

Obsah

AKTUALITY	2
Návrh zákona o auditorech prošel prvním čtením.....	3
Noví auditoři složili slib.....	3
Z poznatků Kárné komise (Ing. Jiří Vrba)	5
TÉMA ČÍSLA – OUTSOURCING	
Obecně k outsourcingu	7
Outsourcing podnikových procesů (Ing. František Linhart)	8
Zvláštnosti auditu v podmínkách outsourcingu účetnictví a středisek sdílených služeb (Ing. Tomáš Bernát).....	12
Daňový outsourcing (Ing. Karel Engliš).....	15
K DISKUSI	
Příspěvek k diskusi nad novelou ČÚS 011 (Ing. Irena Liškařová)	18
Hlavní problémy v novele ČÚS 011 (prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc.).....	19
ZE ZAHRANIČÍ	
Kongres SME/SMP v Kodani (prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.)	24
LIDÉ A FIRMY	27

@ e-příloha Auditor 8/2008

Obsah

- **Zásady postupu podle zákona č. 253/2008 o omezení legalizace výnosů z trestné činnosti**
- **Podstata a možnosti outsourcingu účetnictví**
(Ing. Lenka Velechovská)
- **Finanční náklady z úvěrů a půjček v roce 2008**

Toto číslo vyšlo **29. 10. 2008**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **5. 11. 2008**

Současné postupy Kárné komise



Josef Běloušek

Kárná komise (dále jen komise) postupuje jako správní orgán v zásadě pouze podle dvou zákonů, a to zákona o auditorech a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, který vstoupil v platnost v roce 2006. V návaznosti na správní řád vydala Komora auditorů dva interní předpisy, a to směrnici pro vyřizování podnětů, řešící postup komise před zahájením správního (kárného) řízení, a novelizovaný Kárný řád, podle kterého probíhá vlastní kárné řízení. Oba vnitřní předpisy budou v blízké době znovu novelizovány v souladu s novým zákonem o auditorech, který vstoupí v platnost patrně počátkem příštího roku. Komise připravuje v současné době novelizaci tak, aby vznikl pouze jeden předpis – Kárný řád, na který je i přímý odkaz v zákoně o auditorech a který bude obsahovat i ustanovení zahrnutá v současně platné Směrnici pro vyřizování podnětů. S kárným řízením souvisí ještě jedna právní norma, a to vyhláška Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb., podle které musí Kárná komise postupovat při ukládání úhrady paušální částky nákladů kárného řízení auditorům nebo auditorským společnostem (dále jen auditor), kteří byli uznáni vinnými z porušení právní povinnosti. Znamená to, že např. i při udělení kárného opatření formou napomenutí musí komise uložit náhradu nákladů řízení paušál-

ní částkou ve výši 1000 Kč. Při přizvání znalce nebo u zvláště složitých případů se částka navyšuje, nejvýše však do 6000 Kč. Uvedená paušální částka přesto nepokrývá veškeré nutné výdaje komory na kárná řízení. Kárné řízení je možné zahájit na návrh ministra financí (ale to se dosud nikdy nestalo) nebo „z moci úřední“, tedy z vlastního rozhodnutí komise. Proto Kárná komise důsledně vyhodnocuje veškeré informace týkající se porušení povinností auditora, a to jak z externích podnětů, monitoringu tisku, tak především na základě zjištění z provedených kontrol Dozorčí komisí komory při dohledu nebo podnětů od rady a jejích výborů, např. výboru pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů. Podněty od dozorčí komise nebo výborů jsou zpravidla podloženy důkazními materiály, jako jsou zprávy z dohledu, další listinné důkazy nebo informace z úřední evidence komory, a Kárná komise může zahájit kárné řízení bez dalšího šetření. Externí podněty bývají zpravidla nedostatečně podloženy důkazními prostředky, a komise si je proto musí dodatečně vyžádat od podavatele nebo provést šetření u dotyčného auditora, nebo jsou podněty neopodstatněné a komise je odmítne. Podrobnější popsání postupů Kárné komise při přípravě kárného řízení a ve vlastním řízení by vyžadovalo obsáhlejší článek, než je tento úvodník. Proto v rychlosti pouze upozornění na některá „bolavá místa“, jako je např. „pořádková pokuta“ až do výše 50 tis. Kč,

kteřou je komise v podstatě povinná uložit auditorovi např. když se bez omluvy nedostaví na předvolání. Další příklad: auditor nepřebírá poštu na doručenkou, např. oznámení o zahájení kárného řízení, kárné řízení je přesto zahájeno tzv. fikcí doručení podle správního řádu a může i proběhnout vlastní kárné

řízení – aniž o tom auditor ví. Ošidné je rovněž nezaplacení udělené pokuty (ale i neaplacení příspěvků), v konkrétním případě se dlužná částka cca pět tisíc korun vyšplhala – přes právníka a exekutora – až na 40 000 Kč.

Závěrem lze konstatovat, že v zájmu auditorské profese si lze jenom přát,

aby k pochybení auditorů docházelo co nejméně a KK nemusela uplatňovat příslušné sankční postihy.

Ing. Josef Běloubek

předseda Kárné komise KA ČR

Ing. Jan Novák

referát dohledu Úřadu KA ČR

Ze zasedání Rady KA ČR

Zasedání Rady 6.-7. října se konalo ve Velkých Bílovicích, část jednání byla společná se členy Dozorčí komise a Kárné komise.

Rada projednala v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese, a to:

- schválila návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti,
- rozhodla o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti na vlastní žádost a
- obdržela informaci o slibu nových auditorů.

Rada se dále zabývala přípravou podzimního XVIII. sněmu auditorů, který se bude konat 24. listopadu 2008 v Brně. K návrhu programu sněmu, který byl rozeslán v souladu s jednacími řádem sněmu auditorům k připomínce, bylo konstatováno, že v určeném termínu nedošly od

auditorů žádné připomínky. Dále Rada a obě komise projednaly zprávy o činnosti komory za uplynulé období, průběžné výsledky hospodaření a výhled plnění rozpočtu roku 2008, návrh priorit činnosti komory na rok 2009 a návrhy dvou nových profesních předpisů – Zkouškový řád a Informační řád, které budou předloženy sněmu ke schválení. V otázce návrhu rozpočtu na rok 2009 přijala Rada zcela nové opatření, a to zapojení nerozdělného zisku minulých období, který bude využit zejména na změny vyvolané novým zákonem o auditorech. Prezident komory Ing. Šobotník rekapituloval informace o stavu legislativního procesu návrhu nového zákona o auditorech. Ten byl v poslanecké sněmovně Parlamentu ČR projednán bez připomínek v prvním čtení a přidělen k projednání rozpočtovému výboru.

Rada schválila směrnici „Zásady postupu podle zákona č. 253/2008

o omezení legalizace výnosů z trestné činnosti“.

V rámci společného jednání s Dozorčí a Kárnou komisí byla diskutována problematika pojištění odpovědnosti auditorů po skončení aktivní činnosti, problematika společností provádějících audit, avšak nezapsaných v seznamu komory, výsledky kontroly DK zaměřené na kalkulaci cen vzdělávacích akcí poskytovaných komorou a opakované nedostatky ve vedení spisu auditora zjišťované při dohlídkách.

Na závěr svého jednání Rada vzala na vědomí:

- informaci o přípravě přílohy HN Auditorské služby,
- zápis z Národní účetní rady,
- zápisy z výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest.

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR



Sborník z mezinárodní konference „Nové výzvy pro auditorskou profesi“

Součástí letošních oslav 15. výročí založení Komory auditorů ČR byla i mezinárodní odborná konference na téma „Nové výzvy pro auditorskou profesi“, která se konala v Praze ve dnech 12.-13. června. Na konferenci vystoupily dvě desítky domácích i zahraničních odborníků s aktuálními tématy a s vlastními zkušenostmi. Konference, která měla pracovní ráz, byla rozdělena do čtyř bloků formou panelových diskusí.

Z jednání na konferenci byl pořízen zvukový záznam jednotlivých vystoupení a z něho pak písemný přepis, který je obsahem mimořádné přílohy tohoto čísla časopisu Auditor. Cílem sborníku je připomenout hlavní myšlenky z vystoupení těm, kteří se konference zúčastnili, i poskytnout informaci všem auditorům, kteří se z různých důvodů nemohli konference zúčastnit.

-av-

Návrh zákona o auditorech prošel prvním čtením

Poslanecká sněmovna projednala 23. září 2008 návrh zákona o auditorech, který je transpozicí směrnice Evropského parlamentu a Rady ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

Jak uvedl ministr financí Miroslav Kalousek v roli zástupce navrhovatele, nový zákon se snaží v co největší možné míře zachovat stávající regulaci a transponovat pouze to, co je skutečně nezbytné.

Zmínil se zejména o vytvoření nového orgánu veřejného dohledu, tedy Rady pro veřejný dohled nad auditem. Zpravodaj Alfréd Michalík v této souvislosti prohlásil, že v návrhu je mírně diskutabilní skutečnost, že zřízení nového státního orgánu lze považovat za rozšíření byrokratického vlivu. „Rada dubluje některé pravomoci komory auditorů a přejímá některé pravomoci Ministerstva financí. Její činnost také nahrazuje možnou ingerenci soudů České republiky ve sporech mezi jednotlivými auditory a komorou.“

Podle ministra Kalouska je ale přijetí navrhovaného zákona nezbytné zejména z důvodu plnění povinnosti České republiky transponovat evropské právo. „Zcela nepochybně se zprůhlední prostředí v oblasti auditu a jeho kontroly.“

Ve sněmovně byly zmíněny i další podstatné změny, které přináší návrh nového zákona: pregnanční

vymezení subjektů veřejného zájmu, povinnost vytvářet výbor pro audit u subjektů veřejného zájmu, povinné používání mezinárodních auditorských standardů, postup auditora dle mezinárodně uznávaných etických norem, úprava mezinárodní spolupráce s orgány veřejného dohledu v rámci EU a spolupráce s orgány veřejného dohledu ve třetích zemích.

„Výsledkem nového zákona bude záruka, že auditor poskytující služby bude osobou vysoce kvalifikovanou a důvěryhodnou. To se promítne i do výsledků jeho práce,“ uvedl Michalík.

Návrh nového zákona o auditorech prošel prvním čtením bez připomínek a poslanci přikázali jeho projednání rozpočtovému výboru. Ten se jím zabýval na svém zasedání 8. října 2008. Nejbližší schůze poslanecké sněmovny začíná 21. října 2008. V době uzávěrky tohoto čísla Auditora však nebyl návrh zákona zařazen do programu této schůze.

Jen pro zajímavost: návrh nového zákona o auditorech vláda předložila sněmovně již 22. května 2008. Průběh schvalování nového zákona můžete sledovat i vy na webových stránkách poslanecké sněmovny www.psp.cz. Nový zákon o auditorech – EU je zde označen jako sněmovní tisk 517.

-jd-

Noví auditoři složili slib

Ve dnech 31. března a 22. září 2008 se na Komore auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Ti, kteří v předešlých třech letech složili devět písemných zkoušek a celý tento proces završili úspěšně složenou náročnou ústní zkouškou a zároveň splnili podmínku povinné tříleté praxe asistenta auditora, přišli složit slib dle zákona do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ing. Petra Šobotníka.

Skládání slibu a předávání nových osvědčení se dále za Komoru auditorů ČR v obou případech

zúčastnili člen Rady a předseda Výboru pro otázky profese a etiku Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA a člen Rady a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Ing. Zdeněk Grygar.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním osvědčení skončila formální část setkání a následovala neformální uvolněná debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského osvědčení.



Noví auditoři skládají slib 22. září 2008.



Text slibu přednesl přítomným ing. Ficbauer.



Osvědčení předal přítomným prezident komory ing. Šobotník



Neformální diskuse: zleva ing. Šnajdrová, ing. Ficbauer a ing. Grygar.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA
předseda Výboru pro otázky profese a etiku
Ing. Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů
a asistentů auditora

Nově zapsanými auditory, kteří dne 31.3.2008 složili slib, jsou:

Jméno	Č. osv.	Datum zápisu do seznamu	Zaměstnavatel
Ing. SKRAMUSKÁ Helena	2109	31.3.2008	RAVO-AUDIT s.r.o.
Ing. PETRÁNEK Slavomír	2110	31.3.2008	OSVČ
Ing. VANĚČKOVÁ Petra	2111	31.3.2008	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. PAŠEK Milan	2112	31.3.2008	Fučík & partneři, s.r.o.

Nově zapsanými auditory, kteří dne 22.9.2008 složili slib, jsou:

Jméno	Č. osv.	Datum zápisu do seznamu	Zaměstnavatel
Ing. NĚMCOVÁ Hana	2113	22.9.2008	OSVČ
Ing. SEIDLOVÁ Pavla	2114	22.9.2008	Ing. Klásek Jaromír - osv. č. 0720
Ing. VOMÁČKA Vladimír	2116	22.9.2008	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. MÁDLOVÁ Klára	2118	22.9.2008	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Mgr. SKÁCELÍK Martin	2119	22.9.2008	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. HEINRICHOVÁ Eva	2120	22.9.2008	ZNALECKÁ A OCEŇOVATELSKÁ SPOLEČNOST, s.r.o.

Zásady postupu podle zákona č. 253/2008 Sb.

Rada Komory auditorů na svém říjnovém zasedání schválila novou směrnici „Zásady postupu podle zákona č. 253/2008 Sb., o omezení legalizace výnosů z trestné činnosti“. Tato směrnice navazuje na legislativní změny, k nimž došlo v polovině letošního roku, a o kterých informoval čtenáře časopisu Auditor v minulém čísle (e-příloha) ing. Jiří Vrba.

Úplné znění nové směrnice je auditorům k dispozici na webových stránkách www.kacr.cz, a najdete jej také v elektronické příloze tohoto čísla časopisu Auditor.

-jd-

Změny ve vedení Svazu účetních

Dosavadní prezidentka Svazu účetních doc. Hana Březinová rezignovala 20. srpna 2008 na svou funkci i na členství v hlavním výboru svazu. Novou prezidentkou byla 18. září 2008 zvolena **ing. Daniela Vláčilová**. Svaz účetních tak má v letošním roce už třetího nejvyššího představitele.

Viceprezidenty Svazu účetních jsou Martin Petr (který nahradil ing. Martina Unzeitiga) a prof. Lilia Dvořáková.

-jd-

Z poznatků Kárné komise

Nově zvolená Kárná komise zasedala pravidelně každý měsíc včetně prázdnin. Cílem tohoto příspěvku je seznámit členy naší profese s nejzávažnějšími nedostatky, které v tomto období musela řešit, a to včetně příslušných závěrů.

Kdy je zahajováno kárné řízení?

Prvním podkladem je zpravidla podnět k zahájení kárného řízení dozorčí komisí, která v rámci povinného dohledu vykoná dohlídku u auditora/auditorské společnosti a při zjištění závažných nedostatků zpracuje písemný podnět s uvedením porušení zákonných předpisů. Dozorčí komise k tomu dokládá i protokol o výsledku dohledu se všemi přílohami, které zajistila v rámci dohlídky.

Dalším podkladem může být externí stížnost na auditora/auditorskou společnost, kterou – dle vnitřních zásad KA ČR – řeší přímo kárná komise a šetření provádí buď sama ve své kompetenci nebo požádá dozorčí komisi. Mezi stížnostmi patří i podněty možného pochybení auditora/auditorské společnosti, které vyplývají z monitoringu tisku, který denně zaznamenává veškeré mediální zprávy, kde se ve větě objeví slovo „audit“ nebo „auditor“.

Posledním druhem podnětů jsou tzv. interní podněty KA ČR, jimiž se budeme zabývat v závěru – ty se týkají neplnění povinností kontinuálního průběžného vzdělávání auditorů (KPV).

Z hlediska struktury obsahu zahájení kárného řízení je nutno úvodem konstatovat, že externí podněty, eventuálně podněty na základě monitoringu tisku, neznamenají – až na určité výjimky – významný objem závažného porušení auditorských předpisů. Většina z nich je vyřešena ve prospěch auditora se závěrem, že stížnost nebyla důvodná. Proto se těmito případy nebudeme v tomto příspěvku zabývat. Obecně však musíme konstatovat, že počet podnětů z dozorčí komise významně stoupl, a to nejen z hlediska jejich počtu, ale i závažnosti obsahu.

Závažná jsou zjištění, která jsou předávána dozorčí komisí jako výsledky dohlídek u auditorů/auditorských společností. Aniž bychom podrobně rozebírali řadu formálních pochybení, která z příslušných dohlídek vyplývají, zaměříme se na ty hlavní, jež se objevují nejčastěji a považujeme je za významné.

Poznámka:

Dozorčí komise důsledně postupuje při osnově dohlídek dle Dotazníku Dozorčí komise KA ČR, který byl poskytnut všem auditorům jako příloha časopisu Auditor č. 9/2006.

Zjištěná pochybení se týkají jak auditorů – fyzických osob, tak auditorů – právnických osob.

Za nejvyšší míru pochybení jsme považovali případy auditů účetních závěrek u společností, které jsou kótovány na Burze/RM-systému a dalších, jejichž předmět činnosti podléhá regulaci státního dohledu (v současné době vykonává ČNB, v jejíž kompetenci je i problematika dohledu, kterou dříve obhospodařovala Komise pro cenné papíry).



Zde bylo např. zjištěno:

- chybné účetní výkazy (auditovány účetní výkazy dle českých účetních standardů),
- nebylo průkazně doloženo, jaké výkazy byly auditovány,
- doložené výkazy nebyly opatřeny podpisovým záznamem klienta, neobsahovaly datum, popř. toto datum bylo pozdější než ve zprávě auditora,
- chybná textace výroku auditora jak ve formálním, tak věcném obsahu,
- nedostatky v textaci výroku k výroční zprávě a stanoviska ke zprávě o vztazích mezi propojenými osobami,
- u obchodníků s cennými papíry a družstevních záložen např. nedostatečné/chybné auditorské postupy u ocenění cenných papírů, kritérií kapitálové přiměřenosti, a to s ohledem na nutnost dodržování speciálních účetních metod, a volby auditorského přístupu u těchto vybraných účetních jednotek.

K těmto speciálním nedostatkům lze jmenovat společné, které se vyskytovaly shodně i u ostatních auditovaných účetních jednotek:

- nedostatečný, neúplný, neexistující spis auditora,
- nedostatečné poznání specifik předmětu činnosti klienta – zejména u tzv. „nevýdělečných organizací“,
- nesprávná, neúplná dokumentace auditorského přístupu z věcného i chronologického hlediska.



Pokud byla posuzována komplexně celková pochybení auditora za jeho účasti při jednání kárné komise, vyplývaly z nich tyto další společné poznatky:

- podhodnocení/neznalost prostředí klienta,
- nedostatek odborné kvalifikace pro zvládnutí zakázky/speciální zakázky,
- neodpovídající čas potřebný k provedení auditu účetní závěrky,
- neznalost či nerespektování Mezinárodních auditorských standardů včetně vydaných aplikačních doložek KA ČR,
- neznalost pomůcek poskytovaných KA ČR a nejistota v orientaci,
- nedodržování etických zásad v rámci profese,
- neplnění kontinuálního profesního vzdělávání.

Posledním interním podnětem pro kárnou komisi je seznam více než 70 případů, kdy auditoři neplní stanovené povinnosti v KPV, mnozí z nich opakovaně. Tyto případy dosud nejsou uzavřeny. Kárná komise je po projednání rozdělila na ty, kdy příslušný auditor dodatečně prokázal splnění požadovaných povinností, a na případy, kdy příslušný auditor ani po výzvě splnění nedoložil, případně s kárnou komisí nekomunikuje. Je zřejmé, že ze závěrů k těmto případům vyplynou rovněž kárné postihy.

Jaké byly uloženy pokuty?

Dosud byly uloženy pokuty přesahující celkem 700 000 Kč. Při rozhodování o výši pokuty rozhoduje řada faktorů: rozsah pochybení, popř. opakovaného pochybení auditora nebo auditorské společnosti, výše příjmu z auditorské činnosti a obhajoba, resp. snaha o nápravu. Zatím kárná komise nevyužila ani v jednom případě maximální výše těchto pokut dle současně platného zákona o auditorech (u fyzické osoby až 500 000 Kč, u právnické osoby až 1 000 000 Kč), maximální výše pokuty udělená právnické osobě činila 250 000 Kč, u fyzické osoby 80 000 Kč.

Poznámka:

Tyto sankce budou v připravovaném novém zákoně ještě vyšší – stačí jen nahlédnout na www.psp.cz do sněmovního tisku 517 – viz § 25.

Co dodat na závěr?

Úloha kárné komise není příliš záviděníhodná a populární. Je ale zřejmé, že při výše uvedených nedostatecích nezbyvá než ukládat nepříjemné postihy. Jak již bylo naznačeno, po nabytí účinnosti nového zákona budou nastaveny ještě přísnější sankce a navíc bude komora podléhat tzv. veřejnému dohledu, který má právo a povinnost „komplexní dohlídky“ prakticky nad veškerou činností auditorské profese.

Jako závažný hodnotíme i neetický přístup některých auditorů k převzetí nových zakázek. Řada zakázek je prováděna za finančních podmínek, které neodpovídají časovým nárokům na splnění veškerých auditorských postupů. V této souvislosti upozorňujeme na značná rizika, která plynou z podcenění takových situací ještě před uzavřením nové smlouvy. Odborná veřejnost od auditorů očekává vysoce profesionální služby, což předpokládá důsledné plnění všech stanovených postupů a pravidel. Jak vyplývá z výše uvedeného textu, je zřejmé, že řada z nás má k těmto postupům velmi liberální přístup.

Doporučujeme proto všem auditorům porovnat svoje vlastní auditorské postupy s obsahem Dotazníku Dozorčí komise KA ČR, čímž se lze nejen připravit na eventuální dohlídku, ale i upravit svoje postupy a dokumentaci, kde je stále co zlepšovat. Auditoři by měli rovněž lépe využívat řadu pomůcek a podpor, které poskytuje komora na svých internetových stránkách v oblasti metodiky auditu, včetně nabídky příslušných vzdělávacích akcí.

Ing. Jiří Vrba

auditor, č. osvědčení 64
člen Kárné komise KA ČR

Obecně k outsourcingu

Získat ucelená statistická data o míře využívání outsourcingu firmami a organizacemi v Česku je v zásadě nemožné. Dostupné účetní výkazy nerozlišují výkony zajišťované vlastními silami a formou outsourcingu, a přes značné úsilí jsme nenašli instituci, která by sledovala a porovnávala míru „outsourcingu“ v rámci celého hospodářství či jednotlivých odvětví.

Pojem outsourcing navíc bývá často používán velmi nepřesně. Když se například před dvěma roky dostala dánská firma Lego do finanční krize, potíže vyřešila uzavřením svých poboček ve Švýcarsku, přemístěním jejich výroby do Česka, a přenecháním produkce řady Duplo firmě Flextronics. Noviny v této souvislosti psaly, že Lego zachránilo mohutné využívání outsourcingu; ve skutečnosti však o šlo o klasický offshoring – tedy o přesun výroby do jiné, „levnější“ země (matka – dcera), a o nákup dodavatelských služeb, který se příliš neliší od těch tradičních.

Co je to tedy outsourcing? Internetová encyklopedie Wikipedia nabízí tuto definici: Outsourcing je proces, při kterém společnost deleguje vedlejší činnosti a práci ze své interní struktury na externí entitu (subkontraktora) specializovaného na provádění těchto operací.

Outsourcing se považuje za obchodní rozhodnutí, které má vést ke snížení nákladů a/nebo k zaměření se na důležitější úkoly v rámci výrobního procesu související s konkurencí schopností.

Když zadáte do internetového vyhledávače heslo „outsourcing“, velmi rychle zjistíte, že na webu je nejčastěji tato služba nabízena v oblasti informačních technologií. Není se co divit: vývoj informačních technologií, administrace počítačových aplikací, integrace systémových řešení, uplatňování IT v nejrůznějších oblastech činnosti firem – to vše je tak sofistikovaná činnost, že se firmám vyplatí „najmout“ si konkrétní specialisty formou outsourcingu a získat tak potřebné know-how bez nutnosti dlouhodobého zaměstnávání „drahých“ odborníků.

Specializované IT firmy v této souvislosti nabízejí kromě outsourcingu aplikací také externí zajišťování služeb v oblasti procesů řízení vztahů se zákazníky (CRM – Customer Relationship Management) a podpory zákazníků (CFS – Customer Facing Systems), mzdové administrativy a práci s lidskými zdroji HR (Human Resources), řízení podnikových procesů, výkonnosti podpůrných procesů, integrovaného řízení vnitrofiremních podpůrných funkcí (např. finance, nákup, personalistika, mzdové účetnictví, CRM...) atd.

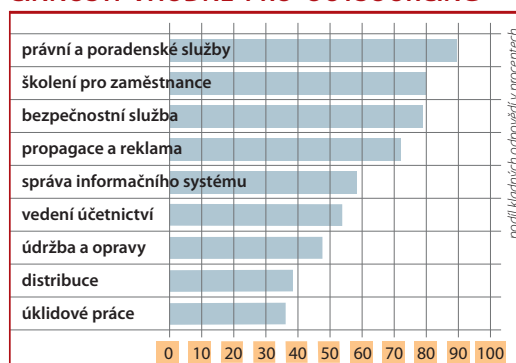
Obdobné spektrum služeb nabízejí zákazníkům i velké auditorské společnosti, nicméně všechny na prvním místě v „outsourcingu“ uvádějí externí vedení účetnictví. Zůstaneme-li u účetnictví, jeho outsourcing nabízejí prakticky všichni auditoři – firmy i OSVČ.

Outsourcing ale zahrnuje mnohem širší spektrum služeb. Typicky se využívá při zajišťování stravování, úklidových pracích či ostraze objektů, další velkou skupinou je oblast marketingu, reklamy, Public Relations, řízení obchodních aktivit, logistiky a distribuce.

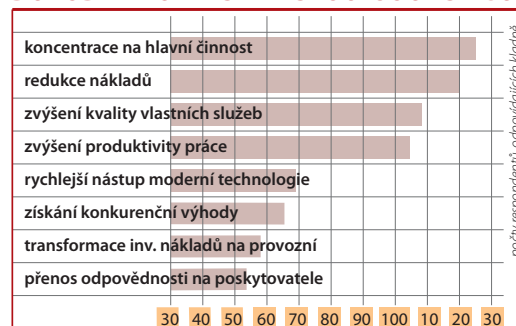
Když nahlédneme do některých firem či institucí, překvapí nás, co všechno pod pojmem „outsourcing“ najdeme. Například ministerstvo obrany řeší projekty outsourcingu vystrojování, zabezpečení provozu osobních silničních vozidel, zabezpečení chodu vojenských ubytoven nebo výcvikových a školicích zařízení.

Jak jsme se zmínili na začátku, postihnout outsourcing statisticky v celé jeho šíři je prakticky nemožné, mj. i proto že uvedený offshoring může být za jistých okolností považován za „offshore outsourcing“, a v řadě případů lze jen obtížně velmi tenká hranice mezi klasickým nákupem služeb a „outsourcingem“. A to se jsme se nezabývali outsourcingem v rámci mezinárodních koncernů, které si pronajímají některé služby centrálně ne na jednom místě (třeba v Indii) pro své pobočky na všech kontinentech. Relativní novinkou je pak sdílení outsourcingových služeb na jednom místě, tzv. sdružený outsourcing. **-jd-**

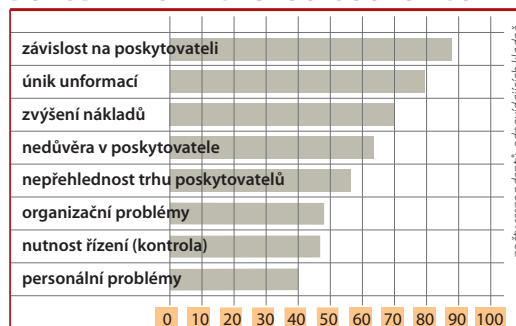
ČINNOSTI VHODNÉ PRO OUTSOURCING



DŮVODY PRO AKCEPTACI OUTSOURCINGU



DŮVODY PRO NEGACI OUTSOURCINGU



Zdroj: internet, studie týkající se postoje k outsourcingu v ubytovacích a lázeňských zařízeních, ČR, 2002

Outsourcing podnikových procesů



František Linhart

Několik vět úvodem

Slovo *outsourcing* se do českého slovníku dostalo teprve v historicky nedávné době. Je to jedno z dalších slov, které (v rámci jazykové globalizace) nemá v českém jazyce jednoznačný ekvivalent, tj. nelze jej zcela jednoznačně a výstižně přeložit. Z tohoto důvodu je třeba se více zaměřit na *obsah a význam* tohoto slova.

Jedna z mnoha existujících definicí outsourcingu pojímá jako *proces, při kterém společnost deleguje vedlejší činnosti a práci ze své interní struktury na externí entitu (subdávatele) specializované na provádění těchto operací*. Outsourcing se obecně považuje za *obchodní rozhodnutí*, které má vést ke *snížení nákladů a/nebo k zaměření se na důležitější úkoly v rámci výrobního/jiného procesu* (hlavní předmět činnosti dané společnosti).

Hned na počátku bychom rádi upozornili na skutečnost, že se – zejména v obecných diskusích – často zaměňuje pojem outsourcing za pojem *offshoring*. Zatímco outsourcingem se rozumí převedení určitých činností na třetí stranu, offshoring znamená *přesun některých činností společnosti do zahraničí* bez ohledu na to, zda tuto činnost provádí třetí strana nebo se jedná pouze o přestěhování (např.) továrny mateřského výrobce mimo teritorium určitého státu.

Pro danou společnost není v zásadě ani tak rozhodující *kam* je daná činnost převedena, ale *za jakých podmínek* (a to nejen cenových) je tato činnost vykonávána.

Z výše uvedeného lze zcela jednoznačně vyvodit, že outsourcing je možné jakékoli vedlejší činnosti společnosti, tedy např. od outsourcingu v oblasti informačních technologií, přes personální záležitosti, stravování až po obchodní činnost,

logistiku a vedení účetnictví a mnoho dalšího. Existuje tedy velmi široké spektrum vedlejších činností, které je možné ze společnosti „vyvést“ na třetí osoby, tím se (částečně) zbavit starostí o tyto vedlejší činnosti a zaměřit se co nejvíce na vlastní hlavní předmět své činnosti. V následujícím bychom se chtěli věnovat *outsourcingu v oblasti podnikových financí a vedení účetnictví*. Jako u každé služby, která je zajišťována externím zdrojem, je možno i v případě outsourcingu podnikových financí a vedení účetnictví přistupovat naprosto zjednodušeným způsobem. Externí poskytovatel se s danou společností dohodne například jen na vedení účetnictví (v souladu s platnou legislativou) a k tomu může externí poskytovatel „připojit“ i např. zpracování příznání k dani z přidané hodnoty.

Takovýto velmi zjednodušený model outsourcingu v oblasti financí a vedení účetnictví může uspokojit snad jen společnost, která svoji činnost zahajuje a opravdu nemá kapacitu na zvládnutí těchto základních podnikových procesů. S rozvojem činnosti společnosti však takový způsob outsourcingu jistě přestane velmi rychle vyhovovat.

Proto je vždy – již na samém počátku spolupráce mezi společností a externím poskytovatelem služeb – vhodné dohodnout i scénář dalšího rozvoje outsourcingu. Outsourcing v oblasti podnikových financí a vedení účetnictví je totiž velmi účelné pojmout jako komplex poskytovaných služeb, to znamená i zajištění veškerých souvisejících agend – zpracování nejrůznějších interních (manažerských) a „externích“ (statistických a jiných) výkazů, spoluúčast na přípravě rozpočtů, spoluúčast na plánovacích procesech, možnost převzetí či zavedení funkce podnikového kontrolingu atd.

K těmto agendám – v širším slova smyslu – lze dále přiřadit např. vedení mzdové agendy, včetně outsourcingu celé oblasti lidských zdro-

jů. Celá tato oblast pak může být dovršena outsourcingem daňových služeb (zejména ve smyslu přípravy veškerých daňových příznání). Výše uvedený příklad rozsahu outsourcingových služeb jistě není na prsto vyčerpávající a jistě by se mohly najít i další možnosti, do jaké šíře lze tuto jednu (relativně izolovanou) část podnikových procesů pojmout. V každém případě vždy bude pro společnost, která se rozhoduje o možnosti outsourcingu rozhodující:

- rozsah nabízených služeb, tj. společnost si bude jistě klást minimálně otázku: Od jakých podnikových procesů se chci oprostit? Jaké výhody mi outsourcing přinese?,
- zkušenosti a „dobré jméno“ externího dodavatele služeb; v této souvislosti si společnost bude klást celou řadu otázek, např.: Je externí dodavatel služeb skutečně dostatečně renomovaná společnost? Má tato společnost dostatečné zkušenosti s poskytováním služeb? Má tato společnost dostatek kvalifikovaných pracovníků? Bude tato společnost schopná dodržet mnou stanovené termíny pro mnou stanovené výstupy z poskytovaných služeb? Jak budou řešeny případné problémy, chyby ...?,
- cena za poskytované služby; toto kritérium je v tomto příspěvku sice uvedeno až na posledním místě, nicméně je nutné si uvědomit, že v řadě případů (zejména, proto, že si daná společnost zcela neuvědomuje výhody outsourcingu) bývá cenové kritérium kritériem určujícím, kritériem, které zcela (nebo téměř zcela) potlačuje obě výše uvedená kritéria. Zcela logicky si společnost v této souvislosti položí alespoň otázky typu: Je nabízená cena – v porovnání s rozsahem nabízených služeb a ve vztahu ke „kvalitě“ externího poskytovatele služeb – skutečně konkurenceschopná? Nezaplatím

za externě dodávané služby více než bych zaplatil vlastním zaměstnancům?

Podíváme-li se na výše uvedená (a nutno dodat, že velmi zjednodušená) kritéria jiným pohledem, bude se společnost, která uvažuje o možnostech outsourcingu obecně zabývat tím, jaké *výhody* a jaké *nevýhody* jí outsourcing může přinést.

Výhod outsourcingu je celá řada, ale...

Outsourcing „vedlejších“ podnikových procesů s sebou přináší zcela jistě řadu nesporných výhod. Mezi nejvýznamnější výhody při rozhodování o možnosti využití outsourcingu podnikových procesů patří skutečnost, že se daná společnost oprostí od „vedlejších“ procesů (často administrativního charakteru) a může se tím více soustředit na rozvoj své hlavní podnikatelské činnosti. K této výhodě se

pak zcela jednoznačně řadí fakt, že se daná společnost (svým způsobem) zbavuje odpovědnosti za výkon některých činností administrativního charakteru (např. vedení účetnictví v souladu s platnou legislativou).

K nesporné výhodě společností, které se poskytováním outsourcingu podnikových procesů zabývají, patří jejich *specializace* v daném oboru. Takové společnosti mají vždy mnohem kvalifikovanější pracovníky, kteří se v dané problematice velmi dobře orientují a jsou dostatečně flexibilní. Specializace pracovníků outsourcingové společnosti bývá mnohdy komplexnějšího charakteru. To znamená, že pracovníci outsourcingové společnosti jsou (např.) nejen velmi dobrými znalci účetnictví (včetně nejrozličnějších způsobů manažerského výkaznictví), ale takoví pracovníci mají i mezioborové znalosti (obchodní právo, daňové právo apod.),

znalosti v oblasti vnitřních kontrol, umějí se orientovat ve složitějších situacích, mají znalosti z oblasti finančního plánování a rozpočtování. Správné a včasné využití znalostí a zkušeností pracovníků outsourcingových společností může mít – v určitých případech – i přímý dopad na revizi stávajících vnitřních řídicích podnikových procesů a zavedení nových a efektivnějších vnitřních řídicích procesů.

Další výhodou využívání outsourcingu podnikových procesů je, že tyto služby jsou poskytovány na vysoké kvalitativní úrovni. Tato výhoda nebývá – z hlediska uživatele outsourcingových služeb – vždy přímo zjevná a to proto, že zajištění *vyšší kvality* poskytovaných služeb je výhradní vnitřní záležitostí dané outsourcingové společnosti. Jedná se o vnitřní systém řízení rizik a o celý komplex vnitřních kontrolních mechanismů outsourcingové společnosti.

Zase o něco zralejší...



vytipované položky

přehledný spis

dokumentace KA ČR



přístup odkudkoliv

zefektivnění programu auditu

Na rozdíl od softwaru z Německa **známe Vaše potřeby** a umíme na ně reagovat.

aust je software českých auditorů.



Využívání outsourcingových služeb má své výhody i v oblasti řízení lidských zdrojů dané společnosti. Služby poskytované outsourcingovou společností jsou v zásadě imunní ve vztahu k nemocnosti, fluktuaci pracovníků, odstraňují meze v oblastech s obtížnou dostupností kvalifikované pracovní síly. Tato „imunita“ je dána tím, že v outsourcingových společnostech bývá uplatňováno pravidlo „zálohování“ pracovníků. Prakticky to znamená, že všichni členové pracovního týmu outsourcingové společnosti mají stejnou znalost problematiky odběratelské společnosti, takže kdykoli může být kdokoli z daného pracovního týmu nahrazen (navíc, toto bývá pravidlo uplatňováno – jistými, pochopitelnými omezeními – i mezi jednotlivými pracovními týmy).

V neposlední řadě je třeba se zaměřit i na hledisko nákladové/cenové. Nákladové/cenové hledisko je na rozhraní mezi výhodami a nevýhodami. Vždy záleží, z jakého úhlu pohledu se na toto – bezesporu velmi významné hledisko – díváme. Pokud – jako zadavatel/odběratel outsourcingových služeb – toto hledisko zvolím, jako primární (tj. bez uvážlivého posouzení vzájemných vztahů mezi kvalitou, včasností a cenou poskytovaných služeb nebo v případě, že jsem ze strany zřizovatele/akcionáře své společnosti tlačěn příliš nízkým

rozpočtem na outsourcingové služby), pak logicky zvolím cenu nejnižší (tj. cenu, kterou mi dovoluje můj rozpočet). Zde bychom chtěli zdůraznit, že výše ceny za poskytované outsourcingové služby – posuzuje-li se izolovaně od dalších kritérií (výhod/nevýhod) – by nemělo být kritériem určujícím. Cena za outsourcingové služby by se vždy měla posuzovat v širších vzájemných souvislostech.

V praxi existuje celá řada modelů, jakým se cena za poskytované outsourcingové služby stanovuje. K nejběžněji používaným modelům patří pevná cena za poskytované služby nebo cena stanovená v závislosti na objemu prací nebo času potřebného na poskytnutí dané služby, příp. kombinace obou předchozích modelů. Odběratel outsourcingových služeb si bude jistě schopn snadno spočítat náklady, které vynaloží (nebo by případně vynaložil) na vlastní zaměstnance. Při výpočtu by měl vzít v úvahu především mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění, vybavení pracovníka potřebnými prostředky, školení pracovníka a další fixní a variabilní náklady spojené s konkrétní pracovní silou, měl by vzít v úvahu i případnou pracovní neschopnost a možnost okamžité náhrady daného pracovníka jiným – stejně kvalifikovaným pracovníkem atd. a porovnat své výpočty s cenou nabízenou za poskytování outsourcingových služeb (pochopitelně, v kontextu s posouzením dalších výhod a nevýhod outsourcingu).

Nevýhody outsourcingu – není jich mnoho, ale...

Jestliže jsme v předchozím věnovali dostatek prostoru výčtu výhod, které poskytování outsourcingových služeb přináší, je jistě na místě se zmínit o některých *nevýhodách* spojených s outsourcingem. Nevýhod outsourcingu není mnoho, nicméně je potřeba je mít na paměti. Jednou z nevýhod outsourcingu je určité odtržení/“vzdálenost“ (např. finanční a účetní funkce) od reálného fungování odběratelské společ-

nosti. Outsourcing při všech svých výhodách s sebou přece jen přináší riziko menších znalostí o fungování skutečného prostředí v odběratelské společnosti, což se může odrážet i v omezené schopnosti rychlé a adekvátní reakce na vzniklé situace. Outsourcingová společnost zpravidla také nemá k dispozici veškeré adekvátní informace a mnohdy se ani k takovým informacím nemůže dostat. K takovým situacím dochází zejména v případech, kdy outsourcingová společnost dostatečným způsobem neintegruje svůj pracovní tým s odběratelskou společností. Zde určitě platí zásada, že dobrá znalost klienta je zárukou úspěchu. Naprosto největší a nejzásadnější nevýhodou outsourcingu se může stát nesprávně nastavená *komunikace* mezi odběratelskou společností a společností poskytující outsourcingové služby. K nesprávně nastavenému systému komunikace je pak nutno také přiřadit i nesprávné pochopení nastavených procesů (např. způsob předávání informací, dokladů, forma, způsob a termíny pro výstupy, požadavky na komunikaci s externími subjekty – finanční úřad, správa sociálního zabezpečení apod.). Tyto dvě spojené nevýhody mohou v konečném důsledku vést k tomu, že se např. cena za outsourcingové služby bude nepřiměřeně zvyšovat a veškeré výhody outsourcingu pak budou negovány právě jen tím, že nebyly správně a jednoznačně nastaveny komunikační systémy a nebyly správně pochopeny či nastaveny příslušné procesy. Jediným možným a reálným způsobem, jak tyto nevýhody z procesu outsourcingu eliminovat je, že se již v prvopočátcích spolupráce mezi outsourcingovou a odběratelskou společností tyto systémy a procesy jednoznačně vymezí a nastaví tak, aby byly (a mohly být) oběma zainteresovanými stranami akceptovány a dodržovány (příp. korigovány) po celou dobu spolupráce.

Outsourcing a okolí

V kontextu tohoto příspěvku bude jistě vhodné se alespoň velmi

stručně zmínit o vztazích mezi poskytovatelem služeb a jeho okolím. Vzhledem k tomu, že nežijeme v izolovaném prostředí, je tento vztah velmi důležitý. Jak již bylo na jiném místě uvedeno, v rámci nastavených komunikačních systémů a procesů se nemusí odehrávat komunikace pouze a výhradně jen mezi poskytovatelem služeb a odběratelskou společností. Poskytovatel služeb může být při poskytování svých služeb konfrontován i s dalšími vnějšími subjekty, kterými mohou například být orgány státní správy, auditóři, zřizovatel/akcionář odběratelské společnosti atd. V této souvislosti je třeba poznamenat, že často teprve tyto vztahy a tyto konfrontace (tj. mimo odběratelskou společnost) poskytnou poskytovateli služeb reálnou zpětnou vazbu o kvalitě a účelnosti jím poskytovaných služeb.

Je zřejmé, že outsourcing některých podnikových procesů (zejména v oblasti financí a účetnictví) může velmi výrazně zlepšit spolupráci všech (přímo či nepřímo) zúčastněných stran. Na druhé straně je ale třeba podotknout, že tomu může být i naopak. Důležitým aspektem k dosažení co nejlepšího a co nejefektivnějšího fungování systému outsourcingu podnikových procesů je plná integrace pracovního týmu poskytovatele služeb do týmu odběratelské společnosti, přičemž naprosto rozhodující je vždy míra znalostí pracovníků poskytovatele služeb a ztotožnění se s firmou odběratele a s řešenou problematikou. Jde tedy o to, aby poskytovatel služeb navázal s odběratelskou společností co nejužší pracovní vztahy. Tyto vztahy není možné vnímat zjednodušeně, tj. ve smyslu, že si odběratelská společnost „najala“ poskytovatele služeb, tím se „zbavila“ určité části svých odpovědností a tím to všechno pro odběratelskou společnost vlastně končí. Naopak, toto by měl být teprve začátek kvalitního vztahu mezi rovnocennými partnery, který je nutno kultivovat.

Závěrem

Každý scénář je možno uchopit správně nebo špatně. Toto platí i v případě outsourcingu podnikových procesů. Outsourcing sám o sobě není ani dobrý ani špatný. Záleží jen na tom, jakým způsobem se v reálném prostředí realizuje. Dosavadní zkušenosti a vývojové trendy ukazují, že outsourcing podnikových procesů se stává velmi progresivním řešením pro stále větší počet společností. Řada těchto společností si plně uvědomuje nesporné výhody tohoto řešení. K tomu, aby výhody outsourcingu skutečně převážily některé jeho nevýhody, je třeba mít vždy na paměti, že zavedení outsourcingu podnikových procesů musí být „ušito na míru“ specifickým očekáváním odběratelské společnosti. Nelze se tedy v žádném případě spoléhat na jakákoli obecná schémata. Outsourcing podnikových procesů je vždy konkrétní proces, který se musí odehrávat v konkrétním prostředí a naplňovat konkrétní cíle a konkrétní očekávání.

Teprve tehdy, jsou-li cíle a očekávání skutečně naplněna správným (kvalitativním i kvantitativním) fungováním outsourcovaných podnikových

procesů, lze hovořit o tom, že se outsourcing stává platným pomocníkem při rozvoji hlavních podnikatelských aktivit dané společnosti.

Ing. František Linhart

Deloitte

Pozn.: Zajímavý článek zabývající se podstatou a možnostmi outsourcingu účetnictví najdete v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor v článku Ing. Lenky Velechovské z VŠE v Praze.

Ing. František Linhart je manažerem odpovědným za poskytování účetních služeb pro klienty divize společnosti Deloitte specializující se na outsourcing podnikových procesů. Zároveň je certifikovaným účetním a auditorem. František Linhart pracoval 16 let na odboru metodiky účetnictví bývalého federálního ministerstva financí, posléze ve společnosti tzv. velké čtyřky v pozici ředitele oddělení auditorských služeb. Má dlouholeté zkušenosti na různých manažerských pozicích v oboru outsourcingu podnikových procesů.

Použitý zdroj: www.wikipedia.com

vtip měsíce



Milej pane, o sociální dávky musíte žádat písemně a ne takhle!

Kresba I. Svoboda

Zvláštnosti auditu v podmínkách outsourcingu účetnictví a středisek sdílených služeb



Tomáš Bernát

Outsourcing účetnictví a zejména využívání středisek sdílených služeb je fenoménem posledních let.

Doby, kdy vlastní účtárna mající na starosti veškeré oblasti finan-

cí byla samozřejmostí, dávno minuly. Dnes nikoho nepřekvapí, když účetní jednotka svěří některé, ne-li všechny, oblasti účetnictví a daňové agendy specializované firmě nebo jiné společnosti v rámci majetkově propojené skupiny.

V posledních letech také vzniklo mnoho středisek sdílených služeb, které jsou zvláštním druhem outsourcingu – mají na starosti účetnictví nebo spojené procesy více účetních jednotek (většinou patřících do jedné majetkově propojené skupiny společností). Těchto středisek vzniklo velké množství nejen ve střední a východní Evropě, ale i asijských zemích jako je Indie. Audit účetní jednotky v České republice, jejíž účetnictví je z velké části vedeno v jiné zemi, si ještě před několika lety uměl málokdo představit; dnes se stává u mnoha klientů realitou, s níž se jako auditoři musíme vypořádat.

Tento text se zabývá primárně situacemi, kdy je outsourcována funkce účetnictví nebo s ní spojených procesů (vymáhání pohledávek, mzdy atd.) třetí straně. Jeho cílem je nastínit specificky vzniklá rizika pro auditora, z toho vyplývající dodatečné povinnosti a možnosti, jak v takových situacích přistupovat k auditu.

Odpořevdnost za účetnictví

Na základě § 5 odst. 2 zákona o účetnictví zůstává vždy odpovědnost za vedení účetnictví na účetní

jednotce, potažmo na statutárním orgánu. Zejména u malých účetních jednotek, které vedení veškeré agendy svěří „účetní firmě“, je však vhodné tento fakt připomenout. Přestože statutární orgán podepisuje prohlášení vedení účetní jednotky k auditu, ve kterém vedení uznává svou odpovědnost za správnou prezentaci účetní závěrky (na základě ISA 580 odst. 3), vedení (zvláště nejedná-li se o odborníky z oboru financí) si nemusí tuto skutečnost plně uvědomovat.

Outsourcing

Zkusme nejprve analyzovat jednodušší situace outsourcingu, kdy jsou určité vybrané oblasti svěřeny třetí straně.

Co auditorovi ukládají Mezinárodní auditorské standardy?

Mezinárodní auditorské standardy, které jsou závazné pro provádění auditů v České republice, reagují na outsourcing zejména standardem ISA 402 – Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívající služeb servisních organizací („servisní organizací“ je myšlena např. „účetní firma“, již je účetnictví nebo jeho část svěřeno). Tento standard stanoví, že při vyhodnocování rizik auditu (dle ISA 315) by měl auditor zejména posoudit vliv využití služeb servisní organizace na vnitřní kontroly účetní jednotky. Při tomto vyhodnocování musí auditor zhodnotit významnost činností servisní organizace a jejich relevanci z hlediska auditu. Procesy, které jsou svěřeny této servisní organizaci, jsou fyzicky i provozně odděleny od účetní jednotky a ta na ně nemá přímý vliv a musí se na ně spoléhat.

Co to znamená konkrétně? Představme si velmi častý scénář přenechání mzdové agendy specializo-

vané firmě. Co o ní víme? Kolik má klientů? Jakou má historii? Jak zajišťuje dostatečnou kvalifikaci svých zaměstnanců? Jakým způsobem zajišťuje ochranu dat svých klientů? Jaký používá software? Jak funguje tok informací mezi auditovanou účetní jednotkou a jak je zajištěna jejich konzistence? Kde končí odpovědnost účetní jednotky a kde začíná odpovědnost specializované firmy? Je toto rozdělení odpovědností zdokumentováno a rozumí mu obě strany stejně? Jaký má tento systém vliv na riziko podvodů? Toto jsou příklady dodatečných záležitostí, které by měl auditor zvažovat při vyhodnocování auditorských rizik týkajících se transakcí a zůstatků spojených se mzdovými náklady.

Vnitřní kontrolní systém

Na první pohled se může zdát, že se jedná o „mnoho povyku pro nic“. Je třeba si ovšem uvědomit, že kontrolní prostředí servisní organizace se patrně liší od kontrolního prostředí auditované účetní jednotky. Auditor by neměl nabýt dojmu, že pro outsourcované procesy se lze spolehnout na kontrolní mechanismy fungující v auditované účetní jednotce.

Praktické ohodnocení a otestování těchto kontrol v servisní organizaci může působit v praxi problém, zejména v případech, kdy je servisní organizací malá společnost. Existuje však řešení, které mnoho společností zabývajících se outsourcingem využívá. Servisní organizace může požádat svého auditora o vypracování zprávy, která popisuje a popřípadě obsahuje informace o otestování relevantních kontrol uvnitř servisní organizace. Ta může tuto zprávu dát k dispozici zákazníkům (tedy klientovi auditora). Klient může touto zprávou auditorovi poskytnout evidenci o fungování interních

kontrol v outsourcovaných procesech. Taková zpráva může sloužit auditorům všech účetních jednotek, které využívají služeb servisní organizace.

V současné době jsou tyto zprávy sestavovány podle auditorského standardu SAS 70 (Statement on Auditing Standards 70, Service Organisations) platného ve Spojených státech amerických. Existuje však již návrh Mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky ISAE 3402 (je dostupný na internetových stránkách IFACu

– www.ifac.org) upravující zprávy o kontrolách v servisních organizacích („Assurance Reports on Controls at a Third Party Organisation“). V dohledné době bude tedy i tato problematika upravena přímo v auditorských profesních předpisech platných v České republice. Auditor se tedy v tomto ohledu může ocitnout na obou stranách – jako auditor klienta, který tu

to zprávu přijímá a ukládá do spisu jako součást auditorské evidence, nebo jako auditor pracující na zakázce dle ISAE 3402 pro servisní organizaci. Na tomto místě je třeba zdůraznit povinnosti uložené Mezinárodním auditorským standardem ISA 600 – Využití práce jiného auditora, zejména povinnost zvážit profesionální schopnosti auditora, aby se na zprávu mohl spolehnout. Pokud takový report není k dispozici, auditor by měl (v závislosti na auditorských rizicích a hladině významnosti) provést ohodnocení a otestování interních kontrol v servisní organizaci sám.

Často také nastává situace, kdy jsou některé oblasti účetnictví účetní jednotky zpracovávány zaměstnanci některé sesterské společnosti v rámci majetkově propojené skupiny. Jako příklad může sloužit účtování o dlouhodobém majetku české pobočky společnosti X zaměstnanci úctárny polské po-

bočky téže společnosti (skupiny). Pro tyto případy nelze využít reportů pro servisní organizace. Efektivním řešením takovéto situace může být využití spolupracující auditorské společnosti v dané zemi, která danou práci provede pro auditora (např. jako zakázku dle Mezinárodního standardu pro související služby ISRS 4400 – Dohodnuté postupy s souvislostí s finančními informacemi). Zde mají velkou výhodu velké nebo střední auditorské společnosti zapojené do mezinárodních sítí.

Jak získat ostatní auditorskou evidenci?

V předchozích odstavcích jsme se zabývali ohodnocením a testováním interních kontrol („testy spolehlivosti“). Co se týče ostatní auditorské evidence (analytických postupů a testů věcné správnosti), její získání obvykle nečiní větší problémy a postupy se neliší od

Pomůžeme vám být o krok napřed...

Víte, že 90% vyspělých zemí již vyžaduje zpracování účetních výkazů dle mezinárodních standardů (IFRS), nebo se na jejich zavedení chystá? I proto stále více českých společností potřebuje rozumět, co s sebou přechod na IFRS přináší, jaké může mít dopady na účetní výkaznictví i celé podnikání.

A my vám dokážeme pomoci.

PwC Business Academy přináší českým podnikům vzdělávací kurzy v oblasti finanční a obchodní problematiky. Jako první byly otevřeny kurzy týkající se právě IFRS a jejich vlivu na podniky v ČR:



14. listopadu 2008

IFRS Update and News, (v českém jazyce)

24. listopadu 2008

Understanding Financial Instruments, (v angličtině)

12. prosince 2008

The IFRS Framework and Foundations, (v českém jazyce)

Více informací o PwC Business Academy a aktuální nabídce kurzů naleznete na: www.pwc.cz/academy

Business Academy

by **PRICEWATERHOUSECOOPERS**

Knowledge is power - but only if it is shared



běžných auditů. Praktické problémy mohou vzniknout při outsourcingu některých oblastí do zahraničí, kdy provádění auditorských postupů auditorem účetní jednotky může být neefektivní (např. z důvodu cestovních nákladů). Jedním z řešení takových případů je spolupráce s jinými auditory, jak je popsáno v předchozím odstavci.

Střediska sdílených služeb

Jak je již naznačeno výše, využívání středisek sdílených služeb je zvláštním druhem outsourcingu využívaným především nadnárodními společnostmi. V zásadě se jedná o sdružení vybraných procesů (např. vedení účetnictví, fakturace, vymáhání pohledávek atd.) pro více účetních jednotek v rámci skupiny do jednoho nebo více center. I přes popularitu zemí s nízkou cenou práce (Indie, Malajsie) je mnoho těchto center umístěno i v České republice, a to zejména z jazykových důvodů. Existenci středisek sdílených služeb umožnil rozvoj komunikačních technologií. Při možnosti rychlého přenosu dat (např. ofocených dokumentů) a existenci technologií jako je OCR (Optical Character Recognition – systémy rozeznávání písma) není rozhodující, zda je účetní zápis do systému učiněn v Čechách, v Nizozemsku či v Indii). Jediné, co je důležité, je správnost a včasnost těchto zápisů.

Střediska sdílených služeb mohou být interní (např. zaměstnanci čes-

ké pobočky nadnárodní společnosti provádí účetní služby pro ostatní evropské pobočky téže nadnárodní společnosti) i externí (tedy outsourcované třetí straně). Pro externí střediska sdílených služeb lze využít zprávy SAS 70 / ISAE 3402 (viz výše).

Vše, co bylo řečeno výše o auditu v prostředí outsourcingu, přiměřeně platí i pro střediska sdílených služeb. Níže se zaměříme na specifika středisek sdílených služeb a jejich vliv na auditorské postupy. Jelikož střediska sdílených služeb využívají převážně nadnárodní společnosti, níže uvedená specifika se týkají převážně velkých nebo středních auditorských společností zapojených do mezinárodních sítí.

Proč tato centra existují?

Důvodů vzniku středisek sdílených služeb je více:

- Úspora mzdových nákladů
Nejvíce hmatatelným důvodem je nižší mzdová úroveň v zemích, kde jsou tato střediska zakládána (Česká republika, Indie atd.) a zeměmi, kde sídlí účetní jednotky (např. západní Evropa). V případě České republiky se však tato úroveň postupně stírá.
- Snadnější kontrolovatelnost procesů
Centralizace procesů a kontrol do jednoho místa umožňuje jejich snadnější kontrolovatelnost a rychlejší a snazší realizaci jakýchkoli změn.

Představme si například cyklus nákupu zboží (objednávka – příjem zboží (příjemka) – faktura – platba). Zavedení a kontrola dodržování vnitřních předpisů v této oblasti (např. schvalování faktur více osobami, vazba faktur na příjemky a objednávky, platby faktur před termínem splatnosti atd.) je jednodušší ve středisku sdílených služeb, kde je tento proces centrálně řízen, než v jednotlivých zemích.

Toto je jedním z důvodů, proč je vnitřní organizace středisek sdílených služeb často určena primárně spíše dle procesu než dle země, jejíž

transakce se účtují. Střediska jsou tedy častěji rozdělena např. na oddělení zabývající se cyklem nákupu/závazku, fakturace/pohledávek, dlouhodobého majetku, hlavní knihou atd. V rámci těchto oddělení pak pracují jednotlivé týmy dle jednotlivých poboček (zemí). Procesy a kontroly se následně aplikují stejným způsobem na všechny pobočky, což má podstatný vliv na efektivitu auditů (viz níže).

Členové jednotlivých týmů musí většinou mít alespoň základní znalost jazyka dané země. I proto je mnoho středisek sdílených služeb umístěno (přes vyšší mzdové náklady než např. v Asii) ve střední a východní Evropě, kde lze nalézt zaměstnance se znalostí různých evropských jazyků.

Geografické oddělení účtování od fyzických procesů má též pozitivní vliv na eliminaci rizika podvodů. Jako příklad můžeme uvést riziko plateb faktur na soukromé účty místo na účty dodavatelů nebo platby za neexistující služby. Na takovéto podvody je třeba více pachatelů, kteří musí spolupracovat. Pokud je však část procesu fyzicky umístěna v zahraničí, podvody tohoto druhu to značně znesnadňuje.

Společné charakteristické znaky středisek sdílených služeb v oblasti účetnictví

Střediska sdílených služeb mávají společné následující znaky, jež zásadním způsobem ovlivňují práci auditora:

- Střediska jsou většinou zodpovědná za jednoduché zpracování dat, tedy např. za zaúčtování faktury, která splňuje daná kritéria (např. schválení, formální správnost). Zaměstnanci často nemají hlubší znalost ekonomické podstaty transakcí, o nichž se účtuje. Pokud auditor požaduje vysvětlení k daným transakcím, obvykle je musí získat tam, kde vznikly. Podobným problémem může být schopnost hlubší ekonomické analýzy výkazů – pokud chce auditor například provést fluktuální analýzu provozních nákladů mezi

jednotlivými účetními obdobími, může být donucen hledat odpovědi jinde než ve středisku sdílených služeb. Je však třeba upozornit, že toto není pravidlem – možností organizace finanční a účetní funkce je více.

- Všechny účetní jednotky (pobočky nadnárodní společnosti), jejich transakce se účtují ve středisku sdílených služeb, většinou používají stejný informační systém.

Vliv na práci auditorů

Centralizace procesů a kontrol má přímý vliv na auditorské postupy. Hlavním efektem je možnost testovat interní kontroly (testy spolehlivosti) včetně počítačových kontrol pouze jednou pro všechny účetní jednotky, jejich transakce jsou účtovány ve středisku sdílených služeb, a to za předpokladu, že tyto procesy a kontroly jsou homogenní (tj. fungují stejným způsobem pro všechny účetní jednotky). Jedny auditorské postupy se tedy dají použít vícekrát

s přímým pozitivním vlivem na efektivitu a náklady auditu.

Na druhou stranu umístění procesů a kontrol do jiných zemí než je účetní jednotka, vyžaduje přesnou koordinaci a spolupráci auditorů v jednotlivých zemích (v zemi, kde je umístěno středisko sdílených služeb a v zemi, kde je umístěna účetní jednotka, jejich transakce jsou účtovány). V praxi jsou obvykle auditorské postupy ve středisku sdílených služeb prováděny danou pobočkou auditorské firmy a výsledky jsou předávány pobočkám auditorské firmy v jednotlivých zemích. Forma předávání výsledků auditorských postupů se může lišit především v závislosti na rozsahu a typu procesů ve středisku sdílených služeb – může se jednat o dohodnuté postupy, auditorské výroky nebo postoupení auditorské dokumentace.

Cílem tohoto článku nebylo hodnotit užívání outsourcingu a středisek sdílených služeb ani poskytnout vyčerpávající přehled všech mož-

ných situací, na které musí auditor reagovat. Toto specifické prostředí však vyžaduje změnu přístupu k auditu a dodatečné auditorské postupy, na které se autor článku snažil poukázat.

Ing. Tomáš Bernát

PricewaterhouseCoopers

Ing. Tomáš Bernát je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, českým statutárním auditorem a členem britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA). Pracuje jako senior manager v oddělení auditu společnosti PricewaterhouseCoopers, kde se specializuje mimo jiné na koordinaci auditů nadnárodních společností využívající střediska sdílených služeb v oblasti účetnictví. Je členem Kárné komise Komory auditorů České republiky, Výboru pro auditorské standardy a Redakční rady pro překlad Mezinárodních auditorských standardů.

Daňový outsourcing



Karel Engliš

V současnosti jsme svědky pronikání nadnárodních společností do všech koutů světa – zakládají se nové společnosti a kupují se již prosperující firmy.

Proces neustálé změny organizace skupiny je takřka nepřetržitý. Jaké jsou důsledky takové expanze pro interní daňové specialisty, s jakými problémy se setkávají a jaké jsou možnosti řešení?

O nových akvizicích rozhoduje vrcholové vedení společnosti a poté projektový tým rozběhne chod nové firmy. V tuto chvíli management zajímá nejvíce především to, jak si firma vede po obchodní stránce.

Splnění povinností firmy vůči místním finančním či regulatorním orgánům je ponecháno „těm vzadu“ (tzv. back-office). V tomto konkrétním případě se jedná o interní daňové oddělení skupiny, které bývá umístěno v centrále.

Úspěšná akvizice, kterou chválí odborný ekonomický tisk, však způsobuje u daňového manažera zvýšení tepové frekvence, neboť do jeho portfolia přibyla další daňová jurisdikce. A to mnohdy taková, o které nikdy předtím neslyšel. Otázky, které by si proto měl jeho finanční ředitel položit, jsou: Má na to vůbec čas? Rozumí zahraničním daním? Ví o požadavcích místních finančních či regulatorních orgánů? Představme si konkrétní situaci české firmy expandující na zahraniční

trhy. Expanze je řízena obchodem, takže daňový manažer, pokud byl do procesu vůbec kdy zapojen, má nyní kromě své české daňové agendy na starosti daně v dalších zemích (například v Polsku, Maďarsku, Rusku a dalších). Je evidentní, že pustit se do neznámých krajů je pro daňového manažera značně neefektivní. Proč vlastně firma chce mít ve svém týmu daňového odborníka? Zkušenosti ukazují, že nikoliv proto, aby vyplňoval daňová přiznání či hlášení, ale proto, aby byl schopen poskytovat podporu obchodním rozhodnutím firmy, komentovat klíčové transakce a daňově plánovat.¹⁾ Další a další agendy pak logicky daňového manažera vzdalují od jeho hlavní zodpovědnosti a dochází

¹⁾ Podle průzkumu KPMG International Tax risk management in the financial sector z roku 2004 přibližně 80 procent svého času tráví daňoví odborníci vyplňováním daňových přiznání či hlášení nebo sběrem dat k tomu potřebných.



k tomu, že se mu práce a svěřené úkoly začínají vymykát z rukou. Co s tím? Samozřejmě je možné posílit tým, a to jak v daňovém oddělení v centrále, tak i zaměstnáním lokálního daňového specialisty. Otázkou však je, jak je tento způsob efektivní, nákladný a rizikový.

Daňový outsourcing

Řešením, v poslední době stále populárnějším, je daňový outsourcing. Přestože není všeobecně známé, že lze daňovou agendu předat do správy jiné firmě, tj. jednoduše ji „outsourcovat“, zahraniční firmy tak již běžně činí. Jedním z akceleratorů bylo přijetí zákona Sarbanes-Oxley v roce 2002, který přinesl zvýšené regulatorní požadavky na řízení rizik ve firmě a řízení interních procesů, jejichž nedílnou součástí jsou i daně.

Co to vlastně daňový outsourcing je?

Standardně se outsourcují příprava přiznání daně z příjmů právnických osob, přípravy DPH, výpočty odložených daní, odhady daňových závazků pro účely auditu, komentář k významným transakcím před koncem roku, komunikace s místními finančními úřady, zastupování před finančními úřady nebo asistence s kontrolami. Samotná

daňová rozhodnutí však již musí činit daňový manažer společnosti.

Jaké jsou výhody daňového outsourcingu?

- Daňový manažer má především více času na své klíčové zodpovědnosti.
- Nerostou náklady na další zaměstnance či náhodné lokální poradce kolísající kvality.
- Znalost místních daňových předpisů.

Daňové předpisy se v jednotlivých zemích neustále komplikují, a proto je pro mezinárodního daňového manažera velmi obtížné se v nich orientovat.

- Nevynakládají se náklady na školení.
- Daňový outsourcing je prováděn odborníky se znalostí místní legislativy, kteří navíc chápou proces outsourcingu, takže vědí, co se od nich očekává.
- Zvláště v daňové oblasti je důležité, aby byl výstup z jednotlivých zemí kvalitní a konzistentní. Značně to ulehčuje práci daňového manažera, který potom již opravdu monitoruje ostatní země a řídí jejich daňové záležitosti.
- Společnosti poskytující outsourcing mají k dispozici technologii, která umožní on line sledování

postupu příprav daňových přiznání v jednotlivých zemích a také veškeré korespondence.

Samozřejmě najdeme i úskalí daňového outsourcingu, mezi které patří například kvalitní komunikace daňového oddělení s účetním oddělením. Jedná se o historický problém, kdy ve velkých společnostech dochází k určité izolaci daňového oddělení od ostatních funkcí ve společnosti. Proto asi nepřekvapí, že největším oříškem není ani tak příprava daňového přiznání, jako sběr potřebných údajů.

Závěr

Problematika daní nespočívá pouze ve správném posouzení nákladu či výnosu, ale je o celém procesu, který začíná již v průběhu předběžných jednání o transakci, přes transakci samotnou, následně zaúčtování transakce až po ošetření transakce v daňovém přiznání. Z tohoto důvodu je samozřejmě vhodnější mít interního daňového specialistu, který bude „u všeho“. Daňový outsourcing však může pomoci především v případě expanze do zahraničí, a tím pádem i nárůstu komplexnosti daňové problematiky. Umožní internímu daňovému oddělení soustředit se na klíčové činnosti, sníží pravděpodobnost chybných daňových rozhodnutí v nových daňových jurisdikcích a v konečném důsledku povede i k úspoře nákladů.

Ing. Karel Engliš
KPMG



WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

- 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
- Insolvence

Váš silný partner v oceňování

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

www.tacoma.eu

Příspěvek k diskusi nad novelou ČÚS 011

Dne 1. ledna 2008 nabyla účinnosti novela ČÚS pro podnikatele 011 – Operace s podnikem (dále jen novela), které byl věnován článek k diskusi v Auditorovi č. 6/2008.

Rádi bychom tímto příspěvkem rovněž přispěli k diskusi nad novelou.

Novelou bylo provedeno několik úprav. Byl zrušen bod 2.3., který se týkal povinnosti promítnout obchodním zákoníkem požadované ocenění jmění a závazků do konečných účetních závěrek zanikajících společností ke dni předcházejícímu rozhodný den. Toto ustanovení bylo přesunuto do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška), protože podzákoný právní předpis by účetním jednotkám neměl nařizovat žádné povinnosti.

Rovněž úprava znění bodu 2.4. nově přímo odkazuje do vyhlášky.

Bod 2.5. zpřesňuje požadavek obchodního zákoníku/zákona o přeměnách obchodních společností a družstev na převzetí jednotlivých složek vlastního kapitálu zanikající účetní jednotky tak, aby v souladu se smlouvou resp. projektem nástupnická účetní jednotka již v zahajovací rozvaze nevykazovala zůstatek účtu oceňovacích rozdílů z přecenění při přeměnách přebíraný ze složky vlastního kapitálu zanikající účetní jednotky. Jakým způsobem budou jednotlivé složky vlastního kapitálu zanikající účetní jednotky převzaty, stanoví pouze smlouva resp. projekt. Nelze je tedy automaticky převádět na nerozdělené zisky/ztráty minulých let.

Bod 2.8. upravuje způsob vyloučení obchodních podílů a akcií vydaných zúčastněnými zanikajícími

účetními jednotkami v držení jiné účetní jednotky zúčastněné na přeměně, kde bylo vyloučení v pořizovací ceně nahrazeno vyloučením v ocenění, ve kterém byly zachyceny v účetnictví zúčastněné zanikající účetní jednotky. Tato nová úprava je pouze formální, žádnou věcně významnou změnu nepřináší. Jedním z možných výkladů změny by mohla být situace, kdy byla finanční investice nabyta například darem, čímž není ocenění v pořizovací ceně.

Stávající úprava neposkytuje návod k řešení problému, kdy se hodnota finanční investice u nástupnické účetní jednotky nerovná hodnotě vlastního kapitálu zanikající zúčastněné účetní jednotky. Domníváme se, že u nástupnické účetní jednotky musí být proti vlastnímu kapitálu vyloučena celá hodnota finanční investice, neboť ta přeměnou zaniká, bez ohledu na to, zda pozitivně či negativně ovlivní výši vlastního kapitálu nástupnické účetní jednotky.

Bod 2.9. upravuje způsob vykazání vlastních podílů a akcií vydaných nástupnickou účetní jednotkou v držení jiné zúčastněné zanikající účetní jednotky v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky, kde bylo vykazání v pořizovací ceně nahrazeno vykazáním v ocenění, ve kte-

rém byly zachyceny v účetnictví zúčastněné zanikající účetní jednotky. Dále také upravuje způsob vykazání v případě, že jsou podíly nebo akcie použity v souladu se zvláštním právním předpisem k výměně za akcie nebo podíly akcionářům nebo společníkům zanikající účetní jednotky, kdy je opět požadováno ocenění, ve kterém byly zachyceny v účetnictví zúčastněné zanikající účetní jednotky. Do doby výměny se o takových akcích a podílech účtuje na podrozvahových účtech.

Domníváme se, že novela nepřinesla žádnou zásadní věcnou úpravu postupů v případě přeměn obchodních společností a družstev. Zároveň je však zřejmé, že nejasnosti přetrvávají, a proto se v blízké budoucnosti předpokládá zpřesnění vyhlášky tak, aby došlo k jejich omezení. Do té doby bude na každém účetním, aby se zamyslel nad skutečnou podstatou transakce a podle svého nejlepšího vědomí a svědomí ji vykázal při zachování základních účetních principů a při zachování principu věrného a poctivého obrazu

Ing. Irena Liškařová
předsedkyně výboru pro metodiku
Komory auditorů ČR



Hlavní problémy v novele ČÚS 011



Hana Vomáčková

K 1. 7. 2008 došlo k obchodně právní změně úpravy přeměn obchodních společností a družstev, a to vyčleněním této problematiky ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále ObchZ) v platném znění a vytvoření samostatné obchodně právní úpravy **v zákonu č. 125/2008**

Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále ZPOSD).

Hlavní změnou kromě úpravy v samostatném zákonu je rozdělení přeměn obchodních společností na vnitrostátní a přeshraniční. Přeměny vnitrostátní zcela jednoznačně podléhají ve všech směrech národní jak obchodně právní, tak účetně právní regulaci. Přeshraniční přeměny, tj. přeshraniční fúze podléhají české regulaci jen v případě, že některá ze zúčastněných společností je společností založenou v Česku podle českého práva, popř. v případě, že nástupnická společnost bude mít sídlo v ČR. V českém účetnictví se budou odrážet i případy, při nichž majetek a závazky nástupnické společnosti budou součástí stále provozovny v zahraničí, a to jak české nástupnické společnosti v zahraničí, tak i když zahraniční nástupnická společnost bude mít v ČR stálou provozovnu. **Protože věcná podstata transakcí přeměn se nemění, změny v oblasti účetní by neměly být významné, a pokud ano, měly by spíše být řešením dosavadních problematických ustanovení.** Podívejme se, jaká je skutečnost.

Účetní regulace na úrovni zákonné úpravy nevykazuje podstatné změny. Na úrovni podzákonné došlo k dílčí novele § 54 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhlášky č. 500). Nejvíce změn nastalo v nejnižším prováděčím předpisu, kterým v této souvislosti je ČÚS 011 – Operace s podnikem. Tyto změny souvisejí s oceňováním a lze je rozdělit do dvou hlavních okruhů:

- změny v oblasti oceňování majetku, závazků a čistého obchodního majetku, při přeměnách obchodních společností a způsobů jejich vykazování v zahajovací rozvaze,
- zdánlivé změny v oblasti ocenění eliminovaných vzájemných majetkových účastí, které se vztahují k vlastnímu kapitálu při přeměně zanikajících společností.

První skupina změn je obsažena v odst. 2.4 a odst. 2.5 ČÚS 011, které jen rozvádějí odpovídající ustanovení § 54 vyhlášky č. 500 a týkají se dvou oblastí:

- oceňování majetku a závazků při přeměně společnosti a způsobů vykazování rozdílů z nového ocenění,

- ocenění čistého obchodního majetku, jakožto protihodnoty k převzatému majetku a závazků zanikající společnosti a možnosti vykazování „rozdílů z převzetí podniku“ v podobě goodwillu (viz § 6 odst. 3 vyhlášky č. 500) nebo v podobě oceňovacího rozdílů k nabytému majetku (viz § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500).

Výsledkem aplikace § 54 vyhlášky č. 500 a odst. 2.4 a 2.5 ČÚS 011 je, že v případech, když ZPOSD požaduje přecenění, dochází k přecenění na bázi reálné hodnoty:

- u majetku, který je přeceňován na reálnou hodnotu pravidelně** (v řádných účetních závěrkách, eventuálně v účetní závěrce mimořádné) dle § 27 odst. 1, ZÚ a § 51 – 53 vyhlášky č. 500, tj. ocenění na reálnou hodnotu, které má obecnější platnost, aplikuje se i v jiných případech než jsou přeměny obchodních společností a rozdíl z nového ocenění se vykazuje ve vlastním kapitálu:

- buď **ve fondu z nového ocenění majetku a závazků**, který je v platné úpravě označován jako **oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků**, nebo
- je rozdíl z nového ocenění uznán jako náklad nebo výnos běžného období a ovlivňuje tak **výsledek hospodaření běžného období**.

- u zbývajících aktiv a závazků**, které při řádné účetní závěrce přeceňovány nejsou, dle § 27 odst. 3 se oceňují reálnou hodnotou při přeměnách. Rozdíl z přecenění je vykazován v samostatném **fondu z přecenění při přeměnách**, jenž je označován jako **oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách**.

V kontextu s oceňováním podle § 27 odst. 1 i odst. 3 může být využito § 27 odst. 7, kterým je stanoven způsob určení reálné hodnoty. Uvedenými způsoby se realizují tři různé přístupy zobrazování rozdílů z přecenění aktiv a závazků při přeměnách obchodních společností ve vlastním kapitálu v konečných účetních závěrkách sestavovaných ke dni, který předchází rozhodný den fúze nebo rozdělení, včetně odštěpení a rozdělení i odštěpení se sloučením. **Přitom zásadní důvod tohoto přecenění je jeden, a tím je uskutečňovaná přeměna (s výjimkou změny právní formy), a to při splnění následujících podmínek:**

- přeměny se zúčastňují společnosti ve formě akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným,
- přecenění se týká majetku a závazků zanikající společnosti či společností nebo při rozdělení odštěpením majetku a závazků odštěpovaných pro nově vznikající společnosti nebo pro sloučení s další společností,

- 2c) pro akcionáře, společníky zanikající společnosti nebo pro akcionáře, společníky společnosti vznikající odštěpením budou emitovány nové akcie nebo uznány nové vklady se vznikem nových podílů.

Nicméně budiž, tyto tři různé položky – tedy oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků, výsledek hospodaření ovlivněný výsledkovým zachycením přecenění a oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách (viz body 1a), 1b) a bod 2 dříve) – vznikající z přecenění při přeměnách ve vlastním kapitálu, informují o tom, že ač se přecenění týká přeměny, první dvě položky vznikají i při jiných situacích, když se sestavuje účetní závěrka, která nemusí souviset s přeměnou.

Za velmi problematický považuji v tomto ustanovení odst. 2.5, který stanoví způsob vykazání těchto rozdílů z přecenění při přeměnách v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. Z výslovného znění odst. 2.5¹⁾ je odvozováno, **že ponechání fondu z nového ocenění při přeměnách, tj. oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách jakožto samostatné rozvahové položky vlastního kapitálu je dokonce zakázáno.** Tato interpretace zřejmě plyne ze snahy naplnit ustanovení některých paragrafů ZPOSD, např. § 90, § 105, § 135, § 265. Z hlediska věcné podstaty je toto ustanovení více než problematické, neboť fondy z přecenění vykazované jak v položce oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků, tak v položce oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách představují nerealizovaný zisk, popř. nerealizovanou ztrátu, čili do určité míry nejistý hodnotový přínos (gain), popř. nejistou hodnotovou újmu (loss). Skrytí, zejména hodnotových přínosů z oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách do jiných položek vlastního kapitálu, tj. např. základního kapitálu, zisku minulých let apod. vytváří podmínky k tomu, aby případně došlo k následnému rozdělení těchto nerealizovaných hodnot, které nejsou objektivně potvrzeným ziskem z činnosti dotčené účetní jednotky. V praxi v mnoha případech mají nástupnické účetní jednotky tendenci na podkladě rozhodnutí odpovědných orgánů uskutečnit výplatu např.

dividend či podílů na zisku, popř. „vrácení vkladů“.

Uvedené ustanovení odst. 2.5 ČÚS 011 může významně vést k ohrožování podnikové podstaty nástupnické společnosti. Proto se domnívám, že je žádoucí aplikovat **§ 7 odst. 1 ZÚ a využít možnosti, kterou dávají odst. 2, 4 a 5 téhož paragrafu²⁾** a oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách v zahajovací rozvaze ponechat. Vedlejším důvodem je i skutečnost, že hodnota oceňovacích rozdílů z přecenění je základem pro určení a uznání odložené daně, zejména odloženého daňového závazku. Skrytí těchto hodnot do jiných položek vlastního kapitálu samo nemůže řešit povinnost vykazání odložené daně a nemělo by mít vliv na budoucí splatnou daň z příjmů. Pokud bychom měli setrvat u dosavadního výkladu (jen podzákoně normy ČÚS 011, odst. 2.5), pak by bylo nezbytně nutné uložit **další informační povinnost v podobě doplňkových informací buď přímo v rozvaze, tzn. např. uvést u položky základní kapitál, ostatní kapitálové fondy, popř. i zisk minulých let poznámkový rádek typu „z toho vytvořeno z fondu z nového ocenění“ nebo uložit tuto informační povinnost minimálně do přílohy k účetní závěrce.** Zároveň by bylo žádoucí, aby obchodně právní úprava trvala na tom, že tyto hodnoty nesmí být rozděleny, dokud nebudou potvrzeny reálnou transakcí prodeje a koupě (analogicky jako např. současně platné ustanovení vyhlášky č. 501/2002 Sb., v platném znění pro finanční instituce, např. § 68a Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u neprovozního dlouhodobého hmotného majetku).

Důsledky uvedených ustanovení v odst. 2.4 a 2.5 ČÚS 011 Operace s podnikem zdůrazňují následujícím schematickým zobrazením, které ukazuje na členité vykazování rozdílů z nového ocenění při přeměnách a možnosti skrytí jeho části, tj. oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách do jiných položek vlastního kapitálu, a to v souladu se smlouvou, resp. nyní v souladu s projektem fúze. Sama se s tímto postupem neztotožňuji z důvodů uvedených výše.

¹⁾ Konečný zůstatek příslušného účtu účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy, který je určen pro účtování oceňovacího rozdílu při přeměně společnosti (položka „A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách“), bude v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky obsahem příslušných položek účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy, s výjimkou položky A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách, 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření v souladu se smlouvou o fúzi, smlouvou o převzetí, projektu rozdělení nebo smlouvy o rozdělení.

²⁾ ZÚ § 7 odst. 2: Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Důsledky nového ocenění při přeměnách pro vykázání v konečné účetní závěrce

Položka aktiv	Ocenění	Položka pasiv	Ocenění
A1 dle § 27 odst. 3	RH = UH +/- OR	Fond z nového ocenění při přeměnách - oceňovací rozdíl při přecenění pro přeměnách	+/- OR
A2 dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR	Fond z nového ocenění majetku a závazků - oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků	+/- OR
A3 dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR	Výsledek hospodaření běžného období	Zisk nebo ztráta
		Závazky dle § 27 odst. 3	RH = UH +/- OR
		Závazky dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR
		Závazky dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR

Důsledky nového ocenění při přeměnách pro vykázání v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti dle současné interpretace novely ČÚS 011, odst. 2.5

Položka aktiv	Ocenění	Položka pasiv	Ocenění
A1 dle § 27 odst. 3	RH = UH +/- OR	Jiné položky vlastního kapitálu, např. změna základního kapitálu, fondy ze zisku, nerozdělený zisk	+/- OR
A2 dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR	Fond z nového ocenění majetku a závazků - oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků	+/- OR
A3 dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR	Výsledek hospodaření běžného období nebo jiné položky vlastního kapitálu dle ustanovení v projektu přeměny	Zisk nebo ztráta, použití zisku či úhrada ztráty
		Závazky dle § 27 odst. 3	RH = UH +/- OR
		Závazky dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR
		Závazky dle § 27 odst. 1	RH = UH +/- OR

Použité zkratky: OR - oceňovací rozdíl, RH - reálná hodnota, UH - účetní hodnota

Vidíme, že původní zdroj hodnot vzniklých přeceněním při přeměnách se může v souladu s projektem fúze skrýt do jiných položek vlastního kapitálu a následně již nic formálně právně nebrání jejich případnému rozdělení. Ekonomické důsledky však mohou být vážné, mohou ohrožovat podnikovou podstatu, protože hodnoty vzniklé přeceněním nebyly uhrazeny.

Druhou významně problematickou oblastí novely ČÚS 011 – Operace s podnikem je odstavec 2.8, který určuje způsob eliminace majetkové účasti pokračující společnosti ve společnosti sloučením zanikající. I úprava platná do konce roku 2007 byla problematická³⁾, neboť přikazovala vyloučit finanční investici pokračující společnosti proti vlastnímu kapitálu zanikající společnosti a neřešila, co udělat s případným rozdílem. Převažující výklad byl, že tento rozdíl musí zůstat ve vlastním kapitálu bez ohledu na to, zda je kladný nebo záporný. Uvedená interpretace věcně vyhovovala případům, v nichž ocenění finanční investice bylo nadhodnoceno, při jejím zániku se tak ve vlastním kapitálu objevila ztráta z titulu tohoto nadhodnocení. Protože však existovaly i mnohé případy, při nichž pořizovací cena finanční investice byla objektivní, ale naopak byl podhodnocen vlastní kapitál zanikající společnosti, tato úprava nevyhovovala. Nová úprava téhož ustanovení je ale opět velmi problematická, její slovní znění je i poněkud nepřehledné a možná i zavádějící. Je otázkou, zda nepřehledná formulace vznikla záměrně nebo omylem. Podíváme se na citaci odstavce 2. 8.:

„Obchodní podíly a akcie vydané zúčastněnými zanikajícími účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v ocenění, ve kterém byly zachyceny v účetnictví zúčastněné zanikající účetní jednotky. Obdobně se postupuje v případě ostatních přeměn, pokud v souladu se zvláštními právními předpisy upravujícími problematiku přeměn (například obchodní zákoník) tyto akcie nebo podíly v důsledku přeměny zanikají.“

Formulace je zavádějící v tom smyslu, že finanční investice je vykázána v aktivech pokračující společnosti buď v pořizovací ceně, nebo v ocenění reálnou hodnotou, za níž může být dle § 27 odst. 7 považováno i ocenění na bázi ekvivalence. V účetnictví zanikající společnosti jsou vydané akcie nebo podíly oceněny při jejich vzniku nominální hodnotou, popř. odlišným emisním kursem a jsou zobrazeny prostřednictvím položek základního kapitálu a emisního ážia. Výše vlastního kapitálu je především vnitřním oceněním podstaty podniku a jen nepřímo se z ní odvozuje ekvivalenční ocenění finanční investice u společníka, který tyto investice vlastní. Možná touto novelou byla snaha řešit případy, které v minulosti vedly k tomu, že eliminací finanční investice proti vlastnímu kapitálu mnohdy vznikly významné záporné položky ve vlastním kapitálu nástupnické společnosti. Situace někdy došla až tak daleko, že nástupnické společnosti „vycházeli“ záporný vlastní kapitál, což ne vždycky vadilo právní-

³⁾ 2.8. Obchodní podíly a akcie (dále v tomto standardu jen „akcie“) vydané zúčastněnými zanikajícími účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v pořizovacích cenách.

kům nebo i rejstříkovým soudům. Teprve v poslední době bylo i obchodně právní sférou pochopeno, že nástupnická společnost vznikající se záporným kapitálem nemůže mít vyhlídky na trvání v dohledné budoucnosti.

Nová formulace výkonné normy v této souvislosti na první pohled vytváří představu, že finanční investici vyloučíme v ocenění vlastním kapitálem (podílem na vlastním kapitálu) zanikající společnosti, tedy vlastně na bázi ekvivalence a případný rozdíl ponecháme v aktivech. V praxi se objevují případy zcela nesmyslného řešení, které ponechává přebytek ceny finanční investice v položce finanční investice. Objevují se rozpačité výklady vyzývající k diskusi⁴⁾, které jsou bezpochyby důkazem toho, že interpretace není bez hlubšího pochopení souvislosti možná. Na příkladech uvedených ve zmíněném příspěvku je poukázáno na problémy v případě, že při eliminaci finanční investice např. pokračující společnosti ve společnosti zanikající, má být použito ocenění v podstatě odpovídající podílu na vlastním kapitálu zanikající účetní jednotky. A co se zbytekem ocenění vyloučené finanční investice, když spojením finanční investice fakticky zanikla?

Abychom se dostali k věcně správnému řešení, je třeba vyjít z toho, že finanční investice pokračující společnosti vznikla tím, že tato společnost někdy v minulosti koupila určitý podíl ve společnosti, která je nyní při fúzi sloučením společností zanikající. Pokud byl takto koupen (třeba i postupně) rozhodující vliv, byla v minulosti uskutečněna kapitálová akvizice. Touto akvizicí došlo k ekonomickému spojení dvou společností do ekonomické skupiny a mateřské společnosti tím vznikala v obecné rovině potřeba a často i povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V rámci konsolidace závěrky mateřské a dceřiné společnosti by musela být uvedená finanční investice eliminována, rovněž proti vlastnímu kapitálu (čistým aktivům) dceřiné společnosti a rozdíl, který v této eliminaci vzniká je uznán jako konsolidační rozdíl. Vyjde-li kladný, má se obecně za goodwill, vyjde-li záporný, tak v současné době podle IFRS 3 je ponechán jako zisk ve vlastním kapitálu.

Věcnou podstatu nám může zvýraznit formalizovaný obraz situace:

+ Goodwill (v aktivech) = ocenění akvizice – (Σ aktiv - Σ závazků)

pro případ, že ocenění akvizice je vyšší než odpovídající VK (čistá aktiva) na bázi reálných hodnot,

ocenění akvizice – (Σ aktiv - Σ závazků) = zisk v pasivech

pro případ, že ocenění akvizice je nižší než odpovídající VK (čistá aktiva) na bázi reálných hodnot.

Při fúzi sloučením se situace opakuje, ale s tím rozdílem, že k této eliminaci nedochází v okamžiku akvizice,

ale s časovým odstupem při sloučení. Přitom i v českých předpisech se přepokládá, že jak finanční investice, tak vlastní kapitál budou při přeměně ovlivněny reálnou hodnotou. Pravděpodobně při přecenění obě položky budou mít stejnou ekvivalenční hodnotou, z čehož vyplývá, že fakticky nebude vznikat rozdíl. Pokud by finanční investice zůstala na bázi pořizovací ceny, která by byla uznána jako adekvátní ocenění, rozdíl by vznikl a mohl by být uznán jako goodwill. Ocenění akvizice, je ocenění celostní, přihlíží k hodnotě převzatého podniku zanikající společnosti jako k celku. Ocenění aktiv a závazků reálnou hodnotou, tj. těch, které byly uznány u zanikající společnosti, popř. těch, které se po akvizici podniku dostaly do situace, že splňují základní podmínky pro uznání aktiva nebo závazku je oceněním jednotlivých položek aktiv a závazků. Takže při reálnosti a objektivnosti ocenění jak „kupní ceny“ akvizice (čistého obchodního majetku – viz ObchZ § 6), tak čistých aktiv, resp. vlastního kapitálu, může vznikat rozdíl. Rozdíl, který by ve vlastním kapitálu vyšel záporně, je možné interpretovat jako celkový další přínos z koupeného podniku a uznat ho v aktivech jako goodwill. Naopak rozdíl, který vychází ve vlastním kapitálu kladně, ponechat ve vlastním kapitálu jako výsledek tzv. šťastné koupě. V případech, kdy nedochází k přečtenování jednotlivých aktiv a závazků podle ustanovení ZPOSD, tak budou vznikat rozdíly, které by bylo možné přiřadit položce oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Domnívám se, že by stejný koncept měl být přijat v ČÚS 011 pro případ eliminace finanční investice proti vlastnímu kapitálu zanikající společnosti. Takže, záporný rozdíl by byl uznán za goodwill a v souladu s vyhláškou č. 500 by byl postupně odpisován do nákladů. Kladný rozdíl by byl uznán jako zisk a byl by vykázán do samostatné položky výnosů. Zde by ale byla zapotřebí úprava vyhlášky č. 500, která zatím „zisk“ z akvizice podniku vykazuje jako „záporný goodwill“ v dlouhodobých aktivech a postupně ho odpisuje do výnosů. Tato úprava je bezpochyby ovlivněna starší variantou úpravy nakládání s rozdílem při převzetí podniku akvizicí, kdy IAS 22 – Podnikové kombinace uznával „záporný goodwill“. Obdobně by bylo možné postupovat v případech, kde nedochází k přecenění aktiv a závazků zanikající společnosti s tím, že v případě kladného rozdílu z převzetí podniku byl tento rozdíl vykázán jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku a v opačném případě jako zisk ve vlastním kapitálu. Problémem českých předpisů, tentokrát ZÚ a vyhlášky č. 500 je v tom, že položka goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku ve vyhlášce č. 500 navazuje na oceňovací § 24, odst. 3, písm. a), nikoli na § 27 odst. 1 a odst. 3.⁵⁾ Je otázka, jak pohlížet na akvizici, která proběhla v minulosti, a na její vztah k následující fúzi sloučením. Je fú-

⁴⁾ Např. v diskusním příspěvku ing. Řeháka „Nad novelizací ČÚS 011“ v časopise Auditor č. 6/2008, str. 30.

⁵⁾ Sám vztah uvedených dvou paragrafů ZÚ je problematický. Přeměny obchodních společností se odehrávají (na rozdíl od prodeje a koupě podniku, popř. vkladu podniku) na bázi konsolidace či dekonsolidace účetních závěrek. § 27 ZÚ, včetně odstavce 3 je oceněním na reálnou hodnotu k datu účetní závěrky (§ 24, odst. 2, písm. b). Na rozdíl od toho § 24 odst. 3, písm. a) je oceněním při transakci, tj. uskutečnění účetního případu v průběhu účetního období. Plně vyhovuje transakci koupě podniku, či vkladu podniku, o nichž se účtuje jako o složeném účetním případu. Proto dovětek ve zmíněném § 24, odst. 3: „...a) při nabytí podniku či jeho části tvořící samostatnou organizační složku, a to i při přeměně společnosti s výjimkou změny právní formy“ je nesystematický. Povoluje jakousi bližší nespécifikovanou variantu účetního zobrazení.

ze sloučením další akvizicí nebo jen právním potvrzením původní akvizice (pokud nedojde ke změnám vlastnických podílů)? Je třeba odlišit případy, v nichž původní kapitálová akvizice byla fúzí pozměněna, v případě, že dochází při sloučení ke změně vlastnické struktury. Asi bychom měli odlišit i v účetnictví fúzí případy, kdy fúze je jen právním potvrzením kapitálové akvizice z minulosti a případy, při nichž fúze sloučením je další akvizicí.

Domnívám se, že v případě, kdy fúze je pouhým potvrzením kapitálové akvizice z minulosti, pak by z fúze plynoucí goodwill měl být považován za goodwill z minulých let a mělo by s ním být nakládáno obdobně jako v konsolidované účetní závěrce v dalších letech.

V případě, že sloučením dochází ke změně vlastnické struktury, pak by věcně mělo být s goodwillem nakládáno rovněž obdobně jako v konsolidované účetní závěrce. V každém případě rozdíl z eliminace zjištěný při fúzi sloučením by měl být vnímán obdobně jako „konsolidační rozdíl v dalších letech“. Současné české předpisy zatím o tomto modelu neuvažují.

Závěr:

1. Předložený článek není oficiálním stanoviskem KA ČR, ale názorem k diskusi, která by měla přispět alespoň k přiblížení se k deklarovanému cíli účetnictví, tj. dosažení věrného a poctivého zobrazení finanční situace zúčastněných účetních jednotek před přeměnou ve formě fúze, rozdělení, rozdělení odštěpením k rozhodnému dni přeměny. Regulace zobrazení k rozhodnému dni by zároveň měla být taková, aby činila překážky zájmové manipulaci s účetními informacemi.
2. Problém skrývání oceňovacích rozdílů z přecenění při přeměnách v zahajovací rozvaze na bázi ustanovení dnes ZPOSD lze řešit především požadavky na oddělené zobrazení těchto informací jako doplňkových informací přímo v rozvaze, např. u základního kapitálu v samostatném řádku z toho z fondu z nového ocenění ...nebo alespoň doplňkovou informací v příloze. Cílově je nutné prosadit v obchodně právní úpravě zákaz rozdělování těch položek vlastního kapitálu, které vznikly jen přeceněním, až do doby, než bude oprávněnost přecenění potvrzena reálnou prodejní transakcí.
3. Problém zobrazení rozdílů při eliminaci finanční investice pokračující nástupnické společnosti proti vlastnímu kapitálu zanikající společnosti, zejména při fúzi sloučením upravit analogicky jako při konsolidaci a v budoucnu připravit sjednocení českých předpisů s přístupy uplatněnými v IFRS.

Prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc.

katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze
RAVO-AUDIT Praha

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska s registračním číslem MSM6138439903.

Prof. ing. Hana Vomáčková, CSc. absolvovala VŠE v roce 1966 (obor učitelství ekonomických předmětů). Následně působila jako středoškolská profesorka na středních ekonomických školách (v Berouně a v Praze 10), a od roku 1972 jako odborná asistentka na katedře pedagogiky VŠE v Praze, kde se specializovala na didaktiku účetnictví a výpočetní techniky. V oblasti účetnictví a automatizovaného zpracování dat spolupracovala s GR obchodu ovocem a zeleninou a se SBD v Praze 6. Disertační práci z oblasti automatizovaného informačního systému obchodního podniku obhájila na fakultě řízení v roce 1983. Od osmdesátých let se kromě výuky a vědecké práce na katedře pedagogiky podílela na pedagogické i vědecké práci katedry účetnictví, později finančního účetnictví. V roce 1991 vykonala auditorskou zkoušku. V rámci VŠE přešla jako odborná asistentka na katedru finančního účetnictví, kde specializovala na účetnictví podnikatelů a zejména na vlastnické transakce fúzí a akvizicí. Od roku 1992 publikuje v odborných časopisech. V roce 1996 se habilitovala prací na téma Účetnictví fúzí, akvizicí a jiných vlastnických změn. V roce 1997 publikovala na toto téma vysokoškolský učební text a v roce 2002 vydala i knižní publikaci.

V poslední době se věnuje problematice prodeje podniku, vkladu podniku, transformace obchodních společností přeměnou právní formy, sloučením, splynutím a rozdělením. Vědeckou a pedagogickou práci na VŠE doplňuje aktivní prací auditora. Působí v odborných komisích Komory auditorů ČR a v metodickém výboru Svazu účetních.

Literatura:

Zákon č. 513/1992 Sb., Obchodní zákoník v platném znění
Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
Zákon č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s platností zákon o přeměnách obchodních společností a družstev, zde jako aktuální změny v zákonu 563/1991 Sb. o účetnictví
Vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění
ČÚS 008 – Operace s cennými papíry
ČÚS 009 – Deriváty
ČÚS 011 – Operace s podnikem
ČÚS 014 – Dlouhodobý finanční majetek
Dědič Jan, Lasák Jan: Nový zákon o přeměnách obchodních společností a družstev, Auditor č. 4/2008
Řehák Jiří: Nad novelizací ČÚS 011, Auditor č. 6/2008
Skálová Jana: Vlastní kapitál po přeměně kapitálové společnosti – novinky roku 2008, Účetnictví 7/2008,
Zelenka Vladimír: Vyčíslení goodwillu v kontextu vývoje IFRS 3, e-příloha časopisu Auditor č. 4/2008.



Kongres SME/SMP v Kodani



Ve dnech 3. – 5. září 2008 pořádala Evropská federace účetních (FEE) v Kodani v pořadí již čtvrtý kongres na téma „Malé a střední podniky/Malé a střední praxe“ s podtitulem „**Příležitosti a nástroje pro účetní profesi**“. Jeho cílem bylo vyhodnotit zkušenosti v oblasti účetnictví a auditu těchto podniků. Kongres zahájil ministr hospodářství a obchodu Dánska **Bendt Bendtsen**. Zdůraznil úlohu globalizace v rozvoji hospodářství zemí celého světa, která s sebou přináší i nové formy podnikání a popřál kongresu zdárné a podnětné jednání. Účastníky uvítal také prezident FEE **Jacques Potdevin**. Vzpomenul na myšlenku organizovat tyto kongresy, kterou měl jeho předchůdce, neboť malé a střední podniky hrají ve všech zemích Evropy důležitou roli. Zdůraznil potřebu organizovat účetní profesi tak, aby odpovídala podmínkám a požadavkům ekonomik i finančních trhů a diskuse na tomto kongresu by k tomu měla přispět.

Kongres byl již tradičně organizován formou plenárních zasedání a následně pracovních skupin. Čtyři plenární zasedání byla věnována dopadu globalizace na malé a střední podniky, jejich současnému vývoji v Evropské unii, rekapitulaci současného stavu Mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky a přeshraničním akvizicím těchto podniků. Vzhledem k tomu, že cílem kongresu bylo zejména vyhodnocení zkušeností v oblasti účetnictví a auditu malých a středních podniků a malých a středních praxí, mělo



každé zasedání dvě části. V úvodní obecné části prezentující krátce představil téma, kterému se zasedání bude věnovat. Pak následovala vystoupení vlastníků a účetních z malých a středních podniků z různých států, kteří prezentovali své zkušenosti na konkrétních případových studiích.

Ze všech vystoupeních bylo zřejmé, že malé a střední podniky nemohou ignorovat globalizaci. S tím souvisí i potřeba standardizace jejich účetnictví, která vede ke srovnatelnosti v globalizujícím se světě, zvyšuje kvalitu účetních výkazů, zajišťuje dodržování obecně uznávaných účetních zásad a větší srozumitelnost pro externí uživatele. Na druhé straně je však nezbytné vyhodnotit potřeby těchto podniků a uživatelů jejich účetních výkazů a respektovat určitá zjednodušení tak, aby vynaložené náklady a administrativní náročnost odpovídala dosaženému efektu (cost versus benefit). Na stejnou notu hovořila i viceprezidentka EFRAG **Francoise Flores**, která je zároveň předsedkyní pracovní skupiny IFRS for SME v FEE. Podle jejího názoru musí být standard takový, aby respektoval zájmy těchto podniků, byl srozumitelný a snadno implementovatelný. Proto by IASB měla především analyzovat potřeby uživatelů účetních informací těchto podniků a volit kompromis mezi akceptovatelným standardem a standardem vysoké kvality. Aplikace standardu v členských zemích by měla jít po linii 4. a 7. směrnice EU, pro toto řešení je však zatím silná opozice ze strany Německa a Francie. Vzhledem k tomu, že současné propojování světa vede k řadě přeshraničních akvizic, byla zdůrazněna i nezastupitelná role účetních a auditorů v těchto procesech, a to jak v přípravné fázi, tak i ve fázi vlastního provádění akvizice a následné due diligence.

Pracovní skupiny pak byly tématicky zaměřeny na různé oblasti účetnictví a auditu malých a středních podniků a praxí. Jednalo se o tato témata:

- Účinný (efektivní) audit u SME
- Zdanění a přeshraniční aktivity
- Služby a nástroje pro SME a SMP
- Obchodní riziko a obchodní příležitosti
- Kvalita a auditu SME
- Zrušení statutárních auditů (z důvodu zvýšení limitů pro audit) a změny v účetnictví u malých firem (zkušenost Norska)
- SMP a veřejný sektor.

Pro malé a střední podniky je důležitá jednoduchá legislativa, jednotná v celé Evropské unii. Řešení by mělo být rychlé, zvážit by se měla i možnost aplikace XBRL (eXtensible Business Reporting Language) v členských státech. Nezbytná je přitom spolupráce Evropské

komise s členskými státy Evropské unie. Ve všech vystoupeních byla zdůrazňována zejména otázka kvality auditu, která musí být dodržována u malých a středních podniků stejně jako u velkých, a jeho kontroly. Velký význam má v tomto směru Průvodce používání ISA při auditu SME, který vydal IFAC v roce 2007 a který kromě návodu jak aplikovat používání auditorských standardů při auditu v těchto podnicích obsahuje i případovou studii. U malých a středních praxí je pak nezbytné zajišťovat kontrolu kvality i při poskytování ostatních neauditorských služeb.

Praktické zkušenosti s prováděním auditu prezentovali auditoři z malých auditorských firem. Základem kvalitního a efektivního auditu je splnění následujících podmínek:

- vysoce odborný tým provádějící audit,
- tým, který zná dobře klientovo prostředí,
- otevřený a optimistický přístup,
- permanentní kontakt s klientem,
- akceptace rizika založená na auditním přístupu.

Hodně se diskutovalo také o orgánu dohledu, který je z pozice směrnice Evropské unie zřizován ve všech členských státech a jehož úkolem je dohlížet na to, aby byl audit prováděn nezávisle a kvalitně. Diskuse na toto téma se zúčastnila i generální ředitelka slovenského útvaru dohledu nad auditem **Ingrid Melicherová**. Problémem je, jak najít lidi do tohoto orgánu, kteří by byli nezávislí na profesi a zároveň dostatečně kvalifikováni pro takové poslání. Zatím jsou v tomto směru malé zkušenosti na to, aby mohly být vyhodnoceny.

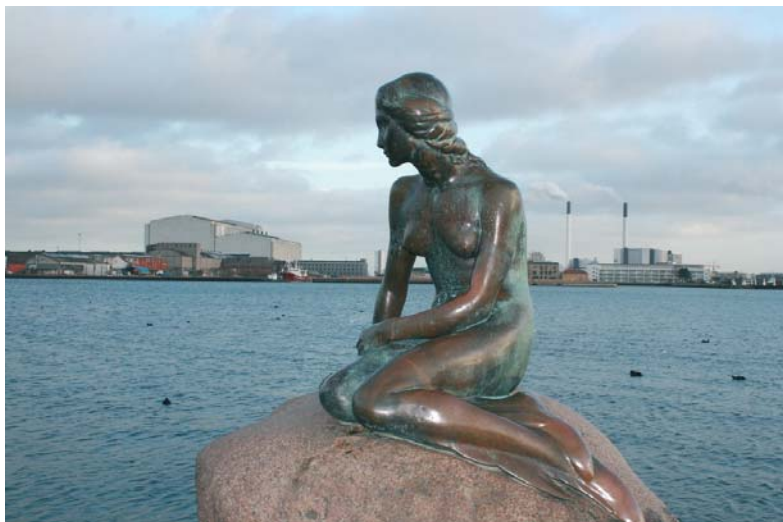
Na závěr kongresu vystoupili **Hans Martens**, ředitel belgického centra evropské politiky a **Stig Enevoldsen**, ředitel EFRAG s poněkud spekulativními představami a spíše ve formě otázek, jak bude vypadat Evropa v roce 2020. Bude pokračovat globalizace, která s sebou přináší nebezpečí pro zvyšování nacionalismu? Evropskou unii je třeba budovat na konsensu; není možné, aby Evropská unie vystupovala v Evropě sdružující 27 států z pozice „my proti nim“. Následovala i řada praktických otázek. Jak často mají malé a střední podniky zveřejňovat účetní informace? Je roční interval dostatečný? Nejsou to příliš staré informace? Reportovat by se mělo maximálně jednou za tři měsíce a vše by mělo být k dispozici na internetu (význam XBRL).

Kongres, který probíhal v uvolněné a přátelské atmosféře, uzavřeli neformálním rozloučením s účastníky viceprezidenti FEE **Hans Van Damme** (Holandsko) a **José Marie Bové** (Španělsko).

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
viceprezidentka KA ČR



Pohled na starý přístav v Kodani.



Největší atrakcí města je malá mořská víla.



Vchod do kodaňského parku Tivoli.

Rödl & Partner

Člen celosvětové sítě společností Rödl

Rödl & Partner, patřící k nejvýznamnějším mezinárodním auditorským, právním a daňovým kancelářím, hledá pro posílení poboček v Praze a v Brně kolegy na pozice:

- **AUDITOR/ka**
- **ASISTENT/ka AUDITORA senior**
- **ASISTENT/ka AUDITORA junior**

Vaše nabídky spolu se strukturovaným životopisem, vysvědčeními a jinými doklady o vzdělání prosím zasílejte na adresu s označením zájmu Vašeho působiště nejlépe prostřednictvím e-mailu na adresu:

Rödl & Partner Audit, s.r.o.
do rukou paní Ing. R. Vazac
Platněřská 2
110 00 Praha 1 – Staré Město

E-mail: roedl@roedl.cz
Tel.: 236 163 111
Fax: 236 163 299

více nabídek na
www.roedl.cz

Požadavky- AUDITOR/ka:

- VŠ ekonomického směru
- relevantní praxe v oblasti auditu
- dobrá znalost české účetní legislativy
- orientace v daňových předpisech
- dobrá znalost německého a/nebo anglického jazyka
- flexibilita, samostatnost, zodpovědnost
- zkušenost s vedením lidí
- řidičský průkaz skupiny B a ochota cestovat

Uvítáme:

- znalost IFRS/IAS

Požadavky- ASISTENT/ka AUDITORA:

- VŠ ekonomického směru (nejlépe účetnictví, podniková ekonomika)
- na pozici asistent auditora senior předchozí praxe v auditu nebo účetnictví v délce 2-3 roky
- znalost účetní metodiky
- dobré komunikační schopnosti
- schopnost týmové spolupráce
- dobrá znalost německého a/nebo anglického jazyka
- znalost práce na PC
- řidičský průkaz skupiny B a ochota cestovat

Nabízíme:

- motivující hodnocení včetně bonusového systému
- zázemí renomované mezinárodní firmy s velmi dobrým postavením na trhu
- příjemné pracovní prostředí v centru Prahy a přátelský kolektiv
- dlouhodobou perspektivu
- práce na zajímavých a prestižních projektech
- možnost dalšího vzdělávání

Deloitte.**Bývalý viceguvernér ČNB posiluje tým**

Luděk
Niedermayer

zabývat poradenstvím a analýzami

Českou pobočku Deloitte posílil od 1. října **Luděk Niedermayer** (42), bývalý viceguvernér ČNB. Stal se ředitelem oddělení consulting a bude se

ve finančních institucích. „Získáváme předního českého bankovního experta právě v době, kdy finanční svět prochází nelehkou zatěžkávací zkouškou,“ ocenil příchod výrazné posily řídicí partner Deloitte ČR Michal Petrman.

Z postu viceguvernéra ČNB odešel Luděk Niedermayer letos v únoru poté, co v bankovní radě zasedal

zákonem nejdelší možné období 12 let. Luděk Niedermayer pochází z Brna, vystudoval odbornou matematiku na Univerzitě Jana Evangelisty Purkyně (nyní Masarykova univerzita). Je ženatý, má tři děti, k jeho koníčkům patří jízda na kole, lyžování, četba nebo moderní umění. **-av-**

Noví partneři ve společnosti

Peter Wright

působit jako vedoucí daňové skupiny společnosti Deloitte ve střední Evropě zaměřené na toto odvětví. Sám strávil osm let na straně klientů, když vedl daňovou divizi britské

V polovině září do společnosti Deloitte nastoupil **Peter Wright** (44), zkušený daňový partner se specializací na odvětví finančních služeb. Bude

kotované pojišťovny, kde zároveň vykonával funkci hlavního účetního skupiny. Peter Wright je ženatý a má dvě děti.

Na pozici partnera do oddělení řízení podnikových rizik společnosti Deloitte nastoupil **Steve York** (50).

Bude odpovědný za vedení českého,



Steve York

slovenského a polského forezního týmu, dále bude pověřen vedením forezních služeb v rámci Deloitte CE. Steve York přišel z Austrálie, kde působil jako generální ředitel společnosti Marsh Risk Consulting. Má rozsáhlé zkušenosti s podniky veřejného i soukromého sektoru a s problematikou řízení krizových situací, řízení rizik, plánování obnovy podnikatelské činnosti a řízení bezpečnosti v komerčním prostředí. **-jd-**

**Posila v užším vedení společnosti**

Andreas
Höfinghoff

Od 1. října 2008 nastupuje do řídicího výboru KPMG ČR Andreas Höfinghoff. V české pobočce KP-

MG pracuje od roku 1996, v roce 2001 se stal partnerem v oddělení auditu. Zabývá se poradenstvím ve finančním řízení a specializuje se na oblast stavebnictví. Zastřešuje oddělení lidských zdrojů v jed-

notlivých kancelářích společnosti KPMG Česká republika – v Praze, Brně, Ostravě, Liberci a Českých Budějovicích. **-jd-**

**Vedoucí partner v oddělení daňových služeb**

Paul Stewart

rolí od Stephena Boothe, který se vloni stal řídicím partnerem české

Vedoucím partnerem oddělení daňových a právních služeb PwC ČR byl od 1. září 2008 jmenován **Paul Stewart** (39). Přebírá tuto

pobočky. Současně bude vykonávat funkci partnera zodpovědného za lidské zdroje pro oddělení daňových a právních služeb v regionu střední a východní Evropy. Paul Stewart se vrací zpět do Prahy po dvou letech, které strávil ve funkci vedoucího partnera daňového oddělení PwC v ruském St. Petěrburgu a také na pozici řídicího partne-

ra v tomto regionu. V PwC pracuje od roku 2003, předtím působil ve společnosti Andersen. Vystudoval ekonomii na Queensland University of Technology v Austrálii a je členem Institutu certifikovaných účetních v této zemi. Mezi jeho koníčky patří cestování, golf a rodina. **-jd-**

lidé a firmy

PRICEWATERHOUSECOOPERS

Nový partner pro střední a východní Evropu



Tomáš Bašta

Novým partnerem PwC v regionu střední a východní Evropy s působností v oddělení auditorských služeb PwC na Ukra-

jině byl jmenován **Tomáš Bašta**. Ve své nové roli bude zodpovědný především za klienty působící ve spotřebitelských a průmyslových odvětvích, v těžebním průmyslu a sektoru nemovitostí. Do roku 2007 působil v Pricewaterhouse-

Coopers ČR, od té doby je zaměstnán v Kyjevě. Tomáš Bašta pracuje ve společnosti od roku 1993.

-av-

Školící centrum Business Academy

Česká pobočka PwC zřídila v červenci letošního roku nové školící a rozvojové centrum Business Academy, jehož cílem je poskytovat českým podnikům školení v oblasti účetnictví a financí, jakož i klíčových manažerských dovedností (www.pwc.cz/academy). Vedoucím nového centra byl od října jmenován Joe Appleton,

kteří v PwC ČR působil od roku 2004 jako vedoucí manažer školení a rozvoje. Vystudoval fyziku a řízení lidských zdrojů na univerzitě v Newcastleu (Velká Británie), svou kariéru zahájil v Londýně jako auditor, ale záhy se začal věnovat školení a rozvoji. Získal certifikaci britského Institutu pro rozvoj lidských zdrojů (Institute of Person-

nel and Development) a řídil školící centra a rozvojové projekty pro přední společnosti ve Velké Británii a dalších evropských zemích. Joe Appleton je ženatý, má dceru a ve volném čase se věnuje plachtění, rybaření, jízdě na kole, zahradničení nebo tráví čas s rodinou na venkově.

-jd-

Co najdete v e-příloze č. 8/2008

Téma čísla-outsourcing

Podstata a možnosti outsourcingu účetnictví

Účetnictví představuje jednu z typických oblastí vhodných k outsourcingu. Pomineme-li účetní firmy, účetnictví zpravidla nepředstavuje hlavní předmět podnikání a zároveň vyžaduje odbornou kvalifikaci pracovníků a technologické vybavení. Mnoho malých a středních firem s omezenými zdroji financování přesouvá tuto vedlejší, ale nutnou činnost své existence na specializovanou účetní firmu (právníckou nebo fyzickou osobu). Více o důvodech tohoto přesunu a výhodách i rizicích outsourcingu si lze přečíst v článku ing. Lenky Velechovské z katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE, který najdete v e-příloze Auditor č. 8 na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz.

Zaujalo nás

Finanční náklady z úvěru a půjček v podmínkách roku 2008

Posouzení daňové uznatelnosti úroků, případně dalších finančních nákladů z úvěrů a půjček vždy patřilo ke složitým částem aplikace zákona o daních z příjmů do praxe. Daňová uznatelnost nákladů přitom podléhá řadě testů, přičemž ne každý test se vztahuje na všechny finanční náklady. Součástí změn, které přinesla reforma veřejných financí, je velmi rozsáhlá novelizace ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, která přináší mj. rozšíření okruhu neuznatelných nákladů, zásadní změnu výpočtu výše neuznatelných finančních nákladů a velmi podstatný vliv ručení za úvěry a půjčky spojenou osobou. Více k této problematice včetně přehledu testů vztahujícím se k úrokům, pří-

padně finančním nákladům, najdete v přetisku článku ing. Ivany Pilařové z časopisu Účetnictví, který je v e-příloze.

Jak se dostat k e-příloze Auditor?

K elektronické příloze, tzv. e-příloze Auditor, která vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor 10krát ročně, mají přístup auditori vedení v seznamu Komory auditorů na webu komory www.kacr.cz, v uzavřené části Extranet. Do té se lze dostat z úvodní stránky proklikem na záložku Extranet v pravém svislém menu pro auditory a po zadání přidělených přihlašovacích údajů (jména a hesla). Po vstupu do Extranetu se v levém sloupci zobrazí menu, kde je možno si vyhledat aktuální i všechny vydané e-přílohy, stejně jako plné znění tištěného časopisu Auditor ve formátu pdf.

-av-

AUDITOR

AUDITOR, číslo 8, 2008, ročník XV, 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. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. Redaktor: Jaromír Dočkal, tel: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz. Adresa redakce: Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. Tisk: Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. Cena: 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma).

Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 29. 10. 2008.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv KA ČR

