

Obsah

AKTUALITY

Vzdělávání.....	3
Rámcová smlouva o pojištění odpovědnosti auditorů. Pojištění automobilů pro auditory.....	4
Právníky budou trestně odpovědné.....	6
Zelená kniha EK k regulaci auditu	6

TÉMA ČÍSLA – AUDITORSKÉ STANDARDY

Auditorské zakázky a související předpisy (Jiří Pelák)	9
Klarifikované standardy (Jiří Pelák).....	13
Zakázky spočívající v provedení prověrky účetních závěrek (Rudolf Heřmanský).....	15
Praktická použitelnost ISAE 3402 (Tomáš Bernát).....	18
ISQC 1 : ten „nechutný“ standard (Michal Štěpán).....	19
Už zase nové aplikační doložky (Markéta Jindřišková).....	21
Přehled platnosti a účinnosti Mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, vydání 2010 (Pavla Pšeničková).....	23
Metodika auditu na webu KA ČR (Markéta Jindřišková).....	26
Rozhovory na téma „Zelená kniha“ s Petrem Křížem a s Milanem Prokopusem ...	28

NA POMOC AUDITORŮM

Základ daně z příjmů právnických osob za rok 2010 (Ivana Pilařová).....	31
---	----

ZE ZAHRANIČÍ

Únorová konference EU k problematice účetního výkaznictví a auditu (Petr Šobotník)	36
Cíle účetního výkaznictví (Petr Kříž)	38

LIDÉ A FIRMY



e-příloha Auditor 3/2011

OBSAH

- Výpočet ukazatelů podle zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC (Martina Smetanová, Vladimír Remeš)
- Prominuli málo? Žalujte je! (David Hubal)
- Postoupení souboru pohledávek – účtování a daně

Toto číslo vyšlo **18. 3. 2011**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **20. 4. 2011**

Už jste zvládli nové auditorské standardy?



Michal Štěpán

Hlavním tématem tohoto čísla Auditora jsou auditorské standardy. Provokativní téma pro březnové číslo? Myslím, že naopak velmi trefné. Provádíme poprvé auditu podle nových (klarifikovaných) auditorských standardů. Vydáváme zprávy podle nových aplikačních doložek. Někteří možná provádí přezkumy obcí dle nového standardu 52. Jsme uprostřed první sezony po přijetí kompletní nové sady profesních předpisů.

Samotné přijetí nových předpisů nezajistí, že všechna jejich ustanovení budou jako mávnutím kouzelného proutku uplatňována. Standard si můžu přečíst. Standard můžu vstřebávat během školení. Ale teprve v okamžiku, kdy podle něj začnu pracovat, začnou se rojit otázky, které mne předtím nenapadly. Dábel je v detailech. Kouzlo je ve schopnosti standardy vhodně aplikovat.

Přesně tudy se ubírala naše diskuse na prvním zasedání nově zvoleného Výkonného výboru. Zcela jasně jsme si uvědomili, že v nejbližší budoucnosti budou přirozeně utlumeny aktivity v oblasti tvorby standardů. IFAC po vydání klarifikovaných auditorských standardů vyhlásil dvouleté moratorium na další změny. Dvouletá perioda konání sněmu KA ČR znamená, že nové aplikační doložky budou přijaty nejdříve na podzim 2012. Nyní je třeba věnovat energii správnému používání existujících předpisů v praxi. Skončil čas tvorby auditorských standardů, nastal čas rozvoje auditorské metodiky.

V duchu uvedené myšlenky došlo k přejmenování dřívějšího Výboru pro auditorské standardy na Výbor pro metodiku auditu (VMA). Plán práce VMA pro rok 2011 byl sestaven tak, že obsahuje převážnou většinou úkoly v oblasti rozvoje auditorské metodiky a podpory auditorské obce při interpretaci a uplatňování standardů. Zrychlený systém zodpovídání dotazů, zaktivnění publikační činnosti v časopisu Auditor, překlady a tvorba pomůcek pro audit a řada dalších nápadů. A v neposlední řadě pokus o získání aktivní spolupráce širšího okruhu auditorů, nejen členů VMA a pracovníků metodického oddělení Komory.

Obdobně jsme přebudovali oblast překladů. Dřívější redakční rada pro překlad ISA byla přejmenována na Redakční radu pro překlady a jejím úkolem je nově zajišťovat kvalitní a konzistentní překlady všech materiálů v oblasti auditorské metodiky. Též fungování redakční rady bylo změněno. Všechny překlady budou primárně tvořeny úzkou skupinou vybraných a prověřených profesionálních překladatelů a role redakční rady bude spočívat v precizní kontrole překladů před jejich vydáním.

V současnosti máme již k dispozici kompletní české texty všech standardů v elektronické podobě. Auditorské standardy (klarifikované ISA) jste dostali na CD na podzim loňského roku, aktualizované překlady všech ostatních standardů byly zpřístupněny na stránkách Komory www.kacr.cz v lednu. V současnosti probíhá tisk kompletní sady těchto předpisů (Handbook 2010) a jejich distribuce by měla proběhnout v nejbližších týdnech.

Během první poloviny letošního roku budou provedeny překlady nových vydání dvou klíčových příruček IFAC – Příručky pro audity malých a středních podniků a Příručky pro uplatňování standardu pro řízení kvality. Předpokládáme, že ve druhé polovině roku dojde k aktualizaci naší Příručky pro provádění auditu u podnikatelů tak, aby i ona byla v souladu s klarifikovanými ISA.

Všechny tyto příručky by měly být následně základem pro praktická školení v letech 2011 a 2012 za pomoci grantu získaného v rámci česko-švýcarského projektu.

Do svého druhého volebního období ve Výkonném výboru jsem vstoupil s ideou zvýšit podporu malých a středních auditorských praxí, napomáhat k efektivnímu (myšleno úspornému) provádění auditů a posílit roli

Komory jako „domovské základny a servisního střediska“ pro auditory. Doufám, že se nám tento posun podaří, a vy jej v blízké budoucnosti pocítíte.

Michal Štěpán

člen Výkonného výboru KA ČR, předseda Výboru pro metodiku auditu a předseda Redakční rady pro překlady

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Na zasedání Výkonného výboru dne 21. února 2011 byl v rámci nově zařazeného bodu „Klíčové otázky profese“ projednán materiál z FEE týkající se „Integrated Reporting“ a stanoviska příslušných výborů tj. Výboru pro SMP, Podvýboru pro IFRS a Výboru pro metodiku auditu, které vzal Výkonný výbor na vědomí.

Dalším bodem bylo jednání o problematice pracnosti auditu a s tím souvisejících cen za audit. Michal Štěpán a Tomáš Bernát informovali o své snaze jednat o této věci neformálně v pracovních skupinách FEE, avšak bez většího efektu.

Dále informoval prezident Petr Šobotník o jednání členů prezidia komory s prezidentem Nejvyššího kontrolního úřadu Ing. Františkem Dohnalem o spolupráci auditorů na kontrolách v působnosti NKÚ. Vzhledem k právním překážkám této spolupráce považuje NKÚ za nezbytné upravit v tomto směru zákon o NKÚ. Obě strany se dohodly, že o takovou úpravu budou usilovat v rámci probíhajících prací na novele zákona o NKÚ.

Dále VV projednal:

- v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro správu profese, zejména žádosti o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti, dále žádost Policie ČR o zproštění mlčenlivosti tří auditorů, avšak žádost s ohledem na zákonné podmínky zamítnul. Kromě toho byly předloženy podmínky registrace auditorů ze třetích zemí v KA ČR, které VV zašle k vyjádření Radě pro veřejný dohled nad auditem, a pokud nebudou připomínky nebo další návrhy na úpravy, tak bude vnitřní směrnice schválena a zveřejněna na webu komory;
- návrhy Výboru pro auditorské zkoušky ohledně žádostí o osvobození od dílčí části auditorské zkoušky a návrh vnitřní směrnice komory pro přípravu auditorské zkoušky, kterou doporučil dopracovat podle připomínek VV;
- ústní informaci Jiřího Ficbauera z jednání Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a jejích výborů, zejména informace o došlých odvoláních proti rozhodnutí Kárné komise a proti rozhodnutí VV o zamítnutí žádosti

o osvobození od dílčí části auditorské zkoušky;

- stav příprav mezinárodní konference o auditu, kterou hodlá pořádat KA ČR ve spolupráci s FEE, pod záštitou Světové banky, a to ve dnech 10. – 11. října 2011 v Praze;
- uspořádání „kulatého stolu“ pro vybrané účastníky ve spolupráci s Radou pro veřejný dohled nad auditem na téma „Green Paper on Auditing“ a vyhodnocení došlých odpovědí Evropskou komisí.

Výkonný výbor vzal na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakční rady, dozorčí komise a kárné komise;
- zprávu ze zahraniční cesty prezidenta Petra Šobotníka ze zasedání v Evropské komisi ohledně vyhodnocení Green Paper on Auditing;
- informace Kárné komise.

Závěrem Výkonný výbor pověřil Zdeňka Grygara účastí na sněmu Svazu účetních jménem Komory auditorů ČR.

Eva Rokosová

Úřad KA ČR

Dotazy z oblasti metodiky auditu – pravidelná rubrika

KA ČR odpovídá, po projednání v odborných výborech, na dotazy týkající se metodiky auditu, které jsou předloženy auditory a auditorskými společnostmi. Odpovědi na tyto dotazy jsou ve zjednodušené podobě publikovány na internetových stránkách KA ČR, v uzavřené sekci Extranet. V zájmu zvýšení kvality auditorské práce budeme v časopisu Auditor přinášet přehled zajímavých dotazů a odpovědí, které byly zpracovány za minulé období. Pokud máte dotaz týkající se metodiky auditu, kontaktujte KA ČR na adrese kacrc@kacrcz nebo na adrese Opletalova 55, 110 00, Praha 1.

Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Výbor pro veřejný sektor KA ČR („VVS“) na svém prvním letošním zasedání konaném dne 7. února 2011 projednal:

- informace z jednání Výkonného výboru KA ČR;
- aktualizaci:
 - » metodické pomůcky k přezkoumání územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí,
 - » metodické pomůcky k auditu nevýdělečných organizací;
- nový algoritmus k výpočtu poměrových ukazatelů.

K algoritmu výpočtu poměrových ukazatelů

VVS projednal problematiku poměrových ukazatelů (podíl pohledávek a závazků na rozpočtu a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku účetní jednotky), které jsou povinnou náležitostí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření podle § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

V návaznosti na reformu účetnictví vybraných účetních jednotek a s tím související změnu účetních výkazů (viz. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění), pozbyl algoritmus výpočtu ukazatelů

vytvořený v roce 2005 na aktuálnosti. Pro jednotný výpočet ukazatelů byl Ministerstvem financí ČR zpracován algoritmus nový.

V návaznosti na aktualizaci poměrových ukazatelů doporučuje VVS auditorům, kteří provádějí přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, aby na tuto změnu ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2010 reagovali. Doporučení VVS je uvedeno v samostatném příspěvku nazvaném „*Výpočet ukazatelů podle ustanovení § 10, odst. 4 písm. b) zákona o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.*“

Podrobněji se výpočtem ukazatelů (včetně algoritmu) zabývá samostatný článek, který si můžete přečíst v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor.

Martina Smetanová

Výbor pro veřejný sektor KA ČR



Změny u semináře „Testy kontrol“ pořádaného v Brně

Z organizačních důvodů jsme nuceni změnit termín konání semináře v Brně na téma „Testy kontrol“ (VS 63211) a jeho začátek.

Přednáška se bude konat v úterý 5. dubna 2011 (původní termín byl 7. dubna 2011) a probíhat bude od 8.30 do 13.30 hod. v brněnském hotelu AVANTI.

Děkujeme za pochopení.

Monika Kryšůfková
Institut vzdělávání KA ČR

VZDĚLÁVÁNÍ

Odevzdali jste Evidenční záznam KPV za rok 2010?

Absolvovali jste povinné prioritní téma vyhlášené pro rok 2010?

Připomínáme auditorům, kteří do dnešního dne nezaslali vyplněný Evidenční záznam KPV za rok 2010 (řádný termín pro jeho odevzdání byl 31. 1. 2011), aby tak neprodleně učinili.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří v roce 2010 absolvovali minimálně 40 hodin v rámci vzdělávacích akcí komory (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období). **Počet hodin absolvovaných v roce 2010 u KA ČR je možné ověřit na internetových stránkách komory (v Extranetu) nebo telefonicky na Institutu vzdělávání.**

Formulář Evidenčního záznamu byl přílohou časopisu Auditor č. 10/2010 a je zveřejněn také na internetových stránkách komory pod odkazem Formuláře nebo Kurzy a vzdělávání.

Současně upozorňujeme, že pro rok 2010 vyhlásil výkonný výbor v souladu s Vnitřním předpisem pro KPV **prioritní vzdělávací téma – Nový zákon o auditorech a související změny ve vnitřních předpisech komory.** Prioritní vzdělávací téma je **povinné** a každý auditor byl povinen absolvovat prioritní téma **v rozsahu 7 hodin**, a to do 31. 12. 2010.

Pokud jste prioritní vzdělávací téma v loňském roce neabsolvovali, máte ještě možnost urychleně si požadovaný rozsah doplnit formou e-learningových kurzů (VS 7006 a VS 7007). Podrobnější informace najdete na internetových stránkách pod odkazy Kurzy a vzdělávání a E-learningové kurzy.

Upozorňujeme, že nesplněním těchto povinností se vystavujete riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise.

Monika Kryšůfková
Institut vzdělávání KA ČR

VÝZVA AUDITORŮM

Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání Komory auditorů ČR usiluje v novém funkčním období o to, aby témata seminářů, která připravuje pro auditory, co nejlépe odpovídala požadavkům auditorů při výkonu jejich auditorské praxe. Náměty na zkvalitnění KPV projednával také Výkonný výbor KA ČR a na základě výsledku jeho zasedání dne 21. února 2011 bychom vás chtěli vyzvat, abyste nám zaslali:

- návrhy témat, která byste uvítali v nabídce seminářů kontinuálního profesního vzdělávání ve 2. pololetí 2011,

- návrhy témat klubových večerů, které by se měly primárně týkat aktuálních otázek výkonu auditorské profese (tedy ne daní, účetnictví, práva apod.).

Vaše návrhy, ve kterých uvítáme i vaše náměty na konkrétní lektory, posílejte, prosím, **do 8. dubna 2011** na kacr@kacr.cz, popř. písemně na úřad KA ČR – Institut vzdělávání a školení KPV (Opletalova 55, 110 00 Praha 1).

Blanka Dvořáková

předsedkyně Výboru pro KPV

Pohyblivý příspěvek pro rok 2011

Dovolujeme si připomenout, že termín pro zaslání vyplněného formuláře „Vyúčtování příspěvků“ do Komory auditorů ČR je nově stanoven dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, a to **do 31. 3. 2011**.

Vyúčtování příspěvků podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a v návaznosti z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2011 je pak dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2011. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2010, za auditorské služby konané na území České republiky. Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu KA ČR na 0,45 % z uvedeného základu. Auditoři (fyzické osoby) nalezi formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“ jako vloženou přílohu časopisu Auditor č. 2/2011. Auditorským společností byl formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou koncem února. **Formulář vyúčtování**

příspěvků je rovněž na webových stránkách www.kacr.cz v sekci Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat Komoře emailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo oprávnění. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba do úřadu KA ČR zaslat. Vyplněný formulář „Vyúčtování příspěvků“ je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdní úhrady příspěvku obdržíte fakturu na úhradu úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová

referát evidence auditorů KA ČR

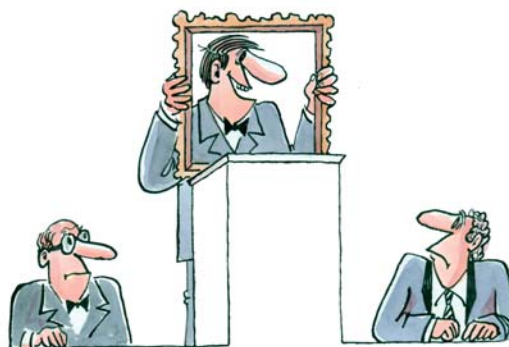
Rámcová smlouva o pojištění odpovědnosti auditorů

Dne 15. října 2007 nabyla účinnosti pojistná smlouva č. 805-92777-12 uzavřená mezi Českou pojišťovnou a.s., Kooperativou pojišťovnou, a.s., Vienna Insurance Group, ČSOB Pojišťovnou, a. s. a Komorou auditorů České republiky na období do 14. října 2008. Bylo ujednáno, že uplynutím této doby účinnost rámcové pojistné smlouvy nezaniká a prodlužuje se na další pojistné roky, nejdéle do 14. října 2012, pokud některá ze smluvních stran v dohodnuté době od smlouvy neodstoupí. Rámcová smlouva je zveřejněna na internetových stránkách Komory včetně Ujednání k rámcové pojistné smlouvě č. 805-92777-12 týkajícího se pojištění čtyř největších auditorských společností. Na internetových stránkách jsou rovněž k dispozici ke stažení formuláře Přihláška k pojištění a Oznámení škodní události.

V devátém pojistném roce a zároveň ve třetím roce pětiletého pojistného programu si v rámci pojistné smlouvy č. 805-92777-12 sjednalo pojištění 137 auditorů a auditorských společností. Nově se do pojištění v rámci

pojistné smlouvě přihlásilo 16 auditorů či auditorských společností.

Celkové předepsané pojistné za pojistnou smlouvu č. 805-92777-12 činilo 3 281 577 Kč, a to po započtení



Rád bych přednesl krátký názorný referát o rámcové smlouvě pojištění.

Kresba: Ivan Svoboda

20% bonusu a 5% slevy za pětiletý pojistný program. V osmém pojistném roce byly nahlášeny tři škodní události, přičemž dvě byly již úspěšně zlikvidovány s celkovým pojistným plněním ve výši 101 617 Kč a u třetí škody probíhá likvidace pod kontrolou oddělení likvidací pojistných událostí.

Vzhledem k nepříznivému škodnímu průběhu celé pojistné smlouvy v pojistném roce 2007/2008 bylo po jednání se zástupci Komory auditorů České republiky a všemi třemi pojistiteli rozhodnuto o úplném zrušení bonifikační doložky, a to již od pojistného roku 2008/2009, aby nedocházelo ke ztrátě bonusu všech pojištěných. Návazně na toto ujednání došlo ke snížení základních pojistných sazeb o 15 %.

Vzhledem k tomuto opatření se na pojistný rok 2008/2009 navyšovala výše pojistného z příčiny ztráty bonusu o 20 %, ale pouze o 5 %. Ostatní ustanovení pojistné smlouvy zůstala beze změn.

Graf 1 znázorňuje nárůst počtu pojistných smluv a graf 2 vývoj zprostředkovaného pojistného.

Abý rámcová pojistná smlouva byla plně v souladu s novým zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb., jenž je účinný od 14. dubna 2009, bylo vystaveno vedoucím pojistitelem Českou pojišťovnou, a.s. doplňující ujednání k pojistné smlouvě, jímž se v rámci zvláštních ujednání (bod 14. textu rámcové pojistné smlouvy) jasně vymezují pojmy auditor, statutární auditor a auditorská činnost.

Ostatní ujednání rámcové pojistné smlouvy zůstávají beze změn.

Dále bychom rádi upozornili auditory, kteří poskytují své služby jako auditori – zaměstnanci v auditorské společnosti a zároveň provádějí auditorskou činnost samostatně, že je třeba pamatovat na pojištění obou případů, tzn. zajistit si pojištění v rámci auditorské společnosti a samostatně si sjednat svoji vlastní pojistnou ochranu.

S účinností od 1. října 2010 došlo ke změně obchodní firmy, z Aon Central and Eastern Europe spol. s r.o. na Aon Central and Eastern Europe a.s.

Kontaktní informace o makléřské společnosti:

Aon Central and Eastern Europe a.s.

IČ: 471 23 672

DIČ: CZ47123672

se sídlem Praha 2, Šafaříkova 201/17, PSČ 120 00 zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl B, vložka 16503

Společnost je zapsána v registru České národní banky pod:

č. 000950PM jako pojišťovací makléř

č. 000949PA jako pojišťovací agent

č. 000951SLPU jako samostatný likvidátor pojistných událostí

www.aon.cz

Bankovní, telefonní, faxová a emailová spojení zůstávají beze změn.

K dispozici je telefonní číslo 222 232 246

a faxová linka 222 232 298. Pro e-mailovou

korespondenci použijte formát adresy:

jmeno_prijmeni@aon.cz. Informace naleznete

rovněž na internetových stránkách Komory.

POJIŠTĚNÍ AUTOMOBILŮ PRO AUDITORY

Komora auditorů vyjednala koncem roku 2010 se svým dlouholetým partnerem v oblasti poradenství a pojištění rizik společností Aon Central and Eastern Europe a.s. nový produkt pro auditory. Jde o výhodnou možnost pojištění vozidel pro své členy u České podnikatelské pojišťovny a.s. Tento benefit mohou čerpat nejen členové KA ČR a zaměstnanci auditorských společností, ale i jejich rodinní příslušníci. Podrobnější informace včetně kontaktů najdete na internetových stránkách Komory www.kacr.cz, kde je také v Extranetu kalkulační tabulka, pomocí níž si lze spočítat toto pojištění.

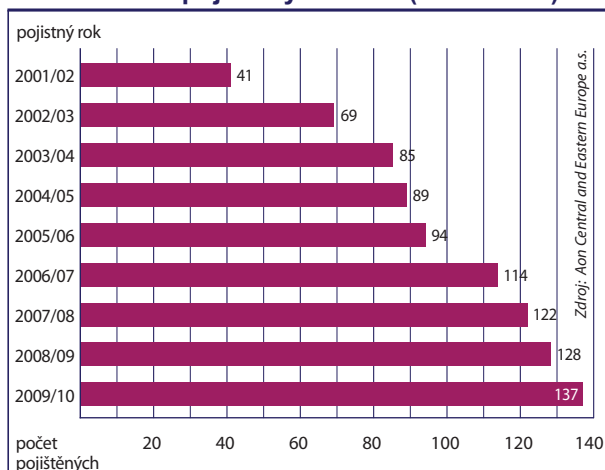
Tomáš Brumovský

člen Výboru pro správu profese,
místopředseda Kárné komise KA ČR

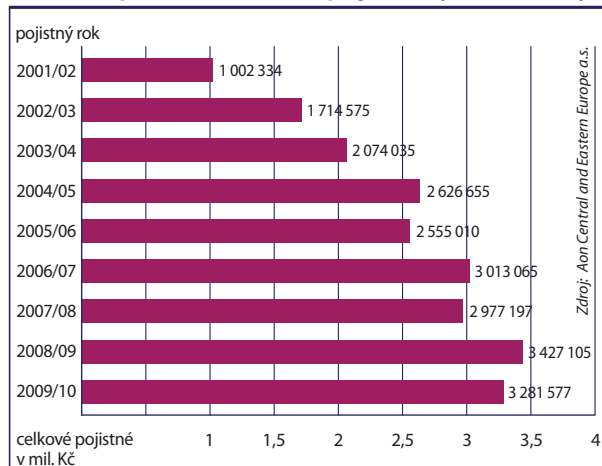
Libuše Šnajdrová

referát evidence auditorů KA ČR

Graf 1: Počet pojištěných osob (2001–2010)



Graf 2: Zprostředkované pojistné (2001–2010)



Právnícké osoby budou trestně odpovědné

Vláda schválila koncem února návrh ministra spravedlnosti Jiřího Pospíšila na zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Normu, která bude obsahovat seznam trestných činů, za něž by mohla být vedení firem odpovědná, ještě posoudí poslanci a senátoři. Měla by začít platit letos na podzim. Jedná se o jedno z opatření v boji proti korupci, který si trojkoalice vytyčila ve svém vládním programu.

Legislativní úprava má znemožnit lidem z vedení firem vyhýbat se trestní odpovědnosti tím, že se odvolají na rozhodnutí kolektivního orgánu právnické osoby. Trestní odpovědnost by se na právnické osoby vztahovala v případě porušení trestního práva vedoucími pracovníky firem či jejich kontrolních orgánů.

Návrh počítá s přesným seznamem trestných činů, za které by odsouzené firmy mohly dostat trest od pokuty až po úplné zrušení činnosti, uvedla ČT24. Mezi sankcemi je i propadnutí majetku, zákaz účasti ve veřejných výběrových řízeních a přijímání dotací.

S Pospíšilovým návrhem počítá i vládní strategie boje proti korupci z dílny ministerstva vnitra. Česko je jedním z posledních států Evropské unie, který nemá otázku trestní odpovědnosti právnických osob vyřešenou. Na nutnost jejího zavedení upozorňovala i Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD).

Na právnické osoby by se trestní odpovědnost vztahovala v případě porušení trestního práva vedoucími pracovníky firem či jejich kontrolních orgánů. Za trestnou činnost by právnickým osobám hrozila vysoká pokuta, propadnutí majetku, zákaz účasti ve veřejném výběrovém řízení, zákaz přijímání dotací nebo dokonce zrušení. Na druhé straně ale budou mít společnosti v trestním řízení nárok na stejnou právní ochranu jako osoby fyzické.

Už v prosinci soudce Nejvyššího soudu a hlavní autor trestního zákoníku Pavel Šámal vysvětlil, že právnická osoba může být uznána trestně odpovědnou tehdy, pokud korupce či jiná kriminalita směřovala

v její prospěch. Postih bude za stejný trestný čin hrozit zároveň fyzické osobě i společnosti, za kterou jednala. Smyslem postihu právnické osoby je podle Šámala mimo jiné to, aby společnosti mohl být odčerpán zisk, který nabyta díky nelegální činnosti.

Do kabinetu mířily od Pospíšila dvě varianty normy, a to s výčtem trestných činů, za které může být právnická osoba trestně odpovědná, nebo s obecnou formulací, podle níž by se trestní odpovědnost vztahovala na všechny trestné činy s výjimkou těch, které nemůže právnická osoba spáchat. Ministři se přiklonili k první variantě.

Trestní odpovědnost právnických osob existuje podle údajů České advokátní komory nejdéle v angloamerickém právu (Británie a USA). Jejimi průkopníky v Evropě jsou Nizozemí a Francie a postupně byla zavedena ve většině zemí Evropské unie. Ovšem například v Německu spadá odpovědnost právnických osob pod správní právo a ani na Slovensku neexistuje jejich trestní odpovědnost. -av-

„Zelená kniha“ Evropské komise k regulaci auditu



Evropská komise zveřejnila výsledky konzultace na téma „Regulace auditu – poučení z krize“

Jak jsme již informovali v prvním letošním čísle časopisu Auditor, KA ČR odpověděla na konzultační materiál, tzv. Zelenou knihu, vydanou Evropskou komisí, nazvanou „Regulace auditu – poučení z krize“. V únoru 2011 Evropská komise na svých internetových stránkách zveřejnila reakce všech účastníků této konzultace, včetně shrnutí výsledků konzultace v angličtině. Evropská komise obdržela zhruba 700 reakcí, v grafu 1 (na následující straně) jsou uvedeny počty odpovědí z jednotlivých zájmových skupin.

Ve skupině „auditoři“ jsou zahrnuti auditorské společnosti, samostatní auditoři i profesní auditorské organizace. Graf 2 ukazuje rozdělení 407 došlých odpovědí.

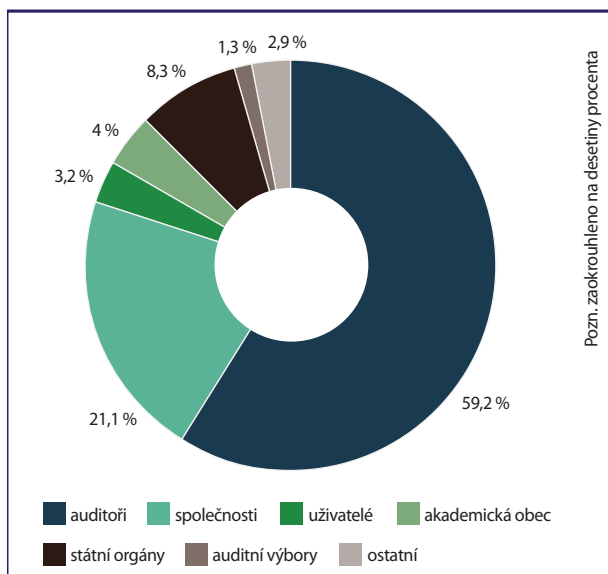
Ve shrnutí připraveném Evropskou komisí je konstatováno, že:

- Mezi respondenty panuje shoda, že problémy diskutované v „Zelené knize“ jsou, ve světle finanční krize,

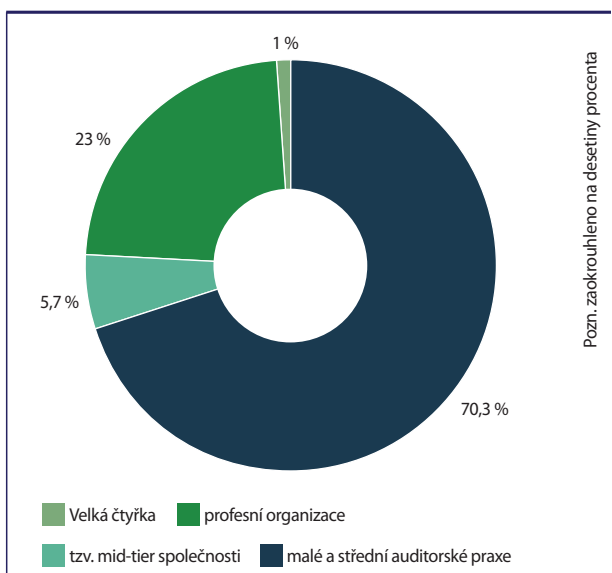
kteřá dosud ovlivňuje ekonomiky mnoha zemí, skutečně aktuální. Většina respondentů též konstatuje, že stále existuje rozpor mezi tím, jak veřejnost vnímá účel auditu, a mezi tím, co skutečně výsledkem auditu je. Je tedy nutné dále zlepšovat informovanost o způsobu provádění auditu a o jeho výstupech.

- Zástupci akademické půdy doporučují, aby role auditora byla více přiblížena skutečnému očekávání veřejnosti tím, že dojde k dalšímu zlepšení v oblasti zpráv auditora a dalších zveřejnění tak, aby audit poskytoval více přidané hodnoty. Dále se domnívají, že současný právní rámec není dostatečný k tomu, aby zajistil nezávislost auditorů.
- Přesto se většina společností, které předkládají účetní závěrky domnívá, že změny v rozsahu auditu nebo v roli auditorů nejsou nutné. Někteří z těchto respondentů souhlasí s tím, že předefinováním role auditora

Graf 1



Graf 2



ve vztahu k věrohodnosti účetní závěrky a zvýšení kvality auditu by vedlo ke zlepšení. Někteří respondenti uvedli, že audit je zaměřen spíše než na ověřování věrného a poctivého obrazu na daňovou problematiku.

Není možné se detailně rozepisovat o názorech jednotlivých zájmových skupin na jednotlivé problémové oblasti obsažené v „Zelené knize“. To, že se jejich názory mnohdy velmi výrazně liší, můžeme ilustrovat na následujících příkladech:

Použití ISA v Evropské unii

Přístup k případnému povinnému použití ISA při provádění auditů v Evropské unii se v rámci jednotlivých zájmových skupin velmi různí. **Profesní organizace** auditorů jej velmi podporují, některé organizace však doporučují, aby byly povoleny modifikace standardů ISA v případech, že je to nutné s ohledem na místní

legislativu. **Auditoři** všeobecně široké použití ISA podporují, na straně malých a středních auditorských praxí však panují obavy z nadměrné administrativní zátěže. Většina **investorů** podporuje aplikaci jednotných auditorských standardů, a to nejen v Evropské unii, ale globálně. Doporučují jejich přijetí spíše formou doporučení, který mohou být flexibilně upravována a měněna s ohledem na aktuální situaci. **Státní orgány**, stejně jako **zástupci akademické obce** většinou aplikaci ISA podporují, nepanuje však jednota v očekávaném způsobu jejich přijímání. Je také nutné zvážit dopady toho, že ISA nejsou aplikovány v USA. **Společnosti připravující účetní závěrky** podporují zavedení standardů ISA pro střední, větší a kótované podniky, ovšem za určitých předpokladů. Prvním z nich je změna způsobu tvorby standardů ISA, a to zejména změna složení Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) tak, aby v ní byly zastoupeny všechny zájmové skupiny. Druhým je pak způsob přijímání těchto standardů, který by měl být flexibilnější než způsobem přijímání standardů IFRS a neměl by vést k omezení odpovědnosti auditorů.

Jmenování a odměňování auditora

Otázky týkající se možnosti ohrožení nezávislosti auditora v souvislosti s jeho jmenováním auditovanou společností a možnosti určení auditora nezávislou třetí stranou byly jednotlivými zájmovými skupinami zodpovězeny velmi rozdílně. Většina **profesních organizací** se domnívá, že dodržování požadavků etického kodexu společně s efektivně fungujícími auditními výbory vede k zajištění nezávislosti auditorů a odmítá proto jmenování auditorů třetími stranami. Stejný pohled mají i auditorské společnosti tzv. **Velké čtyřky**. Členové obou těchto skupin považují jmenování auditora třetí stranou za možné jen v určitých, velmi specifických případech. Tzv. mid-tier společnosti považují za nutné posílit roli auditních výborů při výběru auditora. Někteří **malí a střední auditoři** považují jmenování a odměňování auditora auditovanou účetní jednotkou za kritické a navrhují vytvoření systému jednotných honorářů za audit. Jmenování auditora třetí stranou by bylo možné a vhodné v případě, kdy se jedná o velké, kótované účetní jednotky. Většina investorů jmenování a odměňování auditora třetí stranou nepodporuje, neboť by to vedlo k porušení odpovědnosti auditora a jeho vztahu k vlastníkům auditovaných společností. Většina **státních orgánů** se domnívá, že skutečnost, že auditora jmenuje a odměňuje auditovaná společnost, vede k přirozenému konfliktu zájmů. Dle státních orgánů existují situace, kdy by jmenování auditora auditovanou společností mělo být zakázáno. Auditor by mohl být jmenován například nezávislým auditním výborem, jmenování auditora nezávislou třetí stranou by mohlo být požadováno v případě auditu subjektů veřejného zájmu. Zástupci **akademické obce** doporučují, aby existovaly na společnosti naprosto nezávislé auditní

výbory, které budou zodpovědné za určení odměny auditorovi. Další doporučení se týká určení minimální hranice pro honoráře, omezení poskytování neauditorských služeb, omezení doby poskytování auditorských služeb atd. **Společnosti připravující účetní závěrky** se většinou domnívají, že auditor by měl být třetí stranou jmenován pouze ve velmi vyhraněných případech, obvyklá praxe by mělo být jmenování valnou hromadou.

Rotace auditorů

Rotace auditorů je obecně odmítána **profesními organizacemi a auditory** s tím, že na základě provedených studií externí rotace snižuje kvalitu auditu. Navíc požadavek na interní rotaci partnerů auditorských společností byl zaveden teprve nedávno a je brzy na vyhodnocení jeho efektivity. Důležité jsou i zvýšené náklady na provedení auditu. Mezi **investory** nepřevažuje na tuto problematiku žádný názor, někteří z nich však podporují spíše než externí rotaci povinná periodická výběrová řízení. Mnoho **státních orgánů** nepodporuje povinnou externí rotaci, jiné se naopak domnívají, že by byla vhodná. Někteří **zástupci akademické obce** myšlenku externí rotace auditorů podporují, možná je i její kombinace s rotací interní. Teoretické a experimentální studie však naznačují, že povinná rotace auditorských společností může být užitečná pouze za velmi specifických okolností (nízké náklady na změnu auditora, nekonkurenční trh s auditorskými službami atd).

Poskytování neauditorských služeb

Většina **profesních organizací** odmítá zákaz poskytování neauditorských služeb, jen několik respondentů vyjádřilo názor, že by určitá omezení byla vhodná u subjektů veřejného zájmu. Stejný názor mají **společnosti Velké čtyřky**, ty argumentují i případnou ztrátou profesních dovedností v případě zakazu, obě tyto zájmové skupiny podporují zvýšené zapojení auditních výborů do rozhodování a poskytování neauditorských služeb. **Malé a střední auditorské společnosti** podporují omezení poskytování neauditorských služeb u subjektů veřejného zájmu, u menších klientů však nepovažují takové omezení za vhodné. **Investoři** se většinou domnívají, že neauditorské služby, které nemají žádnou spojitost s auditem, by měly být omezeny či úplně zakázány. Mělo by být požadováno detailní zveřejnění poskytovaných neauditorských služeb. **Státní orgány** argumentují tím, že poskytování neauditorských služeb zvyšuje auditorovu znalost auditované společnosti a tím přispívá ke zvýšení kvality auditu. Proto by nemělo být poskytování neauditorských služeb zakázáno u všech auditních klientů. U kótovaných společností, subjektů veřejného zájmu a finančních institucí by bylo vhodné přenechat zodpovědnost za rozhodování o poskytování neauditorských služeb na auditnímu výboru. **Zástupci akademické obce** široce podporují buď úplný zákaz poskytování neauditorských služeb auditorskými společnostmi, nebo zákaz poskytování neauditorských služeb auditorským klientům. Poskytování těchto služeb by

v každém případě mělo být schváleno auditním výborem. **Společnosti připravující účetní závěrky** obvykle nepodporují návrh zakazu poskytování neauditorských služeb, neboť poskytování neauditorských služeb vede prostřednictvím zvyšování znalostí auditorů ke zvýšení kvality auditu.

Povinné vytváření konsorcií

Od **profesních organizací** zazněly různé názory na téma povinné vytváření konsorcií auditorských společností s účastí alespoň jedné malé či střední auditorské společnosti. Vedoucí profesní organizace se domnívají, že by to mohlo vést k dynamizaci na trhu auditorských služeb, nicméně je důležité, aby před tím, než bude takový požadavek zaveden, byly provedeny detailní výzkumy stanovující jeho dopad na kvalitu auditu, náklady a odpovědnost auditora. **Společnosti Velké čtyřky** návrh nepodporují, neboť by vedl ke snížení kvality auditu a také ke koordinačním problémům. Následkem by mohlo být i zastavení růstu menších auditorských společností. Malé a střední auditorské společnosti návrh na zakládání konsorcií velmi podporují, a to i s odvoláním na provádění společných auditů (joint audits) ve Francii. U **investorů** na tuto problematiku není většinový názor. Státní orgány se domnívají, že v případě zavedení požadavku na povinnou tvorbu konsorcií musí Evropská komise jednoznačně stanovit hranice odpovědnosti za vydání výroku auditora a také stanovit mechanismus pro rozhodování sporů mezi členy konsorcií v případě odlišných názorů. Existují i názory, že společné audity nepovedou k dynamičtějšímu trhu, protože otevírají spoustu otázek v oblasti odpovědnosti auditora, používaných auditorských postupů atd. V případě konsorcií se společnostmi Velké čtyřky je možné, že celý audit bude prováděn společnostmi Velké čtyřky, a tím se odstraní výhody provádění společného auditu. **Zástupci akademické obce** považují vytváření konsorcií a provádění společných auditů za jednu z možností provádění auditu. **Společnosti připravující účetní závěrky** většinou proti principu společného auditu nemají zásadní námitky, ovšem za předpokladu, že bude vyvážený, podpořen kvalitním rámcem s velmi striktními požadavky.

Shrnutí odpovědí na další otázky v angličtině naleznete na internetových stránkách http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm, stejně jako odpovědi všech účastníků. Odkaz na toto shrnutí a odpovědi Komory na otázky obsažené v „Zelené knize“ najdete na www.kacr.cz v sekci aktuality.

Markéta Jindříšková
metodický úsek KA ČR

Tématu projednávání „Zelené knihy“ v Evropské komisi se věnuje také článek Petra Šobotníka Únorová konference Evropské unie k problematice účetního výkaznictví a auditu v rubrice „Ze zahraničí“ v tomto čísle časopisu Auditor.

Auditorské zakázky a související předpisy



Jiří Pelák

Auditoři mohou poskytovat velkou škálu služeb. Některé tyto služby, např. povinné ověření účetní závěrky, jsou velice silně regulovány, jiné služby, např. poradenství, nejsou v zásadě regulovány vůbec. Tento článek se věnuje tomu, jaké služby auditoři poskytují a jaké přitom musí dodržovat profesní předpisy. Jedná se o článek informativní, který nenahrazuje studium příslušných předpisů.

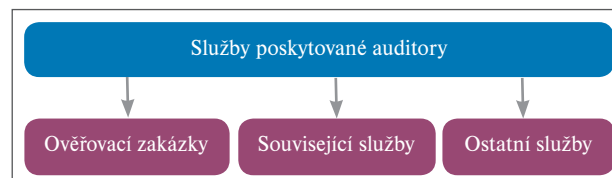
Auditoři poskytují širokou škálu služeb. Jedná se například o tyto:

- povinné a nepovinné ověření účetní závěrky auditorem,
- ověřování „konsolidačních balíčků“,
- ověřování splnění podmínek dotačních smluv,
- přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků,
- ověřování souladu výroční zprávy s účetní závěrkou,
- ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami,
- forenzní šetření,
- due diligence,
- daňové a účetní poradenství,
- vedení účetnictví,
- sestavení daňového přiznání,
- potvrzení o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka,
- poradenství ekonomické, při přeměnách společnosti apod.,
- vypracování znaleckých posudků pro účely soudního řízení,
- ověření návrhu a/nebo funkčnosti vnitřního kontrolního systému,
- ověřování dodržení předpisů regulujících odvětví (např. ustanovení zák. 256/2004 Sb. § 12e odst. 3),
- ověření (části) prospektu cenného papíru.

Dělení služeb poskytovaných auditory podle toho, jak moc jsou profesně regulované, je bohužel značně obtížné, protože jednotlivé typy služeb od sebe odlišují poměrně těžko srozumitelná kritéria. Dokonce se může stát, že na první pohled jedna a ta samá služba (např. ověření čerpání dotace) bude v různých případech podléhat odlišným profesním předpisům podle toho, jaké okolnosti budou poskytnutí služby doprovázet.

Základní typy zakázek

Základní typy poskytovaných služeb auditory jsou následující:



Proč je důležité vědět, do jaké kategorie poskytnutí příslušné služby patří? Protože toto zařazení rozhoduje o tom, zda a v jakém rozsahu je při jejich poskytování auditor povinen dodržovat:

- a) zákon o auditorech,
- b) Etický kodex,
- c) standard upravující požadavky na řízení kvality poskytované služby (ISQC 1),
- d) další konkrétní auditorské standardy jako např. Mezinárodní standardy pro audit.

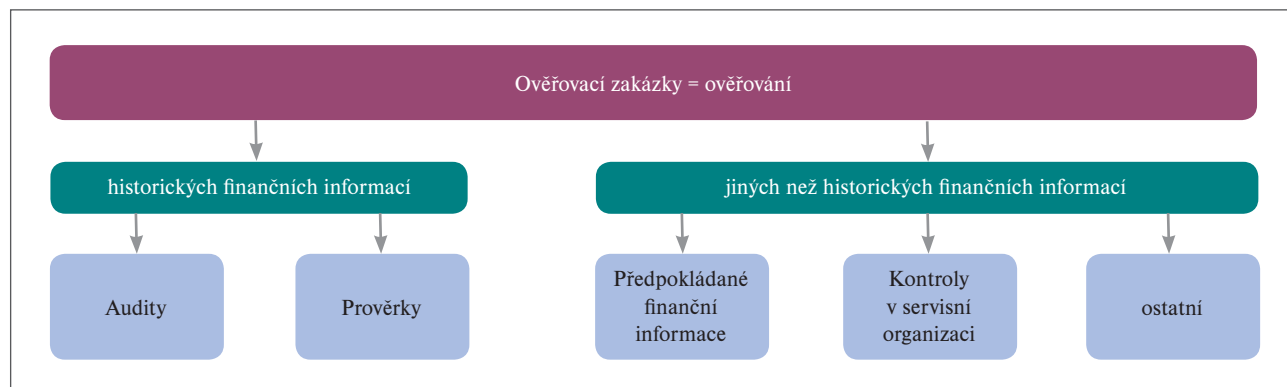
Obecně řečeno, nejvíce předpisů na auditora doléhá v případě ověřovacích zakázek, méně při provádění souvisejících služeb a v podstatě žádné, poskytuje-li auditor ostatní služby.

Ověřovací zakázky

Služba je ověřovací zakázkou, pokud zakázka odpovídá znakům, které jsou obsaženy v její definici uvedené v odstavci 7 Koncepčního rámce pro ověřovací zakázky. Nejtypičtější ověřovací zakázkou je ověření účetní závěrky, na jehož příkladu je definice ověřovací zakázky ilustrována:

- a) Služba spočívá v tom, že auditor vydá písemnou zprávu, která obsahuje **závěr**, který auditor vyvodí ze zjištěných faktů. Za vyvození závěru auditor nese odpovědnost. Příkladem je zpráva vydaná auditorem, ve které auditor uvádí tento závěr: „Podle mého názoru (výše popsaná) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz...“.
- b) Smyslem závěru je **ujistit třetí strany o informacích** tvrzených o předmětu zakázky (tj. o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky v našem příkladě). Třetí stranou („předpokládaným uživatelem“) je někdo jiný než osoba odpovědná za předmět zakázky („odpovědná strana“). V uvedeném příkladu jsou předpokládanými uživateli investoři, věřitelé a další zainteresované strany a odpovědnou stranou je účetní jednotka. Informace, o kterých auditor ujišťuje, jsou údaje obsažené v účetní závěre.
- c) Musí existovat **kritéria**, na základě kterých lze dospět k výše uvedenému závěru. V našem příkladě jsou takovými kritérii účetní předpisy.

Pro všechny ověřovací zakázky platí, že je nutné při jejich realizaci dodržovat ustanovení zákona o auditorech v relevantním rozsahu, Etický kodex a standard upravující řízení kvality prováděných prací auditorem (ISQC 1). Aby však bylo možné konkrétněji stanovit další předpisy související s ověřovacími zakázkami, je nutné je rozčlenit podrobněji – viz schéma.



Jak je vidět z ilustrace, ověřovací zakázky se dělí do dvou velkých skupin: ověřování historických finančních informací a zbytek. Pokud auditor ověřuje věrnost a poctivost zobrazení účetní závěrky, vybrané údaje z účetnictví, výroční zprávy, přehled o čerpání grantů atd., jedná se o ověřování peněžních částek popisujících, co se už stalo. To jsou „historické finanční informace“.

Auditor však může ověřovat i jiné informace – např. že příjemce grantu dodržel smluvní podmínky a ustanovení příslušných zákonů. Zde nejde o ověření historických finančních informací, ale o ověření dodržení požadavků stanovených předpisy. Auditor se také může vyjádřit k předpokládaným budoucím tržbám, nákladům apod. uvedených v prospektu cenného papíru. Auditor může rovněž ověřit, zda je vnitřní kontrolní systém účetní jednotky účinný. To vše jsou příklady ověření, které se vůbec netýkají „historických finančních informací“.

Za povšimnutí stojí, že termín „audit“ je spojen pouze s ověřením historických finančních informací. V praxi je však tento termín používán často nevhodně. Pokud se setkáváme s termíny jako „audit dotace“, nemusí se vůbec jednat jen o ověření sestaveného vyúčtování, ale také o to, že prostředky byly čerpány v souladu se zákonem a smlouvou. Taková zakázka ve skutečnosti může být dvěma zakázkami – auditem (ověření pravdivosti závěrečného vyúčtování) a jiným ověřením (dodržením podmínek). Na každou ze zakázek se budou vztahovat jiné auditorské předpisy.

Než se dostaneme k předpisům, je třeba ještě vysvětlit, že existují dvě úrovně ověřovacích zakázek, které se liší v tom, jak „silný“ závěr je auditor schopen vyvodit ze zjištěných faktů.

Silnější závěr zní: „Podle mého názoru je to tak a tak“. Tento závěr má tzv. pozitivní formu vyjádření a nazývá se **výrok** (angl. opinion). Slabší závěr zní: „Nepovšiml

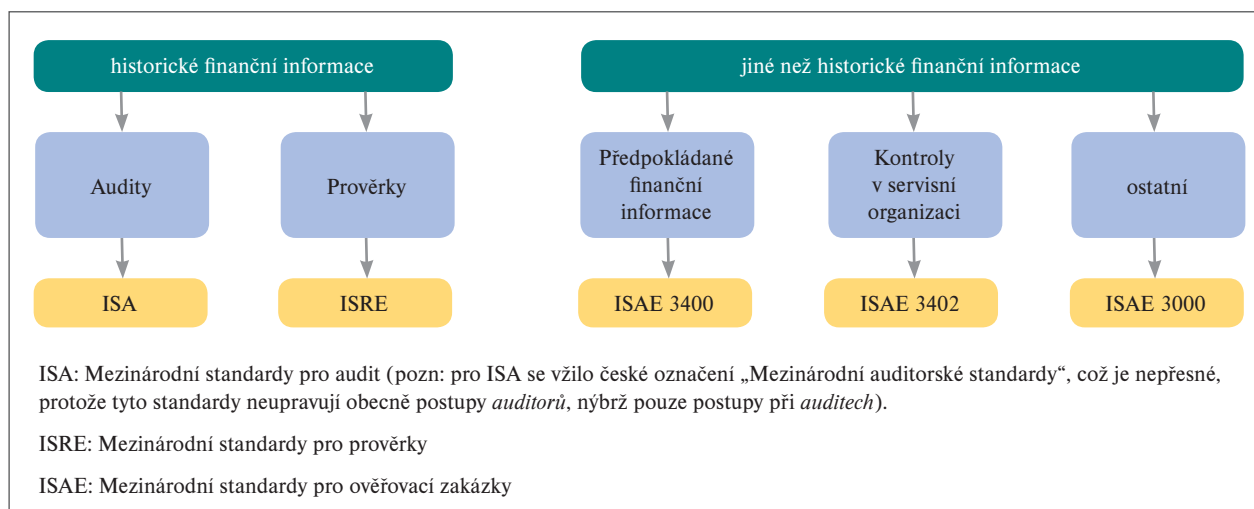
jsem si ničeho, co by mne vedlo k názoru, že to není tak a tak“. Tento závěr má tzv. negativní formu vyjádření (nezaměňujte za záporný výrok!) a nemá žádný zvláštní název. Česká terminologie někdy vede k na první pohled kuriózním zprávám auditora, kdy se můžeme setkat s upozorněním, že auditor nevydává výrok, přičemž v následujícím odstavci následuje závěr.

Zakázky, ve kterých auditor vyjadřuje závěr v pozitivní formě, se nazývají zakázky poskytující přiměřené ujištění. Vychází se z toho, že auditor toho musí udělat opravdu hodně, aby si mohl utvořit názor, za kterým si bude stát. Naproti tomu vyjádření závěru v negativní formě signalizuje, že auditor nemá nashromážděno tolik faktů, aby si mohl vytvořit pevný názor. Takové zakázky se označují jako zakázky poskytující omezenou jistotu. Při ní auditor provádí jen vybrané, záměrně (tj. cenou zakázky) omezené postupy, přičemž nashromážděná fakta nepřinesla nic, co by auditora vedlo k závěru, že něco není v pořádku. Na druhou stranu však tento postup nepotvrdil (nevedl k takovému názoru), že je vše v pořádku (na rozdíl od zakázky poskytující přiměřenou jistotu).

Zde je velice neauditorský příklad: *nováček se chce usadit v kraji a rolničit. Obhlídne pár hospodářství, prohodí pár slov s jinými rolníky a pustí se do toho. Nezjistil nic, co by ho vedlo k přesvědčení, že zde rolničit nelze. Jiný nováček provede nejen toto, ale prostuduje si územní plány, dosažitelnost zemědělských dotací, očekávaný vývoj legislativy, navštíví různá sdružení, vzorky půdy odešle do laboratoře. Takový člověk si daným postupem vybuduje jasný názor, zda rolničit lze, nebo ne. Dosáhl tzv. přiměřené jistoty.*

Audit je označení zakázky, ve které jde o ověření historických finančních informací s přiměřenou jistotou. **Prověrka** je o ověření toho samého, ale pouze s omezenou jistotou. Proto, ačkoli audity i prověrky mají stejný předmět, jsou audity vždy dražší a náročnější než prověrky.

Auditorské standardy pokrývající ověřovací zakázky, se dělí podle toho, o jakou zakázku se jedná. Nejpracovanější předpisy platí pro audity (mají cca 750 stran), řádově méně objemné jsou předpisy upravující prověrky a další ověřování.



Tyto základní standardy nejsou vytvářeny samotnou KA ČR, ale IAASB, která je orgánem IFAC se sídlem v New Yorku, a KA ČR tyto standardy na základě svého statutu přejímá. Na základě těchto standardů, které jsou v řadě případů jen velmi obecné (zejména pro ověřovací zakázky mimo audit a prověrky), a na základě požadavků relevantních zákonů, KA ČR vydává také vlastní standardy (AS), které řeší postupy u konkrétních, z pohledu české praxe častých, zakázek. Dále KA ČR vydává tzv. aplikační doložky (AD), které upřesňují aplikaci vybraných standardů IAASB v českých podmínkách.

Podívejme se nyní na předpisy upravující výkon konkrétních zakázek, které auditoři v ČR často poskytují.

Historické finanční informace – audit a prověrky

Povinné ověření účetní závěrky auditorem je nejregulovanější auditorskou službou. Výslovně se na ně vztahuje zákon o auditorech, dále Etický kodex a standard pro řízení kvality ISQC 1. Povinné ověření účetní závěrky musí poskytovat přiměřené ujištění (viz § 20 zákona o auditorech). Zákon o auditorech konkrétně vyžaduje, aby tato zakázka byla provedena podle tzv. Mezinárodních auditorských standardů upravených právem Evropských společenství, což je termín, pod kterým se skrývají ISA, které EU hodlá přejmout do evropské legislativy (a přitom je případně změnit, doplnit). K tomuto kroku zatím nedošlo a tyto standardy tedy neexistují. Z těchto důvodů se pro provádění povinného ověření účetní závěrky auditorem používají ISA tak, jak byly vydány IAASB (a převzaty KA ČR), rozšířené o aplikační doložky. V současnosti existují AD ke standardům ISA 700, 710 a 720.

Dobrovolné ověření účetní závěrky auditorem je službou, na kterou se zákon o auditorech vztahuje pouze přiměřeně (např. pro uzavření smlouvy není nutné určení auditora nejvyšším orgánem). Přiměřená aplikace zákona o auditorech se týká všech dalších ověřovacích zakázek stejně jako nutnost uplatnění pravidel Etického kodexu a standardu pro řízení kvality

ISQC 1. Míra ujištění, které má dobrovolné ověření účetní závěrky poskytnout, se může lišit podle požadavků klienta. Proto toto ověření může být auditem (tj. poskytující přiměřené ujištění) nebo prověrkou (tj. poskytující omezené ujištění). Podle toho poté auditor postupuje dle ISA nebo ISRE.

Ověření neúplné účetní závěrky, vybraných částí či výkazů, mezitímních výkazů apod. je zakázka v zásadě stejného charakteru jako nepovinné ověření úplné účetní závěrky. Pokud je tato zakázka auditem, vztahují se na ni ISA s tím, že některé zvláštnosti těchto zakázek upravují ISA řady 8xx. Je-li taková zakázka prověrkou, postupuje se dle ISRE. Pokud prověrku provádí tentýž auditor, který v dané účetní jednotce provádí i audit účetní závěrky, postupuje dle ISRE 2410. Pokud je auditor najat na prověrku u účetní jednotky, u níž audit účetní závěrky neprovádí, postupuje dle ISRE 2400. Tyto dva různé předpisy existují z toho důvodu, že se auditor, který u dané účetní jednotky provádí jak audit, tak prověrku(y), musí při prověrce vypořádat s fakty, které již zná z dřívějšího provedení auditu.

Ověření výroční zprávy je ověřovací zakázkou, ve které se auditor vyjadřuje k souladu výroční zprávy a účetní závěrky. Při samotném ověření postupuje dle ISA (jedná se tedy o typ auditu, tj. o poskytnutí přiměřené jistoty ohledně historických finančních informací), přičemž praktický návod je obsažen v AD k ISA 720.

Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Profesionálním předpisem upravujícím konkrétní postup je AS 56, který stanovuje, že toto ověření může být pouze prověrkou, tj. s omezeným ujištěním. Postupy tedy v zásadě vycházejí z požadavků ISRE.

Potvrzení o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka je službou, která je v praxi často chápána různě, a to na základě okolností, které nezanedbatelně ovlivňuje praxe konkrétního soudu nebo dokonce soudce. Teoreticky by se mělo jednat o ověřovací zakázku, přičemž vzhledem k velmi úzkému předmětu zakázky se dá předpokládat, že vždy půjde o přiměřené ujištění o existenci pohledávky.

Nefinanční informace a/nebo předpokládané informace

Ověření předpokládaných finančních informací je ověřovací zakázkou, ve které auditor ujišťuje o souladu předpokládaných finančních informací s předpoklady, ze kterých takové informace vycházejí a opodstatněnosti takových předpokladů. Zakázka se provádí dle ISAE 3400.

Ověření kontrol v servisní organizaci je typickou ukázkou zakázky, která neověřuje informace finančního charakteru, ale ověřuje návrh a/nebo funkčnost vnitřních kontrol ve společnostech, které vedou účetnictví pro své klienty (tzv. servisní organizace). Smyslem zakázky je ujistit zejména auditora účetní jednotky (tzv. uživatelské účetní jednotky), která si nechává servisní organizací zpracovat své účetnictví, o tom, zda vlastnosti vnitřních kontrol odpovídají stanoveným požadavkům. Zpráva vypracovaná dle ISAE 3402 poté může být využita jako důkazní informace při auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky.

Přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků je zakázka, která ověřuje jak finanční (např. údaje o ročním hospodaření), tak nefinanční (např. legálnost nakládání s majetkem) informace. Proto KA ČR pro tento typ zakázky vytvořila speciální, poměrně složitý standard AS 52, který vychází jak z ISAE, tak ISRE, přičemž je nutné aplikovat i postupy dle vybraných ISA.

Ověřování čerpání dotací je podobně komplikovaná záležitost. KA ČR na ověřování dotací doposud nevydala žádný vlastní standard, protože existují velice rozptýlené požadavky na tento typ auditorské služby a dokonce není dost dobře možné předem stanovit množinu kritérií. V zásadě jde však často o kombinaci ověření historických finančních informací (např. je nutné ověřit závěrečné vyúčtování) a ověření legálnosti, tj. souladu s právními a dalšími předpisy a smlouvami. Na první část je tedy nutné použít ISA nebo ISRE podle míry poskytovaného ujištění (může se obecně jednat o audit i o prověrku). Na druhou část je třeba použít standard ISAE 3000. Je také možné, že tato zakázka může být pojata jako tzv. zakázka založená na dohodnutých postupech (viz dále).

Související služby

Za související služby se v současné době považují pouze dva níže uvedené typy zakázek. Související služby nemají vlastní definici, jsou to zakázky, které jako související služby označí IAASB.



Při provádění souvisejících služeb je nutné dodržovat Etický kodex a ISQC 1 s několika málo výjimkami. Co se týče zákona o auditorech, na související služby nijak specificky nedopadá.

Souvisejícími službami jsou **zakázky založené na dohodnutých postupech** upravené v ISRS 4400. Tyto zakázky se na první pohled velice podobají ověřovacím zakázkám (proto se jim IAASB specificky věnuje), ale liší se od nich v několika důležitých aspektech.

Auditor po ukončení svých prací neformuluje žádný závěr. Zpráva je pouhým souhrnem faktů. Například místo závěru: „podle mého názoru pohledávka existuje“ auditor udává, že jím byla nalezena relevantní dokumentace jako např. smlouva, faktura, podepsaný dodací list apod. Nicméně závěr, zda pohledávka existuje, nebo ne, si musí uživatel zprávy učinit sám.

Auditor neodpovídá za stanovení postupů k získání dostatečných a vhodných důkazních informací. To je důsledkem faktu, že nemusí vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazních informací s ohledem na to, zda je z nich možné závěr vyvodit. Postupy stanovuje smlouva s klientem a lze tedy říci, že klient si odpovídá sám za to, jaké postupy budou použity a jaké důkazní informace mají být shromážděny.

Zpráva je určena pouze straně, která stanovila postupy použité auditorem. Jiné strany nejsou seznámeny s okolnostmi zakázky a mohly by si proto zprávu snadno špatně vyložit.

Při provádění zakázek spočívajících v dohodnutých postupech může a nemusí být nutné dodržovat nezávislost stanovenou Etickým kodexem.

Due diligence může být příkladem zakázky založené na dohodnutých postupech.

Druhým typem souvisejících služeb je **sestavení účetní závěrky nebo obdobných výkazů**. Smyslem úpravy je to, že auditor nesmí vzbudit zdání, že za sestavenou účetní závěrku odpovídá, nebo že při sestavení účetní závěrky docházelo k ověřování informací, jako je tomu u auditu nebo prověrky. Smyslem standardu ISRS 4410 v žádném případě není upravovat postup, jak sestavit účetní závěrku či jak vést klientovi účetnictví. Dále není nutné být nezávislý na klientovi, jemuž je účetnictví vedeno. Zároveň je však auditor nucen dodržovat ostatní ustanovení Etického kodexu, a to z toho důvodu, že účetní závěrka je dokument prezentovaný třetím stranám, tj. i tato služba slouží veřejnému zájmu.

Ostatní služby

Ostatní služby jsou všechny další služby, jejichž poskytování auditorům umožňuje zákon o auditorech. Takových služeb není mnoho (viz ustanovení § 23 odst. 2) a v zásadě jde o služby, jejichž smyslem není sloužit veřejnému zájmu (na rozdíl např. od ověření nebo sestavení účetní závěrky). Z toho důvodu se

na tyto služby nevztahuje ISQC 1 a obecně řečeno ani Etický kodex. Nicméně auditori se musí při poskytování ostatních služeb chovat tak, aby negativně neovlivnili poskytování služeb, které jsou ve veřejném zájmu. Proto se lze domnívat, že např. požadavek na profesionální jednání, které chrání pověst auditorské profese, je nutné dodržovat i při poskytování ostatních služeb. Mimo vymezení, jaké ostatní služby auditor smí vykonávat, se zákon o auditorech na ostatní služby nijak specificky nevztahuje, je však třeba respektovat ustanovení, která se dotýkají auditorů jako takových.

Mezi ostatní služby se řadí všechny druhy **poradenství**, tj. spadá sem účetní, daňové (včetně sestavení daňového přiznání), ekonomické poradenství a dále **forenzní šetření** a **due diligence**, pokud nesplňují definici ověřovací zakázky nebo zakázky spočívající v dohodnutých postupech.

Mezi **ostatní služby** se řadí i **vypracování znaleckých posudků** pro účely soudních řízení, ačkoli by v řadě případů tato služba naplňovala definici ověřovací zakázky. Mimo působnost profesních předpisů je však staví přímo Koncepční rámec pro ověřovací zakázky.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na Katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v referátu metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.

Klarifikované standardy

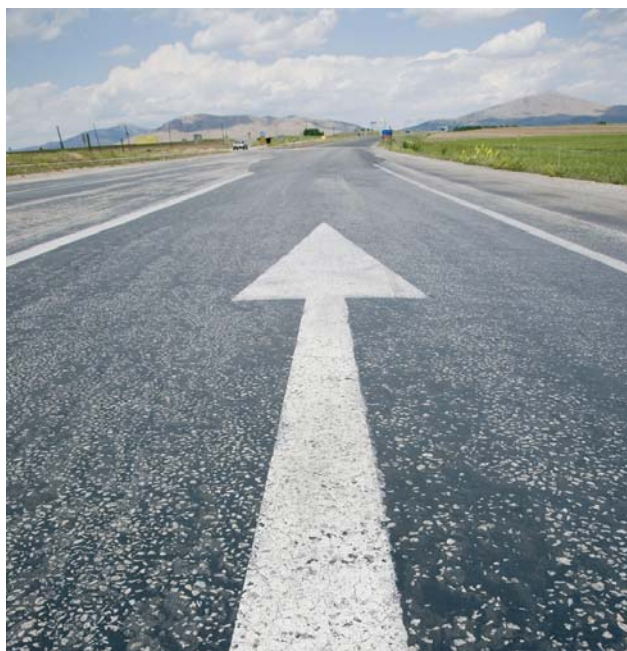
Tento článek upozorňuje na některé novinky, které přinesly tzv. klarifikované mezinárodní standardy pro audit. Článek obsahuje pouze úzký výběr těch nejdůležitějších změn v oblasti provádění auditorských postupů. Nevěnuje se změnám ve standardech řady ISA 7xx a 8xx, tj. těm, které upravují především znění auditorské zprávy. V článku jsou jednotlivé ISA nazývány zkrácenými pracovními názvy.

Clarity Project realizovaný IAASB v několika uplynulých letech si dal za cíl přeměnit dosavadní standardy ISA v konzistentní a novelizovaný systém pravidel. Výsledkem měly být systémovější a logicky uspořádané předpisy. V důsledku toho došlo k přesunutí některých dosavadních pravidel mezi standardy, k vytvoření a sloučení některých standardů a také ke změně uspořádání textu v rámci jednotlivých standardů.

ISA 540 týkající se auditu účetních odhadů a 545 týkající se auditu reálných hodnot byly sloučeny do ISA 540. Vedle toho vznikly dva nové standardy: ISA 265 *Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému* a ISA 450 *Vyhodnocení nesprávností zjištěných v průběhu auditu*. 16 standardů bylo výrazněji přepracováno, 20 standardů (včetně ISQC 1) bylo v zásadě jen přepsáno do nové podoby. Nová struktura standardů je následující:

- Úvod
- Předmět
- Definice
- Požadavky
- Aplikační část
- Přílohy

Za zmínku stojí zejména rozdělení každého standardu do dvou základních částí: Část „požadavky“ je psána úsporně, poměrně obecně a používá formulaci „auditor je povinen“. Aplikační část, která je také závaznou částí standardu, dále rozvádí obecné požadavky tím, že je vysvětluje, používá příklady a formulaci „auditor může“. Auditor tedy musí dostát požadavkům, často však k jejich splnění může využít různých postupů, které jsou rozvedeny v aplikační části. Aplikační část je také jakýmsi závazným výkladem požadavků z první části.



Dále jsou uvedeny zásadnější změny vybraných standardů.

ISA 210 – Sjednávání podmínek auditu

Auditor je nově povinen posoudit, zda účetní jednotka zvolila pro své účetnictví vhodný účetní rámec a dále, zda jsou splněny další předpoklady pro provedení zakázky, jako zejména spolupráce ze strany managementu.

ISA 260 – Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

Pokud předávání informací nefunguje jako obousměrná diskuse, je auditor povinen tento fakt sdělit příslušné úrovni vedení společnosti resp. osobám pověřeným správou a řízením. Dále je v takových případech povinen zvážit, zda zakázku u daného klienta přijme znovu. V případech, kdy jsou informace auditorovi sděleny ústně, je povinen je písemně zdokumentovat.

ISA 265 – Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému

Cílem tohoto nového standardu je posílení komunikace s osobami pověřenými správou a řízením. Po auditorovi se vyžaduje, aby si v rámci vyhodnocení rizik udělal předstihu o kontrolách, které by u klienta daných vlastností očekával. Pokud tyto kontroly u klienta neexistují či jsou nefunkční, a auditor to vyhodnotí jako významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému, musí o těchto nedostacích písemně informovat příslušnou úroveň vedení a to i tehdy, když tyto kontroly nemají bezprostřední vliv na plánování auditorských postupů. Po auditorovi se také vyžaduje, aby zvážil, zda managementu a osobám pověřeným řízením má zaslat stejné či odlišné „dopisy“.

ISA 320 – Významnost (materialita)

Standard nově zavádí „prováděcí významnost (materialitu)“, která je stanovena pro účely plánování a provádění auditu na nižší úrovni než významnost (materialita) pro závěrku jako celek (resp. pro určité skupiny zůstatků, transakcí a zveřejnění) tak, aby bylo přiměřeně eliminováno riziko, že případné neobjevené a neopravené nesprávnosti dosáhnou hranice významnosti (materiality). Jak ISA 320 tak ISA 450 vyžadují přehodnocení významnosti (materiality) v důsledku získaných poznatků v průběhu auditu.

ISA 402 – Audit uživatelské účetní jednotky

Auditor účetní jednotky, která si nechává vést účetnictví servisní organizací, je povinen se věnovat účinnosti kontrol na úrovni servisní organizace, pokud se na ně hodlá spoléhat. Pokud se auditor v této věci hodlá spoléhat na zprávu o ověření kontrol v servisní organizaci, je povinen provést postupy za účelem určení spolehlivosti takové zprávy.

ISA 450 – Nesprávnosti identifikované v průběhu auditu

Tento nový standard je založen na některých ustanoveních dřívějšího ISA 320 týkajícího se významnosti. Tento standard vyžaduje přehodnocení předpokladů, na kterých byl postaven dosavadní plán auditu, na základě faktů zjištěných v průběhu auditu, včetně úpravy významnosti (materiality).

Za tímto účelem je auditor povinen shromažďovat objevené nesprávnosti mimo nesprávnosti, které jsou očividně bezvýznamné (hranice této bezvýznamnosti musí být zdokumentována).

ISA 505 – Externí confirmace

ISA 505 nyní vyžaduje větší kontrolu nad žádostmi o confirmace a získání dalších důkazů v případě pochybností o confirmaci. Dále standard obsahuje výčet podmínek pro použití negativních confirmací jako výhradního testu věcné správnosti.

ISA 530 – Výběr vzorků

Tento standard nově zdůrazňuje, že nalezené nesprávnosti se pouze výjimečně dají označit za anomálie v základním souboru, tj. že je mnohem pravděpodobnější, že nalezené nesprávnosti dobře reprezentují nesprávnosti obsažené v základním souboru. Pokud auditor prohlásí nesprávnost za anomálii, je povinen tento svůj závěr podpořit vhodnými důkazy.

ISA 540 – Audit účetních odhadů a reálných hodnot

Auditor je povinen zkoumat, zda management je při tvorbě a stanovování odhadů (a reálných hodnot) nezájatý. Dále je auditor povinen porozumět tomu, jak jsou odhady stanovovány, s cílem vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti včetně určení významných rizik. V reakci na významná rizika je auditor povinen provést testy věcné správnosti jako např. posoudit, jak management naložil s alternativními přístupy ke stanovení odhadů, zda základna pro stanovení odhadů je v souladu se zvoleným účetním rámcem a jak se management vypořádal se zveřejněním souvisejících nejistot v příloze.

ISA 550 – Spřízněné strany

Standard ISA 550 vyžaduje, aby problematika spřízněných stran byla samostatně zvažovaná v rámci postupů zaměřených na podvody a aby auditor porozuměl kontrolám souvisejícím se spřízněnými stranami. Neexistují-li takové kontroly, auditor je povinen tuto skutečnost sdělit osobám pověřeným správou a řízením. Dále, pokud management tvrdí, že transakce se spřízněnými stranami jsou prováděny za běžných tržních podmínek, auditor je povinen získat pro takové tvrzení vhodné důkazy.

Auditor je také povinen uvést ve své dokumentaci jména spřízněných stran a charakter vztahu mezi nimi a účetní jednotkou.

ISA 580 – Písemná prohlášení

Pokud management odmítne auditorovi vydat písemné prohlášení, ve kterém se přihlásí k odpovědnosti za účetní závěrku a prohlásí, že nic auditorovi ani v účetní závěrce nezatají, je auditor povinen odmítnout vydat výrok k účetní závěrce.

ISA 600 – Audity účetních závěrek skupiny

Tento standard zavádí nové požadavky na audit konsolidačního celku zejména s ohledem na vztah mezi skupinovým auditorem a auditory složek. ISA 600 mj. vyžaduje

- určení významných složek skupiny,
- porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému na úrovni skupiny,

- určení významnosti (materiality) a prováděcí významnosti (materiality) pro skupinu i složky,
- porozumění činnosti auditora složky.

Obecně řečeno, nově je kladen mnohem větší důraz na provázanost auditu jednotlivých částí skupiny a na to, aby celý proces byl řízen skupinovým auditorem.

ISA 620 – Využití experta

ISA nyní nově rozlišují mezi expertem auditora pro oblasti mimo účetnictví a auditu (upravuje ISA 620), expertem auditora pro oblast účetnictví a auditu (viz ISA 220) a expertem managementu (viz ISA 500).

Jiří Pelák

Zakázky spočívající v provedení prověrky účetních závěrek



Rudolf Heřmanský

V tomto čísle časopisu se zabýváme především tzv. klarifikovanými Mezinárodními auditorskými standardy, které do různé míry nově v jednotlivých oblastech stanovují pravidla, kterými se auditoři při své činnosti nyní řídí.

Vedle toho jsou tu ale další standardy, u nichž zatím k úpravě nedošlo a které proto platí i pro tuto auditorskou sezónu v nezměněné podobě.

Mezi ně patří následující dva mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE – International Standards on Review Engagements):

- **ISRE 2400 – Zakázky spočívající v prověře účetní závěrky**
- **ISRE 2410 – Prověrka mezitímních účetních informací provedené nezávislým auditorem účetní jednotky**

Oba tyto standardy jsou v platnosti již pro prověrky, které byly prováděny za období počínající 15. prosince 2006 nebo po tomto datu.

Základní odlišnosti mezi auditem a prověrkou

Odlišnosti mezi auditem a prověrkou jsou zásadního rázu, měl by je proto chápat jak auditor tak klient, který si tuto službu objednáva.

Cílem prověrky účetní závěrky je umožnit auditorovi konstatovat, že si na základě postupů, které neposkytují veškeré důkazní informace potřebné při auditu, nepovšiml jakékoli skutečnosti, která by ho vedla k domněnce, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz.

Prověrka poskytuje omezenou míru jistoty (na rozdíl od auditu, který poskytuje jistotu přiměřenou), že informace, které byly předmětem prověrky, neobsahují žádné významné nesprávnosti, což je vyjádřeno formou negativního ujištění (na rozdíl od auditu, kde se vyjadřuje ujištění pozitivní formou).

K postupům využívaným při prověře účetní závěrky obvykle patří:

- získání přehledu o podnikatelské činnosti účetní jednotky a o odvětví, ve kterém tato jednotka působí,
- dotazování na účetní zásady a postupy uplatňované jednotkou,
- dotazování na postupy, které daná účetní jednotka uplatňuje při evidenci, třídění a sumarizaci transakcí, při shromažďování informací uváděných v účetní závěrce a při přípravě účetní závěrky,
- dotazování na veškerá závažná tvrzení uvedená v účetní závěrce,
- analytické postupy určené k zjišťování nestandardních položek a vztahů. K těmto postupům patří:
 - » porovnávání účetních závěrek se závěrkami za minulá období,
 - » porovnávání účetních závěrek s předpokládanými výsledky a očekávanou finanční pozicí,
 - » zkoumání vztahů mezi prvky účetní závěrky, které mají odpovídat zavedenému formátu podle zkušeností účetní jednotky nebo běžné praxe v daném odvětví.



Pane kolego, není vaše nezávislost ohrožena?

Kresba: Ivan Svoboda

Při provádění těchto postupů bere odborník v úvahu to, které okruhy sledovaných skutečností v minulých obdobích vyžadovaly účetní úpravy.

- Dotazování na opatření přijatá na valných hromadách, na zasedáních statutárních orgánů i na jiných jednáních, která by mohla mít vliv na účetní závěrku.
- Seznámení se s účetní závěrkou a posouzení toho, zda, na základě informací, s nimiž se odborník seznámil, účetní závěrka celkově odpovídá použitým účetním zásadám.
- Získání zpráv od jiných odborníků (existují-li takové zprávy a je-li jich zapotřebí), kteří prováděli audit nebo prověrku účetních závěrek složek účetní jednotky.
- Dotazování osob, které odpovídají za účetní a finanční záležitosti, např.:
 - » zda byly zaúčtovány všechny transakce,
 - » zda byla účetní závěrka sestavena v souladu se stanovenými účetními postupy a zásadami,
 - » k jakým změnám došlo v podnikatelské činnosti účetní jednotky a v jejích účetních zásadách a postupech,
 - » u jakých skutečností se během provádění výše popsaných postupů objevily nejasnosti,
 - » písemné prohlášení vedení (tam, kde to bude žádoucí).

V příloze standardu ISRE 2400 je uveden ilustrativní seznam často používaných postupů. Tento seznam není vyčerpávající a jeho smyslem není určit jednotné postupy, které musí být provedeny při každé prověrce bez ohledu na konkrétní situaci.

Pro konkrétní ilustraci uvádím postupy, které jsou doporučeny v této příloze pro oblast zásob.

Zásoby

1. Získat soupis zásob a zjistit, zda:
 - a) celkový úhrn odpovídá hodnotě uvedené v obrátové předvaze,
 - b) soupis odpovídá fyzické inventuře zásob.
2. Zjistit, jakým způsobem se zásoby inventarizují.
3. Pokud nebyla provedena fyzická inventura k datu rozvahy, zjistit:
 - a) zda účetní jednotka používá průběžnou inventarizaci zásob a zda se provádí pravidelně porovnání evidenčního se skutečným stavem,
 - b) zda účetní jednotka používá jednotný systém oceňování zásob a zda tento systém produkuje spolehlivé informace.
4. Prodiskutovat úpravy, které vyplynuly z poslední inventury zásob.
5. Dotazováním získat informace o používaných postupech, jimiž se zajišťuje správné zachycení pohybů zásob do příslušného období.
6. Zjistit, jaký způsob je uplatňován při oceňování jednotlivých kategorií zásob, a to především s přihlédnutím k vyloučení zisků, jež by mohly vzniknout z vnitropodnikových přesunů. Dotazováním zjistit, zda se zásoby oceňují nižší z pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty.

7. Posoudit důslednost uplatňování metod oceňování zásob včetně faktorů jako náklady na materiál, pracovní náklady a režijní náklady.
8. Porovnat množství hlavních kategorií zásob s množstvím evidovaným v minulých obdobích a s množstvím předpokládaným v období běžném. Zjistit podrobnosti o výrazných výkyvech a rozdílech.
9. Porovnat obrátkovost zásob v běžném a v minulých obdobích.
10. Zjistit, jakým způsobem se identifikují pomalu obrátkové položky a zastaralé zásoby. Ověřit, zda tyto zásoby jsou účtovány v čisté realizovatelné hodnotě.
11. Zjistit, zda u některých zásob nejde o zboží v komisi. Jestliže ano, ověřit, zda byly provedeny úpravy k vyřazení tohoto zboží ze zásob.
12. Zjistit, zda některá část zásob nebyla dána do zástavy, zda není uložena na jiném místě nebo zda nebyla dána do komise jiným subjektům. Posoudit, zda tyto transakce byly náležitým způsobem účetně ošetřeny.

Z těchto výše uvedených postupů poměrně jasně vyplývá odlišnost prověrky od úplného auditu účetní závěrky.

Při prověrce účetní závěrky se auditor soustředí na dotazování a analytické postupy. Prakticky neprovádí testy věcné správnosti. Tomu musí být přizpůsoben i plán prověrky, v němž je třeba stanovit, které postupy bude vhodné v konkrétním případě provést, a návazně pak provedení těchto postupů náležitě vhodným způsobem zdokumentovat.

Provádění prověrky auditorem účetní závěrky účetní jednotky nebo nezávislým auditorem

Jak jsem již zmínil na začátku příspěvku, existují dva standardy ISRE, podle kterých se postupuje v různých situacích.

ISRE 2400 – Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky

Je důležité si uvědomit, že dle tohoto standardu se postupuje v případě, kdy auditor, který není auditorem účetní jednotky (její účetní závěrky), realizuje zakázku spočívající v prověrce účetní závěrky. Auditor, který je auditorem účetní jednotky a je pověřen prověrkou mezitímní účetní závěrky, postupuje podle ISA 2410 – Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky.

Nepředpokládá se praktická možnost, že by auditor účetní jednotky, který provedl audit roční účetní závěrky, byl požádán o provedení prověrky téhož, stejně tak se nepředpokládá, že by prověrkou auditované roční účetní závěrky byl pověřen jiný auditor. Prověrka totiž poskytuje nižší stupeň ujištění než audit a pro účetní jednotku, jejíž účetní závěrka byla auditovaná, by neměla vedle toho provedená prověrka žádný význam. Tento standard se vztahuje na prověrku účetní závěrky, použije se však přiměřeně v případě zakázek spočívajících v prověrce ostatních historických účetních informací.

ISRE 2410 – Prověрка mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky

Standard se použije v případě, kdy prověřku mezitímních informací provádí auditor účetní jednotky. Pokud je touto prověřkou pověřen auditor, který není auditorem účetní jednotky (neprováděl audit roční účetní závěrky) provádí prověřku v souladu s ISRE 2400 – Zakázky spočívající v prověřce účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že tento auditor nemá takový přehled o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně vnitřních kontrol, jako auditor účetní jednotky, musí v zájmu splnění cíle prověřky položit odlišné dotazy a provést jiné procedury.

Tento standard se vztahuje na prověřku mezitímních účetních informací prováděnou auditorem účetní jednotky. Používá se však, po uzpůsobení konkrétním okolnostem, v případech, kdy auditor účetní jednotky provádí prověřku historických účetních informací, nikoli mezitímních účetních informací auditního klienta.

Podoba zprávy z prověřky

Vzory zpráv jsou uvedeny v jednotlivých přílohách obou standardů, řeší různé možnosti výroku, které jsou založeny na negativním ujištění. Jsou zde popsána omezení, která vyplývají z postupů, které byly provedeny. Zprávy nejsou tak podrobné jako zprávy auditora k účetní závěrce.

Závěr

Při provádění prověřky účetní závěrky se musí auditor věnovat především následujícímu:

- jasně vymežit s klientem zadání, procedury, které budou provedeny a výstupy a jejich omezení;
- uvědomit si, který ze dvou uvedených standardů bude použit při zakázce, na něj se odvolat jak v zakázkovém dopise, tak potom ve zprávě.

V neposlední řadě je nezbytné si uvědomit rozdíl mezi situací, kdy prověřku provádí auditor účetní závěrky a mezi situací, kdy je o tuto službu požádán účetní jednotkou jiný, nezávislý auditor.

Během provádění auditu řádné účetní závěrky se auditor seznamuje s jednotkou a jejím prostředím, včetně jejích vnitřních kontrol. Je-li auditor pověřen provedením prověřky mezitímních účetních informací, aktualizuje svůj přehled o jednotce prostřednictvím dotazování v průběhu prověřky. Tento přehled pomáhá auditorovi přesně vymežit dotazy, které bude pokládat, a analytické a ostatní postupy, které při prověřce použije.

Odborník (tento výraz používají standardy vedle pojmu auditor), který je pověřen provedením prověřky mezitímních účetních

informací a který není auditorem jednotky, provádí prověřku v souladu se standardem ISRE 2400 – Zakázky spočívající v prověřce účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že takový odborník zpravidla nemá takový přehled o jednotce a jejím prostředí, včetně jejích vnitřních kontrol, jako auditor jednotky, musí v zájmu splnění cíle prověřky položit odlišné dotazy a provést jiné procedury.

Rudolf Heřmanský

Ing. Rudolf Heřmanský absolvoval obor účetnictví na VŠE v Praze v roce 1978, poté pracoval v různých funkcích v účetnictví POLDI Kladno. V roce 1991 složil auditorské zkoušky, od 1992 nastoupil v KPMG Praha, kde pracoval jako audit manažer necelých sedm let. Od roku 2002 pracuje v BDO Audit, je audit partnerem zodpovědným za audit převážně klientů s mezinárodní majetkovou účastí. V rámci KA ČR pracuje prakticky od jejího založení. Minulé a předminulé období byl členem Rady, respektive Výkonného výboru. V současné době je členem kárné komise, členem výboru pro účetní výkaznictví a členem výboru pro metodiku auditu, jehož byl poslední cca čtyři roky předsedou.

inzerce

ANAG®
www.anag.cz

Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2011
brožovaná, 352 stran, 339 Kč

Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011
brožovaná, 1 032 stran, 489 Kč

Daňový řád s komentářem 2011
vázaná, 960 stran, 679 Kč

Daně 2011 a předpisy související s přehledy změn
brožovaná, 1 184 stran, 489 Kč

Praktická použitelnost ISAE 3402



Tomáš Bernát

Součástí „klarifikace“ Mezinárodních auditorských standardů je i zcela nový standard ISAE 3402 – Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci. Pokud si laskavý čtenář musel přečíst název standardu několikrát a stále neví, o čem je, není to rozhodně žádná ostuda. Ano, jde o novinku. Rozhodně to však neznamená, že se jedná o standard, který je nerelevantní. Cílem tohoto článku je nastínit jeho relevanci a použitelnost.

O úplnou novinku se vlastně nejedná. Tento standard navazuje na již existující ISA 402 – Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace. Je mezinárodním sourozencem amerického auditorského standardu SAS 70, Service Organisations.

O čem to vlastně mluvíme? Co je to ta servisní organizace? Odpověď je jednoduchá – jde o outsourcing. Servisní organizace je třetí strana, která pro společnost (našeho klienta) provádí služby, které se týkají účetnictví. Jako klasický případ lze uvést zpracování mezd, které si spoustu účetních jednotek nechává zpracovávat specializovanými společnostmi. Jiným příkladem může být outsourcing skladového hospodářství včetně skladové evidence a fakturace zákazníkům. Jsou však společnosti, často patřící do velkých nadnárodních skupin, které svěřují vedení de facto celé účetní agendy specializovaným společnostem, tzv. střediskům sdílených služeb (Shared service centers), která běžně vedou účetní agendu desítkám poboček celého koncernu. A právě zde je relevance tohoto standardu největší.

V čem je vlastně problém? Zkusme udělat krok zpátky a zopakovat si jednu ze základních částí auditorské metodologie. Základními stavebními kameny způsobu získávání důkazních informací, které auditor potřebuje k tomu, aby mohl vydat výrok k účetní závěrce, jsou:

- 1) testy vnitřních kontrol,
- 2) analytické testy věcné správnosti a
- 3) detailní testy věcné správnosti.

Ukažme si nyní na příkladu oblasti mezd, jak může auditor postupovat v případě, že vedení mzdové agendy je svěřeno servisní organizaci (outsourcováno), která se klidně může nacházet v jiném státě (u mezd se to nestává, ale mnoho středisek sdílených služeb se nachází až v Indii). Uvažujme výrobní společnost s 300 zaměstnanci a předpokládejme, že mzdy jsou pro účetní závěrku významné (materiální). Auditor pravděpodobně provede analytické testy věcné správnosti (vývoj průměrné mzdy, vývoj mzdových nákladů v průběhu roku a jejich korelace s počtem zaměstnanců, test procenta nákladů na pojištění atd.). Dále auditor provede detailní testy věcné správnosti, např. detailní přepočty mezd. V případě 300 zaměstnanců by však bylo pravděpodobně třeba zvolit relativně velký vzorek (jelikož počet zpracovaných mezd je $12 \times 300 = 3600$ mezd), což nemusí být efektivní. Jedinou možností, jak snížit

vzorek, je spolehnout se na třetí pilíř důkazních informací – testy vnitřních kontrol.

Zde je na místě upravit název – o kontroly se jedná, ale už nejsou úplně vnitřní. Nedějí se v účetní jednotce, ale v servisní organizaci (v našem případě u zpracovatele mezd). Příklady takových „vnitřních“ kontrol jsou např. pravidelné (měsíční) kontroly sesouhlasení rozvahových účtů týkajících se mezd supervizorem, pravidelné reporty posílané servisní organizací do oddělení controllingu našeho klienta (např. vysvětlení výkyvů mzdových nákladů atd.). Do vnitřních kontrol však patří i kontroly na úrovni účetní jednotky, jako jsou pravidelná školení zaměstnanců servisní organizace v oblasti vedení mzdové agendy, dodržování etického kodexu v servisní organizaci atd.

Zde ale auditorovi vzniká problém – jak otestovat provozní účinnost těchto kontrol, je-li servisní organizace v zahraničí? Případně je v České republice, ale odmítá návštěvy dvaceti různých auditorů, aby otestovali tytéž kontroly?

Procesy a kontroly v servisních organizacích totiž bývají uniformní pro všechny zákazníky servisní organizace. Proč je tedy neotestovat pouze jednou a zprávu neposkytnout jednotlivým auditorům? Proto je tu ISAE 3402.

Vzhledem k rozsahu tohoto příspěvku není možné podat detailní výklad tohoto standardu, který má přes 40 stran. Velmi stručně řečeno, standard definuje dva typy zpráv o kontrolách v servisní organizaci. Zpráva 1. typu pojednává pouze o popisu kontrol v servisní organizaci, avšak neobsahuje testování jejich funkčnosti (provozní účinnosti), o které pojednává tzv. zpráva 2. typu.

Tyto zprávy vypracuje jedna auditorská společnost (nemusí se nutně jednat o auditora účetní závěrky servisní organizace) pro použití servisní organizací. Servisní organizace pak tyto zprávy předá auditorům účetních jednotek, které využívají služby servisní organizace. Tito auditori pak zprávu 2. typu použijí do svých spisů jako důkazní informace o nastavení a funkčnosti kontrol.

Tomáš Bernát

Ing. Tomáš Bernát FCCA je audit partner společnosti PROXY – AUDIT, s.r.o. Je členem Výkonného výboru KA ČR a předsedou Výboru pro malé a střední praxe. Působí také jako lektor především v oblasti auditorských standardů a metodiky auditu.



ISQC 1: ten „nechutný“ standard



Michal Štěpán

Rád bych si vzpomněl, kdo byl autorem myšlenky, abych napsal článek na téma ISQC 1. A rád bych věděl, proč jsem (zřejmě ve slabé chvíli) souhlasil. Psát o auditorských standardech není zrovna vděčný úkol. A psát o ISQC 1 je pak již mírně masochistická záležitost. Mozek mi okamžitě n-

servíroval název článku a odmítl se ho vzdát. Ne proto, že by vyjadřoval můj osobní vztah k tomuto standardu. Ale proto, že vystihuje názor řady auditorů, se kterými jsem se na téma ISQC 1 v minulosti bavil.

Když už jsem se upsal k napsání článku, rozhodl jsem se ho pojmut jako agitku. Mým cílem je přesvědčit vás o dvou věcech. Za prvé, že ISQC 1 je **smysluplný** standard. Že požadavky, které nám ukládá, přispívají ke kvalitě auditů. Že se nejedná o žádné akademické teorie, ale běžné a normální věci, ke kterým bychom dospěli i selským rozumem. A za druhé, že stojí za to si ISQC 1 **přečíst**. Že všichni pravděpodobně zjistíme, že řadu jeho požadavků plníme. Ale zároveň si určitě uvědomíme pár dalších věcí, které nám mohou chybět. A pokud je začneme dodržovat, tak si snížíme riziko, že se nám nějaký audit nepovede.

Pokusím se svoje přesvědčování postavit na základě několika tezí. Pokud se s nimi ztotožníte, bude to důkazem, že ISQC 1 je dobrý standard. Pokud ne, bude to důkazem pouze toho, že jsem napsal špatný článek.

Přijímání zakázek

Kvalita auditu se odvíjí již od rozhodnutí přijmout zakázku. Riziko, že nevydám dobrou zprávu, je vždy kombinací rizika na straně klienta (že nepřipraví dobrou závěrku bez významných nesprávností) a rizika na straně mojí (že neprovedu dobré procedury, abych nesprávnosti odhalil). Čím větší riziko přijímám ze strany klienta, tím menší riziko si mohu dovolit na straně své.

Je třeba zvážit důvěryhodnost potenciálního klienta, kdo je vlastník, co o něm vím, jaká je jeho motivace, jaká je jeho reputace. Mám důvody se domnívat, že vědomě (či z nedostatku schopností či kompetence) klient nepředloží kvalitní závěrku? Mám s ním nějakou špatnou zkušenost z minula? Agresivní tlak na cenu, tendence nepředkládat všechny potřebné informace, neetické či dokonce protiprávní jednání (či jen obecně slabý respekt k právním předpisům či dodržování pravidel)?

Zvážení rizik souvisejících s klientem je první předpoklad toho, zda budu schopen provést kvalitní audit. Na některá rizika si mohu troufnout. Možná je dokážu pojmenovat, ohraničit, vymyslet konkrétní kroky v rámci auditu, kterými je dokážu eliminovat. Ale v některých situacích si musím upřímně říct, že tohle mi za to nestojí. Že nemám čas, sílu, schopnosti či jen chuť se do tak rizikového auditu pouštět. Schopnost

takového sebezpřiznání je prvním předpokladem kvality každého jednotlivého auditu, do kterého se pustím.

Nezávislost

Samozřejmě, že nepřijmu zakázku od svého příbuzného. Samozřejmě, že nebudu dělat audit firmě, ve které mám jakýkoliv finanční či jiný zájem. Ale život je mnohem pestřejší. Co audit firmy mého dobrého kamaráda? Zná ho už od školy, je to přeci poctivý člověk. Co audit společnosti, který dělám už patnáctým rokem a s majitelem jsme se za tu dobu spřátelili, chodíme na ryby a spolu s manželkami jezdíme na dovolenou?

Jak se zachovám, když u takového klienta zjistím významnou nesprávnost? Co když její oprava způsobí klientovi vážné obtíže. Třeba mu banka vypoví úvěr. Budu mít dost vnitřní síly nenechat se ovlivnit? Nebudu mít podvědomě sklony snažit se nalézt či obhájit argumenty pro to, že nesprávnost není vlastně nesprávnost? Že ty opravné položky nemusí být nakonec tak vysoké? Že schopnost firmy pokračovat v činnosti vlastně není ještě tolik zpochybněna?

Ohrožení nezávislosti mohou mít řadu nenápadných a plíživých podob. Jasně postupy identifikace všech takových hrozeb (u mne samotného i u všech mých kolegů auditorů a asistentů) jsou zásadní pro zajištění objektivnosti mého úsudku a tím kvality mého auditu.

Odborná způsobilost

Mám možnost získat audit nové, malé, ale rostoucí pojišťovny. Požádal mne o nabídku služeb internetový obchod. Můj klient byl převzat zahraniční společností a od příštího roku má předkládat auditované podklady ke konsolidaci podle mezinárodních účetních standardů. Umím to?

Znalost českého účetnictví a auditorských standardů nestačí, abych si troufnul na každý audit. Řada oborů má svá výrazná specifika. Vyžadují znalost problematiky příslušného byznysu, mohou vyžadovat znalosti a nástroje v oblasti informačních technologií, mohou vyžadovat specializované účetní znalosti. Samozřejmě každý z nás je schopen se učit. Samozřejmě každá nová zkušenost je někdy poprvé. Ale existují hranice. Nejde ani tak o to, že bych nevstřebal nové informace. Jde spíš o to, že si z neznalosti vůbec nemusím uvědomit, že jsem svým „obvyklým“ auditem vůbec nepodchytil specifická rizika daného klienta a mé procedury nejsou dostatečné, aby odhalily případné možné nesprávnosti.

Strážlivě zhodnotit svoji odbornou způsobilost je dalším předpokladem zajištění kvality auditu.

Schopnost provést zakázku

Můj největší klient mne požádal posunout termín vydání zprávy z půlky února na dvacátého ledna. Hlásí se mi nový potenciální klient a já mám šanci zvednout si příjmy o třetinu. Dal mi výpověď můj zkušený



asistent a ten zbývající má sotva půl roku zkušeností. Zvládnou to?

Pokud nemám dost zdrojů (lidí, času, schopností), nestihnu vše udělat pořádně, nebo to budou dělat mí nezkušení asistenti, hrozí, že něco přehlédneme, nebo pod tlakem uděláme špatné rozhodnutí. Riziko chyby stoupá.

Samozřejmě, že audit mne živí, a odmítat případně nové zakázky je luxus. Ale racionální odhad, kolik toho dokážu zvládnout, je nutný. I to je o kvalitě auditu.

Asistenti

Je báječné, jak se mi moje auditorská firma rozrůstá. Už mám pět asistentů, další rozjednané klienty, na příští sezonu budu muset přijmout jednoho či dva další lidi. Kde je vezmu? Jak přísným kritériím výběru je podrobím? Až je přijmu, co budou dělat za práci? Jsem připraven dávat jim nové úkoly, na které možná sami úplně nestačí, ale naučí se na nich nové věci? A jsem připraven jim věnovat čas a pomáhat jim, dokud to nezvládnou? Zaplatím jim školení? A jak je budu hodnotit? A co odměňování? Dostane přidáno ten, co to výborně umí s klienty anebo ten, co odvádí nejspolehlivější práci?

Jakmile mám víc asistentů, většinu práce už logicky nedělám já, ale oni. Jak zajistím, že pracují kvalitně? Nějakým systémem kontroly a trestů? Kdepak. Jediný systém, který na inteligentní, vzdělané a ambiciózní lidi funguje, je motivace. A to není tolik o penězích, jako o pocitu uspokojení z práce, učení se novým věcem, ocenění schopností a výkonu, nových výzvách, změně a osobním růstu. Když tohle nebude fungovat, nebudou fungovat ani oni. Začnou práci šidit, možná ani nevědomě, možná to ani nepoznám, ale bude to tam a každý další audit v sobě bude mít malé tikající časované bomby skryté nekvality.

Kontrola asistentů

I když mám bezvadně motivované asistenty, nemůžu to nechat všechno na nich. Kontrola práce je klíčová. Co je na tom těžkého? Nic. Pokud asistent připraví dobrou dokumentaci. Pokud asistent ví, jak taková dokumentace má vlastně vypadat. Pokud asistent ví, kdy jsem si rezervoval čas na její kontrolu. Pokud asistent ví, co má dělat s mými připomínkami. Pokud asistent má čas na vyřešení mých připomínek. Pokud jsem mu tohle všechno někdy (opakovaně) vysvětlil.

Umění delegovat práci stojí a padá s uměním tuto práci efektivně kontrolovat. To vyžaduje čas, úsilí, trpělivost a otevřenou mysl. Nikdy asistent neudělá vše tak, jak jsem chtěl. Dokázat vyčíst všechny zásadní nedostatky (které vyžadují dodatečnou práci) a naopak povznést se nad nepodstatnými nedokonalostmi (konec konců jeho úhel pohledu je možná zajímavější, než ten můj), to je další kámenek do mozaiky kvalitního auditu.

Konzultace

Mohl jsem pečlivě vybrat klienta, kterému rozumím, na kterého mám odborné znalosti i zdroje. A přesto mne v průběhu auditu může zaskočit něco, kde si nejsem jist v kramflecích. Proč se ten můj klient proboha nechal ukecat bankou a uzavřel ty měnové deriváty? Co budu dělat s tím znaleckým posudkem na ocenění nepeněžního vkladu? Jak to je s tím DPH při vývozu mimo EU?

Nemusím být Všeználek. Musím být schopen správně zvolit, kdy je třeba poradit se s odborníkem. Musím vědět, kde ho vezmu. Musím být schopen mu vysvětlit podstatu problému a přeložit jeho odpověď zpět do řeči účetních pravidel. A taky dokázat klienta přesvědčit, že to může znamenat další náklady, které je však nutno vynaložit, jinak nejsem schopen a ochoten vydat svoji zprávu. I tomu se říká kvalita auditu.

Kontrola kvality před vydáním zprávy

Víc hlav, víc ví. Nebo jak říkal můj kamarád, víc hlav, víc skopovýho. Jak je libo. Prostě princip dvou párů očí. Když mám fakt těžkou zakázku, nebudu spát klidněji, když se mi na to před vydáním zprávy někdo ještě podívá?

Kdo? Někdo, kdo tomu rozumí (auditor, zkušený asistent). Když takového člověka nemám ve své firmě, určitě dokážu nalézt a dohodnout se s nějakým kolegou-auditorem. Důležité je, aby nebyl součástí oné zakázky a tudíž netrpí provozní slepotou. Ať se podívá, jak jsme stanovili významná rizika. Ať se podívá na hlavní procedury, získané důkazní informace a výsledky. Ať se zamyslí, jestli by je vyhodnotil stejně. Ať si přečte účetní závěrku a navrženou zprávu auditora. Ať si se mnou popovídá a řekne mi, jestli by zprávu vydal stejnou, jako navrhuji já.

Potřebuji to u všech svých zakázek? Samozřejmě, že ne. Povinnost je to u kotovaných společností. Ale i když žádnou takovou nemám, měl bych si stanovit kritéria, u kterých mých jiných zakázek by bylo vhodné to dělat. Zakázky s největším rizikem? Zakázky s modifikovanými zprávami? Zakázky, kde se neshodují s vedením klienta?

Zakázky, kde jsou spory mezi akcionáři? Další? Je na mně, abych rozhodl, kdy takovou kontrolu kvality zakázky před vydáním zprávy budu provádět.

Dokumentace, archivace

Stručně řečeno: co není zdokumentováno, nebylo provedeno. Spis je moje kladivo na všechny, kdo by chtěli zpochybňovat kvalitu mého auditu. Je jen na mně, jestli tím kladivem budu mlátit do hlavy já je, anebo naopak oni mne.

Důležité je spis nejen mít, ale dát ho do kupy včas. Sbírat v červnu po stole kopie dokladů, snažit se vylovit z paměti, co mi tenkrát v lednu řekl ten skladník (a jak se jmenoval), a snažit se to popsat v rozvrtném spisu je velmi frustrující a riskantní činnost. Včasné dokončení spisu z důvodu zajištění jeho kvality dává smysl. Co třeba do dvou měsíců od data zprávy – zdá se vám to jako rozumný požadavek?

Dočetli jste, až sem? Dávají vám výše napsané věci smysl? Jestli ano, tak vám musí dávat smysl i ISQC 1. Protože to jsou hlavní myšlenky standardu. Ale jen ty hlavní. ISQC 1 je bohatší, než tenhle krátký článek. Stojí za to ho přečíst. Stojí za to o něm popřemýšlet. Stojí za to se inspirovat a zavést možná pár jednoduchých doplňujících činností ve své auditorské praxi. Nestojí za to riskovat nějaký hloupý nedostatek jednoho auditu, který mi uteče jen proto,

že jsem ve víru denodenního auditování zapomněl manažersky řídit kvalitu své pracně vybudované auditorské praxe.

Michal Štěpán

Ing. Michal Štěpán je direktorem v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace autorizovaných účetních znalců a auditorů (ACCA) a licencovaným auditorem Komory auditorů České republiky (KA ČR). Má více než 15 let zkušeností s prováděním auditů řady národních i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojišťovnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast auditorské metodologie a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň vede auditorské vzdělávání pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Michal Štěpán je členem Výkonného výboru KA ČR, předsedou Výboru pro metodiku auditu, předsedou Redakční rady pro překlady a členem Auditing Working Party při FEE. V minulých letech vedl tým, který připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, a řídil překlady klarifikovaných ISA. Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, mezinárodní auditorské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.

Už zase nové aplikační doložky



Markéta Jindřišková

Aplikační doložky k mezinárodním auditorským standardům ISA byly za poslední dva roky dvakrát upraveny. Aktuální aplikační doložky, které jsou účinné od 22. listopadu 2010, nahradily aplikační doložky účinné většinou od 23. listopadu 2009. Nabízí se otázka, proč došlo v relativně krátkém období ke dvěma úpravám. Bylo to vůbec nutné? Než si na tuto otázku odpovíme, je třeba si uvědomit, k čemu aplikační doložky slouží. Jsou vydávány

za účelem upřesnění aplikace ISA v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky. Řeší, v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu, výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu a v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy.

Aplikační doložky jsou vydávány od roku 2005 a auditori v České republice se s nimi tedy už sžili. Není jich mnoho, jak je vidět z následujícího přehledu.

Aplikační doložka ke standardu	Důvod	Naposledy upravena	Předchozí úprava
ISA 700	Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech	22. 11. 2010	23. 11. 2009
ISA 710	Úpravy srovnávacích informací v souladu s českou legislativou	22. 11. 2010	1. 7. 2007
ISA 720	Požadavek na ověření souladu výroční zprávy a auditované účetní závěrky	22. 11. 2010	23. 11. 2009
ISRE 2400	Požadavek na ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	Od 22. 11. 2010 nahrazena auditorským standardem č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	23. 11. 2009

Nutnost úpravy v roce 2009 vyplynula z nabytí účinnosti zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, který v porovnání se „starým zákonem o auditorech“ v drobných detailech odlišně definoval požadavky na obsah zprávy auditora.

V roce 2010 bylo nutné aplikační doložky znovu upravit, a to z důvodu nabytí účinnosti nových „klarifikovaných“ ISA. Klarifikované standardy jsou účinné pro audit účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2009 a později a zároveň končící 15. prosince 2010 a později. V českých podmínkách jsou tedy použitelné zejména pro účetní závěrky k 31. 12. 2010 a pro účetní závěrky za další účetní období.

Na otázku položenou v úvodu článku si tedy můžeme odpovědět ano.

Nyní k jednotlivým aplikačním doložkám.

Aplikační doložka ke standardu ISA 700

Požadavky na zprávu auditora jsou definovány v § 20 zákona o auditorech. Požadavky na obsah zprávy definované výše uvedeným ustanovením zákona jdou nad rámec obsahu zprávy definovaného mezinárodním standardem, proto je zpracována aplikační doložka, která tento požadavek řeší.

Jedná se zejména o požadavky na informace o účetní jednotce, jejíž účetní závěrka je auditována a na informace o auditorské společnosti a auditorovi, kteří audit prováděli. Standard je navíc aplikační doložkou rozšířen o přílohy 4 a 5, které obsahují příklad zprávy auditora k účetní závěrce, a to k účetní závěrce sestavené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU a k účetní závěrce sestavené v souladu s českými účetními předpisy.

Aplikační doložka ke standardu ISA 710

Podle převažujícího výkladu je oprava nákladů a výnosů předchozích účetních období v souladu s aktuálními platnými českými účetními předpisy účtována jako součást běžného období. Pokud tato oprava ovlivňuje hospodářský výsledek běžného období a jedná se o významnou částku, měla by být vykázána jako součást mimořádných výnosů a nákladů. Zároveň je třeba, aby příloha obsahovala potřebné informace o provedené opravě, a to jak informaci o chybných částkách srovnatelných údajů, tak i o dopadech této opravy na údaje běžného období zveřejněné v účetní závěrce.

Pokud jsou všechny požadavky platných účetních předpisů splněny, potom účetní závěrka, včetně srovnatelných údajů minulého období, byla připravena v souladu s příslušným účetním rámcem.

Některé formulace ISA 710 primárně předpokládají, že opravy chyb minulých období jsou řešeny opravou srovnatelných údajů. Z tohoto důvodu bylo nutno upravit textaci ustanovení v pasáži „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“

způsobem, který zohlední skutečnost, že dle převažujícího výkladu česká legislativa tento postup neumožňuje a vyžaduje jiný (výše uvedený) způsob odstranění a zohlednění chyby. Bez této úpravy by aplikace originální verze ISA mohla vést k situaci, že auditor bude nucen vydat výrok s výhradou, ačkoliv účetní jednotka postupovala při zohlednění zjištěné chyby v souladu s platnými účetními předpisy.

Aplikační doložka ke standardu ISA 720

Tato aplikační doložka řeší požadavek české legislativy na ověření souladu údajů uvedených ve výroční zprávě s údaji uvedenými v auditované účetní závěrce. Aplikační doložkou je standard ISA 720 rozšířen o odstavec, který řeší významné (materiální) nesoulady v případech, kdy je vydávána zpráva o výroční zprávě. Dále je aplikační doložkou dodán do standardu ISA 720 příklad souhrnné zprávy o auditu účetní závěrky, ověření zprávy o vztazích a ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Aplikační doložka ke standardu ISRE 2400

Tato aplikační doložka byla s účinností od 22. listopadu 2010 nahrazena auditorským standardem č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Tento auditorský standard upravuje povinnosti auditora v souvislosti s ověřováním správnosti údajů o vztazích mezi propojenými osobami, které jsou uvedeny ve zprávě o vztazích, jejíž zpracování ukládá zákon č. 513/1991 Sb.,

Obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů v § 66a Podnikatelská seskupení. Obchodní zákoník ve svých ustanoveních uvádí, že pokud podléhá účetní závěrka zpracovatele zprávy ověření auditorem, je auditor povinen ověřit i správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích. V souladu se standardem č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami auditor provede takové postupy, které poskytnou nižší stupeň jistoty než audit.

Postupy jsou omezeny zejména na analytické postupy, dotazování pracovníků společnosti a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Auditor vydává zprávu obsahující negativní ujištění o tom, že na základě provedeného ověření nezjistil žádné skutečnosti, které by jej vedly k domněnce, že zpráva o vztazích obsahuje významné (materiální nesprávnosti). V přílohách tohoto standardu je obsažen příklad prohlášení vedení společnosti a příklady zpráv o ověření.

Vzhledem k tomu, že většina aplikačních doložek se vztahuje ke standardům zabývajícím se zprávou auditora a návaznými procedurami, je vhodné shrnout, k jakým změnám došlo ve struktuře řady 700 těchto standardů v souvislosti s vydáním klarifikovaných ISA (viz přehled na straně 23 nahoře).

Změny ve struktuře tedy nejsou rozsáhlé, týkají se v zásadě pouze standardů pokrývajících problematiku

Původní ISA	Nahrazen klarifikovaným ISA
ISA 700 Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům	ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
ISA 701 Modifikace zprávy auditora	ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora
	ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora
ISA 710 Srovnatelné informace	ISA 710 Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
ISA 720 Ostatní informace dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku	ISA 720 Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku

modifikované zprávy auditora. Je zaveden nový termín – vedle odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti, který auditoři znají již ze „starých“ ISA, se objevil i odstavec obsahující jiné skutečnosti, jehož použití je požadováno zejména v souvislosti se srovnávacími informacemi a událostmi po datu účetní závěrky.

Co říci závěrem? Doufejme, že klarifikované ISA jsou natolik kvalitní a reflektující současnou situaci, že nebude nutné je v nejbližší době měnit (ostatně i IAASB deklarovala tři roky bez zásadních změn).

Doufejme také, že zákon o auditorech, pokud bude upravován, dozná změn pouze v oblastech, které se netýkají metodiky auditu a požadavků na obsah zpráv

vy auditora. Pak by totiž stávající aplikační doložky mohly zůstat účinné i po delší dobu.

Markéta Jindřišková

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA pracuje jako vedoucí oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Je absolventkou VŠE v Praze. V oblasti auditu pracuje od roku 1993, působila jako manažer v oddělení auditu společností Arthur Andersen a Ernst&Young. Má také rozsáhlé zkušenosti s lektorskou a publikační činností v oblasti auditu a účetnictví. Je českou statutární auditorkou a hovoří plynule česky a anglicky.

Přehled platnosti a účinnosti Mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, vydání 2010

Číslo	Anglický název/Český název	Účinnost dle IFAC	Účinnost stanovená KA ČR
ISQC 1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements/ <i>Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby</i>	od 15.12. 2009	pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu
	International Framework for Assurance Engagements/ <i>Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky</i>	pro zprávy vydané k 1.1.2005 a později	pro audity ÚZ účetních období začínajících 1.1.2005 a později, dřívejší aplikace povolena, pro ostatní ověřovací zakázky pro zprávy sestavené 1.1.2006 a později
200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing/ <i>Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy</i>	pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu	pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu
210	Agreeing the Terms of Audit Engagement/ <i>Sjednávání podmínek auditních zakázek</i>		
220	Quality Control for an Audit of Financial Statements/ <i>Řízení kvality auditu účetní závěrky</i>		
230	Audit Documentation/ <i>Dokumentace auditu</i>		
240	The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements/ <i>Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky</i>		

Číslo	Anglický název/Český název	Účinnost dle IFAC	Účinnost stanovená KA ČR
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements/ <i>Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky</i>	pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu	pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu
260	Communication with Those Charged with Governance/ <i>Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky</i>		
265	Communication Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management/ <i>Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení</i>		
300	Planning an Audit of Financial Statements/ <i>Plánování auditu účetní závěrky</i>		
315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment/ <i>Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí</i>		
320	Materiality in Planning and Performing an Audit/ <i>Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu</i>		
330	The Auditor's Responses to Assessed Risks/ <i>Reakce auditora na vyhodnocená rizika</i>		
402	Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization/ <i>Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace</i>		
450	Evaluation of Misstatements Identified during the Audit/ <i>Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu</i>		
500	Audit Evidence/ <i>Důkazní informace</i>		
501	Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items/ <i>Důkazní informace - specifické aspekty vybraných položek</i>		
505	External Confirmations/ <i>Externí potvrzení</i>		
510	Initial Engagements - Opening Balances/ <i>První auditní zakázka - počáteční zůstatky</i>		
520	Analytical Procedures/ <i>Analytické postupy</i>		
530	Audit Sampling/ <i>Výběr vzorků</i>		
540	Auditing Accounting Estimates, including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures/ <i>Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů</i>		
550	Related Parties/ <i>Sprízněné strany</i>		
560	Subsequent Events/ <i>Události po datu účetní závěrky</i>		
570	Going Concern/ <i>Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky</i>		
580	Written Representations/ <i>Písemná prohlášení</i>		
600	Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (including the Work of Component Auditors)/ <i>Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)</i>		
610	Using the Work of Internal Auditors/ <i>Využití práce interních auditorů</i>		
620	Using the Work of an Auditor's Expert / <i>Využití práce auditorova experta</i>		
700	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements / <i>Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce</i>		
705	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report/ <i>Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora</i>		
706	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report/ <i>Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora</i>		
710	Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements/ <i>Srovnávací informace - srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka</i>		
720	The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements/ <i>Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku</i>		

Číslo	Anglický název/Český název	Účinnost dle IFAC	Účinnost stanovená KA ČR
800	Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks/ <i>Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely</i>	pro audit účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu	pro audit účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu
805	Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement/ <i>Zvláštní aspekty – audit jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu</i>		
810	Engagements to Report on Summary Financial Statement/ <i>Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěre</i>		
1000	Inter-Bank Confirmation Procedures/ <i>Mezibankovní konfirmace</i>		
1004	The Relationship Between Bank Supervisors and Banks External Auditors/ <i>Vzájemné vztahy mezi bankovním dohledem a externími auditory</i>		
1006	Audits of the Financial Statements of Bank/ <i>Audit účetní závěrky bank</i>		
1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements/ <i>Posuzování záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí při auditu účetní závěrky</i>		
1012	Auditing Derivative Financial Instruments/ <i>Audit finančních derivátů</i>	účinný	pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 1.1.2005 a později; v případě pozdější účinnosti stanovené IFAC účinnost dle IFAC. Dřívější aplikace povolena.
1013	Electronic Commerce – Effect on the Audit of Financial Statements/ <i>Vliv elektronického obchodování na účetní závěrku</i>		pro audit účetních závěrek účetních období začínajících 1.1.2005 a později; v případě pozdější účinnosti stanovené IFAC účinnost dle IFAC. Dřívější aplikace povolena.
2400	Engagements to Review Financial Statements (previously ISA 910)/ <i>Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky</i>	pro prověření za období začínající 15.12.2006 a později	
2410	Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity/ <i>Prověření mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky</i>	pro prověření mezitímních účetních informací za období začínající 15.12.2006 a později, dřívější aplikace povolena	
3000	Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information/ <i>Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověření historických finančních informací</i>	pro zprávy o ověření sestavené k 1.1.2005 a později	
3400	The Examination of Prospective Financial Information (previously ISA 810)/ <i>Prověření předpokládaných finančních informací</i>	účinný	
3402	Assurance Reports on Controls at a Service Organization/ <i>Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci</i>	pro ověřovací zprávy auditorů servisních organizací pokrývající období končící 15. června 2011 nebo po tomto datu	
4400	Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (previously ISA 920)/ <i>Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi</i>	účinný	
4410	Engagements to Compile Financial Information (previously ISA 930)/ <i>Zakázky sestavení účetní závěrky</i>		

pro zprávy sestavené 1.1.2006 a později, v případě pozdější účinnosti stanovené IFAC účinnost dle IFAC

Metodika auditu na webu KA ČR

Na internetových stránkách KA ČR www.kacr.cz je možné nalézt celou řadu předpisů a pomůcek z oblasti metodiky auditu. Materiály jsou obsaženy ve dvou sekcích, a to v sekci pro auditory – Regule auditor-ské profese a v Extranetu. Pojdme se nejprve podívat do sekce **Regule auditor-ské profese**.



Kde hledat: ...

... auditorské standardy?

Po otevření oddílu „Auditorské standardy vydávané Komorou“ jsou k dispozici tři sekce:

- Nejčastěji hledané jsou mezinárodní auditorské standardy ISA. Ty nalezneme v sekci „Předpisy vydávané IAASB“. Tato sekce obsahuje všechny mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, tedy kromě standardů ISA i standardy ISRE, ISAE, ISRS, ISQC, pokyny pro praxi IAPS, mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, etický kodex a glosář pojmů, a to jak v češtině, tak v angličtině. Předpisy jsou ve formátu pdf a je možné si je prohlížet i stáhnout buď jednotlivě, nebo ve dvou souborech. U jednotlivých standardů lze nalézt i relevantní aplikační doložky. V této sekci jsou obsaženy předpisy vydané IAASB v roce 2010, které obsahují klarifikované ISA, které platí pro audity účetních závěrek za období začínající 15. prosincem 2009 a později a zároveň končící 15. prosincem 2010 a později. Starší verze předpisů jsou k dispozici v archivu standardů vydávaných Komorou.
- Pro auditory provádějící přezkoumání hospodaření je zajímavá sekce „Další předpisy“, která obsahuje Auditor-ský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků, který je platný a účinný a Auditor-ský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, který je účinný pro přezkoumání hospodaření za kalendářní rok 2011. V této sekci je obsažen též Auditor-ský standard č. 56 Ověřování zpráv o vztazích mezi propojenými osobami.
- V sekci „Archiv“ jsou k dispozici starší verze standardů.

... překlady zpráv auditora a zprávy ve formátu Word k „okamžitému použití“?

V oddílu „Metodické pomůcky“ jsou k dispozici jak příklady zpráv auditora ve formátu Word v češtině, tak jejich překlady do angličtiny a němčiny.

... návod, jak postupovat při auditu účetních závěrek specifických účetních jednotek?

Oddíl „Metodické pomůcky“ obsahuje metodické pomůcky pro provádění auditu u různých typů účetních jednotek (například účetních jednotek vykazujících v souladu s IFRS, územních samosprávných celků). Je třeba zdůraznit, že tyto metodické pomůcky procházejí aktualizací a je vždy třeba zhodnotit, k jakému datu byly vypracovány.

A nyní k Extranetu



Po přihlášení do této části, přístupné jen auditorům (kdo zapomene heslo, získá jej na adrese kacr@kacr.cz), je k dispozici celá řada materiálů.

Zde naleznete: ...

... dotazy a odpovědi k problematice metodiky auditu, účetnictví a aplikace požadavků zákona o auditorech?

V oddílu „Na pomoc auditorům“ jsou chronologicky seřazeny odpovědi na dotazy týkající se odborné problematiky a důležité informace z metodických výborů. Upozorňujeme, že stanoviska KA ČR jsou založena na současném znění právních předpisů, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v jednotlivých stanoviscích, pokud nastane časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím.

... praktickou pomoc při provádění auditu u menších účetních jednotek?

Problematicke auditu menších účetních jednotek KA ČR věnuje velkou pozornost. Na Extranetu jsou k dispozici tři příručky zabývající se touto problematikou:

- **Příručka pro provádění auditu u podnikatelů**, která je primárně zaměřena na:
 - » Audit prováděný samostatným auditorem, případně malým auditorským týmem.
 - » Audit nekonsolidované účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy pro podnikatele, audit výroční zprávy a audit zprávy o vztazích.
 - » Audit malého nebo středního podniku s jednoduchou organizační strukturou a omezeným systémem vnitřních kontrol.

Tato příručka se skládá ze čtyř částí, obsahuje modelový spis auditora a vzorovou dokumentaci, včetně kontrolních formulářů, konfirmací a programů auditů ve formátu Word.

- **Příručka k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků**

Tato implementační příručka byla vydána IAASB a přeložena KA ČR s cílem poskytnout návodné informace k uplatňování ISA a jejich požadavků v kontextu auditu malých a středních podniků. Příručka, mimo jiné, obsahuje i podrobnou případovou studii založenou na typickém auditu malého, resp. středního podniku. V současné době probíhá překlad aktualizované verze této příručky.

- **Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe**

Tato implementační příručka byla vydána IFAC a přeložena KA ČR s cílem přiblížit názorné uplatnění požadavků ISQC 1 a ukázat cesty, kterými se auditoři mohou vydat při rozvíjení systému řízení kvality ve svých společnostech, a to se zaměřením na malé a střední účetních a auditorské praxe. V současné době probíhá překlad aktualizované verze této příručky.

Dále je na Extranetu k dispozici překlad materiálu **Dokumentace auditu u menších účetních jednotek**. Tento materiál byl připraven Výborem pro auditorskou praxi, který vydává účetní předpisy ve Velké Británii a poskytuje auditorům návod, jak postupovat při dokumentaci auditu malých a středních účetních jednotek. Ačkoli byl připraven primárně pro použití ve Velké Británii, lze doporučit jeho běžné použití i v České republice.

Materiály týkající se aktuální problematiky provádění auditu

V oddílu „Na pomoc auditorům – Další materiály“ jsou k dispozici materiály, zabývající se problematikou auditu, které se do jiných sekcí „nevešly“. V tomto oddílu lze nalézt materiály týkající se například problematiky nepřetržitosti trvání účetní jednotky, auditu účetních odhadů reálné hodnoty, trestního zákoníku z pohledu auditora a další.

Co je třeba zlepšit a doplnit?

Informace týkající se metodiky auditu jsou pravidelně aktualizovány a doplňovány. Informace o tom, co auditoři „pálí“, získává KA ČR od auditorů v orgánech i pomocných orgánech, z diskusí na odborných seminářích i z analýzy dotazů, které jsou auditory do KA ČR zasílány. Širší zapojení auditorů do tvorby metodiky auditu, počínaje formulací problémů, které je třeba řešit, a konče tvorbou metodických pomůcek i příruček, je velmi vítané. Jakékoli náměty na tvorbu metodických pomůcek a příruček pro auditoře je možné posílat na e-mailovou adresu kacr@kacr.cz, případně kontaktovat KA ČR telefonicky na 221 602 308.

Markéta Jindřišková



Rozhovory na téma „Zelená kniha“

Rozhovor s Petrem Křížem, viceprezidentem FEE

Jaký je Váš celkový názor na iniciativu Evropské komise hledat nová řešení v oblasti regulace auditu v EU?

Osobně vítám jakoukoliv diskusi vedoucí ke zlepšení regulace auditorské profese, před jejich dokončením ve formě legislativního textu však očekávám diskusi všech okruhů zainteresovaných osob a řádné a objektivní vyhodnocení všech dopadů. Obávám se, že principiální rozpor spočívá v tom, že zvýšení regulačních požadavků na auditory zvyšuje koncentraci auditorského trhu, a současná koncentrace je zároveň považována za jeden z hlavních problémů tohoto trhu. Druhý důvod k obavám je způsobem tím, že některé diskusní návrhy se zřetelně odklánějí od principů tržně konformní regulace a ohrožují samou podstatu auditu. Řada návrhů však jde správným směrem a poskytuje prostor pro tržně konformní řešení podporující současné finanční trhy a řádnou správu a řízení obchodních korporací.

Jak hodnotíte celkové Green Paper jako výchozí materiál k diskusi o regulaci auditu v EU?

Pozitivem Green Paperu je relativně nový a komplexně pojatý pohled na audit a jeho regulaci, kde žádné otázky nejsou tabuizovány. Za hlavní a zcela zásadní zápor pokládám, že Green Paper byl vydán bez patřičné analýzy efektů ze zavedení Směrnice o statutárním auditu, která byla aplikována v členských státech v posledních třech letech. Tento přístup popírá základní zásady legislativní činnosti v oblasti regulace, kdy po legislativě musí vždy následovat analýza dopadů a pak teprve další kolo regulačních návrhů, pokud se při analýze naleznou nedostatky.

Které otázky položené v Green Paper považujete za nejdůležitější, proč a jaká (by) byla Vaše odpověď na ně?

Pominu-li některé extrémní návrhy, jako je jmenování auditora státem určeným úřadem nebo administrativní rozdělování auditorských firem, klíčovými otázkami pro další rozvoj auditu budou:

- možnost poskytovat neauditorské služby auditory při dodržení pravidel nezávislosti,
- povinná rotace auditorské firmy a
- povinný výkon auditu dvěma firmami nebo konsorciem firem.

Vzhledem k tomu, že dále vysvětluji svůj podíl na přípravě dvou stanovisek, shrnu zde spíše svůj osobní postoj k těmto otázkám, který se nutně nemusí shodovat se stanoviskem PwC nebo FEE.

Na rozdíl od návrhů na jmenování auditora „nezávislým“ a nutně neodpovědným úřadem (se zvýšenými korupčními riziky) osobně velmi podporuji návrhy na zvýšení úlohy výborů pro audit a dozorčích rad při výběru auditora a sjednávání podmínek zakázky (o jmenování již dnes rozhodují valné hromady) a omezení úlohy výkonného vedení i statutárních orgánů v těchto úlohách. To nebrání možnosti



Ing. Petr Kříž, FCCA je absolventem VŠE v Praze, českým auditorem a britským certifikovaným účetním. Od roku 1991 až dosud působí ve firmě PricewaterhouseCoopers; v roce 2003 byl jmenován partnerem a od roku 2007 řídí oddělení auditu finančních institucí.

Je členem Rady Evropské federace účetních (FEE), od roku 2006 jejím viceprezidentem a v současné době odpovídá za oblast účetního výkaznictví.

V letech 2001–2004 byl prezidentem Komory auditorů a zastupoval ji v Národní účetní radě. V letech 2004–2010 byl členem dozorčí rady Transparency International – Česká republika. V roce 2011 byl Ministrem financí ČR jmenován členem komise pro koncepci a rozvoj účetnictví a auditu v sekci pro oblast auditu a daňového poradenství.

regulátora zabránit jmenování auditora regulovaných společností v odůvodněných případech, kterou by bylo možné rozšířit na všechny subjekty veřejného zájmu. Jsem rovněž přesvědčen, že auditor by měl být oprávněn poskytovat poradenství auditované společnosti v případech, kdy tato služba nenarušuje jeho nezávislost (Etický kodex již dnes podrobně analyzuje tuto problematiku) a výbor pro audit nebo vlastník přezkoumá, že tomu tak skutečně je, neboť v řadě případů je auditor schopen poskytnout nejlepší poměr výkon/cena. K povinné rotaci auditorské firmy mohou pouze odkázat na debatu k návrhu směrnice o statutárním auditu, která je stále platná, a zápornému stanovisku všech českých respondentů. Hlavním problémem je jednak kvalita auditu v prvním roce či dvou zakázky, ale především fakt, že tento přístup vede ke koncentraci trhu auditorských služeb a omezení možnosti volby pro výbory pro audit.

Konečně nutnost společného auditu dvou auditorů, at už ve formě společného auditu nebo konsorcia auditorů, vede dle mého názoru k těmto důsledkům:

- snížení/rozmělnění odpovědnosti za audit mezi dva či více subjektů (pokud by tyto subjekty byly povinně velikostně nesouměrné, je tento problém ještě zřetelnější),
- zvýšení nákladů na audit pro klienta,
- při rozdílných stanoviscích obou auditorů možnost klienta „spolčit“ se s méně náročným auditorem proti náročnějšímu,
- při uplatňování požadavku na rovnoměrné rozdělení rolí mezi „větším“ a „menším“ auditorem vzniká problém se schopností a geografickým dosahem menšího auditora, bez tohoto požadavku je možno najmout menšího člena konsorcia pouze na audit nejmenší společnosti konsolidačního celku, což je již dnes běžnou praxí a není třeba ji legislativně upravovat.

Podílela se Vaše společnost na formulaci otázek obsažených v Green Paper?

Mohu s pravděpodobností hraničící s jistotou prohlásit, že ani síť firem PricewaterhouseCoopers ani Federace evropských účetních (FEE), v jejíž exekutivě působím, se na formulaci otázek v Green Paper nepodílela a Evropská komise své návrhy s námi před jejich zveřejněním nijak nekonzultovala.

Jak se Vaše společnost zapojila do diskuse ke Green Paper?

Osobně jsem se podílel na formulaci stanoviska sítě firem PricewaterhouseCoopers a rovněž jsem byl jako viceprezident Federace evropských účetních zapojen do týmu, který připravoval stanovisko této organizace, jež zastupuje 45 profesních organizací účetních a auditorů z 33 zemí s celkovou členskou základnou přesahující 500 000 členů, včetně Komory auditorů ČR. Je zřejmé, že názory a postoje konkrétní globální auditorské sítě se liší od konsensuálního stanoviska tak široce rozkročené organizace, jakou je FEE, nicméně v naprosté většině případů se stanoviska obou těchto velmi odlišných organizací neliší nijak zásadně.

Sledoval jste odpovědi ostatních institucí, organizací a firem na otázky obsažené v Green Paper, které byly zaslány ve stanoveném termínu Evropské komisi? Pokud ano, jak je hodnotíte?

Mimo organizací, na jejichž stanovisku jsem se přímo podílel, jsem sledoval ostatní stanoviska z České republiky, tj. stanoviska Rady pro veřejný dohled nad auditem, Ministerstva financí, ČNB, VŠE v Praze a KA ČR. Seznámil jsem se též se shrnutím reakcí na Green Paper, které zpracovala a poskytla Evropská komise. Musím konstatovat, že jsem byl pozitivně překvapen a potěšen, že všechna stanoviska z České republiky podporovala obdobná řešení, odmítala regulaci oblastí, kde by to vedlo k narušení trhu, a usilovala o nalezení optimálního přístupu k regulaci a k podpoře dalšího rozvoje auditu a správy a řízení společností. Z dokumentu Evropské komise bohužel nebylo možno vyčíst žádné jednoznačné

závěry mimo téměř jednoznačného odmítnutí některých extrémních návrhů. Zřetelnější názory obsahovala analýza po jednotlivých skupinách respondentů. Osobně kladu nejvyšší důraz na stanoviska investorů, neboť tato skupina je hlavním příjemcem účetních závěrek a zpráv auditora, ale ani z této skupiny nezaznívá jasná podpora zásadním změnám v regulaci auditu.

Co by podle Vašeho názoru mělo být výsledkem diskuse ke Green Paper, co očekáváte, že bude výsledkem, který přijme EU?

Osobně se velmi zasazuji o zvýšení role výborů pro audit a dozorčích rad ve společnostech, kde tyto orgány povinně či dobrovolně působí. Vítám zahájení diskusí o tom, zda by měl být rozsah povinností a činnosti auditora rozšířen. V této otázce je nutno nalézt především rovnováhu mezi požadavky společníků, investorů a veřejnosti na jedné straně a auditovaných subjektů na straně druhé, než prosazování zřejmých zájmů auditorů. Úzce sleduji současné diskuse o integrovaném výkaznictví, které usilují o sjednocení reportovacích požadavků v oblasti finančního výkaznictví, správy a řízení společností, řízení rizik a sociální a environmentální odpovědnosti korporací. K pozitivnímu řešení v této oblasti však budou muset přispět tvůrci účetních standardů snížením povinností na vykazování informací v přílohách účetních závěrek, neboť jejich stávající stav a očekávaný růst vede ke zveřejňování nerelevantních informací a nedává dostatečný prostor pro zveřejňování nefinančních informací, především ve výročních zprávách.

Neodvažuji se však odhadovat výsledek legislativního procesu, neboť ten bude výslednicí velmi širokého spektra názorů. Z formulace Green Paper je zřejmé jeho ovlivnění regulací, která je uplatňována v zemi původu francouzského komisaře EU pro vnitřní obchod a služby Michela Barniera. Očekávám však, že konečná regulace bude výsledkem široké diskuse a konsensu všech zainteresovaných stran.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík



Rozhovor s Milanem Prokopiusem, řídícím partnerem společnosti Mazars v ČR

Jaký je Váš celkový názor na iniciativu Evropské komise hledat nová řešení v oblasti regulace auditu v EU?

Věřím, že Evropská unie má důležitou úlohu v podpoře rozvoje a efektivity dobře vyváženého auditorského trhu. Tato iniciativa je tak příležitostí pro EU prosadit se jako silný a konkurenceschopný člen nově vytvářeného rámce trhu auditorských služeb.

Jak hodnotíte celkově Green Paper jako výchozí materiál k diskusi o regulaci auditu v EU?

Dobrovolné iniciativy, reagující na změny trhu, které se v některých zemích už nějakou dobu zkoušejí, dosud nepřinesly kýžený výsledek. Proto potřebujeme nový přístup, proto Mazars silně podporuje zveřejnění Green Paperu a otevření široké veřejné debaty o budoucí úloze auditora a struktuře auditorského trhu v rámci Evropské unie.

Jak se Vaše společnost zapojila do diskuse ke Green Paper?

Nejdříve bych chtěl vysvětlit, proč jsme se rozhodli zapojit. Máme za to, že svou organizací a přístupem splňujeme to, po čem v širším měřítku volá Evropská komise – jsme plně integrovanou skupinou, fungujícím obchodním společenstvím 700 partnerů na celosvětové úrovni. Dobrovolně dodržujeme pravidla transparentnosti finanční výkonnosti a vedení společnosti – od roku 2005 publikujeme celosvětově konsolidovanou výroční zprávu sestavenou v souladu s IFRS a ověřenou nezávislým auditorem, pro hodnocení svých aktivit tak sami používáme stejně striktní standardy, jejichž dodržování požadujeme od svých kotovaných klientů. V rámci skupiny navíc striktně dbáme na rozvoj otevřeného a dynamického prostředí, s ohledem na konkrétní podmínky na konkrétním trhu.

A „jak“ jsme se zapojili? Rozebrali jsme všech 38 otázek Green Paperu a odpověděli jsme na všechny z nich. Věříme, že vytvoření jednotného auditorského trhu, který bude méně koncentrovaný, ale efektivnější a více otevřený konkurenci, je jedním z klíčových parametrů pro posílení finanční stability v Evropě. Tam vnímáme naprosto jasný veřejný zájem. Za zásadní problém totiž považujeme současný mimořádně vysoký stupeň koncentrovanosti evropského auditorského trhu kotovaných klientských společností. To už rozhodně ve veřejném zájmu není. V případě, že by některá z dominantních firem musela neočekávaně trh opustit, bude trh ve stávající podobě závažně narušen. A otevřenější a dynamičtější trh přinese všem hráčům, klientům i auditorským firmám značný přínos.

Které otázky položené v Green Paper považujete za nejdůležitější, proč a jaká (by) byla Vaše odpověď na ně?

Všechny odpovědi naší společnosti na otázky Green Paperu jsou souhrnně prezentovány v publikaci Mazars „Příspěvek ke Green Paperu Evropské komise na téma Pravidla auditu: poučení z krize“, a tato publikace je k dispozici na našich webových stránkách na adrese <http://www.mazars.com>.



Ing. Milan Prokopius je řídícím partnerem společnosti Mazars v České republice. V Mazars pracuje již od roku 1995. Disponuje komplexními znalostmi českých a mezinárodních účetních standardů. Jako auditor působí Milan Prokopius více než 15 let, získal rozsáhlé zkušenosti v oblasti auditu velkých mezinárodních společností, auditu konsolidovaných účtů a přeměn společností.

Zastřešoval a řídil řadu účetních due diligence u českých a zahraničních společností. Vede specializovaný tým auditu finančních institucí. Milan Prokopius je certifikovaným auditorem zapsaným v Komoře auditorů České republiky. Hovoří francouzsky a anglicky.

Podílela se Vaše společnost na formulaci otázek obsažených v Green Paper?

Ne.

Sledoval jste odpovědi ostatních institucí, organizací a firem na otázky obsažené v Green Paper, které byly zaslány ve stanoveném termínu Evropské komisi? Pokud ano, jak je hodnotíte?

Reakce a postoje ostatních subjektů, které se ke Green Paperu vyjadřovaly, nás samozřejmě zajímají. Hlavním názorovým směrem je zdůraznění potřeby otevřenějšího trhu a požadavek reálné konkurence, která přinese měřitelný užitek společnostem i jejich investorům.

Co by podle Vašeho názoru mělo být výsledkem diskuse ke Green Paper, co očekáváte, že bude výsledkem, který přijme EU?

Vyvolaná diskuse je jen první krok ke skutečné reformě, ta by měla být skutečným cílem. Očekávaným výstupem by proto měla být určitá praktická regulační opatření, která vytvoří konzistentní a pragmatický reformní balíček. Zásadní změnou by měl být nový přístup v našem oboru, který bude zahrnovat (i) rovné podmínky výběrových řízení a zákaz smluvních doložek a dalších jednostranných nástrojů ve prospěch čtyř dominantních firem, (ii) pravidelná porovnání sjednaných auditorských zakázek, jako podnět pro rozhodnutí auditorských výborů a akcionářů, zda současná nabídka auditu plně odpovídá jejich (zadaným) potřebám v porovnání s přístupem alternativních firem; a konečně také (iii) pečlivé sledování významných fúzí nebo akvizic na auditorském trhu ze strany globálně dominantních hráčů, jejichž důsledkem může být zabránit ostatním firmám v mezinárodním rozvoji. Cílem reformy by mělo být poskytnout korporátním klientům skutečnou a důvěryhodnou možnost výběru auditora.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

Základ daně z příjmů právnických osob za rok 2010



Ivana Pilařová

Pro zdaňovací období roku 2010 nebyla přijata obvyklá rozsáhlá novela zákona o daních z příjmů, mohlo by se tedy zdát, že nás v daňových příznacích roku 2010 nemůže nic nového překvapit. Toto uspokojivé konstatování však neplatí v oblasti daňového hodnocení účinnosti úroků a ostatních

finančních nákladů, kde právě s účinností od 1. ledna 2010 došlo k řadě změn, které je třeba do základu daně roku 2010 promítnout.

V první části si zopakujeme proces transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně, zejména pak s důrazem na neúčetní úpravy základu daně, ve druhé části si připomeneme některé druhy daňově neúčinných nákladů a konečně ve třetí části vyložíme výše uvedené změny v daňové uznatelnosti finančních nákladů.

Rekapitulace postupů při úpravě účetního výsledku hospodaření na základ daně

Bylo by nošením dříví do lesa opakovat, že účetnictví nevedou účetní jednotky kvůli dani z příjmů, naopak by účetnictví daněmi nemělo být ovlivněno. Když se na vzájemnou závislost podíváme z druhého konce, musíme konstatovat, že bez účetního výsledku hospodaření základ daně z příjmů (alespoň dnes) nesestavíme.

Účetní výsledek hospodaření

Účetní výsledek hospodaření je definován účetními předpisy (§ 38a Vyhlášky č. 500/2003 Sb.) jako rozdíl zaúčtovaných nákladů a výnosů. Základ daně z příjmů právnických osob je definován v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) jako rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, který je dále upravován podle § 23 ZDP.

Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně je velký rozdíl. Naším cílem je přetvořit účetní výsledek hospodaření vzniklý podle českých účetních předpisů na základ daně. K tomu je potřeba provést čtyři typy úprav; přitom platí, že položky, na kterých se realizuje transformace z účetního výsledku hospodaření na základ daně (tj. řádky 20 až 170 daňového příznání), nesmí nabývat záporných hodnot.

Úpravy realizované v daňovém příznání:

a) položky zvyšující účetní výsledek hospodaření

- hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů (z důvodů uvedených nejčastěji v § 25 a 24 ZDP) a
- hodnoty nezaúčtovaných, avšak zdanitelných výnosů a dalších nezaúčtovatelných zdanitelných položek.

Neproučtování určitých výnosů má své důvody. Může se jednat o:

- » neúčetní (nezúčtovatelné) operace, které nelze proučtovat – o tyto částky se základ daně upravuje vždy (není možné problém řešit přes účetnictví), nebo
- » nezúčtované operace, kde je důvodem nezaúčtování zdanitelného výnosu do příslušného zdaňovacího období chybná práce či špatná informovanost účtárny. Kdyby operace byly zaúčtovány do výnosů, nejednalo by se o úpravu základu daně.

Mezi nezaúčtovatelné položky zvyšující základ daně se řadí zejména:

- » rozdíl nižší ceny smluvní a vyšší ceny obvyklé při obchodování s kapitálově či jinak spojenými osobami, pokud tento rozdíl není správci daně uspokojivě doložen (tento rozdíl nelze zaúčtovat, je jen nutné o něj zvýšit základ daně),
- » nepeněžní nezaúčtovatelné příjmy (opět není možné řešit přes účetnictví, jedná se pouze o úpravu základu daně),
- » vrácení dříve uplatněného odstupného za uvolnění bytu při nesplnění podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. za) ZDP,



- » vrácení dříve uplatněného odpočtu neziskových organizací při nesplnění podmínek uvedených v § 20 odst. 7 ZDP,
- » dodanění polhůtních závazků (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP),
- » současné inkaso v minulosti výnosově zaúčtovaných smluvních sankcí.

b) položky snižující účetní výsledek hospodaření

- hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do základu daně a
- hodnoty nezaúčtovaných, avšak daňově účinných nákladů.

Od účetního výsledku hospodaření se odčítají zaúčtované výnosy, které v daňovém přiznání nebudou zdaněny. Důvodů, proč určité výnosy nebudou v daňovém přiznání zdaněny, je celá řada. Jde např. o případy, kdy:

- » výnos není předmětem daně,
- » výnos je od daně osvobozen,
- » výnos je zdaňován definitivní srážkovou daní (podle § 36 ZDP),
- » výnos je zdaňován až při zaplacení (inkasu), např. zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení,
- » výnos byl již u téhož poplatníka daní z příjmů zdaněn (například prominutí či jiný druh výnosově proúčtovaného zániku zdaněných polhůtních závazků),
- » výnos je zdaňován v samostatném základu daně,
- » výnos souvisí s daňově neuznatelnými náklady předchozích zdaňovacích období,
- » účetnictví obsahuje částky výnosů, o které byly výnosy nesprávně zvýšeny.

Od účetního výsledku hospodaření se dále odčítají nezaúčtované daňově účinné náklady. Stejně jako neproúčtování výnosů, má i neproúčtování nákladů své důvody. Může se jednat o:

- » neúčetní operace, které přes účetnictví řešit nelze, nebo
- » daná operace měla být do nákladů předmětného zdaňovacího období zaúčtována např. přes účty časového rozlišení, ale chybou účtárny se tak nestalo.

Mezi nezaúčtovatelné operace snižující základ daně patří:

- » rozdíl vyšší daňové a nižší účetní zůstatkové ceny při daňově účinném způsobu vyřazení dlouhodobého majetku,
- » podobný rozdíl mezi vyšší nabývací cenou obchodního podílu (§ 24 odst. 7 ZDP) a nižší účetní hodnotou obchodního podílu zachyceného v účetnictví,
- » úhrada či započtení polhůtního závazku, o jehož hodnotu byl v minulosti základ daně zvýšen,
- » úhrada nákladů, které byly zaúčtovány v minulých obdobích a z důvodu nezaplacení nebyly daňově účinné,

- » paušální výdaje na dopravu,
- » opravy hmotného majetku odpisovaného metodou komponentního odpisování, která je účtována do hodnoty majetku, jako daňově účinného nákladu na základě ustanovení § 23 odst. 2 ZDP novelizovaného s účinností od 1. ledna 2011 zákonem č. 346/2010 Sb. s tím, že toto ustanovení je možné uplatnit již pro zdaňovací období započatá od 1. ledna 2010.

Zaúčtované daňově neuznatelné náklady

Daňově neuznatelné náklady zpravidla identifikujeme podle nákladových druhů. Daňově neúčinné náklady se však mohou vyskytovat na jakémkoliv nákladovém účtu, přičemž jejich daňová neúčinnost má jiné důvody – zpravidla vazbu na určitý typ příjmů.

Daňově neúčinné jsou obecně veškeré druhy nákladů, které se:

- týkají jiného zdaňovacího období,
- týkají jiného poplatníka,
- vztahují k výnosům, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny,
- vztahují k výnosům, které jsou zdaňovány srážkovou daní,
- vztahují k výnosům, které se nezahrnují do základu daně – jde například o účetní zůstatkovou cenu při prodeji automobilu s limitovanou vstupní cenou; daňová zůstatková cena nemůže být uplatněna, neboť je tato možnost vyloučena v § 24 odst. 2 písm. b) ZDP; náklad ve výši daňové zůstatkové ceny základ daně nesníží, neboť není zaúčtovaný a není daňově účinný; přestože limity na odpisování osobních automobilů byly zrušeny již k 1. lednu 2008, stále existují automobily, které byly pořízeny za doby platnosti limitu, a pokud budou v průběhu roku 2010 prodávány, vztahuje se na ně výše uvedené vymezení,
- vztahují k samostatnému základu daně (tyto náklady jsou uplatněny přímo v samostatném základu daně, jako neuznatelné se vylučují proto, aby nedošlo k jejich duplicitnímu uplatnění).

K daňově uznatelným a neuznatelným nákladům se vyjadřuje Pokyn D-300, a to velmi zásadním konstatováním, podle kterého výdaje vymezené v § 24 odst. 2 ZDP jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 ZDP **bez ohledu na prokázání skutečnosti**, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

Přehled daňově neuznatelných nákladů podle nákladových druhů

Celá oblast daňově neúčinných nákladů je velmi rozsáhlá, v některých případech i velmi komplikovaná. Na tomto místě připomeneme některé oblasti výskytu daňově neuznatelných nákladů:

- odměny členů statutárních orgánů právnických osob, přičemž zdravotní pojištění placené z těchto odměn je daňově účinným nákladem,

- vybrané zaměstnanecké benefity v nepeněžní podobě (možnost využití kulturních, sportovních, zdravotnických a vzdělávacích zařízení, a to bez ohledu na výši příspěvku),
- nepeněžní příspěvek zaměstnanci na rekreaci, a to bez ohledu na výši příspěvku,
- náklady na „manažerské pojištění“ (§ 25 odst. 1 písm. zo) ZDP),
- hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti, s výjimkou pitné vody,
- výdaje převyšující příjmy v zařízeních pro uspokojování potřeb zaměstnanců (například ztrátový provoz sauny, závodní knihovny, rekreačního zařízení). Toto pravidlo naopak neplatí v případě ztrátové podnikové ubytovny či vzdělávacího zařízení pro zaměstnance,
- náklady na vzdělávání, pokud vzdělávací proces nesouvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele,
- tvorba účetních rezerv a účetních opravných položek,
- manka a škody přesahující náhrady s nimi spojené. Toto pravidlo však neplatí v případě živelních pohrom, škod způsobených neznámým pachatelem a škod na cizím majetku,
- hodnota likvidovaných zásob při nedodržení podmínek stanovených v § 24 odst. 1 písm. zg) ZDP,
- náklady na placené daně – daň z příjmů, daň dědická a darovací, včetně nákladů na daně placené za jiného poplatníka (s výjimkou ručitele na dani z převodu nemovitosti),
- nákladově zaúčtované, nicméně neuhrazené smluvní sankce,
- náklad vzniklý z účtování o změně stavu odložené daňové povinnosti,
- reprezentace, dary, s výjimkou zákonem definovaných reklamních předmětů,
- úroky a další finanční náklady z úvěrů a půjček, které nevyhovují pravidlům nízké kapitalizace,
- úroky z odložených částek daní, zvýšení daně a exekuční náklady správce daně, úroky z prodlení, které jsou příslušenstvím daně,
- hodnota úplatně postoupené pohledávky, která je nižší než tržba z jejího postoupení (s výjimkou částky, která je kryta zákonnou opravnou položkou),
- odpis pohledávky s výjimkami, které jsou definovány v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP,
- náklady vzniklé ze změny reálné hodnoty – tj. oceňovací rozdíl u podílu, který se oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu od daně osvobozen (§ 24 odst. 4 písm. l) ZDP),
- nájemné za umělecká díla a sbírky, včetně hodnot za restaurování uměleckých děl,

Další krok k dokonalosti!



faust je nástroj, který Vaši práci usnadní a zpřehlední

V září 2010 jsme spustili novou verzi systému Faust. **Jako jediní na českém trhu přinášíme vylepšení softwaru pro auditory každý rok. Reagujeme na trendy v této oblasti i každodenní potřeby českých auditorů.**

Přednosti

Fausta 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



- částka související s postoupením leasingové smlouvy, která převyšuje původně sjednané leasingové náklady podle § 25 odst. 1 písm. ze) ZDP,
- nájemné finančního leasingu v případě jeho předčasného ukončení s odkupem předmětu leasingu a nerespektování testu na výši kupní ceny podle § 24 odst. 5 ZDP,
- náklady na skutečně spotřebované pohonné hmoty a náklady na parkovné na vybraná maximálně tři silniční motorová vozidla, na která bude uplatněn paušální výdaj na dopravu (§ 25 odst. 1 písm. zp) ZDP),
- odpisy oceňovacího rozdílu a goodwillu nabytého jinak než koupí podniku,
- výdaje mateřské společnosti související s nabytím a držbou dceřiné společnosti (§ 25 odst. 1 písm. zk) ZDP),
- zůstatková cena prodaného osobního automobilu s limitovanou vstupní cenou při prodeji tohoto automobilu. Přestože limit na odpisování osobních automobilů byl zrušen k 1. lednu 2008, tato vozidla, pokud byla společnostmi nakoupena, budou po čase prodána a je nutné na ně aplikovat legislativu platnou do konce roku 2007, a to jak na tržby z prodeje, tak i na zůstatkovou cenu. Tato situace bude trvat do doby, dokud taková vozidla budou ve společnostech existovat,
- rozdíl vyšší účetní zůstatkové ceny proti nižší daňové zůstatkové ceně daňově účinně vyřazeného odpisovatelného majetku,
- náklady na pohonné hmoty a parkování při uplatnění paušálních výdajů na dopravu,
- novinkou roku 2010 je daňová neuznatelnost nákladu z titulu odpisu účetní zůstatkové ceny komponenty při jejím vyřazení výměnou u účetních jednotek, které uplatňují počínaje 1. lednem 2010 komponentní odpisování podle § 56a Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Změny v aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) v podmínkách roku 2010

Pro zdaňovací období roku 2010 je klíčové omezení účinnosti přechodných ustanovení zákona 261/2007 Sb., která platila právě až do konce roku 2009. A právě od této neplatnosti jmenovaných přechodných ustanovení se dále odvíjí postup počínaje 1. lednem 2010. Pro výpočet testu nízké kapitalizace roku 2010 platí několik nových skutečností, a to bez ohledu na to, že se konkrétní znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ani § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP vůbec nezměnilo.

Neexistence dvou množin úvěrů a půjček

Na základě zrušení rozdělení úvěrů a půjček na dvě skupiny (tj. na skupinu úvěrů a půjček uzavřených do konce roku 2007 a počínaje 1. lednem 2008) dochází jen k „jednomu“ použití údaje o výši vlastního kapitálu. Vzorec pro výpočet (viz Pokyn D-300, k § 25, body 4 až 6) je aplikován pouze jednou, a to vůči celkové průměrné výši úvěrů a půjček od spojených osob bez členění na dvě skupiny.

Toto administrativní zjednodušení výpočtu však může přinést vyšší částku neuznatelných úroků a ostatních finančních nákladů z úvěrů a půjček od spojených osob. Z neexistence dvou množin úvěrů a půjček dále vyplývají další komplikace (viz dále).

Širší rozsah testovaných nákladů, které mohou být daňově neúčinné

U všech úvěrů a půjček od spojených osob (bez ohledu na datum jejich uzavření) se testují nejen úroky z úvěrů a půjček, ale i další finanční náklady, které jsou definovány Sdělením MF. Na toto jsme „nebyli zvyklí“, neboť u úvěrů a půjček uzavřených do konce roku 2007 se testovaly pouze úroky. Na testování ostatních finančních nákladů je nutné pamatovat již v účetnictví, které musí poskytnout požadované údaje o výši těchto nákladů.

Rozšíření okruhu spojených osob i o účelově propojené osoby

Pro úvěry a půjčky uzavřené do konce roku 2007 platil okruh spojených osob vyjmenovaný v § 23 odst. 7 s výjimkou písm. b) bodu 5 ZDP. Podle tohoto ustanovení se za spojené osoby považují i osoby, které uzavřely právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty jedné z nich. Je však pravděpodobné, že ani v minulosti by tyto účelové konstrukce sjednané do konce roku 2007 nebyly posouzeny jako jistá ochrana před testem nízké kapitalizace. Pravděpodobně by se na ně pohlíželo jako na krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 10 nebo jako na zneužití práva nebo by bylo možné uplatnit aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Počínaje rokem 2010 se právě tato skupina osob stává součástí definice spojených osob, se kterou se pracuje v testech nízké kapitalizace. Stručně řečeno – všechny uzavřené úvěry a půjčky je třeba znovu

v roce 2010 rozdělit na úvěry a půjčky od spojených a nespojených osob s tím, že jediným kritériem jsou pravidla uvedená v § 23 odst. 7 ZDP v aktuálním znění roku 2010. Nespoléhejme přitom na rozdělení, které jsme používali do konce roku 2009.

Rozšíření okruhu spojených osob i o sesterské společnosti u úvěrů a půjček uzavřených do konce roku 2003

Úvěry a půjčky mezi sesterskými společnostmi uzavřené do konce roku 2003 byly považovány za úvěry a půjčky sjednané mezi nespojenými osobami, a to z důvodu, že byly „chráněny“ přechodným ustanovením zákona, které se vztahovalo k úvěrům a půjčkám uzavřeným do konce roku 2007. Sesterské společnosti se tak stále pro účely definice propojených osob hodnotily až do konce roku 2009 podle legislativy platné do konce roku 2003. Vzhledem k tomu, že počínaje 1. lednem 2010 uvedená přechodná ustanovení neplatí a nízká kapitalizace se již nepočítá podle legislativy platné do konce roku 2007, a to ani pro úvěry a půjčky uzavřené do tohoto data, **sesterské společnosti jsou nadále považovány za spojené osoby**, bez ohledu na datum sjednání úvěru či půjčky.

Zaměřme se proto na naše současné „sestry“ a zkoumejme dříve uzavřené úvěry a půjčky jako úvěry a půjčky od spojených osob, a to bez ohledu na jejich zařazení pro testování platné do konce roku 2009. Může tak dojít k rozšíření jediné množiny úvěrů a půjček od spojených osob, a tím i k navýšení hodnoty finančních nákladů, které prochází testováním.

Úvěry back-to-back

Tento pojem je užíván pro konstrukci, kdy nespojená osoba je pouze formálním věřitelem, přes kterého úvěr formálně „proteče“ od skutečného věřitele, který je osobou s dlužníkem spojenou. Toto pravidlo bude počínaje 1. lednem 2010 aplikováno i na smlouvy uzavřené do konce roku 2007. To ve výsledku znamená, že se hodnota těchto úvěrů, pokud jsou poskytnuté spojenými osobami, dále započítává do hodnoty úvěrů a půjček pro testy nízké kapitalizace.

Úroky z úvěrů a půjček „ze zisku“

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, na základě kterého jsou plně neuznatelné úroky a ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček, u nichž je výše či splatnost úvěru či půjčky navázána na zisk poplatníka, se nyní vztáží na všechny úvěry a půjčky bez ohledu na datum jejich vzniku. Za tyto úvěry však nejsou považovány případy, kdy zisk není jediným ukazatelem a jsou používány standardní ukazatele finanční analýzy. Za úvěry vázané na zisk se nepovažují také situace, kdy závislost úroků a zisku je nepřímou úměrná (čím vyšší zisk, tím nižší úrok). Navíc se hodnota těchto úvěrů, pokud jsou poskytnuté spojenými

osobami, dále započítává do hodnoty úvěrů a půjček pro testy nízké kapitalizace.

Zde hrozí dvojí nové nebezpečí – úroky a ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček uzavřených do konce roku 2007 se mohou v roce 2010 nově stát daňově neuznatelné a ještě může dojít ke zhoršení vztahu úvěrů a půjček od spojených osob k vlastnímu kapitálu, čímž by mohla vzniknout vyšší daňově neuznatelná hodnota úroků a ostatních finančních nákladů z úvěrů a půjček, které do kategorie „ze zisku“ vůbec nepatří.

Překlasifikace na dividendy ve vztahu ke srážkové dani

S účinností od 1. ledna 2010 nedochází k překlasifikaci daňově neuznatelných úroků od spojených osob (z titulu § 23 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. w) a zm) ZDP) na dividendy s povinností odvést srážkovou daň podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, a to ve vztahu k daňovým rezidentům EU a EHS. Překlasifikace se však stále provádí ve vztahu k nerezidentům mimo EU a EHS. Do konce roku 2009, kdy se překlasifikace prováděla vůči všem nerezidentům, však z důvodu znění smlouvy nemohla být aplikována na rezidenty z USA, SRN a Nizozemí.

Tato změna nevyplývá ze zrušení přechodných ustanovení reformy veřejných financí, ale z novelizovaného ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP:

Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

Na tomto místě nelze nepřipomenout ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP, na jehož základě se podíly na zisku a dividendy mateřské společnosti od dceřiné společnosti považují za osvobozené od daně, tedy i od srážkové daně.



Prosil bych účetní závěrku.

Kresba: Ivan Svoboda

Úroky z úvěrů a půjček na dividendy a podíly na zisku

Tato oblast patřila v minulosti k velmi sporným problémům. Řešení nepřinesla úprava zákona, ani výklad státní správy, ale závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 25. 3. 2010, čj. Afs 25/2009-98. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že právní předpisy nestanoví, jak má akciová společnost nakládat s dosaženým ziskem do doby, než valná hromada rozhodne o jeho rozdělení. Akciová společnost není povinna shromažďovat dostatečně likvidní finanční rezervy pro případ následné výplaty dividend. Je tak výlučně věcí podnikatelského rozhodnutí, zda k výplatě dividend použije vlastní nebo cizí zdroje financování. Výplata dividend je dle argumentace NSS dále bezprostředně spjata s podnikatelskou činností společnosti také proto, že bez tohoto motivačního

efektu by společník do společnosti své vlastní prostředky pravděpodobně nikdy nevložil a společnost by tak podnikatelskou činnost nemohla sama vůbec vykonávat. Ačkoliv se rozsudek vztahuje na akciovou společnost, je možné jeho závěry jistě zobecnit i na jiné kapitálové společnosti.

Ivana Pilařová

Ing. Ivana Pilařová absolvovala VŠE v Praze, od roku 1993 je daňovým poradcem, od roku 1994 auditorem. Zabývá se kromě daňového poradenství a auditu také přednáškovou činností, spolupracuje s časopisy zaměřenými na účetnictví a daně, je autorkou mnoha odborných knih. O svých extrémních maratonských bězích po celém světě napsala knihu „Kam bych tak běžela“.

Únorová konference Evropské unie k problematice účetního výkaznictví a auditu

Ve dnech 9. a 10. února jsem se v Bruselu zúčastnil každoročně pořádané konference organizované Evropskou komisí. Pro letošní rok si organizátoři vybrali aktuální téma – „Účetní výkaznictví a audit – čas pro změnu?“ (Financial Reporting and Auditing – A Time for Change?). Jednání bylo rozděleno do dvou dnů, každý den byl uveden klíčovým referátem, po němž následovala vždy dopolední a odpolední sekce.

První den konference se zaměřil na problematiku účetního výkaznictví v Evropě a hlavní vystoupení přednesl Jonathan Faull (Director General of Internal Market and Services, European Commission). Dopolední sekci zaměřenou na problematiku tvorby standardů, finanční stabilitu a aspekty opatrnosti (Standard Setting, Financial Stability and Prudential Concerns) moderoval Pedro Solbes (EFRAG Supervisory Board Chairman), jedním z řečníků byl i Hans Hoogevorst, nový předseda IASB, jehož vystoupení je věnován článek

Petra Kříže na str. 38 v tomto čísle. Tématem odpolední sekce bylo prosazování IFRS jako celosvětového standardu (IFRS as the world-wide standard), mezi řečníky byli mimo jiné i profesor Eddy Wymeersch (Former Chairman, Committee of European Securities Regulators – CESR) a profesor Arnold Schilder, předseda IAASB.

Jonathan Faull se ve svém vystoupení zaměřil především na otázku konvergence a řízení (governance). Zdůraznil potřebu stejného rámce účetního výkaznictví pro nadnárodní společnosti a prohloubení transparentnosti při tvorbě standardů. Zavedení povinnosti vykazování dle IFRS pro obchodované společnosti v EU od roku 2005 je hodnoceno velmi pozitivně, klíčovým pro další rozvoj bude stanovisko USA, které se očekává v letošním roce. Ve svém vystoupení se Jonathan Faull též zaměřil na činnost IASB včetně způsobu jejího řízení, kontroly a rozhodování. I když je vystoupení

Hanse Hoogevorsta věnován samostatný článek, rád bych zmínil i já několik myšlenek, které v jeho vystoupení zazněly, neboť je považuji za naprosto klíčové pro další vývoj. Designovaný předseda IASB se mimo jiné zaměřil na problematiku finanční stability a transparentnosti výkaznictví, které se dle jeho slov vzájemně doplňují. Když hovořil o problematice oceňování, bylo zřejmé, že ve svém působení bude dbát na to, aby vždy bylo pečlivě zvažováno, zda používat fair value accounting či zda vycházet z historických nákladů se zaměřením na správné uplatňování snížení hodnoty.

Druhý den konference byl věnován problematice auditu a hlavní vystoupení měl Michel Barnier, komisař pro vnitřní trh a služby. V úvodu svého vystoupení uvedl, že následky nedávné krize stále nejsou překonány, a zdůraznil potřebu kvalitního dohledu. Podrobně se věnoval důvodům, proč EK přistoupila k vydání „Zelené knihy“ o auditu

(Green Paper on Auditing). Na 700 obdržených odpovědích je rekordem v rámci EU, i když je nutno zmínit, že k tomuto rekordu dopomohlo i více než 200 stanovisek, které odeslaly malé a střední auditorské firmy z Německa (z ČR bylo pět odpovědí – MF ČR, ČNB, KA ČR, RVDA, VŠE – pozn. autora). Komisař Barnier zdůraznil, že EK se analýze všech odpovědí podrobně věnuje.

Ve svém vystoupení se zaměřil na pět klíčových témat, kterými dle jeho názoru jsou vyjasnění role auditu, nezávislost auditorů, struktura trhu auditorských firem, podpora malým a středním auditorským firmám a mezinárodní spolupráce. Komisař Barnier se domnívá, že je potřeba dále vyjasnit roli auditorů, zejména zda se mají vyjadřovat především k souladu se stanoveným rámcem účetního výkaznictví nebo zda by se měli vyjadřovat též k finančnímu zdraví ověřovaného subjektu. Z hlediska problematiky nezávislosti vyjádřil komisař Barnier jasně svůj názor, že samoregulace profese má svá omezení a podrobně musí být prozkoumány možnosti, za jakých auditor může případně poskytovat další neauditní služby. Věnoval se i otázce dlouhodobého vztahu auditora a auditovaného subjektu a zdůraznil nutnost povinných výběrových řízení a znovu otevřel i problematiku povinné rotace auditorských firem. Zmínil též roli výborů pro audit, jejichž pravomoce by měly být výrazně posíleny. Z hlediska struktury trhu uvedl několik případů dominance tzv. Velké čtyřky (Big 4), která např. audituje 99 ze 100 největších firem FTSE, a zabýval se rizikem případného kolapsu jedné z firem Velké čtyřky a možným dopadem na kapitálový trh. V té souvislosti i podpořil myšlenku společných auditů velkých a středních auditorských firem. Dále ve svém vystoupení jednoznačně podpořil další rozvoj malých a středních auditorských firem a přislíbil připravenost vytvářet pro ně takové podmínky, aby výhledově mohly

přispívat ke zmírnění monopolu Velké čtyřky. Když hovořil o mezinárodní spolupráci, apeloval na IAASB, aby se zaměřila na kvalitu při respektování segmentace trhu tak, aby dalšími nároky nebyly zatěžovány zejména malé a střední auditorské firmy. To je podle něj i hlavním důvodem, proč se některé země v rámci EU brání přijetí mezinárodních standardů auditu. K problematice mezinárodní spolupráce též uvedl, že je stoupencem konvergence, očekává však jasné vyjádření z druhé strany Atlantiku, o konvergenci nelze mluvit do nekonečna, ale je třeba konat. V závěru svého vystoupení pak nastínil další kroky (status quo is not an option – současný stav musí být změněn), předpokládá, že návrh dalšího postupu bude v rámci Evropské komise připraven nejpozději do října 2011.

Příspěvky dopolední i odpolední sekce reagovaly na úvodní vystoupení komisaře Barniera a jednotliví řečníci zastupovali širokou škálu uživatelů výstupů práce auditora (stakeholders), ať již se jedná o regulátory, zástupce podnikatelských kruhů, investory i reprezentanty auditorských firem. Řada řečníků aktivně polemizovala s předloženými návrhy i s náměty, které zazněly v hlavním referátu. Z hlediska koncentrace trhu byl zajímavý názor Michaela Power, profesora na London School of Economics, který uvedl, že dle jeho názoru koncentrace trhu nepředstavuje systémové riziko a riziko případného kolapsu významné auditorské firmy nelze srovnávat s rizikem kolapsu významné banky. Řada řečníků ve svých vystoupeních podpořila posílení role výborů pro audit. Zástupci investorů i regulátorů často hovořili o tom, že existuje rozdíl mezi tím, co od auditu očekávají a co jim audit poskytuje. Z hlediska společných auditů převažoval názor, že se bude jednat o navýšení nákladů bez zjevné přidané hodnoty. Zajímavé bylo si vyslechnout i argumentaci zástupců velkých i středních auditorských

firem, mezi řečníky byli mimo jiné i zástupci Velké čtyřky, Mazars a Grant Thornton. Velkým přínosem konference byla diverzita řečníků, která umožnila analýzu nastolených otázek s přihlédnutím k prostředí, v němž jednotliví přednášející působí.

Konferenci považuji za velmi přínosnou, neboť se jedná o aktuální téma, které se úzce dotýká každodenní práce auditorů i v České republice. Účastníci konference měli k dispozici i shrnutí závěrů k obdrženým komentářům k „Zelené knize“ o auditu. Stanoviska zástupců České republiky k „Zelené knize“ o auditu byla velmi podobná a obsahově se shodovala s těmito závěry. Konference se též zúčastnil Martin Šabo za MF ČR, Radek Neužil za RVDA a Petr Kříž za FEE. Jsem přesvědčen, že nás v nadcházejících měsících čeká velmi zajímavá diskuse o budoucím směřování auditorské profese a věřím, že čtenáři časopisu Auditor budou mít možnost se s průběhem této diskuse pravidelně seznamovat.

Petr Šobotník
Prezident KA ČR



Cíle účetního výkaznictví

Shrnutí vystoupení Hanse Hoogervorsta, jmenovaného předsedy Výboru pro mezinárodní účetní standardy IASB na konferenci Evropské komise k problematice účetního výkaznictví a auditu, která se konala v Bruselu 9. – 10. února 2011.

Vystoupení bývalého nizozemského ministra financí bylo vrcholem prvního dne konference, který byl věnován účetnímu výkaznictví. Hans Hoogervorst je dnes předsedou Metodického výboru Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry IOSCO a Společné poradní skupiny pro finanční krizi IASB a americké FASB. S účinností od 1. července převezme od Sira Davida Tweedieho předsednickou funkci IASB. Proto bylo jeho vystoupení na klíčové konferenci Evropské komise očekáváno odbornou veřejností se zvědavostí a napětím.

Vystoupení bylo především věnováno dvěma klíčovými otázkám, které dominují stávajícím diskusím o účetním výkaznictví. Právě myšlenky věnované těmto dvěma otázkám shrnuje tento příspěvek. První otázkou je, na jakou skupinu uživatelů by mělo být účetní výkaznictví primárně zaměřeno, a druhou otázkou je, zda má účetní výkaznictví uspokojovat pouze cíl maximální transparentnosti či zda má být zaměřeno též na finanční stabilitu.

Pokud se zaměříme na první otázku, nelze nesouhlasit s tvrzením, že účelem účetního výkaznictví je poskytnout co nejvěrnější obraz finanční pozice určité společnosti. Účetní závěrky musí poskytovat nezkreslené a co nejspolehlivější informace. Je bez debat, že účetní závěrky jsou nejrelevantnější pro investory. Konec konců účetní výkaznictví vzniklo z potřeby poskytnout investorům adekvátní informace o společnosti, které poskytují kapitál. Zájem investorů vždy zůstane hlavním cílem tvorby účetních standardů.

Je-li však cílem účetní závěrky být co nejvěrnějším obrazem, není tak

relevantní, kdo je jejím uživatelem. Je-li účetní závěrka společnosti maximálně přesná, nemůže být stejně přesná deseti různými způsoby. Její věrný obraz se nemění tím, že ji užívá investor, vkladatel nebo regulátor. V moderní ekonomice pracuje „s penězi těch druhých“ tolik různých institucí, že význam účetního výkaznictví se výrazně rozšiřuje. Kvalitní účetní závěrky jsou zásadní pro vkladatele, jejich ochránce, regulátory, dodavatele i věřitele v nejšířším slova smyslu.



Spolehlivé účetní výkaznictví je natolik zásadní pro budování důvěry v globální tržní ekonomice, že je lze považovat za věc veřejného zájmu. Proto Nadace IFRS zmiňuje v prvním odstavci svých stanov, že působí „ve veřejném zájmu“. IFRS jsou již společným obchodním jazykem více než stovky národů a jsou jedinou sadou standardů, které mají šanci na celosvětové rozšíření. Pouze IFRS mohou uvolnit potenciál skutečně globálního finančního trhu.

Druhou živě diskutovanou otázkou je, zda účelem účetního výkaznictví má být primárně transparentnost nebo zda má též sloužit cílům finanční stability.

V této diskusi jsou transparentnost a stabilita často stavěny do opozice, jako by se jednalo o konfliktní cíle.

Takovýto rozpor je zásadně chybný, neboť je zřejmé, že transparentnost je nutným předpokladem stability. Současná úvěrová krize byla z velké části způsobena nedostatkem transparentnosti na finančních trzích. Připustili jsme nepozorované navržení obrovských rizik v rozvahách i mimo ně. Bez transparentnosti při zachycení rizik musí stabilita v konečném důsledku padnout. Stabilita sice není identická s transparentností, ale bez transparentnosti není stabilita dlouhodobě udržitelná. Účetní standardy tak mohou přispět ke stabilitě zajištěním transparentnosti. Standardy jsou v úzké spolupráci s regulační komunitou upravovány v oblasti zachycení mimorozvahového financování, eliminace rozdílů mezi IFRS a US GAAP při zápočtech finančních aktiv a závazků, zavedení modelu očekávaných ztrát v úvěrových portfoliích apod.

Účetní standardy přispívají ke stabilitě též eliminací umělého šumu v rozvaze a výsledovce. To bylo pro IASB důležitým motivem pro zachování smíšeného modelu oceňování finančních nástrojů. Finanční nástroje, které mají základní úvěrové znaky a které jsou řízeny na bázi smluvních výnosů se oceňují naběhlou hodnotou. Pro tyto nástroje je naběhlá hodnota považována za relevantnější než postup, který by jejich ocenění vystavil tržním výkyvům. Tento přístup může dobře zamezit nežádoucím šumům, ale neznamená to, že očekávání trhu nejsou relevantní.

Rozdíl mezi výsledovkou a výkazem ostatního úplného výsledku je dalším příkladem, jak účetní standardy brání nežádoucímu šumu ve výsledovce. Přestože definice „ostatního úplného výsledku“ si žádá mnohem přesnější teoretické vymezení, představuje již dnes pragmatický způsob chránící výsledovku před volatilitou rozvahy, která věrně neodráží finanční výkonnost podniku.

Stabilita však musí být důsledkem vyšší transparentnosti, spíše než

primárním cílem tvůrce účetních standardů. K přímému zajištění stability nemají tvůrce účetních standardů náležitě prostředky. Účetní standardy nemohou definovat kapitálové požadavky pro bankovníctví. Tento nástroj přísluší regulátorům, pro něž je zajištění stability hlavním posláním.

Co tvůrce účetních standardů rovněž nemohou, je předstírat, že věci jsou stabilní v případě, kdy nejsou. Otevřeně řečeno je právě toto oblastí, která může vyvolávat napjaté vztahy vůči regulátorům. Tvůrce účetních standardů mají někdy podezření, že se po nich chce vyvolat zdání stability nástrojů, které jsou ze své podstaty volatili. Úsilí o transparentnost je pro tvůrce účetních standardů přirozené, což není nutně případ finančních regulátorů. Ti zachovávají přísná pravidla důvěrnosti a často pocítují pochopitelnou snahu řešit problémy za zavřenými dveřmi. V konečném důsledku maximální transparentnost není vždy nejlepším způsobem, jak zabránit „runu“ na banku.

Obecně transparentnost není vždy přirozená pro obor, který je tak citlivý jako finanční sektor. Je opravdu těžké představit si riskantnější podnikatelský model než je stávající bankovníctví. Obě strany bankovní rozvahy jsou velmi volatili. Aktiva jsou velmi citlivá na ekonomický cyklus, ať už jde o deriváty, hypotéky nebo suverénní dluh, kde jsme pozorovali dramatický pád špičkového ratingu země jako Irsko. Pasivní strana bankovní rozvahy je také notoricky zranitelná. Zdroje mohou zmizet během několika kliknutí myši. Aby nebylo těchto rizik dost, bylo bankám umožněno fungovat s minimem kapitálového krytí. Těsně před krizí nedosahoval reálný vlastní kapitál většiny bank ani dvou procent aktiv a v mnoha případech se blížil nule. Není pak překvapením, že tento podnikatelský model vyvolává opakované krize na celém světě a banky jsou příliš často zachraňovány vládními intervencemi

nebo rozpočtovými stimuly a dodávkami „suroviny zdarma“ ve formě nízkých úrokových sazeb uměle udržovaných centrálními bankami. Banky tak patří mezi sektory světové ekonomiky, které jsou nejsilněji podporovány státy. Je přirozené, že se bankovní dohledy snaží získat čas k resuscitaci bankovních systémů a je třeba připustit, že tento přístup byl v minulosti v některých případech úspěšný.

V současné době internetové informační revoluce, enormně zvědavých médií, institucionálních investorů a aktivistických akcionářů je iluzorní možnost udržet reálné problémy utajené na delší dobu. Naopak dojem, že se regulátoři nestaví zcela transparentně k podstatě problémů, může vyvolat nežádoucí neklid na trhu. Stresové testy bankovního sektoru z července 2010 jsou jasným příkladem. Trhy ihned pochopily nedostatečnou přísnost těchto stresových testů. Jedním z důvodů této skepse byl předpoklad, že si státní dluhopisy v bankovních portfoliích zachovaly svou hodnotu, bez ohledu na to, že mnohé z nich byly obchodovány na trhu s vysokým diskontem. Evropská komise na jedné straně zpochybňuje čisté auditorské výroky získané většinou bank, které později padly během úvěrové krize. Na druhé straně se nelze auditorům divit, když vidí, že

regulátoři považují vysoce diskontované dluhopisy za bezrizikové.

Zavedení účetního modelu očekávaných ztrát je jedním z klíčových přání regulátorů, neboť povede ke včasnému zachycení ztrát. Oceňování nástrojů bankovního portfolia naběhlou hodnotou je důvěryhodné pouze pokud budou znehodnocení účtována včas. Pokud vznikne příliš velký rozdíl mezi tržním oceněním a účetní hodnotou takových cenných papírů, začnou se investoři dožadovat rozšíření modelu oceňování reálnou hodnotou. V těchto případech se trhy stávají podezřívavými a reagují přehnaně. Nedostatek transparentnosti tak přímo vyvolává nedostatek stability.

Konečně existuje další důvod, proč by účetnictví i regulátoři měli plně podporovat transparentnost. Zabránit krizi průhledným zobrazením rizik je mnohem levnější než ponechání věcí svému osudu a následné řešení. Pokud je zásah nevyhnutelný, neměl by se oddalovat snahou ukrýt problémy. Tvůrce účetních standardů by měli zásadně usilovat o transparentnost, což je jejich klíčovým příspěvkem ke stabilitě, a přenechat náročný úkol zajištění stability finančního sektoru bankovnímu dohledu.

Vystoupení Hanse Hoogervorsta zaznamenal a shrnul Petr Kříž



lidé a firmy



Ředitelem ostravské kanceláře je Radek Pav



Radek Pav

Ředitelem ostravské kanceláře společnosti Ernst & Young v České republice byl jmenován Radek Pav. Jako partner společnosti zaměřený na Moravskoslezský a Olomoucký kraj se v rámci své nové role chce soustředit především na další posílení pozice firmy například sektory v těchto regionech, uvedla společnost v tiskové zprávě. „Moravskoslezský a Olomoucký kraj jsou výjimečné regiony zejména z pohledu oborového zastoupení společností, které zde mají sídlo a provozují zde svoji činnost.

Moravskoslezský kraj není pouze krajem hutníků a havířů, jak je někdy vnímán zjednodušenou optikou. Podnikatelské spektrum je zde velmi komplexní a široké – od již zmíněných hutí a dolů, přes IT, automobilový průmysl, letecký průmysl, strojírenství, energetiku až po různé druhy služeb. Výjimečnost regionu spočívá mimo jiné i v jeho jedinečné poloze na průsečíku významných dopravních tepen mezi Polskem, Slovenskem a Českou republikou,“ říká Radek Pav. Radek Pav (35) má rozsáhlé zkušenosti s poskytováním ověřovacích služeb zejména klientům v oblasti hutnictví, strojírenství a ostatní průmyslové

výroby. Patří také k odborníkům na problematiku telekomunikací a leasingu. V Ernst & Young pracuje od roku 2002. Předtím čtyři roky působil v oddělení auditu společnosti Arthur Andersen. Jako rodák z Vendryně je regionálním patriotem. Získal titul inženýr v oboru finance na ekonomické fakultě VŠB-TU Ostrava, dosáhl mezinárodní kvalifikace FCCA a je členem Komory auditorů České republiky. Hovoří plynule anglicky a polsky. Energií si dobývá časem stráveným s rodinou a jízdou na horském kole v Beskydech.

-av-

Co najdete v e-příloze č. 3/2011

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 Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Na pomoc**Výpočet ukazatelů podle ustanovení § 10, odst. 4 písm. b) zákona o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí**

Jednou z povinných náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je, podle zákona o přezkoumání, i uvedení poměrových ukazatelů. V návaznosti na reformu

účetnictví a s tím související změnu účetních výkazů pozbyl algoritmus výpočtu ukazatelů vytvořený v roce 2005 na aktuálnosti. Pro jednotný výpočet ukazatelů byl Ministerstvem financí ČR zpracován algoritmus nový. Více k výpočtu ukazatelů v e-příloze č. 3/2011.

Prominuli málo? Žalujte je!

S účinností nového daňového řádu od 1. 1. 2011 z procesního předpisu upravujícího správu daní vypadla úprava prominutí příslušenství daně z důvodu přílišné tvrdosti tak, jak ji známe z ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V tomto velmi aktuálním příspěvku najdete rady Davida Hubala, jak si počít v řízeních o žádostech o prominutí příslušenství z důvodu tvrdosti.

Právo**Prohlášení konkursu a pohledávky vyloučené z uspokojení v konkursu**

V e-příloze najdete také rozsudek Nejvyššího soudu ČR týkající

se prohlášení konkursu a pohledávky vyloučené z uspokojení v konkursu.

Zaujalo nás**Postoupení souboru pohledávek – účtování a daně**

O možnosti postoupení souboru pohledávek a jeho účetních a daňových souvislostech se dozvíte z přetisku článku z Finančního managementu.

Zaznamenali jsme**Josef Kotrba:****Společnost Deloitte se bude více soustředit na audit**

Rozhovor, uveřejněný v únoru na e15.cz, s řídícím partnerem společnosti Deloitte pro Česko a Slovensko si můžete přečíst v e-příloze.

Slalom mezi audity

V e-příloze najdete článek zabývající se zákonem o finančním řízení, který má nahradit stávající zákon o finanční kontrole, a přetisky dalších článků.

-VeL-

