

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR (Slavomíra Stárková).....	2
Ze zasedání Volební komise KA ČR (Miroslav Kodada).....	3
Nabídka vzdělávacích akcí na 2. pol. 2010 (Jana Pilátová).....	3

TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR A ÚČETNICTVÍ STÁTU

Reforma veřejných financí – účetnictví státu (Martina Smetanová).....	4
Několik poznámek k reformě účetnictví veřejných financí (Danuše Prokūpková).....	5
Nejčastější chyby při přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků (Jitka Náhlavská).....	10
Finanční analýza municipalit v podmínkách českého výkaznictví (Jiří Potměšil).....	14
ISA v praxi nejvyšších kontrolních institucí (Zdeňka Drápalová, Jan Prosecký).....	17
Reforma účetnictví státu aneb jak jsme na tom Rozhovor s Petrem Chrenkem.....	21
Hlavní město Praha a nové účetní metody Rozhovor s Jarmilou Melkesovou.....	24

K DISKUZÍ

Problematika účtování bonusů a skont (František Louša).....	26
Kvalita auditu a faktor času – spojené nádoby (Tomáš Brumovský).....	30

ZE ZAHRANIČÍ

Kongres FEE/CNDCEC v Benátkách.....	31
-------------------------------------	----

LIDÉ A FIRMY.....	35
-------------------	----



e-příloha Auditor 5/2010

OBSAH

- Audit mezinárodní organizace
- Protokol o zařazení dlouhodobého majetku do účetnictví
- Význam volby komponentního přístupu a zohlednění zbytkové hodnoty majetku v českém účetnictví
- Veřejné zakázky z pohledu auditora
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **2. 6. 2010**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **23. 6. 2010**

Aktuální témata účetnictví a auditu ve veřejném sektoru



Vladimír Zelenka

Dostává se Vám, milí čtenáři, do rukou číslo Auditora, které je převážně věnováno problematice účetního výkaznictví a auditu

účetních jednotek veřejného sektoru. Věřím, že příspěvky a rozhovory shledáte užitečnými a zajímavými. Všem autorům i všem, kdož poskytli našemu časopisu rozhovor, upřímně děkuji za ochotu a vstřícnost. Z programu řady jednání Výboru pro veřejný sektor KA ČR je zřejmé, že největší pozornost naší odborné veřejnosti je v poslední době věnována vybudování účetnictví státu, resp. účetní legislativě, která se u účetnictví státu týká, a dále problematice přezkoumávání územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Právě těmto tématům jsou věnovány některé příspěvky tohoto čísla. Trochu stranou pozornosti však zůstává celá řada dalších zajímavých témat z oblasti účetnictví a auditu v oblasti veřejného sektoru. Právě na tato témata, která jsou ve světě účetnictví veřejného sektoru na pořadu dne, si dovoluji upozornit v dalších odstavcích tohoto úvodníku.

Je třeba zdůraznit, že účetní výkaznictví ve veřejném sektoru má řadu odlišných východisek oproti účetnictví podnikatelských jednotek. S ohledem na veřejný zájem je požadavek průhlednosti účetních závěrek jednotek veřejného sektoru čím dál více zdůrazňován. Je nutné sledovat, zda jsou veřejné prostředky použity tak, jak bylo zamýšleno, a zda jsou využity účinně a účelně. Je vhodné zdůraznit, že veřejné prostředky jsou získávány zejména od občanů, tj. plátců daní. Specifikem je i to, že aktivity účetních jednotek veřejného sektoru

nejsou orientovány ziskově. Do veřejného sektoru se neinvestuje kvůli tomu, aby se vytvářely budoucí peněžní toky, ale především proto, aby byla občanům poskytnuta veřejná služba.

Názorný přehled aktuálních problémů účetnictví a auditu účetních jednotek veřejného sektoru poskytují pravidelná jednání Výboru pro veřejný sektor Federace evropských účetních (PSC FEE). Poslední schůzka členů PSC, jehož jsem za KA ČR členem, se konala v březnu v Nikósii a po ní následoval společný seminář PSC a ICPAC (Institute of Certified Public Accountants of Cyprus) věnovaný problematice aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru. Předkládám čtenářům ve zkratce přehled témat, jimž byla na obou akcích věnována pozornost, a která jsou dnes velmi aktuální.

Podpora aktuálního konceptu

V této souvislosti se zdůrazňuje řada výhod aktuálního přístupu k vykazování:

- větší možnost poskytnout spolehlivé informace pro rozhodování ve veřejném sektoru,
- jsou k dispozici informace o hodnotě aktiv,
- jsou k dispozici informace o tom, zda byly či nebyly učiněny výdaje na opravy a údržbu aktiv, nebo zda je aktivum ponecháno postupnému chátrání,
- je možné určit náklady kapitálu,
- zdůraznění kritických míst, které peněžní pojetí nemůže odhalit, např. problematika penzijních závazků,
- konsolidace poskytuje jednotný pohled na „ovládajícího“ a „ovládaného“, což vede k většímu zájmu a péči o ovládané jednotky,
- externí uživatelé mají k dispozici lepší informace pro účely rozhodování,

- externí uživatelé mají větší šíři informací o aktivech, dlužnících a věřitelích atd.,
- aktuální účetnictví nesnižuje význam informací o peněžních pohybech, naopak je vyžaduje, a to ve výkazu peněžních toků a v dalších požadovaných zveřejněních.

Další rozvoj Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS)

- Podstatný stupeň konvergence IPSAS s IFRS účinnými ke konci roku 2008 byl dosažen ke konci roku 2009.
- Byly vypracovány tyto zásadní standardy specifické pro veřejný sektor:
 - IPSAS 21: Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv,
 - IPSAS 22: Zveřejnění finančních informací o všeobecném vládním sektoru,
 - IPSAS 23: Výnosy z nesměnných transakcí,
 - IPSAS 24: Prezentace rozpočtových informací v účetní závěrce.

- Jsou finalizovány standardy týkající se finančních nástrojů (tři standardy), nehmotných aktiv, zemědělství a rovněž novely stávajících standardů.
- Pracuje se na koncepčním rámci, který by měl být dokončen ke konci roku 2012.
- Rozpracované projekty specifické pro veřejný sektor:
 - v blízké době bude vydán zveřejněný návrh standardu týkajícího se partnerství veřejného a soukromého sektoru (Public Private Partnership),
 - do poloviny tohoto roku je možné zasílat připomínky ke studii týkající se dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí,
 - v raných stádiích je rozpracována problematika vykazování výkonnosti ve veřejném sektoru.

Ve stručnosti uvádím ještě další žhavá témata:

- dopady finanční a ekonomické krize na účetnictví a audit veřejného sektoru,

- vykazování nefinančních informací ve veřejném sektoru (například s ohledem na trvalou udržitelnost),
- nákladové účetnictví v jednotkách veřejného sektoru,
- interní audit ve veřejném sektoru,
- vzdělávání účetních pracovníků ve sféře veřejného sektoru,
- proces tvorby standardů INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions).

Výčet aktuálních problémů z oblasti účetnictví a auditu veřejného sektoru je pouze orientační a rámcový. Přesto jsou tyto problémové oblasti výzvou pro všechny zainteresované. Věřím, že v následujících měsících bude těmto tématům vyhrazen adekvátní čas i na jednáních Výboru pro veřejný sektor, s jehož aktivitami jste již pravidelně seznamováni v našem časopise.

Vladimír Zelenka

předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání dne 10. května 2010 projednal:

- agendu Výboru pro auditorské zkoušky, zejména rozhodl o došlých žádostech o uznání dílčí části auditorské zkoušky,
- nabídku vzdělávacích akcí komory na druhé pololetí roku 2010 předloženou Výborem pro kontinuální vzdělávání,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- návrh programu XX. sněmu KA ČR,
- první část revidovaných vnitřních směrnic předloženou Výborem pro legislativu a vnitřní normy,
- otázku správného výkladu požadavku uvedeného v ustanovení § 43 ZoA, pokud jde o zveřejňování výroční zprávy o průhlednosti.

K § 43 zák. č. 93/2009 Sb., o auditorech, dospěl Výkonný výbor k následujícímu závěru:

Auditor, který je podle § 43 ZoA povinen zveřejnit výroční zprávu o průhlednosti, publikuje tuto zprávu na svých webových stránkách. Výkonný výbor se jednohlasně přiklonil k názoru, že tato zpráva může být připravena i ve více jazykových verzích, **vždy je však nutné uveřejnit na webových stránkách verzi v českém jazyce.**

Zveřejnění výroční zprávy o průhlednosti **na svých internetových stránkách** vyplývá z implementace požadavku směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (dále jen „směrnice o povinném auditu“). Příslušná ustanovení citované směrnice o povinném auditu je třeba, s odkazem na zásadu konformního výkladu harmonizovaného

práva, aplikovat v případech nejasností při interpretaci českého zákona o auditorech. V konkrétně řešeném případě je tudíž nezbytné respektovat povinnost uvedenou v čl. 40 odst. 1 směrnice o povinném auditu.

Výkonný výbor vzal na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informaci o předběžném plnění rozpočtu za rok 2010 – příspěvky,
- zprávy ze zahraničních cest,
- předběžné výsledky plnění rozpočtu za první čtvrtletí roku 2010,
- zápis ze zasedání Národní účetní rady,
- přehled udělených kárných opatření.

Slavomíra Stárková, v.z.

Úřad KA ČR



Interpretace NÚR I-16

Národní účetní rada (dále NÚR) vydala Interpretaci I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene. Tato interpretace byla schválena na jednání NÚR dne 10. května 2010 a zabývá se účtováním věcného břemene, které bylo pořízeno samostatně a za úplatu.

Všechny interpretace NÚR naleznete na internetových stránkách www.nur.cz, interpretace I-16 je rovněž ke stažení na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz na úvodní stránce v aktualitách.

-pse-

Ze zasedání Volební komise KA ČR

Volební komise provedla na svém třetím zasedání dne 20. dubna 2010 kontrolu návrhů kandidátů pro volby do jednotlivých orgánů KA ČR a konstatovala, že všechny návrhy byly doručeny ve stanoveném termínu, tj. do 15. dubna 2010. Jeden kandidátní lístek byl vyřazen z důvodu chybějícího podpisu kandidáta, všechny ostatní návrhy obsahovaly požadované údaje.

Volební komise se usnesla, že konečný počet kandidátů je dostačující, a proto v souladu s volebním řádem nevyzve auditory k navrhování dalších kandidátů. Prezentace jednotlivých kandidátů bude uveřejněna v příloze časopisu Auditor č. 7/2010.

Miroslav Kodada
předseda Volební komise KA ČR

Počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů k 15. dubnu 2010

Orgán	Počet navržených kandidátů	Potřebný minimální počet
Výkonný výbor	20	20 (14 + 6 náhradníků)
Dozorčí komise	17	15 (11 + 4 náhradníci)
Kárná komise	14	10 (7 + 3 náhradníci)
Auditor účetní závěrky	1	1

Nabídka vzdělávacích akcí na druhé pololetí 2010

Nejen v příloze tohoto čísla časopisu Auditor, ale také na webových stránkách komory naleznete nabídku vzdělávacích akcí na druhé pololetí roku 2010.

Za prioritu nadále považujeme rozšiřování a prohlubování znalostí v oblasti auditorských technik. Na podzim jsme připravili dvoudenní seminář na téma „Klarifikované ISA“, na kterém školí zkušení a oblíbení lektori. Toto setkání se uskuteční pod záštitou Výboru pro auditorské standardy KA ČR. Těší nás, že máme stabilní a kvalitní lektorský tým, který je zárukou vysoce odborných vzdělávacích akcí, na kterých se snoubí teoretické znalosti s praktickými zkušenostmi lektorů.

Na základě vašich častých námětů jsme zařadili téma „Auditorské techniky při ověřování čerpání prostředků z fondů EU“. Dalšími tématy z této oblasti jsou „Audit v rámci skupiny a komunikace se skupinovým auditorem“ a „Novela Etického kodexu a zákon proti legalizaci výnosů z trestné činnosti“.

Pro ty, kteří ještě čekají na výklady k některým nejasnostem

či nepřesnostem, opakujeme seminář, který obsahuje prioritní téma „Nový zákon o auditorech a související změny ve vnitřních předpisech“. Upozorňujeme, že toto téma bude též zpracováno formou e-learningu.

Mezi semináře, které již mají svou tradici a nelze je opomenout, bezpochyby patří semináře s daňovou tematikou. V této oblasti jsme pro vás připravili klasická témata s osvědčenými lektory, mezi které jistě patří novinky v oblasti daní z příjmů s Ivanou Pilařovou nebo aktuální problémy při uplatňování DPH a novinky, které nás čekají v roce 2011, s Václavem Bendou.

Velice náročné je nalézt zajímavé téma pro naši auditorskou obec z oblasti účetnictví. Zde jsme zvolili následující témata: „Konsolidace podle IFRS a českých účetních standardů ve vazbě na novelu zákona o účetnictví“ s lektorkou Radkou Lojou, „Účetnictví státu“ pod záštitou Výboru pro veřejný sektor KA ČR, „Judikáty spojené s účetnictvím a auditem“, které bude lektorovat profesor Jan Dědič a dále „Přeměny obchodních

společností a úskalí při jejich auditech“ pod vedením známé dvojice Jana Skálová a Rostislav Kuneš.

Téma „Roční účetní závěrka“ jsme letos pojali jinak než v letech minulých. Nebudeme se této tematice věnovat od A do Z, ale zaměříme se pouze na některé vybrané oblasti a rozšíříme tuto problematiku o novelu zákona o účetnictví, která má platit od 1. ledna 2011.

Doufáme, že vás některý z nabídky připravovaných seminářů na druhé pololetí 2010 zaujme. V případě, že byste se ve své praxi setkali se zajímavým lektorem či tématem, které byste rádi absolvovali, budeme rádi za váš tip.

Jana Pilátová
předsedkyně Výboru pro KPV



Reforma veřejných financí – účetnictví státu



Martina Smetanová

Vláda České republiky schválila svým usnesením č. 561 ze dne 23. května 2007 vytvoření účetnictví státu a jeho základní principy. Cílem vzniku účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Dne 1. ledna 2010 bylo, v souladu s tímto usnesením, zahájeno účtování a vykazování státu na akruálním principu.

Důvodem vzniku reformy účetnictví státu byla nedostatečná vypovídací schopnost účetnictví, a to zejména v případě organizačních složek státu (OSS), územních samosprávných celků (ÚSC) a dobrovolných svazků obcí (DSO). Účetní metody, které byly aplikovány do 31. prosince 2009 nevedly k tomu, aby účetnictví podávalo reálné informace o majetkové a finanční situaci těchto účetních jednotek.

K základním principům vzniku účetnictví státu patří:

- princip vytvoření odpovídajících podmínek;
- princip efektivnosti zvolených prostředků;
- princip věrnosti zobrazované informace;
- princip včasnosti.

Vytvoření účetnictví státu znamená, že stát, tzn. Česká republika se stane konsolidující účetní jednotkou. ČR nebyla a nebude samostatnou účetní jednotkou, která by sama sobě vedla účetnictví. Bude zachována stávající struktura účetních jednotek a jejich odpovědnost za vedení účetnictví. V praxi to znamená, že nebudou rušeny účetní jednotky na úrovni správců kapitol nebo na úrovni nižší. Nevznikne žádná nová OSS, která by vedla účetnictví za vybrané účetní jednotky. Za ČR budou sestavovány konsolidované účetní výkazy.

K 31. prosinci se za ČR budou sestavovat tyto účetní výkazy:

- souhrnný výkaz majetku a závazků státu;
- souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu;
- výkaz peněžních toků;
- příloha.

Podmínky způsobu sestavení ročních účetních výkazů a mezitímních účetních výkazů za ČR, vymezení konsolidačního celku a dílčích konsolidačních celků státu, stanovení pravidel konsolidace, včetně pravidel pro přenos účetních záznamů v technické formě a způsobu a rozsahu použití metod konsolidace a určení odchylek stanoví prováděcí právní předpis, kterým je konsolidační vyhláška a konsolidační manuál (dosud nevydáno).

Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ) byl určen subjekt, který bude sestavovat tyto účetní výkazy na základě účetních záznamů, které mu budou povinny

poskytovat účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku ČR. Tyto činnosti bude zajišťovat Ministerstvo financí ČR.

Všechny vybrané účetní jednotky budou povinny zjišťovat a předávat určené účetní záznamy v nově stanovené struktuře a termínech nově stanoveným způsobem. Podle § 1 odst. 3 ZoÚ jsou vybranými účetními jednotkami OSS, státní fondy (včetně Pozemkového fondu ČR), ÚSC (obce a kraje), DSO, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace (zřízené OSS i ÚSC) a zdravotní pojišťovny.

Základním prostředkem reformy účetnictví státu je vytvoření centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Právním podkladem pro vznik tohoto systému je § 1 odst. 3 a 4 ZoÚ. Jeho smyslem je vytvoření centralizovaného systému jednotně formalizovaných elektronických dat tak, aby jednotliví uživatelé mohli z tohoto systému získávat relevantní informace bez nutnosti kontaktování příslušných účetních jednotek.

Legislativní rámec

Účetnictví státu je vymezeno těmito základními metodickými předpisy:

Předpis	Název
Zákon	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění;
Vyhlášky	Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví v platném znění, pro některé vybrané účetní jednotky;
	Vyhláška č. 383/2009 Sb., (technická vyhláška) o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů;
	Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad soudržnosti;
	Konsolidační vyhláška a konsolidační manuál (o podmínkách a způsobu sestavení účetních výkazů za ČR) – dosud nevydány;
	Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků – dosud nevydána;
Standardy	České účetní standardy (č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech, Č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih, č. 703 – Transfery, č. 704 – Fondy účetních jednotek).

Významnou změnou pro vybrané účetní jednotky je povinnost postupovat v souladu s Českými účetními standardy (§ 36 ZoÚ). Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek vydává

ministerstvo financí České účetní standardy, které stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy.

Přínosy reformy účetnictví státu

- zrealnění hodnot vykazovaného majetku a to zejména prostřednictvím metod odpisování, opravných položek a oceňování reálnou hodnotou;
- možnost promítnout do účetnictví veškerá rizika v podobě tvorby účetních rezerv;
- akruální princip, tj. účtování nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisejí;
- účtování položek výnosů a nákladů s cílem získání relevantní informace o dosaženém hospodářském výsledku jako důležité veličiny umožňující hodnotit vedle salda příjmů a výdajů efektivitu účetní jednotky. OSS, státní fondy, ÚSC, DSO a Regionální rady regionů soudržnosti tak získají dva různé

hospodářské výsledky. Jeden z nich bude zobrazen ve výkazu zisku a ztráty, druhý pak ve finančním výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu. Rozdíly mezi oběma získanými výsledky by měly být účetní jednotky schopny vysvětlit a zdůvodnit;

- nová struktura účetních výkazů a posílení vypovídací schopnosti celé účetní závěrky ve vztahu k uživatelům.

Účetnictví státu by proto mělo zajistit získání agregovaných a konsolidovaných informací o hospodářské situaci státu jako celku. Pokud budou tyto informace správné, úplné a včasné, poskytnou odpovídající „obraz“ hospodářské situace státu. Stát tak získá nejen údaje na úrovni účetních závěrek (čtvrtletních a ročních), ale i jiné vybrané agregované údaje v průběhu celého roku.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Několik poznámek k reformě účetnictví veřejných financí



Danuše
Prokůpková

Současný stav veřejných financí nás nutí zaujmout postoj k následující otázce: „Byla nutná reforma účetnictví veřejných financí“? Odpověď zní „ano“, a to hned z několika důvodů, jejichž úplný rozbor by byl nad rámec tohoto článku. A tak jen několik argumentů na obhajobu započatého procesu, který si tak nelehce razí cestu k životu.

Uplatňovaný systém a charakter účetnictví a rozpočtování odpovídá dosaženému stupni ekonomicko-spoločenského vývoje. Uplatňuje se vždy v daném rámci ekonomicko-spoločenské formace. Účetnictví nelze chápat pouze jako pasivní produkt samovolného vývoje a následného praktického usměrňování. Jak v teorii účetnictví, tak při aplikaci systémů v praxi, dochází k vzájemnému ovlivňování. Účetnictví je ve významné míře determinováno reálnými ekonomickými procesy. Tyto ekonomické procesy jsou stavebními kameny pro formování potřebného obsahu účetních zásad a principů včetně následné aplikace přímých účetních metod. Účetnictví, jako systémový nástroj, zároveň významnou měrou přispívá k rozvoji politicko-hospodářského života jednotlivých ekonomických soustav a života společnosti vůbec. Z toho důvodu je zřejmé, že k vývoji a změnám tohoto systémového nástroje musí nutně docházet, i když jádro zůstává

zachováno. Především se vždy bude jednat o přímou reakci na ostatní měnící se rozpočtové, finanční, řídicí a kontrolní mechanismy, které zaznamenávají dynamický rozvoj právě ve sféře veřejných financí. Tradiční účetnictví veřejných financí je tak jako rozpočet založeno na peněžní (cash) bázi. Je nutné vzít v úvahu, že od poloviny 70. let některé, především anglofonní rozvinuté země své účetnictví „revolucionarizovaly“ přechodem na tzv. akruální bázi účetnictví. Tento trend je rozšiřován a umocňován i v dalších evropských zemích.

Významný představitel teoretického proudu, ale i jeho praktické aplikace prof. James L. Chan dokonce označuje současné dění jako „Globální revoluci v účetnictví veřejné správy“. Není tudíž náhoda, že na odborných konferencích posledních let (viz např. OECD – *Organisation for Economic Cooperation and Development*) se velká pozornost věnuje současným účetním a rozpočtovým systémům veřejných financí v různých ekonomických seskupeních.

Charakteristika dosavadního účetního systému vybraných účetních jednotek

Reforma účetnictví uplatněná u vybraných jednotek (organizační složky, ministerstva a jim podobné jednotky, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace) byla v rámci veřejných financí z počátku devadesátých let poplatná dosaženému poznání.

Odpovídala dané ekonomicko-společenské formaci, dekoncentraci moci, odpovědnostem a kompetencím stanoveným ve věcně příslušných finančně-právních předpisech, které tehdy tvořily právní rámec. Odvíjela se v duchu těchto daných pravidel. V průběhu následujících let a pod vlivem měnícího se ekonomicko-politického prostředí tak nutně dochází k radikálním změnám řady dříve nastavených pravidel ve věcně příslušných právních normách. Pomalu se začíná prosazovat nový trend a začínají se zkoumat možnosti a směr v rámci daného systému účetnictví.

V popisovaném období směřovaly informační potřeby převážně k využití finančních výkazů. Informace o příjmech a výdajích pomáhaly různě orientovaným uživatelům (včetně státu) finančních výkazů při posuzování toků peněz účetní jednotky a při posuzování, zda jednotka postupuje v souladu s legislativou a nařízeními (včetně závazných rozpočtových opatření) a dále při rozhodování, zda jednotce poskytne zdroje. Externím uživatelům zase poskytuje výkaz informace, zda s jednotkou vstoupí do obchodních či jiných transakcí. Čím dál bylo zřejmější, že to přes veškeré výhody má i svá jistá omezení, která nedovolují spolehlivě vyhodnotit budoucí finanční pozici a výkonnost. Uplatňovaný trend mj. spočívá v přechodu od peněžního principu k principu akruálnímu.

Příčiny kritických postojů

Mimo zásadní uplatňování cash principu se dají najít další nedostatky ať již v rovině metodické či aplikační. Rozhodně je třeba odmítnout tvrzení, že účetnictví nesloužilo v daném období nastoleným potřebám uživatelů či že postrádalo jakoukoli vypovídací hodnotu. Podrobná analýza by byla nad rámec článku, ostatně se tyto problémy průběžně diskutovaly na stránkách odborných časopisů a jsou tudíž dohledatelné. Za podmínky určitého zjednodušení se dá konstatovat, že situaci umocňovala skutečnost, že nebyla poptávka po informacích ze strany samotných odpovědných pracovníků jednotlivých organizací ani z centra (státu). Například údaje z rozvah vybraných jednotek nebyly součástí „závěrečného účtu“. Účetní pracovníci tudíž nebyli motivováni dodržovat již tehdy nastavené principy a svoji práci si mnohdy beztréstně zjednodušili tím, že zachytili účetní případ až v jeho finální podobě, tj. v okamžiku úhrady podle bankovního účtu. A tak se na výše položenou otázku, zda reforma ano, či ne dá z uvedených důvodů odpovědět jen kladně. I když s přechodem na akruální princip je s účtováním a rozpočtováním nadále spojena řada obav a problémů.

Fáze a harmonogram reformy účetnictví

Již v předkládací zprávě k usnesení vlády č. 169 ze dne 9. února 2005 o záměru vytvoření státní pokladny bylo konstatováno, že současný stav řízení státních financí je poznamenán absencí včasných a kvalitních účetních dat, jelikož státní finance jsou řízeny na základě

údajů z neúčtetních, neprovázaných a nekomplexních evidencí.

Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo schváleno vytvoření účetnictví státu od 1. ledna 2010 (viz příloha č. 1 tohoto odůvodnění). Základním cílem této reformy se stalo také stanovení a vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách (viz příloha č. 2 tohoto odůvodnění). Jedním z dílčích cílů je efektivní shromáždění relevantních informací (účetních záznamů) pro potřeby státu v centrálním systému účetních informací státu (CSÚIS).

Zároveň byly stanoveny podmínky pro vytvoření účetnictví státu. Bylo řečeno, že zmíněný postup vyžaduje nejen úpravu právních předpisů, ale též změny v používaných technologiích (včetně softwaru), stylu práce a myšlení. Za nezbytnou je označena elektronizace a digitalizace účetních záznamů, příp. účetních dokladů, která zároveň přispěje k efektivnějšímu provádění inventarizace. Elektronizace a digitalizace účetních záznamů a jejich propojení s jinými databázemi zajistí podmínky pro včasnost při získávání požadovaných účetních záznamů a zvýší jejich konečnou využitelnost.

V průběhu prací na reformě bylo upozorňováno na potřebu zvláště dobře provedené analýzy současného stavu. Dál bylo opakovaně upozorňováno, aby vzniklé potřeby během celého procesu byly průběžně diskutovány v širší odborné veřejnosti a řešeny se znalostí věci podle vyhodnocených potřeb a v historických souvislostech. Ne vždy se postupovalo podle tohoto schématu osvědčeného v jiných zemích.

Spuštěná reforma s konečnou platností od počátku roku 2010 nese punc tohoto přístupu. I když na druhou stranu se musí přiznat, že ve svém jádru obsahuje řadu potřebných a pro současnou praxi téměř novátorských myšlenek. Škoda, že ve výsledku značná řada nedodělků, kterými je poznamenána hlavně část realizace, neguje jejich význam a celé vyznění zaručené legitimních snah. Snad se to podaří v příštích obdobích, při realizaci jednotlivých kroků reformy, rychle uvést na potřebnou míru. Uvažuje se o nastolení spolupráce, která je za daných okolností obvyklá při podobných řešeních podle standardních pravidel, tj. za účasti odborné veřejnosti a v úzké spolupráci s ní.

Rámcová východiska

Není možné se zabývat všemi současnými problémy spojenými se zaváděním účetní reformy. Je tu ale jeden, který je považován za významný a jehož řešením se bude nutně znovu zabývat. Je jím problém týkající se významných příčinných souvislostí mezi zobrazením stavu a pohybu majetku v aktivech rozvahy a fondů a fondového hospodaření na straně pasiv.

Východiskem pro úvahy budiž analýza dosavadního uplatňovaného přístupu. Dosavadní (do konce roku 2009) uplatňované účetní metody, konstrukce účtové

osnovy a postupy účtování pro organizační složky státu, územní samosprávné celky, státní fondy a příspěvkové organizace (vybrané organizace) vyplývaly z několika základních předpokladů, které zajistily:

- návaznost na věcně příslušné platné právní předpisy o rozpočtovém hospodaření,
- návaznost na rozpočtovou skladbu,
- návaznost na fondové hospodaření.

Cílem veřejných financí je vykonávat veřejnou službu a přitom se snažit mít pod kontrolou výdaje, nikoli vytvářet zisky. Činnost vybraných organizací je různorodá a má v podstatě nekomerční povahu. Jejich výdaje slouží k vytváření bezplatně poskytovaných služeb a přerozdělování prostředků dalším aktérům. Výnosy jsou dány ústavním právem – vybírat poplatky a daně nezávisle na poskytovaných službách a až na výjimky nevycházejí z prodeje služeb či statků. Výjimečné postavení z tohoto pohledu má územní samospráva.

Uvedené předpoklady zakládají zásadní odlišnost od účetnictví podnikatelského. Jsou to regulérní důvody, jejichž respektování skutečně vede k nesouladu některých ustanovení zákona o účetnictví a realizovaných postupů účtování podle účtové osnovy. V účetnictví této sféry veřejných financí se zásady, na kterých je postaven zákon o účetnictví a z toho odvozené účetní metody, buď neuplatňují vůbec nebo v modifikované podobě, podle možných způsobů financování

a přípustného způsobu finančního hospodaření, které jsou dány obecně příslušnými závaznými předpisy.

Poznámka: Bez ohledu na výše uvedené se v každém případě vždy jednalo o soustavu podvojného účetnictví se zapojením rozpočtových (rozvahových) účtů, tj. včetně majetku, pohledávek a závazků v podobě, která respektovala kompatibilitu s věcnými předpisy.

Často vznášené námitky se týkají vztahu rozpočtové skladby versus účetnictví veřejných financí. Reforma účetnictví, která proběhla v roce 1992, plně respektovala tehdy platnou konstrukci rozpočtové skladby. Je třeba zdůraznit, že koncepce nové rozpočtové skladby odstranila nedostatky dřívější rozpočtové skladby a zajistila snadnou převoditelnost údajů na mezinárodní standard COFOG, užívaný mimo jiné i ve funkční klasifikaci MMF, OSN, OECD a akceptovaný Evropskou unií. Platná rozpočtová skladba objektivizuje pohled na celkovou výši příjmů a výdajů a způsoby financování veřejných rozpočtů během hodnoceného roku. To byl a je důvod pro tak rozšířené uživatelské pojetí daného nástroje.

Vytvořením a uplatňováním této nové koncepce rozpočtové skladby s její přímou vazbou na rozpočet došlo u uživatelů k logickému upřednostňování tohoto nástroje před účetnictvím. Zejména v případech, kdy důraz byl a mnohdy stále je kladen na roční rozpočty.

Proč ho ještě nemáte?



faust je software českých auditorů.

Analýzy a ohlasy uživatelů potvrzují, že **Faust** je po technické stránce a uživatelské ovladatelnosti nejlepším komplexním softwarem pro auditory na trhu.

Přednosti

Faust oproti konkurenci:

- ▶ technické řešení systému
- ▶ přehlednost a ovladatelnost
- ▶ možnost individuálního rozšíření
- ▶ neustálý a pravidelný rozvoj
- ▶ propracovanější práce s účetními deníky klientů
- ▶ jednoduché a rychlé naplnění spisu auditora
- ▶ pozitivní hodnocení kontrolních komisí KAČR
- ▶ cena

Zaměření reformních snah

Jednou z reformních snah, která se dá z výsledku vystopovat, bylo odstranit tento dosavadní pohled a způsob chápání a implantovat do účetnictví veřejných financí všechna potřebná hlediska na základě přestavby celého systému. Odstranit fondové hospodaření a oddělit (zrušit) vazbu mezi účetnictvím a rozpočtovou skladbou.

Již z důvodové zprávy se dalo vysledovat, že v navrhovaných právních normách tvořících rámec pro účetnictví veřejných financí se promítnou tyto zásadní systémové změny. Dochází k používání odlišné terminologie v porovnání s tou, která byla do ekonomické oblasti veřejných financí zavedena v rámci reformy z let devadesátých a byla také na základě souvislostí s ostatními právními předpisy uplatňována (např. dlouhodobě uplatňované fondové hospodaření bylo zásadním nosným pilířem vyplývajícím mimo jiné z obecně závazných předpisů jako rozpočtová pravidla státu, území a další). Výsledkem jsou nově formulované ekonomické charakteristiky zdrojů v základních účetních výkazech (např. položka C. Vlastní kapitál a Cl. Jmění účetní jednotky a upravující položky).

Jestliže podrobíme tuto skutečnost jen zběžné analýze, docházíme k názoru, že pod pojem vlastní kapitál (vlastní jmění) jsou v rámci harmonizace účetnictví u podnikatelských subjektů zařazeny různé vlastní zdroje financování aktiv, které se liší podle jednotlivých druhů společností a platné legislativy. Společným cílem všech podnikatelských subjektů je potom původně vložený kapitál, který představuje počáteční přímou kapitálovou investici vlastníků do podnikání, v průběhu účetního období rozmnožit a v podobě zisku (pokud se jedná o dobře prosperující podnikatelský subjekt) zvýšit.

U státu neexistuje výchozí bod srovnatelný se založením podniku. Rozvaha umožňuje zjistit, jaké prostředky má subjekt k dispozici pro svůj chod, ale výklad rozvahy státu a vybraných jednotek se tedy nutně liší od výkladu firemní rozvahy, neboť jeho cíle, poslání veřejné služby a pravidla řízení nejsou stejné jako u podniků.

Posuzování organizací, které nebyly zřízeny za účelem dosahování zisku z podnikatelského pohledu, které nemají z hlediska vlastnictví žádný vlastní majetek (jedná se pouze o majetek státní nebo obecní) a jsou financovány z peněz daňových poplatníků, tvoří podivnou kombinaci vykázaných počátečních stavů jmění účetní jednotky a potřeby zobrazení fondového hospodaření. Stejně tak i v této souvislosti zavedená podnikatelská terminologie, která je sféře veřejných financí oprávněně a z důvodů výše uvedené podstaty, zcela cizí. Dosud používané postupy zcela jasně zobrazily, o jaký zdroj financování se v účetních jednotkách veřejného sektoru jedná a jak byl tento zdroj užit.

Jak již bylo uvedeno, odlišnosti podnikatelské sféry a sféry veřejných financí vyplývají z ustanovení základních obecně závazných předpisů, které tvoří rámec

pro finanční hospodaření v rámci veřejných financí. Odlišnosti, které se objevily při používání uvedených právních předpisů a které se týkají právě některých zásadních odborných pojmů, jsou tedy dány objektivní realitou vyplývající ze změněné situace, zejména pokud jde o vlastnické vztahy v rámci transformace celé naší ekonomiky na tržní ekonomiku.

Rozdíly v pojetí vztahu k základním kategoriím, jakými jsou vlastní a cizí zdroje v rozdělení na vlastní kapitál, základní jmění, fondy a fondové hospodaření, spočívají především ve věcné stránce a v obsahu tohoto pojmu. Ten vyplývá jak z reálných procesů, tak i z obecně uznávaných definic ostatních (obecně) závazných předpisů, které určují definující rámec vlastnických vztahů (ekonomických vztahů) ekonomiky.

Co se tedy terminologie v konečném vyznění týče, tak reforma vychází z podnikatelského pojetí hospodaření a spojuje jej s upraveným rozpočtovým hospodařením, což vytváří velmi obtížně uchopitelnou kombinaci.

V důsledku toho může přinášet používání nových termínů při interpretaci ekonomických vazeb bez věcného a odpovídajícího zdůvodnění obtížně čitelnou skutečnost a je otázkou, zda a jakým způsobem budou zobrazená data využitelná za účelem splnění cíle (cílů) reformy. Na tomto místě je třeba započítat hledisko a způsoby zamýšlené konsolidace, se kterou zatím veřejnost nebyla seznámena (není vyhláška) a která jistě bude vnášet do systému další pohledy. V konečném efektu to může vést k nesrozumitelnosti jak ve vyjádření příčinných vztahů v účetnictví, tak v následné interpretaci.

To bude mít vliv i na interpretaci tvorby výsledku hospodaření. Z nedostatečného rozlišení všech příčin může v praxi docházet k nepřesné interpretaci zjišťovaných stavů, v horším případě i k úmyslné manipulaci s výsledky hospodaření, při kterých bude těžko kontrolovatelné, jak se dodržují předepsané účetní postupy. Lze logicky dovést, že popsané skutečnosti nemusí vést k potřebné podpoře účetnictví jako zásadního zdroje informací. Informace uvedené v předepsaných účetních výkazech mohou nadále zůstat na okraji zájmu mnohých potenciálních uživatelů a mohou být podceňovány. Naopak může nadále docházet k upřednostňování dat a informací vykazovaných ve finančním výkaze o plnění rozpočtu sestaveného na základě údajů rozpočtové skladby. To je informace zcela nedostatečná zejména pro stavbu tolik potřebných dlouhodobých rozpočtů.

Uživatelé se potřebují v produktech orientovat a musí jim věřit. Vystopování příčinných souvislostí mezi vykázanými stavy aktiv a pasiv je jedním ze základních principů, na kterých je postaven zákon o účetnictví. Pokud nebude dostatečně jasné, co je cílem a jaká jsou pravidla pro vyhodnocení vykázaných stavů, bude umožněn i mnohoznačný či dokonce spekulativní výklad. Proklamovaná snaha se pak mine cílem a reformní snahy by mohly vyznít naprázdno.

Zavedení akruálního principu účtování

Pokud jde o logiku akruálního účetnictví, je v principu správná a dá se použít upravená s přihlédnutím ke specifickým státu. Pravidla uplatňovaná na finanční účetnictví státu se nutně musí lišit od pravidel uplatňovaných v podnicích tak, jak to vyžaduje specifická povaha působení státu.

Mezi příklady specifíků lze řadit zhodnocení dlouhodobého majetku a finančních investic. Také pravidla pro zhodnocování uplatňovaná v podnicích nemohou být bez změny přenesena na některé statky státu, jako jsou například historické památky. Platí to i o účtování o výnosech z mocenské působnosti státu (výnosy z mocenské působnosti v účetnictví podniků neexistují). Uplatňování zásady firemního účetnictví s ohledem na specifika státu je tedy objektivní nutností, svůj význam to má zejména při nakládání se stranou pasiv (zdrojů).

Účetnictví státu (CSÚIS) postavené na akruálním principu se stane nástrojem ve službě správy veřejných věcí.

Výhody akruálního účetnictví pro stát jsou zřejmé a dají se shrnout do následujících potřeb státu a vybraných účetních jednotek:

- znát přesně svůj majetek, tj. co stát vlastní (včetně pohledávek), resp. co stát dluží (jeho závazky),
- vylepšit hospodaření s majetkem a závazky včetně řízení rizik,
- poskytnout parlamentu vyčerpávající finanční informace, které mu poslouží při rozhodování.

Je jen otázkou, jak přimět účetní jednotky, aby tuto logiku respektovaly a uplatňovaly. Zatím je zjišťovanou skutečností, že na účtování o nákladech a výnosech je nahlíženo v těchto organizacích jako na nutné zlo. Přitom jde o zavedení tolik potřebného tzv. třetího rozměru účetnictví, který může sloužit pro analýzy a ke změření výkonnosti programů a akcí, zviditelnění nákladů, což umožní srovnávání v čase a prostoru. Pro manažery by se měl stát nepostradatelnou součástí při monitorování akcí a finančním poměřování výkonnosti jejich úřadů. Pro poslance to jsou doplňující informace o dosažených výsledcích a efektivnosti řízení veřejných výdajů.

Profesní zajištění

Vyjmenované vybrané účetní jednotky začaly od nového kalendářního roku používat účetní metody, které jsou pro ně zcela nové, neboť souvisejí s akruálním principem vedení účetnictví a řadou dalších dosud nepoužívaných účetních metod. Řada dalších skutečností znamená zásadní změnu v myšlení nejen účetních pracovníků,

kterí dosud pracovali v oblasti rozpočtu. Výnosově-nákladový princip a princip věcné a časové souvislosti vytvářejí určitý prostor a v konkrétních situacích připouštějí některá alternativní řešení. Zjednodušené přijímání různých řešení bez pochopení podstaty a smyslu obecně uznávaných předpokladů a principů finančního účetnictví může vést k jejich nesprávnému použití a následně k nesprávně uplatňované aplikaci, která může vést k dysfunkčnímu výsledku.

Vzhledem k velmi různorodé (odborné) úrovni účetních pracovníků vybraných účetních jednotek může docházet k neporozumění a odmítnutí těchto potřeb. Nebude to jednoduché a v případě, že nebude zajištěn kvalitní vzdělávací permanentní program, je tu opět další hrozba, že zůstanou cíle reformy nenaplněny. Pomoc a případnou nápravu nelze z pochopitelných příčin očekávat ani od současných nastavených kontrolních mechanismů. Může se stát, že účetní budou účtovat postaru na nových účtech.

Publicita

Stalo se již okřídleným úslovím, že „účetní reforma je mediálně nezajímavá“. Možná, že právě špatně zaměřená osvětová činnost zavinila, že se účetní reformou zabývají v jednotlivých účetních jednotkách výhradně nebo převážně účetní pracovníci. To také může cíle reformy vážně poškodit. Z výše uvedeného vyplývá nutnost prosadit myšlenku, že účetní reforma není a nesmí být jen úkolem účetních, neboť musí dojít ke změně myšlení i u ostatních zúčastněných. Dosavadní procesy a návyky je nutno v organizaci podrobit důsledně prověrce, a to není úkolem účetních. Jde totiž o nastavení celého řídicího a kontrolního systému a nových procesů při přenosu informací a dat v celé organizaci tak, aby mohly být plněny



Ale nesu k posouzení část materiálů věcného břemene naší obce.

Kresba: Ivan Svoboda

nové požadavky. Povinnosti jsou nastoleny zákonem, novou vyhláškou a dosud zpracovanými českými účetními standardy. Pokud to se nestane, nebude o čem účtovat a zamýšlené zůstane jen zbožným přáním.

Závěr

Ministerstvo financí si je vědomo některých diskutovaných problémů, a z toho důvodu je realizace účetní reformy rozložena v čase. Fázování celého projektu bylo nastaveno tak, aby byly rozloženy jednotlivé požadavky na dotčené účetní jednotky do více účetních období. To je prostor pro napravení některých omylů a chyb.

Je třeba zdůraznit, že reforma byla potřebná a že v sobě obsahuje racionální jádro, řadu potřebných

myšlenek, postupů i metod. Musíme se smířit s tím, že tato reforma nebude aplikována ze dne na den. Zůstává ještě mnoho rizik spojených s tímto přechodem na akruální bázi a, v zájmu úspěchu účetní reformy, je nutné všechny poznat a řešit. Většina je závažných a vyžadují si určitý specifický způsob řešení.

Aplikační část je třeba podpořit cíleně zaměřenou osvětou a vhodným způsobem medializace tak významného kroku. Bez přípravy kvalitního vzdělávacího programu se může prohlubovat nepochopení všech významných změn ze strany nejen účetních pracovníků. Proces bude dlouhý a je třeba se na to připravit.

Danuše Prokúpková

auditor č. o. 712

Nejčastější chyby při přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků



Jitka Náhlovská

O chybách, kterých se při provádění auditorských služeb dopouštíme, bylo již napsáno několik velmi dobrých příspěvků v tomto časopisu. Všechny příspěvky byly zaměřeny na audit účetních závěrek podnikatelských subjektů. Auditor ale může být také jmenován auditorem územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí a předmětem takové zakázky nemusí být jen audit, ale zpravidla půjde především o přezkoumání hospodaření. Proto má tento článek posloužit auditorům tím, že je upozorní na některé možné chyby, kterých by se při přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku měli vyvarovat.

Nastane-li situace, že auditor je osloven představiteli územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí, aby předložil svůj návrh na ověření hospodaření dané obce, města, městské části nebo dobrovolného svazku obcí, měl by si v rámci předběžného rozhodování, zda zakázku přijmout, uvědomit některé důležité skutečnosti.

1. Především by si měl se zadavatelem ujasnit, co se od jeho služeb očekává. Není totiž výjimkou, že představitel územního samosprávného celku, pod dojmem skutečnosti, že jedná s auditorem, vysloví požadavek na provedení auditu, přičemž má ve skutečnosti na mysli přezkoumání hospodaření.
2. Vzhledem k tomu, že se jedná o zakázku, k jejíž realizaci byl auditor osloven, je jeho povinností dodržovat zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, dále

mezinárodní auditorské standardy (ISA), aplikační doložky vydané Komorou auditorů k těmto standardům a auditorskou směrnicí č. 52 – Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků – vydaný rovněž Komorou auditorů. Nezáleží tedy, jestli předmětem zakázky bude přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku nebo auditorské ověření účetní závěrky. V obou případech je auditor povinen přiměřeně aplikovat ty procedury, k nimž ho výše uvedené právní normy zavazují. Navíc, pokud se jedná o přezkoumání hospodaření, musí se při realizaci této zakázky řídit zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

3. Auditor dále musí být seznámen i s právními normami, kterými se při své činnosti řídí územní samosprávný celek či dobrovolný svazek obcí. Jedná se zejména o tyto předpisy:

a) Ve vztahu k rozpočtu a financování

- zákon č. 128/2000 Sb., o obcích,
- zákon č. 129/2000 Sb., o krajích,
- zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze,
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech,
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,
- vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě,

- vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti.

b) Ve vztahu k účetnictví a kontrole

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.,
- zákon č. 137/2006 Sb. o zadávání veřejných zakázek,
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě,
- vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě,
- zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Ve svém článku se zaměřím především na poslední uvedený právní předpis, tj. na provádění přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Pro toto téma jsem se rozhodla proto, že se jedná o ověřování, které je specifickou zvláštností územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Ve smyslu ustanovení zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, § 4 – Zabezpečení přezkoumání, mají všechny obce a dobrovolné svazky obcí, kterým to umožňuje § 42 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, právo požádat o přezkoumání příslušný krajský úřad. Hlavní město Praha nebo městská část hlavního města Prahy jsou oprávněny požádat o provedení přezkoumání Ministerstvo financí dle ustanovení § 38 zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze. Hospodaření kraje přezkoumává Ministerstvo financí vždy. Obec, dobrovolný svazek obcí, hlavní město Praha nebo městská část hlavního města Prahy však mají také právo zadat přezkoumání hospodaření auditorovi.

Při přezkoumávání hospodaření auditorem by se měl auditor zvláště zaměřit na následující oblasti:

- plnění povinností a dodržování mezí působnosti územního samosprávného celku,
- rozpočtový proces,
- prohlášení vedení územního samosprávného celku,
- porušení povinnosti odstranění zjištěných nedostatků,

- přiměřená aplikace mezinárodních auditorských standardů,
- obsah písemností.

Plnění povinností a dodržování mezí působnosti územního samosprávného celku

• Kontrolní a finanční výbor

Auditor by se měl seznámit s tím, zda územní samosprávný celek plní povinnosti, které mu stanoví zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, a naopak, zda nepřekračuje své pravomoci. V tomto směru je velmi důležitá funkce kontrolního a finančního výboru zřízeného územním samosprávným celkem. Jako ukazatel, jak jsou v tomto směru dodržovány právní normy, může posloužit posouzení, jak plní své funkce kontrolní a finanční výbory příslušného územního samosprávného celku. Občas se totiž auditor setká s tím, že kontrolní a finanční výbory jsou nefunkční a jejich činnost je pouze formální. Nejlépe si může auditor tento nedostatek ověřit, nechá-li si předložit zápisy z jednání kontrolního a finančního výboru. Tyto zápisy pak porovná s požadavky, které na ně kladou § 118 a § 119 zák. č. 128/2000 Sb., o obcích. Zejména se zaměří na povinnost, aby usnesení výboru bylo písemné a podepsané předsedou výboru. Dále, aby usnesení bylo platné, musí být schváleno nadpoloviční většinou všech členů výboru. Zákon také stanoví pravidla pro složení výborů, jejich úkoly, práva a povinnosti. Zejména důležité jsou náležitosti zápisu o kontrole provedené členem kontrolního výboru.

• Kupní a nájemní smlouvy

Pokud se má uskutečnit prodej nebo pronájem nemovitého majetku obce, je povinností, podle § 39 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, zveřejnit



tento záměr na úřední desce po dobu nejméně 15 dnů před rozhodnutím příslušného orgánu územního samosprávného celku. Auditor by měl v rámci přezkoumání hospodaření ověřit, zda se územní samosprávný celek nedopustil porušení této právní normy.

Dále by se auditor měl zaměřit i na evidenci příjmů z nájmu a služeb u bytového hospodářství. Pokud není doloženo přesné a důsledné oddělení příjmů z nájmu od příjmů za služby, může tato skutečnost vést i k možnému daňovému dopadu při stanovení daňové povinnosti.

• Výběrová řízení

Auditor by měl mít ve svém spisu doloženu dokumentaci přehledu o uskutečněných výběrových řízeních, a to v členění na zkrácený a úplný rozsah výběrového řízení. Zároveň by měl ověřit a doložit, zda došlo k souladu průběhu výběrového řízení s vnitřní směrnicí územního samosprávného celku a zda byla dodržena ustanovení zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.

Rozpočtový proces

• Rozpočtové provizorium

Pokud je územní samosprávný celek nucen hospodařit dočasně podle rozpočtového provizoria, je třeba, aby se auditor zaměřil na dodržování pravidel rozpočtového provizoria. Příkladem možných nesprávností je situace, kdy v rozpočtovém provizoriu není počítáno s plněním závazků, které vznikly v minulém roce a dosud nebyly uhrazeny. Také princip realizace běžných výdajů ve výši 1/12 výdajů předchozího roku je u některých položek neadekvátní, jako např. u výdajů za energie.

• Sestavování rozpočtu

Co se týče sestavování rozpočtu, považuji za nejracionalnější postup nejprve vyčíslit jasně identifikované příjmy. Dalším krokem je vyčíslení rozpočtovaných výdajů rozpočtovaného roku. Porovnáním rozpočtovaných výdajů s rozpočtovanými příjmy vznikne saldo, které představuje přebytek v případě, kdy příjmy jsou vyšší než výdaje. V opačném případě vyjadřuje saldo schodek rozpočtu, který je třeba pokrýt. Definování, z čeho se tento případný schodek pokryje nebo k čemu se použije případný přebytek, je proces, který se nazývá financování.

Auditor se tedy bude zajímat nejen o přesnost vymezení jednotlivých položek a jejich obsah, ale i o postupy použité při sestavování rozpočtu. Někdy bývá použita taková metoda sestavování rozpočtu, že při identifikaci příjmů a výdajů jsou již v této fázi do rozpočtu zahrnovány položky financování, např. tvorba nebo čerpání rezerv. Při takovém postupu má rozpočet odlišnou vypovídací schopnost. Nevypovídá o trvalejším pokrytí peněžních fondů, jejichž nedostatečné pokrytí může vést k prohlubování zadluženosti územního samosprávného celku.

• Klasifikace příjmů a výdajů

Jednotlivé položky příjmů a výdajů uváděné v rozpočtu je třeba správně klasifikovat. Pokud v této fázi územní samosprávný celek chybně klasifikuje některý výdaj nebo příjem, naruší se základní vazby rozpočtu. Nejčastěji se případy chybné klasifikace týkají provozních nákladů v případech technického zhodnocení, modernizace a rekonstrukce dlouhodobého majetku..

• Rozpis schváleného rozpočtu

Rozpis schváleného rozpočtu se uskutečňuje tak, že podle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, se jednotlivé položky přiřazují k položkám finančního výkazu FIN 2-12. Při této činnosti může dojít k porušení vazby mezi schváleným rozpočtem a tímto výkazem. V tom případě by došlo k narušení základních vazeb rozpočtového hospodaření. Proto je nutné, aby auditor tyto vazby mezi schváleným rozpočtem a finančním výkazem přezkontroloval.

• Rozpočtová opatření

Změny rozpočtu se provádějí rozpočtovým opatřením. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, stanoví v § 16, jaké důvody jsou podnětem pro změnu rozpočtu, a jak se tyto změny, tzn. rozpočtová opatření, realizují.

Prohlášení vedení územního samosprávného celku

• Náležitosti prohlášení

Prohlášení vedení územního samosprávného celku by mělo poskytnout auditorovi obdobná ujištění, jako u podnikatelských subjektů. Pro případ potřeby obhajoby závěrů vyplývajících z přezkoumání hospodaření, je třeba, aby toto prohlášení bylo opatřeno podpisy dvou zástupců územního samosprávného celku, a to statutárním zástupcem územního samosprávného celku a odpovídajícím zaměstnancem vedení obce, města, magistrátu apod.

Porušení povinnosti odstranění zjištěných nedostatků

Jedná se zejména o nedostatky, které byly zjištěny při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání hospodaření za předcházející rok. Nejčastěji se opakují závady v oblasti hospodaření obce, a to v nesouladu mezi skutečností a schváleným rozpočtem dle § 15 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Často také auditor zjišťuje, že územní samosprávný celek neprovádí povinné úpravy rozpočtu pomocí schválených rozpočtových opatření ve smyslu ustanovení § 16 výše uvedeného zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

V současné době jsou také poměrně časté nedostatky spočívající v neúplnosti vnitroorganizačních směrnic pro vedení účetnictví. Velmi hrubými závadami v účetnictví územních samosprávných celků je neúplná evidence majetku, vyplývající z neúplné inventarizace majetku

a závazků a s tím souvisejícími neprůkaznými inventurními soupisy v rozporu s § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V účetnictví územních samosprávných celků je také třeba se zaměřit na správnost účtování zejména v oblasti pohledávek a závazků, a to s ohledem na aktuální princip účetnictví.

Přiměřená aplikace mezinárodních auditorských standardů

Auditor při své auditorské činnosti vždy postupuje podle mezinárodních auditorských standardů (ISA). To znamená, že i při přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí jsou mezinárodní auditorské standardy přiměřeně aplikovány. Zejména se jedná o standard ISA 720. Mnohdy však o této aplikaci není ve spisu auditora dostatečná dokumentace.

Obsah písemností

• Smlouva o přezkoumání hospodaření

Smlouva o přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku by měla vycházet z mezinárodních auditorských standardů. Předmět přezkoumání by v této smlouvě měl být přesně identifikován ve smyslu ustanovení zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Dále by měla být přesně definována hlediska přezkoumání a uvedeny další speciální zákony, podle nichž bude auditor při přezkoumávání hospodaření postupovat.

• Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření by měla respektovat všechny právní normy, které byly při přezkoumání použity. Zároveň by ale měla dát jasnou a jednoznačnou odpověď na otázky, které vyplývají z kritérií uložených osobě provádějící přezkoumání hospodaření zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

• Závěrečný účet

Závěrečný účet je souhrnným zpracováním údajů o hospodaření za uplynulý kalendářní rok. Součástí závěrečného účtu je i zpráva o přezkoumání hospodaření.

Na závěr bych ráda poděkovala své kolegyni Zdeňce Cahlíkové, která se se mnou podělila o své bohaté zkušenosti z provádění přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků.

Jitka Náhlovská

členka Dozorčí komise KA ČR
a Výboru pro veřejný sektor KA ČR



NABÍDKA NAKLADATELSTVÍ ANAG – KVĚTEN 2010



Daň z přidané hodnoty s komentářem

L. Pitner, V. Benda

Aktualizované vydání obsahuje zákon o DPH, ve znění platném k 1. 5. 2010 s komentářem. V komentáři jsou zohledněny praktické zkušenosti s uplatňováním DPH na názorných příkladech. Reagováno je i na aktuální výklady zákona o DPH přijatých Komorou daňových poradců, MF a na vazby ustanovení zákona na příslušná ustanovení předpisů ES a judikáty ESD. Součástí publikace jsou také sdělení a informace k problematice uplatňování DPH.

vázaná, 464 stran

489 Kč



DPH v příkladech 2010

J. Ledvinková

Publikace vychází z praxe a srozumitelně pomocí komentářů, příkladů, grafů a tabulek seznamuje čtenáře s problematikou DPH. Reaguje na novely zákona o DPH přijaté v průběhu roku 2009, tj. na novelu č. 362/2009 Sb. (zvýšení sazeb na 10 % a 20 %) a především na rozsáhlou novelu č. 489/2009 Sb. Součástí publikace je i několik problematických příkladů, které mohou nastat v praxi.

brožovaná, 480 stran

359 Kč



Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010

kolktiv autorů

Tato publikace uvádí čtenáře do problematiky (podvojného) účetnictví s ohledem na aktuální změny v právních předpisech pro rok 2010. Abeceda je rozdělena do 11 kapitol, které řeší problematiku např. dlouhodobého finančního majetku, zásoby, cenných papírů, zúčtovací vztahy, vlastní kapitál, závazky, odložená daň atd.

kroužková, 440 stran

519 Kč



Zákon o účetnictví 2010

– jednoduchý průvodce v každodenní praxi

H. Kovalíková

Tato publikace zahrnuje úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platného od 1. 1. 2010. Autorka uvádí výklad z pohledu každodenní praxe pro potřeby účetních, konkrétní příklady a důležité tiskopisy a formuláře. Současné jsou zde uvedeny i odkazy na příslušné ČÚS pro podnikatele a na příslušné směrnice, které by měla mít každá účetní jednotka vytvořené.

brožovaná, 160 stran

169 Kč



Likvidace obchodních společností

P. Adamík, J. Pilátová, J. Richter, P. Taranda

Publikace je společným dílem likvidátora, právníka, auditora a daňového poradce. Autoři zpracovali problematiku likvidací na základě vlastních zkušeností z praxe s použitím mnoha příkladů. Jedná se o první publikaci na našem trhu, která podává komplexní pohled na problematiku likvidace společnosti, nově i včetně insolvenčního zákona.

brožovaná, 232 stran

289 Kč



Daň silniční s komentářem

K. Janoušek

Autor komentuje změny, které přinesla poslední novela zákona o dani silniční, i nové přístupy k řešení složitějších ustanovení zákona po rozsudku Nejvyššího správního soudu. Součástí jsou rovněž praktické příklady včetně vyplnění daňového přiznání.

brožovaná, 136 stran

199 Kč

Finanční analýza municipalit v podmínkách českého výkaznictví



Jiří Potměšil

Stále častěji se v médiích i v běžném životě setkáváme s různým hodnocením finanční stability měst a obcí, ať už v podobě různých ratingů, ukazatelů zadluženosti, informací o počtech předlužených obcí atp. Do jaké míry jsou tato hodnocení důvěryhodná?

A poskytuje vůbec tuzemské výkaznictví měst a obcí dostatečný základ pro finanční analýzu? Co přináší v tomto ohledu probíhající reforma účetnictví státu a územně samosprávných celků?

Následující text nepřináší a ani nemůže přinést kategorickou odpověď na všechny tyto otázky. Je spíše příspěvkem do diskuse o zbytnosti či nezbytnosti proměny účetních a finančních výkazů municipalit, opřeným o praktické zkušenosti externích uživatelů – finančních analytiků. Jakožto z praxe vycházející se tento text logicky týká především výkazů, které jsou v tuto chvíli externím uživatelům k dispozici, tj. sestavovaných podle pravidel platných do konce roku 2009. Nicméně ani záležitost nové legislativy nemůže být zcela opomenuta a krátké zhodnocení jejího dopadu do oblasti zpracování finanční analýzy je uvedeno na závěr tohoto příspěvku.

Taktně řečeno jsou dosavadní výkazy municipalit z pohledu laické veřejnosti obtížně využitelné. Bez dlouhodobé odborné přípravy a adekvátních technických prostředků nemá občan ani sebemenší šanci rozpoznat, jak jeho město či obec hospodaří. Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (dále jen „výkazy“) v sobě sice obsahují řadu cenných informací, avšak ty jsou doslova utopené v balastu zbytných údajů, popřípadě degradovány způsobem jejich prezentace či chybějícími doprovodnými informacemi. Orientace ve výkazech je obtížná i pro zastupitele a představitele obcí.

O mnoho lépe na tom nutně nemusí být ani odborná veřejnost. Orientací ve výkazech to totiž bohužel nekončí. Od zvládnutí tohoto úskalí je ke zpracování kvalitní finanční analýzy města či obce dlouhá cesta, na které analytik snadno uvízne v některé pasti, kterou mu tuzemské standardy pro sestavování výkazů a jejich praktická aplikace připravily. Podívejme se jen na některé z nich.

Past první: Neexistence výkazu, který by vypovídal o výkonech municipality jako celku

Dosavadní předpisy předpokládaly oddělenou evidenci hlavní a tzv. hospodářské činnosti (říkejme raději komerční), přičemž výkony hlavní činnosti zachycoval pouze výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu, zatímco výkony komerční činnosti zachycoval výkaz zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že výkazy jsou sestaveny na odlišné bázi (cash vs. akruál), nelze tyto výkazy ani

dodatečně konsolidovat. Situaci nijak neřeší ani tzv. převod z hospodářské činnosti, který má výsledek komerční činnosti převádět do výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu. Jak je uvedeno v následujícím textu, tyto převody v praxi dovedou díky způsobu jejich rozpočtové klasifikace zcela zkreslit klíčová vstupní data pro finanční analýzu.

Z pohledu externího uživatele se na takto odděleném vykazování výkonů komerční činnosti stěžejí najde nějaké pozitivum tím spíše, že se prakticky nikdy nesetká v příloze k účetní závěrce s celkem klíčovou informací o aktivitách, které jsou ve výsledovce u té které municipality vykazovány. Naštěstí drtivá většina municipalit (okolo 80 %) povinnost odděleného vykazování komerční činnosti ve výsledovce ignorovala, výkaz zisku a ztráty vůbec nesestavovala a transakce související s oběma činnostmi zachycovala pouze prostřednictvím výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu. Problém s dvojkolejností výkaznictví u nich tedy nevznikal. Tam, kde tomu tak nebylo, musí analytik před zpracováním analýzy provést jakousi kvazi-konsolidaci obou výkazů. Více o tomto problému uvádím v odstavci Past čtvrtá.

Past druhá: Neexistují výkazy za skupinu organizací/společností spjatých s municipalitou

Snad s výjimkou opravdu nejmenších obcí téměř každá municipalita ovládá další právnické osoby. Škála těchto osob je skutečně obrovská, od malých příspěvkových organizací provozujících školku či místní knihovnu až po korporace provozující veřejnou dopravu, sportovní zařízení, zdravotnická zařízení, spravující bytový fond i komerční nemovitosti. Obrat těchto korporací se nezřídka počítá v desítkách či stovkách miliónů, tyto korporace vytvářejí zisky/ztráty, s posvěcením svých vlastníků – municipalit – investují, přijímají a splácejí úvěry a vstupují do řady dalších ekonomických vztahů. Asi není třeba dodávat, že hospodaření ovládaných právnických osob může mnohdy i zásadně ovlivnit hospodaření samotné municipality a finanční analýza by tento aspekt neměla opominout. Má se však v tomto případě o co opřít? Konsolidace výkazů skupiny na úrovni municipality se neprovádí a v podmínkách dosavadního výkaznictví se jedná opravdu o science-fiction. Účetní závěrka samotné municipality poskytuje o ovládaných osobách zpravidla nulovou informaci. Údaje o poskytnutých dotacích ve výkazu o plnění rozpočtu u větších měst také rozhodně nepostačí. Za prvé, výdaj municipality v daném roce nemusí mít s hospodářským výsledkem ovládaných osob vůbec nic společného. Za druhé, nikde není napsáno, že např. provozní ztráta dceřiné společnosti nemůže být kryta navýšením jejího kapitálu, tedy dle výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu kapitálovým výdajem. Z pohledu rozpočtáře je to možná jen drobný

detail, avšak z pohledu finanční analýzy jde o věc, která může zcela zkreslit vstupní data.

Je nasnadě, že kdo to myslí s finanční analýzou municipalit vážně, musí do svých výpočtů a úvah zahrnout i výkazy ovládaných právnických osob a provést alespoň částečnou konsolidaci klíčových ukazatelů. Přitom se analytik musí potýkat s řadou úskalí počínaje veřejnou (ne)dostupností výkazů ovládaných osob a nejasnými – nikde nepopsanými hospodářskými vztahy mezi členy skupiny konče.

Past třetí: Rozvaha a interpretace jejích položek

Bylo by opravdu naivní při finanční analýze municipality mechanicky aplikovat ukazatele tradičně užívané při analýze firem, ať už se jedná o ukazatele aktivity (různé ukazatele doby obratu) nebo dokonce ukazatele pracujících s poměry vlastního a cizího kapitálu či stálých a oběžných aktiv. Většina z nich postrádá u municipalit relevanci přímo nebo jsou devalvovány např. způsobem oceňování jednotlivých položek.

Spíše než s takovými analytickými úlety bychom se však v praxi setkali s opačným extrémem, a to úplnou ignorací informací obsažených v rozvaze a analýzou soustředěnou ryze na položky výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu. Přitom minimálně údaje o závazcích (a to nejen těch vůči finančním institucím) jsou pro smysluplnou analýzu municipality nepostradatelné. Už jenom proto, že nesplácený závazek (ať už splatný či s odloženou splatností) představuje v plnění rozpočtu logicky nulový výdaj. Paradoxně tak municipalita, která není v daném okamžiku schopna hradit své splatné závazky, může při takové „analýze“ založené ryze na plnění rozpočtu vycházet jako skvěle hospodařící.

Vratme se však ještě k informační hodnotě obsahu některých částí rozvahy zpracované podle dosavadních standardů. Vykazování dlouhodobého majetku v pořizovacích cenách, bez jakékoliv následné korekce vyjadřující znehodnocení tohoto majetku, je z pohledu uživatele těžko obhajitelné. O bezcennosti takových informací pro finanční analýzu není třeba diskutovat. Bohužel tento nedostatek je z kategorie těch, které nelze v rámci úpravy dat před zpracováním finanční analýzy nijak kompenzovat. V porovnání s nereálným oceněním fixních aktiv je pak zachycení poskytnutých dotací a nákladů (tedy toků) v bilancích v průběhu roku už jen úsměvnou hříčkou, která však u nezasvěcených opakovaně vyvolává údiv, neboť mnohdy řádové zvýšení bilanční sumy je opravdu těžko přehlednutelné.

Past čtvrtá: Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu, rozpočtová skladba

Výkaz Fin 2-12 se zdá být pro uživatele znechuceného informační omezeností dosavadní rozvahy a výsledovky municipalit opravdovou spásou. A opravdu tento výkaz cash-flow, vytvářený přímou metodou mnohdy až v neskutečné podrobnosti, jí do značné míry je.

Nicméně i zde lze nalézt řadu omezení. Jmenujme alespoň některé:

- a) **Neobsahuje CF za komerční činnost** v případě, že je tato činnost vykazována odděleně ve výsledovce. Tzv. převody z komerční činnosti, které by „konsolidací“ CF za hlavní a komerční činnost měly řešit, bývají od výsledku hospodaření komerční činnosti dosti odtržené, neboť mohou plynout pouze ze změn pracovního kapitálu v komerční činnosti či ze změny stavu peněžních prostředků na běžném účtu komerční činnosti. A je zde ještě jedna závažná skutečnost. Převody z komerční činnosti jsou tuzemskou rozpočtovou skladbou klasifikovány vždy jako běžný příjem (položka 4131). Přitom u řady municipalit dochází v rámci komerční činnosti i k masivnímu prodeji nemovitostí (bytového a nebytového fondu) a „běžné“ převody tak mají ryze kapitálový charakter. Jejich celkové „běžné“ příjmy i z nich kalkulovaný provozní přebytek, který tyto municipality vytvářejí, jsou pak opravdu virtuální. Jaké důsledky z toho plynou pro finanční analýzu netřeba rozvádět.
- b) **Z pohledu finanční analýzy téměř bezcenná rekapitulace** nutí uživatele seznámit se s detailní rozpočtovou skladbou. To sice určité není od věci, ale pro určitou skupinu uživatelů může znamenat značnou bariéru. Rozsáhlost detailních částí výkazu (počet hodnot identifikovaných paragrafem a položkou v jednom výkazu běžně



přesahuje jeden tisíc) pak nutně vyžaduje elektronické zpracování dat. Jde sice „jen“ o technický problém, se kterým si poradí každý zdatnější uživatel Excelu, každopádně, tuzemské výkaznictví municipalit to uživatelům nijak neusnadňuje ani v tomto ohledu.

- c) **Běžnost vs. řádnost** příjmu či výdaje – není jen hra se slovíčky, ale aspekt se zásadním dopadem na finanční analýzu. Tuzemská rozpočtová skladba v rámci svého druhového členění klasifikuje příjmy/výdaje na běžné a kapitálové, přičemž zdaleka ne každý běžný příjem/výdaj musí být řádný (tj. za normálních okolností opakovatelný). Uvedme si několik případů operací spolu se způsobem klasifikace dle stávající rozpočtové skladby z praxe:

Operace	Klasifikace platnou rozpočtovou skladbou
Město přijalo nájemné 12 mil. za kasárna předem na 10 let.	V plné výši běžný (nedaňový) příjem běžného roku.
Město získalo dividendu 23 mil. v rámci rozdělení kumulovaných zisků spoluvlastněné společnosti.	V plné výši běžný (nedaňový) příjem běžného roku.
Město poskytlo obyvatelům půjčky na obnovu bytového fondu ve výši 17 mil.	Běžný výdaj.
Město v rámci své komerční činnosti utržilo 350 mil. za prodej bytového fondu, tyto prostředky převedlo do rozpočtu.	Běžný příjem (neinvestiční dotace - převody z fondů).
Obec provedla plošnou náhradu povrchu místních komunikací za 12 mil.	Běžný výdaj (opravy a udržování).
Obec obdržela nadměrný odpčet DPH za výstavbu kanalizace ve výši 27 mil.	Záporný běžný výdaj, popř. běžný (nedaňový) příjem.

Podobných operací bychom našli nepřeberné množství, některé mají charakter běžných avšak neopakovatelných příjmů/výdajů. Některé mají charakter kapitálového příjmu (převod výnosu z prodeje bytů), popřípadě korekce kapitálového výdaje (vratka DPH z investice), některé by zase spíše patřily do oblasti financování, neboť se ani o trvalý přesun zdrojů nejedná (poskytnuté půjčky a jejich přijaté splátky). Jedno však mají společné. Jsou za normálních okolností neopakovatelné, přestože je rozpočtová skladba považuje za běžné.

I zde jsme tak narazili na další výrazné kvalitativní omezení vykazovaných údajů, které lze před zpracováním analýzy kompenzovat jen částečně. Relativně jednoduché je to u položek, z nichž lze mimořádnost dovodit přímo z jejich podstaty. V ostatních případech lze významné mimořádnosti dovodit jen z časové řady. Předpokládá to ovšem práci s daty minimálně za tři období a až na výjimky takovou úpravu vstupních dat nelze řešit žádným předdefinovaným algoritmem.

Je opravdu velká škoda, že tuzemská rozpočtová skladba se více nesoustředí na kritérium řádnosti vs. mimořádnosti, jako je tomu v některých jiných zemích. Místo toho se vyžívá v ultrapodrobném členění příjmů a výdajů (jen v druhovém členění u nás existuje cca 500 položek). Uživatelé výkazu se tak mohou dozvědět cennou informaci, kolik který subjekt vynaloží na pevná paliva či teplou vodu, ale už se nedozvedí, zda náhodou dotčený subjekt v rámci svého řádného rozpočtu nevytváří opakovaně schodek, čímž systematicky projíždá mimořádné zdroje třeba právě z prodeje fixních aktiv.

Jistě bychom mohli uvést i řadu dalších nedokonalostí a pastí, které uživatelům dosavadní výkazy municipalit přinášejí, to však není cílem tohoto příspěvku. Již nyní je zřejmé, že jakákoliv mechanická aplikace nástrojů finanční analýzy při využití dosavadních výkazů ve větší či menší míře selhává. Z pohledu externích uživatelů (a lze vyjádřit přesvědčení, že ani z pohledu uživatelů interních) výkazy municipalit ani zdaleka neplní svou funkci a jakkoliv lze akceptovat řadu výhrad ke způsobu zavádění účetní reformy v oblasti veřejného sektoru, nelze pominout řadu pozitivních prvků, které s sebou reforma přináší.

Předně řeší zmiňovanou absenci výkazu vypovídajícím o výkonech municipality jako celku, neboť výsledovka bude sestavována jak za komerční, tak hlavní činnost. Vykazováním výkonů na akruální bázi se, doufejme, přiblížíme i k možnosti konsolidace výkazů za celou skupinu osob spjatých s municipalitou.

Za pozitivní lze označit i snahu o zrealnění ocenění dlouhodobého majetku, byť i s ohledem na posun povinnosti odepisovat dlouhodobý majetek, to bude spíše běh na dlouhou trať. Je však velká škoda, že členění rozvahy v některých částech zcela opomíjí významnost jednotlivých položek u dotčených účetních jednotek. Příkladem může být chybějící podrobnější členění stavěb, kterých jen municipality vykazují za zhruba jeden bilión korun, zatímco zásobám, kterých je u municipalit sotva pět promile této částky, je v nové rozvaze věnováno hned 10 položek. Podobných příkladů bychom našli jistě více. Další věcí, nad kterou bych se chtěl pozastavit, je nová povinnost účetních jednotek sestavovat přehled o peněžních tocích, tedy výkaz cash-flow nepřímou metodou. V situaci, kdy zde existuje podrobný výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu sestavovaný přímou metodou, přináší nový přehled o peněžních tocích minimální přidanou hodnotu. Rád bych v této souvislosti zmínil pro někoho možná kacířskou myšlenku, aby se výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu stal integrální součástí účetní závěrky místo víceméně formálního výkazu CF. Samozřejmě by to předpokládalo částečnou reformu výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu a rozpočtové skladby, ta je však z mého pohledu nevyhnutelná tak jako tak.

Asi by bylo možné pokračovat v hodnocení dalších jednotlivých změn, které nová legislativa přinesla nebo naopak nepřinesla. Je však třeba si uvědomit,

že neméně důležitá bude praktická aplikace nových standardů. To ostatně dokonale potvrdila dosavadní praxe. Typickým příkladem může být sestavování přílohy k účetní závěrce. Zde dochází ze strany municipalit dlouhodobě k plošnému ignorování zákona o účetnictví, aniž by se nad tím kdokoliv pozastavoval. Do značné míry je to dáno absencí účinné kontroly a celkové nepochopení smyslu existence účetní závěrky.

Nezbývá než vyjádřit přání, aby na těch několik pozitivních prvků, které nám reforma účetnictví státu a územně samosprávných celků přinesla, navázaly další kroky, například v oblasti vykazování za skupiny, v oblasti rozpočtů a jejich struktury

a v neposlední řadě oblasti kontroly vykazovaných údajů.

Jiří Potměšil

Ing. Jiří Potměšil je absolventem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 2001 působí v České spořitelně v odboru úvěrových analýz korporací, kde se soustředí zejména na analýzy klientů z oblasti veřejného sektoru. Od roku 2005 vede oddělení se shodným zaměřením. Výrazně se podílel na vývoji modelu pro určování interních ratingů municipalit a jeho implementaci v ČR i v sesterských bankách v Maďarsku, Rumunsku, Chorvatsku a na Slovensku.

ISA v praxi nejvyšších kontrolních institucí



Zdeňka
Drápalová

Mezinárodní organizace INTOSAI

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) je nezávislá mezinárodní organizace sdružující externí auditory vládního sektoru. V současnosti má INTOSAI 189 členů, jedním z nich je i Nejvyšší kontrolní úřad. INTOSAI vydává mezinárodní standardy nejvyšších kontrolních institucí (ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions) a dále vydává směrnice správného řízení (INTOSAI GOV – INTOSAI Guidance for Good Governance), které upravují správnou praxi při řízení veřejných institucí. Všechny dokumenty, které INTOSAI vydává, mají charakter doporučení a je možné je nalézt na adrese: <http://www.issai.org>.



Jan Prosecký

Mezinárodní standardy nejvyšších kontrolních institucí

Mezinárodní standardy nejvyšších kontrolních institucí (ISSAI) jsou přijímány na kongresech INCOSAI. ISSAI mají čtyřstupňovou strukturu:

1. stupeň – **Limská deklarace ISSAI 1**, která stanovuje základní principy finanční kontroly, tj. všeobecné principy kontroly, principy nezávislosti, vztahy nejvyšších kontrolních institucí k parlamentu a vládě, oprávnění a působnost nejvyšších kontrolních institucí, základní kontrolní metody, předávání zpráv atd.
2. stupeň – Nezbytné předpoklady pro fungování nejvyšších kontrolních institucí, které tvoří:

- **Mexická deklarace o nezávislosti nejvyšších kontrolních institucí ISSAI 10**, která stanovuje základní principy nezávislosti nejvyšších kontrolních institucí.
- **Směrnice o nejlepší praxi týkající se nezávislosti nejvyšších kontrolních institucí ISSAI 11**, která podrobněji stanovuje nejlepší metody a postupy práce nejvyšších kontrolních institucí v oblasti nezávislosti.
- Principy transparentnosti a odpovědnosti ISSAI 20 – prozatím nepřijato.
- Principy transparentnosti – dobrá praxe ISSAI 21 – prozatím nepřijato.
- **Etický kodex ISSAI 30** – upravuje základní principy chování zaměstnanců nejvyšších kontrolních institucí.
- Řízení kvality auditu ISSAI 40 – prozatím nepřijato.

3. stupeň – **Kontrolní standardy INTOSAI:**

- ISSAI 100 Základní principy – stanovuje základní principy, předpoklady a požadavky kontrolní činnosti prováděné nejvyššími kontrolními institucemi.
- ISSAI 200 Všeobecné standardy – upravuje zejména otázky týkající se kvalifikace auditorů a etických požadavků.
- ISSAI 300 Pracovní standardy – stanovují základní rámec pro správné auditorské postupy, upravují např. plánování, vyhodnocení vnitřní kontroly, soulad se zákony atd.
- ISSAI 400 Standardy pro podávání zpráv – upravují podávání zpráv při kontrole ve veřejném sektoru.

4. stupeň – **auditorské směrnice**, které jsou tvořeny implementačními směrnici a specifickými směrnici:

- implementační směrnice pro finanční audit ISSAI 1000 – 2999, implementační směrnice pro výkonnostní audit ISSAI 3000 – 3999 a implementační směrnice pro audit souladu s právními předpisy ISSAI 4000 – 4999.
- specifické směrnice, mezi které patří směrnice pro audit mezinárodních institucí, směrnice pro environmentální audit, směrnice pro audit privatizace, směrnice pro audit informačních technologií, směrnice pro audit veřejného dluhu a směrnice pro audit pomoci při přírodních katastrofách.

Implementační směrnice pro finanční audit (ISSAI 1000 – 2999)

Implementační směrnice pro finanční audit jsou vytvářeny Podvýborem pro finanční audit (Financial Audit Subcommittee), který vznikl v roce 2005. Jeho hlavním cílem je vytvoření všeobecně uznávaných standardů pro finanční audit ve veřejném sektoru. Podvýbor rozhodl, že vzhledem k tomu, že uživatelé zpráv auditorů veřejného sektoru by měli získat stejné ujištění jako uživatelé zpráv auditorů soukromého sektoru, bude nejlepší přijmout mezinárodní auditorské standardy (ISA) a vytvořit k nim tzv. praktické pokyny (Practice Notes), které budou doplňovat ISA o specifika veřejného sektoru. Implementační směrnice pro finanční audit ve veřejném sektoru (ISSAI 1000 – 2999) jsou tak tvořeny příslušným mezinárodním auditorským standardem a praktickým pokynem.

Podvýbor pro finanční audit se s IFAC, resp. s Mezinárodní radou pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB) dohodl na spolupráci při vydávání a revizích ISA. Zástupce INTOSAI je členem IAASB. Standardy ISA jsou upravovány a revidovány v rámci tzv. task forces, v nichž spolupracuje s IFAC vždy jeden expert z Podvýboru pro finanční audit. Tímto způsobem se IFAC snaží zapracovat některá specifika veřejného sektoru přímo do jednotlivých ISA.

Pro tvorbu praktických pokynů k jednotlivým ISA jsou v rámci Podvýboru pro finanční audit vytvářeny pracovní skupiny.

Číselné označení jednotlivých implementačních směrnic ISSAI se skládá z čísla 1 + čísla standardu ISA, např. ISSAI 1520 – Analytické postupy. Praktické pokyny mají následující strukturu:

- *východiska* – obsahují informace o tom, že praktický pokyn doplňuje příslušný standard ISA a měl by být brán v úvahu společně s tímto standardem a je účinný ke stejnému datu. Tato část dále obsahuje předmět standardu ISA (shodný s částí Předmět standardu příslušného standardu ISA) a obsah praktického pokynu;
- *použitelnost ISA při auditu veřejného sektoru* – praktické pokyny ke všem standardům ISA obsahující informaci o tom, že příslušný standard ISA je použitelný pro auditory, kteří ověřují účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru;

- *další pokyny k problematice veřejného sektoru* – obsahují doplňující informace k aplikaci příslušného standardu ISA v případě ověřování účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru.

Specifika auditu ve veřejném sektoru v ISA a v ISSAI

Specifika auditu ve veřejném sektoru jsou v mezinárodních auditorských standardech v případech, kdy je to relevantní, rozpracována v samostatných částech v základní i aplikační části standardu. ISSAI povinnosti auditora, které jsou stanoveny auditorským standardem v některých případech dále upřesňuje a rozvádí.

Všeobecné principy a celková odpovědnost (ISA 200-299)

Odlišnost povinností auditora a jeho postupů při provádění auditu ve veřejném sektoru vychází ze skutečnosti, že mandát auditora při ověřování účetní závěrky subjektů veřejného sektoru bývá obvykle širší než u auditů ostatních účetních jednotek. Většinou se jedná hlavně o posuzování souladu účetních případů s příslušnou legislativou, tj. předmětem ověřování není jenom správnost zobrazení v účetní závěrce, ale i soulad jednotlivých operací s právními předpisy, které upravují činnost, použití finančních prostředků i hospodaření auditovaných subjektů. Rozsah finančního auditu ve veřejném sektoru může v závislosti na konkrétní právní úpravě zahrnovat:

- přezkoumání vedení účetnictví účetní jednotky včetně posouzení účetních záznamů a vydání stanoviska k účetní závěrce, případně k dalším výkazům;
- posouzení celkové odpovědnosti vládní administrativy za hospodaření s veřejnými prostředky;
- posouzení hospodaření a jednotlivých transakcí a jejich souladu s právními předpisy;
- posouzení vnitřních kontrol a interního auditu;
- posouzení nestrannosti a vhodnosti rozhodnutí učiněných auditovanou jednotkou;
- podání zpráv o všech dalších významných skutečnostech, které s auditem souvisí a které by dle názoru auditora měly být zveřejněny.

Ve veřejném sektoru bývá většinou odlišný i mechanismus jmenování auditora, podmínky auditních zakázek mohou přímo vycházet z právních předpisů a specifické bývají většinou i požadavky na předávání informací souvisejících s auditem. V případě nejvyšších kontrolních institucí většinou bývá audit realizován na základě jiných dokumentů, než je smlouva o provedení auditu. Vychází například z plánu činnosti kontrolní instituce.

Řízení kvality je v případě veřejného sektoru postaveno na stejných požadavcích jako při auditu jiných účetních jednotek. Za důležité jsou však v souvislosti s rozsahem auditu ve veřejném sektoru považovány zejména znalosti právních předpisů, kterými se musí jednotka

veřejného sektoru při své činnosti řídit. Rovněž tak požadavek prověrky řízení kvality na zakázce je, s ohledem na povahu subjektů, obdobný jako u jiných subjektů veřejného zájmu.

Požadavky na dokumentaci auditu mohou být v některých případech upraveny specifickou legislativou, totéž platí i pro přístup ke spisu auditora a pro požadavek mlčenlivosti.

Odpovědnost auditora ve vztahu k posuzování možných podvodů může ve veřejném sektoru vycházet ze specifické legislativy, kterou se tyto účetní jednotky řídí nebo může přímo vyplývat z mandátu auditora. Posuzování možných podvodů pak nezahrnuje pouze podvody vedoucí k podvodnému účetnímu výkaznictví, ale i posuzování podvodného jednání z pohledu specifické legislativy upravující činnost a hospodaření subjektu veřejného sektoru. S tím většinou souvisí i specifická úprava podávání zpráv o zjištěních v této oblasti. Posuzování možných podvodů ve veřejném sektoru vychází z vyhodnocení dalších rizikových faktorů specifických pro veřejný sektor, kterými jsou například nedostatečné řízení rozpočtů, privatizace, nové programy, významné změny v existujících programech, nové finanční zdroje, nová finanční pravidla, politická rozhodnutí o alokaci finančních zdrojů, outsourcing řídicích aktivit, PPP projekty apod.

Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu se týká nejen právních předpisů, které souvisí s přípravou účetních výkazů, ale zahrnuje i posouzení souladu veškeré činnosti účetní jednotky s příslušnou legislativou. V některých případech může být auditor účetních jednotek povinen oznámit příslušným orgánům porušení právních předpisů např. rozpočtových pravidel.

V případě předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky vychází tato povinnost často ze specifické právní úpravy. Celý proces bývá většinou formalizován a probíhá písemnou formou.

Jak již bylo zmíněno výše, posuzování nastavení a fungování vnitřního kontrolního systému bývá součástí auditu. Auditóři ve veřejném sektoru neposuzují pouze oblast související s účetním výkaznictvím ale, vzhledem k rozsahu auditu ve veřejném sektoru, i další oblasti, které jsou v rámci auditu prověřovány, tj. především soulad jednotlivých operací s právními předpisy. Veškeré zjištěné nedostatky jsou pak součástí zpráv, které jsou předávány osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.

Hodnocení rizik a reakce na vyhodnocená rizika

(ISA 300-499)

Plánování auditu ve veřejném sektoru nemá žádná specifika ve srovnání s auditem ostatních účetních jednotek.

Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik zahrnuje právní předpisy, případně jiná nařízení, které činnost daného subjektu veřejného sektoru ovlivňují. Jejich podrobná znalost je podmínkou pro zajištění plného rozsahu auditu ve veřejném sektoru, tj. posouzení souladu činnosti subjektu s příslušnou legislativou.

Prvořadými uživateli účetních závěrek ve veřejném sektoru jsou zákonodárci a regulační orgány, kteří údaje z nich využívají i pro jiná než ekonomická rozhodnutí. Proto je při stanovování významnosti třeba přihlídnout k jejich potřebám. Jako základna pro stanovení hladiny významnosti je pak většinou zvolen údaj, který nejpřiměřeněji zobrazuje rozsah činnosti jednotky veřejného sektoru. Hladina významnosti na úrovni tříd transakcí a jednotlivých položek účetní závěrky bývá ve srovnání s auditem ostatních účetních jednotek většinou stanovena na nižší úroveň.

Rovněž načasování a rozsah dalších auditorových postupů jsou ovlivněny rozsahem auditu účetních jednotek veřejného sektoru. Součástí auditorových postupů je vždy testování vnitřních kontrol i např. vyhodnocování hospodaření v souladu s rozpočtem. Všechny tyto postupy musí být řádným způsobem zdokumentovány.

V případech, že jednotka veřejného sektoru využívá pro realizaci části svých činností servisní organizace (outsourcing), je nezbytné, aby se auditor seznámil i s procesy a vnitřními kontrolami, které servisní



Zásadní myšlenku naší neziskové organizace obsahuje slogan „Ni zisk, ni sláva“.
Kresba: Ivan Svoboda



organizace pro zajištění těchto činností využívá. Někdy může nastat situace, že přístup k informacím, který je pro auditora subjektu veřejného sektoru daný legislativou, pro přístup k informacím servisní organizace neplatí. Proto je nezbytné, aby otázka přístupu k informacím byla řešena ve smlouvách mezi subjektem veřejného sektoru a servisní organizací. Auditor může při zkoumání procesů servisní organizace vycházet i ze zprávy auditora této organizace, ne vždy však legislativa umožňuje auditorovi veřejného sektoru pracovat s výstupy práce jiného auditora.

Stejně jako v případě stanovování hladiny významnosti, tak i posuzování významnosti nesprávností může být u jednotky veřejného sektoru odlišné. Zde mohou mít vliv hlediska, jako jsou veřejný zájem, odpovědnost, legalita apod. Jiná úroveň významnosti nesprávností má dopad na informace předávané vedení, uváděné ve zprávě auditora apod.

Důkazy auditu (ISA 500-599)

Důkazní informace získané auditorem při ověřování účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru obvykle obsahují i ujištění o souladu jednotlivých operací s právními předpisy.

Při ověřování účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru si musí být auditor vědom toho, že některé vybrané položky mají odlišný charakter, než je běžné u subjektů v soukromém sektoru (např. zásoby jsou často spíše spotřebovávány než určené k použití ve výrobě nebo k prodeji).

Vztahy mezi jednotlivými položkami účetní závěrky, které se běžně vyskytují u účetních jednotek soukromého sektoru, nemusí být vždy relevantní pro účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru. U řady takovýchto účetních jednotek často např. existuje jen velmi omezený vztah mezi výnosy a náklady. Pro účetní jednotky veřejného sektoru také nemusí být k dispozici údaje z příslušných odvětví ani statistiky pro účely srovnání.

Auditor účetní jednotky veřejného sektoru si při plánování a provádění analytických testů věcné správnosti musí být vědom skutečnosti, že tyto testy samy o sobě neposkytují veškeré potřebné důkazní informace např. o souladu s právními předpisy.

Vzhledem k povaze operací některých účetních jednotek veřejného sektoru mohou být některé odhady charakteristické vyšší mírou nejistoty. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou rovněž vlastnit významná specializovaná aktiva, pro která nejsou snadno dostupné spolehlivé zdroje informací pro účely ocenění reálnou hodnotou.

Na účetní jednotky veřejného sektoru se mohou vztahovat i omezení, která se týkají povahy a rozsahu transakcí se spřízněnými stranami. Tato omezení mohou zakazovat transakce, které jsou v soukromém sektoru povolené.

K událostem, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost nepřetržitého trvání u účetní jednotky veřejného sektoru patří případy, kdy účetní jednotka nemá zajištěné financování své další existence nebo byla přijata politická rozhodnutí, která negativně ovlivňují další existenci účetní jednotky.

Písemné prohlášení o odpovědnosti vedení může u účetních jednotek veřejného sektoru obsahovat rovněž např. prohlášení, které potvrzuje, že transakce byly provedeny v souladu s právními předpisy.

Využití práce jiných (ISA 600-699)

Využívá-li auditor účetní jednotky veřejného sektoru práci experta, měl by se (kromě jeho odborné způsobilosti, schopnosti a objektivnosti) ujistit i o jeho nezávislosti a politické nestrannosti.

Závěry z auditu a auditorská zpráva (ISA 700-799)

Vzhledem ke skutečnosti, že cíle finančního auditora při ověřování účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru bývají často širší než u auditů prováděných v soukromém sektoru, vydává obvykle auditor účetní jednotky veřejného sektoru dvě zprávy – jednu v souladu s ISA a druhou dle případných dalších požadavků uvedených v příslušné legislativě.

Ve veřejném sektoru nemusí být možné odstoupit od zakázky nebo vydat zprávu typu odmítnutí výroku. V těchto případech může auditor vydat zprávu popisující podrobnosti zjištěných nedostatků, kterou předá orgánu určenému zákonem.

Cílem předchozího textu bylo podat všeobecnou informaci o možnostech, způsobu a specifikách využití mezinárodních auditorských standardů při auditu účetních jednotek veřejného sektoru. Podrobný rozbor specifik auditu ve veřejném sektoru by vyžadoval podstatně větší prostor.

**Zdeňka Drápalová
Jan Prosecký**

Zdeňka Drápalová je auditorkou od roku 1992, dlouhodobě působí ve výboru pro auditorské standardy KA ČR. V letech 2005 – 2006 byla členkou Rady KA ČR a v současné době je ředitelkou odboru VI. kontrolní sekce Nejvyššího kontrolního úřadu, který se specializuje na finanční audit subjektů státního sektoru.

Jan Prosecký je vedoucím oddělení metodiky finančního auditu, které je začleněno do odboru VI. kontrolní sekce Nejvyššího kontrolního úřadu, kam nastoupil

v roce 2001 po absolvování studia na VŠE v Praze. V roce 2007 absolvoval specializovaný kurz finančního auditu pořádaný NAO – nejvyšší kontrolní institucí Velké Británie. Má dlouholeté zkušenosti s finančním auditem subjektů státního sektoru.

Poznámka: K auditu mezinárodních organizací uveřejňujeme podrobný článek od Luboše Rokose, člena Rady pro audit mezinárodní organizace Eurocontrol, v e-příloze čísla 5 časopisu Auditor.

Rozhovor s Petrem Chrenkem, náměstkem ministra financí ČR

Reforma účetnictví státu aneb jak jsme na tom

Vláda ČR schválila svým usnesením č. 561 ze dne 23. května 2007 vytvoření účetnictví státu a zahájení účtování a vykazování státu na akruálním principu od 1. ledna 2010. Za ČR budou v blízké budoucnosti sestavovány konsolidované účetní výkazy, a to na základě účetních záznamů, které budou MF ČR povinny poskytovat účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku ČR. Myslíte si, že metodické předpisy (zejména pak zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009, vyhláška č. 383/2009, vyhláška č. 449/2009 a České účetní standardy), podle kterých musejí od 1. ledna 2010 vybrané účetní jednotky postupovat, jsou dostatečnou informační základnou pro budoucí konsolidaci a sestavení účetních výkazů za Českou republiku?

Vyjmenované předpisy nejsou pro případ sestavení konsolidovaných účetních výkazů za ČR kompletní. Základní ustanovení obsahuje zákon o účetnictví, ale stěžejní je v této věci vydání „konsolidační vyhlášky“. Tato vyhláška stanoví jednak rozsah a obsahové vymezení položek účetních výkazů za ČR, ale i pravidla konsolidace. Konsolidační vyhláška by měla



Mgr. Peter Chrenko vystudoval právnickou fakultu v Bratislavě a po ukončení fakulty pokračoval ve studiu na Institutu mezinárodních vztahů v Moskvě a na University of Virginia v USA. Profesionální kariéru zahájil v roce

1991 ve společnosti Coca Cola, kde působil jako asistent pro finance a administrativu. V letech 1992-2002 pracoval nejdříve jako partner daňového oddělení ve společnosti Arthur Andersen k. s. a následně se stal vedoucím partnerem společnosti pro odvětví energetiky a plynárenství pro Českou republiku. Od roku 1992 do roku 2002 působil jako partner daňového oddělení a vedoucí partner daňového oddělení ve společnosti Ernst & Young pro Slovenskou republiku. V roce 2007 byl jmenován náměstkem ministra financí ČR. Peter Chrenko je ženatý a má dvě děti. Ve volném čase se věnuje sportu. Hovoří anglicky, francouzsky a rusky.

do poloviny roku projít připomínkovým řízením. Vzhledem k množství povinností, které účetní jednotky budou muset naplnit již v průběhu roku 2010, máme již signály o vhodnosti zahájit sestavování konsolidovaných účetních výkazů za ČR až pro účetní období roku 2011, tzn. fakticky provádět tyto činnosti až v roce 2012.

Vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní

fondy, Pozemkový fond ČR, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny) musejí v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví předávat účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Jak bude zajištěna kontrola správnosti jednotlivých vstupů a kontrola údajů pro



potřeby dílčích konsolidací a jaké informační výstupy z CSÚIS budou pro vybrané účetní jednotky dostupné?

Jak již naznačujete, konsolidované účetní výkazy za ČR budou sestavovány po více úrovních (postupně), a proto budou existovat dílčí konsolidační celky státu, které sestaví účetní výkazy za svůj dílčí konsolidační celek. Pro zajištění stanovení povinnosti předávat účetní záznamy v technické formě a v jednotné podobě je zde vytvořen nástroj, kterým je CSÚIS. Tento nástroj bude sloužit i pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za ČR, a tedy i za dílčí konsolidační celky státu.

Samotná kontrola předávaných údajů bude spočívat v technické a věcné rovině. Technická rovina, včetně automatické kontroly vzájemných vazeb, bude zajišťována správcem CSÚIS. Věcná rovina bude dílem prováděna MF ČR jako zpracovatelem účetních výkazů za ČR a dílem konsolidující účetní jednotkou, která bude sestavovat účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu. Tyto činnosti se neobejdou bez kvalitní metodické podpory ze strany MF ČR, kterou bude nutné distribuovat mezi všechny vybrané účetní jednotky a ostatní účetní jednotky zahrnuté do této konsolidace i prostřednictvím konsolidujících účetních jednotek, příp. vyšších metodických center. V této souvislosti je také nutné podotknout, že se předpokládá vydání nejen

konsolidační vyhlášky, ale též konsolidačního manuálu, který by měl mít ještě větší míru podrobnosti. Konsolidační manuál bude sloužit jako návod – „kuchařka“ pro konsolidované i konsolidující účetní jednotky. Vzhledem k jejich rozmanitosti bude pravděpodobně docházet k jeho postupnému doplňování, a to i z úrovně a podnětů konsolidujících účetních jednotek.

Rok 2010 je MF ČR nazván jakýmsi „přechodovým rokem“ s tím, že pro toto období platí některé „úlevy“ pro vedení účetnictví. Myslíte si, že tyto „úlevy“ budou akceptovány např. finančními úřady, Nejvyšším kontrolním úřadem, popř. jinými státními institucemi, které budou provádět u vybraných účetních jednotek kontroly?

Otázka provádění a metodiky kontrolních činností je stěžejním tématem účetní reformy nejen pro rok 2010, ale i pro všechny následující. Jak již deklaroval pan ministr, rok 2010 by měl být rokem „přechodovým“ a v tomto smyslu MF ČR podnikne konkrétní, zejména metodické kroky. Současně by však bylo vhodné posunout kontrolu dodržování předpisů účetními jednotkami z oblasti veřejných financí směrem k auditorskému přístupu. Například by měl být kladen důraz na rozlišování chyb zásadního a marginálního charakteru. Protože ani MF ČR nezvládlo všechny své činnosti v rámci účetní reformy v oblasti veřejných financí bez komplikací a v některých případech i bez zdržení. Nelze tedy předpokládat, že vybraným účetním jednotkám se komplikace nejrozličnějšího druhu vyhnou. Je proto i mým zájmem, aby byly učiněny kroky, které účetní reformu pomohou přijmout veřejností. Budu tudíž prosazovat, aby v roce 2010 kontrolní orgány nejen odhalovaly, co se účetním jednotkám nepodařilo, ale aby též dokázaly upozornit na příčiny vzniku chyb a přispěly (např. metodicky) i k jejich neopakování v budoucnu.

MF ČR vytvořilo a zveřejnilo pouze čtyři České účetní standardy (ČÚS), s vydáním dalších se pro rok 2010 nepočítá. Vybrané účetní jednotky nemohou v roce 2010 nastavit vhodné účetní postupy, účtování se proto omezuje pouze na zaúčtování MD a DAL s volným vyhledáním jednotlivých souvztažností. Znamená to tedy, že ministerstvo financí akceptuje to, že díky absenci dalších ČÚS budou mít data zobrazená v účetních výkazech roku 2010 vybraných účetních jednotek pouze minimální vypovídací schopnost, a že roky 2010 a 2011 budou téměř nesrovnatelné?

Problematika ČÚS má velmi široký kontext. Jednak došlo od 1. ledna 2010 ke změně příslušného ustanovení zákona o účetnictví a tyto standardy jsou pro vybrané účetní jednotky závazné, a zároveň došlo k rozfázování účetní reformy v oblasti veřejných financí do několika let. Závaznost standardů pro vybrané účetní jednotky (v oblasti veřejných financí) vychází z předpokladu, že bez sjednocení pravidel nelze sestavit kvalitní účetní výkazy za ČR.

Povinnost bezvýjimečného použití Českých účetních standardů vybranými účetními jednotkami však má též další dva významné aspekty. Jednak kladou vyšší nárok na tvorbu těchto standardů a zároveň jsou z pohledu kontrolních orgánů závazným pravidlem, jež má být dodržováno. Překotné vydání všech případných standardů by pravděpodobně ulehčilo účetním jednotkám nastavení některých automatických procesů pro samotné účtování, resp. pro provádění zápisů do účetních knih, ale nepřispělo by kvalitě těchto standardů. Nad nezbytností vydání čtyř Českých účetních standardů č. 701 až 704 panovala též shoda mezi odborníky z praxe. Jednou z nejpodstatnějších věcí jsou ustanovení ČÚS č. 701 týkající se významnosti, a to nejenom obecně, ale i ve vztahu k mezitímní účetní závěrce či podrozvaze.

ČÚS, které stanovují zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování, se dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví staly pro vybrané účetní jednotky zcela závaznými. Jaký postup bude MF ČR doporučovat vybraným účetním jednotkám v případě, kdy ČÚS budou v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v případě, kdy postup uvedený v ČÚS nebude moci vybraná účetní jednotka v praxi dodržet?

Obecně platí, že pokud vybraná účetní jednotka postupuje podle ČÚS, tak naplňuje ustanovení zákona o účetních metodách a o věrném a poctivém obrazu. Tyto účetní standardy jsou zde proto, aby jednak zajišťovaly sjednocení postupů vybraných účetních jednotek ve věci používání účetních metod a postupů účtování a dále, aby zajistily rozumnou míru právní jistoty samotným vybraným účetním jednotkám. Jinými slovy, pokud účetní jednotka dodrží účetní standard, tak ji nemůže kontrolní či jiný orgán popotahovat, že nedodržel zákon či vyhlášku. I proto účetní jednotky asi postrádají více účetních standardů pro rok 2010. V tomto smyslu lze odpovědět tak, že pokud účetní jednotka na počátku roku 2010 zvolila používání účetní metody a s tím související postup účtování pro účetní případ

výslovně neupravený účetním standardem, tak nemůže být jednoduše za tři roky trestána, že zvolený postup dodržela po celé účetní období roku 2010.

Měl-li bych se pouštět do právního rozboru závaznosti účetních standardů, tak samozřejmě předpisem nejvyšší právní síly je zákon o účetnictví, poté jeho prováděcí vyhlášky a teprve nakonec ČÚS. Tak jako má vybraná účetní jednotka povinnost řídit se prováděcí vyhláškou, i když se domnívá, že vyhláška je v rozporu se zákonem, tak i ve věci účetního standardu se postupuje obdobně. Pokud by i přesto účetní jednotka zvolila postup odlišný od postupu stanoveného účetním standardem, musí primárně o této skutečnosti informovat v příloze k účetní závěrce a nese riziko povinnosti svůj postup odůvodnit před příslušným kontrolním orgánem.

Další ČÚS a jiná pomocná metodika pro rok 2011 bude pravděpodobně vydána MF ČR ve druhém čtvrtletí roku 2010. Zvažuje ministerstvo možnost spolupracovat i s odbornou veřejností při vytváření dalších ČÚS a další metodiky vztahující se k reformě účetnictví státu? Jak by taková spolupráce mohla v praxi fungovat?

Úvahy MF ČR, resp. jeho pracovníků, jsou jedna věc a dosažitelná skutečnost je věc sice až druhá, zato aktuálnější. Podle mých informací příslušní pracovníci MF ČR, resp. odboru 28 – Účetnictví a audit spolupracují s odborníky z praxe na několika platformách, a to jak na úrovni organizačních složek státu, tak na úrovni obcí a hlavně krajů či profesních sdružení. I spolupráce s Komorou auditorů ČR je významná a přínosná. Tato spolupráce je buď na poloformální či neformální úrovni. Toto plánujeme pro další fáze účetní reformy změnit. Záměrem MF ČR je vytvořit formální a fungující systém metodické podpory vybraných účetních jednotek, a to včetně úzké vazby na resorty a kraje. K tomu je však zapotřebí nejen myšlenky, ale též organizační a finanční zajištění fungování této podpory. Což je nejen úkol, ale též výzva pro další měsíce činnosti MF ČR, a možná i inspirace pro postoj nové vlády k zajištění včasných a průkazných informací o hospodářské situaci státu a o nakládání s prostředky veřejných rozpočtů.

Rozhovor vedla Mgr. Martina Smetanová, členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Rozhovor s Jarmilou Melkesovou, ředitelkou odboru účetnictví hlavního města Prahy

Hlavní město Praha a nové účetní metody

Od 1. ledna 2010 zahájily vybrané účetní jednotky účtování a vykazování na aktuálním principu. K těmto vybraným účetním jednotkám patří i hlavní město Praha („HMP“). MF ČR vytvořilo na svém webovém portálu speciální stránku věnovanou základním informacím vztahujícím se k reformě účetnictví státu. V angličtině se v souvislosti s užíváním webových stránek velmi často používá termín „user-friendly“ (srozumitelný, uživatelsky příjemný), dá se také říci i o webovém portálu MF ČR? Co by podle vás přispělo k jeho zlepšení?

Webový portál MF ČR je obsahově velmi rozsáhlý, a když víme, ve které sekci hledat, dá se říci, že i utříděný. Dají se sledovat vyvěšené dokumenty k účetní reformě. Zlepšila bych snad jenom zvýraznění vždy posledně uveřejněných zpráv.

Webový portál MF ČR by měl být jakýmsi vodítkem pro aplikaci nových účetních metod a postupů. Jsou informace zveřejněné na webových stránkách MF ČR dostačující a odpovídají plně požadavkům vybraných účetních jednotek? Existuje určitá oblast, kterou postrádáte?

Můj názor je, že to, co je zveřejněno na webovém portálu MF ČR by mělo být komplexní a jedinou garantovanou informací, za kterou si ministerstvo stojí. Ostatní portály pak nechť obsahují i jiné názory, ale s rizikem, že nemusí být validovány právě MF ČR. Informace dostačující vždy nejsou, ale je to i tím, jak narychlo byla reforma spuštěna v praxi a do kolika oblastí účtování zasáhla. Je mnoho otázek, které je potřeba během tohoto roku a těch následujících vyřešit.



Ing. Jarmila Melkesová vystudovala Vysokou školu ekonomickou a po studiu nastoupila na pozici samostatné účetní na FO MHMP. V roce 1994 se stala vedoucím metodikem účetnictví FO MHMP. V letech 1994-2000 byla zodpovědná za komplexní zajišťování koncepční činnosti na úseku vedení účetnictví a účetního výkaznictví MHMP. V roce 2002 se stala vedoucí účtárny hlavní činnosti MHMP a od roku 2003 je ředitelkou odboru účetnictví. Jarmila Melkesová je vdaná, má dvě děti a hovoří rusky, anglicky a německy.

Webové stránky MF ČR obsahují celou řadu záložek – např. aktuality, právní předpisy, technické informace, metodickou podporu apod. Využívá HMP zveřejněných informací a k čemu zejména slouží?

Jako odbor účetnictví HMP zveřejněné informace samozřejmě využíváme. Mnohdy na avizované novinky a aktuality netrpělivě čekáme. Stránky MF ČR sledujeme denně.

Vybrané účetní jednotky mohou MF ČR posílat dotazy ohledně problémů z praxe. Otázky a odpovědi jsou pak vyvěšeny na webových stránkách MF ČR.

Jaké máte v této oblasti zkušenosti? Využíváte této možnosti a jsou získané odpovědi dostatečně fundované?

V tomto směru mnoho zkušeností nemáme. Tuto možnost individuálně nevyužíváme, neboť jsme zatím mohli při pracovních schůzkách či na školeních otázky přímo se zástupci MF ČR řešit a konzultovat. Někdy se stane, že se s odpovědí neztotožňujeme, pak hledáme upřesnění při dalších pracovních jednáních.

Vybrané účetní jednotky musejí podle § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví postupovat podle Českých účetních standardů vždy. Standardy se proto od 1. ledna 2010 staly pro vybrané účetní jednotky zákonnou normou. Může tato zákonná povinnost přinést vybraným účetním jednotkám v praxi určité problémy, pokud ano, jaké?

Ano, závaznost Českých účetních standardů je dnes velkým problémem. Účetní jednotka může mít problémy s jejich dodržením, neboť jsou v nich nepřesnosti a jsou konfrontační s jinými právními předpisy. Do budoucna se budou muset opravit. Účetní jednotka by vždy danou věc měla posoudit ve všech aspektech; vzít v úvahu zákon o účetnictví, prováděcí vyhlášku k tomuto zákonu či jiný platný předpis s vědomím toho, že nejvyšší právní normou je vždy zákon. Pokud vím, dělá MF ČR kroky k tomu, aby účetní jednotky nebyly za rok 2010 ze strany příslušných orgánů sankcionovány.

V roce 2010 mají vybrané účetní jednotky k dispozici pouze čtyři České účetní standardy. Dle informací MF ČR budou další standardy vydány ve druhé polovině roku s účinností od



1. ledna 2011. Jak se s touto skutečností v praxi vyrovnáváte?

Obávali jsme se této situace, ale nyní již víme, že v květnu 2010 se mají dostat do připomínkového řízení další čtyři standardy a dalších dvacet jedna jich má být postupně vypracováno. Účinnost těchto nových standardů pak bude až od 1. ledna 2011. Do tohoto data je potřeba postupovat pouze dle stávajících vydaných předpisů.

Krajský úřad Jihočeského kraje vytvořil společně se zástupci některých ÚSC (včetně HMP) metodický pokyn „Příklady účtování pro obce a dobrovolné svazky obcí od 1. ledna 2010“. Tato metodika byla s MF ČR projednána a je MF ČR akceptována s tím, že může být při zavádění první fáze účetní reformy do praxe konstruktivní

pomůckou. Co bylo hlavním impulsem k vytvoření tohoto dokumentu?

Impulsem pro vytvoření tohoto metodického pokynu bylo mnoho nejasností. Účetní jednotky byly pod tlakem softwarových společností. Bylo potřeba jim sdělit nastavení účetnictví pro rok 2010, počínaje bankovními účty, účtovým rozvrhem a hlavně nastavení automatických předkontací pro účtování opakujících se operací – v tom nebylo vůbec jasno.

V souvislosti s reformou účetnictví státu jsou vybranými institucemi nebo jednotlivci pořádány semináře a školení. Účastní se zástupci Magistrátu HMP těchto školení a seminářů? Jak jsou spokojeni s jejich kvalitou?

Ano, vybraní zástupci Magistrátu HMP se účastní některých školení a seminářů, a to zejména s ohledem na školitele a organizaci, která školení pořádá. Z dosavadních zkušeností musím říci, že jsme nespokojeni s rozdílnými názory jednotlivých školitelů. Ano, školitel má nárok na svůj názor, ale zároveň by měl informovat o „závazném“ výkladu MF ČR. Neměl by se zásadně lišit. Účetní se pak vracejí ze školení a dohadují se, kterému názoru dát v praxi přednost. Pamatuji si reformu menšího rozsahu v roce

1993, kdy jsme byli na vícedenním školení, pořádaném MF ČR, jejich názory byly pro nás závazné.

HMP se skládá z 58 samostatných účetních jednotek (tj. z vlastního HMP a 57 městských částí), dohromady však tvoří jeden celek. Jak je v roce 2010 nastavena spolupráce mezi vlastním HMP a jednotlivými městskými částmi při aplikaci nových účetních metod a postupů?

Spolupráce s městskými částmi samozřejmě odráží situaci, ve které jsme se ocitli sami. Snažili jsme se vydat metodiku jak pro ÚSC, tak pro příspěvkové organizace, kterou každoročně vydáváme ve spolupráci s dodavatelem našeho ekonomického softwaru. Další informace menšího rozsahu dáváme k dispozici přes tajemníky úřadů jednotlivých městských částí. Nyní se pokoušíme o hromadnou registraci našich účetních jednotek. Prostřednictvím volených orgánů jednotlivých městských částí jsme umožnili všem zřízeným příspěvkovým organizacím vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Rozhovor vedla Martina Smetanová, členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Problematika účtování bonusů a skont

Úvod

V Auditoru č. 7/2008 byl zveřejněn článek pod názvem „Dodavatelské bonusy v maloobchodě.“ Některé pasáže zde zveřejněné mě přivedly k této, i když opožděné, reakci. Nejdříve ale pár slov na úvod.

Snaha dodavatele získat zákazníka či podnitit ho k vyšším odběrům má mnoho podob. Jako příklad lze uvést pořádání různých propagačních akcí, inzerci, poskytování předmětů či vstupenek na kulturní nebo sportovní akce či nabízení různých služeb „zdarma“.

Mezi takovátou zvýhodnění zákazníků může patřit i slib vrácení části hodnoty poskytnutých dodávek, pokud odběratel odebere víc než předem danou částku nebo množství, obvykle za předem dané období. Další formou poskytovaných benefitů může být slib vrácení části uskutečněných plateb, pokud byly učiněny dříve, než bylo smlouveno. Toto vrácení může být faktické, ale může být také stanoven, že odběratel sníží přímo placenou částku, nebo se promítne ve snížení celkové hodnoty budoucí faktury.

V dalším textu budou rozebírána pouze zvýhodnění poskytovaná ve formě závazku vrátit část hodnoty uskutečněných plnění, která jsou v praxi často nazývána bonus (i když tento pojem může též zahrnovat daleko širší okruh výhod), a závazku vrátit určité, předem dané procento ze zaplacených částek, nazývané obvykle skonto.

Otázka bonusů a skont není přímo řešena účetními předpisy a ani interpretace NÚR se touto problematikou nezabývají. Pouze pokyn MF D-210 o stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji věnoval těmto benefitům pozornost. Tento pokyn byl ale vydán v roce 2000, tudíž se vztahoval k dnes již neplatnému zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. I když nikdy nebyl oficiálně zrušen, přesto ho nelze, pro

vazbu na neplatný zákon, považovat za účinný. V něm obsažená ustanovení týkající se bonusů a skont jsou stále uplatňována. V tomto pokynu je mimo jiné uvedeno:

A. K bonusům: *„Dodavatelé mohou poskytnout svým odběratelům tzv. finanční bonusy za to, že v určitém časovém období od nich nakoupili zboží v hodnotě převyšující stanovenou částku. Takovéto finanční zvýhodnění dobrých a věrných zákazníků nemající přímou vazbu na jednotlivá zdanitelná plnění, ale pouze na celkovou hodnotu odebraného zboží, není zdanitelným plněním ve smyslu zákona. V těchto případech dodavatelé nemohou vystavovat daňové dobropisy, protože nedochází ke změně původně sjednaných cen jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění...“*

B. Ke skontům: *„Dodavatel může mít ve svých dodacích podmínkách uvedeno, že pokud odběratel zaplatí fakturu za zboží před lhůtou splatnosti, bude mu poskytnuto tzv. skonto. Pokud je poskytnutí skonta považováno za cenovou podmínku, musí být chápáno jako poskytnutí slevy z ceny zdanitelného plnění. Pokud je skonto platební podmínkou, původně sjednaná cena se nemění a nevzniká tedy ani zákonný důvod pro opravu základu daně...“*

Z uvedených formulací si je třeba všimnout základních podmínek, při jejichž splnění nejde o předmět daně z přidané hodnoty. U bonusů je to podmínka, že bonus nemá vazbu na jednotlivá plnění (dodávky, faktury), ale pouze na celkovou hodnotu odebraného zboží, a u skont musí jít o platební, nikoliv cenovou podmínku.

A. BONUSY

V úvodu jsem zmínil článek zveřejněný v Auditoru č. 7/2008. Článek

je věnován, jak již vyplývá z názvu, maloobchodu a pod pojem „bonus“ zahrnuje širší okruh dodavatelských zvýhodnění odběratelů. Článek se zabývá i daňovými problémy s těmito zvýhodněními spojenými.

Pro účely tohoto rozboru je možné uvést následující pasáže:

„Z účetního i daňového pohledu je nutné rozlišit, zda nárok na bonus je podmíněn nějakou dodatečnou službou poskytovanou dodavateli či se jedná de facto o úpravu kupní ceny.“

Dále text pokračuje pod titulkem „Obrátové bonusy“: *... jsou stanoveny jako procento z obrátu daného zboží ... Tyto bonusy představují fakticky slevu z kupní ceny zboží a měly by být proto účtovány do nákladů v rámci nákladů na prodané zboží v okamžiku prodeje tohoto zboží. V některých případech nárok na bonus vzniká až po rozvahovém dni a může být podmíněn dosažením určitého objemu zboží. Pokud je pravděpodobné, že nárok na bonus vznikne a je možné odhadnout jeho výši, pak by měl tento bonus též snižovat pořizovací cenu zboží a být účtován do nákladů na prodané zboží v okamžiku jeho prodeje.“* Dále se text zabývá problémy spojenými s uplatňováním DPH a připouští, že kromě daňových dobropisů mohou být akceptovány dobropisy v článku nazývané „účetní“, které nepodléhají DPH.

První výše citovaná věta obsahuje nemožnou podmínku účtování do nákladů v okamžiku prodeje zboží, protože bonusy sjednané na delší období neumožňují jejich účtování v okamžiku prodeje, třeba jen proto, že v tomto okamžiku není známo, zda budou splněny předepsané podmínky pro jejich poskytnutí.

Citovaný text používá označení „obratový bonus“. Proto, aby bylo jednoznačné, co je předmětem následujícího rozboru, je třeba upřesnit význam pojmu „bonus“. Za bonus je v tomto materiálu

považováno dodatečné vrácení určité části hodnoty dodávek poskytnutých v předchozím období, dodavatelem při splnění podmínky odběru předem daného množství. Příslušná hranice je zpravidla stanovena buď hodnotou odebraného zboží, nebo v technických jednotkách. Obvykle je stanovena podmínka odebrat smlouvené množství během určitého, předem daného období. Pouze ve výjimečných případech není období stanoveno vůbec. Bonus může dodavatel poskytovat na základě předem uzavřené smlouvy nebo na základě své vnitřní ceníkové nebo obchodní politiky, aniž by se k jeho poskytnutí zavázal smluvně.

V případě, že je bonus poskytován okamžitě při dodávce určitého množství odebraného zboží nebo překročení určité hodnoty fakturace v každé jednotlivé konkrétní dodávce, je nutné ho u odběratele považovat za slevu poskytnutou k jednotlivým položkám faktury a rozpustit ji do jejich ocenění. U dodavatele je slevou z prodejní ceny dodávky, a tím i vstupuje do základu daně z přidané hodnoty.

V dalším textu se zabývám pouze těmi bonusy, které byly poskytnuty dodatečně po uplynutí delšího období. Jak vyplývá z citovaného textu pokynu D-210, je důležité posoudit, zda je bonus slevou z ceny zboží, nebo jde o snahu dodavatele přilákat více odběratelů či zvýšit odběry stávajících odběratelů poskytnutím slibu snížení celkové hodnoty poskytnutých dodávek, bez ohledu na to, co bylo dodáno, resp. jaké služby byly poskytnuty.

Účtování u odběratele

Pokud vznikl smluvní nárok na vrácení části hodnoty dodávek uskutečněných v určitém období, je třeba ho zaúčtovat do výsledku hospodaření toho období, ve kterém byly dodávky uskutečňovány. Při tom je třeba rozlišit, zda bude považován uvedený nárok za slevu z ceny či za snahu dodavatele získat zákazníka, případně ho

motivovat k co největším odběrům. Je zřejmé, že smluvní nárok je třeba zaúčtovat do období, ve kterém vznikl. Jestliže bylo předmětem dodávek zboží a příslušný nárok považujeme za slevu z ceny, pak patří do výsledku hospodaření pouze ta část nároku, která se váže k té části přijatých dodávek, která byla v uvedeném období vyskladněna.

Jestliže byl bonus dodavatelem poskytnut, aniž by byl smlouven, je výnosem období přijetí.

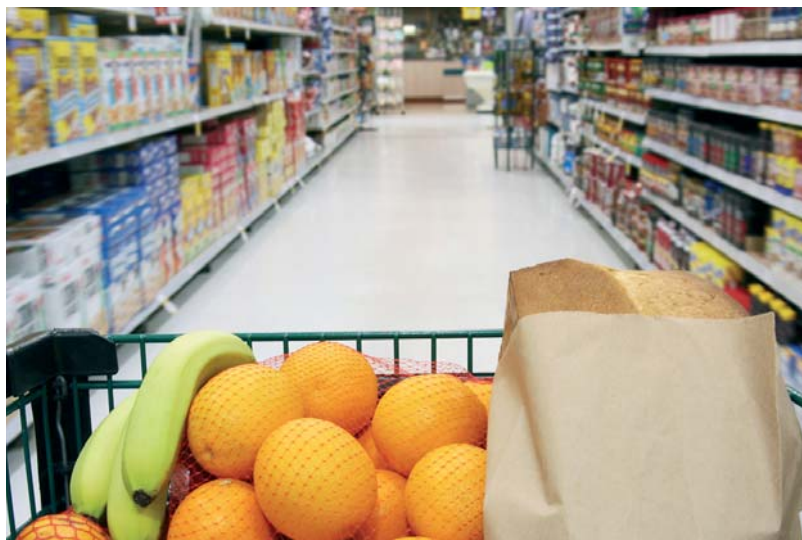
Bonus jako sleva z ceny

Při slevě z ceny je třeba promítnout nárok na slevu do hodnoty zásob.

- Při způsobu oceňování zásob pevnou cenou je třeba posoudit, zda by nebylo možné promítnout hodnotu očekávaného bonusu do ceny skladových položek. To by šlo pouze tehdy, pokud je vysoce pravděpodobné, že podmínky na poskytnutí bonusu budou splněny, a to v tomtéž účetním období. Do té doby, než bude bonus poskytnut, budou vznikat při likvidaci faktur oceňovací odchylky. Ty je vhodné sledovat na zvláštním analytickém účtu. Po vzniku nároku bude tento účet vypořádán proti skutečné výši poskytnutého bonusu. Protože se postupuje podle smlouvy, může se stát, že při vypořádání nevznikne žádný rozdíl.

Jestliže je bonus odstupňován podle výše odběru, může rozdíl vzniknout. Hodnota rozdílu může být vypořádána proti běžným odchylkám, nebo lépe tu část, která odpovídá vyskladněným zásobám, je třeba promítnout do nákladů. Pokud by zvláštní účet zřízen nebyl, dochází v průběhu období při rozpouštění odchylek ke zkreslování hodnoty nákladů mezi jednotlivými položkami zásob, protože odchylky jsou rozpouštěny i na ty zásoby, při jejichž pořízení není bonus poskytován. I v tom případě je přesto vhodnější, když je bonus do ceny jednotlivých položek zásob promítnut, protože pak náklady na spotřebu příslušných skladových položek více odpovídají skutečnosti. Jestliže období pořízení zásob přesahuje účetní období, pak je vhodné jeho očekávanou výši promítnout do skladové ceny. Vznikající oceňovací odchylky, sledované na zvláštním analytickém účtu, by však měly být nejpozději ke konci účetního období rozpuštěny, protože k rozvahovému dni nebyly splněny podmínky pro jeho poskytnutí.

- Oceňování pořízených zásob klouzavou průměrnou cenou fakticky neumožňuje promítnout v průběhu období budoucí bonus do ceny, ledaže by systém skladové evidence byl schopen





promítnout následné změny v pořizovací ceně do ceny v minulosti vyskladňovaných zásob a období potřebné pro dosažení bonusu by nepřekračovalo účetní období. Takové systémy sice existují, ale je otázkou, zda zpětné změny účetních výsledků minulých měsíců jsou dobré pro řízení ekonomiky podniku. Pokud by tedy nárok na bonus byl promítnut do skladové ceny, ovlivnil by až budoucí výši nákladů. Z toho důvodu, jestliže by měl bonus ovlivňovat výsledné kalkulace, je vhodnější ho účtovat do běžných oceňovacích odchylek nebo na zvláštní analytický účet a zvážit, zda a jak s ním počítat v předběžných kalkulacích. I v tomto případě je třeba tu jeho část, která se váže k již vyskladněným zásobám, zaúčtovat minusem do nákladů.

Bonus jako dodavatelská pobídka

Různé formy přijetí dodavatelských benefitů jsou pro odběratele výnosem. V případě přijatých bonusů je třeba brát v úvahu jejich vazbu na konkrétní druh dodávek (i když ne přímo k jednotlivým dodávkám), ke kterým jsou tyto bonusy vázány. Jestliže je tento vztah zřejmý, a jde

o účtování nároku na bonus ve stejném období, ve kterém byly dodávky uskutečňovány, pak se nabízí možnost účtovat minusem do té nákladové položky, do které byly účtovány přijaté dodávky a jestliže byly přijímány zásoby, pak minusem do nákladové položky, do které je účtována jejich spotřeba.

Poskytnutí bonusu je zvláštní účetní případ. Není ho možné považovat za opravu předchozího (chybného) účtování. Pokud proto není přímá vazba na poskytnuté dodávky, pak je vhodnější účtovat nárok na bonus do ostatních provozních výnosů.

Období

Jestliže se období, za které je bonus poskytován, kryje s účetním obdobím a bonus byl předem smlouven, pak je hodnota bonusu zúčtována do toho období, ve kterém byly uskutečněny dodávky, a to bez ohledu na to, ve kterém období byl vyúčtován dodavatelem. Pokud ze smlouvy nelze určit přesnou částku, a ta nebude známa do účetní uzávěrky, zúčtuje se jako dohadná položka, jinak jako pohledávka. Období, za které je bonus poskytován, přesahuje do následujícího období. O hodnotě bonusu je účtováno až v období, ve kterém nárok na bonus vznikne, a to o celé jeho hodnotě. Důvodem je znění § 19 odst. 2 a § 25 odst. 2 zákona o účetnictví. Z těchto ustanovení vyplývá, že o ziscích lze účtovat až tehdy, když jsou dosaženy, a že v účetní závěrce lze účtovat pouze o informacích ve stavu ke konci rozvahového dne.

Dohadnou položku v tomto případě nelze použít, protože ta je používána v případě, že je uskutečněno plnění, ale není známa cena. V tomto případě je cena ze smlouvy známa, ale k plnění (naplnění podmínek smlouvy) ještě nedošlo.

Rovněž tak nelze provést časové rozlišení, protože to lze použít pouze tehdy, kdy je znám moment splnění a je známa částka i předmět plnění.

Z těchto důvodů lze zpochybnit tvrzení uvedené v druhé větě citace z článku zveřejněném v časopise Auditor č. 7/08 o tom, že je třeba v minulém období účtovat o nároku na bonus, u kterého je pravděpodobné, že vznikne v následujícím období.

Účtování u dodavatele

Bonus jako sleva z ceny

Dodatečně poskytnuté dobropisy jsou zvláštním účetním případem vzniklým v okamžiku splnění podmínek pro jejich poskytnutí. To platí i pro bonusy, které jsou poskytovány jako sleva z ceny. Proto jsou účtovány minusem do výnosů, do kterých byly zaúčtovány dodávky, na které byly poskytnuty. Může nastat i případ, že nárok na bonus vznikl z plnění, které se skládá jak ze služeb, tak z dodávek zboží, případně výrobků. Pak je třeba buď dobropis rozdělit podle poměru jednotlivých druhů plnění, nebo pokud jsou některé druhy plnění nepatrná, zúčtovat celý do rozhodující položky.

Bonus jako dodavatelská pobídka

V tomto případě je bonus u dodavatele ostatním provozním nákladem, stejně tak jako jiné druhy propagačních akcí.

Období

Pokud se období, ve kterém odběratelům vzniká nárok na bonus, shoduje s účetním obdobím, nebo je kratší, zúčtuje se, jak výše uvedeno. V případě, že toto období přesahuje do následujícího účetního období, pak je zřejmé, že k ukončení rozvahového dne nemůže být ještě známo, zda odběratelé splní předepsané podmínky, či nikoliv. Proto nemůže být použito institutu časového rozlišení:

- Bonus poskytovaný jako sleva z ceny, bude v odhadované výši, která připadá na ukončené účetní období, zúčtován minus výnosy proti dohadným položkám pasivním.

Protože ČÚS č. 017 předpokládá v bodě 3.11.7 účtování této položky proti nákladům, bylo by vhodné tento postup popsat v příloze účetní závěrky.

- U bonusu poskytovaného jako dodavatelská pobídka bude na předpokládanou část v budoucnu poskytnutých bonusů připadající na běžné období vytvořena rezerva. Pokud je do uzavření účetních knih známa přesná částka, vyjde se při výpočtu výše připadající na minulé období z této částky.

B. SKONTA

Zmíněný článek v Auditoru se věnuje též skontu, které nazývá bonusem za včasnou úhradu: *„Tento typ bonusu představuje slevy za včasnou platbu. ... Pokud tedy dodavatel vyžaduje včasnější placení, bývá ve smlouvě upravena procentní sazba za dřívější splacení. V tomto případě by se bonus měl stát součástí pořizovací ceny zboží a snižovat náklady na prodané zboží“.*

Skonto je poskytováno v naprosté převážné většině případů pouze tehdy, když bylo předem smlouveno a obvykle pouze v případě, že je smlouvena delší doba splatnosti, než je obvyklé. V tom případě dodavatel zvyšuje cenu dodávky za účelem úhrady nákladů, které mu vznikají díky pozdější splatnosti. Nelze proto tvrdit, že je dodavatelem vyžadována včasnější úhrada, jak je uvedeno ve výše citované větě, ale je to tak, že dodavatel slibuje odběrateli vrácení určité části smlouvané ceny, pokud zaplatí dříve, než bylo smlouveno. Z toho též vyplývá, že poskytované skonto je platební podmínkou, a tudíž by nemělo být spojováno s cenou dodávky, i když z ní vychází, protože je odměnou za dřívější platbu. Jak je uvedeno v pokynu D-210, původní cena se nemění.

Účtování u odběratele

Odměna za dřívější platbu je pro odběratele výnosem. Je problematické, zda provozním či finančním.

Protože jde o splnění platební podmínky, nabízí se ostatní finanční výnosy. Na druhé straně dodávka, která byla placena, byla zúčtována do provozní oblasti. Proto by mohly připadat v úvahu i ostatní provozní výnosy.

Pokud by, přes výše uvedené, bylo skonto považováno za slevu z ceny, pak pro jeho účtování platí vše, co bylo uvedeno pro bonusy.

Období

S odvoláním na ustanovení zákona o účetnictví uvedená u bonusů lze tvrdit, že je možné výnos ze skonta účtovat pouze do toho období, ve kterém byla provedena platba, protože před provedením platby nebyla splněna podmínka pro jeho poskytnutí. Pokud byla podmínka dřívější platby splněna až po rozvahovém dni, tak nárok na skonto ke konci rozvahového dne dosud neexistoval, a proto nelze o něm do předchozího období účtovat.

Účtování u dodavatele

Skonto jako sleva z ceny bude zúčtováno stejně, jak v bylo uvedeno u bonusů. Pro skonto jako dodavatelskou pobídku platí obdoba toho, co bylo uvedeno pro odběratele. Je třeba proto rozhodnout, zda bude zúčtováno jako ostatní finanční náklady nebo provozní náklady.

Období

Pro skonta poskytnuté jako sleva z ceny i jako dodavatelská pobídka platí, že o nich může být účtováno

až k okamžiku, kdy vznikl nárok na jeho poskytnutí. Protože jde ale o budoucí možný náklad, lze využít ustanovení § 25 odst. 2 zákona o účetnictví a účtovat o rezervě, tedy možné ztrátě, která je dodavateli známa do okamžiku sestavení účetní závěrky.

Poznámka na závěr

Jak bylo v úvodu zmíněno, tak se DPH u bonusů a skont neuplatňuje. Proto je třeba vzít tuto okolnost v úvahu i při účtování. Rozhodující je přitom postup, který zvolí dodavatel, pokud je plátcem DPH.

- Dodavatel uplatní DPH, protože poskytuje bonus v přímé vazbě na jednotlivá zdanitelná plnění, nebo skonto jako cenovou podmínku – pak je pro odběratele povinností účtovat o slevě z ceny.
- Dodavatel neuplatní DPH, protože posoudí, že poskytnutý bonus se vztahuje na celkovou hodnotu odběrů, nebo skonto bylo poskytnuto jako platební podmínka – odběratel nemůže účtovat o slevě z ceny, protože dodavatel považuje bonus či skonto za dodavatelský benefit.

Jestliže dodavatel není plátcem DPH, pak o způsobu účtování rozhoduje jak dodavatel, tak odběratel samostatně na základě podmínek vyplývajících z uzavřené smlouvy.

František Louša

auditor č. o. 158



Kvalita auditu a faktor času – – spojené nádoby

V poslední době se stává kvalita prováděných auditů výrazným středem pozornosti, a to nejen příjemců auditorských zpráv. Tato skutečnost je zřejmě významně podpořena hospodářskou situací ve společnosti, která se negativně promítá i do společenské morálky. Konkrétním důkazem tohoto jevu jsou četné podněty podané na práci auditorů z účetních jednotek typu obcí, svazků obcí, družstev, SVJ apod., tedy z účetních jednotek s širokým kolektivním vedením, kde se auditor – mnohdy neoprávněně – stává terčem střetu názorových rozdílů členů těchto



orgánů, kteří však smysl auditu většinou chápou neúplně nebo ho nechápou vůbec. Vedle toho však existují množiči se kvalifikované podněty (zejména od Dozorčí komise KA ČR nebo bankovního dohledu), jejichž podstata a řešení navozuje následující úvahu.

Komora auditorů věnuje kvalitě auditu a její kontrole systémovou pozornost, a to jak po stránce školení auditorů, tak i prováděným dozorem, který je stále intenzivnější. Nový zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, klade požadavky na vysokou kvalitu auditu a dává důraz na její kontrolu ve formě velkých pravomocí Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Mé nabyté zkušenosti dřívějšího člena Rady KA ČR a nyní místopředsedy Kárné komise mě vedou k názoru, že v kvalitě odváděných auditů mají někteří kolegové bohužel značné rezervy. Nedostatky v kvalitě auditů, které se nejčastěji projevují nedodržením standardů a při vedení spisů, jsou zjišťovány hlavně činností Dozorčí komise a dále vyplývají z některých podnětů. Osobně považuji za paradoxní situace, kdy Kárná komise KA ČR vyhodnotí podaný podnět jako nedůvodný a požádá příslušného auditora o předložení dokumentace k potvrzení tohoto rozhodnutí. Ten ji však není schopen doložit...

A tady narážíme na jeden podstatný faktor – faktor času (pracnosti auditu, resp. času, který auditor ověření a jeho dokumentaci věnuje), který má vedle kvalifikace a průběžného vzdělávání jeden z nejdůležitějších vlivů na kvalitu auditu. Je totiž téměř zákonitě, že právě auditům, u nichž jsou sledovány nejzávažnější nedostatky, nebyl věnován potřebný čas na jejich kvalitní zpracování, a není bez zajímavosti ani souvislost, že tyto audity jsou zpracovávány zpravidla za velice nízké, prakticky dumpin-gové smluvní ceny.

Vzájemný vztah nízká cena – nedostatečný čas může mít přímou vazbu, pokud vynecháme požadavek kvality určené auditorskými standardy. Kvalita však musí být prvořadým hlediskem, a tudíž časovou náročnost na řádné zpracování auditů je nutno respektovat. Otázka cen za audity byla v minulých letech opakovaně řešena Radou komory. Po analýze problematiky bylo při konzultacích na toto téma s orgány státní správy komoře vždy sděleno, že jakýkoliv materiál k cenám autorizovaný komorou bude považován za monopolistický prvek a narušení liberálního tržního prostředí,

za což je ÚOHS oprávněn udílet pokuty.

Již přibližně v roce 2001 se Rada komory pokusila napomoci v orientaci svým členům akcí, jejímž výsledkem mělo být stanovení určité „minimální pracnosti“ auditu podle zadaných kritérií u různých typů účetních jednotek tak, aby byla zajištěna především kvalita provedení auditu. Tehdejší výbor pro otázky profese a etiku zpracoval návrh kritérií přihlížejících k obratu auditované účetní jednotky, oboru její činnosti, vlivu na pracnost auditu z hlediska speciálních postupů i vlivu na pracnost opakovaně prováděných auditů stejným auditorem. Je evidentní, že pořízení takovéto databáze se nemůže obejít bez široké součinnosti praktikující auditorské veřejnosti. Na tehdejší anketu (která ani neměla výraznou jednoznačnou podporu Rady komory z důvodu obav některých jejích členů, aby KA ČR nebyly přisuzovány monopolizační tendence) reagovalo cca 6 % auditorských subjektů. Nakonec se tedy muselo konstatovat, že akce skončila fiaskem, a hlavně z výše popsaných důvodů v ní nebylo pokračováno.

Ze všech faktů a úvah uvedených v předchozím textu se naskytá otázka, zda nenastal čas, aby komora určité „minimální pracnosti“ auditu v zájmu kvality oficiálně stanovila. (Takto stanovené pracnosti mohou druhotně jako „vedlejší efekt“ posloužit jako podklad pro jednání o ceně auditu, ale to by byla individuální záležitost každého auditora, nikoliv komory). Předpokládám, že tento záměr by plně podpořila i Rada pro veřejný dohled nad auditem, která by měla tento postup ochránit i před případnými spekulacemi, že se jedná o monopolizační tendenci KA ČR.

Tomáš Brumovský
místopředseda Kárné komise KA ČR

Kongres FEE/CNDCEC v Benátkách

Ve dnech 15. – 16. dubna 2010 se zúčastnili zástupci Výkonného výboru Komory auditorů Petr Šobotník, Jiří Ficbauer, Tomáš Bartoš a Libuše Müllerová kongresu pořádaného FEE/CNDCEC v Benátkách. Tématem kongresu byla problematika malých a středních podniků (jak radit, asistovat a auditovat malé a střední podniky v měnícím se regulovaném prostředí).

První den probíhalo jednání formou **panelových diskusí** (sledoval Petr Šobotník).

V první části diskutovali zástupci malých a středních podniků (SME) členských států Evropské unie. Diskuse byla zaměřena na to, jakou politiku do budoucna má Evropská komise uskutečňovat ve vztahu k malým a středním podnikům, jaké jsou jejich potřeby a co malé a střední podniky očekávají od svého účetnictví. V návaznosti na to pak jakým způsobem by se těmto potřebám měly přizpůsobit malé účetní praxe (SMP).

Ve druhé části prvního dne vystoupil zástupce EU Pierre Delsaux (Director Free movement of capital, company law and corporate governance European Commission, Directorate General Internal Market and Services). Pierre Delsaux se též aktivně podílí na vypracování stanovisek EU k finanční krizi v oblastech finančního výkaznictví a správy (corporate reporting and governance) a na oblasti působení dohledových orgánů a orgánů odpovědných za přípravu relevantních standardů (supervisory and standard setting organisations). Hovořil o prioritách Evropské komise ve vztahu k evropské účetní profesi. Ve svém vystoupení se především zabýval vztahem EU k malým a středním podnikatelům.

Z názorů, které ve vystoupení Pierra Delsauxe zazněly, vybíráme:

- Evropská unie nemá v úmyslu ze své úrovně tento segment regulovat, nicméně mezi členskými zeměmi napanuje shodné stanovisko – je to úkol pro současné španělské předsednictví nalézt akceptovatelný kompromis.
- Tzv. micro level – EU ponechává stanovení dalšího postupu na jednotlivých státech – očekává se revize 4. a 7. směrnice EU a zároveň probíhají konzultace k uplatňování IFRS v rámci SME.
- Klíčová informace z úrovně EU:
 - » podporovat další existenci 4. a 7. směrnice po provedení nezbytných úprav,
 - » uplatňovat vždy postup odzdoła nahoru (bottom up approach),
 - » uplatňovat postupné změny, systém by měl být stabilní (evolution, not revolution).
- IFRS pro SME – na úrovni EU neexistuje konsensus. Problematika IFRS pro SME se v zásadě dá vyřešit



trojím způsobem (žádné rozhodnutí nebylo v této souvislosti dosud přijato):

- » změna 4. a 7. směrnice, která umožní přijetí IFRS,
- » část IFRS zapracovat do 4. a 7. směrnice,
- » zákaz použití.
- Očekává se, že v roce 2010 se bude vyhodnocovat možný dopad z přijetí jednotlivých variant – žádný návrh nebude v roce 2010 na úrovni EU přijat.
- Novým tématem v diskusích EU je problematika SME, které jsou veřejně obchodovány (SME listed). Otázky, které jsou v této souvislosti diskutovány, zahrnují:
 - » strukturu prospektu, rozsah povinného výkaznictví (čtvrtletně?) a standardizaci požadovaných zpráv,
 - » účetní rámec – kompletní IFRS nebo zjednodušené.

V návaznosti na vystoupení zástupce EU i předchozí panelovou diskusi, v níž se k problematice SMP vyjadřovali zástupci SME, proběhla panelová diskuse, kterou řídil prezident FEE Hans van Damme. Vybíráme z vystoupení účastníků diskuse:

Phillipe Danjou (člen IASB) hovořil o zavádění IFRS, cílem je do roku 2013 akceptace ve všech zemích OECD. Upozornil též, že zatímco před devíti lety nevykazovala v rámci TOP 500 dle IFRS žádná společnost, nyní již 50 % v rámci TOP 500 vykazuje dle IFRS.

Jonathan Beckerlegge (bývalý prezident ACCA) hovořil o aktualizované verzi Etického kodexu, který je stále koncipován „top down“, i když by to mělo být naopak „bottom up“. Zmínil též problematiku „integrity“ v rámci auditorské profese a její odlišné chápání v různých částech světa.

O roli dohledu hovořil Ben Scicluna (prezident Maltského institutu účetních). Při zavedení dohledu byly chyby nalézány v průměru u 30 % kontrolovaných subjektů, nyní se podařilo toto procento snížit na 20 %.

Široce byla diskutována role SMP – malých a středních auditorů. Vystupující se shodli v závěru, že SMP



obvykle neposkytují pouze auditorské služby, ale i celou další řadu služeb – poradenství, procedury v dohodnutém rozsahu (agreed upon procedures), daňové služby, vedení účetnictví a přípravu účetních závěrek. Diskuse probíhala i k problematice rozsahu dokumentace jednotlivých komponent COSO. Zazněl názor, že novelizované ISA (clarified ISA's) vyžadují 35% nárůst v rozsahu požadované dokumentace.

V závěrečném shrnutí diskuse pak Hans van Damme zdůraznil význam správy a řízení (corporate governance) zvláště v období krize a hovořil mj. o možném přínosu auditorů pro práci interního auditu. Shrnuje též názory zástupců SME, kteří ve svých vystoupeních prezentovali svůj zájem o kvalitní služby v oblastech účetnictví a poradenství – méně pak již o samotný audit. Shodně zástupci SME zdůrazňovali nutnost znalosti rozsahu podnikání klienta ze strany auditora. Oblasti, v nichž SME očekávají největší přínos, se dají shrnout následně:

- efektivita fungování informačních technologií,
- řízení rizik,
- správnost fungování vnitřních kontrol (je již součástí zprávy auditora ve Francii),
- oceňování a sestavení business plánu.

Zdá se, že jedinou cestou jak dále rozvíjet SMP praxe, je multidisciplinární přístup – auditing, účetnictví, daňové služby, poradenství. Budoucnost má „thinking audit“ (audit s přidanou hodnotou), nikoliv „ticking audit“ (pouhé odškrtnutí).

Druhý den byl organizován formou paralelních sekcí, ve kterých se víceméně rozvíjela témata z panelové diskuse. Moderátoři jednotlivých sekcí vždy uvedli dané téma a se svými zkušenostmi se pak podíleli jednotliví vystupující, zástupci organizátorů, podnikové praxe i akademické sféry.

Růst formou mezinárodní spolupráce (How to grow together cross-border?)

sledoval Petr Šobotník

Prezentace Jona Lisbyho, výkonného ředitele Kreston International se v první sekci zaměřila na kulturní i ekonomické aspekty mezinárodní spolupráce, které mimo jiné zahrnují právní aspekty (závaznost smluv dle příslušné legislativy, zaměstnanecké vztahy, intelektuální vlastnictví), měnová rizika, financování, daňové aspekty, struktura korporátního řízení, rozsah poskytovaných služeb.

Velmi zajímavá byla i jeho analýza, jak se formuje vznik nadnárodní skupiny a v kterém okamžiku lze již hovořit o vzniku sítě firem. Postupný vznik nadnárodní skupiny dokumentoval takto:

- společenská setkání v atraktivních destinacích,
- formální vznik spolupráce (zatím bez obchodní náplně),
- vznik specializovaných skupin,
- technická podpora, školení, vzdělávání,
- sdílení značky – zde již hovoříme o vzniku sítě,
- vznik „FoF – Forum of Firms“ – sdružení firem,
- sledování kvality poskytovaných služeb,

- řešení konfliktů,
- spolupráce na jednotlivých projektech,
- stanovení pravidel pro přijetí zakázky / klienta,
- společné politiky a nákupy produktů – např. pojištění,
- rozsah poskytovaných služeb může být i omezen z důvodu zajištění nezávislosti,
- zavádění globální strategie.

Zajímavé bylo i srovnání dopadu vlivu krize na malé a velké (Big 4) firmy v oboru, kdy se ukazuje, že menší firmy se dokázaly v řadě případů vypořádat lépe s dopady krize a v posledních dvou letech vykázaly růst obrátu.

Za zamyšlení stojí i filozofie firmy vyjádřená sloganem „Lidé vstupují do obchodních vztahů s těmi, které znají, rádi s nimi pracují a důvěřují jim“ – „People do business with people they know, like and trust“.

Další vystoupení pak byla zaměřena na praktické ukázky spolupráce SMP a SME, kdy se na příkladech středních italských firem k této problematice vyjadřovaly obě strany se zaměřením na aspekty, které považovaly za klíčové pro navázání a udržení dlouhodobé spolupráce. Ze strany SMP byly jako klíčové pro stanovení spolupráce definovány tyto aspekty:

- nastavení komunikace včetně neustálého ověřování, že stanovisko SMP klient obdržel, a zabývá se jím (ani nejlepší IT není zárukou bezchybné komunikace),
- znalost alespoň jednoho cizího jazyka,
- jasná dohoda o cenách / honorářích,
- účast na jednání klienta s třetími stranami (be with your client).

Jak pomoci klientům, aby si trvale udrželi své postavení

(How to help clients become more sustainable)

sledoval Jiří Ficbauer

Jednání této sekce moderovala Chiara Mio, profesorka benátské University Ca' Foscari of Venice, která v úvodu objasnila pojem „sustainability“ a jeho význam v dnešním hospodářském světě. Objasnila roli účetní profese v oblasti zajišťování trvale udržitelného rozvoje zejména s přihlédnutím k dopadům současné krize. Trvale udržitelný rozvoj přitom charakterizovala jako tvorbu hodnoty firem v rámci strategie jejich rozvoje při současném respektování ekologických požadavků. Sdělila, že je příležitostí k dalšímu rozvoji firem ve změněných podmínkách s tím, že ovlivňuje všechny firemní procesy v jejich vzájemných souvislostech. V závěru svého vystoupení představila čtyři řečníky, a sice Nancy Kamp-Roelands ze společnosti Ernst&Young, Roberta Giacomelliho rovněž ze společnosti Ernst&Young, Matse Olssona, partnera společnosti Adrian&Partners AB a Davida Dal Masso, treasureru Eurosif (European Sustainable Investment Forum).

Nancy Kamp-Roelands zdůraznila, že v současné době stojíme před klíčovými výzvami, které ve vztahu k trvale udržitelnému rozvoji charakterizovala následovně:

- zajištění podpory podnikání,

- mapování kritických bodů,
- řešení narůstajících potíží souvisejících s nedostatkem přírodních zdrojů,
- schopnost využití potenciálu zaměstnanců,
- nutnost trvalé inovace výrobků a služeb,
- nutnost korekcí administrativních nákladů při potřebě kvalitního zvládnutí těchto procesů.

Velmi zajímavou částí přednášky byla podpora zpracování finančních výkazů v souvislosti se zaváděním XBRL a také struktura zprávy o trvale udržitelném rozvoji zpracovávané pro investory. V souvislosti s touto zprávou objasnila způsoby určení materiality a také možnosti správné identifikace klíčových faktorů k řešení.

Mats Olsson ve svém vystoupení objasnil význam procesního řízení a kalkulací, včetně nutnosti aktivní role účetní profese při zajištění relevantních informací u těchto řídicích nástrojů. Hovořil o rizikových druzích nákladů a způsobech podpory, které může účetní profese poskytnout managementu. V závěru představil studii řízení procesů v dopravní společnosti středně velkého typu.

Davide Del Masso hovořil o nutnosti upřednostnění dlouhodobého rozvoje spojeného s ekologicky šetrným přístupem. Sdělil, že pravidly takového přístupu se řídí cca 20 % firem a jejich počet nadále roste. Narůstá také počet investorů upřednostňujících firmy zajišťující dlouhodobý rozvoj. Na praktických příkladech dokládal, že ten, kdo při rozvoji podnikání neignoruje ekonomické, sociální, ekologické a společenské cíle v jejich vzájemné provázanosti a podmíněnosti, má zajištěn podstatně lépe trvale udržitelný rozvoj, na rozdíl od těch, kteří jen bezuzdně drancují zdroje přírodní, technicko-technologické a lidské. Zajímavá byla část věnující se využití modelů pro měření a zjišťování uplatňování faktorů trvale udržitelného rozvoje v praxi. V zásadě se jedná o modely založené na sběru dat vybraných firem, odvětví a regionů a provádění srovnávacích analýz vedoucích k zajištění odpovídajících informací investorům.

Jaké přínosy zjednodušení lze očekávat od potenciálu XBRL (How to benefit from the simplification potential of XBRL?)

sledovala Libuše Müllerová

Moderátorem sekce byla profesorka Andrea Fradeani z Maceratské univerzity. Dalšími účastníky byl Hanneke Knoop, auditor ze společnosti Grant Thornton, Bruno Tesnière, partner společnosti PwC Paris, Jen Little, Senior Civil Servant z HMRC a Iñaki Vázquez Martínez z Colegio de Registradores.

Cílem této sekce bylo objasnit účetním a uživatelům potenciál Extensible Business Reporting Language. Je to

nový element, díky němuž účetní, auditoři i ostatní uživatelé mohou používat a analyzovat data novým interaktivním přístupem. XBRL se používá pomocí specifického slovníku (tzv. taxonomies). FEE sleduje v posledních dvou letech globální rozvoj XBRL. V prosinci 2009 publikovalo FEE „XBRL Policy Statement“, podporující XBRL adaptaci.

Jak aplikovat mezinárodní auditorské standardy při auditu malých a středních podniků (How to apply ISAs in a SME audit?)

sledoval Tomáš Bartoš

Tato sekce byla zevrubně zaměřena na analýzu očekávaných nových požadavků při auditu účetních závěrek s přihlédnutím k praktickým otázkám (výzvám) a souvisejícími aspekty veřejného dohledu. Jednání moderoval Roberto Tizzano, profesor neapolské univerzity University of Naples Federico II, který v úvodu představil řečníky této sekce, a to Sylvii Voghel z IFAC; Per Hanstada, CEO, Den norske Revisorforening; Sue Almond, Director of Quality and Professional Standards, Kreston International; Inge Sayes, partnera společnosti Van Cauter&Sayes; Lindu Barnes z dohledu nad auditorskou profesí ICAEW ve Velké Británii.

V úvodu zazněly základní teze, že pro aplikaci ISA při provádění auditů malých a středních podniků je třeba v auditorských praxích:

- vytvořit kapacity pro jejich zavedení,
- podporovat tvorby formálního a obsahového uchopení ISA,
- aplikovat úměrně ISA v prostředí SME.

Sylvie Voghel ve svém vystoupení uvedla, že k podpoře v této oblasti byl vydán průvodce pro naplňování ISA při auditu SME. Dále byl vydán průvodce pro naplňování standardu kvality při IFAC. Připravuje se nové vydání v reakci na klarifikované ISA, a to ve dvou rovinách – v rovině přístupu k rizikům v ISA a v rovině

FEE: Representing the EU Accountancy Profession

➤ 43 professional institutes of accountants
➤ 32 European countries, including all 27 EU

6 *Standing for trust and integrity*

praktické příručky pro malé a střední auditorské praxe. Mělo by to být postavené do formy případových studií a termín byl stanoven na třetí čtvrtletí letošního roku. Navazující programy a vzdělávací programy k tomu vztažené, včetně podkladových materiálů, by měly být k dispozici v roce 2011. Informace o nich jsou na stránkách IFAC.org/smp nebo IFAC.org/iaasb.

Dále vystoupila zástupkyně Belgie Inge Sayes; uvedla, že se zavedením ISA v malých a středních praxích jsou značné problémy. V této chvíli jsou ve fázi školení. Připravují se podklady pro softwarové firmy, aby ISA byly podporovány programově, a ubyla tak ruční administrativa.

O zkušenostech s podporou při zavádění ISA ve Velké Británii hovořila Sue Almond. Ve svém vystoupení uvedla, že hlavní problémy s ISA při jejich zavádění jsou v oblasti standardů 315 – plánování, 240 – podvody, auditorského spisu a dokumentace, provádění analytických procedur, problémy s ISQC1, seznámení se s jinými standardy ve stejný okamžik, s etickým kodexem a IFRS. Podpora ze strany komory jde do oblasti školení, kde je kladen důraz na výše uvedené, dále setkání s auditory, vydávání metodických příruček, články v časopisech, upozornění na nedostatky při dohlídkách. Uvedla také, že důraz by měl být kladen na kvalitu provádění auditu, a to s ohledem na změnu chování zaměřenou na rizika, více přemýšlení o podnikatelských aktivitách než jenom o číslech, týmová práce, efektivita a zpětná kontrola provedené práce. Nezanedbatelným aspektem jsou náklady.

Vystoupení Pera Hanstada bylo zaměřeno na téma norských zkušeností s implementací ISA. Uvedl, že v Norsku je 230 tis. společností, z toho je 50 % SMP. Informoval, že tamní komora zapojila auditory do prací na společném softwaru, který je vyvinutý a zaváděný. Tato cesta je velice zajímavá s ohledem na velikost země a existenci spíše malých a středních firem. Rozhodně se ukazuje, že bez softwarové podpory nelze efektivně naplňovat požadavky vyplývající z implementace ISA.

Linda Barnes vystoupila s příspěvkem na téma veřejného dohledu a jeho zkušeností se zaváděním ISA ve Velké Británii, kde je 11500 auditorů. Základní přístup k auditu je takový, že audit by měl být maximálně efektivní (nezatěžovat klienta), a zároveň maximálně kvalitní. Kontrola je prováděná na základě tzv. risk kritérií a cyklicky – 750 dohlídek za rok, šestiletá perioda u společností a tříletá u kótovaných společností. Kontrola se týká kvality dokumentace a nastavení systému ve společnosti pro zabezpečení kvalitního provádění auditu. Při neformální diskusi vyplynulo, že ve Velké Británii jsou se zaváděním obdobné problémy jako v ČR, postupem doby se situace zlepšuje.

Jak připravit malé a střední podniky na změny v účetnictví (How to prepare for changes in SME accounting)

sledovala Libuše Müllerová

Moderátorem sekce byl Mark Vaessen, partner KPMG LLP London, ostatními účastníky Rudolf Krickl, partner z PwC Austria, Kristian Koktvedgaard, hlavní konzultant

Dansk Industry, profesor Araceli Mora z University of Valencia a Stig Enevoldsen z EFRAG.

Mark Vaessen zdůraznil, že SME jsou páteří ekonomik a diskuse o modernizaci a zjednodušení evropských účetních směrnic a používání IFRS pro SME je důležitá. Předmětem diskuse byla tato témata:

- co požadují SME od účetnictví,
- co potřebuje budoucí harmonizace účetnictví v Evropě,
- jaké jsou bariéry budoucí harmonizace,
- jaké jsou bariéry adaptace IFRS pro SME v Evropě.

Skutečnými uživateli účetnictví SME jsou banky, leasingové společnosti a obchodní partneři. Ti všichni požadují, aby aktiva těchto podniků byla schopná generovat peněžní toky. Ve hře jsou také daně, každá země má vlastní daňové právo, je možné ho konsolidovat? Další problém IFRS – „fair value“ není kompatibilní se zásadou opatrnosti a s akruální bází v daňovém systému.

Nad rámec auditu: jak zlepšit služby malým a středním podnikům (Beyond auditing: How to better service SMEs?)

sledoval Petr Šobotník

V úvodu této sekce hovořila Hilde Blomme (FEE Director of Practice Regulation) o přehledu, který FEE v červenci 2009 zpracovala k problematice poskytování dalších ověřovacích a souvisejících služeb v rámci FEE. Ve svém vystoupení zmínila několik zásadních témat, s nimiž se auditři především na úrovni malých a středních podniků potýkají, např.:

- zvyšují se hranice, od nichž je audit povinný,
- narůstá regulatorní tlak,
- klarifikované ISA jsou náročnější a jejich zavádění je pro auditory nákladnější,
- existuje zcela zřetelný požadavek profese nalézt nové produkty, které vyplní vznikající prostor.

Tyto problémy jsou diskutovány na všech úrovních (národních, FEE, IAASB) a jednotlivé země přicházejí s různými nápady. Hilde Blomme uvedla řadu praktických příkladů, mezi něž patří:

- návrhy na poskytování ověřovacích služeb nemajících charakter auditu pro menší společnosti v Dánsku, Finsku, na Maltě a ve Švédsku,
- povinné statutární prověrky pro SME v Estonsku a ve Švýcarsku,
- sestavení účetních závěrek s určitou úrovní ověření ve Francii a Německu,
- určitá úroveň ověření založená na prověřce včetně dohodnutých procedur ve Velké Británii (ICAEW).

Je vyvíjen tlak na IAASB, aby urychlila práci na změnách profesních standardů pro prověrky a sestavování účetních závěrek.

V dalším vystoupení se k této problematice vyjadřoval Josef Ferlings, člen IAASB. Ve svém vystoupení se zaměřil především na přiměřenou aplikaci ISA při auditu SME a dále na projekt IAASB zaměřený na přípravu

mezinárodního standardu pro ověřování a související služby, které nejsou auditem, a vztahují se k finančním informacím. Hovořil o nutnosti přechodu (konvergence) k mezinárodním standardům a souvisejících benefitech, které budou vyplývat z použití stejných auditorských standardů v globálním měřítku. IAASB si je plně vědoma významných změn v provádění auditů dle klarifikovaných ISA a jejich dopadů na auditory a auditorské společnosti. Zároveň i zdůraznil závazek IAASB poskytovat podporu při jejich implementaci. Rozdíly mezi SME a velkými společnostmi jsou mezinárodními standardy uznávány a akceptovány:

- auditorský přístup se v konkrétních podmínkách může měnit (jednodušší / komplexnější),
- profesionální úsudek je nezbytný pro stanovení rozsahu prováděných procedur,
- proporcionálnost je zabudována do ISA tak, aby mohla být vzata do úvahy velikost ověřované společnosti, komplexnost jejich aktivit i charakter její podnikatelské činnosti.

Ve svém vystoupení se Josef Ferlings dále zabýval očekávanými aktualizacemi standardů ISRS 4410 – Sestavení účetní závěrky, ISRE 2400 – Prověra účetní závěrky, ISRS 4400 – Dohodnuté procedury ve stanoveném rozsahu.

Zajímavé bylo i vystoupení zástupce švédského institutu. Bengt Skough (SME Director) hovořil o „House of Trust“ – „Dům důvěry“, v rámci něhož jsou poskytovány účetní služby, služby daňové a poradenské a auditorské služby. Ve Švédsku, které má 9,3 mil. obyvatel, existuje více než 950 tis. podnikatelských subjektů, z nichž 350 tis. je obchodních společností. Z těchto 350 tis. společností je 325 tis. společností malých, 24 tis. střední velikosti a pouze 1000 velkých společností, z nichž je 375 kótováno na švédské burze. Ve Švédsku je registrováno 4000 auditorů

a 6500 účetních konzultantů. Specifikem Švédska je skutečnost, že až dosud byly ze zákona předmětem auditu povinně všechny společnosti, od 1. ledna 2011 dochází ke změně, nicméně kritéria pro povinný audit, alespoň měřeno našimi českými kritérii, jsou velmi nízká (tři zaměstnanci, aktiva 150 tis. EUR, obrat 300 tis. EUR).

V závěru kongresu vystoupil prezident IFAC Robert Bunting s příspěvkem, ve kterém vysvětlil, jak IFAC spolupracuje s regionálními a národními profesními organizacemi při pomoci v oblasti SMP/SME. Jedná se zejména o

- konzultace s Evropskou komisí,
- informování o diskusi týkající se alternativních ověřovacích služeb pro SME,
- zřízení mezinárodního centra pro SMP.

Představil Strategický plán IFAC na roky 2011 až 2014, jehož cílem je udržitelný rozvoj pro SMP a SME, výměna zkušeností členů národních organizací zastoupených v IFAC a analýza cost versus benefit.

V závěrečné řeči pak viceprezident FEE Philip Johnson zdůraznil význam SME v ekonomikách všech států a potřebu reflektovat změny stejně jako politiky. Připravují se nová pravidla pro mikropodniky a pro ostatní SME revize 4. směrnice EU. Je to evoluce, ne revoluce. SME je třeba rozdělit na ty, které jsou registrované na finančních trzích (listed SME) a ostatní. Pro ty by měla být zjednodušená pravidla auditu. Podpora SME je nutná ze strany SMP, které se musí připravit na poskytování doplňkových služeb. Zdůraznil, že před námi stojí velká příležitost, stejně jako velká výzva.

*Zpracovala Libuše Müllerová
viceprezidentka Výkonného výboru KA ČR*

lidé a firmy



Nové vedení auditorské a poradenské společnosti



Milan Prokopius

Kompetence managing partnera poradenské společnosti Mazars v České republice převzal od 12. dubna 2010 dvoučlenný řídicí výbor

ve složení Milan Prokopius a Erick Gillier. Dosavadní řídicí partner v ČR a na Slovensku Jean-Francois Salzman pouští po 12 letech



Erick Gillier

svého působení Česko a přebírá stejnou pozici v rámci síť Mazars v Šanghaji, uvedla společnost Mazars v tiskové zprávě.

Mazars, která poskytuje auditorské, účetní, daňové a poradenské služby, působí v České republice od roku 1993 a v současné době

je sedmou největší auditorskou firmou v ČR. Zaměstnává kolem 200 osob a její roční obrat přesahuje 10 milionů eur. Je samostatným a nezávislým právním subjektem.

Skupina Mazars je mezinárodní organizace specializovaná na audit, účetnictví, daňové a poradenské služby. Působí v 56 zemích a zaměstnává přes 12 500 odborníků.

TACOMA

**Vedením oddělení auditorských služeb byla pověřena Hana Gregášová**

Hana Gregášová

zastávala funkci manažerky

Do společnosti TACOMA přišla Hana Gregášová po více jak šesti letech působení v nadnárodní společnosti Deloitte Česká republika, kde

oddělení auditu specializující se na metodologii české účetní legislativy. Bohaté zkušenosti získala také v mezinárodní poradenské společnosti PricewaterhouseCoopers, zejména v oblasti auditorských služeb pro výrobní podniky a společnosti působící v oblasti telekomunikací, farmaceutického a automobilového průmyslu.

Hana Gregášová vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, je statutárním auditorem, členkou Metodického výboru Komory auditorů České republiky, členkou Komory certifikovaných účetních (ACCA) a držitelkou osvědčení Dip IFR.

-jk-

Co najdete v e-příloze č. 5/2010**Přístup k e-příloze Auditor**

E- příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Libuše Šnajdrové, e-mail: snajdrova@kacr.cz. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: lerova@kacr.cz.

Téma čísla – veřejný sektor a účetnictví státu**Audit mezinárodní organizace**

Cílem příspěvku Luboše Rokose, který najdete v e-příloze, je základní seznámení se s problematikou auditu (vyhlášené doporučené zásady, relevantní standardy) a účetnictví (standardy, konsolidace, závazky z titulu budoucích důchodů) u mezinárodních organizací s přihlédnutím na doporučení, která vydala Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních

institucí INTOSAI, sdružující nejvyšší kontrolní instituce z celého světa.

K diskuzi**Protokol o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání**

Auditor Vladimír Schiffer se v článku zabývá otázkou, zda při uvádění hmotného dlouhodobého majetku do užívání a jeho účtování na vrub příslušného účtu dlouhodobého hmotného majetku a ve prospěch účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, je třeba vedle vyhotovení patřičného účetního dokladu vyhotovit též jako jeho přílohu, protokol či zápis o zařazení investičního majetku do užívání.

Zaujalo nás**Význam volby komponentního přístupu a zohlednění zbytkové hodnoty majetku v českém účetnictví**

V roce 2008 proběhlo několik změn v české účetní legislativě, které od 1. ledna 2009, resp. 2010 přinášejí

významné novinky do vykazování dlouhodobého majetku. Pro mnohé společnosti, pro které představuje dlouhodobý majetek podstatnou část jejich obchodního jmění, je přesné zachycení a správné ocenění dlouhodobého majetku klíčové. Více k tomuto tématu najdete v e-příloze v přetisku článku z časopisu Účetnictví.

Veřejné zakázky z pohledu auditora

Na nejčastější chyby a nedostatky v oblasti veřejných zakázek z pohledu auditora se zaměřuje článek Marty Smetanové. Obsahuje i ukázkou dotazníku zaměřeného na vybrané zadávací řízení.

Zaznamenali jsme

V této rubrice v e-příloze najdete články z tisku týkající se zřízení protikorupčního ombudsmana v Praze, příčin současné finanční krize, neopodstatněných insolvenčních návrhů, zvažovaných akvizic a žaloby investorů na manažery firmy Lehman Brothers.

-av-

AUDITOR

AUDITOR, číslo 5, 2010, ročník XVII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsedkyně prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Jarmila Melichová. **Redakce:** Bc. Tereza Halouzková tel.: 774 999 335, e-mail: thalouz@seznam.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., Hráskeho 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 2. 6. 2010.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv KA ČR

