové rozdíly, neboť jejich výše se odvozuje od výše majetku a závazků v cizí měně přepočtené na Kč k datu sestavení účetní závěrky.

Přítomní zástupci ministerstva financí stanovisko výboru potvrdili s tím, že opora je ve znění § 25 odst. 2 zákona o účetnictví.“ Tolik ze zápisu.

Jinými slovy lze dát odpověď v tom smyslu, že opravná položka vyjadřuje dočasné snížení hodnoty vykazovaného aktiva a při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.

Zákon o účetnictví v § 4 odst. 12 definuje užití cizí měny v účetnictví včetně opravných položek, pokud je majetek, ke kterému je tato opravná položka vytvořena, vyjádřen v cizí měně.

V § 24 odst. 6 zákona o účetnictví se definuje přepočet majetku a závazků v cizí měně, nikoliv však již opravných položek a rezerv k rozvahovému dni.

Citované paragrafy ze zákona lze chápat tak, že při inventarizaci se zohledňuje otázka případných kurzových rozdílů při stanovení výše opravných položek a o kurzovém rozdílu z přepočtu vytvořené opravné položky

se samostatně neúčtuje. Výše uvedené stanovisko v zápisu z jednání Výboru pro metodiku KA ČR vychází z pojetí opravné položky jako korekce k hodnotě majetku, u kterého se změna kurzu promítá do základu pro výpočet opravné položky.

Jelikož řešení v popsané situaci má i vazby na daňové zákony, přičemž zákon o rezervách výslovně postup tvorby opravných položek k pohledávkám v cizí měně neřeší, bude se tento problém předkládat na jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců. Výsledek z tohoto jednání bude zveřejněn na internetových stránkách Komory auditorů ČR.

PRONÁJEM SOUBORU MAJETKU Z HLEDISKA PRONAJÍMATELE

Dotazy auditora

① Účetní jednotka v roce 1995 pronajala soubor majetku skládající se z nemovitostí (pozemky a na nich stojící budova) a movitých věcí (zařízení budovy). Pronajímáný soubor majetku byl z účetnictví vyřazen a ve výši zůstatkové hodnoty tohoto majetku byla zaúčtována dlouhodobá pohledávka za nájemcem. O roční odpisy pronajímaného majetku byla snižována pohledávka za nájemcem a částka, nájemného, která převyšovala odpisy byla účtována do výnosů. Potud vše v pořádku.

② V předchozích letech bylo průběžně akcionáři změněno vedení společnosti a to zase změnilo účetní firmu, která zpracovávala účetnictví. Během tohoto období se ve společnosti ztratily informace o pořizovacích cenách a již vytvořených oprávkách k pronajímanému majetku a tyto informace nejsou k dispozici ani u nájemce (nebo je zde informační bariéra, informační embargo, nevím). Výše odpisů, která byla spočítána v roce 1995 (předpokládáme, že správně), je pronajímatelem ze setrvačnosti účtována rok co rok ve stejné výši jako snižování dlouhodobé pohledávky.

③ Účetní jednotka si z podnětu auditora, který začal s pronajímatelem spolupracovat, nechala zpracovat v dubnu 2004 znalecký posudek na ocenění pronajímaného movitého a nemovitého majetku, že kterého je zřejmá tržní hodnota pozemků, budovy i movitého majetku (inventáře) po jednotlivých položkách.

Prosím o radu nebo o doporučení některého z následujících postupů, mimo jiné v souvislosti se zrušením původního textu § 28 odst. 2 zákona o dani z příjmu a s platností přechodných ustanovení zákona č. 492/2000 Sb. novelizujícího zákon o dani z příjmu (zrušení komplexních pronájmů a nejpozději od roku 2006 zavedení pronájmu části podniku). Nabízejí se dvě možná řešení při ukončení smlouvy o komplexním pronájmu:

Varianta A

Do účetnictví pronajímatele se zavede hodnota pozemků ve výši stanovené znalcem. Pro stanovení pořizovací ceny a oprávek budov a inventáře by se postupovalo takto:

- stanovila by se výše odpisů staveb a dlouhodobého movitého majetku z tržních hodnot uvedených znalcem ve znaleckém posudku,
- ve stejném poměru, v jakém by se podílely nově vypočítané odpisy na jejich celkovém objemu, by se stanovily odpisy staveb a dlouhodobého movitého majetku z částky, která byla v předchozích letech považována za sumu odpisů a o níž se ponížovala dlouhodobá pohledávka za nájemcem. Z toho by se pak vypočetla odpisová základna (pořizovací cena) stanovená podle odpisových pravidel platných v roce prvního uzavření smlouvy (rok 1995) při rovnoměrném odpisování,
- následně by se dopočítaly odpisy (a tedy i oprávký) do současnosti.

V příloze k účetní závěrce se bude uvádět majetek, který má vyšší hodnotu, než je uvedeno v účetnictví, podle znaleckého posudku.

Varianta B

Do účetnictví se zavede majetek v pořizovacích hodnotách odpovídajících tržní hodnotě uvedené ve znaleckém posudku bez jakýchkoliv opravěk a majetek se začne odpisovat podle zpracovaného odpisového plánu. Pak by nebylo třeba v příloze nic uvádět o majetku, který má vyšší hodnotu, než je v účetnictví. Jak by se pak ale stanovily daňové odpisy?

Zajímá mě názor na řešení tohoto problému. V případě jiného vhodného řešení prosím o názor.

Odpověď

Ani jedna z uváděných navrhovaných variant tazatelem není v souladu s platnými předpisy pro vedení účetnictví, ani s pojetím, na němž je založeno odpisování dlouhodobého majetku z hlediska zákona o daních z příjmů, bez ohledu na to, zda se jednalo o odpisování majetku původně v tzv. „komplexním pronájmu“ či odpisování po změně účetních a daňových předpisů v návaznosti na obchodní zákoník, který řeší pronájem podniku nebo jeho části v Díle IIIA, tj. v paragrafech 488b až 488i.

Zdůvodnění výše uvedeného stanoviska:

- Odpisování dlouhodobého majetku je obecně založeno na jeho historických cenách. **Do účetnictví** se s výjimkou některých výslovně upravených operací (vybrané typy přeměn, vklady) nepromítá reálné ocenění tohoto majetku.
- Od samého počátku, kdy se umožňovalo v účetnictví a podle zákona o daních z příjmů promítat smlouvy o komplexním pronájmu, byla předepsána návaznost odpisování u pronajímatele a nájemce, a sice z historických cen podle uzavřené smlouvy. Proto se také rozdělovalo nájemné na část odpisů a další složku nájemného podle smlouvy. I tím se zajistila průkaznost zajištění reprodukce z historických cen; pouze taková výše odpisů byla akceptována z hlediska daní z příjmů. Totéž platí pro nájem podniku nebo jeho části – viz Český účetní standard č. 011.

Závěr

V popsané situaci nevidím jiné řešení, než se vrátit k původní smlouvě o „komplexním pronájmu“ a od-souhlasit mezi pronajímatelem a nájemcem výchozí

údaje o individuálním ocenění jednotlivých složek majetku, které byly zahrnuty do předmětné smlouvy. Zároveň je nutno odsouhlasit výši odpisů v jednotlivých letech platnosti smlouvy o „komplexním pronájmu“, jakož i návaznosti smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části ve smyslu výše uvedených ustanovení obchodního zákoníku.

Případné chyby v zúčtování odpisů v minulosti se opraví v běžném roce v souladu s platnými účetními předpisy - Český účetní standard č. 019.

V daném případě je tedy nutno zkontrolovat údaje v účetnictví v jednotlivých letech, resp. ověřit, zda se v účetnictví pronajímatele v jednotlivých letech postupovalo správně.

Vzhledem k tomu, že podle popisu případu není možno jednoznačně vyloučit, že nedošlo k chybám ve vztahu k příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů, je nutno ověřit, zda nepřipadá v úvahu i riziko daňové, které by bylo nutno řešit dodatečným daňovým příznáním.

Podle mého názoru pronajímatel nepostupoval správně ani v souvislosti s požadavky na ověřování výše pohledávky za nájemcem ve smyslu § 29 a 30 zákona o účetnictví k inventarizaci majetku.

Zároveň dodávám, že nepovažuji za možné, aby v popsaném případě nespolupracoval nájemce s pronajímatelem, tj. s právním vlastníkem majetku. Vzhledem k tomu, co uvádím výše, je v zájmu obou smluvních stran spolupracovat a odsouhlasovat údaje o stavu majetku a částkách odpisů pronajatého majetku v jednotlivých letech trvání nájemní smlouvy. I nájemce je vázán platnými předpisy, jak jsem je zmínila výše.

Znalecký posudek na ocenění pronajímaného majetku není brán na zřetel ani z hlediska účetnictví, ani z hlediska daně z příjmů.

K POSTUPU AUDITORA

Redakce časopisu Auditor obdržela od nejmenované auditované firmy, která je akciovou společností a účtuje podle českých standardů, následující dotazy:

❶ Ke zvýšení odpisové sazby u budov. Náš auditor nám sdělil, že dostaneme výrok bez výhrad pouze za podmínky, že zvýšíme u budov procento účetních odpisů tak, aby všechny budovy byly odepsány za dobu padesáti let od doby uvedení do provozu. Budovy jsme přitom při zařazení do používání posuzovali podle odpisového plánu s odepisování stanovili s přihlédnutím k různým kritériím podle odhadu životnosti na 50 až 100 let. Vycházíme přitom z § 56/1 vyhl. 500/2002. Na základě stanoviska auditora naši technici budovy znovu posoudili

a názor nezměnili. Auditor názor nezdůvodnil a nezměnil. Přejdeme-li na odepisování podle auditora, budeme mít cca za 30 let budovy 100% odepsané a během dalších cca 50 let některé budovy budeme používat, ale už ne odepisovat.

Na základě jakého ustanovení zákona o účetnictví a dalších předpisů může auditor od stolu, aniž budovy odborně prověřil, tvrdit, že se mají účetně odepisovat rychleji? Existuje nějaká možnost, jak během auditu přenést dialog s auditorem do odborné roviny, nebo nemáme jinou možnost, jak získat výrok bez výhrad, než přistoupit na požadavek auditora?

❷ Auditorovi nestačila námi zaúčtovaná dohadná položka na dovolenou roku 2004, která bude proplacena v roce 2005, ale požadoval vytvoření rezervy na dovolenou, která nebyla v roce 2004 zaměstnanci vybrána a proto bude vybrána (ne proplacena) v roce 2005. Tvrdil, že výběr dovolené z roku 2004 v roce 2005 bude mít dopad do nákladů (čemuž nerozumíme).

Je požadavek auditora opodstatněný?

❸ Protože používáme deriváty k zajištění, účtovali jsme jejich přecenění na reálnou hodnotu k 31. 12. 2004 na účet 414. Autor došel k závěru, že jde o titul, patřící do výpočtu odložené daňové povinnosti s účtováním 414/481. Jako důvod uvedl, že nutno uplatnit rozvahový přístup a účtovat o rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou s tím, že v době maturity derivátů bude daňová hodnota odlišná. Poukazuje také na úpravu v IAS 12.

Stanovisku nerozumím proto, že v případě přecenění k žádnému rozdílu mezi výší daně a účetnictvím nedochází:

- a) k 31. 12. přecenění neovlivňuje hospodářský výsledek ani daň z příjmu,
- b) ke dni zralosti derivátu pak bude rozdíl mezi aktuální hodnotou derivátu a účetní hodnotou daňovou položkou a současně ovlivní hospodářský výsledek.



Jak vám říkám, podle auditora máme tuhle barabiznu odepisovat do roku 2105. To aby nám sehnal nějaké tabletky na dlouhověkost!

IAS 12 pak podle mého názoru řeší odloženou daň jen v případě rozdílu mezi daní a účetnictvím s tím, že kde není rozdíl, není ani odložená daň.

Je názor auditora správný?

Metodický úsek Úřadu KA ČR zaujal k uvedeným dotazům následující stanoviska:

❶ K otázce odpisové sazby u budov lze konstatovat, že stanovisko auditora zřejmě směřuje k prosazení zásady opatrnosti. Aniž bych znala stanovisko auditora, jakož i konkrétní situaci v dané akciové společnosti, předpokládám, že nezúčastněnou osobu překvapí poměrně značný přesah doby odpisování nad časovou hranici v zákoně o daních z příjmů. Daně z příjmů zmiňuji jako určité vodítko, neboť stanovená doba odpisování z hlediska daní z příjmů představuje určitou, i když omezenou, objektivizaci průměrných podmínek pro reprodukci dlouhodobého majetku, která se opírá i o stanoviska znalců v daném oboru.

I když vedení účetnictví jako jeden z předpokladů pro uplatnění příslušných zásad uvádí nepřetržitost existence účetní jednotky, těžko lze pracovat např. s výhledem na 100 let. Předvídání vývoje situace, např. nutnost rozsáhlé modernizace nebo rekonstrukce, resp. další kroky v souvislosti s vlastnictvím budov, je jistě v dlouhodobém časovém horizontu omezené.

To, že se postupuje podle odpisového plánu ještě nemůže, podle mého názoru, bez dalšího posouzení poskytnout záruku, že konkrétní odpisový plán svou kvalitou splňuje zásady pro vedení účetnictví.

Dotazy k této otázce jsou poměrně sugestivní.

Zákon o účetnictví ani další účetní předpisy neřeší pozici auditora. Jeho práva a odpovědnost stanoví zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Pro zprávu a výrok auditora platí i profesní předpisy, tj. auditorské směrnice, jež vycházejí ze znění mezinárodních auditorských standardů, jakož i etický profesní kodex.

Pokud jde o odborný dialog, jistě je možné jej vést, avšak zdůvodněné stanovisko auditora je pro druhou smluvní stranu, tj. pro účetní jednotku, rozhodující. Vedle komory auditorů ČR, která má jako pomocné orgány Výbory pro metodiku a pro audit včetně auditorských směrnic, máte jistě možnost se obrátit pro stanovisko i na Ministerstva financí ČR, jakožto exekutivní orgán a předkladatele návrhů účetních předpisů.

❷ Pokud jde o dohadnou položku pasivní v souvislosti se mzdami za nevybranou dovolenou v běžném účetním období a proplácenou v následujícím účetním období, postup společnosti popsany v bodě 2 je v souladu s Českým účetním standardem č. 017 odst. 3.11.7

Podle mého názoru formulace citovaného českého účetního standardu není v dané souvislosti uvádění konkrétních příkladů nejvhodnější, neboť v praxi zřejmě zpravidla nejde o podstatné částky.

Vyskytuje se tedy otázka, zda auditor nevyžadoval zajištění věcné a časové souvislosti s tím, že např. při hromadné dovolené zaměstnanců, jejichž mzdy jsou součástí přímých mezd, by měly být v případě nevybrání dovolené v běžném roce promítnuty formou dohadné

položky pasivní. V tomto případě je nutno vést v patrnosti i strukturu finančního plánu společnosti a zejména pak systém vnitropodnikového řízení včetně vnitropodnikového účetnictví, rozpočtů a kalkulací.

Jelikož nemám k dispozici zdůvodněný názor auditora ani potřebné podrobnosti týkající se účetní jednotky, konstatuji, že rozhodující je stanovisko uvedené v prvním odstavci tohoto bodu – viz odvolávka na platné znění českého účetního standardu.

❸ Dotaz k povinnosti uplatňovat odloženou daň v souvislosti s reálným oceněním zajišťovacích derivátů je poměrně komplikovaný, zejména se zřetelem k formulacím v Českém účetním standardu č. 003, který obsahuje jen obecné zásady a konkrétní případy, jen u vybraných situací. V rámci odborných útvarů Komory auditorů ČR se průběžně diskutují jednotlivé tituly pro promítnutí odložené daně. Pokud sledujete, jak uvádíte ve své zprávě, články v časopisu Auditor, pak si dovoluji Vaši pozornost orientovat na č. 9/2002 a na č. 5/2003, kde jsou uvedeny tématické články k otázkám aplikace odložené daně, a sice v rubrice „Diskuse“. Tímto zařazením se dává na vědomí, že příspěvky prezentují odborné názory autorů, které nelze přímo podepřít zněním platných účetních předpisů.

Nechci zastírat, že ne všichni auditori se důsledně zabývají všemi tituly pro odloženou daň v praxi jednotlivých podniků. Zejména změna metody pro vyčíslení odložené daně od roku 2002 není dostatečně vžitá ani na straně účetních jednotek ani na straně auditorů. V souvislosti s uplatněním reálného ocenění derivátů, ke kterému se váže popsany případ odložené daně, není dostatečně jasně ani detailně vymezeno toto ocenění; setkávám se i s tím, že některé podniky neberou v souvislosti s reálným oceněním v úvahu „současnou hodnotu peněz“, neboť tento pojem v platných předpisech nenajdou.

Zjišťovala jsem i názor vybraných konkrétních auditorů, kteří se otázkami odložené daně intenzivněji zabývají, a mohu pouze sdělit, že jednotný názor na daný problém zřejmě v praxi neexistuje.

Závěrem tedy konstatuji, vzhledem k tomu, že odložená daň je založena na závazkové metodě, jež vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a vyšší aktiv, popř. pasiv v rozvaze, tj. rozvahovém přístupu, jakož i se zřetelem k platnému znění zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 2 písm. zg), přikláním se k názoru promítnout zmíněné přechodné rozdíly, jež vyústí v **odložený daňový závazek**, do účetnictví.

...

Moje výše uvedená stanoviska jsou založena pouze na poměrně stručných informacích tazatele, aniž bych znala důvody pro postup auditora. Pouze v případě uplatnění odloženého daňového závazku je uvedeno stanovisko auditora, které je v obecném pojetí založeno na dikci § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

IFRS 2 - Platby akciemi (share-based payment)

II. část - dokončení

Platby s možností výběru „cash nebo akcie“ (share-based payment transactions with cash alternatives)

Platby, při kterých je možnost výběru na straně dodavatele

Rozhoduje-li o způsobu vyrovnání platby dodavatel zboží či služeb (včetně zaměstnanců), pro účetní účely se platby rozloží do dvou komponent:

$$\text{objem platby} = \text{závazková komponenta} + \text{kapitálová komponenta.}$$

Závazková komponenta je ta část platby, ke které *existuje možnost, že bude splacena penězi, jejich ekvivalenty či jinými aktivy*; zbývající objem platby nad závazkovou komponentu je *kapitálová komponenta*. Pro účely **vykazování** se pohlíží na *závazkovou komponentu* jako na *cash platbu závislou na ceně akcií* a na *kapitálovou komponentu* jako na *platbu alokovanou ve vlastním kapitálu*. Na základě tohoto rozdělení se tedy závazková komponenta vykazuje jako *závazek*, zatímco kapitálová komponenta se vykazuje jako *vlastní kapitál*.²

Při realizaci platby dojde na straně dodavatele (zaměstnanec) k volbě alternativy „cash“, tj. splacení penězi nebo jinými aktivy, anebo alternativy „akcie“, tj. splacení akciemi nebo jinými nástroji vlastního kapitálu.

Pro **ocenění závazkové komponenty** se vezme v úvahu objem závazku, který by vznikl, kdyby došlo k výběru alternativy „cash“, což je obvykle fair value dodaného zboží či služeb. Rozdíl mezi cenou závazkové komponenty a objemem akcií, které by byly vydány při volbě alternativy „akcie“, bude použit k **ocenění kapitálové komponenty**.

(1) Zaměstnanec má možnost jako součást své odměny zvolit buď 1 000 akcií, anebo hotovost ve výši tržní ceny 1 000 akcií. Tržní cena akcie je 50. V tomto případě je

$$\begin{aligned} \text{Ocenění závazkové komponenty} & 1\,000 \cdot 50 = \mathbf{50\,000} \\ \text{Objem alternativy „akcie“} & 1\,000 \cdot 50 = 50\,000 \\ \text{Rozdíl} = \text{ocenění kapitálové komponenty} & \mathbf{0} \end{aligned}$$

(2) Zaměstnanec má možnost jako součást své odměny zvolit buď 1 200 akcií, s nimiž je spojeno omezení dispozičního práva na tři roky, anebo hotovost ve výši ceny 1 000 akcií. Tržní cena akcie je 50, odhad fair

value akcie, kterou zaměstnanec může dostat, je díky omezeným právům 48.

$$\begin{aligned} \text{Ocenění závazkové komponenty:} & 1\,000 \cdot 50 = \mathbf{50\,000} \\ \text{Objem alternativy „akcie“:} & 1\,200 \cdot 48 = 57\,600 \\ \text{Rozdíl} = \text{ocenění kapitálové komponenty} & \mathbf{7\,600} \end{aligned}$$

Vzhledem k tomu, že závazková komponenta se chová podobně jako cash platby závislé na ceně akcií, bude se přeceňovat fair value, zatímco kapitálová komponenta nikoliv. V případě, že dojde ke splacení závazku nástroji vlastního kapitálu namísto cash, závazek bude přesunut do vlastního kapitálu.

Pokračujme a rozšířme minulý příklad (2). Zaměstnanec má možnost jako součást své odměny zvolit buď

- 1 200 akcií, s nimiž je spojena
 - podmínka, že zaměstnanec nedá během následujících třech let výpověď,
 - omezení dispozičního práva na další tři roky po skončení tříletého záručního období,
- anebo hotovost ve výši ceny 1 000 akcií.

Tržní cena akcie je na začátku prvního roku 50; odhad fair value akcie, kterou zaměstnanec může dostat, je díky omezeným právům 48.

$$\begin{aligned} \text{Ocenění závazkové komponenty} & 1\,000 \cdot 50 = \mathbf{50\,000} \\ \text{Objem alternativy „akcie“} & 1\,200 \cdot 48 = 57\,600 \\ \text{Rozdíl} = \text{ocenění kapitálové komponenty} & \mathbf{7\,600} \end{aligned}$$

Takto oceněná kapitálová komponenta se již *nepřeceňuje*, fair value se přeceňuje pouze závazková komponenta. Proto bude v následujících třech letech každý rok vykázán přírůstek vlastního kapitálu ve výši $7\,600 \cdot 1/3 = 2\,533$.

1. rok. Tržní cena akcií ke konci prvního roku je 52.

Na konci prvního roku společnost vykáže

$$\text{Fair value závazkové komponenty: } 1\,000 \cdot 52 = \mathbf{52\,000}$$

Vlastní kapitál (kapitál. komponenta)	Závazky (závaz. komponenta)	Náklady
$7\,600 \cdot 1/3 = \mathbf{2\,533}$	$52\,000 \cdot 1/3 = \mathbf{17\,333}$	$2\,533 + 17\,333 = \mathbf{19\,866}$

Faktor 1/3 představuje podíl prvního roku na celém tříletém záručním období.

2. rok. Tržní hodnota akcií ke konci druhého roku je 55. Na konci druhého roku společnost vykáže:

$$\text{Fair value závazkové komponenty: } 1\,000 \cdot 55 = \mathbf{55\,000}$$

² Na tomto místě je třeba odkázat i na IAS 32, který taktéž řeší alokaci nástrojů nesoucích s sebou závazkovou a kapitálovou komponentu.

Stav za první dva roky:

Vlastní kapitál (kapitál. komponenta)	Závazky (závaz. komponenta)	Náklady
$7\,600 \cdot 2/3 = 5\,066$	$55\,000 \cdot 2/3 = 36\,667$	$5\,066 + 36\,667 = 41\,733$

Po odečtení položek vykázanych v prvním roce budou ve výkazech přírůstky za druhý rok:

Vlastní kapitál (kapitál. komponenta)	Závazky (závaz. komponenta)	Náklady
$5\,066 - 2\,533 = 2\,533$	$36\,667 - 17\,333 = 19\,334$	$2\,533 + 19\,334 = 21\,867$

3. rok. Tržní hodnota akcií ke konci třetího roku je 60. Na konci třetího roku společnost vykáže:

Fair value závazkové komponenty: $1\,000 \cdot 60 = 60\,000$

Stav za všechny tři roky:

Vlastní kapitál (kapitál. komponenta)	Závazky (závaz. komponenta)	Náklady
$7\,600 \cdot 3/3 = 7\,600$	$60\,000 \cdot 3/3 = 60\,000$	$7\,600 + 60\,000 = 67\,600$

Po odečtení položek z prvního a druhého roku budou ve výkazech přírůstky za třetí rok:

Vlastní kapitál (kapitál. komponenta)	Závazky (závaz. komponenta)	Náklady
$7\,600 - 5\,066 = 2\,533$	$60\,000 - 36\,667 = 23\,333$	$2\,533 + 23\,333 = 25\,866$

Alternativa „cash“

Rozhodne-li se zaměstnanec pro splacení cash, bude mu vyplaceno $1\,000 \cdot 60 = 60\,000$ (tržní cena akcie je 60). Bude vykázáno:

Vlastní kapitál	Závazky	Náklady
	60 000	
	cash zaplacen	-60 000
7 600	0	67 600

Alternativa „akcie“

Při této alternativě bude zaměstnanci vydáno 1 200 akcií. Bude vykázáno:

Vlastní kapitál	Závazky	Náklady
7 600	60 000	
přesun ze závazků 60 000	přesun do vlast. kap. -60 000	
67 600	0	67 600

Platby, při kterých je možnost výběru na straně společnosti

V případě, kdy je volba „cash nebo akcie“ na straně společnosti, společnost identifikuje, zdali pro ni *existuje povinnost platit cash*. K identifikaci této povinnosti společnost posoudí například

- zákaz nebo omezení vydávání akcií od tržního regulátora,
- firemní strategie, kdy dlouhodobě společnost všechny podobné platby vypořádává cash,
- firma v minulosti podobné platby vypořádávala cash a vytvořila tak jisté pravidlo svého chování na trhu.

Pokud existuje povinnost platit cash, bude společnost platbu vykazovat, jako by šlo o *cash platbu závazkou na ceně akcií*. Neexistuje-li povinnost platit cash, povede společnost platbu s možností výběru „cash nebo akcie“ až do okamžiku splacení, jako by šlo o *platbu akciemi alokovanou ve vlastním kapitálu*.

Všimněme si, že standard stanovuje je požadavek *existence povinnosti* platit cash. Jestliže taková povinnost neexistuje a společnost během období před splacením zvažuje a případně mění svá rozhodnutí, zdali platit formou cash nebo akciemi, stále bude platbu vykazovat ve vlastním kapitálu a nemůže ji operativně přesouvat mezi závazky a vlastním kapitálem.

Neexistuje-li povinnost platit cash, společnost vykazuje platbu ve vlastním kapitálu. V okamžiku, kdy má společnost platbu uhradit, musí rozhodnout, jakým způsobem bude platba uhrazena, a podle toho:

- v případě, pokud se rozhodne platit cash, o platbě účtovat jako o *zpětném odkupu vlastních kapitálových nástrojů* ve smyslu IAS 32 (tj. jako by zpět nakoupila vlastní akcie a „odstranila“ tak platbu z vlastního kapitálu),
- v případě volby akcií již není speciálních účetních operací třeba (nanejvýš půjde o přesuny v rámci položek vlastního kapitálu).

Změny ve smlouvách a reklasifikace plateb

Standard detailně řeší situace, kdy dochází ke změně ve smlouvách o platbách akciemi. V případě cash plateb závislých na ceně akcií nepředstavuje změna ve smluvních podmínkách závažný problém, neboť závazek vzniklý díky této platbě je průběžně přeceňován fair value. Přísné podmínky klade standard na platby alokované ve vlastním kapitálu (a analogicky též na kapitálové komponenty plateb s možností výběru „cash nebo akcie“).

Změny smluvních podmínek plateb alokovaných ve vlastním kapitálu

Příkladem změny smluvních podmínek v případě plateb alokovaných ve vlastním kapitálu může být stažení vydaných opcí, kterým ještě neskončilo záruční období, a jejich náhrada jinými opcemi (např. s jinými podmínkami či realizační cenou). V takových případech je třeba rozlišit, v jakém vztahu je fair value vydaných nástrojů vlastního kapitálu před změnou a po změně.

V případě změn, které jsou učiněny **v průběhu záručního období**, se postupuje následovně:

Dojde-li ke zrušení vydání (stažení) nástroje vlastního kapitálu, považuje se tento okamžik za okamžik *skončení záruční doby*. Výdaje související s provedením stažení či splacení se vykážejí jako

- zpětný nákup vlastních akcií, a to až do výše fair value akcií,
- částka nad fair value jako náklad.

Dojde-li v důsledku změny ve smluvních podmínkách ke změně fair value vydaných nástrojů vlastního kapitálu, pak

- pokud dojde v důsledku změny ke *zvýšení fair value* (například při snížení realizační ceny opce), bude se

- dodaná fair value postupně rozpouštět do vlastního kapitálu až do konce záručního období. Podobně se postupuje v případě, kdy dojde k úpravě mimotržní záruční podmínky zaměstnanecké opce tak, že z této změny plyne zaměstnanci dodatečný prospěch;
- pokud dojde v důsledku změny ke *snížení počtu* vydaných nástrojů vlastního kapitálu, bude se o stažených nástrojích účtovat jako
 - o zpětném nákupu vlastních akcií až do výše jejich fair value a
 - případná částka nad tuto fair value jako náklad,
 - pokud dojde v důsledku změny ke *snížení fair value* (například v důsledku zvýšení realizační ceny opcí), bude se toto snížení ignorovat a bude se vykazovat původní objem fair value. Podobně se postupuje při úpravě mimotržní záruční podmínky zaměstnanecké opce tak, že z této změny zaměstnanci plyne nepospěch.

V případě změn **po záručním období** se tyto promítnou následovně:

- (1) zvýšení fair value vydaných nástrojů se do účetnictví promítne okamžitě,
- (2) snížení fair value bude ignorováno a bude se postupovat, jako by ke změně nedošlo,
- (3) případné snižování počtu nástrojů vlastního kapitálu se považuje za zpětný nákup vlastních akcií až do výše jejich fair value; případná částka nad fair value se považuje za náklad.

Změna povahy platby v důsledku změny smluvních podmínek

V některých případech dochází během doby existence platby k tomu, že platba musí být v důsledku změny ve smluvních podmínkách reklasifikována. Nejčastějším případem je situace, kdy platba alokovaná ve vlastním kapitálu je během záručního období doplněna o mož-

nost vyrovnání cash. V takovém případě bude reklasifikována na platbu s možností výběru „cash nebo akcie“. Při reklasifikaci plateb, které jsou alokovány ve vlastním kapitálu, a s kapitálovými komponentami plateb s možností výběru „cash nebo akcie“ je nutno nakládat v souladu s podmínkami, které standard klade na tyto platby a jejich změny (viz předchozí kapitole).

Při reklasifikaci platby alokované ve vlastním kapitálu na platbu, která obsahuje závazkovou komponentu, je třeba s vlastním kapitálem nakládat, jako by šlo o nákup vlastních akcií ve smyslu IAS 32. Dojde-li k reklasifikaci na platbu se závazkovou komponentou, je třeba ji ke každému rozvahovému dni a ke dni vyrovnání platby přecenit fair value.

Na začátku 1. roku společnost vydala svému zaměstnanci jako odměnu příslib na 10 000 akcií. Tato odměna je vázána podmínkou, že zaměstnanec zůstane po tři roky ve službách společnosti a bude-li tato podmínka splněna, budou akcie ke konci 3. roku vydány. Na začátku prvního roku se na základě oceňovacího modelu předpokládá, že tržní cena akcie ke konci 3. roku bude 33. Během druhého roku ovšem tržní cena akcií klesla na 25, a tak společnost přidala zaměstnanci možnost splacení odměny formou cash ve výši tržní ceny akcií ke konci 3. roku. K tomuto datu je tržní cena akcie 22.

K okamžiku reklasifikace platby alokované ve vlastním kapitálu na platbu s možností výběru „cash nebo akcie“ dojde k jejímu rozdělení na závazkovou komponentu a kapitálovou komponentu. Závazková komponenta bude přesunuta do závazků proti snížení vlastního kapitálu, jako by společnost vykázala závazek proti nákupu vlastních akcií. Všimněme si, že v tomto příkladu je splněn požadavek standardu uvedený v předchozí kapitole na to, že nesmí být svobodně snížena fair value platby alokované ve vlastním kapitálu.

Kumulativní hodnoty za 1., 2. a 3. rok	Náklady	Vlastní kapitál	Závazky
1. rok: $10\,000 \cdot 33 \cdot 1/3 =$	110 000	110 000	0
2. rok – před reklasifikací platby: $10\,000 \cdot 33 \cdot 2/3 =$	220 000	220 000	0
Fair value závazku: $10\,000 \cdot 25 \cdot 2/3 =$ 166 667			
2. rok – po reklasifikaci platby:	220 000	53 333	166 667
3. rok – před přeceněním závazku fair value:			
Alokace třetí třetiny závazku: $10\,000 \cdot 25 \cdot 1/3 =$ 83 333			
	330 000	80 000	250 000
Přecenění fair value závazku: $10\,000 \cdot 22 =$ 220 000			
3. rok – po přecenění fair value závazku:	300 000	80 000	220 000

Vykázání v jednotlivých letech	Náklady	Vlastní kapitál	Závazky
1. rok	110 000	110 000	0
2. rok	110 000	110 000	0
reklasifikace vlastního kapitálu na závazek	—	-166 667	166 667
3. rok	80 000	26 667	53 333
Celkem	300 000	80 000	220 000

Všimněme si, že v tomto příkladě *nedochází ke snížení fair value* vydaných nástrojů vlastního kapitálu (nikde se nesnižuje původně stanovená fair value 33 na akcii), avšak dochází ke snížení jejich *počtu* v kapitálové komponentě.

Zveřejnění

Stejně jako většina dalších standardů IAS/IFRS, i IFRS 2 klade na vykazující společnosti mnoho požadavků na zveřejnění. Jsou shrnuty v následujících třech principech:

- 1. Společnost zveřejní informace, které umožní uživateli účetních výkazů porozumět povaze a objemu smluv o platbě akciemi, které existují během období.**
- 2. Společnost zveřejní informace, které umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, jak byla určena fair value dodaného zboží a služeb a fair value nástrojů vlastního kapitálu vydaných během období.**
- 3. Společnost zveřejní informace, které umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, jaký vliv mají platby akciemi na zisk nebo ztrátu společnosti a její finanční pozici v daném období.**

Kompletní seznam požadavků a detailnější vysvětlení lze najít např. v knize (2); uveďme zde alespoň výtah, co je třeba podle dikce IFRS 2 zveřejnit.

- (1) Popis plateb akciemi, včetně obecných pravidel a podmínek každé významné smlouvy, jako jsou záruční podmínky, vydané opce na akcie, způsob úhrady („cash nebo akcie“). Společnost, která vykazuje větší počet podobných plateb akciemi, může údaje o nich agregovat, avšak pouze v případě, nedojde-li k porušení obecných principů o prezentaci informací v účetních závěrkách.
- (2) Počet a vážený průměr realizačních cen opcí na akcie pro opce v oběhu, opce vydané v průběhu období, opce propadlé, realizované v průběhu období, expirované, opce v oběhu ke konci období, opce realizovatelné ke konci období. Toto zveřejnění se obvykle uvádí v přehledné tabulce.
- (3) Pro opce na akcie realizované během období společnost zveřejní vážený průměr cen akcií v okamžiku realizace.
- (4) Pokud společnost stanovuje fair value zboží nebo služeb, které obdržela jako protihodnotu vydaných nástrojů vlastního kapitálu, nepřímou metodou, tj. pomocí fair value vydaných nástrojů vlastního kapitálu, měla by vykazat vážený průměr fair value opcí vydaných během období a informaci o tom, jak byla tato fair value stanovena, a to včetně popisu modelu pro ocenění opcí a vstupních parametrů tohoto modelu (čítaje v to například vážený průměr cen akcií, realizačních cen, očekávanou volatilitu, dobu života, očekávané dividendy, bezrizikovou úrokovou míru a všechny další důležité vstupní parametry tohoto modelu). Zveřejní se i metody a použité předpoklady při kalkulaci s očekáváním brzké realizace opce. Zveřejní se, jak byla určena očekávaná volatilita, včetně vysvětlení, v jakém rozsahu byla v predikci budoucí volatilita zahrnuta volatilita minulých období, zdali a jak byly do kalkulace fair

value zahrnuty další faktory a specifika opcí, jako například tržní podmínky.

- (5) Pro další nástroje vlastního kapitálu vydané během období (tj. další nástroje mimo opcí) společnost zveřejní počet a vážený průměr fair value těchto nástrojů vlastního kapitálu k okamžiku ocenění a informaci o tom, jak byla tato fair value stanovena. Jestliže není fair value stanovena na základě porovnání s aktivním trhem, je třeba zveřejnit způsob, jak byla stanovena, zdali a jak byly při oceňování do fair value zahrnuty očekávané dividendy, zdali a jak byly při oceňování do fair value zahrnuty další specifické rysy těchto nástrojů vlastního kapitálu.
- (6) V případě smluv o platbách alokovaných ve vlastním kapitálu, které byly v průběhu období změněny, společnost zveřejní objasnění těchto změn, dodatečnou fair value v důsledku těchto změn, informaci o tom, jak byla tato dodatečná fair value stanovena.
- (7) Pokud společnost ocenila zboží a služby dodané během období přímou metodou, má způsob tohoto stanovení fair value zveřejnit, tj. například že fair value byla stanovena jako tržní cena tohoto zboží nebo služeb. Pokud společnost nemohla uplatnit předpoklad, že při platbě akciemi za dodávky zboží a služeb je vždy možno toto dodané zboží a služby ocenit přímou metodou, nejčastěji pomocí tržní ceny, má tento fakt zveřejnit a vysvětlit, proč to nebylo možné.
- (8) Dále společnost zveřejní celkový objem plateb akciemi, jejichž protihodnota nespĺňuje definici aktiva a která tudíž byla okamžitě vykázána jako náklad, přičemž se samostatně zveřejní, jaká část celkových nákladů připadá na transakce, které jsou v účetnictví vedeny jako platby alokované ve vlastním kapitálu.
- (9) V kategorii závazků vzniklých díky platbám akciemi společnost zveřejní celkový objem ke konci období a celkovou vnitřní hodnotu (intrinsic value) ke konci období těchto závazků, ke kterým se právo druhé strany na vypořádání penězi nebo jinými aktivy stalo během období zaručeným.

Pokud by informace, které tento standard vyžaduje zveřejnit, nestačily k naplnění principů **1.**, **2.** a **3.** (konkretizované v bodech (1) až (9)), společnost zveřejní dodatečné informace tak, aby zmíněné principy byly splněny.

Ing. Mgr. Michal R. Černý

Literatura

- (1) International Financial Reporting Standards (IFRSSM). International Accounting Standards Committee Foundation, London 2004
- (2) Krupová L. – Vašek L. – Černý M. R.: IAS/IFRS: Mezinárodní účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Principy, metodologie, interpretace. VOX, Praha 2005
- (3) Krupová L. – Mládek R. a kol.: IAS v příkladech III. VOX, Praha 2003
- (4) Wilmott, P.: Paul Wilmott Introduces Quantitative Finance. John Wiley & Sons, New York 2004
- (5) Mládek, R.: Světové účetnictví – IFRS a US GAAP. Linde, Praha 2005

Corporate governance v ČR

Společnost KPMG zveřejnila koncem dubna výsledky průzkumu „Corporate governance v České republice 2004/2005“, který byl proveden ve spolupráci s Fondem národního majetku, Ministerstvem průmyslu a obchodu a Institutem členů správních orgánů.

Průzkum KPMG probíhal na základě dotazníku, adresovaného předšedům představenstev a dozorčích rad. Obsahoval celkem 66 otázek rozdělených do tří sekcí:

- Corporate governance (základní informace o nastavení systému)
- Komunikace (reportování představenstvu a dozorčí radě, informační potřeby těchto orgánů)
- Doplňující informace o vlastnických poměrech ve společnosti a jejím sektorovém zařazení

Vzorek pro výzkum byl vybrán z 500 největších českých společností. Ke dni uzávěrky došlo 242 vyplněných dotazníků. Celkem odpovědělo 76 členů dozorčích rad a 166 členů představenstev.

Z výsledků vyplynulo, že české společnosti většinou bez problémů dodržují zákonná nařízení. Ve vyspělých ekonomikách je ale obvyklé, že korporace (zvláště ty, které usilují o získání kapitálu na veřejných trzích) jdou nad rámec zákonných povinností a dodržují mnohem přísnější pravidla. Ta většinou vycházejí z určitých zvyklostí nebo doporučení ze strany různých sdružení akcionářů, institucí kapitálových trhů atd.

„Firmy se chovají tak, jak jim to nařizuje zákon. Problém je v tom, že čeští akcionáři a instituce nejsou tak důslední, jako ve vyspělých ekonomikách a spokojí se s tím,“ uvedl Stanislav Červeňan, partner KPMG Česká republika. „Je například zcela nestandardní, aby představenstva řešila otázky vnitřního auditu, který by měl fakticky kontrolovat chod firmy a tedy také jejich činnost. Pokud akcionáři po dozorčích radách nevyžadují důslednější kontrolu společnosti, připravují se o zásadní pravomoc.“

Čeští akcionáři by měli od společností vyžadovat vyšší standardy corporate governance, tedy nastat-

vování a dodržování zásad správy korporací. Jde například o nároky na kvalifikaci a nezávislost členů představenstev a dozorčích rad, jejich odměňování, interní audit, který kontroluje průhlednost dění ve firmě atd.

Na tom se shodli i účastníci pracovní snídaně pro novináře, kterou uspořádala KPMG v pražském hotelu Paříž. Se zástupci médií zde diskutovali partneři KPMG František Dostálek, Pavel Závitkovský a Stanislav Červeňan, předseda prezidia Fondu národního majetku Jan Juchelka, předseda dozorčí rady Škoda Auto Vratislav Kulhánek, výkonná ředitelka Českého institutu členů správních orgánů a další.

Výzkum dospěl k závěrům, které lze stručně shrnout do následujících bodů:

- Většina dotázaných společností má pravidla corporate governance nastavena pouze do té míry, aby vyhověla základním zákonným požadavkům.
- Na členy statutárních a dozorčích orgánů nejsou kladeny specifické kvalifikační požadavky. Jediným požadavkem bývá absence konfliktu zájmů.
- Společnosti většinou obsazují orgány pouze zákonným minimem členů. Typické představenstvo má pouze tři členy, kteří jsou zároveň členy managementu společnosti a žádný není nezávislý. Typická dozorčí rada je opět jen tříčlenná.
- Představenstvo se zpravidla schází jednou měsíčně, pouze polovina

dozorčích rad se schází častěji než čtyřikrát do roka.

- Pravidla pro odměňování členů orgánů nebývají jasně definována a záleží jen na valné hromadě.
- Společnosti obecně věnují jen malou pozornost řízení rizik.
- Otázky spojené s auditem většinou řeší představenstvo, což redukuje dozorčí funkci dozorčí rady.
- V otázkách interního auditu bývají orgány často pasivní.
- Orgány bývají zapojeny do přípravy strategie, ne už však tolik do přípravy plánů.
- Průzkum ukázal, že členové představenstev dozorčích rad jsou obecně spokojeni s informacemi, které jim jsou předkládány.
- Pozitivní je zjištění, že řada společností využívá moderních metod řízení.

Pro doplnění: Pojem corporate governance se ve vyspělém světě vžil pro pravidla správy korporací, upravující například složení jejich orgánů z hlediska závislosti členů, pravidla pro hlasování na valných hromadách, sdílení informací, monitoring a audit ve společnosti apod. Někde se upravují i pravidla tzv. zájmových skupin, jako jsou zaměstnanci či orgány místní samosprávy. Pravidla pro corporate governance jsou dána zákony a nařízeními či kodexy burz a regulátorů veřejných trhů. V některých zemích existují i výbory pro corporate governance a využívají se tzv. principy Best Practice.

Jaromír Dočkal



Z výsledků průzkumu Corporate Governance v ČR 2004/2005

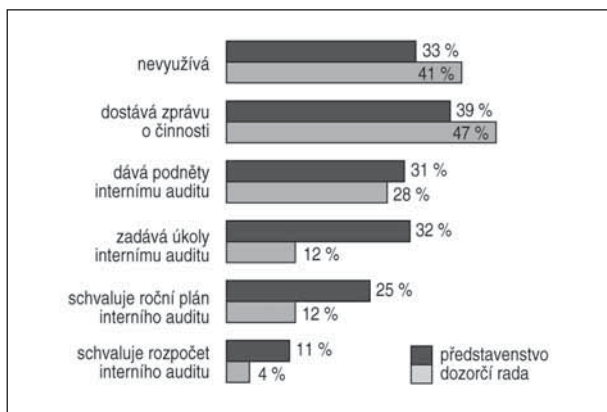
Interní audit

Interní audit má potenciál stát se jednou z nejdůležitějších služeb poskytovaných správním a dozorčím orgánům a přinášejících přidanou hodnotu. Pokud je funkce interního auditu - nebo jeho ekvivalentu, je-li například výkonem funkce interního auditu pověřena třetí osoba - využívána objektivně a odpovídajícím způsobem, pak může interní audit poskytnout představenstvu ujištění, které vyžaduje.

Institut interních auditorů definuje, že primární úlohou interního auditu je poskytnout vrcholovému managementu, představenstvu, členům dozorčí rady resp. výboru pro audit přiměřené ujištění o tom, že vnitřní kontrolní rámec řízení rizik společnosti je přiměřený a efektivní. V druhé řadě je pak rolí interního auditu posílit a zkvalitnit systém řízení rizik a vnitřní kontroly prostřednictvím vyhlášení interních pravidel best practice. Efektivní interní audit pak funguje jako „obhájce změn“.

Interní audit jako poměrně efektivní nástroj, jehož význam poslední dobou roste, zatím ještě nenašel v organizaci společnosti jednoznačně stabilní místo. Zajímali jsme se proto o jeho postavení v dotazovaných společnostech - jak o zařazení, tak o plnění úkoly a poskytované informace.

Využívá orgán, jehož jste členem, služeb interního auditu?



Ukázalo se, že významnější roli při úkolování interního auditu hraje představenstvo. Na druhou stranu, u 36 % respondentů nevyužívá představenstvo služeb interního auditu vůbec.

Překvapivá je poměrně nízká míra využití interního auditu ze strany dozorčí rady, s ohledem na best practice i na vlastní kontrolní povahu tohoto orgánu. U 41 % respondentů dozorčí rada nevyužívá služeb interního auditu vůbec.

S mírou odpovědnosti a zapojením do interního auditu je většina respondentů spokojena (59 % - 63 %), vyšší míru zapojení by požadovala spíše dozorčí rada.

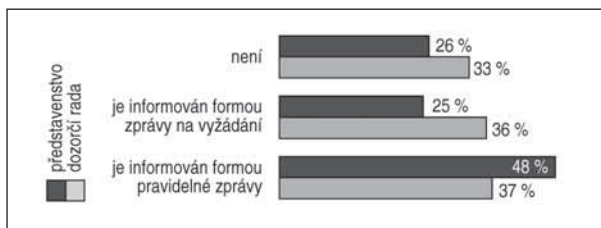
Skutečnost, že 30 % respondentů není informováno o činnosti interního auditu, lze dát do spojitosti s existencí stejně velké skupiny respondentů, která služeb interního auditu nijak nevyužívá ani ho přímo nekontroluje. Většina členů představenstev i dozorčích rad je však o činnosti interního auditu nějakým způsobem informována, nejčastěji formou pravidelné zprávy.

Dvě třetiny respondentů považují přísun informací z oblasti interního auditu za odpovídající, přibližně třetina by uvítala informaci více.

Můžeme tedy konstatovat, že u sledovaných společností s interním auditem komunikuje častěji představenstvo než dozorčí rada, která obvykle dostává pouze zprávu o činnosti. Pro společnosti působící v České republice se jako charakteristický jeví model, kdy dozorčí rada zadává podněty internímu audi-

tu a konkrétnější podobu těmto podnětům pak dává představenstvo nebo vrcholové vedení společnosti.

Je orgán, jehož jste členem, informován o činnosti interního auditu?



Externí audit

Audit účetní závěrky je aktivitou směřující ke stvrzení věrohodnosti informací poskytovaných akcionářům. Ve většině zemí EU je proto právo volby externího auditora vyhrazeno spíše akcionářům než výkonnému vedení. Tato role bývá nezřídka delegována právě na výbor pro audit. Výbor pro audit provádí dohled nad fungováním interního a externího auditu.

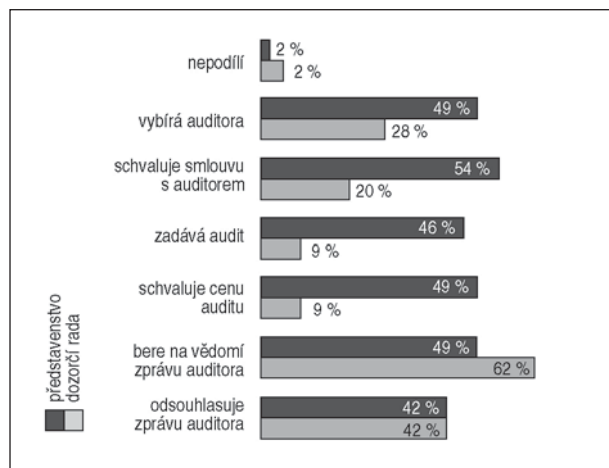
Dle našeho názoru by každý výbor pro audit měl zodpovídat za tyto tři důležité oblasti:

- zkoumání postupů týkajících se rizik a kontroly společnosti;
- dohled nad finančním výkaznictvím;
- vyhodnocování procesu interního a externího auditu.

Řada kodexů hovoří o potřebě zajištění integrity finančních výkazů, o potřebě kvalitního nezávislého auditu a o nutnosti aplikovat účetní standardy. Audit je nástrojem pro ujištění orgánů společnosti, že účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně zobrazuje aktiva, závazky, vlastní kapitál a finanční situaci společnosti a výsledek hospodaření v souladu s příslušnými zákony a předpisy, což jsou ve většině případů úkoly v odpovědnosti dozorčí rady.

Kodex KCP přejímá doporučení Světové banky a Federace evropských účetních expertů a jednoznačně doporučuje vytvoření výboru pro audit v případě všech kótovaných společností. Výbor by měl být sestaven z neexekutivních členů představenstva nebo v případě dvouúrovňového modelu správy společnosti z členů dozorčí rady. Za výběr a návrh externího auditora společnosti by měl zodpovídat tento výbor. Vlastní rozhodnutí by pak mělo podléhat schválení valnou hromadou.

Podílí se orgán, jehož jste členem, na procesu auditu účetní závěrky?

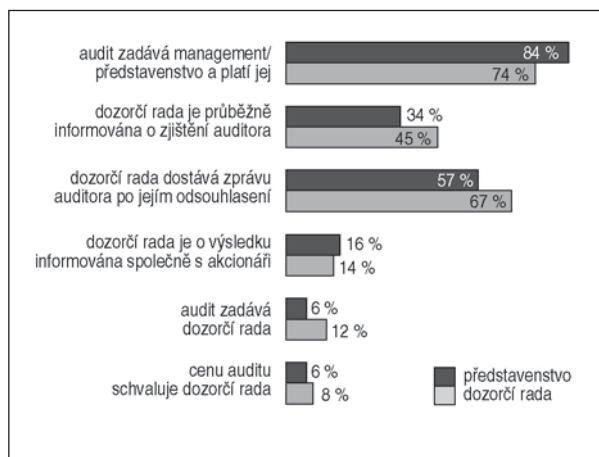


V České republice si hlavní podíl na činnostech souvisejících s auditem uchovává představenstvo, zatímco dozorčí rada ve valné většině případů zprávu auditora pouze bere na vědomí. V této oblasti proto očekáváme významný posun směrem ke zvýšení angažovanosti dozorčí rady. Především očekáváme zvýšení podílu společností, které zavedou výbor pro audit.

Rovněž se potvrzuje fakt, že v České republice stále převažuje tradiční přístup, kdy je ve třech čtvrtinách případů zajištění auditu považováno za záležitost vedení společnosti. Model, v němž audit zadává jako zástupce akcionářů přímo dozorčí rada se nachází na druhém konci spektra. Tento model, který by byl výrazně více v souladu s best practice si vybraly společnosti pouhých 12% respondentů.

O určitém tradicionalismu svědčí i fakt, že se svou úlohou je naprostá většina respondentů spokojena (93% zástupců představenstva, 82% zástupců dozorčích rad). Větší roli by si přálo hrát 16% zástupců dozorčích rad, což však není možné označit jako významný posun ve vnímání.

Dozorčí rada v některých zemích zadává zpracování auditu účetní závěrky a také ho platí. Jak tomu je ve vaší společnosti?



co najdete v e-příloze Auditor č. 5/2005

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

ze zahraničí

Novinky z FEE

Na diskusní dokumenty FEE zabývající se problematikou sestavení účetní závěrky emitentem cenného papíru a ověřování informací obsažených v prospektu emitenta cenného papíru upozorňuje příspěvek v e-příloze č. 5/2005 i s odkazem na internetové stránky, kde tyto materiály lze nalézt.

zaujalo nás

Prováděcí vyhláška zákona o finanční kontrole

Co nového přinesla vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), na to se zaměřuje převzatý příspěvek v e-příloze, kterou najdete na www.kacr.cz v uzavřené části pro auditory.

Obce a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu

Vstup České republiky do EU přinesl velké změny v českém zákoně o DPH. Jedna z nejdůležitějších se týká otázky, která podstatně ovlivňuje i situaci obcí - jak správně provést odpočet DPH na vstupu. Základní pravidlo pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu stanoví, že nárok vzniká, pokud přijaté zdanitelné plnění slouží pro uskutečnění ekonomické činnosti. Toto pravidlo je pak dále modifikováno pro situace, kdy má plátce daně plný nárok na odpočet, kdy má jen nárok částečný a kdy nárok není žádný. Tyto tři základní situace jsou v zákoně podrobně rozepsány.

Basel II a problémy implementace

Nedořešenými otázkami implementace nového konceptu kapitálové přiměřenosti bank Basel II se zabývá článek, který přetiskujeme z časopisu Bankovníctví v e-příloze.

zaznamenali jsme

Kontrola hospodaření podle nových zásad

Krajským úřadům loni přibyla nová povinnost: dohled nad hospodařením obcí. Podle dosavadních zkušeností, byť zatím krátkých, se nezdá, že by tím vznikaly zásadní problémy. Nový zákon zachovává možnost, aby obce nechaly přezkoumat své hospodaření auditorem. Evropské komisi (EK) se tato praxe sice moc nelíbí (auditor je placený tím, kdo si kontrolu objedná, hrozí proto nebezpečí, že nebude zcela objektivní), ale toleruje ji. Důvody, proč možnost volby auditora zůstává i v novém zákoně, jsou tytéž, jimiž je zdůvodnila česká strana EK: Jde o určitý prvek demokracie a procento obcí, které nechávají kontrolovat své hospodaření tímto způsobem, je velmi nízké. Navíc je žádoucí v určitých případech vzít v úvahu i ekonomickou stránku. Obce totiž občas potřebují audit i pro jiné účely, například při podávání žádosti o půjčku v bance. Je proto logické, když zároveň využijí služeb auditora k přezkoumání hospodaření. Článek v celém znění je e-příloze č. 5/2005.

Auditora by měl ob rok střídat krajský úřad

Zastupitelstvo kraje Vysočina letos schválilo zásady pro poskytování dotací obcím a dobrovolným svazkům obcí na úhradu nákladů účtovaných auditorem za provedení přezkoumání hospodaření. K poskytnutí možnosti požádat o příspěvek až do výše 5000 Kč v každém kalendářním roce zastupitele vedla snaha podpořit využívání služeb auditorů nebo auditorských společností v rámci rozhodování o tom, zda si nechat přezkoumat své hospodaření krajským úřadem zdarma nebo zadat přezkoumání auditorovi za úplatu.

Přezkoumání nejpozději do června

Na základě nového zákona číslo 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, jsou od října roku 2004 vykonávána přezkoumání hospodaření. Proces přezkoumání by měl skončit nejpozději do začátku června, aby zpráva jako nedílnou součást závěrečného účtu mohly projednat zastupitelstva obcí nebo orgány DSO v zákonem stanoveném termínu do 30. června.

Auditoři versus finanční ředitelé: vyhrávají auditoři

Hlava číslo 10A zákona Securities Exchange Act of 1934 (SEA1934) se původně vztahovala jen na americké veřejně obchodovatelné společnosti. V dnešní praxi a s podporou Sarbanes-Oxley (SOX) však může pěkně zabýbat životem finančních ředitelů i v České republice. Nejedna americký finanční ředitel už přišel díky auditorovi o práci.

Hlava číslo 10A zákona SEA1934 požaduje, aby se audit zabýval nejen schopností společnosti pokračovat ve svém podnikání a stavem či vypovídací schopností účetnictví, ale navíc i kontrolními mechanismy podniku. Audit musí obsahovat kromě zkoumání účetnictví i metody a postupy k odhalení protiprávních činů i k odkrytí transakcí se spřízněnými subjekty, které by mohly přímo a významně ovlivnit účetní výkazy.

Tyto povinnosti jsou sice zakotveny v zákoně SEA1934 už od roku 1995, ale na hmatatelném významu nabývají až dnes, v souladu s hlavou 404 zákona Sarbanes-Oxley z roku 2002, který ukládá auditorům povinnost vyjadřovat se kromě účetní závěrky navíc ke kvalitě a přesnosti interních kontrolních systémů a procedur klientů.

Novinkou, která se začíná dnes projevat v reálném životě auditu, jsou informační povinnosti auditora. V případě, že auditor objeví nebo je jinak uvědoměn o existenci protiprávního jednání na straně klienta, musí o tom bez zbytečného odkladu informovat management společnosti a auditní revizní výbor. Na managementu společnosti pak je, aby zjednal nápravu. Pokud je předmětné protiprávní jednání významné a vedlo by k ovlivnění finančních výkazů a management společnosti není schopen nebo ochoten sjednat včasnou a odpovídající nápravu, zákonnou povinností auditora je podat zprávu dozorčí radě. Ta pak musí o situaci informovat zástupce Securities Exchange Commission (SEC), a to písemnou formou ve lhůtě do konce následujícího pracovního dne. Podání je možné učinit faxem, osobním doručením

nebo i jinými prostředky. Dozorčí rada pak musí rovněž poskytnout auditorovi kopii svého podání k SEC.

Pokud auditor neobdrží od dozorčí rady kopii jejího podání k SEC před uplynutím konce uvedené jednodenní lhůty, má sám povinnost SEC o svých závěrech informovat. Kromě toho je auditorovi poskytnuta v zákoně opora ve smyslu možnosti odstoupení od auditní zakázky a navíc i v podobě vyloučení osobní trestní odpovědnosti auditora spojené s informováním SEC o interních záležitostech klienta. Nutno dodat, že rezignace z auditního projektu nezprošťuje auditora od zde uvedené informační povinnosti. Za zmínku stojí i fakt, že všechna podání jsou v tomto případě - na rozdíl od většiny ostatních dokumentů posílaných do SEC - neveřejná a vyjmuta z působnosti zákona o svobodnému přístupu k informacím (Freedom of Information Act 2000).

Tato právní úprava a s tím spojená rostoucí moc auditorů se stala osudná nejednomu finančnímu řediteli. Auditorské a účetní firmy jsou čím dál tím vybíravější, pokud jde o to, koho budou auditovat a s kým rozváží nebo neobnoví smlouvu kvůli přílišné náročnosti nebo rizikovitosti zakázky. Podle studie zveřejněné společností Audit Analytics auditoři z Velké čtyřky předčasně ukončili v roce 2004 kontrakt u zhruba 210 amerických klientů, což je třikrát více než v roce 2001.

Ukázkovým příkladem je chicagský výrobce elektroniky, firma Molex. Finanční ředitel Joseph King neposkytl auditorovi podstatné informace, které vedly ke zkeslení vykazovaného výsledku hospodaření. Když auditor Deloitte & Touche požadoval, aby King byl ze své funkce odvolán, dozorčí rada podniku stála za ním. Deloitte přišli v sobotu 13. listopadu 2004 s něčím nečekaným, a to s vypovězením zakázky. Vypovězení auditní smlouvy a zároveň detailní report podaný SEC ve svém důsledku zapříčinil, že žádný auditor nebyl ochoten s firmou uzavřít novou

smlouvu, dokud byl King ve funkci. Po čtyřech týdnech dozorčí rada odvolala Kinga z funkce a jmenovala nového finančního ředitele, pro kterého se navíc zavázala zajistit odborné školení. King byl odvolán nejen z pozice finančního ředitele, ale ze všech vrcholových funkcí. Společnost ujistila veřejnost, že King nebude znovu zvolen do jakékoliv pozice mající vliv na účetnictví, výkaznictví a interní kontrolní systémy Molexu.

Zatím lze těžko předpokládat, že by američtí auditoři vyvolali masové „úpadky“ českých finančních ředitelů. Přesto znatelné tlaky nebo možné scénáře existují. Například zahraniční společnosti s aktivy převyšujícími 10 milionů dolarů, které mají minimálně 500 veřejně obchodovatelných akcií (příčemž alespoň 300 z nich je ve vlastnictví amerických akcionářů), mají podle zákona povinnost registrace u SEC - pokud se na ně nevztahuje výjimka. Se zdokonalováním globálního finančního trhu může tento případ nastat velice snadno. Například společností Air France, Henkel nebo z českých Komerční banka a Česká spořitelna legislativě SEA1934 a SOX už podléhají. Registrovat u SEC se naštěstí díky výjimkám ze zákona nemusí. Americká legislativa v České republice samozřejmě vymahatelná není. Na druhou stranu je třeba uvažovat i dlouhodobě a v duchu „public relations“. Neochota nebo „neposlušnost“ zmíněných firem by mohla mít za následek znemožnění případného budoucího přístupu na americký kapitálový trh nebo alespoň výstražný vykřičník před očima amerických investorů.

Mnohem citelnější tlak amerických auditorů však pocítí čeští finanční ředitelé díky akvizicím podniků, tedy vzniku českých korporací s americkými vlastníky nebo spoluvlastníky. Příkladem je Career Education Corporation (CEC), americká společnost působící v oblasti komerčního vzdělávání. CEC vlastní 81 škol a univerzit z nichž část se nachází v Americe a část v Evropě. V důsledku Sarbanes-Oxley tým auditorů s ústředím

poblíž Chicaga pravidelně navštěvuje neamerické pobočky, aby zajistili soulad neamerických poboček s požadavky amerického práva na americké auditory. Firem na českém území, ke kterým občas zavítá auditor z amerického ústředí, pomalu přibývá.

Hlava 10A ve spojení se Sarbanes-Oxley je mocná zbraň v rukách SEC i v rukách auditorů a jak se zdá, její možnosti a působnost začínají přesahovat hranice spojených států. Místo toho začíná nepřímo působit na celou národní ekonomiku USA, tedy i na subjekty fyzicky mimo území USA ale ve vlastnictví amerických korporací. Finančním ředitelům tak nezbývá než rada na závěr: „Pozor na auditory, nespoupracoovat se nemusí vyplatit.“

Ing. Vladimír Jech, MBA
(autor je studentem doktorandského studia na Vysoké škole ekonomické v Praze a zaměstnancem Hewitt Associates v Chicagu)

Zdroje:

- Originální znění zákona SEA1934, Securities Exchange Act of 1934 as Amended, Aspen Publishers, New York, vydání 15. listopad 2004.
- Prováděcí vyhláška SEC k hlavě 10A zákona SEC1934, Reports Under Section 10, General Rules and Regulations Promulgated Under the Securities Exchange Act of 1934, Securities Lawyer's Deskbook, University of Cincinnati College of Law, c2004, <http://www.law.uc.edu/CCL/34ActRls/reg10A-1.html>.
- Hecht Ch.: SEC Central: The SEC's New Weapon: Section 10A. SmartPros Ltd, Hawthorne, New York, červenec 2002, <http://accounting.smartpros.com/x34666.xml>.
- Krantz M.: More finance chiefs are dropping out. USA TODAY, příloha Money, 23. březen 2005, http://www.usatoday.com/money/companies/management/2005-03-23-cfo-usat_x.htm.
- Kirk W: Sarbanes-Oxley Issues for Foreign Private Issuers Considering Listing in or Accessing Public Capital Markets in the United States. Thelen Reid & Priest LLP Attorneys at Law, New York, 2003.
- Prováděcí vyhláška SEC k hlavě 405 zákona SEC1933, Rule 405 – Definitions

of Terms, General Rules and Regulations Promulgated Under the Securities Act of 1933, Securities Lawyer's Deskbook, University of Cincinnati College of Law, c2004, <http://www.law.uc.edu/CCL/33ActRls/rule405.html>.

- List of Foreign Issuers That Have Submitted Information Under the Exemption Relating to Certain Foreign Securities. Securities Exchange Commission, Release No. 34-49846; International Series Release No. 1277, 10. červen 2004, <http://www.sec.gov/rules/other/34-49846.htm>.
- Lefort N.: Molex Delays Filing of Quarterly Report – Appoints Acting Chief Financial Officer. Tisková zpráva, Molex, Lisle, Illinois, 11. listopad 2004, <http://www.molex.com>.
- Lefort N.: Molex Files Fiscal First Quarter Report with SEC – Announces Resignation of Independent Auditors. Tisková zpráva, Molex, Lisle, Illinois, 15. listopad 2004, <http://www.molex.com>.
- Lefort N.: Molex Announces Engagement of Ernst & Young LLP as Independent Auditor – Appoints new Chief Executive Officer and Announces CEO Succession Plan. Tisková zpráva, Molex, Lisle, Illinois, 9. prosinec 2004, <http://www.molex.com>.

Příručka IFAC – mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS 2005

Mezinárodní federace účetních (IFAC) vydala příručku mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor „2005 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements“, ročník 2005. Příručka obsahuje všechny mezinárodní standardy veřejného sektoru (IPSAS) vydané k 31. prosinci 2004, aktualizovaný výkladový slovník, přehled studií a dalších

vydaných materiálů a vybranou bibliografii účetnictví a auditu veřejného sektoru.

Nová příručka je k dispozici online na internetových stránkách IFAC, kde si ji lze volně stáhnout (ve formátu PDF) na adrese www.ifac.org/Store. Odkaz na webovou stránku IFAC najdete také na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Důležité odkazy.

Letošní příručka obsahuje dva nové standardy. Jedním z nich je standard IPSAS pro účtování na peněžní bázi (the Cash Basis IPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting). Druhý je IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv“ (Impairment of Non-Cash-Generating Assets), který je platný pro účetní závěrky týkající se účetních období se začátkem po 1. lednu 2006.

Příručka obsahuje také etický kodex IFAC, jenž se vztahuje na všechny účetní včetně těch, kteří působí ve veřejném sektoru.

-av-

zaznamenali jsme

Evropa žádá zavedení veřejného dohledu

„Přišel čas, aby auditorská profese přestala být černou skříňkou,“ říká v rozhovoru pro týdeník Ekonom Petr Kříž ze společnosti PricewaterhouseCoopers.

• **Proč jste skončil ve funkci prezidenta Komory auditorů?**

Uplynulo mi tříleté funkční období. Podle zákona je přípustné ještě jedno opakování, ale pomínu-li osobní důvody, je důležité, aby se lidé střídali.

• **Existují v rámci komory nějaké názorové frakce? Třeba v USA je to běžné. Myslíte si, že názorové stře-**

ty prospívají činnosti profesní organizace?

V situaci, kdy existují odlišné názory a existují i skupiny, které jsou ochotny se při jejich prosazování angažovat, je to užitečné. Ale za dobu, co jsem působil v radě naší komory, nezaznamenal jsem, že by ně-

jaké ustálené organizované skupiny jednaly či hlasovaly stejným způsobem. Pokud probíhaly diskuse v sedmnáctičlenné radě, kterou jsem řídil, tak velice věcným způsobem. Ne na úrovni nějakých triček, znaků nebo hesel.

• **Co soudíte o úrovni dodržování pravidel fair play?**

Když budou všichni eticky rozhodovat, úloha auditorů se omezí na odborné poradenství. Ale v tak ideálním světě nežijeme. V situaci, kdy managementy mají nastavena odměňovací pravidla v závislosti na hospodářských výsledcích, často velmi krátkodobých, musí auditor ověřovat, jestli to, co management prezentuje veřejnosti, skutečně odpovídá realitě.

• **Nežijeme v ideálním světě, jakými konkrétními opatřeními si je vynutíme?**

Diskutuje se o corporate governance, o povinných výborech pro audit zřízených u dozorčích rad nebo z nevykonných členů správních rad. Diskutuje se také o zakotvení vnitřního auditu, protože je stále hodně velkých společností, kde vnitřní audit neexistuje.

• **Co je v Česku největším problémem? Je to zkrášlování výsledků hospodaření jako ve Spojených státech?**

Se snahou zvyšovat výnosy jsem se u nás ani moc nesetkal. Tady jde spíš o náklady, v devadesátých letech to bylo zacházení s rizikem. Mám na mysli tvorbu opravných položek a rezerv, aby odrážely skutečně všechna rizika, kterým jsou společnosti či banky vystaveny. Dnes už je ale situace lepší a nemyslím si, že existují vnitřní tlaky, které by směřovaly k úmyslnému zatajování. Popsat celou realitu účetními pravidly je ale nesmírně složité. A odborníci vždy dokážou najít spoustu uliček pro některá nedorušená pravidla. To je třeba případ konsolidace. Kdy konsolidovat a kdy ne? Nebo u výnosů: spíš než o nějaké čarování s nimi jde o odborné problémy. Když třeba prodávám předplacené telefonní karty: mám výnos účtovat hned, když je prodám, nebo spíš až budou použity? A takových situací, které v důsledku ovlivňují zisk, je celá řada.

• **Americký zákon Sarbanes-Oxley je hlavně bičem na podvodné nafukování výsledků. A když říkáte, že**

v Česku tento problém není, tak žádnou obdobu SOX nepotřebujeme.

Myslím, že po vydání SOX a jeho aplikaci byla naprostá většina účetních problémů vyřešena. Americká legislativa dokázala důrazně a rychle odpovědět na vzniklou situaci. Musela - vždyť šlo o zásadní ekonomický a společenský problém, protože Američané jsou národem akcionářů. Zákon pomohl při vytvoření kvalitnějšího kontrolního systému ve firmách a při vybudování kvalitnějšího odměňování managementu. Ale v Evropě jsou podmínky jiné. A Evropa nemíní vzít SOX a překopírovat ho.

• **Zákon SOX se týká i evropských firem, pokud jsou obchodovány na amerických trzích nebo pokud představují významnou součást tam obchodovaných koncernů. Jak se díváte na sekci 404 tohoto zákona, která předepisuje zavést ve firmě vnitřní kontrolní systém a povinnost tento systém auditovat?**

Kvalitní vnitřní kontrolní systém skutečně zamezí řadě problémů. Na druhou stranu je zřejmé, že žádný kontrolní systém nemůže odolat soustředěnému komplotu vrcholového managementu a dalších. Jinak, jde o nejobtížnější a nejnákladnější část zákona SOX pro firmy. I proto došlo k odkladu pro aplikaci sekce 404 pro malé americké kotované společnosti a pro zahraniční společnosti. A jestli podobné nároky na vnitřní kontrolní systémy v podnicích dorazí i do Evropy? V takovém rozsahu ne, aspoň v dohledné době. Nicméně i tady se o zesílení požadavků na vnitřní kontrolní systém diskutuje. Zkušenost z USA ukazuje, že podrobný pohled na vnitřní kontrolní systém odhalí v řadě firem závažné nedostatky. Ani Evropa na tom v tomto ohledu není lépe. Proto by určité zlepšení kontrolních systémů zejména kotovaných firem nebylo na škodu.

• **Není chyba, že v Unii není obdoba komplexního řešení typu SOX?**

To je otázka celkové koncepce evropského právního systému. Ono koneckonců záleží jen na tom, zda jednotlivá právní ustanovení, bez ohledu na to, jakým způsobem jsou do právního systému rozložena, vytvoří koherentní a efektivní celek, který vede k žádoucímu chování subjektů. Jinak normy, které nyní vznikají, by

měly vydržet deset, patnáct let. Nejsm tak naivní, abych si myslel, že během té doby bude všechno zakonzervované a nic dalšího se nestane. Bezesporu bude systém spolehlivější a transparentnější. Bude ale více regulován v porovnání se současností. Z liberálního pohledu na podnikatelskou činnost je to jistě problémové a osobně jsem velice potěšen prohlášením komisaře pro vnitřní obchod, že nejde o více regulace, ale o lepší regulaci. Zatím ale těch regulací je i na můj vkus příliš.

• **Co soudíte o veřejném dohledu nad fungováním auditu?**

Měl by zahrnovat částečně i dohled nad tvorbou vnitřních norem, ale především nad dozorem a sankcionováním auditorů. Auditři, účetní, stejně jako například advokáti, historicky vždy fungovali na principu samoregulace. Například kárná komise Komory auditorů je volena sněmem komory. Neauditři do tohoto systému s výjimkou podání stížnosti nemají příležitost zasáhnout, ani vhlédnout. Jedinou osobou, která má oprávnění jednak iniciovat kárné řízení a jednak stát se jeho součástí, je ministr financí.

• **Výsledkem tohoto systému bylo v uplynulých dvanácti letech pouhých třináct napomenutí a jedenáct pokut...**

Ano, jména firem, kterým byly uděleny pokuty, jsou zveřejňována na internetových stránkách komory.

• **Myslíte si, že informovanost veřejnosti o vaší kontrolní činnosti je dostatečná? Dožijeme se stejně podrobného reportu, jaký předložil americký Výbor dohledu nad auditem veřejných společností o hloubkové kontrole ve firmách Velké čtyřky?**

Stačí se podívat na rozpočet náš a americký. Rozpočet naší komory se pohybuje na úrovni několika milionů korun. Americká Komise pro cenné papíry má na dozorčí a kontrolní činnost přes sto milionů dolarů ročně. Kontrolní činnost lze dále prohlubovat, ale to není vše. Nejvyšší pokuta, kterou může kárná komise udělit, je milion korun. Myslím si, že by bylo žádoucí zvýšení tohoto stropu, minimálně pro audity kotovaných společností nebo audity subjektů veřejného zájmu.

• **A dělá pro to komora něco?**

Měla by vzniknout poradní komise ministra financí, která by se věno-

vala speciálně regulaci auditu. Toto fórum by mělo iniciovat buď novelu, či nový zákon o auditu, který zahrne i požadavky evropské směrnice o auditorech, až bude schválena. Pokud Evropský parlament schválí směrnici v prvním čtení na svém zasedání koncem června a Rada ministrů ji odsouhlasí, mohla by novela nabýt účinnosti v lednu nebo červenci 2007. Pokud neprojde prvním čtením, podle pesimistických odhadů to vypadá na roční zpoždění.

• Jaké novinky přinese tato směrnice?

Řeší audit v Evropě z komplexního pohledu, jde například o zavedení veřejného dohledu nad fungováním auditorské profese. Nečekám, že se veškerá dozorčí činnost přesune z auditorských komor na veřejný dohled, ale ten by měl mít možnost iniciovat dozorčí řízení či kárné řízení a pokud by nesouhlasil s výsledkem, mohl by do procesu vstoupit. Tomu však zatím brání pravidla o mlčenlivosti a o ochraně osobních údajů.

• Předpokládá směrnice evropskou supervizi nad národními kontrolními orgány nebo přímo nad auditory?

Chystaná Osmá směrnice předpokládá národní veřejný dohled nad fungováním národní auditorské profese. A Evropská komise by zajišťovala koordinaci těchto národních dohledů a fungování na nadnárodní evropské úrovni, což je důležité pro audit nadnárodních skupin. Myslím si, že opravdu nastal čas, aby čistá samoregulace profese byla doplněna veřejným dohledem. Bez toho auditorská profese ztrácí důvěru. Je to prostě černá skříňka, a to podkopává důvěru veřejnosti.

• Jednou z diskutovaných a stále neuzavřených otázek je poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům.

Etický kodex i doporučení Evropské komise k nezávislosti auditorů vymezují základní etické principy. Auditor by neměl dělat něco, co pak bude po sobě ověřovat, neměl by přijímat rozhodnutí za auditovaný subjekt, neměl by auditovaný subjekt hájit před soudy. Zároveň Komise a kodex vymezují kritické oblasti, kde by ke konfliktům mohlo docházet: implementace účetních systémů, výběr top managementu, provádění vnitřního auditu, oceňo-

vání, které se pak přenáší do účetnictví. Takové činnosti by auditor určitě dělat neměl. Existuje ale celá řada činností, kde naopak auditor, protože má komplexní informace o společnosti, může nabídnout doplňující služby. Třeba v průběhu auditu identifikuje nějaké nedostatky. A pomůže s jejich odstraněním doporučeními managementu.

• Jak je to u nás? Možná přesně tam, kde auditor může nejvíc využít svých znalostí klienta, hrozí problém.

Je to také otázka rozsahu poskytování těchto služeb. Já nemyslím, že by někde neauditorské služby násobně převyšovaly služby auditorské. Klíčový je požadavek, aby v vztazích společností s auditorem nerozhodoval management, ale orgán, který má



na starosti správu a řízení společnosti, tedy například dozorčí rada či výbor pro audit. To je orgán, který by měl mít maximum informací, aby zvážil, jestli dochází ke konfliktu zájmů. Tento orgán by měl být schopen posoudit to relativně nezávisle s vědomím všech informací, které má. A když už jsme u nezávislosti, diskutuje se hodně o povinné rotaci auditorů u společností veřejného zájmu. Po řadě analytických studií se zdá, že v zájmu kvality auditu bude požadována rotace jen odpovědného auditora, ne celé firmy.

• A co zveřejňování odměn?

Direktiva přikazuje zveřejňování odměn, a to zvláště za auditorské služby a za daňové a jiné ověřovací služby. V Česku už platí zákon o podnikání na kapitálovém trhu, který kotovaným společnostem ukládá už za rok 2004, aby zveřejnily odměny, které platí auditorovi.

• Co soudíte o míře odpovědnosti auditora? Ve Velké Británii rozhodli, že ji bude možné limitovat smlouvou.

Auditoři ve Velké Británii jsou ve složité situaci. Funguje tam totiž historický model společné a nerozdílné odpovědnosti. Když dojde ke kolapsu firmy, soud rozhodne, které subjekty se podílely na vzniku této škody, a tím dává možnost poškozeným, aby tyto určené subjekty žádali o plnou náhradu škody. Z tohoto pohledu se z auditora místo ověřovatele škody stává téměř pojišťovna. Nad každou auditorskou firmou se pak vznáší Damoklův meč, že jakýkoliv významnější subjekt by mohl způsobit zánik firmy. Evropský parlament proto projevil snahu o určité omezení, které může jít buď formou proporcionální odpovědnosti, nebo omezením fixní částkou, jako tomu je třeba v Německu a v Rakousku. Ale zase je tady problém, že u malých auditů je ta částka velmi vysoká a příliš nízká u velkých auditů. Někdy se ta částka odvozuje od výše odměny za audit. V Británii říkají, nechme to na dohodě mezi auditorem a auditovanou společností. S tím, že soud může rozhodnout, že takové ujednání bylo nepřiměřené.

• Jak se přistupuje k náhradám škod u nás?

Předpokládám, že by došlo k proporcionálnímu řešení. Ale pozor: české podniky mohou obchodovat své akcie na zahraničních burzách a mít zahraniční vlastníky. Z mezinárodních kolizních norem nevyplývá, že by automaticky byl příslušný český soud a české právo. Českému auditorovi, který audituje českou obchodní společnost, se může stát, že bude podléhat škodní odpovědnosti podle britského nebo jiného práva. I my proto máme snahu prosadit do Osmé směrnice nějaká omezení.

• Osmá směrnice také věnuje zvýšenou pozornost auditu takzvaných subjektů veřejného zájmu. Které to jsou?

Mají to být kotované společnosti, licencované banky a licencované pojišťovny. S tím, že jednotlivé státy mohou k tomuto výčtu přidat ještě další subjekty. Já bych však tuto skupinu příliš nerozšiřoval. Jedním z důvodů je, že by pak byly problémy s aplikací pravidel - například s povinnými výbory pro audit při

dozorčích radách ve veřejném sektoru. Tam je totiž úplně odlišný model corporate governance. Ale kromě subjektů zvýšeného veřejného zájmu jsou otazníky i okolo subjektů sníženého veřejného zájmu. Jsou

to podniky v konkurzu, kam podle nového zákona o auditorech auditor tři roky po vyhlášení konkurzu nesmí. To je podle mne zcela proti požadavkům na transparentnost. Vždyť mnoho podniků i po vyhlá-

šení konkurzu normálně funguje. Lepší by bylo, kdyby rozhodnutí, zda hospodaření podniku auditovat, bylo ponecháno na věřitelském výboru nebo na schůzi věřitelů.

(*Ekonom*, 5. 5. 2005)

Vlastníci auditorské firmy HZ Praha jednájí o jejím prodeji

Jedna z nejstarších českých účetních a auditorských firem je na prodej. Společnost HZ Praha, která vznikla v roce 1991, hledá nového majitele. Všichni tři současní vlastníci hodlají prodat své podíly a jednájí momentálně se zahraničním zájemcem. Vlastimil Hloužek, jeden ze zakladatelů firmy, zemřel a vyplacení pětaticetiprocentního podílu jeho manželce by mohlo společnost vážně poškodit. Proto se nakonec k prodeji připojil i další pětaticetiprocentní vlastník, kterým je Alena Zelinková, manželka náměstkyně ministra financí Ladislava Zelinky. Ten byl rovněž zakladatelem firmy a na svou ženu převedl svůj podíl, když nastupoval na svůj post na ministerstvu v roce 1999. Jméno firmy také tvoří iniciály příjmení obou zakladatelů. K nim se připojil ještě Jan Jareš, který má momentálně ve firmě třicetiprocentní podíl.

Víc škody než užitku. Ladislav Zelinka týdeníku Euro potvrdil, že vlastníci chtějí HZ Praha prodat. Uvádí však, že k prodeji je více důvodů než jenom vypořádání s vdovou po Vlastimilu Hloužkovi. „Až dříve či později skončím na ministerstvu financí, stejně se nemohu do

firmy vrátit. Víc bych jí ublížil, než pomohl,“ říká Zelinka. Je toho názoru, že především někteří takzvaní investigativní novináři by hledali za každou novou zakázkou HZ Praha jeho náměstkovské kontakty. Týdeník Euro má informaci, že zástupci vlastníků jednájí se zájemci již delší dobu. Už na počátku letošního roku byl prodej fakticky dohodnut, ale nakonec z něj sešlo vzhledem k odlišnému postoji Jana Jareše k připravovanému obchodu.

Nyní se jedná s britskou firmou, která již před delším časem v Česku operovala, ale potom odešla. Nyní hledá novou příležitost. Na trhu se objevily spekulace, že za zájmem této firmy o HZ Praha je kontroverzní podnikatel Petr Sisák. Dobře informované zdroje však tuto informaci popírají.

Přežila i malé banky. Firma HZ Praha dělá nejenom auditorské a účetní služby, ale také likviduje společnosti, nabízí služby znaleckého ústavu, poskytuje podnikové poradenství a nabízí služby v oblasti informačních technologií. Momentálně je například likvidátorem zbytkové části Agrobanky. Na počátku devadesátých let auditovala četné

nově vznikající malé české banky, které se postupem času dostávaly do potíží a krachovaly. To poněkud poškodilo pověst HZ, nicméně společnost tyto problémy překonala a nadále poskytuje služby finančním institucím i podnikům, které nepotřebují audit od někoho z velké čtyřky. Poměrně novou činností je přezkum hospodaření krajských a místních samospráv.

Možná za sto. HZ Praha je členem Pannell Kerr Forster International, což je mezinárodní společnost čítající téměř deset tisíc auditorů ve sto dvaceti zemích světa. Na žebříčku účetních firem se pravidelně toto sdružení pohybuje mezi třináctým a patnáctým místem s tržbami kolem 1,3 miliardy dolarů.

Firma dosahuje tržeb kolem sta milionů korun a je dlouhodobě stabilizovanou společností. Dobře informované zdroje uvádějí, že i prodejní cena by mohla dosáhnout zhruba této výše. Nový vlastník patrně bude chtít firmu co nejvíce zhodnotit, získat další zakázky a potom ji opět nabídnout k prodeji, nejspíše někomu z velké auditorské čtyřky.

(*Euro*, 25. 4. 2005)

AUDITOR, číslo 5, 2005, ročník XII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

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

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

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

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

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

Cena: 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 1. 6. 2005.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.