

Obsah

AKTUALITY	2
VZDĚLÁVÁNÍ	6
Rámcová smlouva o pojištění odpovědnosti auditorů (Ing. Tomáš Brumovský, Ing. Libuše Šnajdrová)	6
TÉMA ČÍSLA – NEZISKOVÝ SEKTOR Přezkumy hospodaření ÚSC z pohledu auditora III. část – Majetek obcí a veřejné zakázky (Ing. Jana Uhlířová, Ing. Danuše Prokůpková)	8
Nová právní forma veřejných výzkumných institucí a jejich audit (Ing. Tomáš Bartoš)	11
Stanovisko výboru pro veřejný sektor k problematice ověřování výroční zprávy u účetní jednotky, která není zřízena za účelem podnikání	16
NA POMOC AUDITORŮM Ověřovací zakázka nebo související služba? (Ing. Markéta Jindřišková)	17
Návrh úprav IFRS (Doc. Ing. Lenka Krupová, Ph.D.)	22
K PROBLEMATICE DANÍ Věcná a časová souvislost nákladů a výnosů (Ing. Jitka Hrubá)	28
LIDÉ A FIRMY	31

@ e-příloha Auditor 9/2007

- Účetní závěrka ÚSC
(Mgr. Martina Smetanová)
- Dary neziskovým subjektům
(Ing. Zdeněk Morávek)
- Kontrola ve veřejné správě
(Ing. Petra Slavíková)
- Ukazatelé pro řízení u koncernu DaimlerChrysler
(Prof. Ing. Miloslav Synek, CSc.)

Toto číslo vyšlo **28. 11. 2007**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **5. 12. 2007**

Kontinuální profesní vzdělávání auditorů



Máme za sebou začátek nové auditorské sezóny, která bude důležitá nejen pro naše klienty z hlediska zapracování změn ve vazbě na reformu veřejných financí, ale také pro nás – auditory, neboť nejenže končí jedno funkční období, s kterým se pojí volby nových kandidátů do orgánů komory, ale čekají nás též významné změny v důsledku připravovaného nového zákona o auditorech.

Na úvod mi dovolu malý pohlednutí. Máme za sebou období, které bylo z pohledu kontinuálního profesního vzdělávání charakteristické především seznámením se s mezinárodními auditorskými standardy a jejich následnou implementací do naší každodenní praxe. Nyní je naším úkolem znalosti z této oblasti dále rozšiřovat a prohlubovat.

Další novinkou za uplynulé období je bezpochyby rozšíření stávajících forem studia o elektronickou podobu. V době, kdy budete číst tyto řádky, již bude známé rozhodnutí letošního sněmu o tom, zda-li budeme pokračovat v elektronické formě studia či nikoliv. Auditorská obec reaguje na tento nový způsob studia různě. Jsou mezi námi nadšenci, kterým se tato forma líbí a vyhovuje. Jsou však tací, kteří mají názor opačný, ale i tací, kteří ani neví, že mohou studovat v poklidu své kanceláře v době, která jim právě vyhovuje. V této souvislosti je určitě

i zajímavá skutečnost, že se toto studium započítává do povinných hodin a některé lekce i do plnění prioritního tématu. Pakliže se bavíme o novinkách, nelze opomenout ani tu skutečnost, že právě probíhá vzdělávací projekt financovaný z evropských fondů. Jedná se o dvoudenní seminář zaměřený na aplikaci mezinárodních auditorských standardů v praxi. Tento projekt končí v polovině příštího roku.

Pro novinky bychom však neměli zapomenout na další neméně důležitá témata, jako jsou jednodenní semináře a klubová setkání, která se snažíme připravovat podle aktuální situace. Mezi velice navštěvované semináře tradičně patří ty, které se zabývají problematikou novel daňových zákonů a účetních předpisů. Nejinak je tomu i letos, kdy v rámci reformy veřejných financí dochází nejen k novele zákona o daních z příjmů a zákona o dani z přidané hodnoty, ale i řady dalších.

Podíváme-li se před sebe, čeká nás období pro nás všechny velice důležité, neboť jak již bylo zmíněno v úvodu, od poloviny příštího roku by měl platit nový zákon o auditorech, který by však v oblasti kontinuálního profesního vzdělávání neměl přinést žádné zásadní novinky. V návrhu zákona totiž stojí: „Statutární auditori jsou povinni účastnit se programů průběžného profesního rozvoje a vzdělávání s cílem udržet si teoretické znalosti, profesní znalosti a hodnoty na dostatečně vysoké úrovni.“

Ing. Jana Pilátová
předsedkyně výboru pro KPV

Ze zasedání Rady KA ČR

Poslední předvolební zasedání Rady KA ČR dne 5. listopadu 2007 řídil prezident doc. Králíček. Rada projednala zprávu ing. Rokosové o přípravách volebního XVII. sněmu KA ČR a projednala připomínky ke sněmovním materiálům. Rada rozhodovala opakující se agendu předkládanou Výborem pro otázky profese, jako jsou návrhy na vyškrtnutí asisten-

tů auditora, žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti atp. Rada vzala na vědomí průběžné výsledky hospodaření v roce 2007, nabídku vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2008, která bude zveřejněna v časopise Auditor, schválila dodatek ke Spisovému řádu KA ČR a vzala na vědomí zprávu o čerpání dotace z EU na vzdělávání.

Rada vzala na vědomí zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakční rady, dozorcí a kárné komise. Prezident doc. Králíček vyslovil poděkování všem, kteří se na činnostech komory v různých oblastech podíleli.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Auditoři opět v příloze Hospodářských novin

Stejně jako v minulých letech Komora auditorů i letos vydala komerční přílohu Hospodářských novin na téma Auditorské služby. Čtyřstránková příloha vyšla 15. listopadu a obsahovala řadu zajímavých informací (určených především uživatelům účetních závěrek a potenciálním auditovaným subjektům).

K jednotlivým článkům: Prezident KA ČR Vladimír Králíček informoval čtenáře o změnách, které lze očekávat od nového zákona o auditorech, členka Rady KA ČR Libuše Müllerová popisovala nová pravidla pro audit účetních závěrek v rámci EU, viceguvernér ČNB Richard Singer se zabýval významem nezávislosti auditora pro uživatele účetní závěrky a členka redakční rady časopisu Auditor Eva Fišerová referovala o tom, kdo

má povinnost auditu ze zákona (včetně dalších služeb auditora podle zvláštních zákonů).

Příloha obsahovala rozhovor s Danou Trezziovou, bývalou náměstkyní ministra financí, zaměřený na přípravu nového zákona auditorech, a rozhovor s členem dozorcí komise KA ČR Stanislavem Staňkem na téma audit výrobních podniků. Dále obsahovala články týkající se přezkoumání hospodaření nevydělečných organizací a obcí, jejichž autory jsou Jitka Náhlavská a Danuše Prokúpková.

Na vydání komerční přílohy Auditorské služby v Hospodářských novinách se finančně spolupodílely auditorské společnosti Aduko, Angel's Auditing, Aptus, Audit Business Service, Audit Plus, BDO Prima Audit, BDO Prima CA, BDO Prima CB, BDO Prima

Finkonsult, BDO Prima Tax PL, Brázda-Audit CZ, BVM Audit, Danepo, Fučík & partneři, Hayek, HP auditori, Interexpert Bohemia, Mazars Audit, mikroVOX-audit, PKM Audit & Tax, Proxy, SP Audit, Tacoma Auditing, TPA Horwath Notia Audit a Vorlíčková & Leitner Audit.

Komora auditorů připomínkuje návrhy předpisů

Komora auditorů se v poslední době vyjádřila k následujícím návrhům právních předpisů:

- 1) k návrhu zákona o auditorech,
- 2) k návrhům úprav českých účetních standardů pro podnikatele (stanovisko bylo na MF odesíláno souhrnně za Národní účetní radu; viz www.nur.cz),
- 3) k návrhu zákona o elektronických úkonech, osobních číslech a autorizované konverzi dokumentu,
- 4) k výchozímu materiálu pro přípravu věcného záměru zákona o dohledu nad finančním trhem,
- 5) k návrhům novel prováděcích vyhlášek k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Veškeré připomínky Komory auditorů k oficiálně obdrženým podkladům či k podkladům ve veřejném připomínkovém řízení jsou průběžně zveřejňovány na internetových stránkách www.kacr.cz v uzavřené části Extranet v sekci Připomínky k zákonům.



-jd-

-ab-

Clarity Project IAASB

Co je Clarity Project?

Rada pro mezinárodní auditor-
ské a ověřovací standardy (IAASB)
při Mezinárodní federaci účetních
(IFAC) zahájila v říjnu 2005 úpravu
mezinárodních auditorských stan-
dardů ISA v rámci tzv. Clarity
Project. Hlavním cílem tohoto pro-
jektu je dosažení formální a jazyko-
vé jednotnosti spolu se zlepšením
srozumitelnosti u všech stávajících
standardů. Přeformulované standar-
dy jsou nově členěny do těchto čás-
tí: Úvod, Cíl, Požadavky, Aplikační
a vysvětlující část. S touto struktu-
rou jste se mohli seznámit u prvních
tako upravených standardů, které
byly vydány v lednu 2007.
IAASB předpokládá dokončení celé-
ho projektu zvýšení srozumitelnos-
ti standardů do konce roku 2008
s tím, že všechny přeformulované
standards ISA budou účinné pro ově-
ření účetních závěrek **za období
počínající 15. prosince 2009
nebo po tomto datu**. Evropská ko-
mise již několikrát deklarovala, že
proces přijímání standardů ISA pro

použití v Evropské unii v souladu
s článkem 26 Směrnice 2006/43/ES
o povinném auditu nezačne dřív, než
budou všechny standardy upraveny
v rámci Clarity Project.

Harmonogram prací

V současné době IAASB připravu-
je vydání tří nově upravených stan-
dardů a do konce roku 2007 ještě
předpokládá zveřejnění dalších tří
standardů. Do června 2008 bude
probíhat vypořádávání připomínek
k deseti upraveným standardům,
do března 2008 jsou otevřena při-
pomínková řízení k dalším dese-
ti návrhům přeformulovaných stan-
dardů a na začátek roku 2008 se
předpokládá vydání nových návrhů
úprav u zbývajících šesti standardů
(viz tabulka na straně 4).

Projekt na www.kacr.cz

Informace o posledním vývoji v té-
to oblasti jsou zveřejněny na inter-
netových stránkách KA ČR, kde na-
jdete přehled prací i aktuální stav u
konkrétních standardů ISA, který je

Komora auditorů České republiky přijme odborníky na pozice **metodik účetnictví, metodik auditu a referent dohledu**

Komora auditorů ČR přijme odborníky na pozice **metodik účetnictví,
metodik auditu a referent dohledu na HPP. Pracoviště v Praze, nástup
možný ihned.**

Požadujeme

VŠ, nejlépe ekonomického zaměření, praxe minimálně 5 let v účet-
nictví nebo auditu, nejlépe v pozici auditora, asistenta auditora
či metodika účetnictví; znalost problematiky auditu, účetnictví,
daní a obchodního práva; analytické a koncepční myšlení; samo-
statnost a spolehlivost; znalost práce s PC (Word, Excel atp.),
AJ podmínkou.

Nabízíme

Perspektivní zaměstnání, motivační finanční ohodnocení; 5 týdnů
dovolené, pružnou pracovní dobu, možno částečný pracovní úvazek
nebo práce doma podle dohody.

**Písemné nabídky se strukturovaným životopisem zasílejte obratem
na e-mail: kacr@kacr.cz, faxem na číslo 224 211 905 nebo poštou
na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1**

Novinky ze světa

Rada IAASB zveřejnila revidovaný standard ISA 600

Rada IAASB zveřejnila nový
přepracovaný a revidovaný
standard ISA 600 *Speciální
aspekty ověření konsolidované
účetní závěrky (včetně využití práce
jiného auditora)* ve snaze napomoci
skupinovému auditorovi při převze-
tí odpovědnosti za směřování, do-
hled, provedení ověřovacích prací
a vydání odpovídající zprávy o ově-
ření konsolidované účetní závěrky.
Za účelem zajištění dostatečné
a vhodné důkazní evidence,
na jejímž zá-
kladě by by-
la vydána
zpráva audi-
tora ke kon-
solidované
účetní závěr-
ce, ISA 600
specifikuje
typy ově-
řovacích pra-
cí, které by
měl provést



skupinový au-
ditor nebo v jeho zastoupení audi-
tor konsolidované účetní jednotky
při ověření finančních informací vý-
znamné konsolidované účetní jed-
notky pro potřeby konsolidace.
Je také požadováno, aby se sku-
pinový auditor přiměřeně zapojil
do ověřovacích prací pro potřeby
konsolidované účetní závěrky, kte-
ré provádí auditor konsolidované
účetní jednotky.
ISA je účinný pro ověření účetních
závěrek za období začínající
15. prosincem 2009 a později.
Datum účinnosti je stanoveno
v souladu s datem účinnosti všech
přepracovaných a revidovaných
standardů (ISA) v rámci projek-
tu zvýšení srozumitelnosti (Clarity
project).

Text ISA 600 v anglickém jazyce je
na webových stránkách IFAC
www.ifac.org.

-ru-

Rada IAASB zveřejnila k připomínkám návrh revidovaných standardů ISA 505 a 620

Rada IAASB zveřejnila k připomínkám návrh přepracovaných a revidovaných ISA 505 *Externí confirmace* a ISA 620 *Využití práce experta* v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti (Clarity project).

Přepracovaný a revidovaný návrh ISA 505 *Externí confirmace* se týká využití externí confirmace jako důkazní informace a míry její spolehlivosti. Dále je zaměřen na efektivní provedení auditorských postupů v případě využití externí confirmace, pokud se auditor rozhodne ji použít jako prostředek eliminace významné nesprávnosti.

Přepracovaný a revidovaný návrh ISA 620 *Využití práce experta* stanovuje přísnější požadavky na práci experta v případě využití jeho práce jako důkazní informace. Důraz je kladen na potřebu auditora vyhodnotit objektivitu experta. Auditor a expert si musí vzájemně porozumět v otázce účelu auditu a odpovědnosti experta za práce, které pro auditora v rámci auditní zakázky vykoná.

K návrhu je možné zasílat komentáře do 15. 2. 2008 na e-mailovou adresu EDComments@ifac.org.

Text návrhů v anglickém jazyce je na webových stránkách IFAC

www.ifac.org.

-ru-

FEE zveřejnila studii o systémech nakládání s vlastním kapitálem

FEE zveřejnila 28. září 2007 studii na téma Alternativy systémů nakládání s vlastním kapitálem vybraných obchodních společností (FEE Discussion Paper on Alternatives to Capital Maintenance Regimes) s ohledem na zprůžnění rozdělení

Aktuální stav (listopad 2007)

schválené, vydané a do českého jazyka přeložené Komorou auditorů (leden 2007)	ISA 240, ISA 300, ISA 315, ISA 330 Předmluva - obsaženo v Handbook IFAC 2007
schválené, vydané (říjen 2007)	ISA 600
k vydání do konce roku 2007 se nyní připravuje	ISA 230, ISA 260, ISA 720
do konce roku se ještě předpokládá zveřejnění	ISA 540, ISA 560, ISA 580
připomínkové řízení ukončeno, probíhá vypořádání připomínek do 3/08 – 6/08	ISA 200, ISA 250, ISA 320, ISA 450, ISA 500, ISA 510, ISA 530, ISA 550, ISA 570, ISA 610
v připomínkovém řízení do 12/07 – 3/08	ISA 220, ISA 505, ISA 510, ISA 530, ISA 620, ISA 700, ISA 705, ISA 706, ISA 800, ISA 805
začátkem roku 2008 budou vydány nové návrhy k připomínkám	ISA 210, ISA 402, ISA 501, ISA 520, ISA 710, nový ISA

Dokument

ISA 240, ISA 300, ISA 315, ISA 330 Předmluva - obsaženo v Handbook IFAC 2007
ISA 600
ISA 230, ISA 260, ISA 720
ISA 540, ISA 560, ISA 580
ISA 200, ISA 250, ISA 320, ISA 450, ISA 500, ISA 510, ISA 530, ISA 550, ISA 570, ISA 610
ISA 220, ISA 505, ISA 510, ISA 530, ISA 620, ISA 700, ISA 705, ISA 706, ISA 800, ISA 805
ISA 210, ISA 402, ISA 501, ISA 520, ISA 710, nový ISA

průběžně aktualizován. Přehled naleznete na www.kacr.cz v oddělení Pro auditory – Regulace auditorské profese – Projekty IAASB.

Handbook 2008

Stejně jako v minulých letech bude Redakční rada pro překlad ISA opět připravovat český překlad sborníku Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, který by měl obsahovat další přeformulované standardy ISA. Kompletní znění sborníku 2008 v českém jazyce bude v průběhu příštího roku zveřejněno na našich interneto-

vých stránkách v oddělení Pro auditory – Regulace auditorské profese – Mezinárodní auditorské standardy. Předpokládá se také jeho vydání na CD. O termínu budeme čtenáře včas informovat.

V rámci přípravy nového vydání sborníku uvítáme veškeré konstruktivní připomínky a návrhy na úpravu odborné terminologie a textů překladů. Připomínky zasílejte na adresu Redakční rady pro překlad ISA: rr-isa@kacr.cz.

Alena Beranová, DiS.
referát metodiky KA ČR

K článku „Dopady oprav chyb na srovnatelnost“

V časopise Auditor č. 6/2007 byl publikován článek Ing. Peláka „Dopady opravy chyb na srovnatelnost“, ve kterém se autor obsáhle zabývá interpretací Národní účetní rady č. 11. Tato interpretace doporučuje účtovat opravy chyb minulých období přímo do vlastního kapitálu, nikoli s využitím mimořádných položek Výkazu zisku a ztráty, jak předepisuje Český účetní standard pro podnikatele č. 19 (ČÚS 19).

Výbor pro auditorské standardy Komory auditorů České republiky (dále jen výbor) se rozhodl přispět k diskusi reakcí na tento článek. Co se týče samotného navrhovaného způsobu účtování o opravách chyb minulých období přímo do vlastního kapitálu (s eventuální úpravou srovnatelných údajů minulého období), i výbor „vnitřně“ souhlasí s logikou tohoto postupu, navíc srovnatelného s IFRS. Podle názoru výboru je však velmi pro-

blematické opírat takovýto postup o ustanovení § 4 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Dle názoru výboru nelze s použitím těchto ustanovení jednoznačně vyvodit nesoulad ČÚS 19 s vyhláškou č. 500/2002 Sb. a výbor se proto nepřiklání k opravám chyb minulých období přímo do vlastního kapitálu. V každém případě takovýto závazný závěr (a tedy faktická derogace příslušných ustanovení ČÚS 19) nepřísluší Národní účetní radě. Navíc podle názoru výboru takováto aplikace § 7 odst. 2 zákona o účetnictví v tomto případě otevírá Pandorařinu skříňku s mnoha dalšími účetními problémy a zvyšuje nejistotu účetních jednotek a auditorů. Výše uvedený článek též odkazuje na Aplikační doložku KA ČR k ISA 710 – Srovnatelné informace. Článek Ing. Peláka v souvislosti s touto aplikační doložkou uvádí

„... auditor může akceptovat i takovou opravu chyby minulých let, která zasáhne do výsledku hospodaření běžného roku“. Z tohoto textu by bylo možné dovodit, že výbor považuje řešení dle interpretace NÚR č. 11 (tedy účtování přes vlastní kapitál) za řešení preferované a řešení dle ČÚS 19 (tedy účtování přes mimořádné položky) jako řešení alternativní, a tedy akceptovatelné. Příklon k žád-

nému z řešení však nebyl záměrem této aplikační doložky. Aplikační doložka pouze konstatuje, že aplikace ČÚS 19 je převažujícím výkladem. Další odborná diskuse na toto téma jistě přispěje k vyjasnění tohoto problému. Celá záležitost by měla jedno rychlejší řešení – změnu ČÚS 19.

Výbor pro auditorské standardy KA ČR

Změna ve vyhláškách ČNB upravující informační povinnost některých účastníků kapitálového trhu

Ve Sbírce zákonů byly 20. září 2007 zveřejněny novely vyhlášek upravující informační povinnosti emitenta kótovaného cenného papíru, fondu kolektivního investování, investiční společnosti a obchodníka s cennými papíry. Vyhlášky nabyly účinnosti 1. října 2007.

Vyhláška č. 240/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 264/2004 Sb., o formě a způsobu zasílání výroční zprávy a pololetní zprávy emitenta kótovaného cenného papíru a o způsobu plnění povinnosti oznámit podíl na hlasovacích právech, ve znění vyhlášky č. 458/2004 Sb., upravuje:

- příjemce zasílaných zpráv, kterým je nově Česká národní banka,
- novou definici elektronické podoby zasílaných zpráv,
- způsob zasílání zprávy.

Vyhláška č. 241/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 603/2006 Sb., o informační povinnosti fondu kolektivního investování a investiční společnosti, nově upravuje zasílání informací prostřednictvím ČNB pro účely jejich ukládání do sbírky listin obchodního rejstříku v elektronické podobě.

Vyhláška č. 242/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 605/2006 Sb., o některých informačních povinnostech obchodníka s cennými papíry, upravuje předložení výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy v elektronické podobě a způsob jejich zasílání ČNB.

-ru-

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů

Ve Sbírce zákonů byl 16. října 2007 vyhlášen zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jímž se mění celá řada právních předpisů. Zákon nabývá účinnosti až na výjimky v ustanoveních uvedených v části padesáté druhé k 1. lednu 2008.

Součástí souboru novel právních předpisů je i novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), kterou se s účinností od 1. ledna 2008 mění ustanovení § 1 odst. 2 písmena e), jež fyzickým osobám, podnikatelům, stanovuje kritérium pro po-

vinnost vést účetnictví. Kritériem je překročení hranice obratu z podnikatelské činnosti za bezprostředně předcházející kalendářní rok nově ustanovené na částku 25 mil. Kč. Přechnodné ustanovení upravuje aplikaci ustanovení § 1 odst. 2 písmena e) novely zákona o účetnictví na fyzické osoby, které překročily hranici obratu dle znění zákona o účetnictví účinného přede dnem nabytí účinnosti novely zákona o účetnictví a staly se účetními jednotkami nebo by se měly účetními jednotkami stát od 1. ledna 2008, ale nesplňují kritérium dle nového znění zákona o účetnictví.

-ru-

výsledku hospodaření a v souvislosti s procesem zjednodušení obchodního prostředí v rámci Evropské unie. Studie shrnuje základní postupy používané v Evropské unii při:

- založení společnosti,
- tvorbě zákonných rezervních fondů,
- rozdělení výsledku hospodaření,
- vyplacení vkladů společníkům/akcionářům,
- insolvenční a jiné.

Dále studie nabízí přehled postupů používaných mimo Evropskou unii, a to v USA, Kanadě a na Novém Zélandu.

Znění studie v anglickém jazyce naleznete na webových stránkách FEE

www.fee.be.

-ru-

FEE zveřejnila výsledky průzkumu na téma definice společnosti ve skupině v Evropě

FEE zveřejnila výsledky průzkumu na téma definice společnosti ve skupině v Evropě (FEE Survey on the Network Firm Definitions Across Europe). Průzkumu se zúčastnily členské země EU, a dále Norsko a Švýcarsko.

Otázky průzkumu byly zaměřeny na rozdíly v definici společnosti ve skupině podle Směrnice č. 2006/43/EC EU a Etického kodexu IFAC a v implementaci tohoto termínu v jednotlivých zemích.

Výsledky průzkumu v anglickém jazyce jsou na webových stránkách FEE www.fee.be.

-ru-



Vzdělávání

Nabídka vzdělávacích akcí na 1. pol. 2008

V příloze tohoto čísla časopisu Auditor najdete nabídku vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2008. Kompletní přehled nabízených seminářů a e-learningových kurzů najdete rovněž na internetových stránkách www.kacr.cz, v rubrice Kurzy a vzdělávání, kde se lze na vybrané semináře také přihlásit. Vzhledem k tomu, že v roce 2008 dochází ke změnám v řadě daňových a účetních zákonů, a to nejen v souvislosti se schváleným zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, do nabídky vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2008

byla zařazena především tato aktuální témata: daň z příjmů, DPH, insolvenční zákon, novinky v účetní legislativě, reforma veřejných financí z pohledu auditora apod. Zásadním zákonem, který je v současné době projednáván ve vládě a v novém znění by měl nabýt účinnosti v 1. polovině roku 2008, je zákon o auditorech. Přednášku k tomuto zákonu a Etickému kodexu najdete rovněž v naší nabídce a její realizaci plánujeme v Praze, Brně a v Ostravě. Ve spolupráci s Výborem pro veřejný sektor jsme do nabídky zařadili i klubová setkání k problematice auditu a účetnictví některých typů neziskových organizací (obecně prospěšné společnosti, organizace zřízené územními samosprávnými celky, občanská sdružení).

Vzhledem k prodloužení termínu pro splnění povinného prioritního vzdělávacího tématu jsme pro auditory, kteří zatím neabsolvovali povinný rozsah 20 hodin, zařadili do nabídky opět dvoudenní seminář Praktická aplikace ISA a jednodenní seminář Novinky v ISA.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

Interpretace NÚR

V říjnu 2007 Národní účetní rada zveřejnila interpretaci I-13 „Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek“. Interpretaci lze nalézt na internetových stránkách www.nur.cz. **-ab-**

Prodloužení termínu pro splnění prioritního vzdělávacího tématu

Rada KA ČR rozhodla na svém zasedání dne 2. 10. 2007 o **prodloužení termínu** pro splnění povinného rozsahu prioritního vzdělávacího tématu, a to **do 30. 6. 2008. Nejedná se o vyhlášení nového tématu pro rok 2008.** Prioritním vzdělávacím tématem jsou stále **mezinárodní auditorské standardy** a zůstává i stanovený **rozsah 20 hodin**.

Tato povinnost se týká v plném rozsahu všech auditorů, kteří byli zapsáni do seznamu auditorů do 31. 12. 2006 nebo jim do této doby uplynula lhůta pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb.

Většina auditorů povinný rozsah prioritního vzdělávacího tématu již splnila (viz tabulka). Stále však zůstává dost auditorů, kterým do plného rozsahu část hodin schází a bohužel je i dost těch, kteří zatím tuto povinnost zanedbali. A právě těm se rozhodla Rada KA ČR vyjít vstříc a prodloužením lhůty jim umožnit uvést do pořádku své závazky vyplývající ze Směrnice pro KPV.

Přehled počtu auditorů dle plnění prioritního vzdělávacího tématu

	k 31. 10. 2007 *)	k 31. 12. 2007 **)
auditoři, kteří mají splněn rozsah prioritního vzdělávacího tématu (min. 20 hod.)	791	880
auditoři, kteří mají rozsah prioritního vzdělávacího tématu splněn částečně (4-19 hod.)	241	194
auditoři, kteří se dosud prioritního vzdělávacího tématu nezúčastnili (0 hod.)	191	149

*) skutečný počet - dle skutečné účasti na seminářích konaných do 31. 10. 2007, včetně hodin započtených na základě úspěšně absolvovaných e-learningových kurzů do 31. 10. 2007

***) odhad - do počtu jsou zařazeni i přihlášení účastníci seminářů, které proběhnou do konce roku 2007 (není zahrnut předpokládaný počet úspěšných absolventů e-learningových kurzů)

Podrobné informace k rozsahu, formám plnění i správnému zápočtu najdete na internetových stránkách www.kacr.cz, v rubrice Kurzy a vzdělávání, pod odkazem Prioritní vzdělávací téma.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

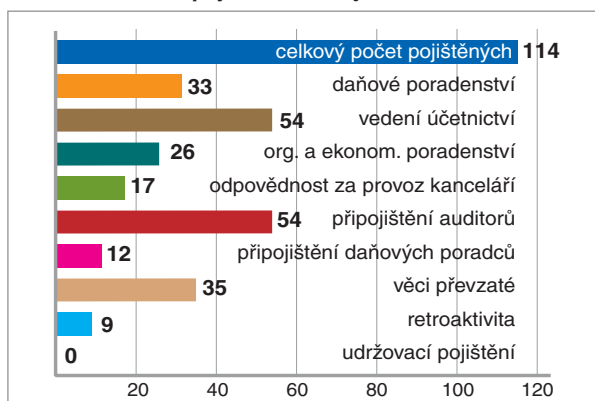
Rámcová smlouva o pojištění odpovědnosti auditorů

Dne 15. 10. 2007 nabyla účinnosti nová pojistná smlouva

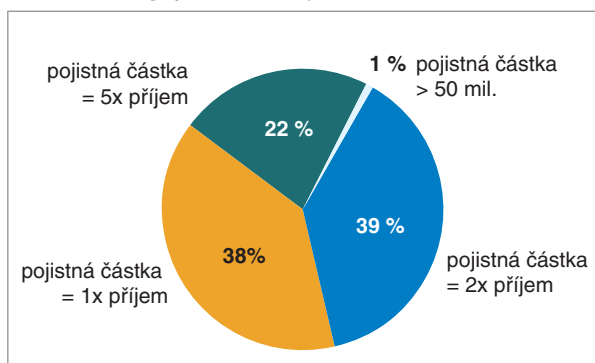
č. 805-92777-12 uzavřená mezi Českou pojišťovnou a.s., Kooperativou, pojišťovnou, a.s., Vienna Insurance Group, ČSOB Pojišťovnou, a.s. a Komorou auditorů České republiky na období do 14. 10. 2008. Bylo ujednáno, že uplynutím této doby účinnost rámcové pojistné smlouvy nezaniká a prodlužuje se na další pojistné roky, nejdéle do 14. 10. 2012, pokud některá ze smluvních

stran v dohodnuté době od smlouvy neodstoupí. Rámcová smlouva je zveřejněna na internetových stránkách komory včetně Ujednání k rámcové pojistné smlouvě č. 805-92777-12 týkajícího se pojištění čtyř největších auditorských společností. Na internetových stránkách www.kacr.cz jsou ve veřejně přístupné části rovněž k dispozici ke stažení formuláře Přihláška k pojištění a Oznámení škodní události.

Využití jednotlivých připojištění dle Rámcové pojistné smlouvy č. 805-92285-15



Procentuální rozdělení variant základního pojištění dle pojistné smlouvy č. 805-92285-15



V šestém pojistném roce si v rámci pojistné smlouvy č. 805-92285-15 ke dni 30. 9. 2007 sjednalo pojištění 107 auditorů nebo auditorských společností. Nově se do pojištění v rámci pojistné smlouvy přihlásilo 21 auditorů či auditorských společností, a to i v návaznosti na propagaci rámcové pojistné smlouvy na internetových stránkách Komory auditorů ČR. Svě pojištění neobnovil jeden auditor (v souvislosti s ukončením činnosti), přičemž nebylo využito ani nabízeného udržovacího pojištění.

Celkové předepsané pojistné za pojistnou smlouvu č. 805-92285-15 činí k 30. 9. 2007 3 013 065 Kč (po započtení 20% bonusu), celkové pojistné v předchozím pojistném roce činilo 2 555 010 Kč (také po započtení 20% bonusu).

V tomto pojistném roce byly nahlášený dvě škodní události auditorských společností. Jedna škoda vznikla chybným uvedením koeficientů pro zrychlené odepisování a dle penalizačních výměrů bylo po odečtení spoluúčasti ve výši 10% vyplaceno pojištěnému dne 11. 1. 2007 pojistné plnění ve výši 172 627 Kč. Druhá pojistná událost byla také úspěšně zlikvidována a dne 12. 10. 2007 bylo vyplaceno pojistné plnění ve výši 34 691 Kč. Tato pojistná událost byla způsobena neupozorněním pojištěného na povinnost uhradit srážkovou daň.

I přes tyto dvě škodní události nepřesáhne škodní průběh v pojistném roce 2006/2007 výše 30%, takže bude i na další pojistný rok poskytnuta 20% sleva pro základní pojištění na další pojistný rok.

Po jednání s vedoucím pojistitelem (Česká pojišťovna, a.s.) byla rozšířena nabídka připojištění dalších rizik o možnost připojištění odpovědnosti za škodu vyplývající z oceňování majetku (pro věci movité, nemovité, nehmotný a finanční majetek a podnik), v textu smlouvy se jedná o bod 10.2.4.

Pro dosažení stability pojistných sazeb bylo po jednání se všemi třemi pojistiteli dosaženo možnosti sjednání rámcové pojistné smlouvy na období 5 let, přičemž trvání jednotlivých pojištění budou i nadále trvat 12 měsíců a obnovovat se na základě řádně vyplněné přihlášky. Za pětiletý pojistný program byla navíc pojistitelem udělena sleva ve výši 5% ze základního pojistného. Ostatní ustanovení pojistné smlouvy zůstávají beze změn. Současně upozorňujeme, že došlo k fúzi sloučením společnosti STACH & S.T., a.s., IČ 649 48 366, se sídlem Praha 10, Kolovratská 2/111 se společností Aon Stach Česká republika spol. s r.o. V rámci fúze zanikla společnost STACH & S.T., a.s. bez likvidace s tím, že veškeré jmění, včetně všech smluvních vztahů, převzala nástupnická společnost Aon Stach Česká republika spol. s r.o. Veškerá práva a povinnosti společnosti STACH & S.T., a.s. ze smluv uzavřených mezi pojištěnci a společností STACH & S.T., a.s. přešla ke dni 12. 9. 2007 na nástupnickou společnost Aon Stach Česká republika spol. s r.o.

Všechny pojistné smlouvy jsou bez jakýchkoli výhrad platné. Pouze v nově uzavíraných pojistných smlouvách či v nových dodatcích bude od uvedeného data uvedena jako zprostředkovatel již společnost Aon Stach Česká republika spol. s r.o.

Kontaktní informace nástupnické společnosti:

Aon Stach Česká republika spol. s r.o.
IČ: 471 23 672
DIČ: CZ 471 23 672
se sídlem Praha 2, Šafaříkova 201/17,
PSC 120 00 (v prostorách budovy Delta Haus)
zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 12814

Kontaktní osoby, kontaktní údaje na tyto osoby a kontaktní údaje na společnost Aon Stach Česká republika spol. s r.o. zůstávají zachovány.

K dispozici jsou následující telefonní čísla: 274 810 600, 274 810 812, 274 781 512, 222 232 246 a 222 232 288. Faxová linka zůstává 274 815 441. Pro e-mailovou korespondenci doporučujeme používat již nový formát adresy: jmeno_prijmeni@aonstach.cz.

Bankovní spojení zůstává zatím taktéž beze změny. Informace naleznete rovněž na internetových stránkách komory.

Ing. Tomáš Brumovský

Předseda Výboru pro otázky profese a etiku

Ing. Libuše Šnajdrová

Referát VOPE Úřadu Komory auditorů ČR

Přezkumy hospodaření ÚSC z pohledu auditora

III. část - Majetek obcí a veřejné zakázky

V minulých číslech časopisu Auditor jsme se zamýšleli nad praktickými zkušenostmi z nedávno dokončených přezkumů hospodaření obcí na téma rozpočet a účetnictví ÚSC a nejčastěji zjišťovanými závadami. V tomto článku se budeme zabývat **problematikou majetku obcí a veřejných zakázek podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích a zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.**

Definice majetku dle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení; dále jen zákon o obcích) nás nenechává na pochybách, že spravování majetku se obecně považuje za jednu z nejdůležitějších aktivit, kterou ÚSC vykonává v rámci své samostatné působnosti. Majetek lze chápat jako zdroj příjmů a výhodnou investici (např. pronájem dlouhodobého majetku, cenné papíry) a zároveň slouží jako prostředek k uspokojování potřeb občanů (např. obecní byty, infrastruktura). Obec vystupuje při hospodaření s majetkem zcela samostatně a je za své úkony s ním provedené plně odpovědná. Proto je nezbytně nutné, aby každá obec měla vlastní vnitřní předpis o bližším hospodaření s majetkem a o způsobu vedení evidence, oceňování a účtování majetku.



Obec vzhledem ke svému specifickému postavení si musí vždy ponechat majetek v takovém rozsahu, druhu a kvalitě, aby byla schopna zajišťovat služby a veškeré aktivity i v rámci přenesené působnosti. Obec využívá svého majetku k podnikatelským aktivitám. Musí se o svůj majetek starat s „péčí řádného hospodáře“. Podobná ustanovení najdeme v zákonu o krajích a zákonu o hlavním městě Praze. Zákon o přezkumu určuje oblasti specifického zaměření při přezkumech, kterými jsou:

1. nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví státu, s nímž hospodář ÚSC,
2. zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu,
3. zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,
4. zřizování věcných břemen k majetku ÚSC,
5. pronájem a prodeje majetku.

Z výše uvedených důvodů se v tomto dalším pokračování zaměřujeme právě na oblast majetku a veřejných zakázek, tak jak je v platném právním rámci uloženo.

Z výběru citace zákona vyplývá, o jak důležitou oblast se jedná:

Znění § 2 zákona o obcích:

„(1) Obec je veřejnoprávní korporací, má vlastní majetek. Obec vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících.

(2) Obec pečuje o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů; při plnění svých úkolů chrání též veřejný zájem.“

Znění § 38 zákona o obcích:

„(1) Majetek obce musí být využíván účelně a hospodárně v souladu s jejími zájmy a úkoly vyplývajících ze zákonem vymezené působnosti. Obec je povinna pečovat o zachování a rozvoj svého majetku. Obec vede evidenci svého majetku.

(2) Majetek obce musí být chráněn před zničením, poškozením, odcizením nebo zneužitím. S nepotřebným majetkem obec naloží způsoby a za podmínek stanovených zvláštními předpisy, pokud tento zákon nestanoví jinak.“

Oblast hospodaření s majetkem obcí proto nutně hodnotíme, z pohledu auditora, jako důležitou agendu také proto, že je úzce propojena se dvěma předchozími, tedy rozpočtem a účetnictvím obce. V povědomí obecních úřadů je hospodaření s majetkem sice shledáváno významným, nicméně chápáno zúženě, poněkud odděleným pohledem od obou uvedených agend.

Auditor při své práci nahlíží na obec jako na jeden organismus, který vlastní, prodává, kupuje, pronajímá, přenechává, poskytuje, přijímá, ručí. A to vše souvisí zároveň s nastavením rozpočtu, zaúčtováním operací vyplývajících ze smluvních vztahů a úkonů při další evidenci majetku. Auditor se při kontrole nutně musí spoléhat na nastavený vnitřní kontrolní systém a komunikaci mezi zainteresovanými odbory úřadu. Na neošetřených rizikových místech (vnitřních kontrolních uzlech) pak dochází k poruchám v komunikaci mezi oprávněnými místy. VKS (vnitřní kontrolní systém) je třeba monitorovat, analyzovat a systémově ošetřit. V tomto momentě auditor plní funkci analytika, který vidí a upozorňuje, další úpravy systému jsou na samotné účetní jednotce.

K jednotlivým bodům přezkoumání hospodaření obce v oblasti nakládání s majetkem a veřejných zakázek:

1. Nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví státu, s nímž hospodaří ÚSC

S majetkem ve vlastnictví státu hospodaří obec podle uzavřených smluvních vztahů a vnitřních pravidel obce. Velmi častou formou je smlouva o výpůjčce. Obec majetek státu neodepisují a evidují jej na svých podrozvahových účtech.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- obec majetek využívá bez smluvního vztahu a tento majetek nepodléhá žádné evidenci,
- smlouva je uzavřena, ale není považována za účetní doklad a předložena k zaúčtování,
- o majetku je sice účtováno, ale jednou částkou bez podrobné evidence,
- majetek není inventarizován a pojištěn.

Mezi výše uvedené negativní nálezy patří i takový nedostatek, kdy majetek (převážně movitý) poskytnutý státem k vykonání přenesené působnosti a nerozlišený v evidenci ÚSC, obec dále přenechá nebo daruje příspěvkové organizaci, jíž je zřizovatelem. Může to být např. výpočetní či ostatní technika potřebná k výkonu přenesené působnosti.

2. Zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu

Domníváme se, že „veřejnou zakázkou“ je jakékoliv uskutečnění **veřejného výdaje** bez ohledu na jeho výši a obec jako zadavatel je vždy povinna dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace. Obec je podle zákona o veřejných zakázkách považována za **veřejného zadavatele** realizujícího veřejné zakázky, jejímž předmětem je úplatné poskytnutí dodávek či služeb nebo úplatné provedení stavebních prací. Obec rozlišuje veřejné zakázky podle jejich **předpokládané hodnoty** na nadlimitní, podlimitní a zakázky malého rozsahu.

Zákon podrobně stanovuje druhy, podmínky a lhůty pro zadávací řízení, požadavky na uchazeče a mechanismus výběru dodavatele. Podrobný rozbor těchto postupů a souvisejících rizik je nad rámec tohoto článku. Veřejné zakázky nadlimitní a podlimitní si obce nechávají (až na výjimky) zpracovat u odborných firem. Problémovou oblastí jsou veřejné zakázky nedosahující limitů zákona, u nichž je nezbytné, aby obec stanovila vnitřní pravidla pro výběr dodavatele tak, aby mohla v každém jednotlivém případě zaručit a dokladovat, že výběr byl transparentní a nediskriminující. Je vhodné, aby pravidla obsahovala finanční limity, odpovědné osoby, podmínky pro zveřejnění, minimální náležitosti dokumentace ke každé zakázce i lhůtu pro její archivaci a podmínky pro vystavování smluv a objednávek).

Pro obce je stanovena výjimka z působnosti zákona a obec jako zadavatel není povinna postupovat

podle zákona v případě, kdy předmět plnění poskytuje osoba, která vykonává převážnou část své činnosti pro obec a ve které má obec výlučná majetková práva nebo taková osoba má právo hospodařit s majetkem obce, nemá vlastní majetek a výlučně obec vykonává kontrolu nad hospodařením této osoby. Jmenovanou „osobou“ je obchodní společnost, v níž má obec 100% podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech.

Tyto společnosti nejčastěji vykonávají pro obec činnosti spojené se správou a údržbou obecního majetku, správou a údržbou místních komunikací, veřejné zeleně a veřejného osvětlení nebo jiných komunálních služeb.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- obec nemá stanoven nebo neuplatňuje postup v souladu s platnou vnitřní směrnicí pro veřejné zakázky s finančním plněním pod limitem zákona a tyto „malé veřejné zakázky“ mohou tak být zadávány přímo a diskriminačně,
- v zadávacích podmínkách veřejných zakázek jsou definovány profesní kvalifikační předpoklady nebo ekonomické a finanční kvalifikační předpoklady tak, že mohou ve výběru předurčovat preferovaného uchazeče.

3. Zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob

Znění § 38 zákona o obcích:

- „(3) Obec nesmí ručit za závazky fyzických osob a právnických osob vyjma
- a) závazků vyplývajících ze smlouvy o úvěru, jsou-li peněžní prostředky určeny pro investici uskutečňovanou s finanční podporou ze státního rozpočtu, státních fondů nebo národního fondu,
 - b) závazků vyplývajících ze smlouvy o úvěru, jsou-li peněžní prostředky určeny pro investici do obcí vlastněných nemovitostí,
 - c) těch, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo stát,
 - d) těch, v nichž míra účasti jí samé nebo spolu s jinou obcí nebo obcemi, krajem nebo kraji nebo státem přesahuje 50 %,
 - e) bytových družstev,
 - f) honebních společenstev.
- (4) Právní úkony učiněné v rozporu s ustanovením odstavce 3 jsou od počátku neplatné.“

Povinnou náležitostí **zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření** obce je vyjádření podílu zastaveného majetku na celkovém majetku obce. Auditor kontroluje správnost a dodržení postupů podle zákona o obcích a zákona o účetnictví. Výpočet podílového ukazatele náleží obci a auditor ověřuje správnost vypočtené hodnoty.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- nejsou dodržena ustanovení zákona o obcích (§ 85 vyhrazuje zastupitelstvu obce rozhodování o majetkoprávních úkonech, k nimž patří i zastavení nemovitých věcí. Podle § 38 odst. 3 tohoto zákona obec nesmí ručit za závazky fyzických a právnických osob vyjma uvedených v ustanovení (závazky ze smluv o úvěru, ručení za závazky právnických osob, nichž je obec zřizovatelem nebo vlastní více než 50% obchodního podílu). Právní úkony učiněné v rozporu s tímto ustanovením jsou od počátku neplatné),
- na listech vlastnictví jsou dále vedeny – zapsány zástavy nemovitostí z titulu dotací a úvěrů, které již byly splaceny nebo již byly splněny jejich podmínky,
- není vedena evidence o poskytnutých zástavách jednak v účetní hodnotě na samostatných analytických účtech a zároveň na podrozvahových účtech v hodnotě zástavní pohledávky,
- není prováděna inventarizace zástav ve vazbě na účetnictví (skutečný stav dokládají záznamy v oddíle „C“ na listech vlastnictví).

4. Zřizování věcných břemen k majetku ÚSC

Zřízením věcného břemene k majetku obce dochází k omezení vlastnických práv formou zápisu na listu vlastnictví. Tento majetkoprávní úkon musí být v souladu se zápisem do katastru nemovitostí zanesen do účetnictví a podroben každoroční inventarizaci. Při realizaci věcného břemene za úplaty obec přijímá finanční prostředky do svého rozpočtu a hodnotu věcného břemene zavede na podrozvahový účet.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- smlouvy ke zřízení věcného břemene jsou uzavřeny a zavkládány do katastru nemovitostí, avšak bez jakékoliv další evidence,
- obec nemá přehled o sjednaných věcných břemenech, zatížený majetek není veden na samostatných analytických účtech a obec neprovádí jejich inventarizaci (postup není definován vnitřní směrnici).

5. Pronájmy a prodeje majetku

Znění § 39 zákona o obcích

„(1) Záměr obce prodat, směnit nebo darovat nemovitý majetek, pronajmout jej nebo poskytnout jako výpůjčku obec zveřejní po dobu nejméně 15 dnů před rozhodnutím v příslušném orgánu obce vyvěšením na úřední desce obecního úřadu, aby se k němu mohli zájemci vyjádřit a předložit své nabídky. Záměr může obec též zveřejnit způsobem v místě

obvyklým. Pokud obec záměr nezveřejní, je právní úkon od počátku neplatný. Nemovitost se v záměru označí údaji podle zvláštního zákona platného ke dni zveřejnění záměru.

- (2) Při úplatném převodu majetku se cena sjednává zpravidla ve výši, která je v daném místě a čase obvyklá, nejde-li o cenu regulovanou státem. Odchylka od ceny obvyklé musí být zdůvodněna.
- (3) Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, jde-li o pronájem bytů a hrobových míst anebo pronájem nebo o výpůjčku majetku obce na dobu kratší než 30 dnů nebo jde-li o pronájem nebo výpůjčku právnické osobě zřízené obcí.“

Pojmy „pronájmy a prodeje majetku“ se dotýkají mnoha operací, které je třeba uskutečnit od záměru majetkový úkon provést až po konečnou fázi realizace, a pro všechny operace nastavují pravidla a kompetence buď obecně závazné předpisy nebo vnitřní normy obce. Při cestě od záměru k realizaci u nemovitého majetku je třeba počítat s poměrně velkou časovou náročností. Počátek a konec jednotlivého případu může od sebe oddělovat několik měsíců a auditor sleduje důležité mezníky z pohledu správnosti postupů a včasnosti jejich provedení:

1. zveřejnění záměru,
2. schválení záměru,
3. zveřejnění prodeje / pronájmu / nákupu / směny / daru,
4. schválení prodeje / pronájmu / nákupu / směny / daru,
5. schválení smlouvy,
6. podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí u převodu nemovitostí,
7. správnost zaúčtování,
8. správnost evidence,
9. podání majetkových příznaků.

Prodeje a pronájmy majetku mají přímou vazbu na příjmovou část rozpočtu obce. Od prodeje majetku se odráží reálnost a nastavení rozpočtu v příjmové oblasti. Při schvalování rozpočtu ještě není zřejmé, zda majetek bude prodán nebo pronajat a za jakou cenu. Auditor může při kontrole zjistit nadhodnocení příjmové stránky rozpočtu.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- není zpracována a schválena vnitřní norma upravující postupy, podmínky a související doklady pro zařazení majetku, způsoby ocenění majetku, formy pořízení a vyřazení majetku, termíny a odpovědné osoby,
- za okamžik účetního případu není považováno datum podání návrhu na vklad (právní účinky vkladu), ale až datum zápisu do katastru nemovitostí, nebo jsou o přírůstcích a úbytcích na majetkových účtech pořizovány záznamy souhrnně za delší, až několikaměsíční časové období.

Shrnutí

V tomto i předchozích článcích jsme se s Vámi podělili o zkušenosti s právě ukončenými přezkumy hospodaření. Účelem pojednání bylo zastavit se u nejvíce **rizikových oblastí** a poukázat na v praxi se nejčastěji vyskytující chyby a nedostatky.

Klíčovou oblastí, která jako „červená niť“ provází všechna zmíněná zjištění, jsou jednoznačně závady ve **vnitřním kontrolním systému**, který není vytvářen podle stanovených potřeb. Kvalita spolupráce a komunikace mezi jednotlivými zaměstnanci v organizační struktuře úřadu a mezi volenými orgány a úředníky tak mnohdy nedosahuje potřebných hodnot.

Prostředí obce má svá **specifika**, srozumitelná při znalosti právních předpisů a politických vazeb. Pozice auditora je zatížena nároky a očekáváními klienta, případně obavami, že zjištění uvedená v závěrečné zprávě povedou k finančním postihům u jednotlivců nebo obce jako celku. Auditor při přezkumu ověřu-

je **toky veřejných finančních prostředků** a nároky či závazky obce, prostřednictvím zastupitelstva obce pak podává zprávu občanům.

Obec nemá vlastníky, jedná prostřednictvím voleného politického spektra, které usiluje o realizaci záměrů svých volebních programů. Auditor nemá mandát k jejich posuzování, musí však sledovat reálnost nároků na výdaje rozpočtu ve vazbě na zdroje financování, a to se znalostí závazných předpisů, profesních standardů, diplomacií a s nadhledem.

Ing. Danuše Prokúpková

auditor, č. osv. 712

člen Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Ing. Jana Uhlířová

auditor, č. osv. 1908

C.P.A. Audit

Nová právní forma veřejných výzkumných institucí a jejich audit

S reformními kroky, které se týkají veřejných rozpočtů, se objevují stále častěji snahy o transformaci vybraných příspěvkových organizací. Hledá se vhodnější varianta způsobu financování a finančního hospodaření, která by lépe vyhovovala kritériím moderního finančního řízení a kontroly. Přeměna dřívějších příspěvkových organizací v jinou právní formu by měla umožnit lépe plnit současná hlediska finančního hospodaření – tak, aby splňovala kritéria 3E (dnes již uznávaná a používaná zkratka „Economy, Efficiency, Effectiveness“, což v překladu znamená efektivitu, hospodárnost a účelnost).

Nastolené změny prostřednictvím nového právního rámce zároveň zřetelně poukazují na realizaci řady dílčích reformních kroků uplatňovaných na vybranou oblast veřejných rozpočtů ve snaze po co nejvyšší míře transparentnosti financování a využívání dotačních titulů plynoucích z veřejných rozpočtů, zejména z evropských fondů. Co se týče těchto zdrojů, otázka již nestojí pouze na dobrovolnosti, ale na deklarované potřebě změn v přístupu k řízení peněžních toků a následné certifikaci realizovaných výdajů.

Zákon č. 341/2006

Do konce roku 2006 měla vědecká a výzkumná pracoviště podobu státních příspěvkových organizací, což představovalo specifickou právní formu, která ústavům neposkytovala rovnoprávné postavení na trhu výzkumu a vývoje (a ztěžovala jim mj. účast na výzkumných

programech EU). Řadu nedostatků spojených se způsobem financování i s dalšími majetkovými vztahy odstranil zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů (ZoVVI).

Zákon č. 341/2005 Sb. ustavil novou právní formu veřejných a výzkumných institucí (VVI). Předmětem zákona je vymezení způsobu zřízení, vzniku, činnosti a způsobu zrušení a zániku těchto institucí. Další důležitou pasáží je postavení a působnost jejich zřizovatele a jmenování orgánů pověřených správou. Součástí zákona je i specifická úprava pravidel hospodaření,



zásady tvorby a čerpání veřejných prostředků, tvorba a užití finančních fondů.

Transformované příspěvkové organizace tak od 1. 1. 2007 patří do rodiny organizací zřízených zvláštními zákony, které jsou pro dané (statistické a jiné) účely charakterizovány jako veřejnoprávní – **vládní** – instituce (viz zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě).

Ve smyslu uvedeného zákon o veřejných výzkumných institucích otevírá možnosti k dalším změnám v množině veřejných vědeckých institucí, počítá s jejich dalším zřizováním či naopak rušením, sloučením splynutím nebo rozdělením, a na konec vymezuje způsob provádění kontroly a auditu jejich činnosti.

Nově se objevuje institut povinného auditu všech veřejných výzkumných institucí, což znamená zvýšenou kontrolu nad jejich hospodařením a nutnost od začátku nastavit korektní pravidla pro ekonomiku VVI, aktualizovat vnitřní směrnice a nastavit další mechanismy.

Co se týče nového postavení veřejných výzkumných institucí, v § 2 ZoVVI je stanoveno, že jde o **právnícké osoby** a tudíž i samostatné „účetní jednotky“, jejichž hlavním předmětem činnosti je výzkum (včetně zajišťování infrastruktury).

Na tuto činnost se vztahuje zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Veřejné výzkumné instituce svou hlavní činností zajišťují výzkum podporovaný zejména z veřejných prostředků v souladu s podmínkami pro poskytování veřejné podpory stanovenými právem Evropských společenství.

Z uvedeného vyplývá, že tuto novelu zákona č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje z roku 2006 bylo nutné pojmut jako **nezbytně nutnou implementaci předpisů EU**. Zároveň došlo ke zrušení dosud platného zákona č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře, neboť ustanovení nebyla zcela v souladu s předpisy EU.

Co se týče způsobu vykazovaných dat pro účely řízení a kontroly, i zde sehraji, zejména v blízké budoucnosti, důležitou roli **mezinárodní účetní standardy (IPSAS) a auditorské standardy (ISA)**. V této chvíli je třeba zdůraznit, že je na místě začít neprodleně dodržovat zásady a principy, na kterých je postavena současná regulace účetnictví prostřednictvím zákona o účetnictví, a to zejména ve smyslu **věrného a poctivého obrazu**, což dříve uplatňovaný režim příspěvkové organizace zcela neumožňoval.

Zřízení a vznik

Zákon o veřejných výzkumných institucích **rozlišuje** zřízení a vznik organizace podobně jako zrušení a zánik. Ustanovení týkající se těchto skutečností (viz § 3 až § 14) jsou poměrně podrobná a z hlediska formálního i věcného bude v praxi docházet ke kombinaci několika

zákonů, tj. ZoVVI, obchodního zákoníku, zákoníku práce a dalších. Okamžikem zřízení je den vydání zřizovací listiny, která obsahuje náležitosti podle § 3 odst. 1 až 3 ZoVVI, se zvláštním zřetelem na uvedení nemovitého majetku (viz ustanovení § 3 odst. 2 písm. f) ZoVVI).

VVI vzniká

- a) zřízením dle zákona, kdy zřizovatelem může být
 - Česká republika (funkci zřizovatele plní ministerstvo, jiný ústřední orgán státní správy nebo Akademie věd České republiky v postavení organizačních složek státu),
 - územní samosprávný celek (dále jen zřizovatel);
- b) přeměnou příspěvkových organizací zabývajících se výzkumem na VVI z rozhodnutí zřizovatele.

V příloze 1 zákona jsou vyjmenovány státní příspěvkové organizace, které se 1. ledna 2007 mění na veřejnou výzkumnou instituci. V příloze 2 jsou uvedeny příspěvkové organizace územních samosprávných celků, o kterých zřizovatel rozhodl sám ve své pravomoci, zda změnit právní formu.

V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 ZoVVI vzniká veřejná výzkumná instituce dnem, ke kterému je **zapsána** do rejstříku veřejných výzkumných institucí. Tento den určí v návrhu na zápis do rejstříku zřizovatel. Rejstřík veřejných výzkumných institucí vede Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, a je veřejně přístupný. Součástí rejstříku veřejných výzkumných institucí je sbírka listin obsahující zřizovací listinu a její změny, a další listiny a náležitosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 3 ZoVVI.

Podle § 5 ZoVVI je za **období mezi zřízením**

a vznikem odpovědný zřizovatel. Toto ustanovení je podobné skutečným v podnikatelské sféře a vyplývá z toho **jisté požadavky**, např. na stanovení pravidel pro účtování a schvalování finančních operací, vznik pohledávek a závazků a další. Až nastanou další pohyby v této sféře, bude se tímto muset zabývat metodika. Zatím došlo „jen“ k přeměně stávajících příspěvkových organizací, podrobnosti přeměny byly uvedeny v přechodných ustanoveních ZoVVI a v zásadě šlo o kvalitu provázející dokumentace a převodových můstků ke stanovenému datu. Působnost zřizovatele je vymezena § 15 zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích.

Definiční znaky

Jedním ze základních definičních znaků veřejné výzkumné instituce je ten, který charakterizuje tuto formu organizace jako subjekt s prvky samosprávného řízení, nezávislého na svém zřizovateli. Jinak řečeno: VVI se od příspěvkové organizace liší především tím, že je subjektem zakládaným podle zvláštního právního předpisu, **plně odpovídá sama za sebe** a není v běžných způsobech hospodaření podřízena svému zřizovateli.

To je „podtrženo“ ustanovením § 2 odst. 6 ZoVVI, kde se říká, že závazkové vztahy mezi veřejnými výzkumnými institucemi navzájem a mezi veřejnými výzkumnými institucemi na straně jedné a státem, územním samosprávným celkem nebo vysokou školou na straně druhé se při realizaci hlavní, další nebo jiné činnosti veřejných výzkumných institucí řídí obchodním zákoníkem. To se týká i závazkových vztahů mezi veřejnou výzkumnou institucí a podnikateli.

Mimořádně důležitá je tato skutečnost v souvislosti s ustanovením § 31 odst. 12 ZoVVI, kde je uvedeno že za závazky státní příspěvkové organizace nebo příspěvkové organizace územního samosprávného celku vzniklé v souvislosti s provozováním její hlavní činnosti **před** její přeměnou na veřejnou výzkumnou instituci ručí i po přeměně příspěvkové organizace na veřejnou výzkumnou instituci zřizovatel.

Za závazky vzniklé **po přeměně** tedy odpovídá již sama VVI.

Řídící a kontrolní systém

Definice řídicích orgánů je obsažena v § 16 až § 19 ZoVVI. V uvedených paragrafech je charakteristika pravomocí a odpovědností vrcholových orgánů, kterými jsou:

- ředitel,
- rada instituce,
- dozorčí rada.

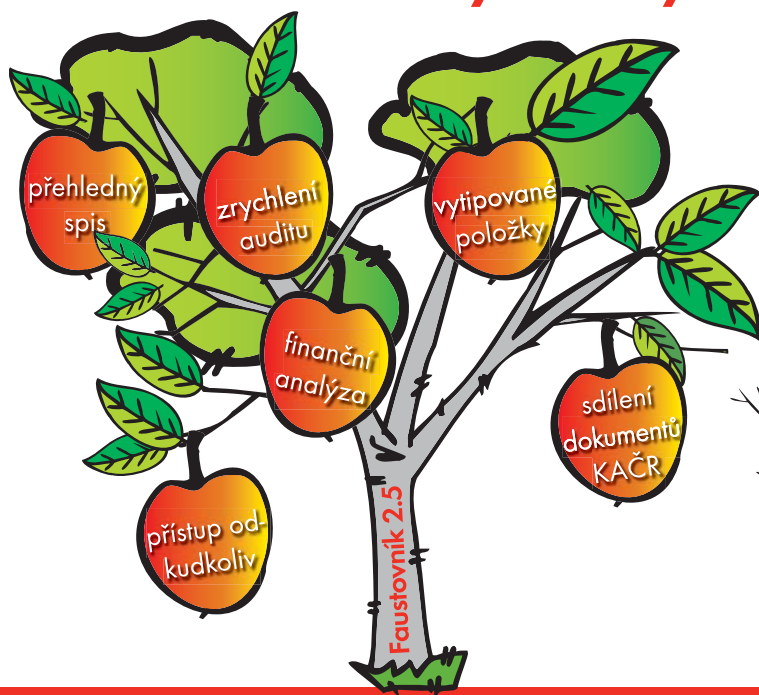
Statutárním zástupcem je na stanovené období ředitel VVI.

Institut veřejné kontroly je zde reprezentován kolektivním orgánem – radou. Řízení organizace je svěřeno plně do kompetence vrcholových orgánů – managementu organizace, vliv zřizovatele se prosazuje již jen zprostředkovaně přes radu instituce a dozorčí radu a navržené personální obsazení managementu, který rozhoduje v duchu obecně platných ekonomických pravidel a za své rozhodnutí nese plnou odpovědnost. Role zřizovatele je zákonem přesně vymezena a při určitém zjednodušení se dá konstatovat, že funkci zřizovatele plní v kontrole dodržování účelu.

Jelikož se jedná o právní formu, která je i nadále **závislá na veřejné podpoře**, je nutné zdůraznit, že se na ni vztahují vybraná ustanovení zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, a prováděcí vyhlášky k zákonu č. 416/2004 Sb.

Stručně řečeno: Tyto právní normy obsahují řídicí a kontrolní mechanismy které musí být zavedeny v procesech zajišťování předmětu činnosti veřejného subjektu – VVI. Musí být organizovány tak, aby mohla být poskytnuta přiměřená jistota o dosahování stanovených cílů.

Faust – ďábelsky dobrý auditorský systém



Fragaria s.r.o.

faust@fragaria.cz, www.fragaria.cz



Jedná se o:

- programové cíle a záměry VVI,
- efektivnost a účinnost všech činností tohoto subjektu,
- spolehlivost informačních systémů,
- dodržování právních a ostatních předpisů.

Bližší podmínky o způsobu hospodaření VVI jsou obsahem části sedmé zákona. Ta obsahuje pasáže týkající se:

- rozdělení činností na hlavní, další a jinou činnost,
- nakládání s výsledky hospodaření,
- sestavování rozpočtu,
- fondového hospodaření.

Uvedená ustanovení a povinnosti z nich plynoucí jsou v zákoně podrobně rozvedeny a organizace se jimi musí striktně řídit. V rámci stanovených způsobů hospodaření podle § 21, 22 a § 23 až § 27 a v souladu s řídicí procesy organizace VVI upraví **vnitřním předpisem**:

- a) způsoby hospodaření obsažené v ustanovení § 21 odst. 1 a 2, s uvedením a definicí:
 - hlavní činnosti,
 - další činnosti,
 - jiné činnosti,
 a stanoví způsob zobrazení činností v účetnictví, spolu s pravidly pro vyhodnocení a rozdělení výsledků hospodaření, kompetence a odpovědnosti ve smyslu řídicí kontroly, a další podmínky provádění činností ve smyslu ekonomických a účetních zásad;
- b) podmínky pro zpracování návrhu rozpočtu pro běžný rok podle činností, tvorbu a čerpání rozpočtu, způsoby provádění změn, náležitosti úprav a schvalování úprav rozpočtu, termíny, kompetence a odpovědnosti za plnění rozpočtu;
- c) režimy fondového hospodaření a způsoby prováděné kontroly správnosti.

V souladu s ustanovením § 29 a v souladu s řídicími procesy upraví organizace dalšími **vnitřními předpisy** minimálně režimy za oblast

- a) **vedení účetnictví**, hlavní, další a jiné činnosti,
- b) analytického členění v podobě účtového **rozvrhu** až do úrovně potřebných syntetických a analytických účtů a jejich podrobného obsahu,
- c) **účelného oběhu** (prvotních a účetních) dokladů, medium a nositele informace, termíny a způsob zpracování, kompetence a odpovědnosti,
- d) použitých odpovídajících **účetních metod** ve smyslu ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a je určena pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Audit a jeho provedení

Ve smyslu § 29 ZoVVI je veřejná výzkumná instituce povinna nechat si účetní závěrku ověřit auditorem. Auditor se bude (mimo jiné) vyjadřovat k věrnému a poctivému obrazu vykazovaných dat v účetní závěrce a k průkaznosti účetnictví, která je podložena úplnou a správně provedenou inventarizací a dalšími souvisejícími skutečnostmi tak, jak to ukládá zákon o auditorech a mezinárodní směrnice ISA.

Důležité je si uvědomit, že v daném případě se budou střetávat minimálně dvě roviny auditorské činnosti. Vedle ověření účetní závěrky auditorem ve smyslu § 29 ZoVVI se totiž ve veřejných výzkumných institucích provádějí audity jednotlivých tematických a průřezových programů a dílčích programů, např. v rámci „Národního programu výzkumu a vývoje“. Ty se zajišťují podle požadavků a na základě smluv k jednotlivým programům. Zaměření těchto auditů může být odlišného obsahu a rozsahu podle dosti podrobných dispozic poskytovatele. Tento způsob auditorské činnosti je přísně podřízen požadavkům poskytovatele finančních prostředků a jeho cíle se mohou lišit od standardního „statutárního“ auditu podle uvedeného paragrafu zákona. Zůstává vždy platná podmínka pro prověření struktury rozpočtovaných zdrojů v **procesu schvalování**.

V rámci tohoto ověřování se auditorské činnosti zaměřují na zcela nebo zčásti odlišné okolnosti, kterými mohou být i hlavní rámcová kritéria projektů, např.:

- a) potřebnost projektu – určení významnosti návrhu pro praxi nebo společenskou potřebu (důležitou roli hrají i zde ekonomická hlediska, kdy se posuzuje oprávněnost a realizovatelnost předpokládaných výsledků),
- b) očekávaný přínos a kvalita projektu – hledání faktorů, které podporují konečnou realizaci za stanovených podmínek, a další podle předem stanovených (finančních) podmínek.

I když obě roviny spolu zdánlivě nesouvisí, v konečném důsledku se doplňují.

V každém programovém financování totiž půjde o taková základní kritéria, která se nemění a jsou předmětem jakkoli organizovaného auditu, tj.:

- transparentnost financování,
- dodržení stanovených rámců finančních výdajů,
- dodržení stanovených modalit – periodické roční zálohy, účetní pravidla, marginální náklady apod.

Auditorská činnost bude poprvé prováděna za rok 2007. Jelikož jde o činnost významného charakteru, která bude v této oblasti zajišťována poprvé, je třeba dobře uvážit počáteční kroky. Mezi ty by mělo patřit:

1. fázování činnosti auditora – vstupní audit (interim) a audit závěrečný,
2. analýza dosavadních způsobů řízení a kontroly, a prověření nově nastavených režimů,
3. koordinace požadavků obecně platných závazných předpisů – vnitřních (zákony ČR) i vnějších (nařízení EU).

Jak již bylo uvedeno, VVI se ve svém způsobu financování řídí zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje. Významná jsou zejména ustanovení, která nařizují oddělené účtování institucionálních, účelových a mimorozpočtových prostředků. To znamená, že o uznaných nákladech výzkumných záměrů a projektů výzkumu a vývoje vede veřejná výzkumná instituce oddělenou evidenci a v rámci této evidence sleduje náklady hrazené z institucionální nebo účelové podpory výzkumu a vývoje z veřejných prostředků podle zvláštních předpisů.

I v rámci této auditorské činnosti je posilována kontrola ex-ante jako protiváha ke zvýšení autonomie samotných veřejných výzkumných institucí. V každém případě a při jakékoli formě a fázi auditu je nutné se seznámit minimálně s výtahem z pravidel např. grantového systému GA ČR. Akademie věd je v současné době zřizovatelem převážného počtu veřejných výzkumných institucí a její Grantová agentura je statutárním zařízením AV ČR. Jejím posláním je rozdělovat vyčleněný podíl účelových finančních prostředků z rozpočtu AV ČR a případně z jiných zdrojů formou finanční podpory vědeckých projektů.

Co se týče oddělené evidence, tak se VVI dotýká několik zákonů, které v celku přikazují povinnost vést odděleně:

- hlavní, další a jinou činnost,
- výzkumné záměry a projekty,
- institucionální a účelové prostředky (AV ČR se ještě doplňuje termín mimorozpočtové, což jsou vesměs účelové mimoakademické prostředky),
- daňově účinné a neúčinné náklady a výnosy,
- investiční a neinvestiční prostředky.

Kromě výjimečných případů auditori poprvé začínají v této oblasti vykonávat jistým způsobem dozor nad transparentností, správností a úplností předem stanovené činnosti. Smluvní partneři (auditoři a statutární zástupci organizací) by se měli dohodnout na cíli a vhodném uspořádání postupů v auditorské činnosti také s ohledem na potřeby zřizovatele. Vzhledem k některým zakonzervovaným problémům z minulosti mohou nastat i nestandardní podmínky pro audit za první období. Mimo výslovné zplnomocnění smlouvou a s ohledem na všechny platné obecné podmínky pro audit je třeba umět takto nově vzniklé organizace zařadit na odstranění dosavadních disproporcí ve způsobech finančního hospodaření.

V souvislosti s ustanovením § 31 zákona č. 341/2005 Sb. (přeměna příspěvkových organizací na veřejné výzkumné instituce) byly příspěvkové organizace (státní i zřizované územními samosprávnými celky) upozorněny na ustanovení § 17 odst. 2

zákona o účetnictví, ze kterého vyplývá, že účetní jednotky mimo jiné uzavírají účetní knihy ke dni zániku povinnosti vést účetnictví nebo k poslednímu dni účetního období. Lze tedy konstatovat, že povinnost uzavřít účetní knihy vznikla a příspěvkové organizace, které se staly veřejnými výzkumnými institucemi, sestavily účetní závěrku ke dni, který bezprostředně předcházel jejich vzniku, tzn. k 31. 12. 2006.

Z ustanovení § 29 odst. 1 zákona o účetnictví vyplývá, že zde vznikla povinnost inventarizace veškerého majetku a závazků účetní jednotky, a organizace budou v souvislosti s ustanovením § 29 odst. 4 ZoVVI **prokazovat** kvalitu provedených inventarizací ve smyslu ustanovení § 29 a § 30 zákona o účetnictví.

Výraznou roli věrného a poctivého obrazu hospodaření a zobrazení v účetnictví a v sestavené účetní závěrce ve smyslu § 7 a § 8 zákona o účetnictví sehraje průkaznost „Zahajovací rozvahy“ a kvalita „Převodových můstků“.

Postup podle výše uvedených přechodných a dalších ustanovení zákona se doporučují prověřit z hlediska formální, věcné a obsahové správnosti a z hlediska úplnosti a průkaznosti ucelené dokumentace.

Shrnutí

Od 1. 1. 2007 vzniká nová organizačně právní forma hospodářských jednotek, které patří do množiny veřejných (vládních) organizací, a jejichž hlavním posláním není podnikání. Skutečnosti stanovené zákonem o VVI vyvolávají legitimní potřebu dalších procesních změn a mechanismů, spočívající například v přístupu k financování, hospodaření, účetnictví a další evidenci. Odpovídající řetězovité reakce se strany kompetentního vedení VVI, spočívají zejména v uvědomění si těchto potřeb a v **nastavení (úpravě) řídicích a kontrolních systémů**. Ty jsou již dnes neodmyslitelnou součástí řídicí práce odpovědných orgánů jakékoli společnosti



a kontrolních nastavených principů, rovněž v úloze zpětné vazby k uplatňované řídicí činnosti.

Pokud by se tento účel zanedbal, bude do budoucna založena řada problémů, které budou prohlubovat i někdy

zřetelně se projevující nejistotu vzpomínaných oblastí. Doufejme, že opatření § 29, odst. 4, zákona o povinných auditech těchto nově ustanovených VVI bude jednou z pojištěk, které vyplní mezeru v přístupu a metodice, a bude účelnou „pákou“ pro patřičný a udržitelný rozvoj přeměňených VVI. Odpovídající potřebné principy řídicí a kontrolní činnosti budou tak realizovány na

základě smysluplných dat a vyhodnocených informací. Jedině tak můžeme dojít k objektivnímu vyhodnocení výsledků daných činností.

Tento článek nezmiňuje všechny důležité aspekty pro-vázející přeměnu a další existenci této nové právní formy. Je reakcí na nově vzniklé potřeby ze strany zainteresovaných subjektů. Koncipován je jako upozornění pro rychlou orientaci v souladu s myšlenkou pomoci k uplatňování té **nejlepší praxe** podle vnitřních potřeb, ale i mezinárodně uznávaných zásad. Věříme, že bude příležitost k řadě dalších významných okolností se opakovaně vracet.

Ing. Tomáš Bartoš
auditor, č. osv. 1122

Stanovisko Výboru pro veřejný sektor

k problematice ověřování výroční zprávy u účetní jednotky, která není zřízena za účelem podnikání

Výbor pro veřejný sektor KA ČR se zabýval problematikou povinnosti ověřování výroční zprávy u účetní jednotky, která není zřízena za účelem podnikání (politické strany a hnutí, obecně prospěšné společnosti, vysoké školy, nadace a nadační fondy a příspěvkové organizace). Členové výboru došli k závěru, že **v případě, že zvláštní zákon ukládá účetní jednotce, která není zřízena za účelem podnikání, připravit výroční zprávu a zároveň mít ověřenou účetní závěrku auditorem, je účetní jednotka povinna nechat si ověřit také výroční zprávu.** Tento závěr byl podpořen členy Výboru pro auditorské standardy KA ČR a je odůvodněn takto: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) v § 20 odstavec 1 písmeno e stanoví, že řádnou a mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenu auditorem účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. U výše uvedených účetních jednotek, které nejsou zřízeny za účelem podnikání, je povinnost ověřování účetní

závěrky stanovena zvláštním právním předpisem upravujícím činnost těchto účetních jednotek. Zákon o účetnictví dále v § 21 stanoví, že účetní jednotky, kterým stanoví zvláštní právní předpis povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, jsou povinny vypracovat výroční zprávu, pokud je to požadováno zvláštním právním předpisem. Vzhledem k tomu, že v § 21 odstavci 6 zákona o účetnictví je stanoveno, že pro ověřování výroční zprávy auditorem platí ustanovení § 20 zákona o účetnictví obdobně, a vzhledem k tomu, že v § 20 tohoto zákona jsou rozepsány požadavky na povinné ověřování účetní závěrky, došli členové výboru k závěru, že v případě, že je účetní jednotka povinna nechat si ověřit auditorem účetní závěrku, je také povinna nechat si auditorem ověřit výroční zprávu. Rozsah ověřování je stanoven zákonem o auditorech. V souladu s tímto zákonem je ověřování omezeno na sesouhlasení údajů ve výroční zprávě či obdobném dokumentu s účetní závěrkou.

Výbor pro veřejný sektor KA ČR

Citace ze zákonů

Zákon o účetnictví, § 20, odstavec 1e:

„Řádnou a mimořádnou účetní závěrku podle tohoto zákona, s výjimkami uvedenými v odstavcích 2 a 3, jsou povinny mít ověřenu auditorem z účetních jednotek podle § 1 odst. 2 účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.“

Zákon o účetnictví, § 21, odstavce 5 a 6:

„5) Účetní jednotky uvedené v § 20 odst. 1 písm. e) vyhotovují výroční zprávu nebo obdobný dokument, pokud jim tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.
6) Pro ověřování výroční zprávy auditorem platí ustanovení § 20 obdobně.“

Zákon o auditorech, § 14, odstavec 3b:

„Při provádění auditu je auditor povinen ověřit, zda výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou.“

Ověřovací zakázka nebo související služba?

V souladu se současným zněním zákona o auditorech auditorské služby zahrnují, kromě auditu účetní závěrky, také ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů a ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvami. Auditor může být požádán o plnění podmínek čerpání dotací z fondů Evropské unie, o ověření počáteční rozvahy, o ověření stavu zásob k rozvahovému dni, o provedení prověrky účetní závěrky... vyčerpávající seznam není možné poskytnout. Jak a kde je však definováno „ověřování“?

Definice ověřovací zakázky

Ověřovací zakázka je definována v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky (dále jen „Rámec“) jako „zakázka, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím“. V Rámci je uvedeno 5 náležitostí, které musí mít každá ověřovací zakázka:

1. Třístranný vztah, jehož se účastní odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé
2. Vhodný předmět zakázky
3. Vhodná kritéria

4. Dostatečné množství vhodných důkazů
5. Písemná zpráva o ověření ve formě vhodné buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu

Zastavme se u písemné zprávy. Písemná zpráva o ověření musí obsahovat **závěr** (např. ve formě obratu „podle našeho názoru“), ve kterém je uvedena míra jistoty získaná o informacích o předmětu zakázky. Auditor může svůj závěr vyjádřit buď v kladné formě, a to u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, nebo v záporné formě, a to v případě zakázky poskytující omezenou jistotu.

Které zakázky tedy podléhají Rámci?

V první řadě jsou to zakázky prováděné v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy ISA – zejména audit účetní závěrky. Dalším typem zakázky jsou zakázky prováděné v souladu s Mezinárodními standardy pro prověrky ISRE a dále zakázky v souladu s Mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky ISAE.

Audit pro zvláštní účely

Nejobvyklejší zakázkou, kterou auditor provádí v souladu se standardy ISA je audit účetní závěrky, ať už

Leitner + Leitner

pod odbornou záštitou Fakulty právnické Západočeské univerzity v Plzni pořádá

II. MEZINÁRODNÍ KONFERENCI TRESTNÍHO PRÁVA DAŇOVÉHO DNE 18. ÚNORA 2008 / BETLÉMSKÁ KAPLE, PRAHA

>> TÉMATA

- Ochrana základních práv v trestním právu daňovém
- Meze výkonu povolání – řízení rizik daňového poradce
- Pachatel, spolupachatel a účastník v trestním právu daňovém
- Vybrané okruhy českého trestního práva daňového

>> ODBORNÉ VEDENÍ

Helena Válková,
Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni

Gerhard Dannecker,
Právnická fakulta Univerzity v Heidelbergu

>> PŘEDNÁŠEJÍCÍ

- Aleš Gerloch
- Ondřej Trubač
- Jiří Kmec
- Pavel Šámal
- Barbara Leitl-Staudinger
- František Púry

Bližší informace:

www.danovakontrola.cz, konf@vorlickova.com

„povinný“ nebo „dobrovolný“. V tomto textu bych však ráda upozornila na standard ISA 800 Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely. Auditem pro zvláštní účely může být například:

- Ověření úplné účetní závěrky sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví
- Ověření části úplné účetní závěrky, například některého z účetních výkazů, vybraných účtů, jejich součástí nebo položek účetní závěrky
- Ověření plnění smluvních podmínek
- Ověření agregované účetní závěrky

Zastavme se u ověření části úplné účetní závěrky a ověření plnění smluvních podmínek. Standard ISA 800 může být použit například při provádění auditu zahajovací rozvahy, která je sestavována při přeměnách společností. Jiným příkladem může být ověření plnění podmínek čerpání úvěru, ověření přehledu pohledávek společnosti nebo také ověření plnění podmínek pro čerpání dotací či grantů. Je však třeba vždy mít na paměti, že aplikace tohoto standardu je možná jen tehdy, pokud je splněno všech pět kritérií ověřovací zakázky. Standard ISA 800 stanoví základní součásti zprávy o ověření (neplatí o zprávě k agregované účetní závěrce):

- *Název*
- *Adresát*
- *Úvodní odstavec*
 - *Identifikace ověřovaných účetních informací*
 - *Definování odpovědnosti vedení účetní jednotky a odpovědnosti auditora*
- *Odstavec specifikující rozsah auditu*
 - *Odkaz na auditorské standardy vztahující se k auditu pro zvláštní účely*
 - *Popis práce, kterou auditor provedl*
- *Odstavec obsahující výrok*
- *Datum zprávy*
- *Podpis auditora*

Ukažme si na praktickém případě ověření přehledu pohledávek, jakým způsobem by zpráva mohla být formulována (tento příklad je uveden jako příloha ke standardu ISA 800):

Zpráva auditora pro ...

Ověřili jsme přiložený přehled pohledávek společnosti ABC k 31. 12. 20X1. Za sestavení tohoto přehledu je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k tomuto přehledu.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že přehled neobsahuje významné zkreslení. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti v přehledu uvedené. Audit též

zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace přehledu. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora. Podle našeho názoru přehled pohledávek podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“) o pohledávkách (pohledávky) společnosti k 31. 12. 20X1 v souladu s ...“

Datum

Auditor

Zpráva samozřejmě musí být upravena s ohledem na specifika české legislativy, např. v oblasti definice osoby odpovědné za účetní závěrku a přehled pohledávek, v oblasti identifikace auditora atd. Také považuji za nutné upozornit na to, že Rada IAASB vydala sdělení v souvislosti se zprávami auditora o auditu pro zvláštní účely, které jsou prováděné v souladu se standardem ISA 800 Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely. V tomto sdělení IAASB doporučuje při provádění auditů pro zvláštní účely vydávat zprávu auditora, jejíž text je v souladu s příkladem zprávy auditora uvedené v odstavci 60 standardu ISA 700 Zpráva auditora o nezávislé účetní závěrce určené k všeobecným účelům. Tato zpráva by měla být přiměřeně upravena tak, aby v jejím textu byla zohledněna specifika dané zakázky. Tato nestandardní situace, kdy auditor postupuje v souladu se standardem ISA 800 Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely, ale text zprávy může vytvořit v souladu se standardem ISA 700 Zpráva auditora o nezávislé účetní závěrce určené k všeobecným účelům, je způsobena tím, že dosud nevstoupil v platnost upravený standard ISA 800 – Specifika – Audit účetních výkazů pro zvláštní účely a audit specifických částí, účtů či položek účetní závěrky. Tento standard byl IAASB schválen již v dubnu 2006 avšak v současné době je přepracováván, aby splňoval podmínky stanovené v rámci tzv. projektu zvýšení srozumitelnosti standardů ISA (clarity project) a nebude tedy účinný dříve než při auditu účetních závěrek za období začínající 15. prosincem 2009 či později.

Co tedy není ověřovací zakázka?

Příručka mezinárodních auditorských standardů obsahuje i dva standardy, které se netýkají ověřovacích zakázek ale souvisejících služeb – ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi a ISRS 4410 Zakázky sestavení účetní závěrky. V tomto textu se nebudeme zabývat standardem ISRS 4410 Zakázky sestavení účetní závěrky, protože v České republice není jeho použití obvyklé. Zastavíme se však u standardu ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi. Cílem dohodnutých postupů je, aby auditor provedl vybrané postupy používané při auditu, jejichž rozsah odsouhlasí s účetní jednotkou, případně s další zainteresovanou třetí stranou, a aby o zjištění informoval ve

zprávě o věcných poznátcích. Ve zprávě o věcných poznátcích, na rozdíl od ověřovací zakázky, není vyjadřována žádná jistota. Auditor do zprávy tedy popíše své postupy a zjištění a příjemci zprávy si tyto postupy a zjištění vyhodnotí sami a vyvodí si své vlastní závěry.

Na rozdíl od zprávy auditora o provedení ověřovací zakázky zpráva auditora o věcných poznátcích neobsahuje závěr (výrok).



Standard ISRS 4400

Velmi důležitá u zakázky spočívající v provedení dohodnutých postupů v souladu se standardem ISRS 4400 je skutečnost, že rozsah provedených postupů je předem odsouhlasen s účetní jednotkou, případně se zainteresovanou třetí stranou. Seznam postupů by měl být součástí smlouvy o zakázce, případně jeho přílohou (příklad smluvního dopisu je přiložen ke standardu ISRS 4400). V této souvislosti je vhodné připomenout, že zpráva by měla být určena výhradně těm stranám, které odsouhlasily dohodnuté postupy, protože jiné strany, které neznají důvod pro volbu těchto postupů, by mohly výsledky popsané ve zprávě interpretovat nesprávně. Standard ISRS 4400 obsahuje vymezení povinných náležitostí zprávy následujícím způsobem:

- Název
- Adresát
- Stanovení konkrétních finančních i nefinančních informací, u nichž mají být dohodnuté postupy uplatněny
- Prohlášení, že provedené postupy jsou totožné s postupy, které byly dohodnuty s příjemcem zprávy
- Prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardem vztahujícím se na dohodnuté postupy
- V příslušném případě také prohlášení, že auditor není ve vztahu k dané účetní jednotce nezávislý,
- Vymezení účelu, pro nějž byly dohodnuté postupy provedeny

- Seznam konkrétních provedených postupů
- Popis auditorových věcných poznatků, včetně dostatečně podrobného uvedení zjištěných chyb a výjimek
- Prohlášení, že provedené postupy nepředstavují audit ani prověrku a nebude tedy vyjádřena žádná jistota
- Prohlášení, že kdyby auditor provedl další postupy nebo pokud by provedl audit či ověření, zjistil by možná další skutečnosti, které by uvedl ve své zprávě
- Prohlášení, že zpráva je určena pouze stranám, s nimiž bylo provedení postupů dohodnuto
- Případné prohlášení, že se zpráva týká pouze specifikovaných částí, účtů položek nebo finančních a nefinančních informací a že se nevztahuje k účetní závěrce příslušné účetní jednotky jako celku
- Datum zprávy,
- Auditorova adresa,
- Auditorův podpis.

Zpráva o provedení dohodnutých postupů v souvislosti s přehledem pohledávek by mohla vypadat například takto:

Zpráva o věcných poznátcích (Adresát)

Níže jsou popsány s Vámi dohodnuté postupy, které jsme provedli v souvislosti s pohledávkami společnosti ABC k 31. 12. 2006 uvedenými v příloženém rozpisu. Naše postupy byly provedeny v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby vztahujícím se na dohodnuté postupy. Níže popsané postupy byly provedeny výhradně za účelem asistovat Vám při vyhodnocování ocenění a existence pohledávek. Konkrétně jsme provedli následující postupy:

1. *zůstatek na účtu pohledávek v hlavní knize jsme sesouhlasili se stavem pohledávek uvedeným v příloženém rozpisu*
2. *požádali jsme 10 nejvýznamnějších odběratelů o potvrzení výše jejich závazku vůči společnosti ABC k 31. 12. 2006*
3. *jejich potvrzení jsme porovnali s částkami uvedenými v příloženém rozpisu*
4. *identifikovali jsme pochybné pohledávky a pohledávky po lhůtě splatnosti v souladu s postupem stanoveným vnitřní směrnici společnosti ABC (směrnice je přiložena)*
5. *zkontrolovali jsme výpočet opravné položky k pohledávkám v souladu s postupem stanoveným vnitřní směrnici společnosti ABC (směrnice je přiložena)*

Níže shrnujeme svá zjištění:

- *k bodu 1 jsme zjistili, že stav pohledávek uvedených v příloženém rozpisu souhlasí se stavem pohledávek v hlavní knize*

- k bodu 2 jsme zjistili, že všichni oslovení odběratelé odsouhlasili výši svých závazků vůči společnosti ABC
- k bodu 3 jsme zjistili, že částky souhlasí
- k bodu 4 jsme zjistili, že pochybné pohledávky a pohledávky po lhůtě splatnosti společnost ABC identifikovala v souladu s vnitřní směrnicí
- k bodu 5 jsme zjistili, že opravná položka k pohledávkám byla společností ABC stanovena v souladu s postupem stanoveným její vnitřní směrnicí

Vzhledem k tomu, že výše uvedené postupy nepředstavují audit ani ověření provedené v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy, neposkytujeme žádnou jistotu ohledně pohledávek k 31. 12. 2006. Pokud bychom prováděli další postupy nebo pokud bychom provedli audit či ověření účetní závěrky v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy, povšimli bychom si možná dalších skutečností, o kterých bychom Vás informovali.

Naše zpráva byla vypracována výhradně pro účely vymezené v prvním odstavci této zprávy a pro Vaši informaci a nesmí být používána k žádným jiným účelům ani distribuována žádným jiným stranám. Tato zpráva se týká pouze účtů a položek upřesněných výše a nevztahuje se na účetní závěrku společnosti ABC jako celek.

Datum

Auditor

Shrnutí rozdílu mezi ověřovací zakázkou a související službou

Pokud porovnáme zprávu připravenou v souladu se standardem ISA 800 a zprávu připravenou v souladu se standardem ISRS 4400, rozdíl mezi ověřovací zakázkou a související službou je zřejmý:

- Rozsah práce u zakázky spočívající v provedení dohodnutých postupů musí být předem odsouhlasen klientem, klient je zodpovědný za to, aby tento rozsah byl dostatečný. U auditu pro zvláštní účely je rozsah práce stanoven auditorem, který jej plánuje tak, aby byl schopen vyjádřit závěr o tom, že s přiměřenou jistotou je předmět zakázky v souladu s kritérii.
- Při provádění auditu pro zvláštní účely auditor formuluje závěr poskytující přiměřenou jistotu (u jiných ověřovacích zakázek může poskytovat i omezenou jistotu). U zakázky spočívající v provedení dohodnutých postupů auditor pouze shrnuje svá zjištění, je na klientovi, aby si z uvedených zjištění vyvodil závěry.
- Ve zprávě o věcných poznatcích auditor jasně proklamuje, že neprováděl audit ani jiné ověření a že neposkytuje žádnou jistotu.

U některých zakázek je obtížné určit, které standardy jsou vhodné pro jejich provedení. Problematická bý-

vá také komunikace se zadavatelem, který někdy rozdíl mezi auditem, jinou ověřovací zakázkou a související zakázkou nechápe a často tak požaduje finanční audit, ačkoli zadání neobsahuje všechny náležitosti ověřovací zakázky, někdy bývá obtížné určit kritéria, kterými by měl být hodnocen předmět zakázky.

Zapojení FEE a rámcový program 7

V této souvislosti považuji za vhodné zmínit, že v rámci Evropské federace účetních FEE vyvíjí své aktivity podskupina pro tzv. Certifikáty auditu (Audit Certificates). Tato skupina se zaměřila na problematiku kontroly čerpání prostředků z Rámcových programů. Rámcové programy (dále jen „FP“) jsou hlavní nástroje financování podporu výzkumu a vývoje v rámci Evropské unie. Existují od roku 1984 a jednotlivé rámcové programy obvykle pokrývají periodu pěti let. Rámcový program 6 (FP 6) trval do konce roku 2006, FP 7 je, výjimečně, stanoven na období 7 let, od roku 2007 do roku 2013. Na stránkách cordis.europa.eu naleznete všechny informace o FP, včetně textu zprávy o vykonání dohodnutých postupů.

Příklad zprávy o věcných poznatcích – čerpání prostředků z fondů EU

Evropská komise úzce spolupracovala s FEE při stanovení způsobu kontroly čerpání prostředků z FP 7 a při formulaci zprávy o této kontrole. Je vidět jasný odklon od formy zakázky a zprávy používané pro předchozí Rámcové programy (například FP 6), která byla spíše zprávou o ověření, avšak nebyly splněny všechny náležitosti ověřovací zakázky. V rámci zakázky u FP 7 auditor neposkytuje žádnou jistotu, nevydává výrok, ale popisuje, které procedury provedl a s jakým výsledkem a na základě jeho zprávy si Evropská komise může zformulovat své vlastní závěry. Auditor může být požádán o vypracování zprávy o věcných poznatcích v souvislosti s používanou metodologií a v souvislosti s oprávněností nákladů uplatňovaných v rámci grantové smlouvy. Uvedme si příklad zprávy v souvislosti s náklady uplatňovanými v rámci grantové smlouvy (Překlad zprávy zveřejněné v angličtině na cordis.europa.eu byl proveden pouze pro účely tohoto článku):

Zpráva o věcných poznatcích v souvislosti s náklady uplatňovanými v rámci grantové smlouvy financované z prostředků 7. výzkumného rámcového programu (FP 7)

(Příjemce)

V souladu s naší smlouvou ze dne xxx s Příjemcem („dále jen Příjemce“) a v souladu s dohodnutými postupy (jejich seznam je přílohou smlouvy) vydáváme nezávislou zprávu o věcných poznatcích (dále jen „Zpráva“), jak je specifikováno níže.

Cíl

Provedli jsme zakázku která spočívala ve vykonání dohodnutých postupů v souvislosti s náklady vykázanými v Účetních výkazech Příjemce, ke které je přiložena tato zpráva a která bude předložena Komisi Evropského společenství v souvislosti s grantovou smlouvou č. xxx za období od – do. Zakázka zahrnovala provedení některých dohodnutých postupů, jejichž výsledek Evropská komise používá při vyhodnocení oprávněnosti uplatňovaných nákladů.

Rozsah práce

Naše postupy byly provedeny:

- V souladu s přílohou k této Zprávě
- V souladu s Mezinárodním standardem pro související služby ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi, který vydal IFAC
- V souladu s Etickým kodexem IFAC. Ačkoli ISRS 4400 stanoví, že pro zakázky, které spočívají v provedení dohodnutých postupů, není stanoven požadavek nezávislosti, Evropská komise požaduje, aby auditor byl v souladu s požadavky na nezávislost stanovenými Etickým kodexem IFAC

Provedli jsme pouze postupy dohodnuté pro tuto zakázku a věcné poznatky jsme shrnuli do tabulky přiložené k této Zprávě.

Rozsah dohodnutých postupů byl stanoven Evropskou komisí a postupy byly provedeny výhradně za účelem asistovat Evropské komisi při vyhodnocení toho, zda náklady vykázané v přiložených Účetních výkazech byly nárokovány v souladu s grantovou smlouvou. Auditor není zodpovědný za vhodnost a dostatečnost těchto postupů.

Vzhledem k tomu, že výše uvedené postupy nepředstavují ani audit, ani ověření provedené v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy nebo Mezinárodními standardy pro provádění prověrky, neposkytujeme žádnou jistotu ohledně účetní závěrky. Pokud bychom prováděli další postupy nebo pokud bychom provedli audit či prověrku účetní závěrky Příjemce v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy, povšimli bychom si možná dalších skutečností, o kterých bychom Vás informovali.

Zdroje informací

Zpráva obsahuje informace, které jsme získali od vedení Příjemce jako odpověď na specifické dotazy nebo informace, které jsme získali z informačního a účetního systému Příjemce.

Věcné poznatky

Výše uvedené Účetní výkazy byly otestovány a všechny postupy specifikované v přiloženém

přehledu byly provedeny. Na základě výsledku těchto postupů jsme zjistili, že veškerá dokumentace a účetní informace, které byly nutné k vykonání dohodnutých postupů nám byly Příjemcem poskytnuty. Nezjistili jsme žádné výjimky

(Výjimky)

V některých případech Auditor nebyl schopen úspěšně vykonat dohodnuté postupy. Tyto výjimky jsou následující:

xxx

Použití zprávy

Naše zpráva byla vypracována výhradně pro účely vymezené v odstavci Cíl.

Zpráva je určena pouze pro použití Příjemcem a Evropskou komisí. Na tuto zprávu nesmí být spoléháno Příjemcem ani Evropskou komisí za žádným jiným účelem a nesmí být distribuována žádným jiným stranám. Evropská komise může tuto Zprávu zveřejnit pouze těm třetím stranám, které mají zaručeno právo přístupu ke Zprávě.

Zpráva se týká pouze Účetních výkazů popsanych výše a nevztahuje se na žádné jiné účetní výkazy Příjemce.

Mezi Auditorem a Příjemcem neexistuje žádný konflikt zájmů v souvislosti s touto Zprávou. Honorář Auditora v souvislosti s touto zprávou činil Euro xxx. Rádi s vámi naši Zprávu prodiskutujeme a jsme připraveni Vám poskytnout jakékoli další informace či pomoc.

datum

Příloha – Přehled provedených postupů



Musím přiznat, že tento způsob prezentace výsledků účetní závěrky je vskutku originální.

Kresba I. Svoboda

Z textu zprávy zcela zřejmě vyplývá, že nejde o ověřovací zakázku, ale zakázku spočívající v provedení dohodnutých postupů. Zpráva má náležitosti zprávy, které předepisuje standard ISRS 4400, některé náležitosti jdou nad rámec tohoto standardu (např. informace o honoráři auditora).

Závěr

Cílem článku bylo shrnout rozdíl mezi ověřovací zakázkou a související službou a poskytnout informaci o aktivitách FEE v oblasti ověřování prostředků z fondů EU.

Vzhledem k tomu, že zadání od příjemců prostředků z fondů EU mají nejrůznější podobu, není možné stanovit jednotný postup pro kontrolu tohoto čerpání. Je vždy třeba si se zadavatelem vyjasnit, o jaký typ kontroly má zájem – zdali požaduje ověření, nebo provedení dohodnutých postupů. V prvním případě je nutné se ujistit, že zakázka má všechny náležitosti ověřovací zakázky.

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA
oddělení metodiky KA ČR

Návrh úprav Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Počátkem října zveřejnila Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví návrh úprav **25 stávajících standardů**. Období pro komentáře ze strany odborné veřejnosti končí dne **11. ledna 2008**. U některých standardů jsou navrhovány pouze nepodstatné změny, které se většinou týkají sjednocení terminologie používané v rámci jednotlivých standardů. U jiných standardů jde o úpravy, které vyjasňují požadavky standardů v situacích, kdy je v praxi patrné jejich rozdílné chápání. Pouze u několika standardů je navrhována obsahová novela.

Standardy a oblasti, kterých se navrhované úpravy týkají, jsou uvedeny v tabulce.

Rada navrhuje, aby tyto úpravy vstoupily v účinnost od **1. 1. 2009**. Dřívější aplikace by byla povolena za předpokladu, že by společnost aplikovala **veškeré úpravy** z tohoto návrhu a zároveň **revidovanou verzi** (v roce 2007) **IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky**.

Navrhované úpravy podle jednotlivých standardů jsou obsahem dalšího textu.

IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

V rámci tohoto standardu má dojít pouze k přestrukturování, které má spočívat ve vyjmutí určitých ustanovení standardu z textu standardu a jejich přesunutí do Dodatku téhož standardu. Tato úprava nemá vliv na obsah standardu. Zároveň se mají ze standardu odstranit některá přechodná ustanovení (zejména ustanovení týkající se aplikace standardu v letech 2004 a 2005), která již nejsou aktuální.

IFRS 5 Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti

V rámci tohoto standardu má dojít k vyjasnění otázky, jak se má zacházet s aktivy a závazky dceřiné společnosti, pokud mateřská společnost přijala plán prodeje pouze části akcií dceřiné společnosti a v důsledku tohoto prodeje ztratí kontrolu nad dceřinou společností. Zůstane jí však část akcií, která nezakládá kontrolu. I v této situaci má mateřská společnost klasifikovat veškerá aktiva a závazky dceřiné společnosti jako držena k prodeji podle IFRS 5.

IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejnění

Rada navrhuje drobnou technickou úpravu implementační příruč-



ky k IFRS 7, protože nyní je mezi touto příručkou a IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely 2007) jistý nesoulad: zatímco IAS 1 nepovoluje prezentaci čistých (tj. kompenzovaných) finančních nákladů ve výsledovce (resp. ve výkazu o úplném výsledku), pokud nejsou finanční náklady a finanční výnosy samostatně rozepsány v příloze, implementační příručka IFRS 7 připouští výklad, že netto prezentace je možná. Tento rozpor se v navrhované úpravě implementační příručky k IFRS 7 odstraňuje, takže po novele by již mělo být zřejmé, že netto prezentace (bez rozpisu na finanční náklady a výnosy, ať už přímo ve výsledovce [resp. ve výkazu o úplném výsledku] nebo v příloze) není možná. Dále dochází k vyjasnění, že v případě, kdy se o podílech v přidružených a společných podnicích účtuje v reálné hodnotě (to může být např. v situaci, kdy se v individuální závěrce s těmito podíly nakládá ja-

IFRS	Předmět úpravy
IFRS 1 <i>První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví</i>	Nová struktura IFRS 1
IFRS 5 <i>Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Plánovaný prodej kontrolního podílu v dceřiné společnosti • Změny související s úpravou IAS 41: Náklady prodeje
IFRS 7 <i>Finanční nástroje: zveřejnění</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Presentace (formát vykazování) finančních nákladů • Změny související s úpravou IAS 28 a IAS 31: Požadavky na zveřejnění investic do přidružených společností a do společných podniků, které jsou oceňovány ve fair value a přeceňované výsledkově
IAS 1 <i>Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Prohlášení o souladu s IFRS • Členění konvertibilních nástrojů na krátkodobou a dlouhodobou část • Členění derivátů na krátkodobou a dlouhodobou část
IAS 2 <i>Zásoby</i>	Změny související s úpravou IAS 41: Náklady prodeje
IAS 7 <i>Výkaz o peněžních tocích</i>	Změny související s úpravou IAS 16: Prodej aktiv držných k pronájmu
IAS 8 <i>Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby</i>	Změna statutu implementační příručky
IAS 10 <i>Události po skončení účetního období</i>	Dividendy deklarované po skončení účetního období
IAS 16 <i>Pozemky, budovy a zařízení</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Zpětně získatelná částka • Prodej aktiv držných k pronájmu • Změny související s úpravou IAS 40: Majetek ve výstavbě nebo vývoji pro budoucí využívání jako investice do nemovitostí
IAS 17 <i>Leasingy</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Klasifikace leasingů pozemků a budov • Podmíněné nájemné
IAS 18 <i>Výnosy</i>	Náklady na sjednání smlouvy
IAS 19 <i>Zaměstnanecké požitky</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Krácení a negativní náklady po skončení pracovního poměru • Plánované administrativní náklady • Úprava terminologie • Příručka k podmíněným závazkům
IAS 20 <i>Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Konzistence terminologie s ostatními IFRS • Vládní půjčky s nižší než tržní úrokovou mírou
IAS 23 <i>Výpůjční náklady</i>	Komponenty výpůjčních nákladů
IAS 27 <i>Konsolidovaná a individuální účetní závěrka</i>	Oceňování dceřiné společnosti držené k prodeji v individuální účetní závěrce
IAS 28 <i>Investice do přidružených podniků</i>	Zveřejnění v situaci, kdy je investice do přidružené společnosti oceňována ve fair value a účtována výsledkově
IAS 29 <i>Vykazování v hyperinflačních ekonomikách</i>	Konzistence terminologie s ostatními IFRS
IAS 31 <i>Účasti ve společném podnikání</i>	Zveřejnění v situaci, kdy je investice do společného podniku oceňována ve fair value a účtována výsledkově
IAS 32 <i>Finanční nástroje: vykazování</i>	Změny související s úpravou IAS 28 a IAS 31: Požadavky na zveřejnění investic do přidružených společností a do společných podniků, které jsou oceňovány ve fair value a přeceňované výsledkově
IAS 34 <i>Mezitímní účetní výkaznictví</i>	Zveřejňování zisku na akcii v mezitímní účetní závěrce
IAS 36 <i>Snížení hodnoty aktiv</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Zveřejnění odhadů použitých k určení zpětně získatelné částky • Změny související s úpravou IAS 41: Náklady prodeje
IAS 38 <i>Nehmotná aktiva</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivity související s reklamou a propagací • Výkonová metoda amortizace
IAS 39 <i>Finanční nástroje: účtování a oceňování</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Definice derivátu • Reklasifikace finančních nástrojů do nebo ze skupiny nástrojů oceňovaných ve fair value přeceňovaných výsledkově • Deklarace zajišťovacích vztahů a jejich dokumentace na úrovni segmentů • Správná výše efektivní úrokové míry v okamžiku ukončení zajištění reálné hodnoty • Kompensační (sankční) platba za předčasné splacení úvěru, chápaná jako derivát, jenž je vložen do úvěru, se kterým se nakládá jako s vloženým derivátem úzce souvisejícím s hostitelským kontraktem
IAS 40 <i>Investice do nemovitostí</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Majetek ve výstavbě nebo vývoji pro budoucí využití jako investice do nemovitostí • Konzistence terminologie s IAS 8 • Investice do nemovitostí držaná v rámci leasingu
IAS 41 <i>Zemědělství</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Náklady prodeje • Diskontní sazba pro kalkulaci fair value • Další biologická přeměna • Příklady biologické produkce a produktů • Změna související s úpravou IAS 20: Konzistence terminologie s ostatními IFRS

ko s cennými papíry podle IAS 39, nebo v situaci, kdy investiční fondy drží velké, ale nekontrolní podíly a chápou je jako investice do cenných papírů), je třeba na tyto investice používat IFRS 7, a nikoliv požadavky na zveřejnění uvedené v IAS 27, 28 a 31.

IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Rada navrhuje, aby byl přidán do novelizované verze IAS 1 nový požadavek na zveřejnění pro společnost, které se v rámci prohlášení o bázi, na které je založena jejich účetní závěrka, odkazují na IFRS, avšak nemohou vydat bezvýhradné a výslovné prohlášení o souladu s IFRS. Pro takové společnosti navrhuje Rada zveřejnění toho, jak by se jejich účetní závěrka lišila, pokud by byla sestavena v plném souladu s IFRS.

K dalšímu návrhu patří vyjasnění situací, kdy mohou být konvertibilní nástroje a deriváty klasifikovány jako krátkodobé nebo dlouhodobé.

IAS 2 Zásoby

V tomto standardu se má jednat pouze o nahrazení pojmu „point-of-sale costs“ pojmem „cost to sell“, tak, aby byla sjednocena terminologie s IAS 41 a ostatními standardy.

IAS 7 Výkaz o peněžních tocích

Úprava tohoto standardu se vztahuje k návrhu úpravy IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Upřesňuje, že platby související s výstavbou nebo nákupem aktiv držení k pronájmu jiným subjektům a jejich následného držení k prodeji jsou součástí provozního cash flow. Získané nájemné a následná tržba z prodeje těchto aktiv jsou také součástí provozního cash flow.

IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

U tohoto standardu Rada navrhuje pouze změnu statutu implementační příručky. Jedná se o vyjasnění, že implementační příručka obsahu-

je pouze ilustrativní příklady a není povinnou součástí IAS 8.

IAS 10 Události po skončení účetního období

Zde Rada navrhuje pouze vyjasnění otázky, proč se dividendy deklarované po skončení účetního období nevykazují jako závazek.

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

V tomto standardu Rada navrhuje odstranit nekonsistenci mezi definicí zpětně získatelné částky uvedené v tomto standardu a v ostatních standardech.

Dále Rada navrhuje úpravu v otázce, kdy má společnost převést do zásob pozemky, budovy nebo zařízení, které byly původně drženy z důvodů pronájmu. Převod do zásob se provede v okamžiku, kdy je pronájem přerušeno a majetek je držen pro prodej.

IAS 17 Leasingy

Rada navrhuje odstranit nekonsistenci v konkrétních požadavcích na vykazování leasingu pozemků a budov s obecnými požadavky pro klasifikaci leasingů uvedenými v IAS 17.

Další návrh se týká podmíněného nájemného u operativních leasingů. V současné době požaduje IAS 17, aby podmíněné nájemné, které se vztahuje k operativnímu leasingu, bylo odhadnuto na počátku leasingu a vykazováno lineárně po celou dobu leasingu. Praxe však většinou účtuje o podmíněném nájemném až v okamžiku, kdy nastane. Proto Rada navrhuje, aby se stávající praxe podniků přijala do IAS 17. Tím by byla dodržena konsistence v oblasti podmíněného nájemného u operativních a finančních leasingů.

IAS 18 Výnosy

V tomto standardu Rada navrhuje pouze dosažení lepší konsistence s IAS 39. V současné době zde existuje nekonsistence, která se týká definice nákladů souvisejících se vznikem finančního aktiva (například půjčky). Proto v Dodatku

k IAS 18 má být jasně označeno, že transakční náklady, o kterých hovoří tento Dodatek, jsou tytéž náklady, které definuje IAS 39.

IAS 19 Zaměstnanecké požitky

V IAS 19 navrhuje Rada vyjasnit definici negativních nákladů po skončení pracovního poměru, které snižují (krátí) požitky za budoucí služby, protože současná nejasná definice vede k různým metodám vykazování tohoto krácení v praxi. Dále Rada navrhuje vyjasnit v definici „Výnosů z aktiv plánu“ pojem „správní (administrativní) náklady plánu“.

V souvislosti s podmíněnými závazky dochází pouze k drobným terminologickým úpravám textu (souvisejících s tím, že IAS 19 používá spojení, že podmíněné závazky se vykazují, což není konsistentní s IAS 37, který uvádí, že podmíněné závazky se nevykazují, pouze zveřejňují).

IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

V IAS 20 jsou navrhovány úpravy terminologie tak, aby lépe odpovídala rozšířenému pojmosloví. Obsahově se však požadavky nemění. Další úprava je navrhována v souvislosti s vládními půjčkami s nižší než tržní úrokovou sazbou. Navrhovaná úprava vyjasňuje, že takové půjčky se mají oceňovat dosažením úroku podle dílce IAS 39.

IAS 23 Výpůjční náklady

V tomto standardu má dojít pouze k přesunu ve vymezení výpůjčních nákladů tak, aby byla podpořena návaznost na IAS 39. K obsahové změně však nedochází.

IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Rada navrhuje, aby byl v IAS 27 zdůrazněn požadavek pokračovat ve vykazování investic do dceřiných společností, které mateřská společnost vyazuje ve své individuální závěrce podle IAS 39, na stejné bázi (tj. podle IAS 39) i v situaci, kdy jsou klasifikované jako



Tak takhle si představujete práci auditora na hřišti jménem Evropa?

Kresba I. Svoboda

držené k prodeji (nebo zahrnutý do skupiny určené k vyřazení držené k prodeji).

IAS 28 Investice do přidružených podniků

Rada navrhuje úpravu IAS 28 v souvislosti s vyjasněním požadavků na zveřejnění změn ve fair value vykázaných ve výsledku u investora do přidružené společnosti, který vykazuje podíl v přidružené společnosti ve fair value podle IAS 39. Související úpravy by se měly týkat též IFRS 7 a IAS 32.

Dále Rada navrhuje vyjasnění okolností, kdy a v jaké výši může být vykázán zvrát snížení hodnoty investice do přidružené společnosti. Problémem v této situaci je, že účetní hodnota investice do přidruženého podniku obvykle zahrnuje také goodwill, který však není vykázán na samostatném řádku (je skryt ve finanční investici). Podle IFRS je snížení hodnoty goodwillu nevratné. Pokud tedy byla v minulosti účtována ztráta ze snížení hodnoty investice do přidruženého podniku, vzniká otázka, jak postupovat v případě jejího následného zvrátu. Rada navrhuje, aby se jakýkoli zvrát předchozího snížení hodnoty investice vykázal až do výše zpětně získatelné částky této investice. V eko-

nomické podstatě to tedy znamená, že v této situaci je povoleno rušit opravnou položku ke goodwillu.

IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

V tomto standardu se jedná pouze o navrhovanou úpravu pojmosloví tak, aby byla konsistentní s ostatními IFRS (například market value – fair value, net income – profit or loss, apod.).

IAS 31 Účasti ve společném podnikání

V tomto standardu je navrhována stejná úprava jako v IAS 28, tj. vyjasnění požadavků na zveřejnění změn ve fair value vykázaných ve výsledku u investora ve společném podniku, který vykazuje podíl v přidružené společnosti ve fair value podle IAS 39.

IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování

V tomto standardu jsou navrhovány úpravy související se změnami IAS 28 a IAS 31, tj. vyjasnění požadavků na zveřejnění situace, kdy jsou investice do přidružených a společných podniků vykazovány ve fair value s výsledkovým přečeňováním (viz odstavec o IFRS 7).

IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví

V tomto standardu Rada navrhuje upřesnit požadavek zveřejňování základního a zředěného ukazatele zisku na akcii v mezitímní účetní závěrce. Upřesňuje se, že se tento požadavek vztahuje pouze na společnosti, které zveřejňují ukazatele zisku na akcii povinně podle IAS 33.

IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

V tomto standardu Rada navrhuje upřesnit požadavky na zveřejnění situace, kdy je fair value snížena o náklady spojené s prodejem určena metodou diskontovaného cash flow. Dále je navrhována terminologická změna související s úpravou IAS 41 (náklady prodeje).

IAS 38 Nehmotná aktiva

IAS 38 požaduje, aby byly náklady na reklamní a propagační aktivity, náklady na školení, zřizovací výdaje a náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé společnosti účtovány do nákladů v okamžiku, kdy vzniknou. Vzhledem k tomu, že v praxi existují různé interpretace tohoto okamžiku, navrhuje Rada upřesnění této otázky.

Dále Rada navrhuje, aby byly v IAS 38 upraveny požadavky na volbu odpisových metod nehmotných aktiv. Stávající požadavky vedou k možné interpretaci, že IAS 38 upřednostňuje pro nehmotná aktiva lineární odpisy. Rada navrhuje upravit požadavky na volbu odpisové metody tak, aby z textu standardu jasně vyplývalo, že pro odpisování nehmotných aktiv mohou být vhodné i další metody.

IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování

Současná definice derivátu uvedena v IAS 39 vylučuje ekonomické deriváty na nefinanční proměnné, které jsou specifické pro některou ze smluvních stran (jako příklad lze uvést derivát vázaný na výskyt „nefinanční“ události, která nastane jedné ze smluvních stran, jako

např. poškození požárem, zemětřesením, míra opotřebení jistého aktiva, které smluvní strana využívá apod.). Rada navrhuje tuto výjimku odstranit.

Dále Rada navrhuje vyjasnit, za jakých okolností se může konkrétní finanční nástroj začít nebo přestat oceňovat ve fair value a přeceňovat výsledkově: jde zejména o zdůraznění faktu, že o klasifikaci finančního instrumentu do kategorie *k obchodování* (to je subkategorie *finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou s přečtením do výsledku*) se rozhoduje v okamžiku *jeho vzniku*, nikoliv později. Uvedené pravidlo však má své výjimky. Za reklasifikaci (v tomto kontextu se reklasifikací myslí zařazení/vyřazení finančního aktiva do/z kategorie *k obchodování* během života finančního instrumentu) se nepovažuje zahájení zajišťovacího vztahu, kdy byl derivát dříve klasifikován jako derivát k obchodování, a nyní začíná fungovat jako derivát zajišťovací; a naopak, jestliže dříve zajišťovací derivát přestal plnit svoji zajišťovací funkci, zařadí se do kategorie *k obchodování*, a to i přesto, že nejde o okamžik vzniku tohoto finančního instrumentu.

V rámci požadavků na určování a dokumentaci zajištění Rada navrhuje sjednocení požadavků tak, aby byly v souladu s IFRS 8 *Provozní segmenty*; zdůrazňuje se princip, že na deriváty sjednané mezi segmenty skupiny je možné používat zajišťovací účetnictví, pokud jsou sjednány s partnerem mimo vykazující jednotku (takže např. v individuálních výkazech člena skupiny lze na derivát sjednaný s jiným členem skupiny používat zajišťovací účetnictví, zatímco v konsolidaci celé skupiny nikoliv). V Dodatku A IAS 39 se řeší otázka, jak se chovat v situaci, kdy se mění výše nebo načasování peněžních toků z finančních aktiv, o kterých se účtuje metodou efektivní úrokové míry (např. změní se splátkový kalendář poskytnutého úvěru): má se udělat nový odhad budoucích peněžních toků z finančního instrumentu a tento zdiskontovat *původní* efektivní úrokovou saz-

bou, která byla stanovena v okamžiku zahájení metody efektivní úrokové míry; vzniklý rozdíl spadne do výsledku. Problém je v tom, že při použití metody zajištění reálné hodnoty na toto finanční aktivum se účetní hodnota finančního aktiva v průběhu existence zajišťovacího vztahu upravuje, a tudíž je třeba upravovat i efektivní úrokovou míru, aby se postupně vznikající rozdíly dostávaly do výsledku. Navrhovaná novela říká, že v tomto případě se při změně parametrů finančního aktiva nemá k diskontování budoucích peněžních toků používat *původní* (to jest: v okamžiku vzniku stanovená) efektivní úroková míra, nýbrž tato, díky metodě zajištění reálné hodnoty, upravená. Dále se navrhuje důležité vyjasnění pojmu *vložený derivát do hostitelského kontraktu*. Například poskytnutý úvěr s pevnou úrokovou sazbou, který dává dlužníkovi možnost jej předčasně splatit, v sobě obsahuje vloženou úrokovou opci. Klesnou-li úrokové sazby, může dlužník svůj úvěr splatit věřiteli (bance) předčasně a půjčit si znovu za nižší úrok; bance tak vzniká riziko reinvestiční ztráty. Novela stanovuje, že jestliže je realizace této opce ze strany dlužníka doprovázena kompenzační (sankční) platbou věřiteli, která mu toto reinvestiční riziko kompenzuje, lze vloženou opci chápat jako vložený derivát úzce související s hostitelským poskytnutým úvěrem, a tudíž jej od něj neodělovat a nevykazovat samostatně.

IAS 40 Investice do nemovitostí

V tomto standardu navrhuje Rada odstranit nekonsistenci, která spočívá v tom, že pokud je existující investice do nemovitosti představována nebo modernizována, účtuje se o ní podle IAS 40. Pokud je však majetek koupen se záměrem výstavby nebo vývoje investice do nemovitosti, účtuje se o něm podle IAS 16, až do okamžiku dokončení. Rada navrhuje vyjmout takový majetek z díkce IAS 16 a zahrnout jej pod IAS 40. Z toho by vyplývalo, že by se tento majetek dostal pod

definici investice do nemovitostí. V důsledku toho, pokud by společnost používala fair value model oceňování, byl by majetek přeceňován a změny by se účtovaly výsledkově.

Dále Rada navrhuje sjednotit terminologii související s volbou účetních politik mezi IAS 40 a IAS 8.

V rámci investic do nemovitostí držících v rámci leasingu navrhuje Rada pouze drobné terminologické úpravy.

IAS 41 Zemědělství

V tomto standardu se má jednat pouze o nahrazení pojmu „point-of-sale costs“ pojmem „cost to sell“, tak, aby byla sjednocena terminologie s ostatními standardy, zejména s IFRS 5 a IAS 36. Následkem této úpravy má dojít i k úpravě dalších standardů (IAS 2 a IFRS 5). Vzhledem k tomu, že v českém překladu IFRS jsou oba pojmy překládány jako „náklady prodeje“, je navrhovaná změna patrná pouze v angličtině. Dále Rada navrhuje, aby se zrušil požadavek, že úroková míra použitá k určení fair value musí být úroková míra před zdaněním. Návrh požaduje, aby byla použita běžná tržně orientovaná sazba, ale povoluje, aby se jednalo buď o sazbu před nebo po zdanění v závislosti na oceňovací metodě použité k určení fair value.

Pro výpočet fair value metodou diskontovaných peněžních toků Rada navrhuje zrušit zákaz zahrnutí následného zvýšení hodnoty z další biologické transformace a budoucích aktivit společnosti.

Dále jsou navrženy drobné úpravy v tabulce uvádějící příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků.

Doc. Ing. Lenka Krupová, Ph.D.

Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE Praha

Na zpracování návrhu novely IFRS 7 a IAS 39 se podílel RNDr. Ing. Michal Černý

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

Znalecký ústav TACOMA

- Oceňování pro účely IFRS
- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Antimonopol a regulace
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvency

Váš silný partner v oceňování

Váš kontakt: **Marta Rosová** | Tel.: +420 226 219 000 | E-mail: marta.rosova@tacoma.cz

www.tacoma.cz

Věcná a časová souvislost vybraných nákladů a výnosů a rozhodné datum pro jejich zdanění daní z příjmů

Platné předpisy k dané problematice jsou zejména:

- 1) **Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy**
- 2) **Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 23, 24, 25, 26, 29**
- 3) **Pokyn Ministerstva financí D-300**

Poplatníci daně z příjmu, kteří vedou účetnictví, jsou povinni dodržovat zásadu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů při zjišťování účetního výsledku hospodaření dle zákona o účetnictví a při zjišťování základu daně postupovat dle § 23 zákona o daních z příjmů. Některými vybranými specifickými účetními a daňovými případy se budeme zabývat v tomto článku.

ad 1)

Dle zákona o účetnictví, § 3, odst. 1 účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí (účetní období). Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8). Dle § 17 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je po schválení účetní závěrky účetní období již uzavřeno a nesmí se přidávat další účetní zápisy kdykoliv později do uzavřených účetních knih. V těchto případech se připouští účtovat v účetním období, kdy byly skutečnosti zjištěny.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb, v § 13 a § 19 je pojednááno o časovém rozlišení v aktivech a pasivech rozvahy, v § 16 o rezervách, v § 60 o metodě kursových rozdílů. Daná problematika je také řešena v českých účetních standardech, zejména:

- ČÚS 004 – Rezervy
- ČÚS 005 – Opravné položky
- ČÚS 006 – Kursové rozdíly
- ČÚS 017 – Zúčtovací vztahy
- ČÚS 019 – Náklady a výnosy

ad 2)

1. Dle zákona o daních z příjmů, § 23 odst. 1, je základem daně rozdíl, o který výnosy převyšují náklady a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. (Upravený v souladu s dalšími ustanoveními § 23 zákona.)

2. Daňově relevantní náklady a výnosy zahrnujeme do základu daně, eventuálně vyjímáme daňově neúčinné položky ze základu daně dle zákona o daních z příjmů, § 24, § 25, § 26, § 29 a další.

ad 3)

V návaznosti na pokyn D-300 uvádíme výčet konkrétních příkladů, které se často v praxi vyskytují:

1. **Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje**, popř. příjmy, které podle platných účetních předpisů není nutno časově rozlišovat, se plně převezmou i pro účely stanovení základu daně z příjmů. Nevýznamné částky jsou např. částky nízkých hodnot ve srovnání s obratem účetní jednotky, a účetní jednotka nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření. Uvádí se např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští rok. Za pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy se považují např. placené pojistné, které se nekryje s účetním (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu období.

V souladu se zásadami pro vedení účetnictví **nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek nebo časovým rozlišením.**

O časovém rozlišení účtujeme, když je znám účel, čas a částka. Např. přijaté a placené nájemné, leasing, hromadné pořízení vybavení provozovny, náklady na technický rozvoj, ISO a uskutečněné různé výdaje, které budou nákladem plně nebo částečně až v příštích obdobích.

O dohadných položkách účtujeme skutečnosti, které jsou známy nejpozději k rozvahovému dni jako pohledávky nebo závazky vyplývající ze smluv a není známa jejich přesná výše. Jako příklad se uvádí náklady za elektrickou energii, plyn, vodu, pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí, nezahrnuté výnosové úroky, odhad poplatků z licencí, závazky k úhradě za škodu, finanční bonusy a další.

Dohadné položky a časové rozlišení, vytvořené v souladu s účetními předpisy, se plně převezmou do základu daně.

2. **Účtování o dohadných položkách** a o rozdílech z toho vyplývajících je součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s účetními předpisy. To znamená, že pokud byla vytvořena dohadná

položka v souladu s účetními předpisy nižší, než je skutečný náklad, pak rozdíl zahrneme do daňových nákladů příštího účetního (zdaňovacího období).

3. **Kursově rozdíly** zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují. Tzn. že daňově uznatelné kursově rozdíly jsou i takové, které vznikly při účtování nedaňových položek nákladů. Kursově rozdíly však mohou vznikat jen v případech uvedených v zákoně o účetnictví, popř. ve vyhlášce č. 500/ 2002 Sb. nebo v českém účetním standardu č. 006.
4. Pro zjištění základu daně se uplatní do základu daně částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu.

Příklady částek ovlivňujících základ daně a rozhodné datum uplatnění do základu daně:

- a) **vydané rozhodnutí soudu** – rozhodné datum uplatnění do základu daně je datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, tedy aktuální období v účetnictví i v daních z příjmů. Nezpracováváme dodatečné daňové přiznání, ani jinak nezahrnujeme do minulého období. Musí jít o pravomocný rozsudek.
- b) **reklamační řízení** – datum prokazatelného ukončení reklamačního řízení. Je nutné mít dokumentaci o průběhu a ukončení reklamačního řízení a o finančních dopadech. Účtujeme do aktuálního účetního (zdaňovacího) období, zahrnujeme do základu daně z příjmů dle data tohoto prokazatelného ukončení reklamačního řízení. Nezpracováváme dodatečné daňové přiznání.
- c) **přiznání slevy či bonusu** – rozhodné datum je datum vzniku právního nároku na slevu či bonus. Pokud pro dané zdaňovací období vznikne právní nárok na bonus či slevu a není známa přesná částka, pak se akceptuje dohadná položka. Je tedy povinnost tvořit dohadné položky v případech nákladů i výnosů, pokud je smluvně dohodnut bonus.
- d) **absolutní neplatnost právního úkonu** – rozhodné datum uplatnění do základu daně je datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout. (tj. např. uzavření smlouvy, která je následně posouzená jako neplatná). Je nutno zpracovat dodatečné daňové přiznání, pokud rozhodné datum zasahuje do minulých zdaňovacích období.

O neplatnosti právního úkonu pojednává Obchodní zákoník v § 267, § 268 a Občanský zákoník v § 37, 38, 39, 40, 40a atd. Absolutní neplatnost právního úkonu nastává tedy přímo ze zákona. Např. lze jako neplatný prohlásit právní úkon v případě obcházení zákona, dále u převodů v rozporu se zákonem, nebo který se přičí dobrým mravům. Je-li právní úkon v rozporu s obecně závazným právním předpisem o cenách, je neplatný pouze v rozsahu, ve kterém odporuje tomuto předpisu, jestliže se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti dovolá.

- e) **odstoupení od smlouvy** – rozhodné datum je datum zrušení smlouvy. Občanský zákoník § 48, Obchodní zákoník § 344-351. Když se smlouva ruší od samého počátku, popř. k datu v minulém zdaňovacím období, musíme zpracovat dodatečné daňové přiznání. Toto je náročné a pracné pro účetní a daňové pracovníky především v případě budov,



kdy je nutno přepočítat odpisy. Když se smlouva ruší s platností v aktuálním zdaňovacím období, pak neděláme dodatečné daňové přiznání a příslušné finanční, účetní a daňové dopady zahrnujeme do aktuálního období. Ve specifických případech řádně dokumentovaných je možno postupovat v konkrétních případech i jinak.

- f) **dodatečné vyměření daně správcem daně** – rozhodné datum je datum doručení rozhodnutí správce daně (tj. den, od kterého je rozhodnutí pro příjemce účinné podle § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení – je rozhodným datem úhrada dodatečně vyměřené daně.

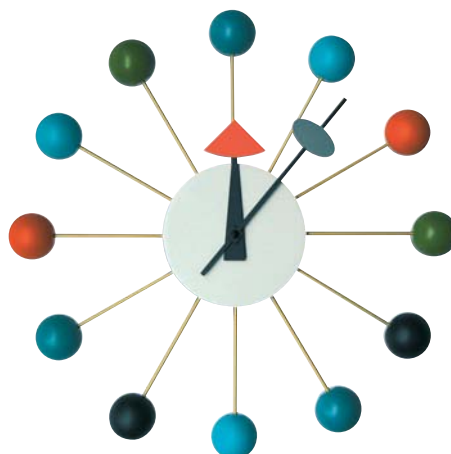
Daňově uznatelné daně jsou např.:

- dodatečně vyměřená silniční daň, DPH a spotřební daň, pokud souvisejí s daňovými výdaji,
- doměrky DPH u titulu nesprávně odvedené daně na výstupu,
- neuplatněná DPH na vstupu,
- daňovým výdajem je také náhrada za nesplnění zákonné registrační povinnosti DPH,
- dodatečně vyměřená daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí, jestliže byly uhrazeny.

- g) **dodatečné vyměření daně na základě našeho dodatečného daňového přiznání** – rozhodný den je poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným dnem úhrada dodatečně vyměřené daně.
- h) **dohoda o narovnání** – rozhodným dnem je datum účinnosti dohody o narovnání, případně datum účinnosti obdobné smlouvy či dohody. Pokud

v dohodě o narovnání či v obdobné smlouvě či dohodě nabývají jednotlivé části účinnosti k různým datům, je vždy rozhodné datum nabytí účinnosti příslušné části dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy či dohody.

Ing. Jitka Hrubá
auditor, č. osv. 1371



Co najdete v e-příloze č. 9/2007

Téma čísla

– neziskové organizace

Účetní závěrka územních samosprávných celků (vymezuji právní předpisy s odkazy na nejdůležitější paragrafy)

Přehled nejdůležitějších ustanovení z platných právních předpisů týkajících se pravidel pro přípravu účetní závěrky územních samosprávných celků, který Mgr. Martina Smetanová připravila na základě požadavků ze seminářů, najdete v e-příloze Auditor č. 9/2007. Tato příloha je auditorům dostupná na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v Extranetu.

Dary neziskovým subjektům z pohledu darovací daně

Přijaté peněžní i nepeněžní dary mohou být důležitou složkou financování neziskových subjektů. Je ovšem nutné si uvědomit, že s přijetím daru jsou spojeny i některé povinnosti související s darovací daní. Řada neziskových subjektů je příjemcem darů, které jsou určeny na financování jejich neziskových a veřejně prospěšných akti-

vit. Tyto dary jsou pak předmětem daně darovací. Upozornit na tyto povinnosti je cílem příspěvku daňového poradce Ing. Zdeňka Moravce, jehož přetisk z časopisu UNES je v e-příloze. Autor se zaměřuje na to, jaké úkony je nutné z pohledu příjemce tohoto daru učinit, aby postupoval v souladu se zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, v platném znění.

Na pomoc auditorům Kontrola ve veřejné správě aneb cesta k respektu a důvěře

Příspěvek ing. Petry Slavíkové z oddělení auditu společnosti Deloitte Audit přináší poznatky z celostátní konference „Kontrola ve veřejné správě aneb cesta k respektu a důvěře“, která se konala 18. října v Jihlavě. S myšlenkou uspořádat tuto konferenci přišel Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ), jehož prezident pan František Dohnal převzal společně s hejtmanem kraje Vysočina panem Milošem Vystrčillem a kontrolním výborem Poslanecké

sněmovny Parlamentu ČR nad touto akcí záštitu. Hlavními cíli konference bylo představit činnost a působnost NKÚ a co nejvíce pomoci při řešení aktuálních problémů, se kterými se pracovníci úřadů setkávají.

Ukazatele pro řízení u koncernu DaimlerChrysler

V důsledku vstupu ČR do EU i vstupu zahraničních firem do našich podniků jsou pro naše manažery zajímavé systémy ukazatelů a řízení předních světových firem. Článek prof. Miloslava Synka z VŠE přináší metodu, kterou používá jeden z největších světových strojírenských koncernů – DaimlerChrysler.

Zaujalo nás IAS/IFRS ve smlouvách o prodeji společnosti

Smlouvy o prodeji podniku nebo jejich částí stále více obsahují klauzule o ceně, které určují kupní cenu nebo se odvolávají na IAS/IFRS. Více k této problematice najdete v článku, který zveřejnil časopis Finanční management.

-av-

Deloitte. Žebříček nejlepších technologických firem

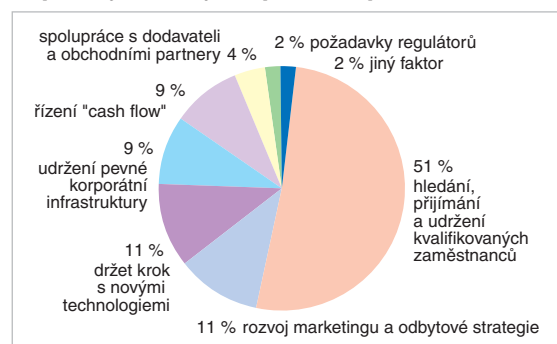
Každoroční sestavování žebříčku **Technology Fast 50** je jednou z aktivit společnosti Deloitte, jak upozornit na rychle rostoucí začínající technologické firmy na globální i regionální úrovni a určit jejich nejzávažnější problémy a největší příležitosti. Místní firmy jsou do středoevropského programu zařazeny na základě průzkumu provedeného pobočkami společnosti Deloitte ve střední Evropě, který posuzuje roční obrat a podnikatelskou činnost společností v technologickém odvětví za poslední tři až pět let. V čem je letos tato zpráva zajímavá? Za prvé tím, že v žebříčku nejrychleji rostoucích firem se objevilo hned 17 českých firem – devět z oboru software, osm působících primárně na internetu. Ta nejlepší – Internet Mall – se ve středoevropském měřítku umístila na osmém místě, přičemž nárůst jejich tržeb v uplynulých letech činil 1368 procent! Druhým důvodem, proč bychom se o výsledky měli zajímat, je to, že ukazují vzrůstající důležitost lidského



Na snímku Ondřej Fryc, předseda představenstva a generální ředitel firmy Internet Mall, a.s. (vlevo) přebírá cenu od Michala Petrmana, řídicího partnera společnosti Deloitte.

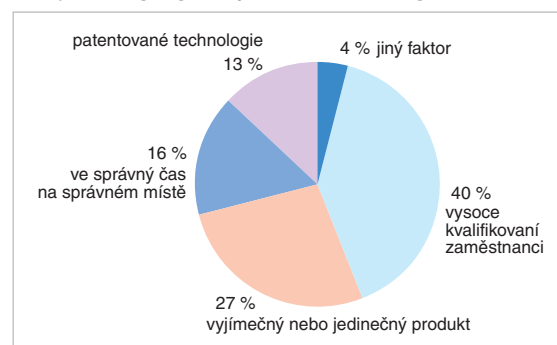
kapitálu. Na otázku, co firmy považují za největší problém v podnikání se na prvním přičce objevilo: hledání, přijímání a udržení kvalifikovaných zaměstnanců. Obdobně respondenti odpovídali na otázku, který faktor přispěl nejvíce k růstu jejich společnosti. Nejčastěji bylo citováno: vysoce kvalifikovaní zaměstnanci. -jd-

Co považujete za největší problém v podnikání?



Zdroj: Deloitte, Technology Fast 50 Central Europe CEO Survey 2007

Který faktor přispěl nejvíce k růstu vaší společnosti?



Zdroj: Deloitte, Technology Fast 50 Central Europe CEO Survey 2007

PRICEWATERHOUSECOOPERS

Nejúčinnějším kontrolním systémem při odhalování hospodářské kriminality je interní audit

Hospodářská kriminalita se vyskytuje ve všech zemích, má různé podoby a proniká do všech odvětví. V uplynulých dvou letech se stalo 61 % společností, které působí v České republice, obětí jednoho či více případů hospodářské kriminality. V porovnání s celosvětovým průměrem (43 %) a situací v západoevropských zemích (38 %) je toto číslo alarmující, a přestože se české společnosti snaží hospodářským deliktům předcházet, na výsledcích to zatím není příliš znát.

Nutno podotknout, že zmíněné podíly se týkají především velkých firem. V rámci průzkumu, který v polovině října zveřejnila auditorská společnost PricewaterhouseCoopers, totiž byli osloveni především vedoucí představi-

telé předních firem (celosvětově 5400, u nás 79). Reálná míra hospodářské kriminality (včetně středně velkých a malých společností) tak může vykazovat jiné hodnoty. Podle průzkumu jsou nejčastější formou hospodářské kriminality v České republice majetková zpronevěra (uvedlo ji 38 % společností), korupce a uplácení (27 %). Téměř každá druhá firma se pak domnívá, že ztratila obchodní příležitost jen kvůli tomu, že nebyla ochotna uplácet. A 30 % oslovených firem se domnívá, že se ocitly v situaci, kdy byly požádány o úplatek.

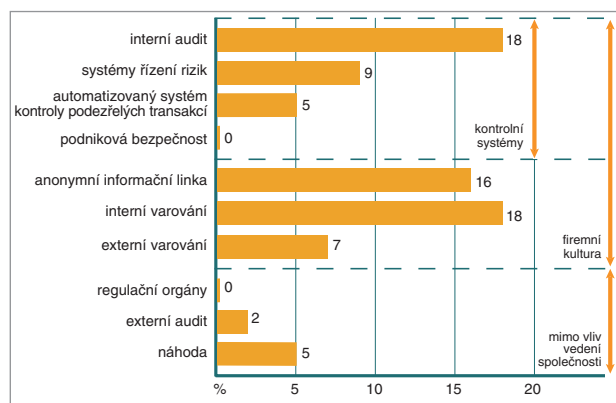
Průzkum „Hospodářská kriminalita: lidé, prostředí a kontrola 2007“ přináší řadu zajímavých zjištění. Pro auditory může být zajímavé mj. to, jakým způsobem se

v dotazovaných firmách podařilo hospodářské delikty odhalit.

Ve 30 % případů došlo k odhalení náhodou, resp. shodou okolností nebo prostřednictvím varování (interní, externí). Pokud jde o kontrolní systémy a mechanismy, z nich se jako neefektivnější jeví interní audit (18 %) a anonymní informační linka (16 %), kterou si řada firem pro tento účel zavádí. Dvouprocentní podíl externích auditorů při odhalování hospodářské kriminality je v těchto relacích téměř zanedbatelný.

Z výsledků průzkumu PwC nicméně vyplynulo, že samotné zavedení kontrol k potlačení hospodářské kriminality samo o sobě nestačí. Klíčem k účinnému boji proti podvodům je propojení firemní kultury, etiky a řízení rizik. Více informací z průzkumu PricewaterhouseCoopers najdete v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor. -jd-

Jak byla odhalena hospodářská kriminalita?



Zdroj: PwC - Hospodářská kriminalita: lidé, prostředí, kontrola 2007

ERNST & YOUNG

Auditoři na vyhlášení nejlepší Banky roku 2007

Prvního listopadu se v pražském kostele svatě Anny uskutečnilo slavnostní vyhlášení prestižního žebříčku Banka roku 2007, který organizuje poradenská firma Fincentrum a jejímž partnery jsou společnosti MasterCard, Capgemini a Ernst & Young.

O vítězích osmi z deseti kategorií rozhoduje porota složená z odborníků z finanční oblasti, sféry bankovníctví, státní správy, akademické a politické sféry a v neposlední řadě i zástupců předních korporací v České republice. Letos v ní nechyběli ani auditoři – Josef Kotrba z Deloitte a Jiří Moser z PricewaterhouseCoopers.

V utkání o nejlepší banku roku (názor odborníků) na českém trhu letos zvítězila Komerční banka,

nejdůvěryhodnější bankou (názor veřejnosti) se stala Česká spořitelna.

Nejdynamičtější bankou (zvláštní cena odborné poroty vyhlášená společností Ernst & Young) je Raiffeisenbank. Bankéřem roku (kterého volí ze svého středu sami nejvyšší představitelé nominovaných bank) byl zvolen Pavel Kavánek z ČSOB.

Na snímku vlevo představitelé finančního sektoru v České republice na společné fotografii. Na snímku vpravo Magdalena Součková předává ocenění za nejdynamičtější banku roku řediteli Raiffeisenbank Luborovi Žalmanovi. -jd-



AUDITOR

AUDITOR, číslo 9, 2007, ročník XIV, 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. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kac@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hršíkovo 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.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 28. 11. 2007.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: Litomyšl, z databáze agentury CzechTourism.

