

Deriváty, zajištění a jejich zachycení v účetnictví

Článek se zabývá účetním zachycením derivátů a zajištění u podnikatelských subjektů účtující podle účetní osnovy pro podnikatele a uvádí základní informace pro jejich zdanění.

1. Účetní předpisy

1.1. Deriváty

Dle § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále „ZoÚ“) se z jednotlivých složek majetku k datu účetní závěrky oceňují **reálnou hodnotou** mimo jiné deriváty a část majetku a závazků zajištěná deriváty.

Dle § 27 odst. 4 ZoÚ se jako reálná hodnota použije tržní hodnota či ocenění kvalifikovaným odhadem. Nelze-li postupovat těmito způsoby, je možné použít ocenění stanovené dle zvláštních právních předpisů. Dále je nutné z účetního pohledu rozlišit, zda jde o **deriváty zajišťovací** či o **deriváty k obchodování**. Toto rozlišení nemusí ale v zásadě odrážet ekonomickou podstatu, protože i zajišťovací deriváty musí být z důvodu absence zajišťovací dokumentace evidovány jako deriváty k obchodování.

V § 52 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou stanoveny podmínky, při jejichž splnění lze považovat derivát za zajišťovací. Podmínky jsou následující:

- a) na počátku zajištění je zajišťovací vztah zdokumentován,
- b) zajištění je efektivní,
- c) efektivita je spolehlivě měřitelná a průběžně posuzována.

V případě, že jsou splněny tyto podmínky a jde tedy o zajišťovací deriváty, je nutné dále rozlišit, zda se jedná o **zajištění reálné hodnoty rozvahového aktiva nebo závazku** či o **zajištění očekávaného peněžního toku**. Toto rozdělení určuje, zda účtovat o změně reálné hodnoty výsledkově či rozvahově. Dle § 52 Vyhlášky se potom v případě:

1. zajištění reálné hodnoty rozvahového aktiva či závazku účtuje o změně reálné hodnoty

výsledkově (a to jak o změně reálné hodnoty rozvahového aktiva či závazku, tak i o změně reálné hodnoty derivátu);

2. zajištění očekávaného peněžního toku se změny reálné hodnoty derivátu účtují rozvahově (účtová skupina 41x);

3. změny reálné hodnoty derivátu určeného k obchodování účtují výsledkově.

Ad 1. V tomto případě jsou vykázány změny reálné hodnoty podkladového aktiva i derivátu výsledkově z důvodu jejich existence ve stejném okamžiku. Rozdíly z jejich přecenění se tudíž částečně vzájemně kompenzují (v případě kurzové ztráty z podkladového aktiva vzniká

zisk ze zajištění a naopak).

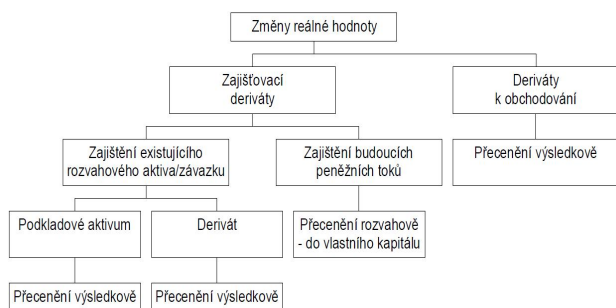
Ad 2. Ve druhém případě existuje již zajištění (derivát) v podobě cizoměnového aktiva či pasiva, ale zpravidla neexistuje budoucí cizoměnový příjem či výdaj (peněžní tok).

Při významném podílu cizoměnových aktiv a pasiv a významném pohybu devizových kurzů by vznikl časový nesoulad v přecenění, který by mohl mít zásadní vliv na účetní závěrku společnosti. Přehledně je výše uvedené zobrazeno ve schématu (viz obr.).

Nezbytnou podmínkou pro toto účetní zachycení je však splnění veškerých požadavků na aplikaci zajišťovacího účetnictví – tedy zejména vedení dokumentace k zajišťovacímu vztahu a průběžné testování efektivit zajištění. Přestane-li splňovat zajišťovací derivát výše uvedené podmínky (dokumentace, efektivita ...), účtuje se o něm jako o derivátu k obchodování. I v případě, že deriváty splňují výše uvedené podmínky (dokumentace, efektivita ...) se může účetní jednotka rozhodnout, zda bude o všech derivátech účtovat jako o derivátech k obchodování, nebo využije možnost účtovat o nich jako o zajišťovacích derivátech v souladu se svou strategií řízení finančních rizik.

(Pokračování na stránce 2)

Přecenění derivátů na reálnou hodnotu (§ 52 a § 53 Vyhlášky)



DAŇOVÝ KALENDÁŘ – DUBEN

8. 4.

Zdravotní pojištění: doplatek pojistného za rok 2010 (OSVČ podávající přiznání k dani z příjmů fyzických osob v neprodoužené lhůtě); doplatek je splatný do 8 dnů od podání daňového přiznání
Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na zdravotní pojištění OSVČ za březen 2011 (splatnost od 1. dne kalendářního měsíce, na který se platí, do 8. dne následujícího kalendářního měsíce)

11. 4.

Spotřební daň: splatnost daně za únor 2011 (mimo spotřební daň z lihu)

15. 4.

Daň silniční: záloha za 1. čtvrtletí 2011

20. 4.

Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění OSVČ za březen 2011 (splatnost od 1. do 20. dne)

Daň z příjmů: měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků

Součást stavby ve světle judikátu 5 Afs 3/2010-144 ze 17. 10. 2010

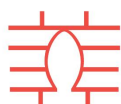
Podle tohoto rozsudku jsou nedílnou součástí staveb ta zařízení, která umožňují jeho funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována. Účel stavby najdeme obvykle právě v kolaudačních rozhodnutích. Z výše uvedeného vyplývá závěr, že věc, zařízení, jež vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a účel, pro který byla zkolaudována, bude obvykle její součástí, a naopak to, co z hlediska fungování stavby ke zkolaudovanému účelu a funkci nutné není, nebude obvykle součástí stavby. Uvedený závěr platí právě pro potřeby definování stavby pro účely ZDP, tedy například pro technické zhodnocení prováděné na stavbě.

V některých případech může být například klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby a v jiných být nemusí. Posuzovat se bude klimatizace jako celek, nikoliv zvlášť jednotka a zvlášť rozvody, jak tomu bylo doteď. Z výše uvedeného judikátu vyplývá, že pokyn D-300 MF, který specifikuje, co je a co není součástí stavby, není plně v souladu se zákonem. Jak dál postupovat? Je nutné individuálně posoudit, zda daná věc je nezbytná pro účel

stavby a zda umožňuje její funkci. To, že se jedná o postup jiný než doposud, je na první pohled jasné.



Ing. Ivan Fučík
ff@fucik.cz



SmartCard Forum 2011

odborná konference na téma
čipových karet a bezpečnosti

www.smartcardforum.cz

kdy: 19. května 2011

kde: konferenční sál společnosti OKsystem, Praha

PARTNEŘI

OKsystem

gemalto

HID

MEDIÁLNÍ PARTNEŘI

Bankovníctví

FINANČNÍ MANAGEMENT

SecurityWorld

IT Systems

COMPUTERWORLD

(Pokračování ze stránky 1)

1.2. Zajišťovací účetnictví

Společnosti mohou předejít měnovému riziku uzavíráním transakcí ve stejné měně. Tento způsob představuje „přirozený“ hedging, který se obejde bez nákupu derivátů. Jedná se např. o situace, kdy exportní společnosti čerpají úvěr v měně exportu, leasingová společnost nabízí předmět leasingu ve stejné měně, ve které je financováno (úvěr) pořízení předmětu leasingu. Zajišťovací účetnictví je upraveno v § 60 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Model zajištění budoucích peněžních toků spočívá v kurzovém přecenění cizoměnového aktiva nebo závazku již vykázaného v rozvaze, které je přeceněno na rozvahových účtech účtové skupiny 41 a na příslušné účty nákladů nebo výnosů se účtují v okamžiku zaúčtování těchto smluvních vztahů nebo v případě, kdy očekávané smluvní vztahy nevzniknou. Zajišťovaná položka jsou budoucí cizoměnová inkasa nebo platby, o kterých společnost doposud neúčtovala, a to jak z již uzavřených smluv, tak i budoucích očekávaných smluv.

1.3. Příklad

Pro lepší představu uvedeme jednoduchý příklad:

Účetní jednotka eviduje pohledávku ve výši 1000 EUR oceněnou v kurzu 25 CZK/EUR a uzavře derivát (a) na prodej EUR za 27 CZK/EUR. V době vypořádání derivátu je kurz 20 CZK/EUR (a), 30 CZK/EUR (b). Derivát splňuje podmínky stanovené zákonem, tj. je zdokumentován a je efektivní.

Dále účetní jednotka vlastní nemovitost s nájemní smlouvou uzavřenou v měně CZK. Vzhledem k tomu, že pořízení nemovitosti je financováno úvěrem v EUR, účetní jednotka z důvodu očekávaného poklesu kurzu CZK/EUR uzavřela měnový derivát (c). V listopadu, kdy byl kurz 25 CZK/EUR, uzavřela derivát, který bude realizován v únoru následujícího roku, kdy účetní jednotka nakoupí 10 tisíc EUR za stejný kurz. Kurz k rozvahovému dni byl 26 CZK/EUR.

Účetní jednotka pořídila nemovitost se záměrem tuto nemovitost pronajímat formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci – nájemní smlouva je uzavřena v měně EUR a nájemné je splatné každý rok (d). Pořízení této nemovitosti bylo financováno úvěrem (e), který byl poskytnut a bude splácen po dobu 30 let prostřednictvím ročních splátek (d) v měně EUR.

Účetní jednotka bude postupovat následujícím způsobem:

a) Podkladové aktivum (pohledávka v EUR) i derivát (závazek z titulu úhrady 1000 EUR v kurzu 27 CZK) představují zajišťovací derivát. V případě pohybu kurzu na 20 CZK/EUR účetní jednotka realizuje zisk ve výši 2000 CZK (7000 zisk z derivátu, 5000 kurzová ztráta).

b) V případě pohybu kurzu na 30 CZK/EUR účetní jednotka realizuje zisk ve výši 2000 CZK (3000 ztráta z derivátu, 5000 kurzový zisk). Pro účetní jednotku není v tomto případě důležitý vývoj měnového kurzu, ale jiné moti-

vy, např. zajištění určité výše marže, plánování tržeb (odstranění výkyvů z měnových rizik).

c) Vzhledem k tomu, že se jedná o derivát k obchodování (účetní jednotka očekává pokles kurzu CZK/EUR a při realizaci derivátů bude povinna zaplatit 250 tisíc CZK), k rozvahovému dni účetní jednotka vykáže ostatní finanční výnosy ve výši 10 tisíc CZK.

d) V případě splátek úvěru v EUR a zároveň pohledávek z titulu nájmu v měně EUR se jedná o přirozené zajištění (závazek = splátka je účtována v EUR, pohledávka = nájem je účtován v EUR):

a. splátka úvěru běžného období je oceněna kurzem platným pro den vzniku účetního případu (dle vnitřních pravidel), rozdíl vzniklý mezi hodnotou splátky přeceněnou kurzem běžného období a kurzem historickým, ve kterém byl úvěr poskytnut, je účtován výsledkově;

b. výnos běžného období je oceněn kurzem platným pro den vzniku účetního případu (případně krátkodobá pohledávka je přeceněna k rozvahovému dni výsledkově), kurzový rozdíl mezi kurzem úhrady a kurzem vzniku pohledávky je účtován výsledkově.

e) V případě přecenění nesplaceného zůstatku úvěru se jedná o zajištění budoucího peněžního toku a závazek je přeceněn rozvahově na účet 41x.

2. Daňový pohled

Současná úprava zdanění derivátů je platná od 1. 1. 2006. Dle předchozí úpravy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“) bylo nutné rozdělit deriváty zajišťovací a ostatní. U zajišťovacích derivátů bylo možné pro prokázání účelu zajištění rizik účetní jednotky a postupu účtování ponechat náklady a výnosy vzniklé z těchto transakcí jako daňově relevantní. U ostatních derivátů byla případná ztráta z transakcí daňově neuznatelná s možností jejího uplatnění proti případným ziskům, a to nejpozději ve třech následujících zdaňovacích obdobích.

Od roku 2006 je účetní zachycení operací s deriváty uplatněno i pro daňové účely bez dalších úprav. Případnou ztrátu vzniklou v předcházejících zdaňovacích obdobích z operací s deriváty, které nebyly prokazatelně sjednány za účelem zajištění, je možno odečíst od obecného základu daně. Deriváty jsou upraveny v odst. 9) písm. b) § 23 ZDP, který uvádí, že u poplatníků, kteří vedou účetnictví, se u derivátu a části majetku a závazku zajištěného derivátem výsledek hospodaření neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty, která je zjištěna podle ZoÚ.

Ing. Petra Vaněčková

petra.vaneckova@fucik.cz



Ing. Martina Hůlová

martina.hulova@fucik.cz

Ing. Ivan Fučík

ff@fucik.cz



Fučík & partneři

www.fucik.cz

Firma Fučík & partneři s vámi ráda projedná otázky a záležitosti vyplývající z informací obsažených v newsletteru FM. Naše informace jsou všeobecné a nemohou nahradit příslušná odborná poradenství.

Česká daňová správa – vybrané nálezy kontrol FU (prosinec 2010)

U daňového subjektu společnosti s ručením omezeným bylo po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty správcem daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 zahájeno vytýkácí řízení z důvodu opakovaného uplatňování nadměrného odpočtu. Předmětem činnosti společnosti byla výroba potravinových a kosmetických výrobků.

Daňový subjekt v průběhu vytýkácího řízení na výzvu správce daně postupně předkládal důkazní prostředky a podal správci daně i vysvětlení ústně do protokolu. Správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky a ústní sdělení tak, že daňový subjekt použil zdanitelná plnění uvedená na daňových dokladech pro svou ekonomickou činnost v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“).

Předmětem sporu se správcem daně se však stal doklad, na základě kterého si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně ve výši základu daně 5 899 tisíc Kč a daně v základní sazbě 1 121 tisíc Kč za zdanitelného plnění: „Fakturace na základě Smlouvy o převodu ocenitelných práv ke knize“. Doklad byl vystaven dodavatelem v likvidaci.

Dle sdělení daňového subjektu do protokolu nebylo zdanitelné plnění uskutečněno z důvodu storna dokladu likvidátorem v důsledku likvidace dodavatelské společnosti, a proto odpočet nebyl uznán.

Jak si to vykládat? V tomto případě hodně záleží na konkrétních okolnostech případu a proč ke stornu dokladu likvidátorem společnosti došlo. Pokud ke stornu dokladu došlo např. z důvodu absolutní neplatnosti smlouvy nebo smlouvě chyběly některé náležitosti (tedy k převodu práva nikdy fakticky nemohlo dojít), lze se domnívat, že postup správce daně byl oprávněný. Pokud ale došlo k situaci, kdy dohodou smluvních stran došlo ke zrušení smlouvy, pak šlo využít možnost vystavení daňového dobropisu společností v likvidaci podle § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH a následně by si daňový subjekt snížil nárok na odpočet v řádném daňovém přiznání.

V případě, že vás toto téma zaujalo, jsme vám k dispozici a rádi vám podáme podrobnější informace.

Ing. Štěpán Osička

stepan.osicka@fucik.cz



Přehled auditorských zakázek a výsledků

Auditoři poskytují velké množství služeb. Cílem tohoto článku je podat informace o přehledu jednotlivých auditorských zakázek a výsledků, které mohou klienti od dané zakázky očekávat.

Pro klienta je vhodné mít povědomí o tom, jaké typy zakázek existují, a to především z důvodu, že na konci zakázky nebude překvapen jejím výsledkem. Auditor musí znát jednotlivé typy zakázek, a to proto, že jejich zařazení rozhoduje o tom, zda a v jakém rozsahu je při jejich poskytování povinen dodržovat zákon o auditorech (dále jen ZoA), Etický kodex (dále jen EK), standard upravující požadavky na řízení kvality poskytované služby (dále jen ISQC 1) a další auditorské standardy např. Mezinárodní standardy pro audit (dále jen ISA). ISA jsou vydávány Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (dále jen IAASB), která je orgánem Mezinárodní federace účetních (dále jen IFAC). Typy zakázek můžeme rozdělit následovně, a to na ověřovací zakázky, související služby a na ostatní služby.

A. Ověřovací zakázky

Pro všechny ověřovací zakázky platí, že je nutné při jejich realizaci dodržovat ustanovení ZoA, EK, ISQC1 a ostatní ISA. Ověřovací zakázky se dělí na ověřování historických finančních informací a ověřování jiných než historických finančních informací.

Vhodné je podotknout, že termín „audit“ je spojen pouze s ověřením historických finančních informací (ověřování peněžních částek popisujících minulou událost). V praxi je však tento termín používán nevhodně i na ověření informací, které nemají ani historický, ani finanční charakter.

Ověřovací zakázka je dle definice z Koncepčního rámce ISA zakázka, kde má odborník za cíl vyjádřit závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ohledně výsledku hodnocení. Typickým příkladem této ověřovací zakázky je ověření účetní závěrky auditorem – audit, kde jsou jednotlivé strany definovány následovně:

1. Odpovědná strana – účetní jednotka odpovědná za účetní závěrku

2. Uživatel – předpokládaný uživatel zprávy, tedy někdo jiný než osoba odpovědná za předmět zakázky

3. Auditor – odborník vydávající písemnou zprávu obsahující závěr, který auditor vyvodí ze všech důkazů, které jsou mu poskytnuty. Za vyvození tohoto závěru nese odpovědnost. Jednotlivé závěry – výroky auditora mohou být následující:

a) V případě, že účetní závěrka je dle úsudku auditora bez výhrad, znamená to, že je v souladu s kritérii (např. v souladu s českými zákony) a podává věrný a poctivý obraz. Auditor uvádí tento závěr: „Podle našeho názoru účetní zá-

věrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) ...“

b) Pokud auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost vyplývající z účetní závěrky, která je dle úsudku auditora důležitá pro pochopení účetní závěrky, je auditor povinen použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti. Použití zdůraznění skutečnosti neznámá modifikování výroku auditorem (vysvětlení pojmu modifikovaný výrok viz níže bod c), ale jedná se pouze o upozornění auditora na určitou skutečnost. Odstavec ve výroku obsahující zdůraznění skutečnosti smí odkazovat pouze na informace uvedené v účetní závěrce a může začínat následovně: „Upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě XYZ přílohy účetní závěrky“... Důležité je, že tento odstavec je situován přímo za odstavcem obsahujícím výrok a je nazván jako „Zdůraznění skutečnosti“.

c) Auditor modifikuje výrok v případě, jestliže na základě získaných důkazů zjistí, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost, nebo není schopen získat dostatečné důkazy k tomu, aby učinil závěr. Auditorské standardy stanovují tři typy modifikovaných výroků, a to výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Důležité je, že každý takto modifikovaný výrok obsahuje odstavec tzv. základ, ve kterém je podrobně vysvět-

lena skutečnost, která ovlivnila auditora k vyjádření závěru o udělení modifikovaného výroku dané společnosti. Až poté následuje samotný výrok.

Pokud auditor na základě svých prací usoudí, že účetní závěrka je ve stavu, že musí modifikovat svůj výrok např. ve formě výhrady, formuluje svůj výrok následovně: „Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje ...“

V případě, že auditor dospěje k závěru o stanovení tzv. záporného výroku, je formulace výroku stanovena následovně: „Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, účetní závěrka nezobrazuje věrně ...“

A pokud nastane případ, že auditor není schopen vyjádřit svůj výrok z důvodu omezení rozsahu, podá svůj závěr následovně: „V důsledku významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytlý základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.“

I. Ověření historických finančních informací

Ověřovací zakázky historických finančních (Pokračování na stránce 4)

AKTUÁLNĚ

Informace MF k novele zákona o DPH od 1. 4. 2011

Ministerstvo financí zveřejnilo následující informace k výkladu novely zákona o DPH:

- Režim přenesení daňové povinnosti § 92a – 92e od 1. 4. 2011
- Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011
- Oprava základu daně a výše daně a oprava výše daně v jiných případech § 42 a § 43 – od 1. 4. 2011
- Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení § 44 a § 46 – od 1. 4. 2011
- Osвобоzení při dovozu zboží § 71 zákona o DPH – od 1. 4. 2011
- Osвобоzení od daně při dovozu zboží, které je přepravováno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (tzv. celní režim 42) § 71g zákona o DPH – od 1. 4. 2011
- Změna v DPH při podávání souhrnného hlášení § 102 – od 1. 4. 2011
- Aktualizace informace ke skupinové registraci k 1. 4. 2011

Informace GŘ k novele zákona o DPH od 1. 4. 2011

Generální finanční ředitelství zveřejnilo následující informace k výkladu novely zákona o DPH:

- Informace GŘ k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011
- Informace k § 92a zákona o DPH (novela 2011) – Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti
- Pokyn GŘ D-4, kterým se stanovuje formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a zákona o DPH

D&B: Přes 60 % českých firem porušuje zákon o účetnictví

Platné zákony dlouhodobě ignoruje více než 60 % českých firem, když neukládají výsledky svého hospodaření, tedy účetní závěrku a výroční zprávu, do sbírky listin obchodního rejstříku. Za rok 2009 informační povinnost nesplnilo 74 % firem, ačkoliv základní termín vypršel koncem července a poslední možný termín 31. 12. ČTK to oznámila analytická společnost Dun & Bradstreet.

Nejhorší přístup k plnění informačních povinností mají malé podnikatelské subjekty s tržbami do 10 mil. Kč. Z hlediska právní formy zákonnou povinnost spolehlivěji plní spíše akciové společnosti než společnosti s ručením omezeným. Nejméně disciplinované firmy jsou ty s registrací v Praze a ve Středočeském kraji. „I když se disciplína firem v oblasti poskytování zákonem stanovených

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

informací se dělí na dvě úrovně, které se liší v „síle“ jejich závěru.

První z nich jsou zakázky, kde auditor vyjadřuje závěr v pozitivní formě („Podle našeho názoru...“) a tyto zakázky poskytují přiměřené ujištění. Přiměřené ujištění však není ujištění absolutní! Znamená to, že auditor musí provést řadu auditorských procedur, aby si mohl utvořit názor, za kterým bude stát. Typickou zakázkou tohoto typu je **audit účetní závěrky**, který může být jak **povinný** (ze zákona), tak i **dobrovolný** (např. žádost od mateřské společnosti). **Povinné ověření účetní závěrky** auditorem je nejregulovanější auditorskou službou a vztahuje se na něj zejména ZoA, EK a ISQC 1. **Dobrovolné ověření účetní závěrky** auditorem je službou, na kterou se ZoA vztahuje pouze přiměřeně. Může jím být např. audit pro zvláštní účely, kde je výslovně určeno, pro jakého uživatele je tento audit určen. V tomto auditu nemusí jít o zásady vedoucí k věrnému obrazu, jak je tomu u povinného auditu účetní závěrky. Společnost může např. obdržet příkaz sestavit účetní závěrku dle účetnictví na bázi peněžních toků a tato účetní závěrka musí být následně auditovaná.

Druhou úrovní jsou zakázky, kde auditor nemá nashromážděno tolik faktů jako při zakázce povinného auditu a vyjadřuje svůj závěr v negativní formě („Nepovšimli jsme si ničeho, co by nás vedlo k názoru...“). Tyto zakázky dávají klientovi pouze omezenou jistotu a typickou takovou zakázkou je např. **prověrka účetní závěrky**. Prověrka ověřuje tu samou skutečnost – účetní závěrku, ale pouze s omezenou jistotou pro klienta.

II. Ověřovací zakázky – ověření nefinančních informací

Tyto zakázky spočívají v ověření nefinančních informací a jejich výsledkem je auditorská zpráva podávající kladné ujištění o prověřované skutečnosti. Tyto ověřovací zakázky představují takové služby, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací. Tento způsob ověřování může být použit např. při ověření čerpání dotací, kdy je nutné ověřit jejich soulad s právními předpisy nebo smlouvami. Další zakázkou tohoto typu může být **ověřování vnitřního kontrolního systému společnosti**, ověřování systémů, postupů, chování osob atp.

B. Související služby

Tyto služby nemají vlastní definici, ale velmi se podobají ověřovacím zakázkám, proto se jim IAASB specificky věnuje a označuje je

jako související služby. ZoA na tyto služby nijak specificky nedopadá. Tyto zakázky se musí řídit EK a ISQC 1. Souvisejícími službami jsou např. dohodnuté postupy. I když jsou tyto zakázky podobné ověřovacím zakázkám, liší se v několika podstatných věcech, a to:

a) Auditor po skončení své práce neformuluje žádný závěr. Ve zprávě auditor podrobně opíše předmět zkoumání a konkrétní postupy, které byly dohodnuty na základě smlouvy. Závěr, zda něco existuje nebo neexistuje, si musí udělat klient sám.

b) Auditor nezodpovídá za stanovení postupů, protože u souvisejících zakázek postupy stanovuje smlouva s klientem. To vlastně znamená, že klient odpovídá za to, jaké postupy budou použity a jaké důkazní prostředky mají být nashromážděny.

Zpráva je výhradně určena klientovi zakázky, a to z důvodu, že strany, které nejsou seznámeny s danou zakázkou, by si mohly tuto zakázku vysvětlit jinak. Jedním z nejznámějších případů, který může být příkladem souvisejících služeb je zakázka s názvem **due diligence**, dalším příkladem může být **sestavení účetní závěrky** nebo obdobných výkazů. Sestavení účetní závěrky nebo obdobných výkazů nemůže poskytnout osoba nebo společnost, jež je současně auditorem společnosti.

C. Ostatní služby

V rámci ostatních služeb se musí auditor chovat tak, aby negativně neovlivnil poskytování služeb, které jsou ve veřejném zájmu. Mezi ostatní služby patří např. všechny druhy **poradenství**, forenzní šetření, vypracování znaleckých posudků atp.

Je vždy na rozhodnutí společnosti (klienta), o jakou auditorskou zakázku má zájem, respektive jaký druh ověření potřebuje. Auditor na tomto základě provede vymezené auditorské procedury a následně předá výsledky své práce v odpovídající struktuře.

Auditoři (osoba či společnost) musí při jakémkoliv výkonu svých služeb dbát na svou dobrou pověst. Musí být čestní a nesmí dovolit, aby jakákoliv zaujatost ovlivnila výsledek jejich práce. V neposlední řadě musí neustále zlepšovat své odborné schopnosti, aby byli schopni plně uspokojit požadavky klientů.



Zdroj: Mezinárodní auditorské standardy
Časopis Auditor
Školení KA ČR

Ing. Lucia Vidová

lucia.vidova@fucik.cz

Čtete odborný časopis Finanční Management



Ukázkové číslo
ZDARMA
si můžete objednat
na tel.: 800 110 022
nebo na
www.ManagerWeb.cz

Předplatné si zajistíte na adrese:

<http://economia.ihned.cz/predplatne>

(Pokračování ze stránky 3)

informací mírně zlepšuje, současný stav vzhledem k domácí legislativě, i ve srovnání s disciplínou firem ve vyspělých zemích, je zcela nevyhovující a tuzemské podnikatelské prostředí v mnohých aspektech připomíná spíše anarchii,“ upozornila ředitelka D&B Alena Seoud.

Podnětem k mírnému zlepšení disciplíny firem v poskytování zákonem stanovených informací bylo rozpoutání diskuse o finančním postihu společností. Dun & Bradstreet ve svém průzkumu odhadla, že při důsledném sankcionování těchto firem by do státní pokladny mohly poměrně rychle přitéct až desítky miliard dodatečných příjmů. Zdroj ČTK

KRÁTCE

■ Na stránkách MF naleznete přehled vydaných cenových map stavebních pozemků obcí podle stavu k 31. 3. 2011.

■ Generální finanční ředitelství vydalo informaci k postupu při zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 daní darovací.

■ Generální finanční ředitelství doplnilo sdělení k postupu při sražení odvodu z elektřiny ze slunečního záření též pro poplatníky – fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci.

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

■ Částka 27, rozeslaná 21. 3. 2011

69. Novela insolvenčního zákona a občanského soudního řádu

■ Částka 17, rozeslaná 8. 3. 2011

47. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty



FIREMNÍ VZDĚLÁVÁNÍ
Time management

