

## Obsah

**AKTUALITY** ..... 2

### OTÁZKY A ODPOVĚDI

Půjčování zaměstnanců auditorských firem  
(Ing. Jiří Ficbauer, Ing. Stanislav Staněk) ..... 7

### NA POMOC AUDITORŮM

Postup auditorů při posuzování možných  
podvodů (Ing. Monika Vítová) ..... 8

### TÉMA ČÍSLA – TELEKOMUNIKACE

Telekomunikace v České republice  
(Jaromír Dočkal) ..... 12

Za hlavní stimul kvality považujeme účinnou  
soutěž – rozhovor s Ing. Markem Ebertem  
(ČTÚ) ..... 16

Telekomunikační společnosti a specifika  
jejich auditu  
(Ing. Martin Tesař) ..... 20

Daň z příjmů právnických osob společností  
z oblasti technologií, médií a telekomunikací  
(Ing. Hana Brothánková) ..... 25

### ZE ZAHRANIČÍ

Zákon o modernizaci účetní závěrky  
v Německu (Ing. Ivan Fučík) ..... 27

### PRÁVO

Nový judikát týkající se prekluzivní lhůty  
pro vyměření daně  
(Ing. Jana Rybáková) ..... 28

Přepadovky z bernáku musí skončit ..... 28

**RECENZE** ..... 29

**LIDÉ A FIRMY** ..... 32



**e-příloha Auditor 2/2009**

### OBSAH

- Upozornění IAASB: Výzvy spojené s auditem účetních odhadů reálné hodnoty
- Obrat účetní jednotky z účetního a daňového pohledu
- Indií otřásá skandál firmy Santyan
- Transparentnost komunálních rozpočtů

Toto číslo vyšlo **25. 2. 2009**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **4. 3. 2009**

## A zase ta krize...



Tomáš Bernát

Finanční krize. Není dne, kdy by se o ní a jejích důsledcích nepsalo v novinách nebo nemluvalo v televizi. Jeden z českých internetových vyhledávačů našel k tomuto heslu 323 000 internetových stránek. Toto slovní spojení se na nás valí ze všech stran s takovou intenzitou, že můžeme podvědomě veškeré informace o finanční krizi přestat vnímat.

Jako auditoři si však něco takového nemůžeme dovolit. Cílem auditu je zvýšit důvěryhodnost finančních informací. V dnešní době, kdy je důvěryhodnost v ekonomice podlomena, důležitost auditu roste. S tím ovšem rostou nároky na auditory – uživatelé účetních informací očekávají, že veškeré přímé i nepřímé vlivy finanční krize budou odpovídajícím způsobem promítnuty v účetních závěrkách a tam, kde je to nutné, i v auditorských zprávách. Cílem tohoto příspěvku je připomenutí základních oblastí, jimž bychom měli s ohledem na finanční krizi věnovat pozornost.

Především bychom měli zvážit vliv krize na auditorská rizika. Hodnocení auditorských rizik, jak nám ukládá ISA 315, máme asi většinou za sebou. Přesto – neukazuje poslední vývoj ekonomiky na prohloubení těchto rizik nebo na rizika nová? Jak samo vedení našeho klienta vnímá vliv krize na účetní jednotku a provádí nějaká specifická opatření? Podniká náš klient v automobilovém sektoru nebo jiném oboru silně

poznamenaném krizí? Nebo má takové společnosti mezi svými zákazníky, kteří mu dluží peníze? Plánuje klient dokončit dostavbu výrobního provozu i přes sníženou poptávku, nebo tuto „zmařenou investici“ odepíše? Co se bude dít s tím luxusním zbožím, na které se práší ve skladu? Nebude klient propouštět? Tyto a mnoho dalších specifických otázek bychom měli našim klientům klást. Správné ohodnocení auditorských rizik je základem dobrého a efektivního auditu, neboť umožňuje zaměřit audit na oblasti, kde skutečně hrozí riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce.

Které jsou tedy konkrétní nejrizikovější oblasti, na které bychom se měli zaměřit? Jak je naznačeno výše, jednou z důležitých oblastí je ocenění veškerých aktiv, ať už se jedná o dlouhodobý majetek, zásoby, pohledávky nebo jiné položky. Klienti často k tvorbě opravných položek nepřístupují aktivně, avšak jejich neexistenci musíme jako auditoři ověřit. Je nasnadě, že tato oblast zahrnuje značnou dávku subjektivního úsudku a pravděpodobně vyvolává diskuse s klienty. Je třeba se také zaměřovat na položky, které v účetní závěrce nejsou, ale potenciálně by v účetní závěrce být měly. Klasickým případem jsou dohadné položky a rezervy, u nichž je třeba ověřit mimo jiné jejich kompletnost. Pro takové ověření je solidní znalost účetní jednotky, jejího podnikání a prostředí absolutní nezbytností.

Vyjmenovat veškeré oblasti, na které bychom se měli vzhledem ke krizi zaměřit, by bylo nad rámec tohoto příspěvku. Přesto nelze vynechat situaci,

do které se nikdo nechce dostat, avšak zvážit ji musíme – potenciální úpadek. Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky býval na první pohled samozřejmostí, nad kterou není třeba ztrácet čas. ISA 570 však stanoví specifické auditorské procedury i povinnosti pro vedení účetních jednotek a určuje také způsoby modifikace zpráv auditora. Připomeňme si – tento standard se nevztahuje jen na „krachující“ účetní jednotky – zhodnocení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky platí za všech okolností. Dnešní doba však přímo vybízí

k osvěžení znalostí obsahu tohoto standardu. Totéž platí i o standardu ISA 701, který upravuje modifikace auditorských zpráv.

Auditorské standardy neobsahují a ani nemohou obsahovat konkrétní návod, jak má auditor v případě krize postupovat. Současnou situaci však musí každý dobrý auditor vzít v úvahu. *(K lepší orientaci mohou auditoři využít překlad materiálu IAASB Výzvy spojené s auditem účetních odhadů reálné hodnoty v současném tržním prostředí, který zveřejňujeme v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor – pozn. redakce).*

Nezbývá než všem popřát hodně štěstí v této náročné auditorské sezóně.

**Ing. Tomáš Bernát, FCCA**  
člen Výboru pro auditorské standardy, člen Kárné komise KA ČR



## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 19. ledna 2009:

- projednala v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese (rozhodla o vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti a rozhodla o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti na vlastní žádost a vyhověla žádostem o snížení fixního příspěvku na rok 2009 v souladu s Příspěvkovým řádem),
- rozhodla o registraci hostující auditorky ze Slovenska na dva roky,

- projednala kritéria pro výběr člena Rady pro veřejný dohled za KA ČR a shodla se na tom, že nominace kandidátů a volba do Rady pro veřejný dohled budou probíhat tajnou volbou. Předpokládaný termín nominace kandidátů je dubnové zasedání rady, volba proběhne v květnu za předpokladu, že bude přijat nový zákon o auditorech.

Rada schválila:

- plány činnosti jednotlivých výborů a redakčních rad na rok 2009 v souladu s prioritami činnosti KA ČR schválenými sněmem,

- novelu Směrnice pro vyřizování účetních dotazů,
- podklady pro jednání s Evropskou komisí o překladech ISA;

a vzala na vědomí:

- zprávy ze zahraničních cest,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakční rady časopisu Auditor a komisí,
- informace Kárné komise.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**  
Úřad KA ČR

## Plnění Kontinuálního profesního vzdělávání



Připomínáme auditorům, kteří dosud nezaslali vyplněný Evidenční záznam KPV za rok 2008 (řádný termín pro jeho odevzdání byl 31. 1. 2009), aby tak

neprodleně učinili. Nesplněním této povinnosti se vystavují riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří v roce 2008 absolvovali minimálně 40 hodin v rámci vzdělávacích akcí komory (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období). V roce 2008 tuto podmínku splnilo 185 auditorů.

I přes opakovaná upozornění a rekapitulaci informací přímo na formuláři Evidenčního záznamu se stále opakují některé chyby, které mohou vést k dalším nesrovnalostem v budoucích letech.

### Nejčastější chyby při vyplňování Evidenčního záznamu KPV

#### 1. Chybí vyplněné identifikační údaje v záhlaví formuláře (jméno, číslo osvědčení auditora).

Tato chyba je zásadní a mnohdy vede ke zbytečnému zveřejnění v časopise Auditor. Pokud je v seznamu absolvovaných akcí uveden alespoň jeden seminář pořádaný KA ČR, snažíme se autora identifikovat např. srovná-

ním podpisu na prezenční listině. Ovšem ne vždy se podaří auditora dle dostupných informací identifikovat.

## 2. Neodevzdání Evidenčního záznamu KPV v případě, že auditor absolvoval pouze vzdělávací akce KA ČR, avšak nedosáhl minimálního rozsahu KPV.

V případě, že auditor nedosáhne v aktuálním roce minimálně 40 hodin účasti na vzdělávacích akcích komory (do tohoto počtu se nezapočítává případný převod z minulého roku), je povinen Evidenční záznam KPV odevzdat. A to i v případě, že se v daném roce účastnil pouze akcí KA ČR a minimální rozsah nenaplní účastí na seminářích jiných institucí či jinými aktivitami. Chybějící hodiny jsou převedeny do následujícího roku a je třeba je v následujícím období doplnit.

## 3. Chybný převod nadlimitních hodin do následujícího roku.

Pokud auditor v aktuálním roce splní více hodin KPV, než stanovuje limit (tj. více než 40 hodin), může si dle Směrnice pro KPV započítat **50 % hodin nad tento limit** do příštího roku. To zname-

ná, pokud auditor např. vykáže v roce 2008 celkem 66 hodin, do roku 2009 si může započítat 13 hodin. Do následujícího roku je možné převést maximálně 20 hodin. To znamená, že tento **maximálně možný počet hodin lze započítat pouze v případě, pokud činí celkový počet hodin v aktuálním roce 80 a více hodin**. Převod hodin nelze uplatnit v případě, že má auditor deficit hodin z minulého období.

## 4. Chybný zápočet hodin v rámci lektorské činnosti.

Do rozsahu KPV je možné (za splnění podmínek stanovených Směrnicí pro KPV) započítat lektorskou činnost. **Každou přednášku lze započítat dvojnásobkem odpřednášených hodin** (započtena je i příprava lektora a příprava podkladových materiálů), **ale pouze jednou**. To znamená, pokud lektor stejnou přednášku prezentuje opakovaně, byť pro různé účastníky a různé objednatele, je možné ji započítat pouze jednou.

**Monika Kryštůfková**  
Institut vzdělávání KA ČR

## Fixní příspěvky jsou splatné do 31.1.2009

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditora pro rok 2009 jsou splatné ke dni 31.1.2009. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Výše ročního příspěvku je stanovena takto:

- za auditora ve výši 2 900 Kč,
- za asistenta auditora ve výši 2 900 Kč,
- za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku poza-

staveno oprávnění k poskytování auditorských služeb, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří číslo osvědčení + 31 (xxxx31), u asistentů číslo osvědčení + 33 (xxxx33) a u auditorských společností číslo osvědčení + 32 (xxx32).

**Ing. Libuše Šnajdrová**  
referát evidence auditorů,  
auditorských společností  
a asistentů auditora

## IFAC a FEE k finanční krizi

Mezinárodní federace účetních (IFAC) v souvislosti s globální finanční krizí vydala v nedávné době dva materiály zaměřující se na oblasti účetních závěrek, které jsou touto krizí výrazně zasaženy. První materiál nazvaný **Výzvy spojené s auditem účetních odhadů**

**reálné hodnoty v současném tržním prostředí** se zaměřuje na oblasti standardů ISA, které řeší problematiku odhadů reálné hodnoty v současném nejistém ekonomickém prostředí. Tento dokument je zaměřen zejména na následující oblasti:

- Výzvy v oblasti účetnictví vedeného na základě reálné hodnoty.
- Vodítka a požadavky obsažené ve standardech, které jsou důležité především z hlediska reálné hodnoty.
- Další faktory, které se uplatňují v účetních odhadech reálné hodnoty.
- Iniciativy Rady IAASB.
- Poslední revize standardů pro audit účetních odhadů a oceňování reálnou hodnotou.

**Překlad materiálu je k dispozici v e-příloze časopisu Auditor č. 2.**

Další dokument je zaměřen na problematiku předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a je nazván **Skutečnosti zvažované v souvislosti s auditem předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky v současném tržním prostředí**. Materiál zdůrazňuje zejména následující skutečnosti:

- Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je základním principem při přípravě účetní závěrky.



- Zhodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti je zodpovědností vedení této jednotky.
- Každý audit musí být zaměřen na předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky; vodítkem v této oblasti je standard ISA 570 Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky.
- Globální finanční krize a zpomalení ekonomik vede ke snížení úvěrových zdrojů pro účetní jednotky, což může negativně ovlivnit jejich schopnost pokračovat v činnosti. Tato skutečnost by měla být auditorem vždy zvažována.
- Rozsah informací uvedených v příloze k účetní závěrce je určen tím, jakým způsobem vedení účetní jednotky vyhodnotí předpoklad nepřetržitosti trvání.
- Výše uvedené skutečnosti mohou vést k modifikaci zprávy auditora prostřednictvím odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost týkající se nepřetržitosti trvání, finanční krize sama o sobě však nevede k nutnosti této modifikace.

Oba texty v angličtině lze nalézt na internetových stránkách IFAC, a to ve zvláštní sekci věnované finanční krizi na <http://www.ifac.org/financial-crisis> a též na internetových stránkách KA ČR. Federace evropských účetních (FEE) a Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB také vydaly zajímavé materiály v souvislosti s globální finanční krizí.

Materiály FEE nazvané **Odras finanční krize, Specifické záležitosti týkající se povinného auditu v době finanční krize a Výzva k akci pro evropské malé a střední podniky** naleznete v angličtině na internetových stránkách [www.fee.be](http://www.fee.be), materiály vydané IASB na [www.iasb.org](http://www.iasb.org) a také na internetových stránkách KA ČR.

-mj-

## Zkoušky insolvenčních správců



S ohledem na skutečnost, že v roce 2008 projevilo zájem o zkoušky insolvenčních správců velmi málo uchazečů (včetně insol-

venčních správců, kteří jsou vedeni v insolvenčním rejstříku), ministerstvo spravedlnosti stanovilo pro rok 2009 termíny, ve kterých se budou zkoušky konat.

Pro každý měsíc roku 2009 jsou stanoveny nejméně dva termíny pro konání písemné i ústní části zkoušky; v případě většího počtu zájemců o vykonání zkoušky jsou navrženy další mimořádné termíny.

Případní uchazeči o vykonání zkoušky insolvenčního správce, kteří chtějí podat přihlášku v průběhu druhého pololetí 2009, by měli být srozuměni s úskalími spojenými s neúspěšným složením jedné z dílčích částí zkoušky, písemné či ústní.

Tomu, kdo při zkoušce neuspěje a písemně požádá o její opako-

vání, umožní ministerstvo opakování zkoušky nejdříve po uplynutí šesti měsíců ode dne jejího konání (§ 24 zákona č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích). Zkoušku insolvenčního správce lze opakovat pouze dvakrát; poté může uchazeč požádat o vykonání zkoušky až po uplynutí tří let.

V případě, že insolvenční správci zapsaní v insolvenčním rejstříku do konce letošního roku nevykonají úspěšně zkoušku, jejich oprávnění vykonávat činnost k 1.1. 2010 zanikne.

Podrobnosti o termínech zkoušek insolvenčních správců v roce 2009 a další informace jsou zveřejněny na internetových stránkách ministerstva spravedlnosti [www.portal.justice.cz](http://www.portal.justice.cz) (sekce Insolvenční právo, podsekce Insolvenční správci a další odborná veřejnost).

**Mgr. Martina Radková**  
ředitelka justičního odboru  
Ministerstva spravedlnosti ČR

### Termíny pro písemné a ústní části zkoušky insolvenčních správců v roce 2009

- I. termíny pro písemnou část zkoušky IS
- II. termíny pro ústní část zkoušky IS
- III. mimořádné termíny pro písemnou/ ústní část zkoušky IS (pouze v případě většího počtu zájemců)

	I.	II.	III.
únor	17.2. / 18.2.	10.3. / 11.3.	19.2. / 12.3.
březen	17.3. / 24.3.	6.4. / 8.4.	3.3. / 17.3.
duben	28.4. / 29.4.	19.5. / 20.5.	7.4. / 16.4. / 28.4.
květen	6.5. / 7.5.	25.5. / 26.5. / 27.5.	5.5.
červen	23.6. / 24.6.	29.6. / 30.6. / 2.7.	4.6. / 23.6.
červenec			13.7. / 3.8.
srpen			24.8. / 14.9.
září	8.9. / 9.9. / 10.9.	29.9. / 30.9. / 1.10.	30.9. / 13.10.
říjen	20.10. / 21.10. / 22.10.	10.11. / 11.11. / 12.11.	
listopad	12.11. / 24.11.	2.12. / 8.12.	
prosinec	1.12. / 2.12. / 3.12.	14.12. / 15.12. / 16.12.	10.12. / 21.12.

*Ministerstvo spravedlnosti si vyhrazuje právo k případným změnám v uvedených termínech, zrušení či zařazení nových termínů v závislosti na počtu uchazečů o vykonání zkoušky insolvenčního správce.*

## Změny v českých účetních standardech

Ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2008 byly zveřejněny změny následujících ČÚS:

a) **pro podnikatele** aplikovatelné v účetním období započatém v roce 2009 s výjimkou v bodě b.

### ČÚS č. 008 – Operace

#### s cennými papíry a podíly

- změna se týká přesunů mezi jednotlivými skupinami cenných papírů, kdy se postupuje podle ČÚS pro finanční instituce č. 108 – Cenné papíry, pokud zákon o účetnictví nebo vyhláška nestanoví jinak;

### ČÚS č. 011 – Operace

#### s podnikem

- sesouladění znění standardu s novým zákonem o přeměnách, novelou vyhlášky (např. pro přeshraniční fúze),
- rovněž je upraveno přechodné ustanovení umožňující změnu standardu aplikovat na projekty přeměn v mezidobí od 1. července do 31. prosince 2008;

b) **pro finanční instituce** aplikovatelné pro účetní období započatá v roce 2009

### ČÚS č. 108 – Cenné papíry

- nově upravuje přesuny cenných papírů držených do splatnosti do skupiny realizovatelných cenných papírů,
- nově upravuje způsob vykazování rozdílů z ocenění k okamžiku přesunu,
- účetní jednotka provádějící přesun mezi cennými papíry do 31. prosince 2008 může zvolit okamžikem přesunu zpětně zvolený den v období od 1. července do 31. prosince 2008.

### ČÚS č. 110 – Deriváty

- zrušen bod 37.

-ru-



## Mimořádná příloha: Obsah XV. ročníku čas. Auditor (2008)

Součástí tohoto čísla je vložená příloha Obsah XV. ročníku časopisu Auditor (2008). Na rozdíl od rejstříků jednotlivých ročníků v minulých letech má širší a přehlednější strukturu.

V úvodní části najdete přehled všech zveřejněných článků řazený chronologicky a nechybí zde ani výčet tematického zaměření jednotlivých čísel. Druhou část tvoří věcný rejstřík, který je střednější než v minulých letech, ale doufáme, že výrazně přehlednější. V třetí části zveřejňujeme jmenný rejstřík zahrnující autory, kteří se na přípravě časopisu podíleli.

Podklady pro mimořádnou přílohu zajistili Jaromír Dočkal a ing. Jaroslav Kula. Finální databázi, z níž byly generovány sestavy (a kterou komora hodlá využít v budoucnu i ke snadnějšímu vyhledávání článků z Auditora na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)), vytvořila ing. Marie Zelenková z VŠE Praha.

-jd-



## Národní účetní rada slaví 10 let

V lednu letošního roku oslavila Národní účetní rada 10 let od svého vzniku. Národní účetní rada (dále jen NÚR) sdružuje národní experty v oblasti účetnictví v České republice. Jejími členy jsou:

- Komora auditorů ČR,
- Komora daňových poradců ČR,
- Svaz účetních,
- Vysoká škola ekonomická v Praze.

Hlavním posláním je spolupráce s Ministerstvem financí ČR, dalšími vládními, zákonodárnými a ostat-

ními institucemi na tvorbě legislativy a souvisejících norem se zaměřením na oblast účetnictví, tvorba, aktualizace, vydávání a distribuce českých účetních standardů a dalších souvisejících metodik a v neposlední řadě též spolupráce při rozvoji účetní profese.

Za 10 let činnosti bylo vytvořeno a zveřejněno 14 interpretací (I-6 byla stažena). Interpretace vyjadřují odborný názor NÚR a jejich tvorbou usiluje NÚR o jednotné a vhodné používání zákona o účet-

nictví a ostatních právních předpisů. Jednotlivé členské organizace NÚR podporují tvorbu interpretací a jejich používání v praxi.

- I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv
- I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech
- I-3 Rezerva na splatnou daň
- I-4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence



- I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku
- I-7 Komisionářské smlouvy
- I-8 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku
- I-9 Odložená daň – první vykázání
- I-10 Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele
- I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů
- I-12 Faktoring
- I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek
- I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace.

NÚR dlouhodobě spolupracuje s celou řadou odborníků v ČR i v zahraničí, kteří se společně se zástupci Ministerstva financí ČR, členskými základnami jednotlivých organizací a odbornou veřejností podílejí na formulacích zadání pro vznik nových námětů pro další interpretace.

NÚR má svoje webové stránky (www.nur.cz), na kterých jsou průběžně zveřejňovány aktuální informace, pozvánky na jednotlivá zasedání, odborné články, návrhy interpretací na připomínkování či schválené interpretace atd.

Zajímavý přehled návštěvnosti webových stránek podává přehled třiceti nejnavštěvovanějších článků na webu NÚR:

Servisní organizací NÚR v oblasti vzdělávání se stala Daňová akademie s.r.o. (www.danova-akademie.cz), která je vzdělávací společností Komory daňových poradců ČR.

Dne 8. 4. 2008 NÚR uspořádala v Praze seminář na téma „Jak využít v praxi interpretace NÚR“, kterého se zúčastnilo 112 daňových poradců, auditorů a účetních. Účetní veřejnosti se představili Ing. Lubomír Harna, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc, Ing. Jana Skálová, Ing. Petr Kříž, FCCA, Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Pelák, Ph.D., doc. Ing. Vladimír Valder, Ing. Jiří Louša, Ing. Irena Liškařová. Nahrávky jednotlivých interpretací z této přednášky je

možné zakoupit v e-shopu přes webové stránky NÚR.

V současné době se připravují velmi zajímavé náměty na další interpretace:

- Přiřazování nákladů a výnosů
- Metody výpočtu výnosových úroků
- Náklady na tvorbu www stránek
- Průkaznost elektronických dokladů a jejich archivace
- Vykazování pobídek
- Účtování dohadných položek v cizí měně
- Rozlišení mezi rezervou, dohadnou položkou a časovým rozlišením.

Zpracované návrhy interpretací naleznete postupně do června 2009 na webových stránkách NÚR a máte možnost se podílet na jejich dotvoření.

-rr-

### Návštěvnost stránek www.nur.cz podle článku

počet návštěv	téma článku
8802	I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souv. nákladů (pořízení DM) (16.3.06)
7402	I-4 Odložená daň z přech. rozdílů při ocenění maj. účastí (ekvivalence) (15.3.06)
7194	Složení NÚR (13.11.2005)
7025	I-8 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku (23.10.06)
6966	I-6 Splnění podmínek pro zařazení DHM do užívání (16.3.06)
6593	I-7 Komisionářské smlouvy (18.4.06)
6417	I-3 Rezerva na splatnou daň (14.11.05)
6288	I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech (14.11.05)
6200	O nás (12.11.05)
5661	I-9 Odložená daň - první vykázání (9.1.07)
5510	I-10 Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslu. k pohledávce u věřitele (30.1.07)
5103	I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv (13.11.05)
5035	I-11 Srovnatelnost informací za běž. a min. úč. období v ÚZ podnikatelů (16.5.07)
4734	I-12 Faktoring (6.6.07)
4468	Stanovy NÚR (12.11.05)
4465	Článek - Jak správně opravovat chyby v účetnictví (13.6.07)
4174	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (5.9.06)
4173	Další dokumenty (17.11.05)
3931	Předmluva NÚR k interpretacím ČÚS (17.11.05)
3462	Stažení I-6 Splnění podmínek pro zařazení DHM do užívání (27.11.07)
3257	Stanovisko NÚR - Úpravy ČÚS a předpokl. změny vyhl. č. 500/2002 Sb. (29.10.07)
2894	IFRS 2005/2006 v prodeji (3.11.06)
2712	I-13 Účtování související s pauš. náhr. odpovědnosti (kvalita dodávek) (25.10.07)
2611	I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace (24.4.08)
1727	NI-12 Veřejné podpory - dotace (9.1.06)
1266	Pokyny k zasílání námětů a připomínek k interpretacím NÚR (13.11.05)
1232	9. září 2005 (17.11.05)
1097	NI-13 Faktoring (1.3.07)
1064	Předsednictví v NÚR - Svaz účetních (3.8.07)
929	NI-9 Odložená daň z přech. rozdílů při ocenění maj. účastí (ekvivalence) (26.11.05)

Období: 2005-2008

Zdroj: Národní účetní rada, 2008

## Půjčování zaměstnanců auditorských firem

Tento příspěvek je reakcí na množící se otázky ohledně situací, kdy auditoři zapůjčují své zaměstnance jiným subjektům. Cílem není provést podrobnou právní analýzu, ale spíše popsat naše uvažování nad touto otázkou a označit úskalí, která se v této souvislosti objevují.

Přibližme si tyto situace na dvou příkladech:

1. Jednatel auditorské společnosti XX AUDIT je požádán svým známým, ředitelem výrobního podniku, o pomoc v situaci, kdy jeho účetní odešla na mateřskou dovolenou dříve, než bylo plánováno, a náhrada bude k dispozici až za tři měsíce. Pomoc by měla spočívat v tom, že jeden ze zkušených zaměstnanců auditorské společnosti by na přechodnou dobu pracoval jako hlavní účetní výrobního podniku.
2. Klient auditora Karla požádal o zkrácení termínu auditu. Karel není svými silami schopen provést audit v tak krátkém termínu a proto požádal svého kolegu auditora Romana o pomoc, spočívající v poskytnutí dvou asistentů, kteří by jeden týden pracovali pro Karla jako jeho asistenti.

V obou případech musí auditor, který chce zapůjčit své zaměstnance jinému subjektu k výkonu práce, řešit dvě otázky:

- 1) Jakou formou bych měl své zaměstnance jinému subjektu poskytnout?
- 2) Nedostanu se touto činností do konfliktu se zákonem o auditorech?

Zdánlivě nejsnazší způsob pro půjčení zaměstnanců je uzavření smlouvy na poskytnutí služby, které nepochybně auditoři poskytovat mohou, tedy v prvním případě převzít vedení účetnictví společnosti na tři měsíce a v druhém případě uzavřít smlouvu na vypracování podkladů pro audit, které si auditor Karel převezme a překontroluje,

případně je možné zvážit, zda by na základě vypracovaných podkladů auditor Roman vyhotovil nějakou dílčí zprávu pro auditora Karla.

Tento postup lze použít bez jakýkoliv jiných kroků, avšak v obou našich příkladech přináší zásadní úskalí, a tím je odpovědnost za výsledek dané činnosti. V prvním případě auditorská společnost nese odpovědnost za správnost účetnictví po dobu tří měsíců, která by zřejmě musela být doložena nějakým převzetím a následně předáním účetnictví. Ve druhém případě si auditor Karel a auditor Roman musí mezi sebou vymezit odpovědnost za audit uvedeného klienta. Opomíjíme zjevně nepraktický postup přípravy dílčích zpráv z činnosti asistentů ve druhém příkladu.

Zákoník práce nabízí i druhou možnost. Podle zákoníku práce může zaměstnavatel (v § 2, odst. 5 zákoníku práce označen jako agentura práce) uzavřít s uživatelem (v našich případech výrobní podnik a auditor Karel) dohodu o dočasném přidělení zaměstnance a stanoví povinný obsah této dohody. Dočasně přidělený zaměstnanec má ve vztahu k uživateli stejné postavení jako vlastní zaměstnanec uživatele. To se týká i odpovědnosti za kontrolu jeho práce, případně za škodu způsobenou zaměstnancem. Základní podmínky působení agentury práce jsou dále upraveny v zákoníku práce a v zákoně o zaměstnanosti.

### Jaká je tedy odpověď na otázku č. 1 – forma půjčení zaměstnanců?

Oba způsoby půjčování zaměstnanců mají jeden společný rys: zaměstnanci auditora (auditorské společnosti) mají pracovat přímo pro někoho jiného. Ani auditor ani auditorská společnost neposkytují ve skutečnosti žádnou ucelenou službu. Je v jejich zájmu, aby nenesli odpovědnost za výsledky práce svých zaměstnanců, protože ti pracují pod vedením a podle poky-

nů někoho jiného. Pro auditory je tudíž vhodné, aby obě situace řešili právě přidělením svých zaměstnanců k vedení účetnictví (první případ), resp. k provádění auditorských postupů (druhý případ).

### A otázka č. 2 – soulad se zákonem o auditorech?

Pokud námi uvedené příklady budou auditoři řešit poskytnutím služby vedení účetnictví, resp. auditorskou službou, je zcela zjevné, že tato činnost je v souladu se zákonem o auditorech.

Otázky mohou vznikat u půjčování zaměstnanců. Klasifikovat půjčování zaměstnanců v našich případech jako porušení zákona o auditorech se jeví jako nesprávné z následujících důvodů:

- Ani auditor Roman, ani auditorská společnost XX AUDIT neposkytují zaměstnance jako svou hlavní činnost. Jedná se vždy o dočasné, krátkodobé, poskytnutí zaměstnanců, kteří jsou auditory, nebo asistenty auditora, a věnují se především této práci.
- Byť společnost XX AUDIT i auditor Roman budou chtít dosáhnout zisku, těžko lze jejich činnost půjčování zaměstnanců charakterizovat jako soustavnou. Proto by také nemusela splnit parametry



obchodního zákoníku pro podnikatelskou činnost, která je definována jako činnost soustavná.

- Zaměstnanci budou v obou případech vykonávat činnosti, které auditoři podle zákona o auditorech provádět mohou, v příkladě druhém dokonce činnost auditorskou. Rozdílná je jenom právní forma poskytování této služby.

Je nutné upozornit na jedno úskalí půjčování zaměstnanců, a to je půjčování zaměstnanců auditorským klientům. V našem prvním příkladu (viz

výše) nebyl výrobní podnik klientem společnosti XX AUDIT a nevznikala tedy žádná rizika z hlediska nezávislosti. Podobná situace v případě auditorského klienta přináší velké riziko porušení nezávislosti a je nutno je posuzovat velmi opatrně. Důsledně a zdokumentovaně posouzení podmíněk Etického kodexu je pak nutnou podmínkou poskytnutí takové pomoci auditorskému klientovi.

Na závěr ještě krátká poznámka, samozřejmě o penězích. Půjčování zaměstnanců není auditorskou službou, a není tudíž ani základem pro

výpočet pohyblivého příspěvku Komore auditorů. Naopak poskytování auditorských prací jako subdodávky je auditorskou službou, která je dle platného Příspěvkového řádu součástí základny pro výpočet pohyblivého příspěvku.

**Ing. Jiří Ficbauer**

předseda Výboru pro otázky profese a etiky

**Ing. Stanislav Staněk**

předseda Dozorčí komise

na pomoc auditorům

## Postup auditorů při posuzování možných podvodů

Auditorská profese a její regulace byla bezesporu významně ovlivněna skandály okolo účetních závěrek významných nadnárodních koncernů, jejichž vedení záměrně účetnictví těchto společností zkreslovalo. Nemyslím si, že je potřeba dopodrobna líčit jednotlivé příběhy, které vešly do povědomí nejen účetních a auditních profesionálů, ale i široké veřejnosti.

V souvislosti s těmito skandály se začala veřejně diskutovat odpovědnost auditorů za odhalování podvodů vedoucích ke zkreslení účetních závěrek účetních jednotek. Bylo jasné, že očekávání uživatelů účetních závěrek od zprávy auditora jsou v mnoha případech vysoká a často jdou nad rámec toho, co auditor může realisticky ověřit a potvrdit.

Cílem Mezinárodního auditorského standardu **ISA 240 – Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky** bylo tedy nejen definovat povinnosti auditora ve vztahu k této oblasti, ale také stanovit rámec a vymezit odpovědnost auditora, která je samozřejmě jiná než odpovědnost vedení společnosti. Vedení společnosti sestavuje účetní

závěrku a je odpovědné za nastavení efektivního vnitřního kontrolního prostředí, které by mělo nejenom zajistit prevenci podvodů, ale v neposlední řadě i jejich odhalení a zohlednění v účetnictví společnosti tak, aby účetní závěrka věrně zobrazovala situaci společnosti.

Přestože ISA 240 je časté téma diskusí a publikací auditorské profese, v rámci dozorčí činnosti komory v mnoha případech narážíme na problémy praktické aplikace tohoto standardu. Jaké jsou základní pilíře tohoto standardu a dopady na činnost a spis auditora?

ISA 240 rozlišuje mezi chybou a podvodem, kdy hlavním rozlišovacím znakem je úmysl. Podvod je úmyslné jednání jedné či více osob s cílem získat určitou výhodu. Důležité je zmínit, že přestože právní pojetí podvodu je jistě hodně široké, ISA 240 pracuje s pojmem podvod pouze v kontextu úmyslného jednání vedoucího k významnému zkreslení účetní závěrky. Už v tomto prvním předpokladu může docházet k rozdílu mezi očekáváním uživatele od účetní závěrky, resp. zprávy auditora a skutečnou odpovědností auditora dle Mezinárodních auditor-

ských standardů. Uživatel může nabýt dojmu, že auditor je povinen ve svém výroku automaticky zohlednit skutečnost, že ve společnosti došlo k určitému podvodnému jednání, a to i přesto, že toto bylo vedením společnosti zachyceno a v účetní závěrce zohledněno. Uvedu-li příklad, kdy zaměstnanec společnosti zprohlašoval určitý majetek společnosti, vedení společnosti tuto skutečnost odhalilo, vzhledem k nedobytnosti majetku buď odepsalo nebo využilo např. instrumentu opravné položky (v závislosti na posouzení dočasnosti snížení hodnoty) a zohlednilo veškeré další případné skutečnosti v účetní závěrce společnosti – tj. i v příloze účetní závěrky, je nasnadě se domnívat, že přestože k podvodu evidentně došlo, není účetní závěrka společnosti zkreslená, a tudíž auditor nemá důvod jakoliv modifikovat svůj výrok. Nicméně auditor by měl tuto skutečnost posoudit a zvážit, zda tento incident je izolovaný nebo je indikací většího problému a neefektivit vnitřního kontrolního systému. Je potřeba klást si otázku, zda došlo k odhalení vedením náhodně nebo skutečně vnitřní kontroly fungují a jakýkoliv



podobný incident by byl vedením společnosti odhalen. V konkrétním případě by situace auditorovi měla indikovat zvýšené riziko, že majetek vykazovaný v účetní závěrce společnosti nemusí existovat a měl by tomuto přizpůsobit své auditorské postupy.

ISA 240 podvod dělí na dvě kategorie, a sice zpronevěru majetku a podvodné účetní výkaznictví. Dá se říci, že v praxi je mnohem složitější uchopit tu druhou jmenovanou kategorii. V mnoha případech je totiž podvodné účetnictví výkaznictví komplexnější, propojeno s různými interními výkazy a často iniciováno spíše vedením společnosti než řadovými zaměstnanci. V takových případech může snadněji docházet i obcházení vnitřních kontrolních systémů, k vyvíjení nátlaku na podřízené a v neposlední řadě i k mnohem sofistikovanější manipulaci s podkladovými materiály připravovanými společností pro účely auditu.

Chtěla bych zdůraznit, že ISA 240 nepředpokládá automaticky, že auditor bude schopen takovéto aktivity odhalit. Dle standardu situace, kdy auditor neodhalí významné nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem neznamená nutně, že neprovedl audit v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. Jde spíše o to, zda za daných okolností při provádění konkrétního auditu byl přiměřeně skeptický, posoudil rizika, aplikoval vhodné auditorské postupy a získal vhodné důkazní informace a tyto důkazní informace vhodně vyhodnotil.

A zde opět dochází k potenciálnímu konfliktu mezi očekávaním uživatele zprávy auditora a jeho možným předpokladem, že tato mu poskytuje jistotu, že k žádnému významnému zkreslení auditované účetní závěrky v důsledku podvodu nedošlo. Pojďme si jen zopakovat, že auditor při aplikaci Mezinárodních auditorských standardů získává přiměřenou jistotu, že účetní závěrka není významně zkreslena, a to jak v důsledku chyby, tak v důsledku podvodu. Zde budu citovat

standard: *S ohledem na působení takových skutečností, jako je používání úsudku, testování, přirozená omezení vnitřních kontrol, a vzhledem k tomu, že většina důkazních informací, jež má auditor k dispozici, je povahy přesvědčivé, nikoli však průkazné, nemůže auditor získat naprostou jistotu, že významné nesprávnosti v účetní závěrce budou odhaleny.*

Vzhledem k možnému rozdílnému vnímání odpovědnosti auditora, ne vždy nutně průkazným informacím a v neposlední řadě i určité subjektivitě výkladů pojmů „přiměřená jistota“ a „významně zkreslená“, není asi potřeba zdůrazňovat, jak důležitá je v tomto případě kvalita a vypovídací schopnost spisu auditora.

Z dozorčí činnosti komory jasně vyplývá, že právě dokumentace procedur provedených auditorem v rámci aplikace ISA 240 je mnohdy kámen úrazu. V mnoha případech narážíme na to, že auditor vůbec nedokumentuje nebo dokumentuje nedostatečně svoje posouzení rizika významného zkreslení účetní závěrky v důsledku podvodu, postupy, které aplikoval a vyhodnocení získaných důkazních informací.

Auditor vydávající výrok podle Mezinárodních auditorských standardů by měl vyhodnocovat rizika, ke kterým zcela jistě patří i riziko výskytu významných nesprávností v důsledku podvodu. Měl by už během plánování auditu zvážit (a svá posouzení a závěry zdokumentovat), zda například existuje pro kohokoliv ve společnosti motivace k tomu, aby s účetnictvím manipuloval. Auditor (a členové týmu auditora) vychází jak ze své historické znalosti účetní jednotky, tak ze znalostí podnikatelského prostředí, ale i z konkrétních poznatků získaných dotazováním vedení společnosti, osob pověřených řízením společnosti nebo jiných zaměstnanců, které auditor vyhodnotí jako pro dotazování relevantní.

Posuzování rizika výskytu podvodu a zkreslení účetní závěrky však není záležitostí pouze plánování. Jako další zdroj informací pro zhodnocení daného rizika slouží například i posouzení vnitřního kontrolního systému, analytické procedury, ale i samotné testy věcné správnosti.

Vzhledem ke komplexnosti problematiky by měl auditor během celého auditu zůstat profesionálně skeptický a zvažovat zda existují jakékoli rizikové faktory, které mohou indikovat motivaci vedení společnosti nebo jiných zaměstnanců ke zpronevěře majetku nebo k podvodnému účetnímu výkaznictví. Je potřeba si klást otázky typu: Vyrábí společnost takový produkt, který je pro zaměstnance jednoduše směřitelný za peníze? Je vedení společnosti motivováno na určitých finančních ukazatelích (např. EBITDA, hrubý zisk, obrát a podobně). Jak velké je riziko a příležitost, že vedení společnosti může vnitřní kontrolní systém obcházet? Je provice prodejcům, distributorům závislá pouze na hodnotě uzavřených smluv nebo je vyplácena až po zaplacení smluvní částky konečným zákazníkem? Je kontrolní prostředí uvnitř společnosti nastavováno s vědomím toho, že by mělo zabránit zpronevěře nebo podvodnému výkaznictví? Jsou pravidelně vyhodnocovány klíčové ukazatele, plnění rozpočtu apod.? Jsou rozpočty a cíle společnosti stanovovány na základě realistických předpokladů?



ISA 240 v jedné ze svých příloh uvádí příklady faktorů, které mohou (ale samozřejmě nemusí) indikovat zvýšené riziko výskytu podvodného jednání.

Mezi další postupy v závislosti na posouzení rizika a identifikovaných rizikových faktorů je vhodné zařadit testování spolehlivosti kontrol, které vedení společnosti zavedlo, aby zamezilo vzniku podvodu nebo aby zajistilo včasné odhalení tohoto podvodu. Klasickým příkladem mohou být systém párování objednávek s přijatými fakturami a schvalování těchto faktur před jejich předáním k proplacení, rozdělení pravomocí, kontrola čtyř očí apod. Je však pravdou, že zavedení a spolehlivost takovýchto kontrol může být výrazně limitována velikostí společnosti. Společnost zaměstnávající 10 lidí, z toho účetní a fakturantku v jedné osobě, nebude schopna logicky zavést stejné kontrolní prostředí jako společnost s dostatečně obsazeným účetním oddělením, sofistikovanou softwarovou podporou a podrobným popisem kontrolních mechanismů. Je pak na auditorovi, zda i toto omezení posoudí jako potenciální rizikový faktor.

Auditor by měl kriticky posuzovat informace obdržené od společnosti, a to jak v písemné tak ústní podobě. Jde o to nespolehnout se jen na to, co auditor obdrží, ale informaci, pokud je z hlediska auditu významná, otestovat a potvrdit její spolehlivost. Auditor může občas propadnout mylnému dojmu, že u menší společnosti je tzv. na každého více vidět, a tudíž, že by jakékoliv podvodné jednání muselo být odhaleno. Je však potřeba si uvědomit, že u menších společností naopak může být riziko významného zkreslení účetní závěrky v důsledku podvodu vyšší než u společností velkých. Velké společnosti mají zpravidla nastaveno odpovídající kontrolní prostředí, disponují např. vlastním oddělením interního auditu, sofistikovaným softwarovým vybavením, lépe vyškolenými zaměstnanci a mají efektivnější systém průběžného vyhodnocování dosažených výsledků. U menších společností je

často veškerá schvalovací a rozhodovací pravomoc koncentrována v rukou jednoho člověka, zpravidla ředitele společnosti. To sice může snížit riziko podvodu ze strany řadových zaměstnanců, ale naopak může indikovat příležitost k manipulaci s finančním výkaznictvím ze strany ředitele (např. v případě špatných manažerských rozhodnutí) nebo ke zpronevěře majetku společnosti.

Za zmínku stojí i to, že z hlediska auditu bude hladina významnosti u větších společností ve své absolutní hodnotě vyšší než u společností malých. Dalším rizikem pro auditora u menších společností je i to, že zcela přirozeně informovanost o Mezinárodních auditorských standardech a v nich definované odpovědnosti auditora u vlastníků malých společností je nižší.

Bez ohledu na velikost společnosti je tedy potřeba, aby auditor zůstal skeptický. Neplatí, že u menších společností jsou rizika nižší.

Specifickou oblastí ISA 240 je testování účetních zápisů, které by auditor měl provádět, a to s přihlédnutím k vyhodnocení rizik významného zkreslení účetní závěrky v důsledku podvodu, posouzení spolehlivosti vnitřních kontrolních mechanismů nad těmito účetními zápisy, ale i informací získaných během provádění analytických procedur nebo testů věcné správnosti. Na základě těchto atributů je možné efektivně stanovit, které účetní zápisy je vhodné otestovat. Při výběru samotného vzorku je možné definovat další rizikové faktory, jako např. zápisy prováděné mimo standardní pracovní dobu – např. o víkendu, v noci – zápisy prováděné přímo vedoucími pracovníky ve společnostech, kde jejich zásahy do účetního systému nejsou obvyklé, nestandardní podvojně zápisy, apod.

Specifická rizika s sebou nesou i účetní odhady včetně rezerv. Tato oblast je z hlediska auditu riziková hlavně tím, že nemusí vždy existovat přesná informace o částce a někdy ani účelu. Odhady často zohledňují velkou míru subjektivního posouzení dané oblasti vedením

společnosti, popř. jiných zodpovědných pracovníků. Přirozeně tedy poskytují prostor pro potenciální manipulaci. Zde je vhodné, aby auditor zvážil například historickou přesnost odhadů provedených danými pracovníky, míru opatrnosti, se kterou k odhadům vedení přistupuje, a kvalitu předpokladů a podkladů pro tyto položky. V relevantních případech je možné audit takovýchto položek opřít o názor externích specialistů – právníků, znalců apod.

Byť se to zdá mnohdy příliš byrokratické, všechny úvahy, posouzení a vyhodnocení rizik, principy výběru vzorku, výsledky testování jednotlivých položek a vyhodnocení těchto testů by měl auditor ve svém spisu zohlednit a zdokumentovat. Zde budou citovat ISA 240:

*Dokumentace zachycující obeznámení se auditorem s jednotkou a jejím prostředím a jeho vyhodnocení rizik výskytu významných nesprávností v souladu s požadavky odstavce 122 standardu ISA 315 zahrnuje:*

- a) Významná rozhodnutí přijatá během diskusí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkajících se náchylnosti účetní závěrky jednotky k významnému zkreslení způsobenému podvodem;
- b) Odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.

*Dokumentace reakcí auditora na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností v souladu s požadavky odstavce 73 standardu ISA 330 zahrnuje:*

- a) Souhrn reakcí na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a povahu, časový průběh a rozsah auditorských postupů a návaznost těchto postupů na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení;
- b) Výsledky auditorských postupů včetně postupů navržených za účelem ošetření rizik nedodržení kontrol ze strany vedení.

*Auditor zdokumentuje komunikaci týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými řízením, s regulačními orgány a ostatními subjekty. Jestliže auditor došel k závěru, že předpoklad existence rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není možné ve vztahu k zakázce použít, zdokumentuje důvody, které k tomuto závěru vedly.*

*Rozsah, v jakém jsou tyto záležitosti zdokumentovány, určuje auditor s využitím odborného úsudku.*

ISA 240 se dále zabývá i tím, jak se má auditor zachovat v případě, že zjistí určité faktory nebo získá důkazy o tom, že v auditované společnosti dochází k podvodnému jednání a zmiňuje i určité omezení auditora ve sdělování těchto skutečností např. regulačním orgánům nebo institucím dohlížejícím nad dodržováním práva. V neposlední řadě

ISA 240 uvádí požadavky na skutečnosti, které by v souvislosti s oblastí podvodů mělo obsahovat prohlášení vedení společnosti. Dovolím si tyto dále nespecifikovat, protože bych pouze citovala příslušná ustanovení zmíněného standardu. Jediné, na co bych upozornila je skutečnost, že během dozorčí činnosti komory narážíme na případy, kdy prohlášení vedení účetní jednotky nezhledňují požadavky ISA 240, zejména potvrzení odpovědnosti vedení společnosti za nastavení efektivního kontrolního prostředí a prevenci podvodného jednání. Doporučením dozorčí komise auditorům tedy bývá vzory prohlášení příslušně pravidelně aktualizovat.

Jak již bylo poznamenáno výše, může být kvalita spisu auditora zásadní, a to nejen v případech, kdy dojde ke zjištění podvodného jednání vedoucím k významnému zkreslení účetní závěrky. V této souvislosti je potřeba mít na paměti, že spis au-

ditora představuje důkazní materiál, že auditor provedl audit v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a že má dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora v souladu s těmito standardy.

Nebylo cílem tohoto článku převyprávět ustanovení Mezinárodního auditorského standardu ISA 240 jako spíš zdůraznit, že přístup auditora k posuzování rizika výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce v důsledku podvodů by měl být komplexní a měl by být součástí všech fází auditu, od plánování až po vydání samotného výroku. Samotná obezřetnost a soulad postupů auditora s ISA 240 by však byly nedostatečné, pokud by auditor o tomto nevyhotovil adekvátní dokumentaci, která je součástí jeho spisu týkajícího se auditu příslušné účetní závěrky.

**Ing. Monika Vítová**  
členka Dozorčí komise KA ČR

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

## Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

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

**Váš silný partner v oceňování!**

Kontakt: **Jan Chromý**, Manager  
Tel.: + 420 226 219 054 | E-mail: [jan.chromy@tacoma.eu](mailto:jan.chromy@tacoma.eu)

[www.tacoma.eu](http://www.tacoma.eu)

## Telekomunikace v České republice

Telekomunikace jsou oborem, který se zabývá přenosem informací na dálku (viz řecké tele = daleko, na dálku, komunikace = přenos informací, sdělování). Na rozdíl od pošty (která také přenáší informace na větší vzdálenosti) se vyznačují tím, že k přenosu využívají specifické telekomunikační prostředky, díky kterým lze komunikovat rychleji.

Telekomunikace bývají definovány různě. Někteří toto odvětví charakterizují jako „obor sdělovací techniky, který se zabývá zařízeními, přenosem a řízením výměny informací na dálku“. Jiní telekomunikace chápou v mnohem širším měřítku a zahrnují do nich i uživatelské služby, které však často spadají do jiných oblastí (např. informační technologie).

Telekomunikační služby využívá každý z nás (telefon, fax, elektronická pošta, příjem rozhlasu a televize), některé jsou však určeny jen vybraným skupinám uživatelů nebo specializovaným firmám (uzavřené datové nebo hlasové okruhy, rádiové vysílání, družicové audiovizuální přenosy a podobně). Telekomunikace mají velice široké pole působnosti. Díky telekomunikačním systémům můžeme například detekovat pohyb automobilů (včetně těch ukradených), na dálku řídit domácnost (např. spínat vytápění domu půl hodiny před příjezdem), ovládat letadlo bez přičinění pilota (většina moderních letadel dnes přistává „automatizovaně“ díky komunikaci palubního počítače s řídicí věží na letišti) atd.

Z hlediska služeb pro uživatele je možné telekomunikace dělit na:

- hlasové služby (pevné i mobilní telefonní sítě).
- datové služby (pevné i bezdrátové datové sítě),
- šíření rozhlasu a televize (pozemní, kabelové, satelitní).

Nutno ale říci, že hranice mezi jednotlivými kategoriemi se v poslední době stírají: televizní či rozhlasové vysílání lze přijímat tradiční cestou, ale také pomocí internetu či mobilů (IPTV); telefonovat můžeme nejen prostřednictvím pevných či mobilních sítí, ale také „přes internet“ (VoIP). Nově se v oboru telekomunikací objevuje zastřešující pojem „elektronické komunikace“.

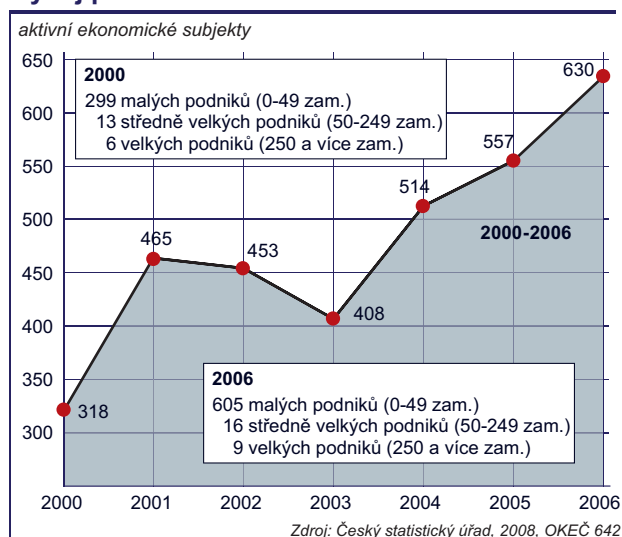
Pokud jde o používané technologie, ty zažily v minulých letech revoluční boom. I nadále je možné telekomunikace rozdělit na dvě hlavní kategorie (spojení „po drátě“ a bezdrátový přenos), ale díky technologickým novinkám a rozvoji digitalizace došlo k výraznému rozšíření služeb, zvýšení jejich dostupnosti i kvality.

Nejvíce je to patrné v oblasti telefonních služeb a internetu. Zatímco v roce 2000 u nás bylo evidováno 4,3 milionu účastníků mobilní telefonní sítě, o šest let později počet „sim-karet“ vzrostl na 12,7 milionu! Co se týče internetu, v roce 2000 jej využívalo zhruba 300 tisíc počítačových nadšenců a o pět let později přibližně 2,2 milionu lidí.

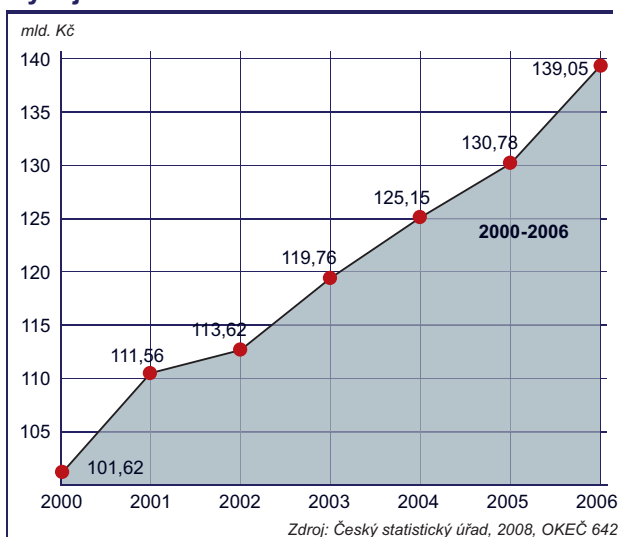
Český statistický úřad sleduje telekomunikační trh v České republice v rámci odvětví Doprava a spoje, v podskupině označované jako OKEČ 642. Podle tohoto úřadu v telekomunikacích působilo koncem roku 2006 celkem 630 aktivních ekonomických subjektů, čímž se myslí právnické i fyzické osoby. V oboru bylo evidováno 23 425 pracovníků, přičemž více než 80 procent z nich zaměstnávaly velké firmy (konkrétně devět společností s více než 250 zaměstnanci).

Jak je patrné, v telekomunikacích působí relativně omezený počet ekonomických subjektů a odvětví nepatří z hlediska absolutního počtu zaměstnanců k významným zaměstnavatelům. Na druhou stranu tato re-

### Vývoj počtu telekomunikačních firem



### Vývoj tržeb telekomunikačních firem



lativně nevelká skupina vytváří významnou část účetní přidané hodnoty podnikatelského sektoru národního hospodářství.

Tržby v telekomunikacích v roce 2006 činily zhruba 139 miliard korun, což je o téměř 40 % více než v roce 2000 (po celou dobu plynule rostly). Čistý zisk v průběhu let 2000 až 2006 značně kolísá; nejvyšší byl v roce 2000 (cca 17,9 mld. Kč), poté klesl (pod 4 mld.) a přes dynamický růst už hodnoty výchozího roku nedosáhl, byť se jí v roce 2006 přiblížil (17,5 mld. Kč).

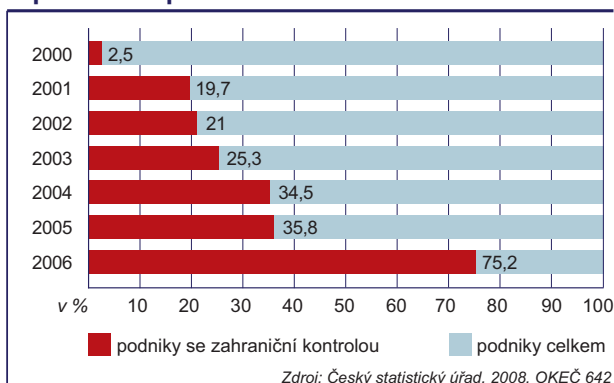
Velmi zajímavý popis ekonomických výsledků a nejrůznějších změn v letech 2000 až 2006 lze najít v materiálu Postavení odvětví telekomunikací v národním hospodářství, který v listopadu loňského roku zveřejnil Český statistický úřad a je k dispozici na jeho stránkách ([www.czso.cz](http://www.czso.cz)).

Z tohoto materiálu např. vyplývá, že počet zaměstnanců v telekomunikacích v posledních letech klesl o téměř 5000 osob, nicméně mzdy v tomto odvětví patřily k nejvyšším v podnikatelském sektoru. Výše průměrné mzdy v rámci OKEČ 642 v roce 2006 činila 36 722 Kč a v podnicích pod zahraniční kontrolou byla ještě vyšší – 41 596 korun.

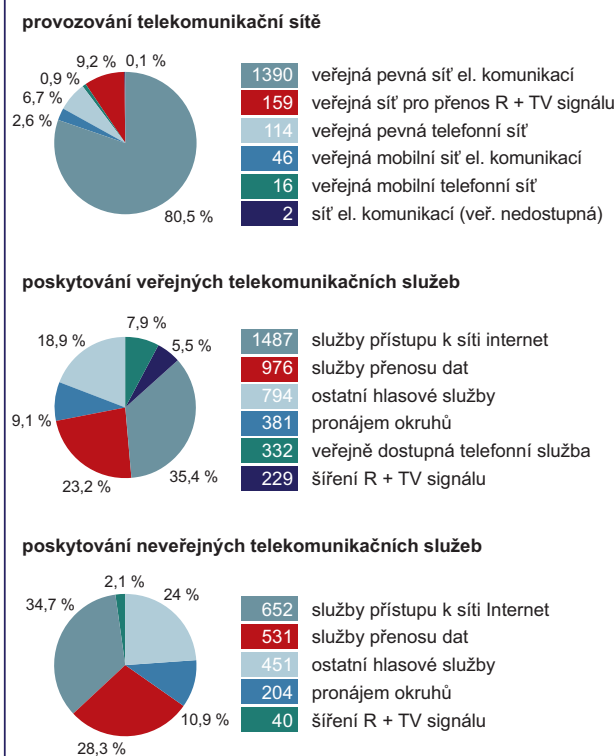
Stejně jako v případě průměrných měsíčních mezd, také produktivita práce v telekomunikacích patřila v letech 2000 až 2006 mezi nejvyšší v podnikatelském sektoru národního hospodářství. Podniky v odvětví vytvořily ve stejném období účetní přidanou hodnotu ve výši 61,6 mld. Kč, což odpovídá téměř 4 % podílu v rámci NH. Jde o druhý nejvyšší podíl ze všech odvětví členěných na tři místa OKEČ.

Struktura celkových výnosů odvětví se mezi lety 2000-2006 výrazně měnila. Zpočátku byl poměr mezi výnosy získanými z provozně-hospodářské činnosti a finančními výnosy relativně vyrovnaný. Většina výnosů v roce 2006 však již pocházela z provozně-hospodářské činnosti. Nejvýznamnější položkou výnosů byly tržby, nicméně zatímco v roce 2000 jejich podíl činil necelých 54 %, v roce 2006 to bylo již 94 %.

### Podíl počtu zaměstnanců v podnicích pod zahraniční kontrolou



### Počty vydaných oprávnění ČTÚ (2009)



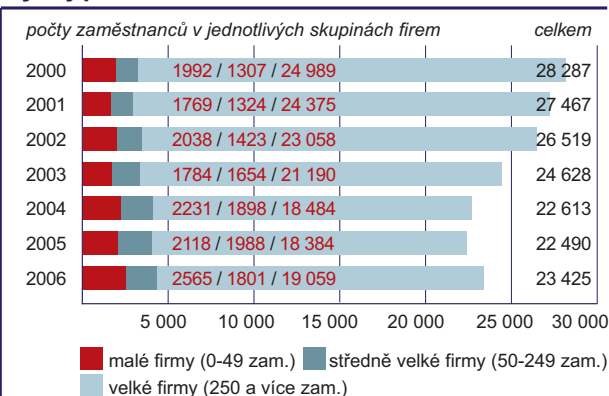
Zdroj: Český telekomunikační úřad, 2009

Telekomunikace patří všude ve světě k regulovaným odvětvím. Nejinak je tomu i u nás. V tuzemsku má regulaci na starosti Český telekomunikační úřad.

Podle tohoto úřadu v telekomunikacích působí mnohem víc subjektů než eviduje ČSÚ v rámci OKEČ 642. Konkrétně: Podle databáze právnických a fyzických osob ČTÚ má oprávnění k podnikání v oboru elektronických komunikací celkem 2455 podnikatelských subjektů (stav ke konci ledna 2009).

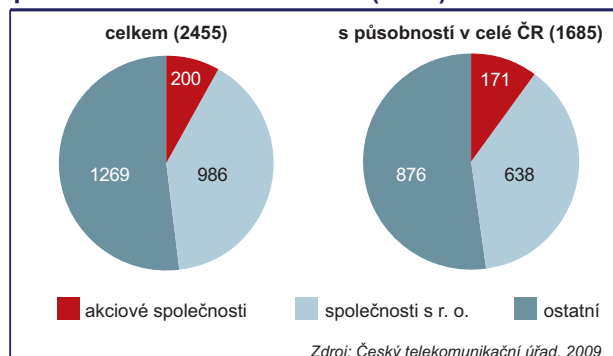
V tomto počtu jsou zahrnuti všichni poskytovatelé telefonních a elektronických datových služeb (pevně i mobilní sítě) a služeb souvisejících s šířením rozhlasu a televize – na celostátní, regionální i místní úrovni.

### Vývoj počtu zaměstnanců v telekomunikacích



Zdroj: Český statistický úřad, 2008, OKEČ 642

### Ekonomické subjekty s oprávněním ČTÚ působit v telekomunikacích (2009)



Lze předpokládat, že od roku 2006 (630 subjektů v rámci OKEČ 642) mohlo dojít ke zvýšení počtu podnikatelů a společností působících v telekomunikacích, ale nárůst v řádu několika set procent (2455 v roce 2009) je nepravděpodobný.

Rozdíl mezi údaji ČSÚ a ČTÚ je zřejmě způsoben tím, že oprávnění poskytovat telekomunikační služby získávají i subjekty, které se jinak zabývají zcela jiným druhem podnikání a v OKEČ 642 nefigurují. Příkladem může být karlovarský Grandhotel Pupp, který je uveden v databázi ČTÚ s tím, že může poskytovat neveřejné hlasové služby.

Ať tak či onak, vzhledem k povaze telekomunikačního byznysu (vysoké náklady na budování infrastruktury, přísné regulační podmínky) ovládá tento trh jen něko-

lik „hráčů“. Mezi nejvýznamnější podnikatelské subjekty působící na trhu hlasových služeb v pevných sítích patří Telefónica O2, GTS Novera, České Radiokomunikace, Telekom Austria (dnes Volny jako člen skupiny Dial Telecom), Tiscali, T-Systems (kdysi Pragonet), BT Limited, ČD-Telematika, ČEZnet (dnes ČEZ ICT Services) a UPC. Pokud jde o tzv. služby širokopásmového přístupu pro koncové uživatele (zejména xDSL), zde dominují Telefónica O2 a UPC (díky fúzi se společností Karneval Media). A v oblasti služeb poskytovaných v mobilních sítích trh ovládají Telefónica O2 (cca 40 %), T-Mobile (40 %) a Vodafone (20 %).

V uplynulých letech se telekomunikační trh razantně změnil – nabídkou služeb, kvalitou i dostupností. Již zmíněný „telekomunikační boom“ by nebyl možný bez velkých investic. Pořízení technologického zázemí, budování či pronájem páteřních sítí, zajištění vysoce kvalifikované pracovní síly, získávání nových klientů prostřednictvím masivních reklamních kampaní – to vše vyžaduje značné finanční prostředky (s tím, že náklady v prvních letech převyšují výnosy a hospodářský výsledek skončí ve ztrátě). Není divu, že i velké telekomunikační firmy s celostátní působností musely hledat vhodné silné partnery – nejlépe z řad nadnárodních telekomunikačních gigantů – do role strategických investorů. Tato situace se na českém trhu jasně projevila a největší telekomunikační podniky u nás ovládl zahraniční kapitál.

**Jaromír Dočkal**

### Vybrané ekonomické údaje v telekomunikacích (OKEČ 642) a porovnání s podnikatelským sektorem národního hospodářství (NH)

			2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Aktiva a pasiva</b>									
<b>Celková aktiva</b>		<b>mil. Kč</b>	<b>275 640</b>	<b>279 839</b>	<b>274 685</b>	<b>265 718</b>	<b>240 296</b>	<b>249 908</b>	<b>225 524</b>
z toho	stálá aktiva	mil. Kč	210 733	232 102	222 161	220 424	203 113	203 698	180 604
	oběžná aktiva	mil. Kč	57 347	40 602	47 320	42 472	33 544	44 521	43 208
<b>Celková pasiva</b>		<b>mil. Kč</b>	<b>275 640</b>	<b>279 839</b>	<b>274 685</b>	<b>265 718</b>	<b>240 296</b>	<b>249 908</b>	<b>225 524</b>
z toho	vlastní kapitál	mil. Kč	152 100	146 405	152 963	138 342	147 191	171 567	153 864
	cizí kapitál	mil. Kč	106 279	110 809	100 144	121 505	85 171	71 923	65 333
<b>Výnosy, náklady a HV</b>									
<b>Výnosy</b>	<b>642</b>	<b>mil. Kč</b>	<b>188 810</b>	<b>148 142</b>	<b>151 248</b>	<b>193 514</b>	<b>142 238</b>	<b>145 396</b>	<b>147 395</b>
	NH	mil. Kč	7 045 101	7 441 341	7 483 049	7 833 860	8 628 209	9 213 504	10 415 725
z toho tržby	642	mil. Kč	101 622	111 556	113 622	119 759	125 146	130 783	139 051
	NH	mil. Kč	6 043 851	6 556 662	6 632 614	7 131 281	7 935 631	8 436 615	9 548 112
<b>Náklady</b>	<b>642</b>	<b>mil. Kč</b>	<b>170 827</b>	<b>144 561</b>	<b>147 433</b>	<b>184 874</b>	<b>124 834</b>	<b>129 687</b>	<b>129 930</b>
	NH	mil. Kč	6 985 780	7 236 045	7 240 886	7 535 722	8 230 063	8 786 010	9 903 391
z toho výk. spotřeba	642	mil. Kč	44 790	49 082	48 028	50 975	54 959	57 226	62 379
	NH	mil. Kč	2 910 112	3 181 201	3 175 869	3 411 966	3 845 759	4 114 523	4 782 026
<b>HV po zdanění</b>	<b>642</b>	<b>mil. Kč</b>	<b>17 983</b>	<b>3 581</b>	<b>3 815</b>	<b>8 640</b>	<b>17 404</b>	<b>15 709</b>	<b>17 465</b>
	NH	mil. Kč	59 321	205 295	242 163	298 138	398 146	427 493	512 334

			2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Vybrané ukazatele</b>									
Rentabilita výnosů	642	%	9,5	2,4	2,5	4,5	12,2	10,8	11,9
	NH	%	0,8	2,8	3,2	3,8	4,6	4,6	4,9
Nákladovost výnosů	642	%	90,5	97,6	97,5	95,5	87,8	89,2	88,2
	NH	%	99,2	97,2	96,8	96,2	95,4	95,4	95,1
Ukazatel personální intenzity	642	%	6,2	8,4	9,0	7,3	9,8	10,3	10,6
	NH	%	9,5	9,8	10,2	10,2	10,1	10,1	9,7
Doba obratu stálých aktiv	642	dny	402	564	529	410	514	504	441
	NH	dny	155	157	155	142	139	138	130
Doba obratu oběžného majetku	642	dny	109	99	113	79	85	110	106
	NH	dny	120	112	115	118	116	120	123
Doba obratu zásob	642	dny	10	15	10	5	7	7	6
	NH	dny	34	32	31	30	30	29	28
Doba obratu pohledávek	642	dny	72	54	54	49	57	62	52
	NH	dny	62	57	61	63	62	66	69
Doba obratu vlastního kapitálu	642	dny	290,0	355,8	364,1	257,4	372,5	424,8	375,8
	NH	dny	109,7	128,2	125,5	122,4	122,9	127,4	123,3
Doba obratu krátkodobých závazků	642	dny	90	104	81	68	63	60	55
	NH	dny	101	80	75	81	76	74	76
Stupeň zadluženosti	642	%	69,9	75,7	65,5	87,8	57,9	41,9	42,5
	NH	%	149,1	112,1	114,0	114,8	109,9	101,6	104,9

Zdroj: ČSÚ 2008, OKEČ 642

### Přehled auditorů ve vybraných telekomunikačních firmách v ČR

název společnosti	sidlo	auditor	ÚZ ke dni	tržby v tis. Kč	pozn.
Telefónica O2 Czech Republic, a.s.	Praha	E&Y	31/12/07	63 035 000	výnosy (konsolidovaný VZZ)
T-Mobile Czech Republic, a.s.	Praha	PwC	31/12/07	30 353 531	tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (nekonsolidovaný VZZ)
Vodafone Czech Republic a.s.	Praha	Delloite	31/3/07	18 264 358	dtto
GTS NOVERA, a.s.	Praha	KPMG	31/12/07	5 765 623	dtto
UPC Česká republika, a.s.	Praha	Vox Consult	31/12/07	4 577 250	dtto
České Radiokomunikace, a.s.	Praha	KPMG	31/12/06	2 516 822	dtto
T-Systems Czech Republic, a.s.	Praha	E&Y	31/12/07	2 316 628	dtto
ČEZnet, a.s. (ČEZ ICT Services, a.s.)	Praha	E&Y	31/12/07	1 674 835	dtto
ČD - Telematika a.s.	Praha	Danekon	31/12/07	1 413 808	dtto
Kapsch s r.o.	Praha	n/a	31/3/08	590 748	dtto (úč. obd. 1.1.2007 - 31.3.2008)
GiTy, a.s.	Brno	Audit AK Consult	31/12/06	590 382	dtto
2N TELEKOMUNIKACE a.s.	Praha	Pagina Bohemia	31/5/07	576 554	dtto
TTC Telekomunikace, s.r.o.	Praha	R-audit	31/12/07	543 191	dtto
Tiscali Telekomunikace ČR, s.r.o.	Praha	Delloite	31/12/05	492 978	dtto
Telekom Austria CR, a.s. (Volny, a.s.)	Praha	KPMG	31/12/07	468 321	dtto
Kapsch Telematic Services spol. s r.o.	Praha	n/a	31/5/07	305 568	dtto
Skynet, a.s.	Brno	A&CE Audit	31/12/07	125 004	dtto
BT Limited, org. složka	Praha	n/a	n/a	n/a	

Údaje vycházejí z účetních závěrek zveřejněných k 12. 2. 2009 v Obchodním rejstříku.

## Rozhovor s ing. Markem Ebertem, náměstkem předsedy Rady Českého telekomunikačního úřadu

# Za hlavní stimul kvality považujeme účinnou soutěž

*Činnost společností poskytujících služby elektronických komunikací podléhá regulaci ze strany Českého telekomunikačního úřadu (ČTÚ). V této souvislosti jsme položili několik otázek ing. Markovi Ebertovi, náměstkovi předsedy rady a řediteli sekce regulace ČTÚ.*

**Podle definice na stránkách ČTÚ je regulace prováděna za účelem nahradit chybějící účinky hospodářské soutěže, vytvářet předpoklady pro řádné fungování hospodářské soutěže a pro ochranu uživatelů a dalších účastníků trhu do doby dosažení plně konkurenčního prostředí. Nepřekrývá se vaše činnost s činností Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže?**

Souhlasím. Na první pohled se může opravdu zdát, že v mnoha ohledech se činnosti Českého telekomunikačního úřadu a Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS) v oblasti regulace minimálně hodně přibližují.

Skutečností však je, že role ČTÚ jako sektorového regulátora a role ÚOHS jsou zřetelně vymezeny související právní úpravou. V případě našeho úřadu je to především zákon o elektronických komunikacích (zákon č. 127/2005 Sb.), který vymezuje regulační působnost ČTÚ jako ex-ante regulaci. Jde tedy o takový přístup k uplatnění regulačních nástrojů, kdy jsou chybějící účinky soutěže na trhu elektronických komunikací řešeny s využitím regulačních nástrojů směřujících do budoucnosti.

Naproti tomu v případě činnosti ÚOHS jde v zásadě o postupy v rámci ex-post regulace, tedy o řešení zcela konkrétních případů protisoutěžního jednání jednotlivých podnikatelů působících na

trhu. Opatření přijímaná ze strany ÚOHS jsou pak zaměřena právě na nápravu zcela konkrétních řešených případů porušení soutěžních podmínek.

V praxi tedy platí, že ÚOHS v oblasti elektronických komunikací působí pouze tehdy, když se nejedná o případy, které přísluší k řešení ČTÚ v rámci jím vykonávané ex-ante regulace.



*Ing. Marek Ebert (45) pochází z Jablonce nad Nisou. Vystudoval Vysokou školu dopravy a spojů v Žilině, fakultu provozu a ekonomiky dopravy a spojů, obor provoz a ekonomika spojů. Před jmenováním do funkce náměstka předsedy Rady Českého telekomunikačního úřadu pracoval v ČTÚ ve vedoucích funkcích zejména v oblasti regulace sítí a služeb elektronických komunikací. Mezi jeho koníčky patří sport, rodina a chalupaření.*

Náš úřad samozřejmě s ÚOHS velmi úzce spolupracuje. Především všechny výsledky prováděných analýz a návrhy na uložení příslušných nápravných opatření s ÚOHS konzultujeme. Na druhou stranu rovněž poskytujeme ÚOHS odbornou součinnost pro jím řešené kauzy. Myslím, že tato spolupráce je na velmi dobré úrovni, o čemž mimo jiné svědčí i skutečnost, že mezi našimi úřady dosud nevznikl žádný kompetenční problém.

**V současnosti je trh telekomunikačních služeb rozdělen v zásadě mezi tři operátory, jejichž vedení je v zahraničí. Je vůbec možné, aby u nás bylo dosaženo plně konkurenčního prostředí?**

Předně musím upozornit, že z pohledu regulace, kterou ČTÚ vykonává, jsou posuzovány jednotlivé tzv. relevantní trhy. Trh elektronických komunikací je vlastně segmentován na dílčí trhy vhodné k ex-ante regulaci. Tento postup umožňuje ČTÚ přesněji identifikovat konkrétní nedostatky v soutěži a následně pak uplatnit i vhodná a přiměřená nápravná opatření k řešení zjištěného stavu.

Soubor tzv. relevantních trhů vychází z doporučení Evropské komise, které ČTÚ zohlednil při stanovení relevantních trhů v podmínkách České republiky. V loňském roce došlo k podstatnému snížení počtu těchto trhů, když ČTÚ ve svém novém opatření stanovil za vhodné k ex-ante regulaci sedm relevantních trhů namísto dosavadních osmnácti.

Opticky se může zdát, především z pohledu nejvíce „viditelné“ veřejně dostupné telefonní služby, že je trh rozdělen mezi několik hlavních poskytovatelů. Skutečností však je, že na trhu elektronických komunikací v ČR působí celá řada dalších společností, které úspěšně nabízejí služby v dalších segmentech (služby přístupu k internetu, kabelová televize, služby pronájmu okruhů apod). V mnoha případech jsou tyto služby nabízeny na alternativních technologiích a přinášejí koncovým uživatelům mnoho výhod. Typickou ukázkou je v poslední době rozvoj hlasových služeb na bázi využití internetového protokolu, což přináší zákazníkům mimo jiné i nižší ceny za volání.





Je zřejmé, že možnosti rozvoje a posílení konkurence stále existují. Jednou z nich je např. právě probíhající proces nástupu nových technologií, které umožní poskytování kombinovaných (konvergentních) služeb.

**Stále jsou slyšet stížnosti uživatelů, že operátoři neposkytují dostatečně kvalitní služby, např. „holý ADSL“ bez hlasového paušálu, rozdíl v cenách při volání z pevné linky na mobilní a naopak, nedostatky vlastních sítí operátorů a další. Jaké může ČTÚ donutit operátory, aby vylepšovali své služby a víc investovali do místního trhu?**

Odpověď na tuto otázku úzce souvisí s principem regulace ex-ante. Musím však zdůraznit, že naší snahou je uplatňovat regulační opatření pouze ve skutečně nezbytné míře tak, aby přijímaná opatření byla vždy přiměřená rozsahu zjištěného selhání soutěže.

Zákon o elektronických komunikacích vyjmenovává některé povinnosti podnikatelů na trhu, které směřují k podpoře konkurence (např. povinnost přenositelnosti čísla), a současně umožňuje ČTÚ ukládat přesně stanovený rozsah nápravných opatření v podobě zcela konkrétních povinností podniků, které byly identifikovány jako podniky s významnou tržní silou (SMP podnik) na příslušném relevantním trhu.

Mezi takové povinnosti patří:

- a) průhlednost a nediskriminace, jejichž smyslem je především zajistit dostupnost relevantních informací nezbytných pro ostatní soutěžitele na daném trhu, a současně zajistit, že určený SMP podnik bude ke všem soutěžitelům přistupovat stejně,

- a to za takových podmínek, za kterých poskytuje služby sobě;
- b) vedení oddělené evidence nákladů a výnosů, jejímž účelem je získání potřebných informací o nákladové struktuře určeného SMP podniku s detailním rozpadem na jednotlivé služby;
- c) poskytnutí přístupu ke specifickým síťovým prvkům a přiřazeným prostředkům, přičemž smyslem je řešení nedostatečné infrastruktury ostatních podnikatelů - v rámci této povinnosti jsou ukládány konkrétní podmínky pro zajištění přístupu k síti či propojení sítí a podmínky zpřístupnění koncových úseků účastnických vedení (LLU);
- d) nabídka služby pronájmu minimálního souboru pronajatých okruhů nebo služby volby a předvolby operátora;
- e) povinnosti související s regulací cen.

ČTÚ může prostřednictvím uložení výše uvedených povinností, a samozřejmě také následnou kontrolou jejich plnění, přispět k řešení některých nedostatků soutěže, způsobených např. nerovnými podmínkami jednotlivých soutěžitelů. Náš postup však samozřejmě musí respektovat i oprávněná očekávání návratnosti vložených investic na straně nositelů ukládaných povinností.

K podpoře investic do sektoru elektronických komunikací se snažíme přispět především vytvářením vhodných podmínek pro výstavbu sítí a poskytování služeb. V tomto směru je naše činnost zaměřena zejména na oblast správy spektra a na číslovací prostor, tj. zajištění dostupnosti čísel a kmitočtů pro poskytování nových služeb, se snahou o maximálně technologicky neutrální přístup.

Pokud jde o zlepšování kvality poskytovaných služeb, zde je nezastupitelná jak kontrolní činnost ČTÚ, tak i činnost v oblasti řešení uživatelských sporů a stížností. V první řadě však za hlavní stimul zvyšování kvality služeb považuje-

me dostatečně účinnou soutěž mezi jednotlivými poskytovateli služeb.

### **Co je hlavní náplní ČTÚ při výkonu kontroly?**

ČTÚ zabezpečuje kontrolní činnost v rozsahu odpovídajícím jeho působnosti v oblasti dozoru nad kvalitou služeb elektronických komunikací, při řešení sporů a stížností, a samozřejmě i v rámci dohledu nad realizací a dopady ukládaných nápravných opatření v rámci regulace trhu elektronických komunikací.

Obecně jde tedy o kontrolu plnění povinností a podmínek stanovených zákonem o elektronických komunikacích, prováděcími předpisy, opatřeními obecné povahy, rozhodnutími vydanými na základě tohoto zákona.

V praxi se naše kontrolní činnost zaměřuje především na plnění povinností podnikatelů poskytujících veřejně dostupnou telefonní službu nebo zajišťujících veřejnou telefonní síť, povinností uložených k zajištění tzv. univerzální služby





a povinností směřujících k ochraně spotřebitelů.

Nedílnou součástí výkonu kontrolní činnosti ČTÚ je i vedení správních řízení o uložení sankcí v případech zjištěného neplnění či porušení stanovených povinností.

Velmi významnou činností našeho úřadu je rovněž průběžné monitorování rádiového spektra, k jehož zabezpečení jsme v loňském roce dokončili rozsáhlý projekt výstavby systému pro automatizované monitorování rádiového spektra (ASMKS). Výsledky tohoto monitoringu nám dále slouží k zajištění efektivního využívání přidělených kmitočtů a kmitočtových pásem.

Je tedy zřejmé, že kontrolní činnost je velmi důležitou složkou působnosti ČTÚ při regulaci trhu elektronických komunikací. Považujeme přitom za potřebné prostřednictvím kontrolní činnosti vytvářet i dostatečnou zpětnou vazbu k ověření dopadu a účinnosti používaných regulačních opatření.

### **ČTÚ vyřizuje také stížnosti uživatelů telekomunikačních služeb. Jaké jsou nejčastější oprávněné a neoprávněné stížnosti?**

Řešení účastnických sporů a stížností je velmi důležitou činností našeho úřadu. Velkou váhu této činnosti národních regulačních orgánů pro elektronické komunikace v ob-

lasti ochrany spotřebitelů přikládá i regulační rámec Evropské komise.

V zásadě lze říci, že v oblasti ochrany spotřebitelů Český telekomunikační úřad řeší takzvané účastnické spory, ve kterých ve správním řízení rozhoduje spory mezi uživateli a poskytovateli služeb elektronických komunikací, a dále pak tzv. účastnické stížnosti. Ty se v posledních letech týkají především nekvality služeb elektronických komunikací.

V roce 2008 jsme evidovali celkem 1400 stížností. Z tohoto počtu bylo 433 stížností shledáno nedůvodnými tj. nedošlo k porušení zákona o elektronických komunikacích, 171 stížností nebyl úřad příslušný řešit a 796 stížností řešil postupem podle zákona o elektronických komunikacích.

Oproti minulým letům však pozorujeme trend zvyšování počtu stížností, který lze přičíst především rozvoji nových služeb a nárůstu počtu jejich účastníků (např. služby přístupu k síti Internet), snadnějšímu přístupu uživatelů k informacím o poskytovaných službách, jakož i zvyšování právního vědomí občanů.

Z hlediska předmětu je patrné, že nejvíce stížností evidovaných v roce 2008 připadá na stížnosti směřující proti vyúčtování ceny za služby. Tyto případy jsou rozhodovány ve správním řízení (účastnické spory) podle § 129 zákona o elektronických komunikacích.

Naši inspektoři věnují značné úsilí rovněž případům účastnických sporů, které je nezbytné řešit ve správním řízení. Jen za rok 2008 jsme vedli několik desítek tisíc takových správních řízení. V těchto případech se většinou jedná o spory o úhradu dlužných plateb za poskytnuté služby.

### **Jaké jsou možnosti vašeho úřadu v řešení oprávněných stížností?**

ČTÚ v případě stížností, kdy se nejedná o podání ve správním řízení, informuje stěžovatele o tom, jak má postupovat (např. uplatnit reklamaci u poskytovatele služby), nebo

na základě takové stížnosti vykoná kontrolu a případně zahájí správní řízení z vlastního podnětu. Některé případy jsou řešeny i tak, že na základě vyžádané informace od poskytovatele služby vydáváme výzvu podle zákona o elektronických komunikacích k odstranění zjištěných nedostatků.

V případě, že se stížnost týká poskytované služby nebo ceny za poskytovanou službu, má účastník (uživatel) právo uplatnit reklamaci na vyúčtování ceny nebo na poskytovanou veřejně dostupnou službu elektronických komunikací podle § 64 odst. 7 zákona o elektronických komunikacích u svého poskytovatele služeb, který je povinen vyřídít reklamaci do jednoho měsíce.

V případě nesouhlasu s vyřízením reklamace poskytovatelem služby nebo v případě nevyřízení reklamace v zákonem stanovené lhůtě je účastník/uživatel oprávněn podle § 129 odst. 2 zákona o elektronických komunikacích podat u úřadu návrh na zahájení řízení o námitce proti vyřízení reklamace.

Úřad rozhoduje účastnické spory na základě návrhu kterékoli ze stran sporu. Jde o účastnické spory o námitce proti vyřízení reklamace na poskytnutou službu nebo na vyúčtování ceny za poskytnutou službu a spory o zaplacení ceny za služby (peněžité plnění).

Podrobné informace o možném postupu při řešení reklamací jsme pro uživatele zveřejnili na našich internetových stránkách. Zde mohou uživatelé služeb elektronických komunikací nalézt i další důležité informace, které jim pomohou orientovat se v jejich právech při užívání služeb elektronických komunikací.

V případě, kdy se šetřením stížností zjistí porušení konkrétní povinnosti stanovené zákonem, přistupujeme k uložení pokuty za spáchaný správní delikt podle § 118 zákona o elektronických komunikacích.

### **Stává se, že jsou vaše rozhodnutí přezkoumávána soudem? V jaké oblasti nejčastěji?**

Samozřejmě platí, že řízení o věcech podle zákona o elektronických komunikacích jsou (pokud zákon nestanoví jinak) vedena podle správního řádu. Tato řízení jsou dvoustupňová, tedy s možností podání opravného prostředku. Po využití opravného prostředku se kterákoli ze stran může obrátit na soud.

Rozhodnutí ve věcech veřejného práva (rozhodnutí o sankcích, rozhodnutí o oprávněních, přidělech, rozhodnutí o sporech mezi operátory s veřejnoprávním prvkem, rozhodnutí ve věcech univerzální služby...) může být přezkoumáno po linii správního soudnictví (správní rozhodnutí je žalováno u Městského soudu v Praze, v případě podání kasační stížnosti u Nejvyššího správního soudu a ČTÚ je stranou žalovanou). Z této oblasti jsou nejčastěji žalována rozhodnutí ve věcech univerzální služby, žaloby však často úspěšné nejsou.

Správní rozhodnutí ve věcech soukromého práva (kde ČTÚ rozhoduje místo soudu zejména o povinnosti zaplatit úhrady za poskytnutou službu elektronických komunikací) jsou napadána žalobami podle části páté občanského soudního řádu. ČTÚ v těchto věcech není účastníkem řízení a nemá tudíž ucelený přehled o jeho výsledcích. Je možné odhadnout, že v této oblasti jsou u soudu uplatňovány žaloby v méně než jednom procentu všech soukromoprávních rozhodnutí ČTÚ, a ve značné míře jim není vyhověno s tím, že správní rozhodnutí je správné. Žaloby ovšem podávají ve správním řízení neúspěšné strany sporu, což jsou jak poskytovatelé služeb, tak účastníci (uživatelé). Pokud víme, neúspěšnými žalobci jsou častěji poskytovatelé služeb elektronických komunikací než účastníci (uživatelé).

**Mají regulované subjekty povinnost předkládat ČTÚ soubory účetních údajů, příp. celé účetní závěrky?**

Ano. Pro objektivní hodnocení postavení podnikatelských subjektů na trhu musí ČTÚ posuzovat i některé vybrané účetní údaje, vždy samozřejmě v nezbytném rozsahu. Připomínám v této souvislosti např. skutečnost, že jedním z možných nápravných opatření, které můžeme uložit SMP podniku, je povinnost vedení oddělené evidence výnosů a nákladů.

Takto regulované subjekty mají povinnost předkládat úřadu na jeho žádost a v jím stanovené lhůtě výsledky oddělené evidence nákladů a výnosů. Struktura těchto vykazovaných informací je dána opatřením obecné povahy, které ČTÚ vydal pod č. OOP/4/03.2006-3. Základní podmínkou je přitom se souhlasení na auditovanou účetní závěrku.

V mnoha případech je nezbytné, aby podnikatelé předkládali ČTÚ své účetní údaje. Ty jsou však našim úřadem zjišťovány v pouze nezbytném rozsahu a využívány striktně pouze k zajištění jeho úkolů v rámci zajištění regulace, a to zejména v případě uplatněné regulace cen.

### Jak ČTÚ ověřuje správnost předkládaných informací? Využívá i auditorské zprávy?

Regulovaný podnik je povinen předložit výsledky oddělené evidence nákladů a výnosů k ověření shody s metodikou uvedenou ve výše zmíněném opatření obecné povahy nezávislému kvalifikovanému subjektu, a to do jednoho měsíce po uveřejnění účetní závěrky.

Závěry ověřování musí subjekt povinně zveřejnit. Úřad má právo kontroly vyžádaných údajů a informací. Úřad porovná předložené výsledky oddělené evidence nákladů a výnosů s auditovanými finančními výsledky.

Podnik s významnou tržní silou na relevantním trhu, který má povinnost nákladové orientace cen, je pak povinen na žádost úřadu prokázat, že uplatněné ceny jsou nákladově orientované a jsou v souladu s metodikou oddělené evidence nákladů a výnosů. Pro kontrolu výpočtu nákladů přitom ČTÚ může použít metody, které nejsou závislé na metodách použitých dotčeným subjektem.

Připravila Ing. Marie Kučerová



# Telekomunikační společnosti a specifika jejich auditu



Martin Tesař

V dnešní době si málokdo z nás dokáže představit svůj život bez výtobytků moderních technologií, které nám umožňují být ve styku s naší rodinou, přáteli a obchodními partnery. Téměř každý z nás denně používá internet, mobilní telefon, fax. Z pohledu auditu představují telekomunikace specifické odvětví především z hlediska nároků na znalosti auditora, a to zejména v technické oblasti. Za tímto účelem bude vhodné udělat nejprve krátký výlet do historie telekomunikací před tím, než se pustíme do specifických auditních oblastí.

## Krátký výlet do historie a co nás čeká

Co jsou telekomunikace? Zjednodušeně můžeme říci, že základním principem telekomunikací je dostat zprávu z bodu A do bodu B. Aby toto bylo možné, potřebujeme nositele informace. Nositelem informace je signál (z latinského signalis - dávat znamení). Z tohoto pohledu můžeme s nadsázkou říci, že kouřové signály představují prehistorickou podobu telekomunikací.

Přeskočme staletí a od kouřových signálů se posuneme do některých klíčových okamžiků historie telekomunikací:

- 25. května 1844 Samuel Morse odeslal první telegrafickou zprávu.
- O 32 let později 14. února 1876 Alexander Bell přihlásil svůj patent na telefon.
- V roce 1887 Heinrich Herz provedl pokus, v rámci kterého poprvé předvedl šíření rádiových vln.
- 3. března 1885 byla založena společnost AT&T, která provozovala telefonickou síť.
- V roce 1897 patentoval Guglielmo Marconi rádiový systém. V roce 1901 poprvé přenesl signál rádiovým systémem přes Atlantský oceán.
- První předchůdce mobilní sítě ve Spojených státech byl spuštěn v roce 1978, v Evropě v roce 1981.
- V roce 1988 vzniká termín „internet“
- První mobilní síť na našem území byla spuštěna v roce 1983. První komerční mobilní síť NMT spustila společnost Eurotel v roce 1991. Provoz této sítě byl ukončen v roce 2006. První GSM síť byla v České republice spuštěna v roce 1996.
- V roce 2000 se v České republice vyrovnal počet pevných telefonních linek a mobilních telefonů. Od toho-



to roku také můžeme pozorovat nárůst mobilních přístrojů a úbytek pevných linek. V roce 2004 dosáhl počet mobilních telefonů počtu obyvatel ČR a od té doby je tzv. mobilní penetrace vyšší než 100 %.

- V současné době je častým tématem mobilní síť třetí generace, tzv. 3G.

A co nás čeká? Co dále můžeme v roce 2009 očekávat v oblasti telekomunikací? Dle studie společnosti Deloitte jde zejména o následující:

### 1. **Smart phones: jak zůstat chytrý i v době ekonomického poklesu**

Pokračující ekonomický pokles v roce 2009 může zasadit ránu prodejem tzv. smart phones.

### 2. **Data o zákaznících v centru zájmu**

Informace o zákaznících byly dlouhou dobu součástí systémů telekomunikačních operátorů, ale doposud jejich shromažďování převažovalo nad jejich zpracováním. Vzhledem k ekonomickým výhledům však mohou lepší informace o zákaznících operátorům pomoci udržet si stávající zákazníky a získávat nové.

### 3. **Z digitální komunikace se vytrácí její poselství**

V mnoha podnicích je efektivita digitální komunikace stále více oslabována jejím využíváním. Předpokládá se, že v roce 2009 se průměrný administrativní pracovník bude věnovat až dvě hodiny denně vyřizování emailů, jejichž objem odhadem dosáhne 20 MB za den.

### 4. **Odstranění mezičlánku: Proč by se operátoři měli začít věnovat i aplikacím**

Mobilní operátoři se dlouho zabývali odstraněním mezičlánku, který představoval nežádoucí vstup třetích stran do původně uzavřeného vztahu mezi operátorem a zákazníkem. Ale v roce 2009 se očekává, že si uživatelé mobilních telefonů do svých telefonů stáhnou více než 10 miliard aplikací.

### 5. **Integrace konečně přinese konvergenci mobilních telefonů**

Konvergence mobilních telefonů byla v minulosti z velké části pouze planým slibem a zákazníci, kteří vyhledávali špičkový výkon, byli ve většině případů nuceni nosit s sebou několik přístrojů. V roce 2009 však bude otázka konvergence možná konečně vyřešena.

### 6. **Sbohem mobilní telefony, ať žijí bezdrátová zařízení**

Mobilní telefony projdou v roce 2009 přeměnou z přístrojů určených pouze pro celulární síť na skutečná bezdrátová zařízení.

### 7. **Širokopásmový přístup k bezdrátové mobilní síti**

Celosvětové prodeje síťových adaptérů pro širokopásmový přístup k bezdrátové mobilní síti přesáhly

v průběhu roku 2008 čtyři miliony kusů měsíčně a v roce 2009 se předpokládá nárůst na více než dvojnásobek.

### 8. Třetí obrazovka se vypíná - mobilní televize ztrácí signál

Po nepříliš úspěšném nástupu mobilní televize v roce 2008 povede očekávaný ekonomický propad v roce 2009 k jejímu dalšímu útlumu.

### 9. Jeden za všechny, všichni za jednoho: sítě z optických vláken mění podobu konkurence

S postupným vyvíjením tlaku na pevné operátory, aby vyměnili měděné sítě za sítě z optických vláken, je pravděpodobné, že bude diskutována další životaschopnost konkurence založené na infrastruktuře. Tento přístup může přinést prospěch spotřebitelům, jeho výsledkem může být však také rozsáhlá duplikace majetku.

### 10. Sazby za ukončené volání v mobilní síti v Evropě: Snížit o hodně, nebo hodně rychle?

Sazby za ukončené volání v mobilní síti (MTR) v Evropě byly vyšší než ekvivalentní poplatky u pevných sítí. V průběhu roku 2008 se MTR v Evropě pohybovaly mezi 0,02 EUR až 0,18 EUR za minutu, v porovnání s typickými sazbami za ukončené volání v pevné síti, které činí 0,01 EUR. V červnu 2008 však Evropská komise (EK) doporučila snížit nepoměr mezi sazbami u mobilních a pevných sítí a navrhla snížení MTR o 70 procent v průběhu tří let.

*Zdroj: Deloitte TMT Trends 2009*

## Základní členění telekomunikačního trhu

Telekomunikační trh je možné členit z různých úhlů pohledu. S použitím výše uvedeného výletu do historie můžeme také odvodit jedno z možných dělení telekomunikačních firem. Telekomunikační společnosti můžeme rozdělit do následujících kategorií:

- **Operátor pevné sítě** – tyto společnosti poskytují telekomunikační služby s využitím tzv. pevných linek, kde se signál šíří tzv. pevnou sítí s využitím klasických kabelů, případně s použitím optických vláken. Tyto společnosti poskytují služby jak rezidenčním, tak firemním zákazníkům.
- **Operátor mobilní sítě** – tyto společnosti poskytují telekomunikační služby s využitím bezdrátového šíření signálu. Tito operátoři poskytují služby jak rezidenčním, tak firemním zákazníkům.
- **Poskytovatel datových služeb** – společnosti v tomto segmentu se zaměřují na provozování tzv. páteřních sítí a na poskytování datových služeb ostatním operátorům a firemním zákazníkům.

V devadesátých letech minulého století můžeme pozorovat bouřlivý rozvoj tzv. **alternativních operátorů**. Tyto společnosti se obvykle zaměřovaly na vybudování spojení s koncovými zákazníky (rezidenční

zákazníci a firemní zákazníci) s použitím ať již klasických technologií tak i s využitím bezdrátových technologií. Od počátku tohoto století můžeme u alternativních operátorů sledovat určitou konsolidaci trhu. Dále můžeme v posledních letech také pozorovat prolínání typů služeb poskytovaných telekomunikačními společnostmi.

## Vybrané klíčové charakteristiky telekomunikačních společností

Jednou z hlavních charakteristik telekomunikačních společností je komplexnost jejich technické infrastruktury a s tím související vysoká náročnost na investice do hmotného a nehmotného majetku, který představuje jednu z největších položek na rozvaze těchto společností. Specifickou oblastí majetku je nehmotný majetek mobilních operátorů, kteří ke své činnosti museli zakoupit tzv. mobilní licence. Jako auditoři si tedy na seznam možných potenciálních rizik v rámci našeho auditu můžeme zařadit **oblast informačních systémů a oblast majetku**.

Vzhledem k vysoké konkurenci na telekomunikačním trhu přicházejí jednotlivé firmy s různými balíčky pro zákazníky. Zde se může jednat o poskytování různých služeb a zařízení „zdarma“, kombinaci různých tarifů, případně použití dalších pobídek k získání zákazníka. Společnosti také potřebují velmi sofistikované technické zařízení, které jim umožní onen zmíněný přenos signálu z bodu A do bodu B. Z pohledu auditu si tedy můžeme přidat další oblast potenciálních rizik, a to **oblast výnosů**, včetně **nevyfakturovaných výnosů**, resp. **nerealizovaných výnosů**.

K poskytování telekomunikačních služeb je také zapotřebí technických zařízení u zákazníků. Tato zařízení jsou zákazníkům velmi často poskytována jakožto součást různých „balíčků služeb“ a často poskytována „zdarma“. Dále zejména v oblasti mobilních sítí jde technologický vývoj mílovými kroky kupředu a dnes na



*Zlobí nám internet. Tak jsem poprosil kamaráda Siouxe o kouřovou zprávu.*  
Kresba Ivan Svoboda



sklad pořízené špičkové zařízení může mít další den hodnotu limitně blízkou nule z titulu technologické zastaralosti. Další zajímavou oblastí v rámci auditu tedy bude **oblast zásob**.

Přijde nám zcela běžné volat z mobilního telefonu na pevnou linku, do zahraničí, ze sítě jednoho operátora do sítě druhého operátora. Tyto všechny činnosti nám přijdou samozřejmé, ale na pozadí jsou tyto služby

podpořeny propojovacími smlouvami, tzv. roamingovými smlouvami, případně jinými typy smluv. Z pohledu auditora se jedná o **audit propojovacích poplatků a roamingových poplatků**.

### Audit v prostředí telekomunikačních společností

Jedním z důležitých předpokladů úspěšného auditu telekomunikačních společností je **důkladná znalost produktů a činnosti telekomunikační společnosti**. Obecně platí, že znalost činnosti společnosti je předpokladem každého auditu. Toto tvrzení platí obzvláště u telekomunikačních společností. Obdobně jako např. u finančních institucí tak i v oblasti telekomunikací hrají informační systémy a jejich pochopení klíčovou roli. U drtivé většiny společností v tomto segmentu je závislost na systémech kritická a bez jejich fungování by společnost nebyla schopna poskytovat své služby a produkty.

Mezi klíčové oblasti zájmu auditora při auditu telekomunikačních společností patří zejména:

- informační systémy,
- dlouhodobý majetek,
- výnosy (včetně nevyfakturovaných výnosů a nerealizovaných výnosů),
- zásoby.

#### Oblast informačních systémů

Telekomunikační společnosti jsou zcela závislé na informačních systémech. Auditor se musí v rámci své práce vypořádat s velkým objemem dat týkajících se transakcí téměř virtuální podoby. Pro auditora je tedy nutností spoléhat se na výstupy z informačního systému. Aby tohoto mohl dosáhnout, potřebuje se však přesvědčit o tom, že data jsou v rámci systémů spolehlivě zpracovávána, není s nimi neoprávněně manipulováno a výstupy systémů odpovídají ekonomické

realitě. Dále se auditor musí přesvědčit o tom, že v případě výpadku systémů nedojde k významné ekonomické újmě společnosti, neboť tato by mohla být v přímém rozporu s předpokladem nepřetržitého trvání společnosti. Auditor této výše popsané míry ujištění dosáhne provedením testování jednotlivých významných systémů majících přímý dopad do účetní závěrky. K provedení tohoto testování je ovšem zapotřebí detailních technických znalostí týkajících se implementace, správy a chodu různých informačních systémů. Auditor musí tedy zvážit, zda má příslušné technické vědomosti a kompetence, případně přizvat do auditního týmu specialistu na danou oblast, který auditorovi poskytne potřebné ujištění. Finální odpovědnost za posouzení výsledků testování ovšem zůstává na auditorovi.

#### Oblast dlouhodobého majetku

Oblasti majetku telekomunikačních společností bychom mohli věnovat samostatný článek ať již z pohledu účetního, daňového nebo z pohledu auditu. Samostatnou kapitolu v rámci auditu představuje ověřování existence majetku. Vzhledem k charakteru činnosti společnosti je majetek často umístěn v různých lokalitách, v rámci technických sítí dochází často k jeho k přemístování, k opravám formou výměny majetku a k technickému zhodnocení majetku. Dle učebnice auditu si auditor vybere z registru majetku vzorek k testování, ten bude chtít fyzicky ověřit (včetně inventurního čísla) a zkontrolovat příslušné doklady k tomuto majetku. V případě telekomunikačních firem tento postup není zejména u tzv. síťového majetku možný. Auditor v tomto případě bude při testování fyzické existence majetku využívat různých systémů provozní kontroly činnosti a skutečnosti, že v komplikovaných telekomunikačních sítích má každý síťový prvek své unikátní „technické“ označení.

Velkou výzvou pro auditora bude posuzování, zda při opravě majetku se jedná pouze o opravu nebo již o technické zhodnocení. V rámci tohoto posuzování se bude auditor opět v řadě případů spoléhat na odbornou asistenci příslušných technických expertů v rámci auditního týmu. Při opravách může i docházet k přesunu jednotlivých majetků v rámci sítě. V tom případě se auditor musí přesvědčit o funkčnosti evidenčního systému příslušné společnosti, v rámci kterého jsou tyto přesuny majetku podchyceny.

V případě pronajatého majetku (např. pronajatých přenosových kapacit nebo např. celých optických kabelů, družicových transpondérů apod.) musí auditor posoudit způsob účtování o těchto pronájmech. Velká skupina společností v oblasti telekomunikací má přímé či nepřímé vlastníky v zahraničí, a ti často používají pro účely účetního výkaznictví IFRS či US GAAP. Pokud auditor ověřuje účetní závěrku nebo údaje vstupující do konsolidace podle těchto účetních standardů, musí také posoudit, zda společnost zobrazila jednotlivé ná-

jemní vztahy v souladu s příslušnými požadavky těchto standardů. V této části se může jednat o technicky složité posuzování, neboť je nutné správně pochopit technické aranžmá těchto smluv.

V případě indikátorů ekonomického znehodnocení (tzv. impairment) musí auditor posoudit, zda společnost správně ocenila zpětně získatelnou hodnotu majetku. V tomto případě představuje pro auditora určitou výzvu posouzení, zda byl majetek správně alokován do jednotlivých penězotvorných jednotek (tzv. cash generating units) a zda jednotlivým jednotkám společnost přiřadila správné peněžní toky.

V rámci testování odpisů musí auditor posoudit, zda používané doby ekonomické životnosti jsou společností vhodně zvoleny. V rámci posouzení vhodnosti odpisových sazeb je třeba se také seznámit s plány společnosti týkající se budoucího předpokládaného vývoje společnosti. Do budoucna bude posouzení vhodnosti doby odepisování také ovlivněno zavedením komponentního přístupu k majetku, který může mít významný vliv na některé typy telekomunikačních společností.

### **Oblast výnosů**

V rámci testování výnosů se musí auditor nejprve detailně obeznámit s komerčními podmínkami nabízených telekomunikačních služeb. Pro auditora je nejjednodušší případ, kdy společnost veškeré své služby zákazníkům fakturuje formou pravidelných paušálních částek. V tomto okamžiku je pro auditora důležité se přesvědčit o úplnosti souboru zákazníků, kterým společnost poskytuje služby. Následné testování je pak již relativně jednoduchým výpočtem, do kterého vstupuje počet období, ve kterých byly služby poskytovány, vynásobený paušálními částkami pro jednotlivé zákazníky. Prostým porovnáním fakturovaných částek a částek týkajících se poskytnutých služeb se auditor také přesvědčí o správnosti případných nevyfakturovaných služeb případně vyfakturovaných, ale neposkytnutých služeb.

V případě společností poskytujících datové přenosy je možné se setkat s různými kombinacemi smluvních ujednání, kdy zákazníci mohou část služeb hradit formou paušálních plateb a část v návaznosti na objemy přenášených dat. V tomto případě se auditor potřebuje ujistit o úplnosti a správnosti objemu přenášených dat. K tomu auditor opět často používá odborníky na jednotlivé používané systémy společností. Pokud společnost eviduje zvláště výnosy realizované formou paušálních plateb, může auditor provést jejich ověření způsobem popsaným výše.

Objemově závislé výnosy auditor nejčastěji testuje dvěma způsoby:

- Auditor může provést kontrolní přepočtení s použitím objemů přenesených dat rozdělených do cenových pásem a hodnotou (resp. průměrnou hodnotou) za objemovou jednotku přenesených dat. Tento způsob testování může být velmi efektivní v případě relativně malé complexity cenových ujednání týkajících se přenášených dat.
- Auditor může využít statistických metod a na časových řadách může zkoumat korelaci mezi zaúčtovanými výnosy a objemy přenášených dat v časové řadě. V rámci tohoto statistického přístupu je třeba také rozumět k jakým změnám obchodních nebo technických parametrů docházelo v průběhu zkoumané časové řady.

V případě telekomunikačních společností poskytujících datové a hlasové služby koncovým zákazníkům (ať již firemním nebo rezidentním) je třeba nejprve dobře porozumět cenovým a technickým podmínkám jednotlivých poskytovaných služeb. V praxi se auditor často setkává s případy, kdy je koncovému zákazníkovi poskytováno několik služeb a kdy zákazník dostává různé bonusy. Tyto bonusy mohou představovat slevy na poskytované telekomunikační služby, slevy za koncové uživatelské zařízení (např. mobilní telefon za 1 Kč, modem zdarma apod.), případně různé slevy nebo plnění od třetích stran, které se k tomu smluvně zavázaly s poskytovatelem telekomunikačních služeb (např. věrnostní programy, kdy zákazník získává určitý počet bodů za jednotku využitých telekomunikačních služeb, a tyto body může využít např. při nákupu dalších služeb nebo zboží). Aby zákazník měl nárok na tyto bonusy, musí obvykle souhlasit se smluvním vztahem na určité období (např. 2 roky). V těchto případech musí auditor nejprve posoudit, zda společnost správně stanovila tzv. jednotky účtování, tedy zda správně identifikovala jednotlivé poskytované služby a plnění, a zda k těmto jednotkám přiřadila správné hodnoty.





Tyto hodnoty se obvykle stanoví poměrovou alokací ceny celkového balíčku služeb na jednotlivé části s použitím stanoveného alokačního klíče (často se jedná o alokaci s použitím relativních reálných hodnot jednotlivých poskytovaných služeb). Auditor se tedy primárně musí vypořádat s otázkou, zda společností poskytovaná služba představuje několik služeb poskládaných dohromady, nebo zda se jedná o jednu službu. V této oblasti, zejména v IFRS a US GAAP je poměrně dost odborné literatury.

Po provedení výše uvedené analýzy charakteru poskytovaných služeb se dále auditor musí přesvědčit o úplnosti přenášených dat (délky telefonních hovorů, objemu přenášených dat v rámci datových spojení apod.). Následně se auditor musí přesvědčit o správnosti a funkčnosti oceňovacího mechanismu poskytnutých služeb. Vzhledem k velkému množství různých kombinací poskytovaných služeb se v této oblasti auditor opět neobejde bez technické expertní kontroly znalců systémů používaných společnostmi. Po získání výše popsaných ujištění auditor přistoupí k vlastnímu ověření záúčtovaných výnosů. Z mnoha dostupných testovacích technik je opět možné použít kombinaci detailních přepočtů a statistické analýzy, v tomto případě většinou ale na celkových souborech dat o jednotlivých službách.

Určitou podkapitolou testování výnosů provozovatelů veřejných telefonních sítí a mobilních operátorů je testování tzv. propojovacích a roamingových poplatků. Jedná se o poplatky, které si mezi sebou hradí jednotlivé společnosti za vstupy a přenosy v rámci jimi provozovaných sítí. V obou případech může auditor zvažovat použití ověřovacích dopisů, případně kontrolu jednotlivých záúčtování mezi společnostmi. V této oblasti musí auditor také porozumět mechanismům řešení rozdílů mezi jednotlivými společnostmi, a tomu, jakým způsobem by tyto měly být zachyceny v účetní závěrce.

Z pohledu rozvahových účtů se auditor musí přesvědčit o částkách záúčtovaných jako pohledávky (jedná se o poskytnuté služby, které již byly společností vyfakturovány konečným zákazníkům), nebo dohadné položky (jedná se o poskytnuté služby, které k datu účetní závěrky nebyly konečným zákazníkům vyfakturovány) a přijatých zálohách (jedná se o předplacené částky získané od zákazníků snížené o hodnotu již poskytnutých služeb). V této části auditu se auditor musí přesvědčit, kromě jiného, o výši opravných položek, expiračních podmínkách předplacených služeb a způsobu výpočtu dohadných položek. V případě potvrzení existence pohledávek není často možné použít klasických ověřovacích dopisů z titulu velkého souboru určeného k testování. Ve všech uvedených oblastech testování auditor opět musí dobře rozumět systémům a algoritmům používaných společnostmi a využívat statistických metod testování.

### **Oblast zásob**

Při testování zásob se auditor musí přesvědčit, krom jiného, o jejich ocenění. V této oblasti auditor musí ověřit, jakým způsobem společnost posoudila technologické a obchodní „stáří“ evidovaných zásob. Častým tématem diskuzí je ocenění zásob technických zařízení (např. telefonů, modemů apod.), které jsou zákazníkům „prodávány se slevou“ v rámci různých balíčků služeb. Samostatnou kapitolou testování zásob představují náhradní díly, kdy se auditor musí vypořádat s jejich oceněním a klasifikací (obligátní otázka klasifikace na účtu zásob nebo na účtech majetku).

### **Závěr**

Co říci závěrem? Účelem tohoto článku je přiblížit čtenáři některé specifické aspekty auditu telekomunikačních společností. Jak již bylo napsáno v úvodu, telekomunikační společnosti tvoří „páteř“ dnešní komunikace mezi jednotlivci a mezi společnostmi. V tomto článku jsme se nedotkli internetových, technologických a softwarových společností, které významným způsobem zasahují do telekomunikačního trhu. Otázkám auditu těchto společností se můžeme věnovat někdy příště.

### **Ing. Martin Tesař**

Deloitte Audit

*Ing. Martin Tesař je absolventem ČVUT v Praze a členem Komory auditorů ČR. Ve společnosti Deloitte pracuje jako partner v oddělení auditu, kde se věnuje mimo jiné auditům společností z oblasti technologií, médií a telekomunikací a oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Martin Tesař pracuje ve Výboru pro metodiku KA ČR, resp. v jeho podvýboru zaměřeném na IFRS.*



# Daň z příjmů právnických osob společností z oblasti technologií, médií a telekomunikací (TMT)



Hana  
Brothánková

Pod zkratkou TMT si lze představit celou škálu společností počínaje těmi, které vyvíjejí vlastní software, poskytují svým zákazníkům dodávky hardware i software, přes

poskytovatele internetových služeb, reklamní a PR agentury, mediální společnosti až po poskytovatele nejrůznějších telekomunikačních služeb a řešení pro společnosti a mobilní operátory.

Tento článek je zaměřen na některé okruhy daně z příjmů právnických osob, které jsou charakteristické pro TMT odvětví. Řada z nich přitom s sebou nese jen daňové riziko, ale je i předmětem diskusí v rámci auditu daných společností.

## Hmotný a nehmotný majetek

Problematika vedení rozsáhlého registru hmotného a nehmotného majetku je charakteristická pro telekomunikační společnosti a mobilní operátory, kteří mají majetek rozmístěn po celém území České republiky. V praxi se potýkají se zpožděním při zařazování majetku do užívání, potížemi se zatříděním majetku do odpisových skupin, a s tím související otázkou zahájení účetního a daňového odpisování. To vše v kombinaci s tím, že telekomunikační zařízení, stožáry, sítě a ostatní majetek se průběžně opravují či technicky zhodnocují, aby vyhovovaly stále rostoucím požadavkům na kapacitu a kvalitu přenosu dat. Právě rozlišení mezi opravou a technickým zhodnocením může být dosti nejednoznačné, ale z daňového pohledu velice důležité.

Pro stanovení účetních odpisů je rozhodující životnost konkrétního majetku, daňové odpisy jsou

však kalkulovány podle sazeb/koefficientů stanovených pro danou odpisovou skupinu zákonem o daních z příjmů. Dalším rozdílem je, že daňové odpisy hmotného majetku lze i na nějakou dobu přerušit a poté v daňovém odpisování pokračovat.

Rozdíl účetního a daňového pohledu a správné hodnoty účetních/daňových odpisů, resp. účetních/daňových zůstatkových cen má vliv nejen na splatnou, ale i odloženou daň. „Spuštění“ či přerušování daňových odpisů přitom může být oním jazýčkem na vahách, zda společnost bude platit daň, či ne.

V neposlední řadě je třeba upozornit na vliv snížení sazeb daně z příjmů právnických osob na odloženou daň. V této souvislosti je často nutné provést analýzu majetku a určit, zda se pro odloženou daň z titulu rozdílu účetních/daňových hodnot majetku použije sazba daně 21 %, 20 % nebo 19 % (v závislosti na době odpisování a zdaňovacím období společnosti).

## Licenční poplatky a srážková daň

V TMT odvětví se často setkáváme s platbami za softwarové licence a jiné licence ze/do zahraničí, platbami know-how mateřské společnosti, prodeji „krabicových softwarů“ či s kombinovanými dodávkami hardware, software a doplňkových služeb.

V těchto případech je nutné mít z daňového pohledu na paměti hned několik otázek.

Jedná se o softwarovou licenci, nebo o krabicový software? Jedná se poskytování služeb v ČR nebo v zahraničí a o platby v ČR nebo do/ze zahraničí? Nemá společnost povinnost odvádět srážkovou daň, popřípadě jaká je její správná výše? Je v dodávce rozdělena

cena na hardware, software a služby? Jsme schopni správně určit vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku pro účetní a daňové odpisování? Nemůže nám v případě projektu v zahraničí vzniknout v některém státě stálá provozovna a tím i povinnost odvádět v dané zemi daň?

Odpovědi na tyto otázky směřují k rozdílným daňovým aspektům, resp. s sebou nesou různá daňová rizika. Obvykle je nutné každý případ posuzovat individuálně, mít k dispozici maximum informací a smluvní dokumentaci.

Ve vztazích se zahraničím navíc často nestačí mít k dispozici české daňové předpisy, ale je třeba nahlédnout do mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění i do komentáře vzorové smlouvy OECD.

V této souvislosti stojí za zmínku možné budoucí osvobození od daně z příjmů u licenčních poplatků plynoucích jiné společnosti v rámci EU od daňového rezidenta (obchodní společnosti nebo družstva) ČR počínaje 1. 1. 2011. Pokud poplatník (zahraniční společnost) splní zákonné podmínky, bude muset (sám nebo prostřednictvím českého plátce daně) požádat správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků – obdobně jako se už v současné době děje u úroků z úvěrů a půjček.

## Výzkum a vývoj

Některé společnosti z TMT ročně vynakládají nemalé prostředky na výzkum a vývoj. Jejich snahou je uplatnit si ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob odčitatelnou položku na výzkum



a vývoj a snížit tak svůj základ daně. Pokud splní podmínky zákona o daních z příjmů, mohou si de facto odečíst 200 % svých výdajů (nákladů) na realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně – nejdříve jako běžný provozní náklad a posléze formou odčitatelné položky.

Zákon o daních z příjmů, resp. i pokyn Ministerstva financí ČR D-288 blíže specifikují, co musí písemný dokument (projekt) obsahovat, jaké činnosti lze považovat za výzkum a vývoj a které náklady lze/nelze považovat za náklady na výzkum a vývoj pro účely odpočtu od základu daně. Uplatnění této odčitatelné položky pravděpodobně nejvíce limituje nemožnost zahrnutí služeb nakoupených od třetích osob.

Mezi nejdůležitější podmínky (kromě identifikačních údajů) patří, že písemný projekt musí být sepsán před svým zahájením, musí v něm být obsaženy cíle projektu, které jsou zároveň dosažitelné a vyhodnotitelné (ocenitelný prvek novosti) a předpokládané celkové náklady a náklady v jednotlivých letech.

Z pohledu evidence nákladů je nutné náklady na výzkum a vývoj evidovat odděleně od ostatních nákladů. Většina poplatníků sleduje náklady pomocí zvláštních nákladových center, analytických účtů či prostřednictvím alokačních tabulek nákladů, které mají svůj význam především v případě, kdy společnost realizuje více projektů výzkumu a vývoje a podílí se na nich stejní zaměstnanci. Otázka prokázání skutečné výše nákladů na daný projekt (dohromady se splněním ostatních podmínek) je klíčová pro udržení důkazního břemene v případě kontroly finančního úřadu.

Pro úplnost: odčitatelnou položku na výzkum a vývoj lze uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl, nejdéle však ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Počínaje rokem 2008 je také možné požádat správce daně

o závazné posouzení, zda se jedná o náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje.

### Marketingové náklady

Pro společnosti z TMT, zejména mobilní operátory, jsou marketingové náklady nezbytné. Společnosti vynakládají významné částky nejen na reklamu v médiích (rozhlas, televize, tisk), ale pořádají i různé reklamní soutěže a akce, mají reklamní a propagační předměty.

Vzhledem k tomu, že daňová uznatelnost marketingových nákladů není v zákoně o daních z příjmů speciálně řešena, je třeba postupovat podle obecné podmínky, kdy jsou daňově uznatelné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Právě dostatečné prokázání souvislosti vynaloženého nákladu s příjmy společnosti a obhájení této pozice při kontrole správce daně bývá v praxi obtížné. V této oblasti lze doporučit pouze řádné zdokumentovat každou reklamní akci (nejen formálně smlouvou, ale i např. rozpočtem nákladů), archivovat případné výstupy (DVD, CD, tištěné reklamy) a být tak maximálně připraveni pro případ budoucí kontroly.

### Vztahy se spojenými osobami

Dnes už je známo, že ceny, které jsou sjednány mezi spojenými osobami, by se neměly lišit od cen, které by byly sjednány v obdobných transakcích mezi nezávislými subjekty. Tato zásada tzv. transferových cen je obsažena v českém daňovém zákoně společně s definicí spojených osob. Otázka stanovení ceny či výše uplatněné ziskové marže by se měla odvíjet od funkcí a rizik dané společnosti v rámci skupiny spojených osob. Metody výpočtu cen vychází ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové

správy a Ministerstvo financí vydalo k problematice převodních cen pokyny řady D č. 292 a 293. Tyto pokyny obsahují doporučení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen a také podávají bližší informace k postupu při vydávání závazného posouzení



k tvorbě cen, o které mohou společnosti požádat.

Kromě stanovení „správné ceny“ je zejména v případě poskytování služeb (manažerské, marketingové, IT, HR apod.) mezi spojenými osobami důležité prokázat i skutečné poskytnutí služeb (výstupy služeb) a jejich přínos pro přijímající společnost. Touto otázkou se totiž v poslední době stále více zabývají i správci daně během kontrol daňových subjektů. Proto je na místě věnovat této problematice zvýšenou pozornost. Formální úprava vztahů podpořená řádnou kalkulací cen by měla jít ruku v ruce se skutečným poskytováním služeb a jejich zachycením v účetnictví dané společnosti.

**Ing. Hana Brothánková**  
Deloitte Advisory

*Ing. Hana Brothánková je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze a členkou Komory daňových poradců ČR. Ve společnosti Deloitte pracuje jako manažerka v oddělení daně z příjmů právnických osob, kde se specializuje na společnost z oblasti technologií, médií a telekomunikací.*

ze zahraničí

## Zákon o modernizaci účetní závěrky v Německu

S předpokladem účinnosti od roku 2010 se v Německu připravuje novela obchodního zákoníku (HGB) upravujícího povinnosti bilancování. Účelem zavedení zákona je především přiblížení se požadavkům IFRS. Zákon se snaží reagovat na zpřísňování pravidel v oblasti vykazování účetních závěrek přicházejících především z USA a projevuujících se i v evropských účetních standardech. Vzhledem k tomu, že v Německu platí stejná zásada jako v České republice, že základem pro stanovení daňové povinnosti je účetní hospodářský výsledek, snaží se **Bilanzierungsmodernisierungsgesetz (BilMoG)** do účetní závěrky zakotvit principy IFRS, především pak věrný a poctivý obraz účetní závěrky společně s požadavkem na správné stanovení základu daně. Narozdíl od HGB omezuje

BilMoG celou řadu možností volby bilanční metody a zavádí podstatně přísnější pravidla. BilMoG má platit pro kapitálové společnosti registrované na světových burzách a dále pak pro větší auditované společnosti. Hranice jsou stanoveny v objemu bilanční sumy, obratem a počtem zaměstnanců.

Německo se přijetím nového zákona upravujícího bilancování větších společností nevydalo cestou odtržení účetnictví od daňového základu, ale naopak se snaží kombinovat účetní zásady IFRS s požadavkem stanovení základu daně. BilMoG tak obsahuje celou řadu postupů účtování a oceňování. V některých případech se přibližuje k našim účetním zásadám a standardům (např. v případě přeceňování zajišťovacích derivátů a deriváty zajišťovaných aktiv)

V některých případech zohledňuje specifika daňových zákonů platných v Německu. V každém případě nelze říci, že bilance sestavená podle BilMoG je identická s bilancí a výsledkovou sestavenou podle IFRS, ani s bilancí a výsledkovou sestavenou podle českých účetních standardů. Nejvíce rozdílů je v oblastech oceňování cenných papírů, finančních instrumentů, přeceňování pohledávek a závazků, účtování vlastního kapitálu, účtování dotací, účtování odložené daně a dalších položek.

*Zpracováno na základě přednášky J. Arense ze společnosti ADW Prof. Dr. Ditges & Partner GmbH.*

**Ing. Ivan Fučík**  
Fučík & Partneri

### Nabízíme Vám exkluzivní kancelářské prostory v prestižních projektech

#### Evropská Business Centrum



Kanceláře na jedné z nejdůležitějších dopravních spojníc v Praze; 10 minut od letiště, 15 minut od centra.



#### Palác Broadway

Krásné kanceláře přímo v srdci pražského Starého Města.

#### Palác Flóra



Znamé nákupní centrum, výjimečné kancelářské prostory; moderní design, prostor a světlo; skvělá lokalita.  
[www.palacflora.cz](http://www.palacflora.cz)

#### Korunní Dvůr



Luxusní rezidenční a kancelářský projekt v centru Prahy. Výborná investice – kanceláře včetně parkování na prodej nebo k pronájmu!  
[www.korunnidvur.cz](http://www.korunnidvur.cz)



#### Classic 7 Business Park

Architektonicky mimořádně atraktivní projekt v rychle se rozvíjející lokalitě Prahy 7. Kombinace klasické krásy a moderní funkčnosti.  
[www.classic7.cz](http://www.classic7.cz)

Pro informace volejte AFI EUROPE: 800 123 200

**WAFIEUROPE**

## Nový judikát týkající se prekluzivní lhůty pro vyměření daně

Dne 2. prosince 2008 vydal Ústavní soud nález (I. ÚS 1611/07), v němž uvádí, že pro běh lhůty pro vyměření či doměření daně je rozhodný konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Pro začátek běhu prekluzivní lhůty tedy není rozhodující konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, jak až doposud ve svých rozsudcích uváděl Nejvyšší správní soud. Tento nález je tedy v přímém rozporu s dosavadními rozsudky Nejvyššího správního soudu, na jejichž základě byla lhůta pro vyměření daně stanovena dle tzv. pravidla 3 + 1.

Ústavní soud považuje výklad Nejvyššího správního soudu za nepřipustně extenzivní a odporující základním ústavním principům, neboť tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou.

Názor Ústavního soudu může mít významné dopady zejména na oblast daně z příjmů, kde zdaňovacím obdobím je obvykle rok. Například daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2005 by v souladu s názorem Ústavního soudu bylo možné vyměřit do konce roku 2008, zatímco podle dosavadního názoru Nejvyššího správního soudu až do konce roku 2009.

Právní názor Ústavního soudu je výrazem aplikace Ústavy. Přestože rozhodnutí soudů v České republice nemají precedenční povahu, je výše uvedený nález Ústavního soudu přinejmenším vhodným argumentačním nástrojem při sporech se správcem daně.

**Ing. Jana Rybáková**

daňová poradkyně, č. osv. 4153

## Přepadovky z berňáku musí skončit

Čeští podnikatelé se už nemusejí bát nečekaných kontrol z finančních úřadů. Proti „přepadovkám“ se totiž postavili ústavní soudci – průlomovým a zároveň sporným rozhodnutím, které může podle odborníků ochromit dohled státu nad placením daní.

Podle Ústavního soudu nesmějí úředníci vyrazit na kontrolu bez konkrétního podezření, že podnikatel nemá daně v pořádku. Nemohou si tedy, tak jako dnes, prostě někoho vytipovat a zkusit mu projít účty. Soudci tenhle důležitý výrok vynesli v případě podnikatele Radka Poláka z Liberecka. Před šesti lety mu po náhlé kontrole finanční úředníci napočítali doplatek přes 13 tisíc. I když nešlo o hodně, Polák se soudil a nakonec u Ústavního soudu vyhrál. Kontrola, při níž podnikatel musí odevzdat všechny doklady a pustit úředníky třeba i domů, je podle soudců příliš velký zásah do práv. A není tedy možné, aby na ni úředníci vyrazili úplně bez důkazů. „Šlo by o svévoli, kdyby správce daně mohl provádět kontrolu kdykoliv a bezdůvodně, respektive takřikajíc na zkoušku,“ prohlásil senát vedený soudkyní Ivanou Janů.

Pro stát to ovšem znamená potíže. Úředníci totiž nemají často šanci dostat se k podezřením z daňových úniků jinak než právě kontrolou ve firmě. Jenže už teď „jen tak“ nebudou smět.

Zajímavé je, že ústavní soudci takhle rozhodli už v listopadu. Přestože je výrok klíčový pro statisíce firem a podnikatelů, vědí o něm zatím jen daňoví experti. Jedni tvrdí, že znamená konec přepadovek, protože úředníci dnes nedokážou kontrolu vysvětlit konkrétním podezřením. „V 98 procentech finanční úřady do-

sud neuváděly žádné specifické důvody,“ říká Radek Buršík, manažer daňového oddělení společnosti PricewaterhouseCoopers. Jiní odborníci zase nevěří, že se finanční úřady mohou rozsudkem řídit. „Neumím si představit, že přijde berňák a vy řeknete: Ukažte mi, proč tady jste. Oni přede jsou od toho, aby kontrolovali a to třeba jen namátkově,“ pochybuje Jana Skálová, členka prezidia Komory daňových poradců.

Ústavní soudci vysvětlují, že finanční kontrola je tak trochu jako policejní vyšetřování – úředníci při ní také mohou pronikat hluboko do soukromí lidí a firem. Jenže, aby detektivové mohli někoho stíhat, musejí mít nejprve podložené podezření. Finanční úřady si naproti tomu mohou podle chuti vybrat, kam na kontrolu půjdou. „Musí zde existovat konkrétními skuteč-

vtip měsíce



Šéfe, tahle internetová zásilka je nějak moc velká!

Kresba Ivan Svoboda

nostmi podložené podezření, že daňový subjekt svou daňovou povinnost nesplnil,“ popsali trochu kostrbatě ústavní soudci.

Otázkou ale je, jak mají „konkrétní skutečnosti“ vlastně vypadat – dnes dokonce ve formulářích o kontrole ani není kolonka, do níž by mohli úředníci důvod kontroly zapsat. Soudci to přímo neříkají, teoreticky ale těmi podezřeními mohou být třeba velké nesrovnalosti, které úředníci najdou v daňových přiznáních, či podivné účty objevené v jiných firmách. Nebo třeba i udání, v němž bude věrohodně popsáno, že firmy šidí stát na daních – i takové případy firmy a daňoví poradci v Česku dobře znají.

Důležité je ale ještě jedno: o verdiktu nerozhodovali všichni soudci, ale pouze tříčlenný senát – a nebyl jed-

notný. Eliška Wagnerová a František Duchoň přehlasovali předsedkyni Ivanu Janů. Podle ní jsou daňové kontroly stejně nevinné, jako když obchodní inspekce hledá padělky nebo policisté stavějí řidiče v autech – také na to nepotřebují žádné zvláštní důvody.

Je tedy možné, že další podobný případ by jiný ústavní senát rozhodl třeba zcela opačně. Pak by muselo zasednout patnáctičlenné plénum všech soudců.

Ministerstvo financí o rozsudku ústavních soudců nechce příliš mluvit. „Příslušné útvary se výroku intenzivně věnují a připravují pokyn pro daňovou správu,“ říká jen obecně a opatrně mluvčí ministerstva Ondřej Jakob.

(Hospodářské noviny, 26. 1. 2009)

recenze

## Dějiny účetnictví na Slovensku

Publikace Rudolfa Šlosára zabývající se historií účetnictví (a dodejme i auditingu, jehož krátká historie zde nechybí) na Slovensku je zajímavá především proto, že převážná část této historie je také historií českého účetnictví. V dnešní uspěchané době, a hlavně v době překotných změn v účetních a daňových předpisech, má málokdo čas se zastavit, ohlédnout a zamyslet nad tím, co dnešnímu stavu předcházelo a jak bohatou má tradici a historii. O to více je třeba ocenit práci prof. Šlosára, který nelitoval času a dal si tu práci nastavit zrcadlo historie zejména dnešní mladé generaci.

Klasickým odrazovým můstkem při sledování historie účetnictví nemůže být nic jiného než TRACTATUS XI PARTICULARIS DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS italského mnicha Luca Pacioliho, vydaný roku 1454 v Benátkách. Stal se základem teorie soustavy podvojného účetnictví, která byla dále rozpracovávána a časem doplněna o další účetní soustavy jednoduchého a kamerálního účetnictví. Přes období Rakouska-Uherska a odkazem na tehdejší nejvýznamnější autory, kteří psali o účetnictví česky (prof. Skřivan, prof. Pazourek, který byl také zakladatelem odborného časopisu **Účetní**

**listy**, a začal vycházet od roku 1900) se autor dostává ke vzniku Československé republiky v roce 1918.

V období tzv. „první republiky“ 1918-1945 byly převzaty právní předpisy z bývalého Rakousko-Uherska, včetně rakouského obchodního zákoníku roku 1862, který upravoval i vedení obchodních knih, které musel povinně vést každý obchodník. V Praze vznikla v roce 1919 Vysoká škola obchodní, kde se začalo rozvíjet účetnictví jako vědní disciplína. V roce 1920 také vyšla česky první vysokoškolská učebnice prof. Pazourka **Teorie i praxe účetních soustav**.

Období **podnikového početnictví** (1946 - 1951) se vyznačuje znárodněním těžkého a klíčového průmyslu, bank a pojišťoven a postupně dochází k vytlačování všech prvků tržní ekonomiky; byla nastartovaná cesta k plánovitě řízenému hospodářství. V této době se mění i úloha účetnictví. Byly vydány směrné účtové osnovy (celkem 6) a oborové účtové osnovy pro podniky jednotlivých hospodářských odvětví jako závazné směrnice pro finanční účetnictví. Dále byly vydány vyhlášky a závazné pokyny pro organizaci finančního účetnictví a následně i provozního účetnictví (transformo-



vaného na tzv. systém socialistického podnikového hospodářství – SPH založeného na zkušenostech Národního podniku Svit<sup>1)</sup>.

Začátkem padesátých let (1952-1965) se v československém národním hospodářství začínají uplatňovat nové zásady řízení a plánování převzaté ze Sovětského svazu. Zákon o organizaci **národohospodářské evidence** požaduje zejména nadpodnikové informace potřebné pro centrální plánování. Zákon vymezil tři součásti národohospodářské evidence – operativně technickou evidenci, **účetní evidenci** a statistiku. Zcela potlačeny byly vnitropodnikové informace. Ministerstvo financí vydalo 40 oborových účtových os-

<sup>1)</sup> Známé jako Baťův systém střediskového hospodaření.

nov a schválilo kalkulační vzorec pro výsledné kalkulace. Systém účetního výkaznictví obsahoval kolem 90 různých účetních výkazů.

Roztříštěnost účetních informací znemožňující jejich srovnatelnost mezi jednotlivými podniky přestala brzy vyhovovat. Proto v roce 1965 vydalo ministerstvo financí jednotnou účtovou osnovu pro hospodářské organizace a národohospodářská evidence se postupně transformovala do **soustavy ekonomických informací** (1966-1971). Vyznačovala se snahou přejít od strnulého centrálně řízeného účetnictví na kvalitativně nové účetnictví s prvky manažerského účetnictví a s postupným uplatňováním jeho mechanizace a automatizace. Pokračováním tohoto trendu pak bylo období **jednotné soustavy sociálně-ekonomických informací** (1971-1991). Informační soustavu organizací tvořilo pět oborů – účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, statistika a operativní evidence.

Přechodem na tržní ekonomiku se po roce 1989 začaly projevat rozsáhlé změny v celé ekonomice, účetnictví nevyjímaje. Kvalitativně novým prvkem je vznik profese ověřovatelů účetních závěrek – auditorů. Následující období (1992-2002) se vyznačuje novou zákonnou úpravou účetnictví; zákon kromě soustavy po-

dvojnásobného účetnictví zavádí i soustavu jednoduchého účetnictví pro vybrané účetní jednotky a podnikatele – fyzické osoby. V té době také získal akreditaci projekt certifikace účetní profese. Od tohoto okamžiku se už cesty slovenské a české účetní a auditorské profese rozcházejí.

Účetnictví po roce 2003 je na Slovensku upraveno novým zákonem. V širším měřítku, než umožňuje česká úprava, přijímá slovenský zákon povinnost sestavovat nejen konsolidované (po 1. 1. 2005), ale i individuální účetní závěrky (po 1. 1. 2006) podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. S účinností od 1. 1. 2003 vstoupil také v platnost nový zákon o auditorech a auditorských službách a Slovenské komoře auditorů.

Poslední kapitola uvedené publikace je věnována vývoji výuky účetnictví na Slovensku a časopisům s účetní tematikou. Autor se opět vrací do doby Rakousko-Uherska, kdy začátky obchodního školství spadají do období vlády Marie Terezie. Za zajímavou zmínku stojí historie první vysoké školy ekonomického zaměření na území Slovenska, která byla založená v Senci v roce 1763 s názvem Collegium economicum. Studium bylo tříleté a absolventi se mohli uplatnit především ve státní správě. Ročně na ní studovalo cca 12 studentů, převážně ze šlech-

tických rodin, a působilo na ní pět profesorů. V roce 1776 škola shořela a přestěhovala se do Maďarska. Autor se pak postupně zabývá způsobem výuky účetnictví v dalších obdobích, od první republiky až po současnost. V roce 1940 byla založena vysoká škola obchodní v Bratislavě, která se několikrát přejmenovala až po současný název Ekonomická univerzita v Bratislavě. Účetnictví se vyučovalo v rámci různých studijních oborů, samostatný studijní obor vznikl teprve od školního roku 1996/1997. Na závěr je uveden přehled slovenských periodik zabývajících se účetnictvím.

Publikace je doplněna řadou zajímavých příloh připomínajících hlavní autority slovenského účetnictví (prof. Partyk, prof. Králíček, prof. Laučík), uvádí příklady účtových osnov, formátů účetních výkazů platných ve své době a řadu dalších historických dokumentů. V každém případě je to kniha, která stojí za přečtení.

**Prof. Libuše Müllerová**

*Dějiny účtovnictví na Slovensku*

*Autor: Rudolf Šlosár*

*Vydalo vydavatelství IURA EDITION, Bratislava (edice Ekonomía)*

*234 stran*

*ISBN 978-80-8078-227-6*

## Smluvní obchodní právo, kontrakty

Představovaná monografie je v rychlém sledu po svém prvním vydání (leden 2006) již v pořadí čtvrtou aktuálně doplněnou verzí publikace, která vychází z dlouholeté odborné a vědecké práce jejího autora Karla Marka, docenta obchodního práva na Právnické fakultě MU v Brně, který se pedagogicky a vědecky systematicky zabývá problematikou obchodního práva s bližším zaměřením na tzv. smluvní typy podle obchodního zákoníku.

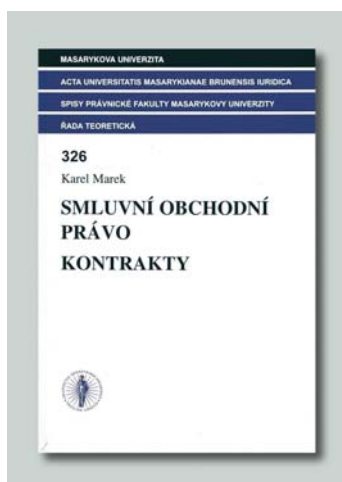
Z obsahu publikace vyplývá, že její těžiště spočívá v podrobném pojednání o smluvním obchodním právu ve smyslu jednotlivých smluvních typů dle třetí části obchodního záko-

niku a v rozboru jejich aktuální právní úpravy.

Nicméně rozbor je nejprve uvozen obecným pojednáním o obchodním smluvním právu, v němž se autor zabývá jak východisky právní úpravy – včetně dotčených evropsko-právních aspektů (za zdůraznění stojí připomenutí či neopomenutí tzv. Společného referenčního rámce), tak efektivnosti této úpravy, pojmovými otázkami a režimem pramenů a pravidel obchodního práva.

Autor do dané publikace zařadil také pojednání o zadávání veřejných zakázek (jemuž se zevrubněji věnuje v jiných svých publikacích).

Po obsahové stránce autor v rámci rozboru a výkladu jednotlivých smluvních typů (kupní smlouva, smlouva o prodeji podniku, o nájmu podniku, leasingová smlouva, smlouva o koupi najaté věci, smlouva o úvěru, licenční smlouva k předmětům průmyslového vlastnictví, smlouva o uložení věci, o skladování, smlouva o dílo, smlouva mandátní, komisionářská, smlouva o kontrolní činnosti, smlouva k přepravě, smlouva o zprostředkování, o obchodním zastoupení, smlouva o tichém společenství, smlouvy bankovních služeb) věnuje pozornost zejména smluvnímu typu **smlouvy o dílo**



(srov. kap. 9 – str. 233 až 283), její úprava je v obchodním zákoníku koncipována velmi rámcově.

Zcela oprávněně pak autor provádí kvalifikovaný rozbor aplikace tohoto smluvního typu v rámci přípravy a realizace investiční výstavby. Ucelenosti představované publikací

dodává to, že autor za rozbor smluvních typů podle třetí části obchodního zákoníku zařadil ještě pojednání o závazkových vztazích v mezinárodním obchodu (kap. 16), a dále také srovnání režimu obchodních závazkových vztahů ve stávající úpravě české a slovenské (kap. 17), na němž je mimo jiné možné pozorovat a hodnotit, jak se tyto úpravy z původně jednotného režimu vydaly vlastní cestou a k čemu dospěly.

Publikace je zpracována na vysoké odborné úrovni a přitom je podána s pochopením potřeb praxe a s odpovídající srozumitelností. Autor pro snazší pochopení značně složitě problematiky svůj výklad na některých místech doplnil přehlednými schémata, publikace je vybavena věcným rejstříkem, který umožňuje snadnou a pohotovitou orientaci čtenářů. Vysokou informační hodnotu publikace posiluje i přehled autorů-

vy další literatury související s předmětným tématem z let 2003-2008.

Autorovi se podařilo postihnout podstatné momenty pohledu na podstatu a obsah aktuálního stavu našeho smluvního obchodního práva.

Publikace současně formuluje či koncipuje účelná a srozumitelná doporučení pro aplikaci zákonných ustanovení ve smluvní praxi. Z těchto důvodů ji lze doporučit k využití nejen pro studijní účely, ale i pro praktické využití podnikatelskou praxí.

#### **Petr Průcha**

*Název: Smluvní obchodní právo, kontrakty*

*Autor: Karel Marek*

*Vydala: Masarykova univerzita Brno, 2008 (4. vydání)*

*Počet stran: 477*

*ISBN 978-80-210-4619-1*

## Co najdete v e-příloze č. 2/2009

### **Na pomoc auditorům**

#### **Výzvy spojené s auditem účetních odhadů reálné hodnoty v současném tržním prostředí**

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), standardizační orgán IFAC, vydala soubor upozornění pro auditorskou praxi nazvaný „Výzvy spojené s auditem účetních odhadů reálné hodnoty v současném tržním prostředí“, který v rámci mezinárodních auditorských standardů poukazuje v době panující nejistoty na trhu na oblasti zvláště důležité z hlediska auditu účetních odhadů reálné hodnoty a zaměřuje se na finanční nástroje. Český překlad tohoto dokumentu najdete v e-příloze Auditor č. 2, kterou si auditoři mohou stáhnout v Extranetu na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), případně si vyžádat její zaslání emailem.

### **Zaujalo nás**

#### **Obrat účetní jednotky z daňového a účetního pohledu**

V účetní praxi se i při uplatňování DPH používá pojem „obrat“. Cílem příspěvku ing. Dagmar Fitřkové a ing. Dagmar Procházkové, jehož přetisk z časopisu Účetnictví v praxi najdete v e-příloze

Auditor č. 2/2009, je vysvětlit uvedený pojem z pohledu účetního i návaznosti na uplatňování DPH, a to podle právní úpravy platné od 1. ledna 2009.

#### **Indií otrásá účetní skandál firmy Satyam**

Indie, softwarová velmoc, začíná rozplétat obrovský podnikový skandál, který lze rozměrem a možnými dopady srovnat s aférou amerického energetického koncernu Enron z konce roku 2001. O rozruch se postaral významný vývozcí softwaru Satyam Computer Services, jehož vedení nejméně tři roky v účetnictví zakrývalo četné ztráty, a „vylepšovalo“ tak ekonomické výsledky. Odhaduje se, že vznikla „díra“ za miliardu dolarů. Více o této aféře v e-příloze.

#### **Nad daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob za rok 2008**

Jako každý rok musí poplatníci daně z příjmů právnických osob splnit svou daňovou povinnost. Pro tyto účely byl vydán opět nový formulář pro daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob – ten aktuální má číslo 255404 Mfin 5404 vzor č. 18. Podrobnosti k vyplnění daňového přiznání za

kalendářní rok 2008 jsou v článku ing. Zdeňka Burdy, přetištěném z časopisu Daně a právo v praxi.

### **Zaznamenali jsme**

#### **Transparentnost komunálních rozpočtů**

Transparency International – Česká republika (TIC) uskutečnila průzkum mezi několika desítkami obcí. Záměrem bylo získat informace o tvorbě, plnění a kontrole rozpočtu a souvisejícím zapojování veřejnosti do rozpočtového procesu. Poznatky z tohoto průzkumu si přečtete ve druhém čísle e-přílohy.

#### **Nejlepší výroční zprávy ČR za rok 2007**

Soupeření nejlepších výročních zpráv nejvýznamnějších společností české ekonomiky proběhlo letos již popatnácté. V jubilejním ročníku opět dominoval soubor výročních zpráv Skupiny ČEZ, velmi dobře si ale vedly i další firmy - např. Lesy České republiky nebo Telefónica O2. V samostatném pořadí podle kvality obsahu výroční zprávy v kategorii „Informační hodnota“ zvítězil soubor výročních zpráv Skupiny ČEZ před výroční zprávou Unipetrolu a Pražské energetiky.

-av-

## Uvítáme vaše příspěvky

Milí čtenáři, již třetím rokem pro vás připravujeme v časopise Auditor rubriku Lidé a firmy, ve které se snažíme mapovat události, změny a novinky v rámci tuzemské auditorské profese. Získávat materiály do této rubriky není snadné. Profesionálním tiskovým servisem disponují jen velké auditorské firmy, k informacím o dění ve středně velkých a menších auditorských společnostech, případně u OSVČ, se dostáváme jen nahodile, zpravidla prostřednictvím internetu. Pokud auditor (společnost, fyzická osoba) vlastní webovou stránku nemá, případ-

ně je neaktualizuje, má smůlu - o jeho aktivitách se nedozvíme a do rubriky Lidé a firmy se nedostane. Což je dle mého názoru škoda.

Proto vás prosíme: Pokud ve vaší auditorské praxi dochází ke změnám (založení nové firmy, fúze, změna názvu, noví partneři, noví auditoři), případně byste chtěli ostatní informovat o jiných událostech (zapojení do různých aktivit, výročí, akce, sponzoring atd.), dejte nám o tom vědět. Nejlépe přímo do redakce časopisu Auditor, ideálně prostřednictvím

mailu (dockal@ddpress.cz a kacr@kacr.cz).

**Jaromír Dočkal**

*PS. Komora auditorů ČR sice řadu změn eviduje (v rámci aktualizace seznamů auditorů, asistentů auditora a auditorských společností), ale formálně má jen omezené možnosti tyto změny zveřejňovat (viz např. zákon č. 101/2000 Sb). Proto v rubrice Lidé a firmy publikujeme jen informace, které auditoři sami zveřejní (tiskové servisy, web, publikace, klientské časopisy, přímý kontakt s redakcí).*

## Rödl & Partner **Noví associate partneři**

Novými associate partnery kanceláře Rödl & Partner se v lednu stali Jitka Brázdilová, Roman Konečný, Petr Šivara a David Trytko. Oficiálně byli do těchto pozic jmenováni na novoročním setkání vedení kanceláře se zaměstnanci.



Jitka Brázdilová

Jitka Brázdilová v kanceláři Rödl & Partner působí od roku 1995. Specializuje se zejména na podnikatelskou sféru, mezi její klienty patří např. Schaeffler CZ, Deutsche Leasing ČR, Zott, Elfetex, ASA České Budějovice, Quail a Mehler Engineered Products. Jitka Brázdilová je auditorkou a vedoucí auditorského týmu. Vystudovala VŠE v Praze, obor vnitřní obchod.

**Roman Konečný** je auditorem a daňovým poradcem, který se specializuje na daňové poradenství pro obchodní a výrobní společnosti. Mezi jeho klienty patří Moravskoslezské cukrovary, Silon nebo INA. V brněnské pobočce kanceláře je vedoucím daňového oddělení. Do společnosti Rödl & Partner nastoupil v roce 2005. Promoval na Vysoké škole zemědělské v Brně.



Roman Konečný



Petr Šivara

**Petr Šivara** je advokát a působí jako vedoucí právního týmu brněnské pobočky Rödl & Partner. V rámci právního poradenství se zaměřuje na právo

obchodních společností, due diligence a občanskoprávní řízení. Pro kancelář Rödl & Partner pracuje od roku 2000. Vystudoval Právnickou fakultu Masarykovy univerzity v Brně. Profesionální zkušenosti získal během studia na stáži na Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) a v advokátní kanceláři Helbichová & Spitzová v Brně.

**David Trytko** působí u společnosti Rödl & Partner jako vedoucí auditorského týmu. Jeho specializací je německé účetní právo a IFRS. Vystudoval VŠE v Praze. Studoval rovněž na Friedrich Alexander Universität v Norimberku, kde i začal svou profesní dráhu v sídle mateřské společnosti Rödl & Partner.



David Trytko

-jv-

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 2, 2009, ročník XVI, 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. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel: 602 383 865, 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, 607 972 085, 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 25. 2. 2009.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv Komory auditorů ČR

