

Akční plán pro ČR v oblasti účetnictví a auditu

Patrně všichni tuto situaci důvěrně známe: „Je zapotřebí vyřešit řadu úkolů. Vytvoří se komise, která intenzivně pracuje několik týdnů, ba i měsíců, a výsledkem její práce je řada námětů a doporučení. Ta se příslušným rozhodovacím místem vezmou na vědomí a cyklus se tak uzavírá. Po čase se objeví podobné či shodné problémy a začínáme nanovo.“

Tak toto byl extrakt myšlenkových pochodů většiny účastníků schůzky svolané na Ministerstvo financí dne 12. října 2005 za účelem ustavení poradních orgánů pro rozvoj účetnictví a účetní profese. Myšlenka ustoupila nepatrně do pozadí poté, co jsme byli seznámeni se strukturou subkomisí a ukázalo se, že reálná práce nebude probíhat v plénu mnoha osob z rozmanitých institucí, ale spíše v komorním prostředí několika málo odborníků. Navíc jako základní informační a komunikační báze byla zvolena elektronická pošta umožňující efektivní výměnu názoru s minimálními nároky na čas a náklady. O tom, jakých výsledků ustavení poradního orgánu (jeho složení viz str. 10 tohoto čísla časopisu) bude dosaženo, vás budeme pokud možno pravidelně informovat.

Ze strany ministerstva financí byli úvodní schůzky účastni ing. Dana Trezziová, náměstkyně ministra financí, ing. Petr Plesnivý, ředitel odboru Účetnictví a audit, Mgr. Radek Buršík, vedoucí oddělení Audit a regulace profese. Byli jsme seznámeni s genezí projektu, tedy především se závěry Zprávy o dodržování standardů a souborů předpisů v České republice v oblasti účetnictví a auditu (**Report on the observance of standards and codes, ROSC**) ze dne 17. června 2003,

zpracované experty Světové banky a následného rozpracování této zprávy do tzv. Akčního plánu pro Českou republiku v oblasti účetnictví a auditu v návaznosti na usnesení vlády ČR ze dne 20. 10. 2004 č. 1002 ke zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu v ČR.

(Pokud se pozornému čtenáři zdá, že ve výše uvedeném textu spatřil letopočty 2003, 2004, 2005, necht' nepochybuje o kvalitě práce korektora tohoto časopisu, je tomu opravdu tak.)

Jaké je věcné zaměření Akčního plánu? Je třeba konstatovat, že pokrývá velmi široké spektrum otázek, vzděláváním počínaje a dohledem nad auditorskou profesí konče. Obsahuje celkem 32 bodů s návazností na výše uvedenou zprávu Světové banky. Pro komoru auditorů jsou dle mého názoru nejpodstatnější:

- Vymezení subjektů veřejného zájmu (public interest entities) a definování povinností, které jim budou ukládány.
- Analýza vhodného způsobu zřízení výboru pro audit a stanovení povinnosti schvalovat auditora valnou hromadou akcionářů nebo společníků.
- Analýza problematiky zřízení výboru pro veřejný dohled nad auditem a způsobu jeho financování tak, aby orgán měl pravomoci potřebné k monitorování etického jednání a dodržování ISA ze strany auditorů.
- Analýza potřebnosti a možnosti zavedení nových sankčních opatření vůči vedoucím zaměstnancům a členům statutárních orgánů obchodních společností v případě zkrslování účetních výkazů.
- Zpracování připomínek Světové banky do vnitřních předpisů



doc. Vladimír Králíček
prezident KA ČR

OBSAH

Evropský parlament odsouhlasil novou 8. směrnici o statutárním auditu <i>Jaromír Dočkal</i>	2
Co přináší 8. směrnice o statutárním auditu <i>Ing. Petr Kříž</i>	3
AKTUALITY	5
Aplikační doložky mezinárodních auditorských standardů účinné od 1. 1. 2006 <i>Ing. Zdeňka Drápalová</i>	8
Složení komise pro akční plán v oblasti účetnictví a auditu	10
VZDĚLÁVÁNÍ	11
Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004 <i>Alena Švejdrová</i>	11
NA POMOC AUDITORŮM	
Novinky v oblasti účetnictví <i>Aleš Hlavatý</i>	13
K PROBLEMATICE DANÍ	
Co přinese novela zákona o daních z příjmů?	14
ZE ZAHRANIČÍ	
Evropská federace účetních FEE vydala nové dokumenty <i>Ing. Markéta Jindřišková</i>	18
Výbor pro mezinárodní auditorské standardy IAASB vydal nové standardy a návrhy standardů <i>Ing. Markéta Jindřišková</i>	19

OKÉNKO IAS/IFRS

IAS 32 - Finanční instrumenty
RNDr. Ing. Michal Černý.... 139 - 142

e - příloha Auditor č. 9

OBSAH

- Podrobná specifikace nedostatku v činnosti českých auditorů
- K problematice cen auditu
- Přetisk rozhovoru s Jamesem Turleyem, šéfem Ernst & Young
- Auditor jako rodinný lékař (přetisk článku ing. Vrby v časopise Prosperita).

Toto číslo vyšlo **29. 11. 2005**.
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **1. 12. 2005**.

a praktické činnosti dozorčí a kárné komise KA ČR.

- Zajištění překladů ISA do češtiny a jejich implementace.
- Vytváření podmínek pro plnění požadavků na kontinuální profesní vzdělávání auditorů.

Je potěšitelné, že poslední dva body si můžeme jakožto profesní organizace „odškrtnout“ a považovat de facto za splněné, neboť rozhodnutím Rady KA ČR o implementaci ISA a IES (byť těchto nikoli v plném znění, ale transformované do vnitřních předpisů komory) došlo k plné slučitelnosti se standardy nejvyšší kvality. Jsme si však jistě vědomi i toho, že implementací mezinárodních profesních standardů a vzdělávacích standardů jsme se zavázali k jejich důkladnému sledování a následné aktualizaci v časových termínech shodných s požadavky IFAC.

Určitou pozornost budeme muset věnovat bodům č. 31 a 52 zprávy Světové banky, především pak analyzovat, zda se od roku 2003 kvalitativně změnila situace v oblasti kontroly kvality. Zpráva Světové banky totiž konstatovala, že „KA ČR zavedla

kontroly kvality auditorů a auditorských firem, ale jejich účinnost je stále diskutabilní. Dozorčí komise Komory auditorů ČR složená ze sedmi volených členů dohlíží na činnost dvou technických pracovníků komory zaměstnaných v komoře na plný úvazek. KA ČR podrobuje své členy neustálým kontrolám, jejichž cílem je vyhodnocovat, do jaké míry dodržují auditori profesní standardy. Kontroly se provádí minimálně jednou za šest let. Kontroly se obecně zaměřují na otázky formální spíše než na obsah. KA ČR nezveřejňuje písemně zpracovaný výstup z každé kontroly či série kontrol“.

Další body jsou pak v zásadě shodné s těmi, které logicky vyplývají z nové 8. směrnice o statutárním auditu.

Poradní orgán byl Ministerstvem financí vytvořen v zásadě z odborníků v té které oblasti, bez ohledu na jejich zapojení v jednotlivých institucích, profesních organizacích či v akademické sféře. Nicméně doporučení ze strany komory byla v zásadě respektována. Lze očekávat, že středem našeho zájmu by se měla stát subkomise pro audit, která je ve-

dena Mgr. Buršíkem a kde hlavním tématem bude návrh obsahu nového zákona o auditorech v návaznosti na novou směrnici EU. Komora auditorů je zde zastoupena jednak moji osobou a dále pak zástupcem KA ČR v FEE a významným odborníkem na právní regulaci auditu v Evropě ing. Křížem, bývalým prezidentem komory.

Bez podnětů auditorů a auditorských společností k výše naznačeným otázkám i k dalším oprávněným zájmům naší profese však jen obtížně dokážeme prosazovat názory, o jejichž správnosti jsme přesvědčeni my, ale nikoli nezbytně ostatní. Budu velmi rád, když se prostřednictvím úřadu na nás obrátíte se všemi podněty, o nichž se domníváte, že mají naději na prosazení, jsou reálné, zdůvodnitelné a nejsou v rozporu s vnímáním práv a povinností auditorů v Evropě. Je to i jednou z podmínek, aby v úvodu vyčtená myšlenka o neefektivnosti tvorby výborů a komisí byla naší společnou prací negována.

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

Evropský parlament odsouhlasil novou 8. směrnici o statutárním auditu

Plenární zasedání Evropského parlamentu schválilo koncem září (již v prvním čtení) novou 8. směrnici o statutárním auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, která nahrazuje původní směrnice 78/660/EEC a 83/349/EEC (8. Company Law Directive). Cílem této směrnice je obnovit spolehlivost účetních závěrek a zvýšit ochranu před skandály typu Parmalat nebo Ahold.

Jak prohlásil komisař pro vnitřní trh a služby Charlie McCreevy, nedávné skandály zvýraznily potřebu změny přístupu ke statutárnímu au-

ditu, který je pro evropské společenství velmi důležitý, a proto dochází k „modernizaci“ osmé směrnice.

„Nová směrnice mnohem lépe upravuje povinnosti statutárních auditorů, jejich nezávislost a etické zásady. Předpokládá se aplikace mezinárodních auditorských standardů a nastavují kritéria pro silnou veřejnou kontrolu auditorské profese,“ zdůraznil komisař McCreevy.

Nově formulovaná 8. směrnice by měla zvýšit nezávislost auditorů na auditovaných subjektech, ale současně umožnit lepší kontrolu jejich práce prostřednictvím „veřejného

dohledu“ složeného ze zástupců regulačních orgánů, příp. odborné veřejnosti, a zřízením výborů pro audit. Tyto výbory se budou zřizovat při správních nebo dozorčích radách kótovaných společností.

Podle slov komisaře McCreevyho by měla směrnice poskytnout pevná východiska pro efektivní a vyváženou spolupráci mezi regulátory v rámci EU a regulátory v třetích zemích, např. Public Company Audit Oversight Board (PCAOB).

K přijetí nové směrnice Evropským parlamentem se okamžitě vy-

jádril i prezident FEE David Devlin: „Auditorská a účetní profese vítá rozhodnutí Evropského parlamentu. Reformy jsou předpokladem pro vyšší kvalitu auditu a impulsem pro další harmonizaci auditorské praxe. Víťame zejména návrhy klíčových bodů, jako je aplikace mezinárodních standardů auditu, zajištění kvality auditů, výbory pro audit a nová opatření vyžadující veřejnou kontrolu profese. FEE bude společně se svými členskými organizacemi

usilovat o zajištění úspěšné implementace 8. směrnice v praxi.“

Rozhodnutí Evropského parlamentu o novele 8. směrnice potvrdil v první polovině října také ECOFIN, což je jeden z orgánů Rady EU složený z ministrů hospodářství a financí členských zemí Evropské unie. Tímto aktem končí několik měsíců trvající příprava návrhu nové „auditorské směrnice“, která se neobešla bez řady diskusí, pozměňovacích návrhů atd.

Nová podoba 8. směrnice je tedy prakticky schválena a zcela jistě se v nejbližší době dotkne i auditorů v České republice. Stručné shrnutí jejího obsahu najdete již v tomto čísle Auditora, v článku ing. Petra Kříže. Podrobněji se budeme konkrétními změnami zabývat v příštích vydáních časopisu. Lze předpokládat, že o novelizované směrnici se bude hovořit i na listopadovém sněmu.

Jaromír Dočkal

Co přináší 8. směrnice o statutárním auditu

Následující článek přináší stručný přehled o obsahu nové směrnice schválené Evropským parlamentem (viz článek Jaromíra Dočkala v tomto čísle), z něž je patrné, že rozsah působnosti této směrnice jde výrazně nad rozsah směrnice původní a pokrývá téměř celou oblast auditu. Účelem tohoto článku je shrnout a zdůraznit hlavní ustanovení směrnice, které bude nutno s účinností nejpozději do 1. ledna 2008 transponovat do českého právního řádu. Lze očekávat, že se tak stane formou nového zákona o auditorech. Z toho vyplývá, že toto téma bude pro budoucnost auditorské profese u nás klíčové a lze předpokládat, že se s ním na stránkách tohoto časopisu budeme v příštích dvou letech pravidelně setkávat. Jakmile bude k dispozici český překlad směrnice, který je v současné době v Bruselu již připravován, budeme čtenáře informovat.

8. směrnice o statutárním auditu

Směrnice Evropského parlamentu a Rady ministrů o statutárním auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a změně směrnic Rady č. 78/660/EEC a 83/349/EEC (4. a 7. směrnice)

Preambule

Preambule ve směrnicích EU jsou v podstatě důvodové zprávy, které však jsou nedílnou součástí směrnice, vysvětlují záměr zákonodárců a slouží jako pomůcka pro transponování směrnice do národního práva. V případě 8. směrnice obsahuje řadu informací, které jsou pro obsah a konečnou úpravu statutárního auditu velmi důležité.

Odst. 1-27a

I. Předmět směrnice a definice

Článek 1-2

Směrnice upravuje statutární audit účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, tj. audit vyžadovaný ze zákona. Ostatní auditorskou činnost ponechává liberalizovanou.

Tato hlava definuje mj. statutárního auditora, auditorskou společnost, síť společností, zprávu o auditu, subjekt veřejného zájmu (s možností členských zemí tuto definici rozšířit), nepraktikující osobu a klíčového partnera zodpovědného za určitý audit.

II. Schválení, průběžné vzdělávání a vzájemné uznávání

3-14

Statutární audity mohou provádět pouze statutární auditori a auditorské firmy schválení v příslušném členském státu (konec hostujících auditorů). Tato hlava stanoví kvalifikační podmínky a předměty zkoušek pro statutární auditory a podmínky pro kontinuální vzdělávání. Za auditorskou společnost musí zprávu o auditu podepisovat národní statutární auditor, nicméně většinu hlasů a míst ve statutárním orgánu auditorské společnosti musí tvořit auditori nebo auditorské společnosti registrované v kterémkoli členském státě EU.



III. Registrace 15-20

Směrnice zavádí požadavek na veřejný rejstřík auditorů dostupný elektronicky – v tomto smyslu má již naše komora značný náskok – a stanoví údaje, které budou předmětem registrace.

IV. Stavovská etika, stavovská ochrana informací a nezávislost 21-25

Tato hlava zavádí požadavek, aby členské státy zajistily, aby auditoři a auditorské společnosti podléhali stavovským etickým požadavkům, byli nezávislí a objektivní. Komise je oprávněna vydat prováděcí opatření k této části směrnice. Směrnice se zde přidržela principiálního přístupu a zdůrazňuje, že požadavky na auditory subjektů veřejného zájmu mají být přísnější.

Hlava rovněž požaduje stanovení pravidel pro zacházení s důvěrnými informacemi, tato pravidla však nesmějí bránit efektivnímu vymáhání požadavků této směrnice ani výměně informací mezi odstupujícím a nastupujícím auditorem.

V. (sloučena s hlavou IV)

VI. Auditorské standardy a zpráva auditora 26-28

Audity je nutno provádět dle Mezinárodních standardů auditu schválených Komisí. Tyto standardy budou zveřejněny v oficiálním žurnálu EU, tj. překlady schválených standardů bude zajišťovat EK. Členské státy mohou zavést dodatečné požadavky, pokud tyto vyplývají ze specifických právních požadavků vztahujících se k rozsahu auditu, o nichž členský stát musí informovat EK. Směrnice dále požaduje, aby auditor skupiny převzal plnou odpovědnost za konsolidovanou účetní závěrku a prověřil práci druhých auditorů tak, aby tuto odpovědnost mohl převzít.

VII. Zajišťování kvality 29

Všichni auditoři musí podléhat systému zajišťování kvality auditu a směrnice stanoví kritéria pro takovýto systém. Tento systém mohou zajišťovat národní profesní organizace.

VIII. Vyšetřování a sankce 30

Členské státy musí zajistit účinný systém vyšetřování a sankcí při neadekvátním výkonu statutárního auditu, včetně zveřejňování těchto sankcí. Komise byla směrnicí zavázána do konce roku 2006 předložit zprávu o odpovědnosti auditorů v členských zemích a nástrojů pro její omezení. Na základě této zprávy může Komise v odůvodněném případě navrhnout doporučení členským státům.

IX. Veřejný dohled a regulační úprava mezi členskými státy 31-34

Hlava stanoví principy fungování veřejného dohledu nad auditory, jehož většina musí být tvořena osobami mimo profesi (viz definice nepraktikující osoby). Tento dohled musí mít konečnou odpovědnost za jmenování auditorů, schvalování etických standardů, vnitřní kontrolu kvality auditorských společností a auditů, vzdělávání, zajišťování kvality, vyšetřování a disciplinární řízení.

X. Jmenování, odvolání a komunikace 35-36

Auditor musí být jmenován valnou hromadou nebo jí na roveň postaveným orgánem. Hlava stanoví, že odvolání auditora může být provedeno pouze z vážných důvodů, mezi něž nepatří rozdílné názory na účetní nebo auditorské postupy a musí být oznámeno orgánu veřejného dohledu.

XI. Zvláštní ustanovení pro statutární audit subjektů veřejného zájmu 37-41 (články 42 a 43 zrušeny)

Auditoři subjektů veřejného zájmu musí každoročně zveřejnit tzv. „transparentní zprávu“ s předepsaným obsahem včetně přehledu auditovaných subjektů veřejného zájmu. Subjekty veřejného zájmu musí, s několika výjimkami, vytvořit výbory pro audit a tato hlava stanoví jejich odpovědnost, která zahrnuje též doporučení na jmenování auditora. Auditor subjektu veřejného zájmu musí každoročně písemně potvrdit svou nezávislost výboru pro audit a předložit mu přehled všech provedených zakázek pro auditovanou společnost. Klíčový partner odpovídající za audit těchto subjektů musí být vyměněn po sedmi letech na období nejméně dvou let a auditoři spadající do této kategorie musejí být podrobeni prověrce kvality své práce nejméně jednou za tři roky.

XII. Mezinárodní aspekty 44-47 (článek 48 zrušen)

Tato hlava obsahuje pravidla pro registraci auditorů z třetích zemí ověřujících podklady pro konsolidované účetní závěrky a pro dohled nad jejich činností a zásady pro spolupráci s kompetentními orgány třetích zemí.

XIII. Ustanovení přechodná a závěrečná 49-55

Vznikne Výbor pro regulaci auditu při EK. Auditoři oprávnění k auditu dle stávajících předpisů se považují za oprávněné dle této směrnice. Ruší se stávající 8. směrnice. Mění se 4. a 7. směrnice o účetních závěrkách, kde se doplňuje požadavek, aby účetní jednotky zveřejnily samostatně odměny hrazené auditorovi za audit, jiné auditorské služby, daňové poradenství a za neauditorské služby. Členské státy mohou zavést přísnější pravidla, než stanoví směrnice, pokud to směrnice v některých ustanoveních výslovně nevylučuje.

Přehled zpracoval ing. Petr Kríž



Ze zasedání Rady KA ČR

Listopad 2005

Zasedání Rady KA ČR dne 7. listopadu probíhalo opět v Praze. Rada vzala na vědomí abdikaci ing. Petra Šrámka na svou funkci a prezident doc. Králíček uvítal nového člena rady ing. Radomíra Stružinského, který (jakožto první náhradník dle výsledků posledních voleb do rady) funkci přijal.

Rada v rámci svého programu projednala záležitosti výboru pro otázky profese a etiku, návrhy vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti a žádosti auditorů o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti a stanovila podmínky pro doporučení auditorů pro zápis do seznamů správců konkurzní podstaty, do seznamu a soudních znalců nebo do seznamu likvidátorů a nucených správců.

Dále rada pověřila viceprezidenta ing. Vrba řízením XV. sněmu a navrhla členy do návrhové a mandátní komise, přičemž další dva členové do každé komise budou navrženi z pléna přímo na sněmu.

Rada

- schválila novelu směrnice Oběh účetních dokladů včetně změny přílohy č. 5, první tři aplikační doložky k ISA (Mezinárodní auditorské směrnice) a prioritní vzdělávací téma pro rok 2006, kterým budou Mezinárodní auditorské standardy,
- určila způsob distribuce nového manuálu pro audit na CD všem auditorům bezplatně, a odsouhlasila placenou tištěnou verzi (při dostatečném počtu objednávek),
- vzala na vědomí vyhlášku MF ČR č. 406/2005 Sb., kterou se novelizuje Auditorský zkušební řád, zprávu Dozorčí komise o kontrole činnosti volených orgánů a úřadu, zprávu o průběhu příprav přílohy HN Auditorské služby, která vyjde 24. 11. 2005, zprávu k problematice spojené se stanovením předpisu pro ceny auditu, zprávu z pracovní cesty do Berlína a návštěvy Wirtschaftsprüferkammer, schválení nové 8. směrnice Evropské unie o auditu a zprávy ze zasedání prezidia, výborů a komisí.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Podmínky pro doporučení auditora k zápisu do seznamu správců konkurzní podstaty, do seznamu nucených správců a likvidátorů nebo do seznamu soudních znalců

Komora auditorů ČR (dále jen komora) je jakožto profesní organizace oprávněna, nikoli však povinná, doporučit auditora k zápisu do seznamu správců konkurzní podstaty, do seznamu nucených správců a likvidátorů nebo do seznamu soudních znalců. Auditor obvykle komoru o takovéto doporučení požádá.

Komora auditorů vystaví doporučení k zápisu do výše uvedených seznamů za předpokladu kladného zhodnocení následujících skutečností:

- auditor je zapsán v seznamu vedeném komorou dle zákona č. 254/2000 Sb. nejméně tři roky,
- auditor neměl po dobu posledních tří let pozastavené oprávnění k poskytování auditorských služeb,
- auditorovi nebylo uděleno disciplinární, resp. kárné opatření,
- auditor plní povinnosti stanovené

Směrnicí pro kontinuální profesní vzdělávání,

- auditor nemá dluhy vůči komoře (příspěvky na činnost, platby za semináře ap.),
- stručné sdělení auditora, který věcně a odborně vyjadřuje svůj zájem o zapsání do příslušného seznamu a případné kvalifikační, praktické, popř. osobní předpoklady.

Výše uvedené podmínky schválila Rada KA ČR na svém zasedání 7. 11. 2005.

PŘÍLOHY V TOMTO ČÍSLE

Aplikační doložky KA ČR

- Požadavky na zprávu auditora (ISA 700 CZ)
- Ověřování výroční zprávy (ISA 720 CZ)
- Ověřování zprávy o vztazích (ISRE 2400 CZ)

Přehled vzdělávacích akcí Komory auditorů ČR na 1. pololetí 2006

Otevření nových kancelář FEE

Bruselská centrála Evropské federace účetních (FEE) se na podzim přestěhovala do nových prostor. Při této příležitosti se v belgické (nebo spíše evropské) metropoli 18. října uskutečnilo slavnostní otevření nových kancelář, kterého se zúčastnil evropský komisař pro vnitřní trh a služby Charlie McCreevy, prezident FEE David Devlin a další představitelé evropské účetní a auditorské profese. Komisař McCreevy na setkání vystoupil se zajímavým projevem nazvaným „IFRS: no pain, no gain?“, kterému byla věnována značná pozornost médií. Komoru auditorů ČR v Bruselu reprezentoval člen Rady FEE Petr Kříž.

-rr-



Zástupce komory auditorů Petr Kříž (vlevo) v rozhovoru s evropským komisařem Charliem McCreevym. Vpravo prezident FEE David Devlin.

FEE vypsalala výběrové řízení na nově vytvořenou pozici

Evropská federace účetních FEE zřídila novou funkci Chief Executive a vypsalala na tuto pozici výběrové řízení. Termín pro podávání přihlášek je konec února 2006, vyhodnocení přihlášek a pohovory s kandidáty proběhnou v březnu a dubnu 2006. Popis v práci v angličtině včetně kontaktní osoby najdete na str. 10.

-av-

Možnost změny hesla pro přístup do neveřejné části www.kacr.cz

Rada Komory auditorů ČR v reakci na žádost některých auditorů rozhodla umožnit z důvodu bezpečnosti změnu přihlašovacího údaje pro přístup do neveřejné části internetových stránek komory samotnými auditory.

Je na volbě každého auditora, zda bude do neveřejné části www.kacr.cz vstupovat pod dosavadním přihlašovacím/uzivatelským jménem a heslem, nebo si přihlašovací údaje sám změni. Pak by měl pro jistotu tyto nové přihlašovací údaje odeslat do své e-mailové schránky.

Postup při změně přihlašování do neveřejné části www.kacr.cz

Při kliknutí na odkaz Neveřejná část v menu budete vyzváni k zadání přihlašovacího jména a hesla. V případě, že neznáte své přihlašovací údaje, klikněte na tlačítko storno a budete přesměrováni na stránku s možností odeslání údajů na e-mail. Pokud vám na této stránce vyskočí opět požadavek na zadání přihlašovacího jména a hesla, znovu zvolte volbu storno. Na stránce stačí vyplnit vaše číslo osvědčení a na vámi evidovaný e-mail dostanete kompletní údaje. Na stránku s možností odeslání hesla se dostanete i v případě, že zadáte 3x přihlašovací údaje špatně.

Možnost odeslání přihlašovacích údajů do e-mailové schránky je podmíněna evidencí e-mailu v databázi KA ČR. Pokud si nejste jisti nebo pokud nemáte e-mailovou schránku, kontaktujte Komoru auditorů na e-mailu kacr@kacr.cz.

Po přihlášení do neveřejné části máte možnost změnit své heslo do neveřejné části. Vybráním položky „Změna hesla“ v menu se dostanete na stránku, kde stačí zadat číslo

osvědčení, staré heslo, nové heslo a nové heslo pro kontrolu. Po volbě „Odeslat změny“ přijde na e-mail evidovaný v databázi kontrolní e-mail s odkazem, kterým potvrdíte změnu.

Ke změně hesla je nutné mít uvedený e-mail v databázi KA ČR!

-av-

Nejčastější nedostatky v činnosti auditorů

Nejčastějším nedostatkem v činnosti českých auditorů je skutečnost, že **zpráva nebyla projednána se statutárním a dozorčím orgánem** auditovaného subjektu. Vyplývá to ze statistiky dozorčí komise za období červen 2004 - říjen 2005.

Komerční příloha Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny

Rada KA ČR navázala na úspěšné vydání komerční přílohy v Hospodářských novinách v předchozích letech a dne 24. listopadu vydává opět přílohu Auditorské služby. Cílem této přílohy je zvýšit informovanost veřejnosti o poslání a smyslu auditu a přispět tak ke zvýšení celospolečenské povědomí po auditorských službách.

Autoři poskytli články bez nároku na honorář a patří jim za to upřímné poděkování.

Na financování čtyřstránkové přílohy, která přijde na 400 tisíc korun (plus 19% DPH), se letos podílelo 24 firem.

Letošní příloha obsahuje články na tato témata:

- Současné postavení auditorů ve světě a v Česku
- Rozhovor s náměstkyní ministra financí Danou Trezziovou a stínovým ministrem financí, poslancem Vlastimilem Tlustým na aktuální témata
- Osmá směrnice EU – nová regulace auditu
- Povinnost auditu
- Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS
- Aplikace Mezinárodních auditorských standardů ISA v ČR
- Role auditora ve veřejném sektoru
- Kvalitu auditu podpoří stálá péče o vzdělávání
- Co nabízí Komora auditorů veřejnosti.

Přílohu najdete na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz ve veřejně přístupné části, sekce Aktuality.

-av-



Nový místopředseda dozorčí komise

Jak již možná víte, dosavadní místopředsedkyně dozorčí komise Mgr. Slavomíra Stárková posílila referát dohledu KA ČR, a z tohoto důvodu rezignovala na svou funkci.

Členové dozorčí rady proto na svém zasedání počátkem října v Uherském Hradišti volili nového místopředsedu. Tajnou volbou byl zvolen ing. Zdeněk Urban, dlouholetý aktivní člen komise. Blahopřejeme.

-jd-

Poznatky z návštěvy ve Wirtschaftsprüferkammer v Berlíně

Dne 18. 10. proběhlo v Berlíně setkání představitelů české komory auditorů a německé Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Obě strany si vyměnily informace o současných systémech v obou komorách, a to v těchto oblastech: odborné zkoušky, vedení seznamů, dohled nad profesí, možnost odvolání k obecnému soudu proti rozhodnutí komory. Jednání probíhalo již po schválení nové směrnice Evropské unie o auditu (tzv. novely 8. směrnice EU) jak v Parlamentu EU, tak v Radě ministrů financí a hospodářství ECOFIN.

Hlavním tématem jednání byl orgán veřejného dohledu nad auditory dle nové 8. směrnice EU o auditu.

Zástupci WPK, ředitel dr. Reiner Veidt a šéf pro zahraniční záležitosti Tim Volkmann představili nový model veřejného dohledu na auditory, který vznikl na základě zákona z prosince 2004 a který je postaven na třech pilířích:

- vytvoření Komise veřejného dohledu, jejíž členové jmenování Ministerstvem hospodářství a práce, a která je nezávislá na auditorské profesi,
- na účasti ministerstva při zkouškách, a
- na možnosti odvolání proti kterémukoli rozhodnutí komory k soudu.

Předchozí model vnější kontroly nad profesí byl v zásadě stejný jako je dnes u nás: MF ČR jmenuje své zástupce do zkušebních komisí, resp. účastní se auditorských zkoušek, a možnost odvolání se k obecnému soudu proti rozhodnutí KA ČR je dána ze zákona o auditorech.

Členové Komise veřejného dohledu Německu (jedná se o 6-10 osob) musí splňovat podmínky dané novou směrnicí EU o auditu, tj. nesmí být aktivně spjati s auditorskou profesí a musí být odborníky v některém ze jmenovaných oborů. Funkce jsou čestné, náklady spojené s výkonem funkce hradí WPK. Komise je odpovědná za dohled nad profesí, resp. monitoring samosprávy profese, nenahrazuje však stávající strukturu nebo orgány WPK, pouze doplňuje systém kontroly ve veřejném zájmu.

Dohled nad auditory provádí dozorčí komise WPK a její disciplinární komise uděluje sankce, odvolání je možné i k obecnému soudu.

Komise veřejného dohledu má právo účastnit se zasedání všech orgánů WPK, nahlížet do všech dokumentů WPK a může odmítnout jakékoli rozhodnutí WPK, žádat jeho revizi podle svých instrukcí. Průběžně se komise účastní konzultací profesních předpisů.

Členy WPK založené ze zákona jsou kromě auditorů i účetní, ekonomičtí a daňoví poradci. Složení zkoušek je umožněno osobám se SŠ vzděláním (tj. úroveň požadovaná na vstup do universitního studia). Asi 80% členů WPK jsou zároveň dobrovolnými členy IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) a působí jako účetní experti a auditori. Kromě toho v SRN existují i další komory, např. Komora daňových poradců.

Závěrem možno konstatovat, že KA ČR plní všechny funkce jako WPK, tj. kompetence uložené zákonem o auditorech (zkoušky, vedení seznamů, dohled, kárné řízení) a kromě toho i řadu aktivit na podporu kvality profese (podobně jako IDW), např. pořádání vzdělávacích akcí pro auditory, překlady zahraničních odborných materiálů, účast na metodických výborech pro audit, účetnictví v FEE ap.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Ministerstvo financí zprovoznilo novou službu RSS

Od počátku října mají uživatelé internetu možnost získávat aktuální informace z Ministerstva financí bez toho, aby museli navštěvovat internetový portál www.mfcr.cz a pracně prohlížet jednu webovou stránku za druhou. Ministerstvo totiž zprovoznilo tzv. kanály RSS.

RSS (Really Simple Syndication) je technologie, která umožňuje zasílání novinek na internetových stránkách všem, kteří o ně mají zájem. Přijímání těchto zpráv zajišťuje tzv. RSS čtečka, počítačový program, který si uživatel nainstaluje do svého počítače, příp. jako modul do internetového prohlížeče. Pomocí tohoto programu „nastavíte“ určitý kanál, a následně vám budou zasílány všechny nové zprávy v rámci spojení.

Čtečky RSS lze stáhnout z různých webů zdarma a některé jsou i v češtině. Mezi uživateli Windows jsou populární např. FeedRedater CZ nebo RSS Point Lite, další programy najdete mj. na portálech www.stahuj.cz nebo www.slunecnice.cz. Existuje i nadstavba pro Internet Explorer s názvem Maxthon, příp. rozšíření do prohlížeče Firefox.

Ministerstvo financí zdůraznilo, že neupřednostňuje žádnou z dostupných čteček RSS, je pouze na uživateli, kterou si zvolí.

Kdo chce sledovat novinky na webu ministerstva, nemusí se registrovat. Stačí pouze zadat v prohlížeči odkaz na RSS kanál: http://www.mfcr.cz/cps/xchg/mfcr/hs.xml/index_rss.html.

V současné době se můžete přihlásit k odběru těchto nově vytvořených RSS kanálů Ministerstva financí:

- **tiskové zprávy** - posledních 10 zpráv <http://www.mfcr.cz/sys/scripts/rss.php?tiskovky>
- **aktuality z ministerstva** - posledních 10 aktualit <http://www.mfcr.cz/sys/scripts/rss.php?aktuality>

Ministerstvo zprovoznilo technologii RSS proto, aby nabídlo uživatelům větší komfort a současně jednodušší a trvalý kontakt.

-jd-

Návrh zákona o evropském družstvu

Vláda předložila do parlamentu návrh zákona o evropské družstevní společnosti (Societas Cooperativa Europaea). Jedná se o třetí druh přeshraniční obchodní korporace zřízené v rámci jednotné regulace evropskou právní úpravou (po evropském hospodářském zájmovém sdružení a evropské společnosti). Úprava se opírá o nařízení Rady ES č. 1435/2003 ze dne 22. 7. 2003, o statutu

evropské družstevní společnosti, a k jeho provedení vydanou směrnicí Rady ES č. 2003/72 ze dne 22. 7. 2003, kterou se doplňuje statut evropské družstevní společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců.

Příslušné nařízení a směrnice nabudou účinnosti teprve 18. srpna 2006. Do této doby má tedy Česká republika čas pro implementaci citovaných předpisů a přizpůsobení svého družstevního práva. Účinnost zákona je rovněž nastavena na 18. srpna 2006.

Evropská družstevní společnost se zapsaným sídlem na území ČR bude považována za českou právnickou osobu. Družstevní společnost může vykonávat veškeré aktivity, které český právní řád dovoluje jakémukoliv družstvu, a to za stejných podmínek jako národním družstvům. Není tedy ničím zvýhodněna ani znevýhodněna proti národním družstvům.

-kpmg-

Novinky v obchodním rejstříku

Dnem 1. července 2005 nabyl účinnosti zákon č. 216/2005 Sb., kterým je novelizován kromě jiných zákonů i obchodní zákoník. Těžištěm této novely obchodního zákoníku je úprava ustanovení týkajících se obchodního rejstříku, a to

- povinnosti ukládat do sbírky listin návrh rozdělení zisku a jeho konečnou podobu nebo vypořádání ztráty, pokud nejsou součástí řádné účetní závěrky (§ 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku),
- závazných formulářů pro podání návrhu na zápis podnikatelského subjektu do obchodního rejstříku, návrhu na zápis změny zapsaných údajů, případně výmaz zápisu z obchodního rejstříku (§ 32 odst. 1 obchodního zákoníku).

V souladu s ustanovením § 32 odst. 4 obchodního zákoníku vydalo Ministerstvo spravedlnosti ČR vyhlášku č. 250/2005 Sb., o závazných formu-

lách na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku, obsahující kromě závazných formulářů na podávání návrhů na zápis subjektu do obchodního rejstříku nebo zápis změny údajů zapsaných do obchodního rejstříku, případně na výmaz zapsané fyzické nebo právnické osoby, i seznam příloh, kterými se dokládají jednotlivé skutečnosti uvedené v návrhu.

Formuláře pro podání a další informace ohledně zápisu do obchodního rejstříku lze vyhledat na internetové adrese www.justice.cz v nabídce „Detailní hledání“ pod heslem „Obchodní rejstřík“ v položce „Formuláře pro podání a další informace“.

Novelizovaný zákon umožňuje podávat návrh nejen v listinné podobě, ale i elektronickou cestou, avšak pouze oprávněnou osobou podepsanou „zaručeným elektronickým podpisem podle zvláštního předpisu“ (§ 33 obchodního zákoníku).

-bdo-

Aplikační doložky mezinárodních auditorských standardů účinné od 1. 1. 2006

Dne 7. listopadu 2005 schválila Rada KA ČR znění prvních tří aplikačních doložek k mezinárodním auditorským standardům. Návrhy aplikačních doložek, které byly zpracovány výborem pro auditorské standardy a metodiku auditu, prošly v souladu s pravidly pro schvalování auditorských směrnic připomínkovým řízením. Připomínkové řízení probíhalo v období 1. 7. 2005 až 31. 8. 2005 a v tomto období byly k aplikačním doložkám zaslány pouze tři připomínky, jedna připomínka byla zaslána po termínu, ale výbor se jí s ohledem na její závažnost zabýval.

Výbor při výběru témat pro aplikační doložky vycházel z vyhodnocení nezbytnosti reagovat na specifika požadavků na vydávání zpráv vycházejících z naší legislativy. Proto bylo prvními aplikačními doložkami řešeno právě vydávání zpráv auditora. I když jak standardy, tak aplikační doložky obsahují

zprávy v podobě příkladů znění, přesto je v zájmu maximální transparentnosti a srozumitelnosti pro uživatele zpráv tuto jednotnou formu v praxi využívat.

V tomto čísle Auditora tedy můžete najít v tištěné podobě tyto aplikační doložky:

- Aplikační doložka KA ČR **Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech** k ISA 700 CZ Zpráva auditora o ověření účetní závěrky,
- Aplikační doložka KA ČR **Ověřování výroční zprávy** k ISA 720 CZ Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku,
- Aplikační doložka KA ČR **Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami**

k ISRE 2400 CZ Zakázky spočívající v prověře účetní závěrky.

Texty aplikačních doložek jsou publikovány i na internetových stránkách www.kacr.cz. Pro snazší práci s doložkami bylo připraveno plné znění příslušných standardů, které obsahuje i odstavce aplikační doložky. I tyto texty jsou k dispozici na internetových stránkách KA ČR.

Aplikační doložky jsou v systému profesních předpisů KA ČR něčím novým. Jejich cílem je upřesnit aplikaci mezinárodních standardů v podmínkách české legislativy. Teprve zkušenosti s jejich využíváním ukáží, zda jsou schopny – tak, jak byly pojaty – plnit svou funkci.

Ing. Zdeňka Drápalová
předsedkyně výboru pro auditorské standardy a metodiku auditu

Informace k platnosti a účinnosti auditorských směrnic KA ČR

Auditorské směrnice KA ČR zůstávají i nadále v platnosti. Jejich účinnost je však vázána na auditované období. To znamená, že směrnice č.

1 až 27 přestávají být účinné pro audity účetních závěrek účetních období počínajících 1. 1. 2005 nebo po tomto datu. Směrnice č. 54 přestává být účinná pro zprávy vydávané 1. 1. 2006 nebo po tomto datu. Směrnice č. 52 Přezkoumání hospo-

daření a audit územních samosprávných celků je v současné době novelizována a po ukončení právě probíhajícího připomínkového řízení vstoupí v platnost v novém znění.

-zd-

Nová příručka pro provádění auditu u podnikatelů

Komora auditorů ČR zajistila aktualizaci příručky pro provádění auditu u podnikatelů. Tato příručka byla pro Komoru auditorů ČR připravena dodavatelky auditorskou společností Deloitte s.r.o. Na její přípravě se podílel i oponentní tým sestavený z odborníků KA ČR. Hlavním cílem aktualizace bylo promítnutí mezinárodních auditorských standardů a zpřehlednění příručky. Příručka má následující strukturu:

Část 1 Auditorský přístup

Část Auditorský přístup určuje principy, postupy a požadavky na dokumentaci pro každou fázi auditorského procesu:

- Činnosti před uzavřením smlouvy
- Předběžné plánovací postupy
- Vytvoření plánu auditu
- Provedení plánu auditu
- Závěr a vydání zpráv

Tato část je vytvořena jakožto podpůrný a referenční dokument, který shrnuje a rozvádí požadavky ISA strukturované „chronologicky“ dle jednotlivých fází auditu. Jednotlivé kapitoly zároveň obsahují příklady možné dokumentace jednotlivých provedených procedur.

Část 2 Auditorské procedury

Část Auditorské procedury detailně rozvádí postupy testování věcné správnosti pro každou část rozvahy a výkazu zisků a ztráty, včetně návrhu příslušných programů. Poslední dvě kapitoly popisují procedury při kontrole celkových účetních výkazů.

Část 3 Modelový spis auditora

Modelový spis auditora obsahuje na příkladu fiktivního klienta dokumentaci testů věcné správnosti. Vybrány byly dvě oblasti (dlouhodobý majetek a krátkodobý

finanční majetek), obdobným způsobem lze postupovat při dokumentaci testů věcné správnosti v ostatních oblastech.

Část 4 Vzorová dokumentace

Vzorová dokumentace obsahuje vybrané prázdné formuláře dokumentů obsažených v částech 1 až 3. Auditor může tyto dokumenty použít při vypracování spisu reálného auditu.

Každý auditor obdrží příručku na CD bezplatně. Jelikož se však jedná o rozsáhlý materiál, jistě je pro jeho snadné použití vhodná tištěná podoba. V případě dostatečného počtu zájemců je možné příručku vydat ve velice krátkém čase. Proto žádáme zájemce o tuto publikaci, aby obratem zaslali KA ČR objednávku požadovaného počtu výtisků. Předběžná cena tištěné verze je 800 Kč, v případě vyššího zájmu může být nižší.

-zd-

Objednávka tištěné verze Příručky pro provádění auditu u podnikatelů			
Objednávám ks Příručky pro provádění auditu u podnikatelů v tištěné verzi			
Předpokládaná cena 800 Kč (formát A4, rozsah cca 650 stran)			
Způsob dodání (zaškrtněte): <input type="checkbox"/> osobně v úřadu komory <input type="checkbox"/> na dobírku (v tomto případě se k ceně připočítává poštovné a balné)			
Údaje objednavatele			
Příjmení, jméno, titul:			
Název a adresa firmy (organizace)			
Telefon:		Fax:	
E-mail			
IČO:		DIČ:	
Dne 2005	 Razítko a podpis	
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz			

Složení Komise pro akční plán v oblasti účetnictví a auditu

Trezziová Dana, Ing. předsedkyně Komise a koordinátorka jednotlivých sekcí	MF*)	Svoboda Josef, Ing. Ph.D. Dušek Stanislav, Ing.	MF*) MMR*)
Plesnivý Petr, Ing. místopředseda Komise a předseda Sekce pro rozvoj účetnictví a Sekce pro zvýšení úrovně účetní profese	MF*)	Janečková Renata, Ing. Ochrana František, Doc. PhDr. DrSc. Stuchlíková Helena, Ing.	
Šafránek Zdeněk, Ing. předseda Sekce pro rozvoj účetnictví veřejného sektoru	MF*)	Šrámek Petr, Ing. Růžičková Růžena, Ing.	
Buršík Radek, Mgr. předseda Sekce pro oblast auditu	MF*)	Žábová Emilie, Ing. Doc. Ing. Valder Antonín, CSc.	MV*)
Zděnková Věra, Ing. tajemnice Komise	MF*)		
SEKCE PRO ROZVOJ ÚČETNICTVÍ		SEKCE PRO OBLAST AUDITU	
Plesnivý Petr, Ing.	MF*)	Buršík Radek, Mgr.	MF*)
Bauer David, JUDr.	MF*)	Růžička Josef, JUDr.	MF*)
Špringl Stanislav, Ing.	MF*)	Kříž Petr, Ing.	
Müllerová Libuše, Prof. Ing. CSc.		Králíček Vladimír, Doc. Ing. CSc.	
Kovanicová Dana, Prof. Ing. CSc.		Zahrádka Ivan, RNDr.	KCP*)
Lorenc Miloslav, Ing.	ČNB*)	Harvánek Jaromír, JUDr., CSc.	
Nekovář Jiří, Ing.		Jelínek Pavel, Ing.	
Ryneš Petr, Ing.			
Vlková Jana, Ing.			
Březinová Hana, Doc. Ing.			
Benešová Kateřina, Ing.	KCP*)		
SEKCE PRO ROZVOJ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU		SEKCE PRO ZVÝŠENÍ ÚROVNĚ ÚČETNÍ PROFESE	
Šafránek Zdeněk, Ing.	MF*)	Plesnivý Petr, Ing.	MF*)
Trnobranská Ludmila, RNDr. CSc.	MF*)	Píffl Robert, Ing.	MF*)
		Herlíková Eleonora, Ing.	
		Harna Lubomír, Ing.	
		Sezemská Daniela, JUDr.	MPO*)
		Jirásek František, Doc. RNDr.	
		Kosina Radomír, Ing. CSc.	

*) Vysvětlivky: MF = Ministerstvo financí ČR, ČNB = Česká národní banka, MMR = Ministerstvo pro místní rozvoj, KCP = Komise pro cenné papíry, MV = Ministerstvo vnitra, MPO = Ministerstvo průmyslu a obchodu.

JOB DESCRIPTION

The new CEO will develop, promote and manage the Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) in order to assist it in achieving the strategy set out in the work programme approved by the Council.



His principal objectives will be:

1. Present FEE's views and position:
 - in support of the public interest
 - in accordance with high professional standards
2. To advise and assist the Council and the Executive by means of:
 - the origination and review of ideas, strategies, policies, budgets and processes
 - the distillation of the views of the member bodies
 - the monitoring and interpretation of the environment within which the European profession operates with particular focus on transnational issues.
3. To assist FEE in implementing its work programme by harnessing the efforts of volunteers and staff and by building effective relationships with EU institutions, other policy-makers, opinion formers and with member bodies.

A full job description including person specification is available on request. Please address your demand to Mr Henri Olivier, secretary general of FEE (henri_olivier@fee.be).

Fédération des Experts Comptables Européens

Avenue d'Auderghem 22-28, B-1040 Bruxelles - tel: +32 2 285 40 85 - fax: +32 2 231 11 12 - e-mail: secretariat@fee.be - web: www.fee.be

IAS 32 – Finanční instrumenty

1. část

Problematika finančních instrumentů patří vůbec k nejsložitější oblasti, které standardy IAS/IFRS upravují. Nejrozsáhlejší standard z této oblasti je IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*; k rozsáhlým standardům patří i IFRS 2 *Platby akciemi*; stručněji je IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* a dnes ještě platný IAS 30 *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí*. V srpnu 2005 byl přijat nový standard IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*, který s účinností od 1. ledna 2007 ruší IAS 30 a problematiku zveřejňování informací o finančních nástrojích vyjímá z dílky IAS 32¹⁾.

IAS 32 a IAS 39 tvoří dvojici standardů, které je vždy třeba studovat současně; tyto dva standardy na sebe odkazují, sdílejí společné definice termínů a přes formální oddělenost tvoří spolu jeden integrální celek. Tento text je věnován samotnému IAS 32; přesto se ovšem občasně odkazuje na úpravu IAS 39 nevyhnutelně, zejména proto, že IAS 32 obsahuje požadavky na zveřejňování informací o transakcích, jejichž účetní úprava je předmětem IAS 39.

Zrekapitulujme na začátek, které problémy jsou předmětem úpravy IAS 39 (který byl předmětem samostatného článku viz. Skácelík, M.: IAS 39: Finanční nástroje - účtování a oceňování. Auditor č. 1. Praha 2005):

- (1) klasifikace finančních aktiv do čtyř kategorií – *finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou s výsledkovým přeceňováním* (jejichž subkategoriemi jsou *finanční aktiva určená k obchodování a finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou s výsledkovým přeceňováním, která takto byla klasifikována při prvotním zachycení v rozvaze z vůle účetní jednotky*), *finanční aktiva držaná do splatnosti, půjčky a pohledávky, finanční aktiva určená k prodeji* (jindy nazývána *AFS* či *realizovatelná finanční aktiva*),
- (2) klasifikace finančních závazků na finanční závazky, o kterých se účtuje metodou efektivní úrokové míry²⁾, a finanční závazky, které se oceňují reálnou hodnotou s výsledkovým přeceňováním (tj. ty, na které se uplatňuje opce na reálnou hodnotu³⁾),
- (3) pravidla pro ocenění finančních aktiv a závazků při jejich prvotním zachycení v rozvaze a jejich následné vykazování,
- (4) pravidla pro vyřazování finančních aktiv z rozvahy (např. při prodeji v rámci repo obchodů či zápůjček cenných papírů),
- (5) pravidla pro reklasifikaci finančních aktiv a závazků mezi kategoriemi uvedenými v bodech (1) a (2),
- (6) opravné položky, snižování hodnoty (tzv. *impairment*) finančních aktiv⁴⁾,

- (7) metodiku odhadu reálné hodnoty finančních aktiv a závazků, pro které neexistují tržní kotace,
- (8) pravidla pro účtování a oceňování derivátů, pravidla pro oddělování a samostatné vykazování vložených derivátů od hostitelských kontraktů,
- (9) pravidla zajišťovacího účetnictví (*hedge accounting*); zajištění reálné hodnoty, zajištění cash flow a zajištění čisté investice v zahraničním podniku, dále pak pravidla pro dokumentaci zajišťovacích vztahů, identifikaci zajišťovacích nástrojů a zajišťovaných položek a metodika prokazování efektivity zajištění.

IAS 32 se naproti tomu věnuje problematice

- (1) rozlišování mezi finančními závazky a kapitálovými nástroji,
- (2) složených finančních nástrojů, které nesou některé rysy finančního závazku a některé rysy kapitálového nástroje,
- (3) vlastních akcií,
- (4) možnosti kompenzace finančních aktiv a finančních závazků,
- (5) zveřejňování informací o finančních nástrojích v příloze (s účinností od roku 2007 spadá tato problematika pod dílky IFRS 7).

Zbýlími dvěma zmíněnými standardy, IFRS 2 a IAS 30, se zde nezabýváme; IAS 30 záhy přestane platit a IFRS 2 byl předmětem samostatného textu (Černý, M. R.: IFRS 2 - Platby akciemi. Auditor č. 4 a 5. Praha 2005).

1 Finanční aktiva a finanční závazky

IAS 32 definuje pojmy *finanční aktivum* a *finanční závazek*. *Finanční aktivum* je libovolné aktivum, které je

- (a) penězi,
- (b) kapitálovým nástrojem jiné účetní jednotky,
- (c) smluvním právem
 - (i) obdržet peníze nebo jiné finanční aktivum od druhé smluvní strany nebo
 - (ii) směniti finanční aktiva či závazky s druhou smluvní stranou, přičemž tato směna má být provedena za podmínek potenciálně pro účetní jednotku výhodných,
- (d) kontrakt, který bude nebo může být vypořádán vlastními kapitálovými nástroji, a je
 - (i) nederivátového typu, přičemž účetní jednotka má obdržet proměnlivý počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

¹⁾ Abychom ilustrovali, o jak rozsáhlou oblast se jedná, uveďme orientačně počty stránek, které má text jmenovaných standardů spolu s doprovodnými dokumenty (důvodovými zprávami, aplikačními příručkami a příklady): IAS 39 má 283 stran, IFRS 2 má 131 stran, IAS 32 čítá na 90 stran a IAS 30 14 stran. Nový IFRS 7 má celkem 103 stran.

²⁾ Metodu efektivní úrokové míry zavádí IAS 39. Jde o metodu, pomocí které se v čase rozkládá úrok z finančních nástrojů pomocí jedné, tzv. efektivní úrokové sazby. Uveďme triviální příklad: uvažme bezkuponový dluhopis, nakoupený k 1. 1. 2005 za reálnou hodnotu 900 splatný k 31. 12. 2006 v nominální hodnotě 1000 (neuvažujeme transakční náklady spojené s jeho pořízením). Bude-li o něm společnost účtovat metodou efektivní úrokové míry (např. proto, že jej klasifikuje jako finanční aktivum držené do splatnosti) a použije-li model složeného úročení s ročním připisováním úroku, kalkuluje efektivní úrokovou míru r z rovnice $900 \cdot (1 + r)^2 = 1000$, odkud $r = 5,4 \%$. K 31. 12. 2005 zaúčtuje úrokový výnos ve výši $900 \cdot 5,4 \% = 48$ proti dluhopisu. K 31. 12. 2006 zaúčtuje úrokový výnos ve výši $948 \cdot 5,4 \% = 52$ a dluhopis tak k okamžiku své splatnosti bude oceněn nominální hodnotou 1000. Metoda efektivní úrokové míry je také známa z IAS 17 *Leasingy*, kde se pomocí ní účtuje o závazcích z finančního leasingu.

³⁾ Po novele účinné od roku 2005 byla do IAS 39 zahrnuta tzv. opce na reálnou hodnotu, tj. právo účetní jednotky při prvotním zachycení libovolného finančního aktiva nebo finančního závazku do skupiny finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou s výsledkovým přeceňováním. Jedná se o princip, který je poněkud kontroverzní jak účetně, tak i politicky; viz např. Jílek, J. - Svobodová, J.: Účetnictví bank a finančních institucí 2005. Grada, Praha 2005, str. 37 – 43.

⁴⁾ V české terminologii bychom spíše řekli: pravidla pro tvorbu opravných položek k pohledávkám a finančním investicím.

- ii) derivátového typu, přičemž tento kontrakt má být vypořádán jiným způsobem než směnou pevné částky peněz (nebo jiného finančního aktiva) za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů. (Pro tyto účely se za vlastní kapitálové nástroje nepovažují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodávce vlastních kapitálových nástrojů).

Poznámka. Občas se v některých účetních závěrkách lze setkat s podivnou větou, že *účetní jednotka nesjednává deriváty ani jiné finanční nástroje, a proto neaplikuje IAS 32 a IAS 39*. Všimněme si, že bod c(i) této definice říká, že finančním aktivem je libovolná pohledávka, tedy i pohledávka z obchodního styku. Prohlášení, že účetní jednotka neaplikuje IAS 32 a IAS 39 znamená, že nesmí mít žádné obchodní pohledávky ani závazky; podle bodu (a) by nesměla mít ani peníze. Lze proto říci, že požadavky IAS 32 a IAS 39 se vztahují na všechny účetní jednotky – i když z účetního hlediska může být struktura finančních aktiv a závazků jednoduchá, nezprošťuje to účetní jednotku přinejmenším od povinnosti zveřejňovat jejich charakteristiky a rizika s nimi spojená.

Příkladem finančního aktiva podle bodu c(ii) může být právo získat dluhopisy druhé účetní jednotky s diskontem vyšším, než s jakým je lze nakoupit na trhu, nebo měnový derivát, který má kladnou reálnou hodnotu. Příkladem finančních aktiv podle bodu (d) může být pohledávka obdržet vlastní akcie v celkové reálné hodnotě 100 (protože se reálná hodnota akcií mění, není počet akcií pevný, neboť není známo, kolik akcií bude v okamžiku splatnosti třeba k vypořádání částky 100).



Symetricky jako finanční aktivum je definován *finanční závazek*⁵⁾ jako libovolný závazek, který

- (a) je smluvní povinností
- (i) dodat peníze nebo jiné finanční aktivum druhé smluvní straně,
 - (ii) směniti finanční aktiva nebo finanční závazky s druhou smluvní stranou, přičemž tato směna má být provedena za podmínek potenciálně pro účetní jednotku nevýhodných,
- (b) kontrakt, který bude nebo může být vypořádán vlastními kapitálovými nástroji, a je
- (i) nederivátového typu, přičemž účetní jednotka má dodat proměnlivý počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

- (ii) derivátového typu, přičemž tento kontrakt má být vypořádán jiným způsobem než směnou pevné částky peněz (nebo jiného finančního aktiva) za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů. (Pro tyto účely se za vlastní kapitálové nástroje nepovažují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodávce vlastních kapitálových nástrojů).

Z této definice je rovněž patrné, že i běžné závazky z obchodního styku splňují definici finančního závazku.

Poznámka. V souvislosti s přijetím IFRS 2 se otevřela diskuse o revizi definic finančního závazku a vlastního kapitálu, neboť existují jisté nekonzistence. Například IAS 32 považuje nástroj, který má být vypořádán proměnlivým počtem vlastních akcií, za finanční závazek, zatímco podobný nástroj spadající pod IFRS 2 (jako např. zaměstnanecký akciový plán) bude vykazován jako vlastní kapitál. Definice závazků a kapitálu je však natolik fundamentální oblast, že jejich redefinice by se promítla napříč snad všemi standardy.

2 Na které transakce se IAS 32 (a IAS 39) nevztahuje

Řada transakcí je z důlce IAS 32 (a IAS 39) vyloučena. Jedná se o

- (1) investice do dceřiných společností, přidružených a společných podniků (joint ventures), na které se vztahuje IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Podíly ve společných podnicích*. Toto pravidlo však není absolutní; například IAS 27 říká, že pro vykazování investic do dceřiných společností v individuální závěrce mateřské společnosti lze vykazovat buď v pořizovací ceně (snížené o opravné položky) anebo v souladu s IAS 39. Zvolí-li účetní jednotka jejich vykazování podle IAS 39, samozřejmě se na tyto investice vztahuje i IAS 32;
- (2) práva a závazky vyplývající z plánů zaměstnaneckých požitků, které jsou předmětem IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*,
- (3) tzv. podmíněná protihodnota při podnikové kombinaci na straně nabyvatele (IFRS 3 *Podnikové kombinace*),
- (4) pojistné smlouvy, na které se vztahuje IFRS 4 *Pojistné smlouvy*; podle IAS 32 a IAS 39 se však vykazují deriváty vložené do pojistných smluv, je-li podle pravidel IAS 39 tyto deriváty třeba oddělit od hostitelské pojistné smlouvy a vykazovat je samostatně (oblast pojistných smluv obsahuje ještě další výjimky);
- (5) většina kontraktů, které jsou předmětem speciální úpravy IFRS 2 *Platby akciemi*;
- (6) IAS 32 a 39 se nevztahuje na smlouvy na přijetí/dodávku nefinančních položek, jestliže nemohou být čistě vypořádány a jsou uzavřeny za účelem běžných potřeb podniku na nákup, prodej a použití těchto položek.

Bod (6) je velice důležitý, neboť pod dle IAS 32 a IAS 39 nespádají termínové smlouvy na nákup a prodej nefinančních položek, například zásob. Představme si stavební podnik, který sjedná s dodavatelem pravidelné dodávky jisté suroviny během několikaletého období. Tento kontrakt pod dle IAS 32 a IAS 39 nespádá, i když de facto se jedná o derivát (komoditní swap).

Je však třeba vyjasnit, co znamená pojem *čistě vypořádání*. Pokud by kontrakt na dodávku nefinanční položky umožňoval čistě vypořádání, již by pod dle IAS 32 a IAS 39 spadal. Vrátime-li se k příkladu uvedené smlouvy na dodávky stavebního materiálu, znamenalo by čistě vypořádání vždy jen pevné vypořádání rozdílu mezi sjednanou fixní cenou suroviny a aktuální spotovou tržní cenou téže suroviny mezi „doda-

⁵⁾ Vedle finančních závazků se někdy hovoří i o nefinančních závazcích. Podle nového návrhu na novelu IAS 37 má být termín *nefinanční závazek* přesně definován; v podstatě má být synonymem pro rezervu.

vatelem“ a „odběratelem“. Pak by tento kontrakt musel být vykazován jako derivát. Podobně musí být jako derivát vykazován stejný komoditní swap, není-li dodávka suroviny v souladu s provozními potřebami podniku – sjedná-li smlouvu na dodávky suroviny např. banka, je evidentní, že tak činí s tím, že bude komodita dále prodána, neboť banka bude jen těžko prokazovat, že stavba či spotřeba této suroviny je jejím předmětem činnosti; v takovém případě tento komoditní swap vyazuje opět jako finanční nástroj.

Jiným příkladem čistého vypořádání může být sjednání kompenzujícího kontraktu. I kdyby stavební podnik sjednal pravidelné dodávky suroviny v budoucnosti za dnes fixovanou cenu, a proti tomu sjednal opačný kontrakt, tj. forwardově by tuto surovinu prodal třetí smluvní straně (např. kvůli marži), jedná se opět o čisté vypořádání. Čistým vypořádáním je také prodej tohoto kontraktu – jsou-li sjednány budoucí dodávky suroviny za fixní cenu a spotová cena komodity výrazně vzroste, může podnik tento kontrakt prodat (neboť právo na levné dodávky může mít velkou hodnotu). Opět se jedná o čisté vypořádání. Jindy k čisté vypořádání stačí, aby podnik skutečně fyzickou dodávku přijal, přičemž má v plánu surovinu obratem prodat dále a přeměnit tak surovinu na peníze.

3 Finanční závazek nebo kapitálový nástroj?

V první kapitole jsme definovali finanční závazek. *Kapitálový nástroj* je definován velice jednoduše – jedná se o smlouvu, která dokládá podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Kapitálový nástroj můžeme alternativně definovat jako „negaci“ definice finančního závazku: kapitálovým nástrojem finanční nástroj, právě když jsou splněny **obě** následující podmínky (a) a (b).

- (a) Nástroj **ne**obsahuje smluvní povinnost
- (i) ani dodat peníze nebo jiná finanční aktiva druhé smluvní straně,⁶⁾
 - (ii) ani směniti finanční aktiva či závazky s druhou smluvní stranou za podmínek pro účetní jednotku potenciálně nevýhodných.
- (b) Bude-li či může-li být tento nástroj vypořádán vlastními kapitálovými nástroji, je
- (i) nederivátového typu, přičemž nepředstavuje povinnost dodat proměnlivý počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo
 - (ii) derivátového typu, přičemž vypořádání proběhne směnou pevné částky peněz (nebo jiného finančního aktiva) za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů.

Příklad 1 (forwardový prodej/emise vlastních akcií). Společnost A sjedná se společností B forwardovou emisí (či prodejem držení vlastních)⁷⁾ akcií. Konkrétně je k 1. 2. 2005 sjednáno, že k 31. 1. 2006 společnost A prodá 100 svých akcií společnosti B za částku 40 za akcii.

K 1. 2. 2005 ani k 31. 12. 2005 účetní jednotka A neprovede žádný účetní zápis⁸⁾; neboť nevzniklo finanční aktivum ani finanční závazek; tento kontrakt je kapitálovým nástrojem, protože pro společnost A nepředstavuje povinnost dodat peníze ani jiná finanční aktiva a jedná se o derivátový kontrakt, který bude vypořádán směnou pevného počtu akcií za pevnou částku.

Až v okamžiku vypořádání, tj. k 31. 1. 2006, společnost A vykáže přírůstek peněz 4000 proti navýšení vlastního kapitálu.

Pro účetní jednotku B však tento kontrakt bude pravděpodobně představovat derivát; bude jej proto vykazovat v souladu

s IAS 39 v rozvaze v reálné hodnotě, a to buď jako finanční aktivum, je-li tato reálná hodnota kladná (neboť se jedná o kontrakt, který má být vypořádán směnou finančních aktiv za potenciálně výhodných podmínek pro společnost B), anebo jako finanční závazek, je-li reálná hodnota záporná (neboť jde o směnu finančních aktiv za podmínek potenciálně nevýhodných). Pokud by šlo o derivát k obchodování (spekulaci), budou se veškeré změny reálné hodnoty promítat do výsledovky.

Příklad 2 (forward na prodej vlastních akcií s čistým vypořádáním). Uvažme stejnou situaci jako v předchozím případě s tím, že je sjednáno čisté vypořádání, tj. vypořádání peněžní částky ve výši rozdílu mezi spotovou cenou akcie k 31. 1. 2006 a sjednanou fixní cenou 40 za akcii.

V tomto případě se o kapitálový nástroj samozřejmě nejedná; nejedná se vůbec o kontrakt, který má být vypořádán vlastními kapitálovými nástroji, nýbrž čistě. Společnost A i společnost B účtují o tomto nástroji jako o derivátu k obchodování, tj. v rozvaze jej vykazují jako finanční aktivum nebo finanční závazek (podle toho, je-li reálná hodnota kladná nebo záporná) a vypořádání proběhne penězi.

Uvažme, že k datu sjednání je reálná hodnota sjednaného forwardu nulová. Spotová cena akcie k 1. 2. 2005 nechtě je 39; 12M PRIBOR 2,56 %. Spočteme-li reálnou hodnotu (FV) forwardu k 1. 2. 2005 z pohledu společnosti A jako

$$FV \text{ forwardu} = FV \text{ pohledávky obdržet} \\ \text{částku 4 000 za jeden rok} - FV \text{ závazku dodat 100 akcií,}$$

kde ke stanovení reálné hodnoty pohledávky obdržet peněz uijeme její současnou hodnotu diskontovanou aktuálním PRIBORem a ke stanovení reálné hodnoty závazku dodat akcie jejich aktuální spotovou cenu, vychází

$$FV \text{ forwardu} = \frac{4000}{1 + 2,56\%} - 3900 = 0$$

K 31. 12. 2005 byla spotová cena akcie 37 a 1M PRIBOR ve výši 2,2 %. Reálná hodnota forwardu z pohledu společnosti A bude

$$\frac{4000}{1 + \frac{1}{12} \cdot 2,2\%} - 3700 = 293$$

Společnost A tak zaúčtuje částku 293 jako výnos z přecenění derivátů proti finančnímu aktivu. Naopak pro společnost B je tato částka finančním závazkem.

V okamžik vypořádání, k 31. 1. 2006, je spotová cena akcie 45. Pro společnost A je reálná hodnota tohoto forwardu záporná:

$$4\ 000 - 4\ 500 = -500$$

Společnost A proto zaúčtuje náklad na přecenění derivátů ve výši 793 proti zrušení finančního aktiva 293 a vykázání závazku ve výši 500. Vypořádání závazku proběhne penězi – úbytek peněz 500 proti vypořádání závazku. Společnost B by účtovala „zrcadlově“.

Příklad 3 (forward na prodej vlastních akcií s poločistým vypořádáním). Jistý mezistupeň mezi příkladem 1 a 2 představuje situace, kdy má být kontrakt vypořádán akciemi, avšak tak, že nikoliv nominální, nýbrž *reálná hodnota kontraktu k 31. 1. 2006 bude vypořádána akciemi* (společnost A obdrží své akcie, bude-li reálná hodnota forwardu pro ni kladná, a dodá své akcie společnosti B, bude-li reálná hodnota forwardu pro

⁶⁾ Všimněme si, že na základě této definice bude existovat řada účetních jednotek, které nebudou mít v podstatě žádný vlastní kapitál. Jedná se například o různá družstva či investiční fondy, kde podílníci mají právo žádat peněžní vypořádání (nebo vypořádání např. cennými papíry) svého podílu.

⁷⁾ Vlastním akciím je věnována samostatná kapitola.

⁸⁾ Samozřejmě je však třeba transakci zveřejnit v příloze.

společnost A záporná). Tato smlouva opět nesplní definici kapitálového nástroje, neboť během života kontraktu není jasné, zdali-li společnost A akcie dodá či přijme a není fixován jejich počet. Společnost A o tomto kontraktu bude až do okamžiku vypořádání účtovat stejně jako v příkladu 2, tj. k 31. 12. 2005 vykáže finanční aktivum ve výši 293 a k 31. 1. 2006 jej zruší a vykáže závazek ve výši 500.

31. 1. 2006 se však nástroj stává kapitálovým nástrojem, neboť v den vypořádání je již známo, kolik akcií bude dodáno a tento počet se již dále nemění. Protože je k 31. 1. 2006 reálná hodnota akcie 45 a má být vypořádána reálná hodnota forwardu -500, pro společnost A představuje vypořádání dodávku (emisi, prodej) $500 \div 45 = 11$ akcií. Toto vypořádání se tedy zaúčtuje jako reklasifikace částky 500 ze závazků do vlastního kapitálu.

Příklad 4 (forwardový nákup vlastních akcií). Společnost A k 1. 2. 2005 sjedná se společností B forwardový nákup svých akcií za fixní částku 4000 k 31. 1. 2006. Uvažme obdobné podmínky jako v předchozích případech – tedy cena akcie 39 k 1. 2. 2005 a úroková sazba 2,56 %.

Forwardový nákup vlastních akcií nemůže být kapitálovým nástrojem, neboť tento kontrakt obsahuje povinnost dodat druhé straně peníze. I když se jedná o derivátový kontrakt, v rámci kterého má být dodán pevný počet akcií za pevnou částku, není splněna podmínka (a) z definice kapitálového nástroje. Je tedy splněna definice finančního závazku a již v okamžiku sjednání forwardu společnost A přeúčtuje současnou hodnotu za rok splatné částky

$$\frac{4000}{1 + 2,56\%} = 3900$$

z vlastního kapitálu do závazků. Vznikl tak finanční závazek, o kterém se dále účtuje v souladu s IAS 39, typicky metodou efektivní úrokové míry. Uvážili-li bychom během roku model jednoduchého úročení, tak k 31. 12. společnost A vykáže částku $100 \cdot 11/12 = 92$ jako úrokový náklad proti navýšení závazku na 3992. Během ledna 2006 ještě vykáže úrokový náklad 8 proti navýšení závazku na 4000. Fyzické přijetí akcií od společnosti B se zaúčtuje jako úbytek peněz 4000 proti vypořádání závazku.

Velmi jednoduše si nyní lze představit situaci, kdyby byl tento forward sjednán s čistým vypořádáním. Pak by se postupovalo naprosto analogicky příkladu 2. Podobně forward s poločistým vypořádáním reálné hodnoty forwardu v okamžik splatnosti akciemi je přímou analogií příkladu 3.

Pro vykazování finančních závazků a kapitálových nástrojů platí zásada: **všechny úroky, dividendy, náklady a výnosy (gains/losses) vztahující se k finančnímu závazku se promítají do výsledovky. Naopak platby vztahující se ke kapitálovým nástrojům představují rozdělení vlastního kapitálu a účtují se přímo proti vlastnímu kapitálu. Taktéž transakční náklady spojené s kapitálovou transakcí přímo snižují vlastní kapitál.**⁹⁾

Příklad 5. Společnost A emitovala preferenční akcie, které s sebou nesou právo držitele na jejich odprodej emitentovi. Tento nástroj je složeným nástrojem, který se při prvním zachycení v rozvaze dekomponuje na závazkovou a kapitálovou komponentu, podobně jako v příkladu 6: závazková komponenta představuje současnou hodnotu v budoucnu splatné částky (částky, která bude zaplácena, až společnost

A odkoupí preferenční akcie zpět) a kapitálová komponenta představuje rozdíl mezi oceněním závazkové komponenty a reálnou hodnotou nástroje jako celku. Kapitálová komponenta představuje ocenění práva držitele preferenčních akcií obdržen budoucí preferenční dividendy.

V čase závazek narůstá, typicky metodou efektivní úrokové míry. Podle tučně sázeného pravidla se tak nabíhající úrok z finančního závazku účtuje jako náklad přes výsledovku, zatímco vyplácí-li se preferenční dividendy, tyto se vztahují ke kapitálové komponentě a budou tedy účtovány přímo proti vlastnímu kapitálu.

Složené finanční nástroje

Jak jsme již naznačili v příkladu 5, některé finanční nástroje nesou rysy jak kapitálového nástroje, tak i rysy finančního závazku. Například tzv. konvertibilní dluhopis je dluhopis, který s sebou nese akciovou opci. Emitent dluhopisu tak s dluhopisem prodává nabyvateli právo (ale nikoliv povinnost), aby za pevnou částku, například za nominální hodnotu dluhopisu, v budoucnu nakoupil kmenovou akcii emitenta. Konvertibilní dluhopis tak lze snadno rozdělit na dvě komponenty – finanční závazek, který odpovídá „čistému dluhopisu“ a kapitálový nástroj, který představuje vloženou akciovou opci. (O opcích na vlastní akcie pojednáme v samostatné kapitole).

Příklad 6. Společnost emitovala 1000 konvertibilních bezkupónových dluhopisů, každý s nominální hodnotou 1000 splatnou za dva roky. Každý dluhopis s sebou nese právo výměny za jednu kmenovou akcii společnosti. Celkový výtěžek z emise činí 960 000, což představuje reálnou hodnotu emitovaného nástroje. Tento výtěžek odpovídá úrokové sazbě 2,06 % ročně, neboť

$$960\,000 \cdot (1 + 2,06\%)^2 = 1\,000\,000$$

Zaúčtování závazku ve výši 960 000 a účtování metodou efektivní úrokové míry se sazbou 2,06 % by však nebylo správné, neboť by se tím ignorovalo ocenění konverzní opce, která je součástí dluhopisů. Společnost na základě tržních podmínek vyhodnotí, jaký by byl výtěžek z emise, kdyby dluhopisy s sebou konverzní opci nenesly. Může tak učinit na základě posouzení tržních cen obdobných dluhopisů, které emitovaly obdobné společnosti (nebo případně i ona sama), posouzení vlastní rizikové úrokové míry a tržních úrokových sazeb (například úroků ze státních pokladničních poukázek). Výsledkem této analýzy je fakt, že z dluhopisů bez konverzní opce by investoři požadovali 6 % výnos ročně, tj. výtěžek z emise by činil

$$\frac{1\,000\,000}{(1 + 6\%)^2} = 899\,996$$

Finanční závazek představuje částku 899 996, ke které metodou efektivní úrokové míry dále nabíhá 6 % úrok ročně. Rozdíl ve výši $960\,000 - 899\,996 = 60\,004$ představuje opční přímii vložené konverzní opce a tato částka bude účtována do vlastního kapitálu.

(Dokončení v příštím čísle časopisu Auditor)

RNDr. Ing. Michal R. Černý
Vysoká škola ekonomická Praha

⁹⁾ Transakční náklady spojené s kapitálovými transakcemi – např. s emisí akcií – jako jsou burzovní či makléřské poplatky apod., neprocházejí výsledovkou, neboť de facto snižují výtěžek z emise. Zde je však třeba upozornit na daňové souvislosti; dle IAS 12 *Daně ze zisku* může dojít ke vzniku přechodného rozdílu zakládajícího vznik odložené daně, která se účtuje přímo proti vlastnímu kapitálu (IAS 12 odst. 61). Výši těchto transakčních nákladů účtovaných přímo do kapitálu je třeba promítnout do výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. V případě emise složených nástrojů se transakční náklady na emisi přidělí k závazkové a kapitálové komponentě v poměru jejich ocenění; stejně se nakládá i s případnou odloženou daní.

Vážené kolegyně, vážení kolegové, milí asistenti, blíží se konec roku a většina z nás má plné ruce práce v souvislosti s novou auditorskou sezónou a pracemi na auditech účetních závěrek za rok 2005.

Těší nás Váš zájem o semináře na téma Mezinárodní auditorské standardy, podle kterých jsme povinni již při těchto auditech postupovat. I v příštím roce budeme pokračovat ve školeních na toto téma, které chceme nejen zachovat, ale hlavně dále rozvíjet. V souvislosti s vydáním „manuálu“ na toto téma připravujeme seminář o praktické aplikaci mezinárodních auditorských standardů v ČR a dále seminář o aplikačních doložkách k těmto standardům.

Na konec letošního roku jsme (jako již tradičně) připravili celodenní seminář na téma „Roční účetní závěrka za rok 2005“, kde si kolegyně Březinová a kolega Kuneš připravili nejen upozornění, na co se máme zaměřit, ale též novinky roku 2005 v účetnictví podnikatelů, které přinesla novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví.

Všechny jistě zajímají i novinky připravované v zákoně o daních z příjmů pro rok 2006. Toto téma připravuje ing. Nesrovnal.

Ve zvláštní příloze tohoto čísla časopisu Auditor najdete „Přehled vzdělávacích akcí na 1. pololetí roku 2006“, který připravil Institut vzdělávání KA ČR. Jsou v něm zapracována témata, o které jste projevíli zájem, i témata, o kterých se domníváme, že by pro auditory a asistenty auditorů mohla být zajímavá.

Kromě této speciální přílohy Vás budeme, jak je již zvykem, průběžně informovat o připravovaných přednáškách, seminářích a klubových setkáních i v jednotlivých číslech časopisu Auditor v roce 2006, neboť se může stát, že praxe přinese potřebu zařadit nové aktuální téma.

Těšíme se na Vaši účast na některé z akcí pořádaných Institutem vzdělávání jako i na Vaše náměty a připomínky.

Ing. Jana Pilátová
předsedkyně výboru pro KPV

Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004

Přezkoumání hospodaření za rok 2004 probíhalo v letošním roce poprvé na základě nového zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků (dále jen ÚSC) a dobrovolných svazků obcí (dále jen DSO), a zákona č. 421/2004 Sb., o změně zákonů souvisejících s přijetím zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO, které nabyly účinnosti v srpnu 2004. Zákon č. 420/2004 Sb. (dále jen zákon) nahradil dříve platnou vyhlášku Ministerstva financí ČR č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření ÚSC a DSO, která danou problematiku upravovala před účinností nového zákona.

Jednou z hlavních změn, kterou nový zákon přinesl, je rozšíření a zpřesnění předmětu přezkoumání; na rozdíl od vyhlášky jsou precizovány oblasti, na něž se přezkoumání zaměřuje, zejména pokud jde o správu majetku, hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv, zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi, ručení za závazky fyzických a právnických osob, zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob, zřizování věcných břemen k majetku územního celku. Přezkoumávající orgán tak získává komplexnější a podrobnější obrá-

zek o stavu hospodaření daného subjektu. Dále jsou dle tohoto zákona všechny obce a DSO povinny ve stanoveném termínu požádat o provedení přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, nebo zadat přezkoumání auditorovi, resp. auditorské společnosti. O uzavření smlouvy s auditorem informuje obec a dobrovolný svazek obcí příslušný krajský úřad nejpozději v termínu stanoveném v § 4 odst. 8 zákona, tj. do 31. ledna následujícího roku.

Krajský úřad versus auditor

V návaznosti na příspěvky zástupců krajských úřadů k přezkoumání hospodaření v posledních číslech časopisu Veřejná správa, jsem se obrátila na jednotlivé krajské úřady v České republice s žádostí o odpověď, jaký je celkový počet obcí a DSO u nich v kraji, u kolika obcí a DSO prováděl přezkoumání hospodaření krajský úřad, u kolika auditor atd.

Na základě obdržených informací z kontrolních odborů krajských úřadů (pouze dva kraje neodpověděly) jsem zpracovala *tabulku*, shrnula nejčastěji zjištěné *nedostatky* při provádění přezkoumání hospodaření obcí a DSO za rok 2004, se kterými se krajské úřady setkaly a u několika krajů jsem uvedla *výsledky přezkoumání*.

Přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2004

Kraj	Obce					Dobrovolné svazky obcí				
	Počet celkem	krajský úřad	%	auditor	%	Počet celkem	krajský úřad	%	auditor	%
Jihočeský	622	583	94	39	6	56	37	66	19	34
Jihomoravský	670	570	85	100	15	109	59	54	50	46
Karlovarský	131	113	86	18	14	17	12	71	5	29
Královéhradecký*										
Liberecký	216	193	89	23	11	29	24	83	5	17
Moravskoslezský	299	218	73	81	27	37	19	51	18	49
Olomoucký	394	341	87	53	13	57	37	65	20	35
Pardubický	452	433	96	19	4	55	38	69	17	31
Plzeňský*										
Středočeský	1146	1002	87	144	13	161	101	63	60	37
Ústecký	354	271	77	80	23	38	17	49	18	51
Vysočina	704	621	88	83	12	74	34	46	40	54
Zlínský	304	265	87	39	13	38	19	50	19	50

* kraj nedodal informace

V této tabulce naleznete přehled, kolik obcí a DSO z celkového počtu v jednotlivých krajích využilo pro přezkoumání svého hospodaření za rok 2004 služeb krajského úřadu a kolik auditora, resp. auditorské společnosti.

Nejčastěji zjištěné nedostatky:

- porušení rozpočtové kázně;
- nezpracování rozpočtového výhledu, nesprávný způsob schválení závěrečného účtu, tj. nedodržení odst. 7 § 17 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů; nestanovení rozpočtového provizoria; nezveřejnění návrhu rozpočtu;
- neúplnost, nesprávnost nebo neprůkaznost vedení účetnictví (především jde o neprovedené nebo jen částečně provedené inventarizace, chybné účtování pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, neúčtování předpisů pohledávek a závazků, zastavený majetek je účtován společně s ostatním majetkem, obec nemá zahrnuté ve svém účetnictví všechny pozemky, které vlastní dle výpisu z katastru nemovitostí atd.);
- nedodržení třídění příjmů a výdajů dle platné rozpočtové skladby;
- chybí vnitřní směrnice, zejména pro oběh účetních dokladů;
- nedostatky ve vnitřním kontrolním systému;
- přetrvání nedostatků zjištěných při předchozích přezkoumáních;
- neprovádění veřejnosprávních kontrol u zřízených příspěvkových organizací či žadatelů nebo příjemců dotací;
- nevyvážování záměrů při prodeji, pronájmu, darování či směně nemovitého majetku;
- nesprávně čerpané účelové prostředky (v roce 2004 především volby);
- neschválené odměny zastupitelů, odměny nad rámec nařízení vlády o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev;
- nedodržení předpisů pro vedení účetnictví; nevytvoření podmínek pro přezkoumání.

Výsledky přezkoumání

Pro ilustraci uvádím výsledky přezkoumání hospodaření provedeného krajským úřadem v několika krajích:

Výsledky přezkoumání hospodaření (§ 10 odst. 3 písm. a, b, c)*

Kraj	Obce			DSO		
	a)	b)	c)	a)	b)	c)
Jihomoravský	199	124	247	27	3	29
Liberecký	42	68	83	5	9	10
Moravskoslezský	140	58	20	12	6	1
Středočeský	553	197	252	63	9	29
Ústecký	86	140	51	7	6	3

* Zákon v § 10 odst. 3 upravuje závěry zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření:

- nebyly zjištěny nedostatky,
- byly zjištěny nedostatky, které nemají závažnost zjištění uvedených v bodě c),
- byly zjištěny nedostatky - porušení rozpočtové kázně, neúplnost, nesprávné a neprůkazné účetnictví, porušení povinností nebo překročení působnosti územního celku stanovených zvláštním právním předpisem, neodstranění nedostatků zjištěných při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky, nevytvoření podmínek pro přezkoumání.

Kritika práce auditorů

Vzhledem k tomu, že územní celky, jejichž hospodaření přezkoumal auditor či auditorská společnost, jsou povinny zaslat stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání v dané lhůtě krajskému úřadu, hodnotili někteří zástupci krajských úřadů ve svých odpovědích práci auditorů.

Nejčastější nedostatky vyskytující se ve zprávách auditorů (citují):

- chybná formulace závěru zprávy (§ 10 odst. 3 zákona),
- chyběl popis zjištěných chyb a nedostatků,
- zpráva neobsahovala identifikační údaje územního celku, místo, kde se přezkoumání uskutečňovalo, období (§ 10 odst. 4 zákona),

- chybělo uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku,
- přezkoumání neproběhlo v rozsahu stanoveném zákonem.

Komora auditorů České republiky, dopisem prezidenta doc. Vladimíra Králíčka, reagovala na začátku října 2005 na jeden z příspěvků, a to na příspěvek vedoucí oddělení přezkoumání hospodaření odboru kontroly Krajského úřadu Středočeského kraje, tímto dopisem:

Vážená paní,
v časopise Veřejná správa byl dne 22. 9. 2005 uveřejněn text „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004“, ve kterém hodnotíte práci auditorů při zajišťování přezkoumání hospodaření. V hodnocení konstatujete, že auditori, cituji: „z velké části nerespektovali příslušná ustanovení zákona č. 420/2004 Sb., přezkoumání neproběhlo v rozsahu stanoveném zákonem, zprávy nemají příslušné náležitosti a v mnoha případech je výsledkem přezkoumání výrok auditora o schválení hospodaření (respektive účetní závěrky) „bez výhrad“, konec citátu.

Jako profesní organizace je Komora auditorů ze zákona odpovědná za dohled nad kvalitou poskytování auditorických služeb. Dohled je prováděn jednak systematicky, jednak na základě podnětů, které nějakým způsobem hodnotí činnost auditorů. Vždy je však na základě podnětu provedeno šetření, jehož úkolem je zjistit, zda došlo ze strany auditora k pochybení a v případě, že ano, jsou přijata příslušná opatření. Abychom mohli prověřit oprávněnost kritiky, která byla veřejně publikována a dopadá tak na profesi jako celek, žádáme Vás o poskytnutí informací, které nám umožní Vámi uváděné nedostatky prošetřit.

Závěrem mi dovoluji, abych Vás ujistil, že odpovídající kvalita poskytování auditorických služeb je prioritou Komory auditorů a jsou na ni vynakládány ze strany komory nemalé prostředky.

Z výše uvedeného Krajského úřadu jsme obdrželi tuto odpověď:

Vážený pane prezidente,
k Vašemu dopisu, kterým žádáte o předání dokladů, resp. poskytnutí informací, uvádím následující: Krajský úřad jakožto přezkoumávající orgán obcí a dobrovolných svazků obcí, nemůže postupovat jinak, než jak je mu je uloženo zákonem č. 420/2004 Sb., a tudíž nemůže poskytovat bližší nespécifikované informace, resp. podklady jiným (dalším) subjektům.

Veškeré konkrétní podněty týkající se kontrolovaných subjektů, které dle našeho názoru nesplnily obsah výše cit. zák., budou v písemné podobě předány orgánu dozoru nad přezkoumáním – Ministerstvem financí ČR, které se s nimi zřejmě vypořádá v rámci své dozorové činnosti, již i proto výše cit. zák. neumožňuje přezkoumávajícímu orgánu podávat informace o kontrolovaných subjektech další osobě.

Vámi citovaná, velmi obecně formulovaná část článku „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004“, uveřejněném v časopise Veřejná správa dne 22. 9. 2005, byla podložena analýzou cca dvou set zpráv o výsledku přezkoumání hospodaření obcí a DSO za rok 2004, které bylo provedeno auditory nebo auditorskými firmami, jak byly ve smyslu ust. § 12 odst. 3 zák. č. 420/2004 Sb. zaslány územními celky přezkoumávajícímu orgánu.

Nemám v úmyslu žádným způsobem poškodit jméno Vaší profese jako celku, považuji však za svou povinnost předejít situaci, kdy by mohl orgán dozoru po případně provedené kontrole konstatovat, že územní celek závažným způsobem porušil příslušnou legislativu (neboť nenechal přezkoumat své hospodaření za uplynulý rok) a nařídil přezkoumávajícímu orgánu, aby vyvodil příslušné důsledky – tj. aby tento uložil pokutu za porušení rozpočtové kázně.

K této situaci by mohlo skutečně dojít, neboť z obsahu některých zpráv nelze jednoznačně tvrdit, že přezkoumání bylo skutečně provedeno – viz. schvalování účetní závěrky, výrok ve zprávě.

Přezkoumávání hospodaření územních celků podle zákona č. 420/2004 Sb., je obsáhlou a náročnou činností, která se jistě bude upřesňovat a vyvíjet. Přivítám tudíž jakoukoliv možnou iniciativu vedoucí k jednotnému postupu v rámci platné legislativy.

Alena Švejdová, DiS.
 metodický úsek KA ČR

na pomoc auditorům

Novinky v oblasti účetnictví (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Pravidelnou roční revizí prošla vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, jež jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Hlavní změny se týkají tří oblastí.

Nově se upravuje účtování o povolenkách na emise skleníkových plynů a preferenčních limitech, kte-

ré se budou v účetních obdobích zahájených v roce 2005 účtovat jako nehmotné aktívum, a to bez ohledu na výši jejich ocenění. Bezúplatné nabytí těchto povolenek a preferenčních limitů se bude vykazovat jako poskytnutí dotace v ocenění reprodukční pořizovací cenou, přičemž jejich spotřeba se bude účtovat do provozních nákladů s výjimkou preferenčních limitů, které lze odepisovat dle času a výkonů.

Vyhláška také nově upravuje postup účtování kurzových rozdílů z aktiv a závazků v cizí měně, jimiž účetní jednotka zajišťuje měnová rizika z již vzniklých, či z očekávaných smluvních vztahů. V těchto případech se tyto kurzové rozdíly účtují do vlastního kapitálu, přičemž platí, že aktiva a závazky, ze kterých tyto kurzové rozdíly vznikají, musí splňovat podmínky platné pro zajišťovací derivát. V návaznosti

na toto zpřesnění došlo i k technické úpravě definice zajištění a definice realizovatelných cenných papírů. Účinnost této úpravy je stanovena na 1. ledna 2006.

Třetí oblastí, již se tato novela týká, je definice konsolidačního celku a pravidla pro sestavování konsolidační účetní závěrky. V porovnání s předchozí úpravou je vypuštěna možnost nezahrnout do konsolidačního celku účetní jednotku vykonávající činnost tak výjimečně odlišnou, že by jejím zahrnutím do konsolidačního celku došlo k porušení věrného a poctivého obrazu konsolidované účetní závěrky. V návaznosti na legislativu EU se v § 62 odstavec 5 upravují možnosti, kdy se konsolidační celek na úrovni České republiky nevytváří, avšak možnost nevytvoření konsolidačního celku zde není umožněna českým účetním jednotkám konsolidačního celku, který se řídí jiným právem než právem členského státu Evropské unie (USA, Japonsko atd.). Dle

novely nevytváří konsolidační celek mj. účetní jednotka, zahrnutá do konsolidujícího celku jiné konsolidující účetní jednotky či konsolidující zahraniční osoby, přičemž platí, že tato jiná konsolidující účetní jednotka či konsolidující zahraniční osoba vlastní 100% jejích akcií. Problematickým bodem se dle našeho názoru dále jeví nový odstavec 6. V tomto odstavci je vyžadováno, aby konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná výroční zpráva konsolidačního celku, do něhož byla zahrnuta konsolidující účetní jednotka, byly zveřejněny v souladu s § 21a zákona o účetnictví a aby tyto účetní záznamy byly zveřejněny v českém jazyce s úředně ověřeným překladem. Zveřejněním se v případě účetních jednotek zapsaných v obchodním rejstříku rozumí uložení těchto dokumentů do sbírky listin obchodního rejstříku. V případě, že tuto podmínku konsolidující účetní jednotka nesplní, není oprávněna postupovat dle § 92 odstavec 5

a je povinna konsolidační celek vytvořit. Platnost této části novely byla stanovena pro konsolidované účetní závěrky sestavované po 1. lednu 2005 včetně.

Obdobně byly novelizovány i vyhlášky pro banky a jiné finanční instituce (vyhláška č. 501/2002), pojišťovny (vyhláška č. 502/2002), nevýdělečné subjekty (vyhláška č. 504/2002), územní samosprávné celky a další subjekty v rozpočtové sféře (vyhláška č. 505/2002).

Aleš Hlavatý
KPMG

(Přetištěno z Finančních aktualit KPMG 11/2005)



k problematice daní

Co přinese novela zákona o daních z příjmů?

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR schválila novelu zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, která by měla nabýt účinnosti 1. ledna 2006. Některé změny se ale budou týkat již roku 2005. Novela ještě musí projít „schvalovacím kolečkem (senát, prezident) a teprve následně bude publikována ve Sbírce zákonů. Nicméně zdá se, že stávající text již nedozná velkých změn.

Jaké novinky v oblasti daně z příjmů fyzických, resp. právnických osob novela zákona přináší? Je jich celá řada, zde zmíníme jen ty nejvýznamnější.

Daň z příjmů fyzických osob

- Nahrazení nezdanitelných částí základu daně podle § 15 slevou na dani. Nezdanitelné části základu daně podle § 15 odst. 1 písm.

a) až f) zákona budou nahrazeny slevou na dani (např. nezdanitelná část na poplatníka - fyzickou osobu stanovená v současné době ve výši 38 040 Kč bude nahrazena slevou na dani ve výši 7200 Kč).

- Zvýšení výdajových paušálů u příjmů podle § 7 (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) a u příjmů podle § 9 (příjmy z pronájmu). Poplatníci s těmito příjmy (pokud neuplatňují výdaje ve skutečné výši na základě účetnictví nebo daňové evidence) budou moci uplatnit výdaje v paušální částce ve výši 50 % příslušných příjmů. Toto ustanovení nelze aplikovat na podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti, na příjmy dosažené dvěma nebo více spoluvlastníky z titulu spoluvlastnictví k věci

nebo z titulu společných práv, a na příjmy dosažené účastníky sdružení, které není právnickou osobou. Tato změna se uplatní již pro rok 2005.

- Sazby daně z příjmů fyzických osob budou sníženy u dvou nejnižších pásem, a to v prvním pásmu z 15 % na 12 % a ve druhém pásmu z 20 % na 19 %. Současně se navrhuje zvýšení horní hranice prvního pásma, a to ze 109 200 Kč na 121 200 Kč.
- Zrušení nutnosti podávání daňových přiznání, pokud poplatník uplatňuje nezdanitelnou část základu daně z titulu zaplacených úroků z hypotečního úvěru a má pouze příjmy ze závislé činnosti.
- Úprava zdanění příjmů při vytěsnění menšinových akcionářů. Zdanění bude obdobné jako při prodeji cenných papírů – uplatní se již pro rok 2005.

Daň z příjmů právnických osob a společná ustanovení

- Změna podmínek pro osvobození dividendových příjmů, které vyplácí mateřské společnosti podle § 19. Osvobození bude možno uplatnit v případech, kdy vlastnický podíl mateřské společnosti dosahuje alespoň 10 % po dobu dvanácti měsíců.
- Vyloučení zdanění prvotních výnosů prvního držitele povolenky emisí skleníkových plynů a produkčních kvót. Do základu daně se dle návrhu zákona nezahrne hodnota prvotně přidělené povolenky nebo produkční kvóty podle zvláštních právních předpisů (zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu ve znění zákona č. 128/2003 Sb. a předpisy jej provádějící), pokud bude u prvního držitele zaúčtována ve prospěch výnosů při přidělení, nebo na vrub nákladů při úplatném převodu nebo vyřazení.
- Úprava zdanění derivátů. Účetní zachycení operací s deriváty se uplatní i pro daňové účely bez dalších úprav. Případnou ztrátu vzniklou v předcházejících zdaňovacích obdobích z operací s deriváty, které nebyly prokazatelně sjednány za účelem zajištění, bude možno odečíst od obecného základu daně.

Oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty derivátu a cenného papíru, s výjimkou směny zaúčtovatelný dle účetních předpisů bude ponechán v základu daně jako daňově účinný náklad resp. zdanitelný výnos.

Současné ustanovení zákona upravující daňovou uznatelnost nákladů na deriváty, které nebyly sjednány za účelem zajištění, bude zrušeno. Dle přechodného ustanovení návrhu zákona lze rozdíl, o který úhrn výdajů na deriváty byl za zdaňovací období vyšší než úhrn příjmů z derivátů a který nebyl uplatněn dle znění zákona účinného do 31. 12. 2005 jako výdaj nejdéle za zdaňovací období započaté v roce 2005, odečíst od základu daně nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za něž je podáváno daňové při-

znání, bezprostředně následujících po vykazání tohoto rozdílu.

- Možnost zahrnutí nákladů na dopravu zaměstnanců. Za daňový výdaj bude možno na straně zaměstnavatele považovat výdaje na dopravu zaměstnanců do zaměstnání a ze zaměstnání, zajišťovanou zaměstnavatelem vlastními nebo jím najatými dopravními prostředky nebo dopravními prostředky smluvního dopravce. Dopravními prostředky se pro tyto účely rozumí motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob.
- Částečná možnost zahrnutí nákladů na přechodné ubytování zaměstnance v hromadných ubytovacích zařízeních do daňově uznatelných nákladů. Za účelem podpory mobility pracovní síly bude možno za daňový výdaj na straně zaměstnavatele považovat výdaj na přechodné ubytování zaměstnance, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, a to do výše 3500 Kč měsíčně, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstna-

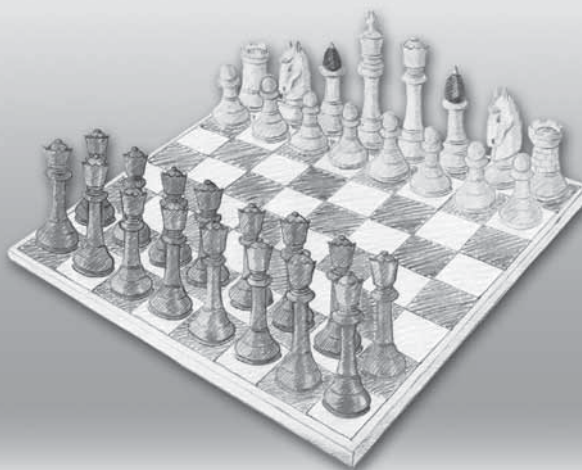
nec bydliště, a nejedná se o přechodné ubytování v rodinném domě nebo bytě. Na straně zaměstnance zůstává tento nepeněžní příjem od daně z příjmů osvobozen.

- Dle návrhu zákona si zaměstnavatel může jako daňově účinný výdaj uplatnit příspěvek na stravování na další jedno jídlo u zaměstnance, který má nerovnoměrně rozvrženou pracovní dobu, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci bude delší než 11 hodin.
- Upřesnění, že nová pravidla nízké kapitalizace účinná od 1. ledna 2004 se použijí v případě uzavření dodatku ke smlouvám uzavřeným před tímto datem.
- Možnost uplatnění slevy na dani při pořízení registrační pokladny či při jejím technickém zhodnocení – uplatní se již pro rok 2005.

U poplatníků, kteří do 30. 6. 2006 uvedou do stavu způsobilého obvyklému užívání registrační pokladnu, se navrhuje snížení daně

inzerce

Přidaná hodnota na Vaší straně



Rychlost, přesnost a detailní znalost problematiky jsou klíčem k úspěšnému zahájení podnikání. Náš kvalifikovaný tým ASSET TAX, a.s. poskytuje ucelený servis při zakládání a prodeji společnosti.

READY-MADE společnosti a.s., s.r.o.:

- zapsané do OR, bez historie, závazků a pohledávek,
- 100% splacený základní kapitál,
- možnost jednat za společnost během několika hodin.

Založení společnosti na míru:

- převzetí odpovědnosti za formální správnost založení společnosti.

Virtuální kancelář:

- sídlo společnosti; poštovní, telefonní a faxové služby.

assettax

přidaná hodnota úspěchu

www.asset-tax.cz

o polovinu pořizovací ceny registrační pokladny, maximálně o 8000 Kč na jednu pokladnu, za zdaňovací období, ve kterém registrační pokladnu pořídili.

Daňová povinnost bude snížena o 30 % hodnoty technického zhodnocení provedeného poplatníkem do 31. 12. 2006 na dosud používané pokladně tak, aby splňovala podmínky stanovené zákonem o registračních pokladnách. Daň lze snížit maximálně o 4000 Kč na jednu pokladnu.

- Upřesnění pravidel pro uplatnění daňové ztráty při podstatné změně ve složení společníků podle § 38na. Zároveň je také řešena situace, kdy jsou v některém období

pouze vydávány náklady a příjmy jsou dosahovány až v následujících obdobích, a způsob rozdělení základu daně v případě přeměn a převodů podniků.

- Daňový subjekt bude moci požádat správce daně o závazné posouzení ve věci stanovení výše ceny sjednané mezi spojenými osobami (podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Rozhodnutí o závazném posouzení o stanovení výše ceny bude zpoplatněno, a to částkou 50 000 Kč. Tato výše správního poplatku je uvedena v návrhu zákona o správních poplatcích, který je projednáván současně s návrhem zákona o daních z příjmů.

- Upřesnění, že základ daně vycházející z výsledku hospodaření se neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty derivátu a části majetku zajištěného derivátem, závazku vrátit cenný papír, finančního umístění, technických rezerv a cenného papíru s výjimkou směnek – uplatní se již pro rok 2005.

- Upřesnění definice projektu pro účely uplatnění odčitatelné položky podle § 34 odst. 4 na výzkum a vývoj (nově bude přímo zákonem vyžadován vypracování písemného dokumentu před zahájením projektu vývoje a výzkumu).

- Úprava daňového režimu při nájmu podniku podle § 32b – uplatní se již pro rok 2005.

- Úprava daňových odpisů při technickém zhodnocení nehmotného majetku – pro příslušné kategorie nehmotného majetku se zavádí lhůta, po kterou má být majetek po provedení technického zhodnocení odpisován.

- Osvobození úrokových výnosů z hypotečních zástavních listů, s výjimkou hypotečních zástavních listů emitovaných před 1. 1. 2006, bude zrušeno.

- Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb., se pro úroky u smluv o úvěru a u smluv o půjčce bude vztahovat i na smlouvy uzavřené do 31. 12. 2003, ke kterým byly uzavřeny dodatky po tomto datu.

Zákon o rezervách

- Možnost tvorby až 100 % daňově uznatelné opravné položky u pohledávek k jednomu dlužníkovi v hodnotě do 30 000 Kč, pokud od jejich doby splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců.

- Změna možnosti tvorby bankovních opravných položek k úrokům k úvěrovým pohledávkám.

V souvislosti se změnou zákona o daních z příjmů dochází také k drobným novelizacím některých dalších daňových zákonů, a to zákona o dani z nemovitostí, zákona o dani silniční, zákona o správě daní a poplatků, zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o povinném značení lihu, zákona o registračních pokladnách, zákona o spotřebních daních, a zákona o správních poplatcích.

-rr-

inzerce



**VZDĚLÁVACÍ AGENTURA
TSM, spol. s r. o.**

si Vás dovoluje pozvat na odborné jednodenní semináře

Vymáhání a řešení pohledávek

Nový způsob výpočtu úroku z prodlení podle vládního nařízení č. 163/2005 Sb.

Lektor: Ing. Josef BAŘINA

Kdy: pátek 2. prosince 2005
Kde: Brno, Hotel SLOVAN
Kurzovné: 1.600,- Kč (včetně 19% DPH)

Kdy: úterý 6. prosince 2005
Kde: Praha 1, K-CENTRUM
Kurzovné: 1.600,- Kč (včetně 19% DPH)

Praktické vedení likvidace obchodních společností a družstev

Lektor: Ing. Josef PROCHÁZKA

Kdy: pondělí 5. prosince 2005
Kde: Praha 1, K-CENTRUM
Kurzovné: 1.800,- Kč (včetně 19% DPH)

Kdy: středa 7. prosince 2005
Kde: Brno, Hotel SLOVAN
Kurzovné: 1.600,- Kč (včetně 19% DPH)

Podrobnější informace na požádání upřesníme.

**Kontakt: TSM, spol. s r. o., Masarykovo nám. 80/8,
682 01 Vyškov, tel.: 517 333 699, fax: 517 330 545
<http://www.tsmvyskov.cz>**

Informace z jednání dozorčí komise, výboru pro metodu, výboru pro auditorské zkoušky, výboru pro auditorské standardy a výboru pro informační politiku.

K problematice cen auditu

Problematice cen auditu je věnovaný příspěvek ing. Tomáše Brumovského, předsedy výboru KAČR pro otázky pořadí a etiky, který najdete v e-příloze č. 9/2005 v nevěřejné části www.kacr.cz.

Zaznamenali jsme

Klient musí slyšet i nepříjemné věci

Rozhovor věnovaný budoucnosti auditorských služeb s Jamesem Turleyem, výkonným šéfem společnosti Ernst & Young, která patří mezi tzv. velkou čtyřku světových auditorských firem, najdete v e-příloze č. 9/2005 na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v nevěřejné části. Rozhovor přetiskujeme v celém znění z časopisu Euro.

Auditor jako rodinný lékař

V e-příloze najdete také pokračování článku viceprezidenta Komory auditorů ČR ing. Jiřího Vrby, věnované jeho auditorské profesi. Článek byl zveřejněn v časopise Prosperita 20. října 2005.

Výkup akcií

Novým zákonem o finančních konglomerátech se částečně mění i ustanovení obchodního zákoníku týkající se výkupu podílu menšinových akcionářů, a to s platností od uveřejnění novely ve Sbírce zákonů. Většinový vlastník uplatňující právo výkupu menšinových podílů bude povinen získat k tomuto kroku souhlas od Komise pro cenné papíry, a to ještě před svoláním valné hromady akcionářů. O této a dalších povinnostech většinového vlastníka se více dočtete v e-příloze v článku, který přetiskujeme z týdeníku Ekonom.

-av-

inzerce

INTES, družstvo pro výzkum, poradenské a inženýrské služby, Praha nabízí publikaci pro účetní pracovníky, ekonomy, auditory

ÚČETNICTVÍ OBCÍ

(Výklad, příklady, souvztažnosti)

1. vydání květen 2005

Autorka doc. Ing. Štěpánka Nováková, CSc., VŠE Praha.

Předchozí publikace k problematice účetnictví obcí:
Účtování rozpočtových organizací, okresních úřadů a obcí 1998,
Výklad účetnictví obcí 2001, Příklady účtování obcí 2002).

Výklad je zaměřen na evidenci příjmů a výdajů, plnění rozpočtu, problematiku evidence dlouhodobého majetku, zásob, zúčtovacích vztahů a vztahu ke státnímu rozpočtu. Publikace řeší i evidenci fondů územních samosprávných celků, evidenci hospodářské činnosti a využívání rozpočtové skladby.

Prodejní cena: 342,- Kč (vč. balného, poštovního a 5% DPH)

Objednávky s uvedením příslušných údajů pro fakturaci zasílejte poštou na adresu: INTES, Slávy Horníka 1021/16A, 150 06 Praha nebo faxem na číslo faxu 257216107, e-mailem na adresu intes@sendme.cz, pí Kramlová. Telefonicky možno objednat na čísle 257218011.

Evropská federace účetních FEE vydala nové dokumenty

FEE vydala v listopadu 2004 diskusní dokument „Auditor a nová směrnice EU o prospektu emitenta“ (Auditor's involvement with the new EU prospectus directive). Směrnice o prospektu emitenta (č. 2003/71/EC) byla přijata Radou ministrů v červenci 2003 a je účinná od 1. července 2005. Cílem směrnice o prospektu emitenta je usnadnit společnostem získávání finančních prostředků prostřednictvím emise akcií na kapitálových trzích členských států EU. Směrnice proto nově zavádí tzv. „jednotný pas emitenta“. Jednotný pas zaručuje, že prospekt schválený regulátorem kterékoliv členské země musí být uznán i v ostatních členských zemích. Prospekt je však schválen pouze v případě, že splňuje společné standardy

EU, tj. pokud obsahuje všechny informace specifikované legislativou EU. Evropská komise vydala nařízení č. 809/2004, kterým se provádějí některá ustanovení směrnice o prospektu emitenta týkající se zejména informací uvedených v tomto prospektu a způsobu jejich zveřejnění.

V říjnu letošního roku FEE vyhodnotila připomínky k diskusnímu dokumentu a vydala materiál, který sumarizuje tyto připomínky a obsahuje některá doporučení. Zásadní připomínky a doporučení FEE shrnuje takto:

- Většina respondentů se přiklání k názoru, že zpráva auditora by měla být zveřejněna pouze s původně auditovanou účetní závěrkou (ačkoli nařízení požaduje jejich samostatné zveřejnění).

- Je nutné definovat zodpovědnost auditora v souvislosti s prospektem emitenta. V současné době neexistuje v rámci Evropské unie jednotný přístup k této problematice.
- Předpokládané a pro-forma finanční informace by měly být vždy připraveny na základě uznávaného koncepčního rámce.
- Auditor by neměl poskytovat ujištění ohledně výše očekávaných výsledků a neměl by vydávat zprávu o tom, zdali předpoklady, na základě kterých byly předpokládané výsledky stanoveny, jsou kompletní a tvoří rozumný základ pro odhad těchto výsledků. Auditor by měl uživatele upozornit, že se skutečné výsledky mohou od předpokládaných lišit.
- Mezitímní účetní informace se budou ověřovat v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 a pro prověrky mezeitímních účetních informací ISRE 2410.
- Ověření předpokládaných finančních informací je zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. V materiálu připraveném FEE je uveden soupis procedur, které by měly být provedeny s cílem získat přiměřenou jistotu, že předpokládané finanční informace jsou řádně sestaveny.
- FEE vyzývá Evropskou komisi, IASB a IAASB, aby se aktivně zapojily do řešení problémů definovaných v materiálu.

Dále FEE vydala v říjnu letošního roku analýzu připomínek k diskusnímu materiálu „Potenciální problémy ve vztahu k IFRS a možné dopady na zprávu auditora“ (Reporting Issues in relation to Endorsed IFRS and Possible Implications for the Audit Report). Komora auditorů ČR se připomínkového řízení zúčastnila (viz e-Auditor č. 6/2005). Materiál se zabýval zejména definicí rámce účetního vý-

inzerce

Auditorská společnost hledá

Asistenta/-ku auditora

Požadujeme:

- VŠ ekonomického směru
- praxi v oblasti auditu
- schopnost vést auditorský tým
- dobrou znalost AJ
- komunikativnost, aktivní přístup k práci

Nabízíme:

- práci v centru Prahy
- příjemné pracovní prostředí
- možnost dalšího vzdělávání

Nástup možný ihned.

Životopis v ČJ a AJ spolu s průvodním dopisem zasílejte na e-mailovou adresu: audit@eurotrend.cz, nebo **faxem: 224 234 288**

kaznictví užívaným společnostmi, které účtují v souladu s IAS/IFRS upravenými právem Evropských společností. FEE na základě výsledků připomínkového řízení navrhuje účetní rámec definovat jako „Mezinárodní standardy finančního výkaznictví ve formě, v jaké byly přijaty pro použití v EU“ (IFRSs as adopted for use in the EU). Vzhledem k možným nejednoznačnostem této definice FEE vyzývá Evropskou komisi k vydání směrodatného pokynu týkajícího

se vymezení koncepčního rámce. FEE dále doporučuje, aby účetní jednotky v příloze k účetní závěrce zveřejňovaly, jakým způsobem se liší účetní závěrka připravená dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví ve formě, v jaké byly přijaty pro použití v EU („schválené IFRS“) od účetní závěrky připravené dle plných standardů IAS/IFRS. Zveřejnění těchto rozdílů by však nemělo být povinné. V případě, že neexistují žádné rozdíly mezi účetní závěrkou při-

pravenou dle schválených IFRS a účetní závěrkou dle plných IFRS, by účetní jednotka tuto skutečnost měla zveřejnit. Stejně jako v předchozím případě by však zveřejnění těchto skutečností nemělo být povinné. Dále FEE doporučuje použití stejné definice účetního rámce v příloze k účetní závěrce a ve zprávě auditora. Oba dokumenty jsou v angličtině k dispozici na www.fee.be.

Ing. Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR

Výbor pro mezinárodní auditorské standardy IAASB vydal nové standardy a návrhy standardů

IAASB schválil úpravu standardu ISA 230 Dokumentace. Účinnost dle IFAC je stanovena pro audit účetních závěrek za období začínající po 15. červnu 2006 a později. Upravený standard stanoví nové požadavky zejména na rozsah, kvalitu a srozumitelnost auditorské dokumentace.

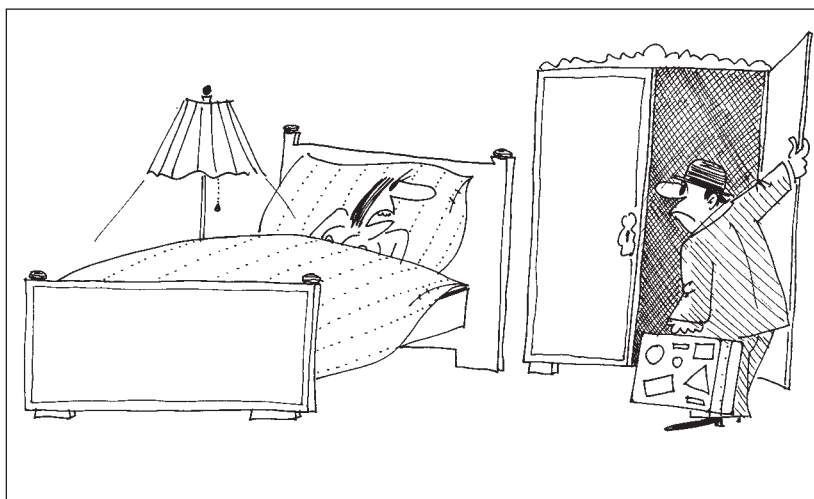
V souvislosti s projektem zaměřeným na zlepšení srozumitelnosti mezinárodních standardů pro ověřovací zakázky (clarity project) IAASB vydal návrh úprav čtyř standardů. Standardy byly upraveny dle zásad vytyčených v rámci tohoto projektu, tj. zejména zdůraznění cílů jednotlivých standardů, užívání jednotných jazykových konvencí a strukturálních úprav textů standardů. Navržené změny se týkají standardů ISA 240 Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky, ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky, ISA 315 Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti a ISA 330 Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika. Připomínkové řízení je otevřeno do 28. února 2006.

Všechny výše uvedené návrhy úprav naleznete na www.ifac.org.

IAASB dále rozhodla, že části novelizovaných standardů ISA 200 Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky a ISA 210 Podmínky auditních zakázek nabudou účinnosti současně s účinností standardu ISA 701 Zpráva auditora o jiných historických účetních informacích. Datum účinnosti standardu ISA 701 Zpráva auditora o jiných historických účetních informacích nebylo do-

sud stanoveno vzhledem k tomu, že v současné době probíhá vyhodnocení připomínek k návrhu tohoto standardu. Účinnost novelizovaných standardů ISA 200 a ISA 210 byla původně stanovena v návaznosti na auditované období účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2005 nebo po tomto datu.

Ing. Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR



Ty už mě s těmi věčnými auditů vážně unavuješ.

Kresba: I. Svoboda



NABÍDKA VZDĚLÁVACÍCH AKCÍ

prosinec 2005

PROSINEC

6. 12.	9 - 17	Roční účetní závěrka za rok 2005 Hotel Olšanka, Táboritká 23, Praha 3 Lektor: doc. Ing. Hana Březinová, CSc., auditorka, členka Rady KA ČR Ing. Rostislav Kuneš, auditor Cena: Kč 1850 vč. DPH pro auditory a asistenty auditora, Kč 2465 vč. DPH pro ostatní	VS 67305
7. 12.	15 - 18	Změny v účetnictví v roce 2005 Dům odborových služeb, Českobratrská 18, Ostrava Lektor: Ing. Irena Pittermannová, auditorka Cena: Kč 660 vč. DPH pro auditory a asistenty auditora, Kč 880 vč. DPH pro ostatní	VS 68005
8. 12.	9 - 14	Novela zákona o dani z příjmů od 1. 1. 2006 KC Novodvorská, Novodvorská 151, Praha 4 Lektor: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, vedoucí sekce DPPO KDP ČR Cena: Kč 1200 vč. DPH pro auditory a asistenty auditora, Kč 1600 vč. DPH pro ostatní	VS 67405
12. - 14. 12.		Mezinárodní auditorské standardy KC Novodvorská, Novodvorská 151, Praha 4 Lektor: členové Výboru pro auditorské standardy KA ČR Cena: Kč 5700 vč. DPH pro auditory a asistenty auditora, Kč 7600 vč. DPH pro ostatní	VS 67505
15. 12.	9 - 17	Roční účetní závěrka za rok 2005 Hotel Continental, Kounicova 6, Brno Lektor: doc. Ing. Hana Březinová, CSc., auditorka, členka Rady KA ČR Ing. Rostislav Kuneš, auditor Cena: Kč 1850 vč. DPH pro auditory a asistenty auditora, Kč 2465 vč. DPH pro ostatní	VS 67605
16. 12.	9 - 14	Novela zákona o dani z příjmů od 1. 1. 2006 Hotel Continental, Kounicova 6, Brno Lektor: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, vedoucí sekce DPPO KDP ČR Cena: Kč 1200 vč. DPH pro auditory a asistenty auditora, Kč 1600 vč. DPH pro ostatní	VS 67705

Cena semináře zahrnuje podkladové materiály a občerstvení v průběhu semináře.

Přehled vzdělávacích akcí na 1. pololetí roku 2006 najdete ve zvláštní příloze tohoto čísla časopisu Auditor.

Komora auditorů ČR, Institut vzdělávání, Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, fax: 224 211 905, e-mail: vzdelavani@kacr.cz

Aktuální informace
najdete na www.kacr.cz

AUDITOR, číslo 9, 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 29. 11. 2005.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.