

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Termín pro navrhování kandidátů do orgánů KA ČR byl prodloužen do 20. května	2
Započtení účasti na vzdělávacích akcích KDP ČR do plnění prioritního tématu	3
Vzdělávací akce ve druhém pololetí	3
Nová směrnice o povinném auditu a nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu.....	4
Co projednává aktuálně Národní účetní rada ...	5

TÉMA ČÍSLA – MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

Malé a střední podniky a auditorské praxe (Jaroslav Dubský)	6
SME/SMP v mezinárodních předpisech v oblasti řízení kvality a auditu (Jiří Smělý).....	8
Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků (Libuše Müllerová)	11
IFAC a jeho role při podpoře malých a středních auditorských společností (Vladimír Králíček).....	14
Důsledky evropských reforem účetnictví a auditu z perspektivy malých a středních podniků (Petr Kříž)	16
Zavedení a využití vnitřního kontrolního systému v malých a středních podnicích (Miluše Korbelová)	19
Audit malých podniků. Na co bychom neměli zapomenout, abychom neskončili jako auditor Bernis (Daniel Stirský)	20
Rozhovor s Petrem Kuželem, prezidentem Hospodářské komory České republiky	26
Rozhovor s Karlem Havlíčkem, předsedou představenstva Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR.....	28
Rozhovor s Radomírou Harantovou, první místopředsedkyní Unie malých a středních podniků ČR.....	30
TEST	31

e-příloha Auditor 4/2014

- Právo a rekodifikace
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **13. 5. 2014**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **19. 5. 2014**

Posílení role SME – šance pro malé a střední účetní a auditorské praxe?



Jaroslav Dubský

Za dobu více než jednoho roku, kdy byla obnovena činnost našeho výboru pro malé a střední podniky a malé a střední účetní a auditorské praxe (SME/SMP), jsme se zabývali cestami, jak reagovat na potřeby malých a středních auditorů a auditorských společností. Snažili jsme se zdůrazňovat jejich specifika v oblastech, které by mohly být v kontextu dalších témat opomíjeny.

V uplynulém roce jsme se zúčastnili dvakrát jednání fóra Federace evropských účetních (FEE) pro malé a střední podniky, kde se podílíme na projektech pracovních skupin. V celoevropském kontextu jsme diskutovali a sledujeme aktuální problémy profese, obhajujeme stanoviska naší komory a profese již ve fázích přípravy nové evropské legislativy, například účetní směrnice z června 2013 a nyní schválené směrnice pro audit subjektů veřejného zájmu.

Oblast malých a středních podniků a účetních a auditorských praxí se snažíme co nejvíce dostat do povědomí širší veřejnosti (články v příloze Auditorské služby Hospodářských novin, v publikaci Auditorská profese v ČR, vydané loni k 20. výročí KA ČR). Jmenovat mohu i český překlad materiálu FEE k výběru auditora, vydaný v říjnu 2013.

Stav sektoru malých a středních podniků se odráží i na stavu auditorského a poradenského trhu. Vzhledem k omezené velikosti domácího trhu i nadále pokračuje silný konkurenční tlak, který se nejvíce projevuje snižováním cen za auditorské a poradenské služby. Tento tlak se dotýká všech subjektů

na trhu, včetně velkých společností, ale zejména palčivým se stává právě pro malé a střední účetní a auditorské praxe. V některých případech se dokonce hovoří o cenové válce na trhu, např. u některých výběrových řízeních na audit, která dle mínění některých odborníků došla už tak daleko, že je v sázce kvalita poskytovaných služeb.

Pro naši profesi a její uznání ve společnosti jako celek je nyní zcela zásadní, aby se auditori a auditorské společnosti při respektování nejednoduchých cenových poměrů na trhu, neustálého zvyšování požadavků na provádění auditorských postupů a vedení spisu auditora neuchylovali ke snižování kvality svých služeb (v přímé či nepřímé návaznosti na snižování honorářů). Následky nekvalitně provedené práce a z nich vyplývající selhání a nespokojenost klientů, veřejnosti a dalších uživatelů by totiž způsobily škody ještě většího rozsahu a zejména v delším časovém horizontu. Kromě důrazu na dodržování kvality služeb je zásadní zaměřit se na rozšíření služeb, zejména poradenských, o které je a bude v podmínkách oživení ekonomiky v tomto segmentu poptávka.

Pro naši profesi bude velmi důležité, jaké bude legislativní a regulační prostředí v nejbližší i delší budoucnosti. Věřím, že zachování stávajícího zákonného rámce a postupné zlepšování ekonomické situace našich klientů pomůže ke zlepšení situace malých a středních auditorských praxí. Bez dlouhodobého dodržování kvality naší práce a vhodného přizpůsobení našich služeb novým potřebám klientů, pouze s cenovými slevami, to ale stěží půjde zdárně.

Jaroslav Dubský
předseda Výboru pro SME/SMP KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 14. dubna, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Jednání se zúčastnil jako host Petr Kříž, zastupující prezident FEE, který informoval o schválení novely směrnice o povinném auditu a nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu Evropským parlamentem 3. dubna 2014. V rámci svého vystoupení informoval také o aktuálních novinkách z FEE a EFRAG.

Výkonný výbor schválil:

- další navržená témata školení pro auditory a asistenty auditora na druhé pololetí roku 2014,
- uznávání vybraných školení pořádaných KDP ČR na téma „rekodifikace“ do prioritního vzdělávacího tématu a uveřejnění této informace,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození

žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,

- přijetí nabídky na vytvoření příručky pro ověřování dotací,
- návrh odpovědí pro IFAC ohledně počtu členů a výše výnosů KA ČR za rok 2013,
- postup projednání návrhů úprav vnitřních předpisů schvalovaných sněmem,
- dokument/sumář možných národních úprav v souladu s nařízením EU o auditu subjektů veřejného zájmu.

Výkonný výbor dále projednal:

- a doporučil postup pro jednání s makléřem pro pojištění odpovědnosti auditorů,
- a souhlasil s uspořádáním zasedání Rady FEE 2. září 2014 na KA ČR,
- návrhy změn vnitřních předpisů pro listopadový sněm KA ČR,
- a nedoporučil účast na jednání KIBR v říjnu 2014

a vzal na vědomí:

- výsledky dotazníkového šetření zaměřeného na průběh

zkouškového systému provedení u nových auditorů,

- informace o novele směrnice o povinném auditu a nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu schválených Evropským parlamentem,
- zprávu k transpozici nové účetní směrnice 2013/34/EU,
- návrh stanoviska ohledně vzoru smlouvy o provedení auditu účetní závěrky,
- pololetní zprávu Dozorčí komise KA ČR za druhé pololetí roku 2013,
- přehled o počtu kandidátů do volených orgánů KA ČR,
- plnění rozpočtu za leden až únor 2014,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



Termín pro navrhování kandidátů do orgánů KA ČR byl prodloužen do 20. května

Volební komise na svém třetím zasedání 15. dubna 2014 provedla kontrolu návrhů kandidátů do všech volených orgánů komory a konstatovala, že všechny návrhy byly doručeny ve stanoveném termínu, tj. do 15. dubna 2014, a obsahovaly požadované údaje. U jednoho kandidáta došlo k vyjasnění kandidatury do více orgánů.

Vzhledem k tomu, že Volební komise neobdržela do stanoveného termínu 15. dubna 2014 dostatečný počet návrhů na kandidáty do některých volených orgánů, prodloužila termín pro navrhování kandidátů (v souladu s volebním řádem § 3, odst. 5) do úterý **20. května 2014**.

Tato výzva je také spolu s formuláři pro navrhování kandidátů zveřejněna na webových stránkách KA ČR.

Počet kandidátů do jednotlivých orgánů k 15. 4. 2014

Orgán	Obdržené nominace	Počet volených pozic
Výkonný výbor	10	13 (7 + 6 náhradníků)
Dozorčí komise	12	15 (11 + 4 náhradníci)
Kárná komise	12	10 (7 + 3 náhradníci)

Sněm bude také volit členy volební komise a auditora účetní závěrky.

Prezentace jednotlivých kandidátů bude uveřejněna v příloze časopisu Auditor č. 7/2014.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise KA ČR

Započtení účasti na vzdělávacích akcích KDP ČR do plnění prioritního tématu

Výkonný výbor na svém zasedání 14. dubna schválil možnost započtení účasti na vybraných vzdělávacích akcích pořádaných Komorou daňových poradců ČR s obsahem rekodifikace občanského a obchodního práva do plnění prioritního tématu i v průběhu roku 2014:

Auditoři, kteří jsou zároveň členy Komory daňových poradců ČR, mohou pro plnění prioritního vzdělávacího tématu s obsahem rekodifikace občanského a obchodního práva využít i vybraná školení z nabídky KDP ČR.

Seznam školení vybraných z nabídky KDP ČR pro první polovinu roku 2014 je zveřejněn na webu KA ČR v sekci Pro členy / Plnění KPV. Přehled škole-

ni nabízených KDP ČR pro druhé pololetí 2014 byl oddělením vzdělávání vyžádán a od KDP ČR přislíben.

Účast na školeních uvedených v seznamu si mohou auditoři nechat započítat do plnění prioritního tématu. Účast na školeních organizovaných KDP ČR nebude třeba samostatně prokazovat. Oddělení vzdělávání KA ČR v tomto smyslu spolupracuje s KDP ČR a nechá po ukončení období 2014 (jeden rok) započítat auditorům účast na školení hromadně.

Iva Julišová

oddělení vzdělávání KA ČR

Vzdělávací akce ve druhém pololetí

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí pro auditory a asistenty auditora na období **srpen–prosinec 2014**.

Školení, která Komora auditorů ČR plánuje v letošním druhém pololetí, jsou tematicky zaměřena především na **rekodifikaci soukromého a obchodního práva**.

Je připravena řada odborných školení vedených nejen právníky a experty na nový občanský zákoník, ale také zkušenými daňovými poradci a auditory, kteří účastníky provedou daňovými a účetními dopady po rekodifikaci, přes podnikatelskou sféru až po nestátní neziskové organizace.

Školení se budou konat v Praze, Brně a Ostravě, nově jsou plánovaná školení také v Olomouci ve třech termínech.

Součástí přiložené nabídky jsou kurzy pro uchazeče o vykonání auditorské zkoušky, ale i pro auditory a asistenty auditora.

Kromě prezenčních vzdělávacích akcí lze využít nabídky e-learningových kurzů, nově je zpřístupněn e-learningový kurz „Kurzové rozdíly, zajištění kurzových rizik a deriváty“.

Sledujte podrobnější a průběžně aktualizované informace o vzdělávacích akcích na internetových stránkách komory www.kacr.cz v části Vzdělávání a publikace / E-shop / Kurzy a školení, kde si lze školení také objednat. Ve stejné sekci jsou zveřejněny organizační pokyny ke kurzům a školením, informace o tom, jak školení a kurzy objednat, zaplatit nebo jak získat přístupová hesla pro e-learningové kurzy.

Školení zařazená do prioritního tématu

S osvědčeným lektorem JUDr. Petrem Čechem jsme připravili a do nabídky zařadili **dvoudenní školení v rámci prioritního vzdělávacího tématu v rozsahu 16 hodin za zvýhodněnou cenu pro**

auditory a asistenty auditora:

- *Právní úprava společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti po rekodifikaci*
- *Závazkové a smluvní právo po rekodifikaci*

Tato školení volně navazují na probíhající školení „Základní přehled změn po rekodifikaci“ a budou se opět konat v Praze, Brně a Ostravě.

Vzhledem ke zvýšenému zájmu o školení na rekodifikaci s lektorem Mgr. Františkem Korbelem z advokátní kanceláře Havel, Holásek & Partners je na podzim plánováno jednodenní školení na téma:

- *Věci, nemovitosti, věcná práva v novém občanském zákoníku v rozsahu 8 hodin, zatím v jednom termínu v Praze.*

Nabídka témat školení na 2. pololetí 2014

- Výběry vzorků a jejich vyhodnocování v praxi
- Vedení spisu auditora
- Vnitřní kontrolní systém pohledem auditora
- Jak se nedostat před kárnou komisí? (stručná procházka auditorskými postupy)
- Novinky v účetnictví a daních po rekodifikaci
- Daně a účetnictví u nestátních neziskových organizací po rekodifikaci
- Přezkoumání hospodaření za rok 2014
- Audit územních samosprávných celků
- ČÚS (č. 701–710) v návaznosti na zákon o účetnictví, vyhlášku, rozpočtovou skladbu a související předpisy
- Insolvenční řízení po velké novele k 1. 1. 2014
- Novinky v IFRS

Světlana Koktová

oddělení vzdělávání KA ČR

Nová směrnice o povinném auditu a nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu

Nedlouho po vydání směrnice o povinném auditu v roce 2006, na které je založen dnešní zákon o auditorech, Evropská komise začala opětovně studovat jak auditorský trh, tak roli auditorů v ekonomice. První konzultace se odehrály již v roce 2007, v roce 2011 byla oficiálně zahájena příprava nových předpisů zaměřených na regulaci auditu. Tento proces, nazvaný „reforma auditu“, byl nyní dokončen. Evropský parlament 3. dubna schválil dva předpisy: novelu uvedenou směrnice z roku 2006 a zcela nové nařízení týkající se auditu subjektů veřejného zájmu.

Jakmile bude novela směrnice publikována v Úředním věstníku EU (očekává se červen 2014, po ratifikaci Radou ministrů), členské státy budou mít dva roky na její implementaci do národní legislativy, což se zcela jistě promítne do novely zákona o auditorech (tuto očekávanou novelu nelze zaměňovat s „technickou novelou“, nyní projednávanou Legislativní radou vlády). Nařízení, které se týká auditu subjektů veřejného zájmu, je účinné bezprostředně, nicméně i jeho účinnost bude odložena o dva roky.

Z těchto dvou dokumentů dramatickou změnu představuje právě zmiňované nařízení. Ač i novela směrnice je poměrně rozsáhlá, značná část změn, zejména týkající se samotného provádění auditu, požadavků na řízení kvality a etických pravidel nebude pro české auditory nová. To z toho důvodu, že v ČR mezi profesní předpisy patří jak Etický kodex vydaný Mezinárodní federací účetních (IFAC), tak i řada dalších standardů jako ISQC 1 a ISA. Proto konkrétnější požadavky na profesní skepticismus, nezávislost, pravidla pro přijetí zakázky, spis auditora či řízení kvality české auditory nepřekvapí, spíše dojde k jejich „zdvojení“ v tom smyslu, že vedle předpisů vydávaných Komorou auditorů je bude vyžadovat také přímo zákon.

Zajímavé novinky, které směrnice přináší, jsou například tyto:

- Klíčový auditor se výslovně musí aktivně podílet na provádění povinného auditu.
- Výslovně se uvádí, že smyslem auditu není ujištění o životaschopnosti a účinnosti či efektivitě správy auditované společnosti.
- Použití Mezinárodních standardů pro audit (ISA) není novelou (tak jako směrnici z roku 2006) nařízeno. Mění se však způsob implementace ISA (a také Etického kodexu IFAC a ISQC 1) – nově bude postačovat, aby je přijala Evropská komise (souhlas parlamentu nebude potřeba).
- U malých podniků směrnice povoluje tzv. proporcionální použití auditorských standardů, tj. použití jen takových nástrojů, které jsou úměrné významu ověření závěrek malých podniků, čímž se vychází

vstříc požadavkům na snižování administrativní zátěže těchto podniků (to také souvisí s problematikou rozsahu povinných auditů, o které referuje článek Petra Kříže na str. 16).

- Auditor (partner, zaměstnanec) nesmí být odměňován podle toho, jak se podílel na dosažení příjmů z neauditorských služeb.
- Auditor povede zvláštní evidence např. o svých klientech (obsahem bude jméno klienta, jméno klíčového auditora, odměna za audit, odměna za jiné služby), evidenci o vlastních porušeních zákona (směrnice) či evidenci o událostech majících vliv na jeho důvěryhodnost.
- Směrnice umožňuje (avšak nevyžaduje) provádět společné povinné auditu a vydávat společnou zprávu, ve které auditoři vydají společný výrok. Pokud se neshodnou, vydá každý z auditorů vlastní výrok v samostatném bodu společné zprávy a uvede důvod neshody.
- Valná hromada nesmí být jakkoli (smluvně) omezena ve svém rozhodování ohledně výběru auditora (např. nelze omezit výběr na určitou kategorii auditorů či jejich seznam).
- Je možné podat žalobu na odvolání auditora ze zakázky (ze strany min. 5 % společníků, orgánů klienta nebo např. dohledových orgánů).
- Většina členů výboru pro audit vč. jeho předsedy musí být nezávislá.
- Členský stát může povolit, aby roli výboru pro audit na sebe mohl vzít jiný orgán (na nějž se pak budou vztahovat stejné požadavky jako na výbor pro audit).
- Novou sankcí uvalenou na auditora může být prohlášení jeho zprávy za odporující zákonu (směrnici).
- Při udělování sankcí bude muset být zvažována i finanční situace kárně trestané osoby (vedle např. závažnosti a délky trvání porušení pravidel a míry odpovědnosti).
- Sankce udělené auditorům musí být zveřejňovány alespoň po dobu pěti let. Zveřejňovány také musí být druh a povaha porušení povinnosti.

Změny, které přinese nařízení o auditech veřejného zájmu, přiblížíme v příštím čísle. Bude se jednat o poměrně rozsáhlé změny v oblastech (mimo jiné) rotace auditora, zákazu poskytování neauditorských služeb klientům, jimž je ověřována účetní závěrka, obsahu zprávy auditora a také mlčenlivosti.

Jiří Pelák
oddělení metodiky KA ČR

Co projednává aktuálně Národní účetní rada

Aktualizace předmluvy NÚR k interpretacím českých účetních předpisů

Předmětem této aktualizace je zejména doplnění části, která se zabývá doporučeným postupem uplatňování interpretací NÚR v účetních jednotkách. NÚR zdůrazňuje, že rozhodnutí o uplatnění interpretace a okamžiku, od kterého bude interpretace uplatňována v dané účetní jednotce, je plně v kompetenci a odpovědnosti jejího vedení.

Vnější připomínková řízení (do 30. dubna 2014)

Vzhledem k tomu, že do české právní úpravy účetnictví byl počínaje 1. lednem 2013 implementován postup opravy chyb a změn metod prostřednictvím Jiného výsledku hospodaření, který Národní účetní rada doporučila svojí interpretací *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individ. účetní závěrce podnikatelů* již v roce 2007, reaguje na to NÚR dvěma novými interpretacemi. Jejich příprava a projednávání se dostalo v průběhu prvního čtvrtletí roku 2014 až do fáze vnějšího připomínkového řízení. Jedná se o:

- **Návrh interpretace NI-48 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách**
Stávající účetní předpisy nedefinují pojmy „chyba“ (ve smyslu „významná chyba“), „účetní odhad“, „oprava chyby“, „změna odhadu“ nebo „změna metody“, přestože je obsahují. V praxi tedy dochází k tomu, že se tyto pojmy nesprávně aplikují na situace, které těmto pojům neodpovídají. Návrh interpretace řeší následující otázky:
 - co je považováno za chybu a její opravu?
 - co je účetním odhadem a co je tedy následně považováno za změnu v účetním odhadu?
 - co je považováno za změnu metody?

Návrh interpretace neřeší koncepčně pouze definice uvedených pojmů, ale i správný postup jejich zachycení v účetnictví, a to včetně ilustrativních příkladů obsažených v dodatku k interpretaci.

- **Návrh interpretace NI-49 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů**

Tento návrh interpretace navazuje na původní interpretaci *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individ. účetní závěrce podnikatelů*, kterou po schválení plně nahradí. K tomuto postupu přistoupila NÚR raději než k novelizaci původní interpretace, a to kvůli transparentnosti. Bude zachován jak původní text I-11, tak po schválení nové interpretace text reagující na změny, které proběhly v českých účetních předpisech od doby schválení I-11.

Otázky, které návrh interpretace řeší, jsou:

- zda úprava srovnávacích údajů pocházejících ze závěrek, které byly dříve řádně schváleny a zveřejněny, nezpochybňuje spolehlivost a srozumitelnost prezentovaných účetních závěrek nebo neporušuje zásadu bilanční kontinuity,
- jak vykazovat srovnávací údaje v případech změn metod a v případech oprav chyb,
- zda a jak vykazovat srovnávací údaje u nestejně dlouhých účetních období, u nových účetních jednotek a u pokračujících společností v případě přeměn obchodních společností.

Pracovní návrhy interpretací

Kromě návrhů, které již byly zveřejněny k vnějšímu připomínkovému řízení, pracovala NÚR v prvním čtvrtletí roku 2014 zejména na následujících třech pracovních návrzích interpretací, které jsou dosud ve fázi interního připomínkování jednotlivých členů NÚR:

- Mezitímní účetní výkaznictví
- Určení okamžiku zařazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do užívání
- Vykazování množstevních slev z ceny zásob

Schválené texty interpretací NÚR a texty návrhů k vnějšímu připomínkovému řízení a další informace a dokumenty najdete zdarma na webových stránkách Národní účetní rady na adrese www.nur.cz.

Ladislav Mejzlík

první viceprezident Komory auditorů ČR
a děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze



Malé a střední podniky a auditorské praxe



Jaroslav
Dubský

Sektor malého a středního podnikání má nezastupitelnou úlohu v národním hospodářství. Malé a střední podnikatelé reprezentují podle údajů Ministerstva průmyslu a obchodu ČR více než 1 milion ekonomických subjektů v České republice, tj. 99,8 % všech podnikatelů, zaměstnávají přes 1,8 mil. zaměstnanců, na vývozu se podílejí zhruba 51 % a na dovozu

56 %. Malé a střední podniky (Small and Medium Enterprises, SME) jsou významně podnikatelsky i společensky spjaty s daným regionem a tvoří regionální podnikatelskou páteř.

Segmentu malých a středních firem v české ekonomice dlouhodobě dominují nejmenší firmy zaměstnávající maximálně devět osob, podle posledních dostupných údajů Českého statistického úřadu z roku 2010 pracovalo v této velikostní skupině přes 1,2 mil. lidí. Jde o firmy velmi malé, jejichž průměrná velikost nepřesáhla v posledních letech 1,2 zaměstnané osoby.

V oblasti poradenství a auditu se zároveň s tématem malých a středních podniků vyskytuje příbuzné téma malých a středních auditorských a účetních praxí (Small and Medium Practices, SMP), které právě těmto malým a středním podnikům ve značné míře poskytují své poradenské a auditorské služby.

Co vlastně malé a střední podniky jsou? Jsou opravdu tak důležité pro hospodářství a jeho rozvoj, jak o nich hovoří ekonomičtí experti a světová média? Jaká témata jsou pro tuto skupinu dnes aktuální? Jaké jsou hlavní překážky v jejich rozvoji a každodenní činnosti? Co jsou malé a střední auditorské (účetní) praxe? Jak mohou napomoci svým klientům? Jak jim naopak mohou pomoci jejich profesní komory?

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU z 26. června 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, upravila kritéria pro mikropodniky a malé podniky, kritéria pro střední (a velké) podniky zůstala nezměněna. Směrnice v článku 3 uvádí kategorie podniků a skupin tak, že k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě ze tří hraničních hodnot – viz tabulka.

Kategorie společnosti	Průměrný počet zaměstnanců během účetního období	Čistý obrat v EUR	Bilanční suma (celková aktiva) v EUR
Střední podnik	< 250	≤ 40 000 000	≤ 20 000 000
Malý podnik	< 50	≤ 8 000 000	≤ 4 000 000
Mikropodnik	< 10	≤ 700 000	≤ 350 000

Členské státy jsou povinny uvést v účinnost příslušné právní a správní předpisy, které zajistí dosažení souladu se směrnicí nejpozději do 20. července 2015. Členské státy mohou stanovit, že dané předpisy budou poprvé použity pro účetní období počínající dne 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016.

U malých podniků mohou členské státy stanovit hraniční hodnoty čistého obratu a bilanční sumy vyšší, nesmějí však přesáhnout v případě bilanční sumy 6 milionů eur a v případě čistého obratu 12 milionů eur.

Podobně jsou v této směrnici definovány i skupiny, které sestávají z mateřského podniku a dceřiných podniků, jež mají být zahrnuty do konsolidace, s tím, že členské státy mohou stanovit hraniční hodnoty vyšší. U malé skupiny nesmí bilanční suma přesáhnout 6 milionů eur a čistý obrat 12 milionů eur.

Kategorizace velikosti podniků v rámci EU má v praktické rovině význam především pro rozsah zveřejňovacích povinností (snižování administrativní zátěže) a také při poskytování dotací z fondů EU.

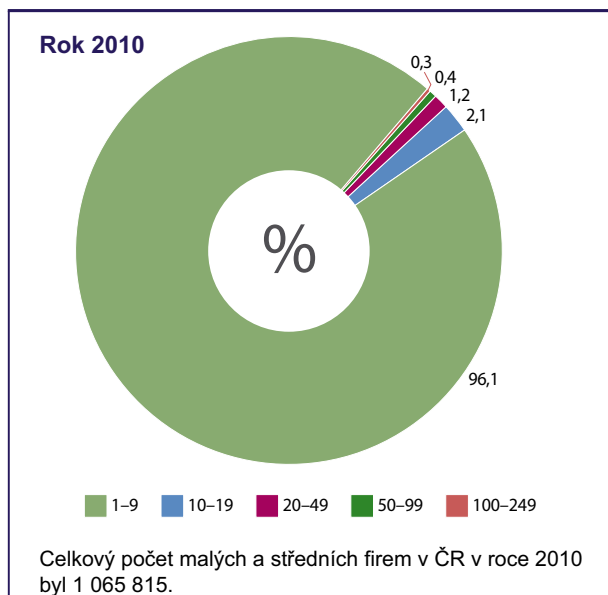
Celosvětově se odhaduje, že více než 95 % podniků (jednotek) představují malé a střední podniky, které zaměstnávají asi 60 % pracovníků v rámci soukromého sektoru. Malé a střední podniky jsou také hlavním motorem evropského hospodářství a stojí za většinou ekonomického růstu zemí EU. Podle dostupných statistik z ledna 2013¹ představují 99,8 % všech podniků v zemích EU (přesněji 92,2 % tvoří tzv. mikrojednotky, 6,5 % malé podniky a 1,1 % střední podniky). Tyto podniky zaměstnávají 67,4 % pracovníků soukromé sféry v EU (podle údajů FEE z listopadu 2011 vytvořily SME mezi roky 2002 až 2010 dokonce 85 % nových pracovních míst v EU) a podílejí se z 65 % na celkovém obchodním obratu zemí EU. Odhaduje se, že v nových zemích EU je jejich podíl v hospodářství ještě mírně vyšší.

Významu malých a středních podniků si postupně všimla i evropská politika, jež se od roku 2000 snaží pro tuto skupinu vytvářet příznivé prostředí. Již v přepracované lisabonské strategii z roku 2005 se objevilo heslo „Mysli především na malé“ (Think small first). Témata SME jsou pravidelně diskutována na úrovni Evropské komise i parlamentu.

Podle již zmíněného průzkumu evropského sdružení malých podniků – European Small Business Alliance (ESBA) z roku 2013 malé a střední podniky v Evropě vnímají jako hlavní výzvy, kterým musí čelit, aby obstály ve stále ostřejší konkurenci, především administrativní a regulační překážky, přístup k financím, nadměrnou daňovou zátěž, pozdní platby od zákazníků, přístup na jednotný trh a k programům financovaným z prostředků EU, ale také nedostatek vlastních

¹ ESBA Press Release 11 January 2013

Počty malých a středních firem v roce 2010 podle velikostních skupin (počtu zaměstnanců)



Zdroj: Malé a střední firmy v ekonomice ČR v letech 2003-2010, ČSÚ 2013

dovedností a schopností a přístup k informacím a poradenství. V České republice se specificky přidávají neustálé a mnohdy chaotické změny legislativy (daně, právo) a podpora exportu (pojištění pohledávek apod.). V porovnání s některými zeměmi je zapotřebí také věnovat pozornost podpoře začínajících podnikatelů (tzv. start-up) a inovací.

Jestliže jsou SME nesporným tahounem růstu ekonomiky, důležitou podporou jejich prosperity a finančního zdraví jsou malé a střední auditorské a účetní praxe (SMP). Středním a malým podnikům obecně se totiž často nedostává vlastních odborných znalostí v oblasti financí, daní a účetnictví, a proto se ve velké míře spoléhají na SMP jakožto své přirozené a dlouholeté partnery.

Co je SMP?

Podobně jako u SME není zatím ustálená jednotná definice malých a středních auditorských (účetních) praxí. Pojem SMP se liší v jednotlivých jurisdikcích, částečně závisí na velikosti dané země, resp. její ekonomiky.

Výbor Mezinárodní federace účetních (IFAC) pro malé a střední praxe definuje SMP jako praxe, které vykazují následující charakteristiky:

- jejich klienty jsou většinou malé a střední podniky (nebo organizace z veřejného sektoru – menší vládní agentury či neziskové organizace),
- využívají externí zdroje k doplnění svých omezenějších vlastních odborně-technických zdrojů a
- zaměstnávají omezený počet odborného personálu.

V ČR lze podle definice IFAC do této skupiny zařadit větší střední společnosti zaměstnávající několik

desítek auditorů a asistentů auditora přes středně velké a menší auditorské společnosti s několika auditory a různě velkým týmem asistentů až po praxe s jedním auditorem a malým či žádným počtem asistentů.

Celkově tento sektor tvoří významný podíl auditorských i poradenských služeb, z hlediska počtu subjektů je naprosto převládající.

SMP nabízejí tradičně široký rozsah poradenských služeb, jež nejen napomáhají jejich klientům v dodržování různých regulačních požadavků a platných zákonů, ale také přispívají ke zlepšení jejich ekonomické výkonnosti. Zejména oblast tzv. compliance tvoří silnou stránku této kategorie poradenských subjektů.

Tyto služby zahrnují nejen tradiční služby v oblasti účetnictví a daní jako např. audity účetních závěrek a jiných historických informací, prověrky, jiné ověřovací zakázky, sestavování účetních závěrek včetně účetních výkazů pro konsolidaci, vedení účetnictví a účetní poradenství, daňové poradenství – sestavení daňových příznání, komunikace s finančními úřady, daňová stanoviska, ale i různé formy obchodně-poradenských služeb s vyšší přidanou hodnotou.

Sem patří např. poradenství v oblasti strategického a daňového plánování, finančního řízení, financování a řízení rizik. Otázka zajištění financování nových projektů nejen ze zdrojů bankovního sektoru je takřka ve všech zemích pro velký počet SME prvořadá.

Jedním ze způsobů, jak mohou SMP obstát v konkurenci a uspokojovat stále rostoucí potřeby svých klientů, je udržování vztahů s důvěryhodnými odborníky z jiných oborů. Velmi aktuální je také pro mnoho SMP otázka přeshraniční spolupráce a řetězení.

Od roku 2008 došlo na trhu poradenských služeb v důsledku změn v ekonomice (recese, finanční krize, výkyvy) k velkým změnám, mezi něž patří především všeobecný tlak na snižování honorářů. V průzkumu provedeném IFAC v roce 2013 se jako hlavní obavy SMP jeví ekonomická nejistota a tlak na ceny za provedené služby, následované poklesem poptávky a zvýšením vlastních nákladů. Úsporné chování mnoha podniků také donutilo SMP zvýšit kvalitu svých služeb



a zamyslet se nad rozsahem, strukturou i efektivností poskytování služeb.

Nepochybně stále platí, že právě přímí majitelé a zodpovědný management firem dokážou ocenit kvalitně provedenou práci jako např. řádně provedený audit, neboť získávají vyšší míru jistoty, že někde nepřehlédnou chybu v kalkulaci daně či v nastavení hlavních procesů, které by oni svými silami nemohli odhalit.

Jaroslav Dubský

Ing. Jaroslav Dubský, FCCA je associate partnerem a vedoucím auditorského týmu v mezinárodní poradenské kanceláři Rödl & Partner. Jeho specializací jsou audity a návazné poradenství v oblasti IFRS, HGB a českého účetnictví. Orientuje se zejména na malé a střední podniky (SME) v oblasti výroby, obchodu a služeb, především z německy mluvících zemí. Vystudoval obor Ekonomika zahraničního obchodu na Fakultě obchodní Vysoké školy ekonomické v Praze. Své zkušenosti nasbíral ve společnostech PricewaterhouseCoopers a Vorlíčková Partners, kde působil v minulosti. Je auditorem, členem Výkonného výboru a předsedou Výboru pro SME/SMP Komory auditorů ČR.

SME/SMP v mezinárodních předpisech v oblasti řízení kvality a auditu



Jiří Smělý

Patrně každý auditor při výkonu své profese musí občas sáhnout po „modré knize“, aby si připomněl požadavky Mezinárodních auditorských standardů v dané situaci. A že požadavků není vůbec málo, si uvědomuje snad každý z nás. Dávají nám ale Mezinárodní auditorské standardy (ISA) nějaké návody či umožňují nějaká ulehčení v případech auditů malých a středních podniků (SME), respektive umožňují nějaká ulehčení pro malé a střední auditorské praxe (SMP)? Cílem článku je odpovědět právě na tuto otázku.

Co a kde hledat?

Mezinárodní auditorské standardy jsou po procesu klarifikace jednotně členěny do pěti základních částí: Úvod, Cíl, Definice, Požadavky a Aplikační a vysvětlující část. A právě v Aplikační a vysvětlující části jsou na mnoha místech, pokud to je vhodné, doplněny části nazvané „Zvláštní úprava pro menší společnosti“ či „Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky“ obsahující vždy alespoň jeden odstavec věnující se této problematice. Přehled odstavců je uveden v tabulce. Už jen počet odstavců, kterých je celkem 56, svědčí o skutečnosti, že se nejedná o okrajovou záležitost.

Abychom se neztratili v pojmech

Překvapivě pojem malá a střední auditorská praxe v ISA obsažen není. Na jeho úroveň však můžeme postavit pojem menší společnost, který najdeme ve standardu ISQC 1. Definici ani odkaz na definici obsaženou v jiných normách však ve standardu nenajdeme. Určitou definici SMP najdeme v materiálu „Guide to Practice Management for Small- and Medium-Sized Practices“, vydaném výborem IFAC pro malé a střední účetní a auditorské praxe, a dále ji najdeme v Příručce k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: „Malé a střední auditorské praxe (SMP) jsou auditorské praxe/společnosti, které

Standard	Číslo odstavce
ISQC 1	A1, A3, A29, A40, A50, A68, A72, A75
ISA 200	A64, A65, A66
ISA 210	A20
ISA 220	A29
ISA 230	A16, A17
ISA 240	A13, A21, A27
ISA 250	-
ISA 260	A31
ISA 265	A3, A4, A18
ISA 300	A11, A15, A19
ISA 315	A17, A23, A48, A52, A56, A57, A84, A85, A86, A88, A93, A95, A101, A102, A108
ISA 320	A8
ISA 330	A18
ISA 402	A5
ISA 450	-
ISA 500	-
ISA 501	-
ISA 505	-
ISA 510	-
ISA 520	-
ISA 530	-
ISA 540	A21, A30, A67, A70, A86, A106
ISA 550	A20, A41
ISA 560	-
ISA 570	A4, A5, A11, A12
ISA 580	-
ISA 600	-
ISA 610	-
ISA 620	-
ISA 700	-
ISA 705	-
ISA 706	-
ISA 710	-
ISA 720	A2
ISA 800	-
ISA 805	-
ISA 810	-

vykazují následující charakteristiky: jejich klienty jsou většinou malé a střední účetní jednotky (SME); interní odborné zdroje, které jsou omezené, jsou doplňovány zdroji externími a rovněž počet odborných zaměstnanců takové auditorské společnosti je omezený. Nicméně konkrétní charakter SMP bude v různých právních systémech různý.“

Rovněž pojem malý a střední podnik v ISA nenajdeme, protože mezinárodní auditorské standardy používají termín menší účetní jednotka. S tím souvisí i definice menší účetní jednotky dle ISA, která není stejná, jako např. definice malých a středních podniků ve Směrnici evropského parlamentu a rady¹. ISA obsahují pouze vodítka pro rozpoznání menších účetních jednotek, a bude vždy záležet na úsudku auditora. Nicméně z odstavce A65 standardu ISA 200, který zní „Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky byla do standardů ISA doplněna primárně se zřetelem k účetním jednotkám bez veřejně obchodovaných cenných papírů. Některá ustanovení však mohou být užitečná i pro menší účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány.“, vyplývá, že v podmínkách České republiky by ustanovení mohla být aplikována na většinu auditorských zakázek. Dovolím si tvrdit, že pro SMP budou auditorské zakázky, kde nebudu moci alespoň v omezeném rozsahu využít zvláštní úpravy pro menší účetní jednotky, pouze výjimkami.

Řízení kvality u menších společnostech

Standard ISOC obsahuje osm odstavců věnujících se zvláštní úpravě pro menší společnosti. V první řadě standard nepožaduje dodržování požadavků, které nejsou relevantní v podmínkách SMP (např. samostatný auditor nebude stanovovat zásady a postupy pro přidělování vhodných pracovníků). Dále standard zmiňuje možnost mít méně formální dokumentaci zásad a postupů v systému řízení kvality, jako jsou poznámky psané rukou, kontrolní seznamy a formuláře, stejně jako umožňuje mít méně formální metody hodnocení výkonnosti svých pracovníků. Třetí oblast, která je specificky řešena pro SMP, jsou situace, kdy společnost nemá dostatek odborníků a kdy partner musí provádět činnosti, které by měly být oddělené (např. výběr osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a monitorovací procedury).

Obecné principy a povinnosti při auditech historických účetních informací

Obecné principy a povinnosti jsou upraveny mezinárodními auditorskými standardy řady 200–299. Hned v prvním standardu této řady, *ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, najdeme vodítka pro rozpoznání menších účetních jednotek.

Ve standardech k problematice SME nalezneme následující:

- Je akcentována skutečnost, že právě při sjednávání auditních zakázek prováděných u SME je důležitá snaha předejít případným nedorozuměním, pokud jde o odpovědnost vedení a odpovědnost auditora. Toto doporučení nabývá na významu, zejména když si uvědomíme, jaké povědomí o auditorské profesi obecně ve společnosti panuje.
- Je výslovně uvedeno, že může nastat situace, kdy žádná z auditních zakázek společnosti nemusí splnit kritéria pro provedení kontroly kvality, která je povinně vyžadována u auditu účetních závěrek kótovaných společností a u auditních zakázek splňujících kritéria stanovená auditorskou společností.
- Je umožněno mít méně obsáhlou dokumentaci k auditu ve srovnání s většími účetními jednotkami a efektivně zaznamenávat různé aspekty auditu společně v jednom dokumentu s křížovými odkazy. K záležitostem, které mohou být při auditu menší účetní jednotky zdokumentovány společně, patří porozumění účetní jednotce a jejím vnitřním kontrolním systémům, celková strategie a plán auditu, významnost (materialita) stanovená podle ISA 320, posuzovaná rizika, významné události zjištěné během auditu a učiněné závěry.
- V případech, kdy jsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy vedení, nemusí auditor provádět žádné kroky v oblasti porozumění dohledu prováděného osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.
- ISA připouští, že v případech malých účetních jednotek můžou být některá nebo dokonce veškerá posouzení faktorů rizika podvodu nepoužitelná nebo méně relevantní.
- Auditor si může předávat informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky způsobem méně strukturovaným.
- ISA upozorňují, že koncepce kontrolních činností založená na vyšší míře dohledu ze strany vedení, což se vyskytuje právě u společností s menším počtem zaměstnanců, musí být vyvážena opatřeními spojenými s větší možností obcházení kontrol ze strany vedení.

Vyhodnocení rizik a reakce na vyhodnocená rizika

Tato oblast, která je upravena standardy řady 300–499, začíná plánováním auditu. Standardy umožňují, aby jako dokumentace strategie aktuální auditní zakázky u SME sloužilo např. stručné memorandum vypracované po dokončení předchozího auditu na základě kontroly auditních dokumentů a popisující záležitosti zjištěné během právě dokončeného auditu, které je aktualizováno v běžném období v návaznosti na diskuse s vlastníkem, který zároveň řídí

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS



Podnikání se nám daří, ale nepodařilo se nám získat dotaci pro mikropodniky.

Kresba: Ivan Svoboda

účetní jednotku. Stejně tak plán auditu může být zdokumentován např. kontrolními seznamy vycházejícími z předpokladu malého počtu relevantních kontrolních činností, pokud jsou upraveny vzhledem k podmínkám zakázky, včetně vyhodnocení rizik auditorem.

Nejvíce odstavců věnujících se zvláštní úpravě pro menší společnosti obsahuje standard 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*. Standard ve vztahu k menším účetním jednotkám mj. zmiňuje následující:

- Některé menší účetní jednotky nemusí mít k dispozici mezitímní ani měsíční finanční informace, které by bylo možné použít pro analytické postupy. I když auditor bude schopen provést pro účely plánování auditu analytické postupy v omezeném rozsahu nebo získat informace dotazováním, může být potřeba, aby v takové situaci pro účely identifikace a posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti naplánoval a provedl analytické postupy, jakmile bude mít k dispozici první návrh účetní závěrky účetní jednotky.
- Pokud z dotazování vyplývá, že v účetní jednotce neprobíhá měření nebo posuzování výkonnosti, může existovat zvýšené riziko nesprávnosti, která nebude odhalena a opravena.
- Vlastník, který účetní jednotku zároveň řídí, může kontroly snadněji potlačit, neboť systém vnitřního kontrolního systému je méně propracovaný. Tuto skutečnost auditor vezme v úvahu při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.
- U malých účetních jednotek nemusí být mezi osobami pověřenými správou a řízením nezávislý nebo externí člen a roli řízení může plnit přímo vlastník. Například aktivní účast vlastníka, který zároveň podnik řídí, může snížit některá rizika plynoucí z nedostatečného rozdělení odpovědností; na druhé straně může zvýšit rizika jiná, například riziko potlačení určitých kontrol. U malé účetní jednotky navíc nemusí být k dispozici důkazní informace týkající se složek

kontrolního prostředí v písemné podobě, a proto přístup, názory a činnosti vedení účetní jednotky nebo vlastníka, který podnik zároveň řídí, jsou proto pro auditora a jeho znalost kontrolního prostředí malé účetní jednotky zvlášť důležité.

- Malá účetní jednotka pravděpodobně nebude mít zavedený proces vyhodnocení rizik. V takovém případě je pravděpodobné, že vedení účetní jednotky identifikuje rizika prostřednictvím své přímé osobní účasti na činnosti podniku. Bez ohledu na okolnosti však bude nutné na základě dotazování zjistit identifikovaná rizika a způsob, jakým jsou ošetřena.
- Informační systémy a odpovídající podnikové procesy, které se týkají účetního výkaznictví, v malých účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální než u velkých účetních jednotek. Při auditu může být proto snadnější se seznámit se systémy a procesy dané účetní jednotky, a tato práce bude vycházet spíše z dotazování než z posuzování dokumentace.
- Menší účetní jednotky mohou zastávat názor, že určitý typ kontrolní činnosti není relevantní s ohledem na kontrolu prováděnou vedením účetní jednotky. Pokud si například vedení ponechá odpovědnost za schvalování prodejů na úvěr nebo významných nákupů, představuje tento přístup účinnou kontrolu zůstatků účtů a transakcí, která omezí nebo zcela odstraní potřebu podrobnější kontrolní činnosti v této oblasti. Kontrolní činnosti relevantní pro audit menší účetní jednotky se pravděpodobně budou týkat hlavních transakčních cyklů, jako jsou výnosy, nákupy a osobní náklady.

K problematice stanovení významnosti má standard pouze jedno doporučení – je-li zisk před zdaněním z pokračujících činností setrvale zanedbatelný, což může být případ podniku, ve kterém je vlastník zároveň manažerem a odčerpává většinu zisku před zdaněním formou odměn, může být vhodnější veličinou pro stanovení významnosti zisk před snížením o odměny a daně.

V oblasti reakce auditora na vyhodnocená rizika nalezneme rovněž pouze jedno doporučení. U velmi malých účetních jednotek mohou být kontrolní aktivity jen velice omezené a v takovém případě může být pro auditora efektivnější provést další auditorské postupy formou testů věcné správnosti.

Důkazní informace

V oblasti auditu účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů standard 540 *Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů* připomíná, že u menších účetních jednotek může být proces stanovení účetních odhadů stejně tak jako kontrola tohoto procesu méně formální. V případě absence kontrol bude reakce auditora na hodnocená rizika pravděpodobně představovat testy věcné správnosti. Je-li delší období mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, účinnou reakcí na účetní odhad může být auditorovo

posouzení událostí v tomto období. V každém případě je pro auditora stěžejní rozhovor s vlastníkem-manažerem, který je většinou schopen stanovit požadovaný bodový odhad, pomůže auditorovi posoudit adekvátnost procesu včetně určení potřeby použít experta, je většinou schopen poskytnout auditorovi podklad pro otestování účetního odhadu, a v neposlední řadě je tento rozhovor nezastupitelný při posouzení nejistoty odhadu, alternativních předpokladech nebo výsledcích a dostupných metodách. Obdobná doporučení nalezneme i v oblasti posouzení transakcí se spřízněnými stranami.

Konkrétnější doporučení lze nalézt u posouzení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. V této souvislosti ISA zmiňují větší flexibilitu menších účetních jednotek, omezené rezervní zdroje pro financování provozu, riziko neochoty financování bankou či jinými věřiteli, riziko ztráty významného odběratele, klíčového zaměstnance, licence či podobné právní dohody. Opět je zmiňována důležitost diskuze problematiky s vedením účetní jednotky stejně jako posouzení další podpory vlastníků-manažerů, např. formou podřízené půjčky.

Závěr

Je třeba zdůraznit, že při provádění auditu je nutné – bez ohledu na velikost účetní jednotky či auditorské praxe – dodržovat veškeré požadavky Mezinárodních auditorských standardů. Ty nicméně předpokládají provádění auditu i u menších společností a zmiňují, co je potřeba si uvědomit, a v omezeném rozsahu rovněž uvolňují jinak striktní pravidla tak, aby práce auditora mohla být zjednodušena při zachování stejné míry ujištění jako u auditů velkých společností. Efektivní naplánování a provedení auditu s využitím ulehčujících ustanovení bude vždy na posouzení, respektive odpovědnosti konkrétního auditora.

Jiří Smělý

Ing. Jiří Smělý je partnerem auditorské společnosti NEXIA AP a.s. Je registrovaným auditorem, má zkušenosti s auditem společností působících v různých odvětvích ekonomiky. Od roku 2013 je členem Výboru pro SME/SMP Komory auditorů ČR.

Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků



Libuše
Müllerová

Diskuse o tom, zda malé a střední podniky potřebují důslednou harmonizaci, se táhne již více než deset let. Argumenty, že nejde o podniky mezinárodního dosahu v propojeném světě, s postupující globalizací neobstojí. I v malých a středních podnicích působí zahraniční investoři, pro které je schopnost orientace v účetních závěrkách podniků důležitá. Nehledě na to, že

řada těchto podniků je součástí konsolidačního celku, kde jsou vyžadována stejná pravidla, srovnatelné účetní metody a standardní postupy.

Koncept účetního výkaznictví podle ISAR

Koncem minulého tisíciletí byla vytvořena při Organizaci národů v Ženevě mezivládní pracovní skupina expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví (International Standards of Accounting and Reporting, ISAR). Ta začala vyvíjet iniciativu sjednotit dílčí zájmy o harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví v různých mezinárodních seskupeních. Pozornost zaměřila rovněž na harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví

malých a středních podniků. Konstatovala, že ve většině zemí se na malých a středních podnicích požaduje, aby vedly účetnictví a sestavovaly účetní výkazy na bázi standardů původně zamýšlených pro velké kapitálové společnosti. Pracovní skupina identifikovala množství potíží, před nimiž stojí malé a střední podniky při vedení účetnictví, a značnou administrativní zátěž při zajišťování smysluplných účetních informací.

Výsledkem iniciativy ISAR byl koncept finančního účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, které by mělo být:

- jednoduché, srozumitelné a uživatelsky přátelské,
- poskytující užitečné informace pro rozhodování,
- v maximální míře standardizované,
- flexibilní a dostatečně přizpůsobivé růstu podniku a zvyšování jeho potenciálu tak, aby umožnilo snadný přechod na mezinárodní účetní standardy,
- vstřícné k daňovým požadavkům,
- sledující životní prostředí, v němž tyto podniky působí.

Navržený koncept vycházel z tzv. **třídveřového účetního rámce**, který identifikoval tři úrovně podniků. Hlavním kritériem tohoto přístupu bylo zajistit snadnou dostupnost mezi jednotlivými úrovněmi. V kompetenci



každé země pak bylo stanovit parametry pro zařazení podniků do jednotlivých úrovní s ohledem na její specifika.

Úroveň I – podniky strategického významu s velkým počtem zaměstnanců, u nichž je důležitá ochrana veřejného zájmu. Do této skupiny patří velké podniky, včetně bank a finančních institucí, akciové společnosti kótované na finančních trzích. U těchto podniků se předpokládá používání IFRS v plném rozsahu.

Úroveň II – významné podniky střední velikosti, kde prioritou není veřejný zájem, ale vlastníci nejsou manažery těchto podniků a potřebují spolehlivé účetní informace pro sledování provedených transakcí a kontrolu úvěrování. U těchto podniků se předpokládalo zavedení „zestručněných“ IFRS, nevylučuje se možnost používat dobrovolně IFRS v plném rozsahu.

Úroveň III – malé podniky s několika zaměstnanci s jednoduchým předmětem činnosti, kde vlastníci jsou současně i manažery. Tyto podniky by měly vést zjednodušené účetnictví na aktuální bázi, které by nemělo být v rozporu se základními pravidly mezinárodních účetních standardů (opět z důvodu snadného přechodu na vyšší úroveň) a jehož uživateli by měl být hlavně management, věřitelé a finanční úřady.

Zmiňována byla i úroveň tzv. **mikropodniků**, tj. podniků s jednoduchým předmětem činnosti, u nichž většina transakcí probíhá v hotovosti. U nich může národní úprava povolit účetnictví na bázi peněžních toků.

Projekt dodnes nic neztratil na své aktuálnosti, i když byl vypracován ještě dříve, než se iniciativy vytvořit účetní standard pro malé a střední podniky chopila IASB (dokonce ještě před tím, než byl přejmenován dřívější název souboru IAS na IFRS). Dokonce nelze nevidět v tomto projektu určitou inspiraci.

Koncept účetního výkaznictví podle IASB

Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Board, IASB) započala s procesem tvorby mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky zhruba v roce

2003. Vycházela z předpokladu, že tyto standardy musí:

- představovat jednoduchou, vysoce kvalitní, srozumitelnou a vynutitelnou soustavu účetních standardů vhodnou pro malé a střední podniky na celém světě,
- minimalizovat obtížnost při sestavování účetních výkazů dle těchto standardů,
- postavit tyto standardy na stejném koncepčním rámci jako IFRS,
- umožnit snadný přechod k plným IFRS pro větší podniky nebo pro případ, že se pro ně podniky rozhodnou,
- vycházet z potřeb uživatelů těchto účetních výkazů.

Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů připravila návrh standardu, který byl v roce 2006 předán do vnějšího připomínkového řízení s předpokládaným vydáním v roce 2007 a s účinností od 1. ledna 2008. Největším oponentem připraveného standardu byla poradní skupina pro účetní výkaznictví v Evropě (European Financial reporting Advisory Group, EFRAG). K navrhovanému standardu IASB pro malé a střední podniky se experti z EFRAG stavěli velmi kriticky. Dokonce považovali za nevhodný vlastní název tohoto standardu (standard pro účetní výkaznictví malých a středních podniků), neboť poukazovali na to, že by mohl být využíván i velkými nekótovanými společnostmi. Další oponenti tohoto standardu namítali, že by měl opustit odkazy na plné standardy IFRS a obsahovat oproti nim více zjednodušení. Původní představu o zavedení mezinárodního standardu pro tyto podniky od roku 2008 se naplnit nepodařilo.

Na základě veřejné diskuse se Rada pro mezinárodní účetní standardy rozhodla nově definovat účetní jednotky, pro které by měl být vydán mezinárodní účetní standard, jako jsou účetní jednotky, které nejsou předmětem veřejného zájmu, resp. jsou bez veřejné odpovědnosti (Non-Publicly Accountable Entities). Jedná se o podniky, které neobchodují na veřejném trhu s nástroji vlastního kapitálu a nedrží aktiva značného objemu široké skupiny klientů. Standard pro tyto podniky byl vydán 9. července 2009 pod názvem IFRS for SMEs (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities) a jeho účinnost byla okamžitá.

Standard obsahuje 230 stran (je 10krát útlejší než plné IFRS) a je upraven pro potřeby a schopnosti menších podnikatelských subjektů. Součástí standardu je důvodová zpráva (Basic for conclusions) a implementační příručka, která obsahuje příklad účetních výkazů malých a středních podniků, prezentace účetní závěrky a seznam požadavků na zveřejnění. Mnoho principů z plných IFRS pro uznávání a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů bylo zjednodušeno, některá témata, která se netýkala malých a středních podniků, byla vynechána a počet požadavků na zveřejnění byl podstatně zjednodušen. Standard neobsahuje

postupy účtování, je zaměřený na uznávání, oceňování a vykazování položek účetní závěrky. Základní struktura standardu je založena na jednotlivých oblastech, které se dále člení do oddílů, jak ukazuje tabulka.

Sekce (oddíly) IFRS pro SME	
Předmluva	
1. Malé a střední podniky	
2. Koncepty a obecné principy/zásady	
3. Prezentace účetní závěrky	
4. Výkaz o finanční situaci	
5. Výkaz o úplném výsledku a výsledovka	
6. Výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o úplném výsledku a nerozdělených ziscích minulých let	
7. Výkaz peněžních toků	
8. Komentář (příloha) k účetní závěrce	
9. Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	
10. Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	
11. Základní finanční nástroje	
12. Ostatní finanční nástroje	
13. Zásoby	
14. Investice do přidružených podniků	
15. Investice do společných podniků	
16. Investice do nemovitostí	
17. Pozemky, budovy a zařízení	
18. Nehmotný majetek jiný než goodwill	
19. Podnikové kombinace a goodwill	
20. Leasingy	
21. Rezervy a podmíněné položky	
22. Závazky a vlastní kapitál	
23. Výnosy	
24. Státní dotace	
25. Výpůjční náklady	
26. Úhrady vázané na akcie	
27. Snížení hodnoty aktiv	
28. Zaměstnanecké požitky	
29. Daně z příjmů	
30. Převody cizích měn	
31. Hyperinflace	
32. Události po skončení účetního období	
33. Zveřejnění spřízněných stran	
34. Specializované oblasti (odvětví)	
35. Přechod na IFRS pro SME	

IFRS pro SME ve svém úvodu uvádí definice základních principů a koncepty, z nichž některé jsou ještě dále rozvíjeny v jednotlivých oddílech standardu. U většiny těchto definic je znát silná propojenost s koncepčním rámcem plných IFRS. U nich samotný koncepční rámec prochází v posledních letech novelizací, jejíž nutnost lze spatřovat především v neschopnosti současného koncepčního rámce odrážet vývoj účetnictví, včetně konvergence s US GAAP a vývoje nových IFRS. Zastaralé přístupy k oceňování a k definici prvků účetních závěrek již nejsou v souladu s některými standardy. V této souvislosti lze očekávat příslušnou reakci i aktualizace IFRS pro SME.

Nakonec zmiňme ještě obsah účetní závěrky. Struktura výkazů není pevně vymezena, pouze je uveden seznam minimálních požadavků na zveřejnění a požadavky na rozlišování jednotlivých položek (u aktiv a závazků ve výkazu o finanční situaci rozlišování na dlouhodobá a krátkodobá, u výkazu o peněžních tocích rozlišování na peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti apod.). Shrnutí požadovaných výkazů a podmínky pro jejich sestavování ilustruje následující tabulka.

Název výkazu	Podmínka pro sestavování
Výkaz o finanční situaci	Vždy
Výkaz o peněžních tocích	Vždy
Výkaz o úplném výsledku	Pokud není sestavován pouze výkaz zisků a ztrát nebo výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích
Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	Pokud není sestavován výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích
Výkaz zisků a ztrát	Samostatný lze sestavovat pouze tehdy, pokud nejsou v žádném z vykazovaných období položky ostatního úplného výsledku
Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích	Pokud jsou změny ve vlastním kapitálu tvořeny pouze výsledkem, dividendami, opravami účetních chyb a změnami účetních metod
Poznámky (příloha)	Vždy

Členským státům Evropské unie je ponecháno na rozhodnutí, zda budou používat IFRS pro malé a střední podniky povinně, či nikoliv. Důvodem současného odmítavého postoje Evropské komise k prosazování bezpodmínečně povinného přijetí IFRS pro SME je argument, že jde o nový standard, u kterého chybí zkušenosti s jeho celosvětovou implementací a v některých oblastech existují i významné rozdíly oproti plným IFRS. Dalším faktorem působícím proti zavedení tohoto standardu u malých a středních podniků je vnímání nevýhodného poměru vynaložených nákladů a získaných přínosů.

Libuše Müllerová

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 byla vedoucí katedry. Od roku 1990 je auditorkou a patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR. Od počátku existence KA ČR do roku 2000 a v letech 2005–2010 byla členkou Rady KA ČR (nyní Výkonný výbor). Členkou Výkonného výboru KA ČR se opět stala od roku 2012 s odpovědností za zkušební systém při vstupu do profese, zároveň je předsedkyní zkušebního výboru KA ČR. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem s odpovědností za zkoušky a vzdělávání a nadále je členkou tohoto výboru. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady.

IFAC a jeho role při podpoře malých a středních auditorských společností



Vladimír
Králíček

Již od roku 1994 je Komora auditorů ČR členem Mezinárodní federace účetních (IFAC). Proto jen pro připomenutí několik informací o této organizaci. IFAC byla založena v roce 1977 v Mnichově v průběhu jednání Mezinárodního kongresu účetních.

Počet zakládajících členů je 63 profesních organizací z 51 zemí. Již v té době bylo cílem IFAC posílit úlohu účetní profese a zdůraznit její roli v činnosti ve veřejném zájmu. Lze konstatovat, že v hrubých rysech je tento cíl i základním podkladem pro vizi IFAC v současnosti. Od založení této organizace se v pozici prezidenta vystřídal celkem 16 osob, zvolených na základě svých schopností, znalostí a zkušeností a práce pro účetní profesi, a to na základě transparentního nominačního procesu. Tento počet jasně ilustruje výhodu „rotace“, kdy funkcionáři (tedy nejen prezident, ale všichni členové Rady, výborů atp.) se pravidelně obměňují, ale základní cíl organizace zůstává. V současné době sdružuje IFAC 179 profesních organizací ve 130 zemích, což představuje přibližně 2,5 milionu fyzických osob, které jsou účetními a auditory.

Činnost IFAC se vyznačuje velkou rozmanitostí, kdy pozornost je věnována nejen tvorbě standardů, ale i dalším oblastem, tedy i malým a středním

účetním a auditorským praxím. Výbor zastřešující tuto problematiku vznikl relativně později, a to v listopadu 2005 pod názvem „Small and Medium Practices Committee“ (Výbor IFAC pro malé a střední účetní a auditorské praxe, dále také jen Výbor pro SMP). O to aktivněji si počíná a zdá se, že z poradních výborů (tedy nepočítáme-li tzv. standard setters, tedy IAASB, IESBA, IASBE a IPSASB) hraje v současné době nejnámennější roli. Je tomu tak patrně proto, že pod označením malé a střední účetní a auditorské praxe můžeme nalézt širokou škálu jednotlivců a společností, které poskytují své služby sektoru, označovanému běžně jako sektor SME. Tyto služby zahrnují jednak statutární audit (zpravidla pro střední firmy), jiné typy ověřování, vedení účetnictví, ale i rozmanité poradenství (daňové, transakční atp.). Pod označení malé a střední účetní a auditorské praxe zpravidla zahrnujeme takové praxe, které vykazují jeden nebo více z následujících znaků:

- Většina jejich příjmů pochází od klientů ze sektoru SME.
- Jsou v značné míře závislé na externích zdrojích, a to včetně těch, které lze získat od profesní organizace (komory, svazu, unie); tyto zdroje jsou doplněny jejich vlastními odbornými kapacitami.
- Zaměstnávají relativně malý počet odborníků¹.

Pod označení malé a střední účetní a auditorské praxe (SMP) lze zařadit nejen jednotlivce (samostatné auditory), malé společnosti, ale i auditorské společnosti začleněné do mezinárodních sítí, pochopitelně s výjimkou tzv. Velké čtyřky (BIG 4). Typická SMP zpravidla působí na lokální úrovni, ale i tak dokáže poskytovat služby na úrovni srovnatelné s velkými firmami. V případě, že se SMP sdruží do sítí přesahující hranice jednotlivých zemí, jsou jejich možnosti (například při ověřování konsolidované účetní závěrky, při podpoře přeshraniční fúze) prakticky srovnatelné s velkými firmami. To, co je jednoznačně odlišuje, jsou jejich kapacitní možnosti.

Jak Výbor pro SMP podporuje činnost malých a středních praxí? Odpověď na tuto otázku získáme náhledem do materiálu označeného jako „Strategie a plán činnosti na roky 2013–2016“. Z něj vyjímáme následující:

A) Vize

Výbor pro SMP je významným pomocníkem, který členskými organizacemi IFAC napomáhá při rozvoji malých a středních praxí.



¹ Počet pracovníků ve firmách BIG 4 se uvádí v intervalu 130–200 tisíc v globálním rozměru, v porovnání s tím uvádí pátá největší síť BDO 56 tisíc zaměstnanců v roce 2013, v témže roce pak například síť Nexia International vykazuje na svém webu 23 tisíc zaměstnanců. Výraz „relativně“ je zde namístě. Pochopitelně jiná čísla bychom získali při pohledu do jednotlivých „kanceláří“, kdy v mnoha případech skutečně firma splňuje kritéria pro zařazení do SMP.

B) Mise zahrnuje

- oblast tvorby standardů a příruček,
- oblast jejich schvalování a implementace,
- rozvoj a zajištění kvality SMP,
- „Speaking out“ (hlásná trouba profese).

V oblasti tvorby standardů je Výbor pro SMP účasten posuzování všech standardů vydávaných IFAC, tedy především IAASB, ale i dalších výborů či rad, v jejichž pravomoci je standardy vydávat. Je pochopitelné, že se Výbor pro SMP snaží do díkce standardů prosadit taková ustanovení či případné změny, které umožní jejich lepší pochopení i aplikaci v konkrétních podmínkách malé a střední účetní a auditorské praxe. V oblasti vydávání příruček je role výboru SMP ještě významnější. V nedávné době byly vydány a pro potřeby auditorů v České republice přeloženy tyto implementační příručky:

- Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe (Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices)²
- Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek.³ (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audit of Small- and Medium-Sized Entities)

Výbor pro SMP vydává i řadu dalších materiálů, které nebyly do českého jazyka přeloženy, ale je možné se s nimi seznámit na webu IFAC www.ifac.org. Podle mého názoru za pozornost stojí:

- Guide to Practice Management for Small- and Medium-Sized Practices (Příručka pro řízení SMP)
- Guide to Review Engagements (Příručka pro zakázky typu prověrka); uvádí postupy, které by měl auditor dodržet, aby jeho ověřovací zakázka byla v souladu s ISRE 2400 Prověrky historických účetních závěrek.

Ke kvalitě činnosti SMP patří zcela jistě i výměna zkušeností, která se od roku 2006 odehrává ve formalizované podobě SMP Forum. Setkání auditorů byla uskutečněna v následujících destinacích a vždy byla podporována lokální profesní organizací:

- 2006 Hongkong
- 2007 Malta⁴
- 2009 Peking
- 2010 Abuja (Nigérie)
- 2011 Istanbul
- 2012 Singapur
- 2013 Kampala (Uganda)

Vzhledem ke skutečnosti, že kandidatura KA ČR na uspořádání 17. světového kongresu účetních v roce 2006 byla neúspěšná (vyhrál Istanbul), stálo by za zvažování, zda se nepokusit o akci výrazně méně organizačně i finančně náročnou, ale možná o to užitečnější, tedy o získání práva uspořádat SMP Forum v České republice. Navíc by se jednalo teprve o druhé setkání v Evropě a první v regionu střední a východní Evropy.

Výměna zkušeností se odehrává i na webových stránkách IFAC, na kterých je zveřejňována řada podporných materiálů, článků, vysvětlení. Za velmi užitečný nástroj je možné považovat i průzkum názorů jednotlivých auditorů a auditorských společností, který se uskutečňuje zpravidla dvakrát ročně. Poslední výsledky⁵, zveřejněné ke konci roku 2013, se například zaměřují na dokument vydaný IAASB s názvem „Auditor Reporting“. Je to jeden z několika dokumentů pokoušejících se naznačit směr, kterým by se auditorská profese měla v budoucnosti ubírat. Je zřejmé, že názory SMP se mohou lišit od názorů velkých firem a uvedený materiál tak pro nás může být poměrně inspirativní, a to i přes určitou obecnost otázek a odpovědí.

Pozornost věnovaná SMP v globálním měřítku našla i ohlas v práci KA ČR. Důkazem toho je nejen ustavení výboru pro SME/SMP, ale i příspěvky v tomto čísle časopisu Auditor. Lze si jen přát, aby se veškeré úsilí těch, kteří pracují pro auditorskou profesi, projevilo i v kvalitě a efektivnosti naší práce.

Vladimír Králíček

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. je absolventem VŠE v Praze, s kterou je spjata i převážná část jeho profesní kariéry. V současné době je garantem a vyučujícím předmětů Auditing na magisterském i doktorském studiu a Vnější a vnitřní kontrola na magisterském studiu. Na katedře finančního účetnictví a auditingu se věnuje i problematice podvodných jednání, forezních šetření, due diligence a corporate governance. V minulosti působil v řadě funkcí na KA ČR, především pak jako její prezident v letech 2004 až 2007, byl členem jednoho z poradních výborů IFAC (Developing Nations Committee v letech 2008–2012). Téměř dvacet let se věnoval auditorské profesi jako praktikující auditor (Nexia International) i jako lektor KA ČR. V současné době se věnuje metodice auditu ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.

² Cílem příručky je sloužit jako podklad pro konzistentní aplikaci Mezinárodního standardu pro řízení kvality ISQC 1 – Řízení kvality u společností provádějících auditu, prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby. Příručka byla zpracována Kanadskou asociací autorizovaných účetních, byla revidována pracovníky Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) a dalšími odborníky, tedy i členy Výboru IFAC pro malé a střední účetní a auditorské praxe. Příručka byla vydána již ve třech vydáních.

³ Příručka je založena na aktuálním znění mezinárodních auditorských standardů vydaných IAASB po realizaci tzv. „clarity project“ (projekt ke zlepšení srozumitelnosti standardů); vychází při tom z prvního vydání příručky v roce 2007. Další vydání v roce 2010 a 2011.

⁴ V roce 2008 se SMP Forum nekonalo.

⁵ <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IFAC-SMP-Quick-Poll-2013-Year-End.pdf>

Důsledky evropských reforem účetnictví a auditu z perspektivy malých a středních podniků



Petr Kříž

V minulém roce Evropská unie dokončila sjednocení 4. a 7. účetní směrnice do nové směrnice, která komplexně upravuje účetnictví obchodních společností v EU včetně konsolidovaných účetních závěrek. V letošním roce jsme pak svědky závěrečných fází schvalování zásadní reformy evropského auditu a stojí za zmínku, že 3. dubna Evropský parlament schválil novelu směrnice a nové nařízení. A přestože právě reforma auditu je nesporně zásadnější než reforma účetnictví, pro malé a střední podniky budou důsledky právě opačné. Čtenář se možná zarazí nad tímto paradoxem a zeptá se: Jak je to možné? Skutečností je, že reforma auditu prostřednictvím nového nařízení zasáhne především auditory subjektů veřejného zájmu, kdežto reforma účetnictví se prakticky nedotkne společností sestavujících účetní závěrky v souladu s IFRS (ve znění přijatém EU), ale dotkne se většiny ostatních.

V tomto článku tedy pomínu důsledky reformy auditu pro subjekty veřejného zájmu a jejich auditory a budu se věnovat, v souladu s tématem tohoto čísla, důsledkům obou reforem pro malé a střední podniky a jejich auditory. Je nesporné, že nás v roce 2016 čeká zásadní změna v účetnictví i auditu, a štěstí přejte připraveným. Zde však musím, hned zpočátku, přidat klíčové varování: obě reformy obsahují řadu „member state options“, tj. ustanovení přípouštějících variantní řešení ze strany jednotlivých členských států. Proto výsledná podoba právních předpisů a jejich důsledky v Česku budou záležet nejen na ustanovení směrnice a nařízení, ale v míře nikoliv malé též na způsobu jejich zpracování do národních právních předpisů, o němž mohu v současnosti pouze spekulovat. Přesto se pokusím vybrat hlavní změny, které nás v oblasti účetnictví i auditu budou od roku 2016 čekat, a zkusím se zamyslet nad jejich dopady.

Účetnictví

V případě účetní směrnice uplyne dvouletá transpoziční lhůta pro zapracování do národních právních předpisů v létě 2015. Vzhledem k tomu, že účetní předpisy nabývají v Česku zpravidla účinnosti od počátku účetního období, které následuje po jejich vydání, a nová směrnice tuto možnost připouští, lze očekávat, že se většina účetních jednotek v praxi s jejími ustanoveními setká od počátku roku 2016.

Na co se tedy mají malé a střední společnosti a jejich auditoři začít připravovat? Nově jsou pro účetní účely definovány mikropodniky, a to naplněním

dvou z následujících tří kritérií: do 10 zaměstnanců, do 350 000 EUR celkových aktiv a do 700 000 EUR obratu. Členské státy mají možnost, nikoliv však povinnost, těmto podnikům, které vesměs nepodléhají povinnému auditu, účetní povinnosti výrazně zjednodušit. Mohou je např. zbavit povinnosti účtovat o časovém rozlišení, umožnit sestavení velmi zjednodušené rozvahy a výsledovky, zbavit povinnosti sestavovat přílohu k účetní závěrce a zprávu vedení podniku. Členské státy však stejně dobře mohou veškeré úlevy pro mikropodniky ignorovat, aniž by se dostaly do rozporu se směrnicí. Osobně však doufám, že tomu tak v Česku nebude, neboť by to znamenalo promarnit příležitost zjednodušit podnikání řadě malých a začínajících podniků, které v naší ekonomice nutně potřebujeme.

Předesílám, že evropská účetní definice malých a středních podniků se příliš nemění, členské státy však získaly možnost upravit kvantitativní kritéria pro malé podniky. Místo 4,4 milionu EUR celkových aktiv a 8,8 milionu EUR obratu si mohou zvolit částku v rozsahu 4–6 milionů EUR celkových aktiv a 8–12 milionů EUR obratu pro hranici mezi malým a středním podnikem, kritérium 50 zaměstnanců zůstává beze změny. Vzhledem k charakteru a stavu české ekonomiky věřím, že budou zvoleny spíše spodní hranice pro tuto kategorii. Střední podniky mají nadále povinný audit a u malých podniků si mohou členské státy zvolit, zda budou požadovat pro některé nebo všechny povinný audit, či nikoliv. Střední podniky jsou definovány splněním 2 ze 3 kritérií, zahrnujících částku v rozsahu do 20 milionů EUR rozvahové sumy, do 40 milionů EUR čistého obratu a do 250 zaměstnanců. V této souvislosti si dovoluji upozornit na určitou nekonzistenci stávajících českých předpisů, které do rozvahové sumy přičítají korekční hodnoty a do čistého obratu částky na výnosových účtech, které podle evropských definic do čistého obratu nevstupují, jako např. rozpouštění rezerv a opravných položek či kurzové zisky. Věřím, že nová právní úprava tyto nesrovnalosti vyřeší.

Členské státy mohou mimo rozvahy a výsledovky od účetních jednotek požadovat i jiné výkazy, pokud jednotky nesplňují definici malých podniků. Osobně tak doufám, že se budeme v budoucnosti u podniků podléhajících auditu například setkávat s výkazem peněžních toků stejně často jako s výsledovkou. Tím se dostáváme k jedné klíčové změně, kterou přináší nová směrnice, neboť v případě malých podniků směrnice nově stanoví relativně restriktivně maximální

požadavky na účetní výkaznictví, které od nich členské státy mohou vyžadovat. Toto omezení má pouze několik explicitních výjimek, tj. členské státy mohou rozšířit vykazovací povinnosti pouze:

- z důvodu daňových potřeb,
- u dlouhodobých aktiv: stav a změny hrubé účetní hodnoty, stav a změny odpisů a opravných položek a částku úroku kapitalizovanou během účetního období,
- na povahu a obchodní účel smluv, které nejsou zahrnuty v rozvaze, jsou-li rizika nebo přínosy vyplývající z těchto smluv významné a je-li uvedení těchto rizik nebo přínosů nezbytné k posouzení finanční situace,
- na povahu a finanční dopad významných událostí, které nastaly po rozvahovém dni a jež nejsou zahrnuty ve výsledovce nebo rozvaze, a
- na transakce, které podnik uzavřel se spřízněnými stranami, včetně objemu takových transakcí, povahy vztahu se spřízněnou stranou a dalších informací o těchto transakcích, které jsou nezbytné k pochopení finanční situace,
- na údaje o nabytí vlastních akcií nebo podílů.

Nová směrnice však přináší pro malé a střední podniky řadu zjednodušení. Tyto podniky jsou osvobozeny od povinnosti uvádět informace o výsledcích jednotlivých oborových nebo geografických segmentů, o odměňování statutárních auditorů, a členský stát může omezit informace vyžadované v nově zaváděné zprávě vedení podniku nebo tuto zprávu za jistých podmínek od malých podniků vůbec nevyžadovat. Pro upřesnění dodávám, že zpráva vedení podniku je sice novou zprávou, ale ve své podstatě přejímá a upřesňuje existující požadavky na obsah výroční zprávy. Výroční zprávy se tak v praxi budou skládat z účetní závěrky, zpráv nebo zpráv auditora, zpráv vedení podniku, zpráv o vztazích propojených osob, příp. dalších částí, jako např. zpráva dozorčí rady, zpráva o správě a řízení společnosti, zpráva o sociální odpovědnosti společnosti nebo u velkých podniků působících v oblasti těžebního průmyslu nebo těžby dřeva z původních lesů nová povinná zpráva o platbách vládním podle jednotlivých zemí.

Malé konsolidační celky jsou osvobozeny od povinnosti konsolidace a členský stát může od této povinnosti osvobodit též střední konsolidační celky, a to v obou případech za podmínky, že neobsahují subjekt veřejného zájmu. Toto ustanovení je víceméně v souladu se stávajícím stavem a novela zákona o účetnictví bude muset zodpovědět otázku, zda bude v Česku požadována konsolidace středních konsolidačních celků.

Audit

V souladu se zaměřením článku se zde nevěnuji auditu subjektů veřejného zájmu, který je upraven především novým nařízením.

Audit účetní závěrky je pro subjekty veřejného zájmu a střední a velké podniky v celé EU povinný

a stejně tak je povinný audit konsolidovaných účetních závěrek. Auditor mimo ověření účetní závěrky vyjádří názor, zda je zpráva vedení podniku vypracována v souladu s účetní závěrkou a v souladu s platnými právními požadavky a zda zjistil ve zprávě vedení podniku významné nepřesnosti. V kladném případě uvede jejich povahu. Povinnost auditu malých podniků zůstává nadále v kompetenci členských států, což vyplývá jednoznačně z novely směrnice o statutárním auditu, která též audit malých podniků na základě požadavků členských států podřizuje požadavkům této směrnice.

Směrnice však explicitně umožňuje těm členským státům, které požadují audit malých podniků, umožnit proporcionalní aplikaci mezinárodních standardů auditu s ohledem na rozsah a složitost činnosti těchto podniků a přijmout opatření, která tuto proporcionalní aplikaci zajistí. Osobně se domnívám, že krokem správným směrem pro určitou skupinu malých podniků by bylo umožnit nahrazení povinného auditu jejich účetních závěrek povinnou prověrkou v souladu s příslušnými mezinárodními standardy, neboť by tak dostaly do rovnováhy užitky a náklady, které ověřování účetních závěrek přináší.

Dovolím si upozornit na ustanovení článku 3a, které umožňuje auditorským subjektům schváleným v jedné členské zemi EU provádět povinný audit v jiné členské zemi, pokud odpovědný statutární auditor splňuje podmínky pro výkon statutárního auditu v této jiné členské zemi a tento auditorský subjekt se řádně zaregistroval u odpovědného úřadu v této jiné členské zemi EU. Z toho vyplývá, že jakákoliv auditorská společnost registrovaná v EU, která se registruje v Česku, může v Česku provádět povinné audity, pokud je bude provádět auditor zapsaný u Komory auditorů ČR. A naopak každý český auditor může po registraci v jiné zemi EU v této zemi poskytovat statutární audity, pokud si v této zemi zajistí registrovaného statutárního auditora, který je bude jeho jménem provádět.



Ale pánové, proč hned tak masivní audit? Jsme jenom malý podnik s velmi malými daňovými úniky.

Kresba: Ivan Svoboda

Dále musím zmínit nové požadavky směrnice omezující zaměstnávání statutárních auditorů jejich auditorskými klienty na klíčových manažerských postech, v orgánech společnosti a ve výborech pro audit. Toto omezení se týká nejen statutárních auditorů vydávajících příslušnou zprávu auditora, ale všech statutárních auditorů, kteří se jako společníci nebo zaměstnanci na auditu podíleli, a to po dobu jednoho roku od ukončení jejich práce na auditu příslušného podniku.

V neposlední řadě musím zmínit článek 24a nové směrnice, který podstatným způsobem upravuje a zpřísňuje vnitřní organizaci všech auditorských firem.

Závěrem

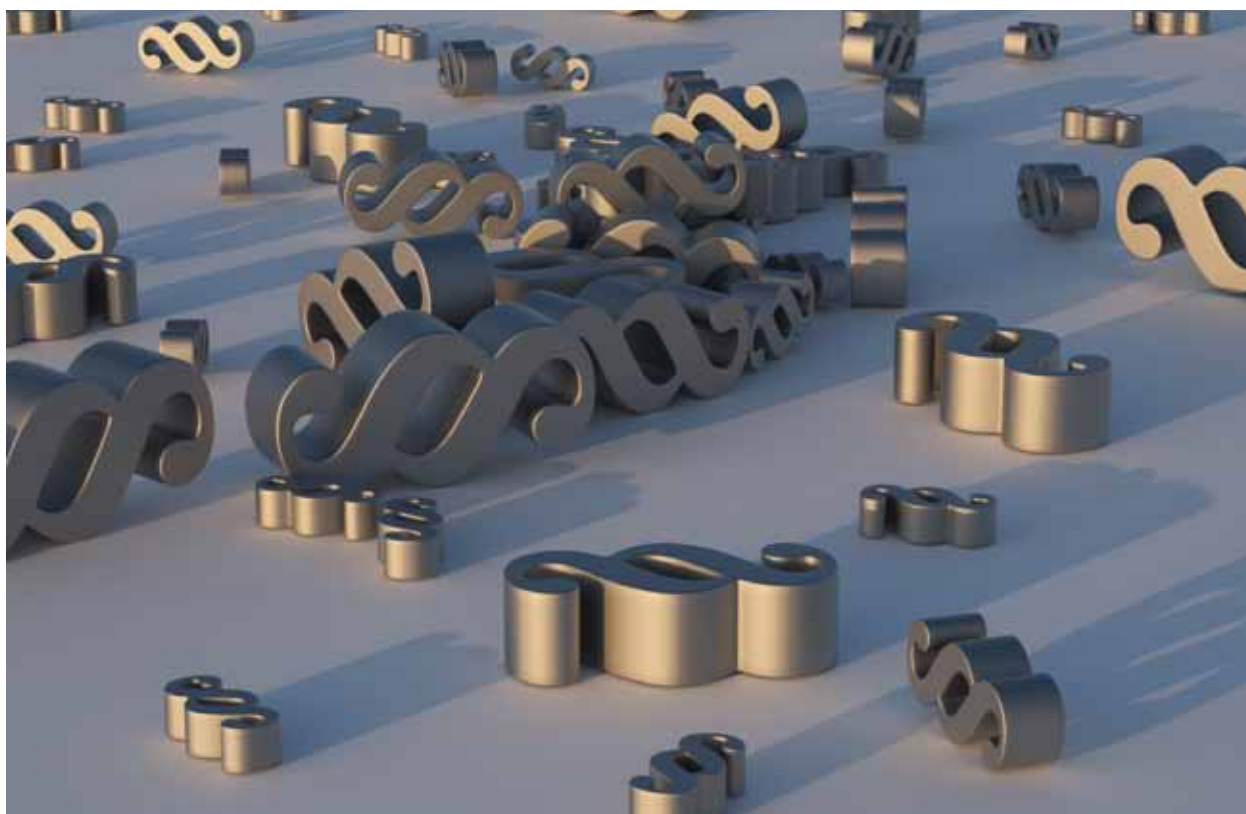
Po období rozsáhlých, náročných a často vyhrocených diskusí na evropské úrovni jsou dnes k dispozici nová pravidla regulující účetnictví i audit. Řada změn přináší pokrok a směřuje ku prospěchu věci, jiné představují růst regulace a s tím spojené dodatečné náklady, ale takový je život v Evropě 21. století. Mohu však jednoznačně prohlásit, že zájmy malých a středních podniků i auditorů byly v obou úpravách jednoznačně zohledněny a členské státy mohou jejich povinnosti dále zjednodušit, budou-li si to přát.

Nutnost zapracování rozsáhlé novely směrnice o povinném auditu a nového nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu si zřejmě vynutí přípravu nového zákona o auditorech, byť je to teprve čtyři roky od přijetí zákona, který je dnes platný. Stejně tak i zásadní novela účetní směrnice vyvolá nutnost novelizace

účetních předpisů včetně zákona o účetnictví. Za zvažení stojí i příležitost vytvořit po 20 letech platnosti současného zákona nový moderní zákon o účetnictví, který by se se ctí vypořádal s řadou otevřených otázek a uceleným způsobem reflektoval vývoj účetní teorie, rozvoj nových technologií, mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dokončil aplikaci nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích a v přijatelné míře zjednodušil administrativu s vedením účetnictví spojenou, a to zejména pro malé a střední podniky. Mantinely jsou tedy vymezeny, a teď záleží na nás, jak efektivně se v české kotliše se všemi novinkami vypořádáme. Aktivní přístup rozhodně přinese lepší výsledky než pasivní čekání na Godota.

Petr Kříž

Ing. Petr Kříž, FCCA je partnerem PricewaterhouseCoopers, kde pracuje od roku 1991. Od roku 2013 je zastupujícím prezidentem Federace evropských účetních (FEE) a předsedá bankovní pracovní skupině. Předtím působil jako viceprezident odpovědný za oblast účetního výkaznictví. V letech 2001–2004 byl prezidentem Komory auditorů ČR. Je také členem pracovní skupiny pro rozvoj účetnictví a auditu při Ministerstvu financí ČR, vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, správního a nominačního výboru Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG) a předsedou dozorčí rady Transparency International v České republice.



Zavedení a využití vnitřního kontrolního systému v malých a středních podnicích



Miluše
Korbellová

Malé a střední podniky, drobní podnikatelé a živnostníci tvoří základ téměř každé ekonomiky. Hrají rozhodující roli při tvorbě pracovních příležitostí a obecně jsou faktorem sociální stability a hospodářského rozvoje. Z tohoto pohledu je podpora malého a středního podnikání, nastavení příznivého podnikatelského prostředí jedním z klíčových problémů našeho státu.

Malé a střední podniky (SME) se v současnosti potýkají s celou řadou problémů, ať už je to v oblasti vlastního podnikání nebo v oblasti ekonomicko-právních podmínek stanovených státem. Časté změny zákonů upravující podnikání a zaměstnávání, stanovování nových povinností ve styku se státní správou, změny požadavků na výkaznictví, to vše nadměrně zatěžuje podnikatelskou veřejnost, vyvolává potřebu zapojování odborníků a brzdí vlastní podnikatelské úsilí. Dochází k nadměrné administrativní zátěži, jež vede k demotivaci podnikatelského prostředí a nežádoucím aktivitám, které v konečném důsledku mají za následek snížení daňových příjmů státního rozpočtu (viz Usnesení vlády ČR č. 595 ze dne 9.8.2013). Zejména v dnešní nelehké ekonomické situaci jsou negativní dopady ještě umocněny a podnikatelské prostředí je chápáno jako nestabilní.

Nelze se divit, že v často měnících se podmínkách se SME dostávají do situace, kdy nejsou příznivě nakloněny přijímání a zavádění vlastních interních standardů, zvláště pokud tyto nejsou přímo vyžadovány legislativou. Tento jev je nejmarkantnější u malých jednotek a tzv. mikropodniků, kde jejich omezené zdroje mohou způsobovat omezené možnosti využívání služeb v oblasti informací a technologií.

Většina malých jednotek a tzv. mikropodniků jsou společnostmi s ručením omezeným či akciovými společnostmi s jedním nebo několika málo vlastníky. Jde zpravidla o rodinné podniky. Majitelé bývají členy statutárních orgánů a zabývají se nejen manažerskou činností v oboru svého podnikání, ale i ekonomickými činnostmi, jako je účetnictví a analýza jeho výstupů. Aby vnitřní kontrolní systém (VKS) plnil svou funkci a informační systém podával správné a včasné podklady pro řízení, je třeba věnovat velkou pozornost tvorbě a zavedení celé řady vnitřních norem, které dopodrobna upraví finanční a informační toky, osobní odpovědnost a pravomoci, rozborů a kalkulace, etický kodex a další. Je také třeba seznámit s pravidly zaměstnance a spolupracovníky, vyžadovat jejich dodržování a provádět následnou kontrolu.

U těchto typů účetních jednotek je vnitřní kontrolní systém zpravidla méně formálně zdokumentován. Jedním z důvodů je pracnost a již tak značná administrativní zátěž nastavená pro mnoho jiných oblastí různými předpisy a zákony. Hlavním důvodem bývá, že objem úkolů spojených s řízením společnosti umožňuje centralizaci do jedné osoby, zpravidla osoby majitele. Typické pro malé podniky je vytvoření vlastní kultury kontrolního prostředí na základě ústní komunikace a osobního příkladu vedení. Rizika jsou vyhodnocována přímým kontraktem se zaměstnanci či externími spolupracovníky, vlastní kontrolní činnost je prováděna prostřednictvím dohledu vedení nad jednotlivými činnostmi a monitorovací činnost je nepřetržitou součástí všeobecného řízení činnosti podniku.

Nicméně přiměřený formální popis VKS by pro vedení byl přínosem v tom smyslu, že by usnadnil předávání informací novým zaměstnancům a ve zpětné vazbě by pomohl uvědomit si slabiny, které dosud nebyly odhaleny.

Uvedme si jako příklad účetní systém v případě, že tento není dostatečně popsán. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a prováděcí vyhláška vymezují základní postupy a vybízejí účetní jednotky k jejich konkretizaci a specifikaci. Neupraví-li podnik interní normy, nenastaví-li jasná pravidla, účetní systém nejen, že neposkytuje potřebné informace pro řízení, ale může docházet i k nesprávnému pochopení požadavků ze strany zaměstnanců a spolupracovníků. A tak například při změně účetní může dojít i ke změně účetních metod, a to i v průběhu účetního období, k nesouměřitelnosti jednotlivých účetních období a k nemožnosti odpovědně provádět analýzy. V takto řízeném účetním systému podniku může být nemožné předem odhalit nesprávnosti, omyly, a v nejkrajnějším případě může jít o živnou půdu pro různé podvody.

Vedení těchto malých podniků by mělo přijmout fakt, že pravidla nastavená státem jsou pravidla, která mají sloužit státu. Pravidla nastavená uvnitř podniku by měla sloužit jeho potřebám a poskytnout komfortní servis pro vedení a majitele společnosti.

My, auditoři jsme v rámci provádění auditu dle ISA či dalších ověřovacích zakázek povinni se vnitřním kontrolním systémem zabývat a zhodnotit ho. Ostatně jeho úroveň podstatným způsobem determinuje i naši práci. Ač se kontrolní prostředí malých podniků od kontrolního prostředí velkých podniků liší, hraje v něm stále významnou roli.

ISA 315 stanovuje normy a poskytuje vodítko pro pochopení znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, jehož součástí je i vnitřní kontrolní systém. Povinností auditora je se s ním v dostatečné míře seznámit,

identifikovat a vyhodnotit rizika. Každý z nás má se zavedením a funkčností VKS své zkušenosti. Většina majitelů či vedení malých jednotek a mikropodniků je přesvědčena, že VKS je funkční, sice na neformální bázi, ale že je mnohem účinnější než nějaké „papírování“.

Pokud majitelé nevěnují svému majetku patřičnou pozornost, nenastaví sami jasná a srozumitelná pravidla, může v krajním případě vznikat v podniku chaos a dezorientace. Pravidla jsou v některých případech nastavována dle názorů různých osob, bez jednotného vedení. Nedochozí k uzavření řídicího a kontrolního cyklu.

Vnitřní kontrolní systém jako prostředek předcházení a odhalování nesprávností a ochrany majetku by měl být záležitostí vlastníků společností s využitím názorů a spolupráce vlastních a externích odborníků.

Miluše Korbelová

Ing. Miluše Korbelová je absolventkou oboru ekonomika průmyslu na Vysoké škole ekonomické v Praze. Od roku 1995 pracuje ve vlastní společnosti Luca Audit, s.r.o. jako auditor a daňový poradce. Externě spolupracuje s Bankovním institutem vysokou školou, a.s. Je auditorkou zapsanou v seznamu Komory auditorů ČR, kde je členkou Výboru pro SME/SMP a Výboru pro veřejný sektor.



Audit malých podniků

Na co bychom neměli zapomenout, abychom neskončili jako auditor Bernis



Daniel Stirský

Auditor Bernis byl muž společnosti, půvabný tanečník a mravní zpuštěl. Měl tak hrozné množství restů a spletených akt, že uváděl v respekt celý vojenský soud na Hradčanech. Ztrácel obžalovací materiál a byl nucen vymýšlet si nový. Přehazoval jména, ztrácel nitě k žalobě a soukal nové, jak mu to napadlo. Soudil dezertéry pro krádež a zloděje pro dezerci. Dělal nejrozmanitější hokuspokusy, aby usvědčil obžalované ze zločinů, o kterých se těm nikdy nezdálo. Vymýšlel si urážky veličenstva a vymyšlené inkriminované výroky přířkl vždy někomu, jehož obžaloba či udání na něho se ztratilo v tom nepřetržitěm chaosu úředních akt a přípisů.

Jaroslav Hašek: Osudy dobrého vojáka Švejka za světové války, díl první

Podle mých zkušeností je a zřejmě i bude audit účetní závěrky (ÚZ) malého podniku stále jednou z nejběžnějších zakázek, a to zvláště u auditorů-OSVČ nebo u menších a středních auditorských společností. Asi platí: *Balbus melius balbi verba cognoscit* (koktavý lépe rozumí koktavému čili, jak říkáme, svůj k svému). Ve svém příspěvku, který je menším auditorům určen především, se zaměřím na některé zcela konkrétní auditorské postupy, o nichž s auditory při kontrolách kvality často diskutujeme a které zároveň občas opomíjíme. Ať již při auditu závěrky malého podniku nebo v našem časopise.

Jak je to s vyhodnocením rizika zakázky?

Je to jednoduché. Auditor se musí zamyslet, a to i u auditů, které se opakují, zda zakázku přijme, či nikoli. Stačí si vzpomenout na etický kodex a položit si tyto čtyři otázky:

- Můžeme s klidným svědomím prohlásit, že splňujeme podmínky nezávislosti?
- Zvládneme zakázku po odborné stránce?
- Budeme mít dostatek času (kapacit) na realizaci zakázky?
- Nepoškodí nás přijetí zakázky čili je nám to vůbec zapotřebí (např. audit ÚZ společnosti s pochybným či rizikovým předmětem podnikání, s podezřelými položkami v závěrce či s ne příliš dobrou pověstí)?

Smlouva o auditu účetní závěrky

Nejlépe je inspirovat se § 1746 Občanského zákoníku (č. 89/2012 Sb.), který říká: *Strany mohou uzavřít i takovou smlouvu, která není zvláště jako typ smlouvy upravena.* Různé mandátní smlouvy, smlouvy o kontrolní činnosti či smlouvy o dílo opravdu nejsou vhodné. Audit ÚZ je služba svého druhu se specifickými výstupy, a tak je nepojmenovaná čili innominátní smlouva nejlepším řešením. Pěkný základ pro smlouvu o provedení auditu ÚZ najdeme v původní Příručce pro provádění auditu u podnikatelů (r. 2006) na str. 54–56. Smluvní dopis, jehož vzor je uveden v příloze 1 ke standardu ISA 230, patří do obdobné kategorie jako pozdrav mějte hezký den. Naše

republika je kontinentální střeoevropský stát, kde si svá práva a povinnosti strany sjednávají ve smlouvách. Se smluvním dopisem (engagement letter) se setkáme hlavně v anglosaských zemích.

Podvody? U nás? No co si to dovolujete?

K podvodům jen tolik, že zvláště zde musí auditor pamatovat na zásadu profesní skepse, což je podle ISA 220 přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti způsobené chybou či podvodem, a kritické vyhodnocování důkazů. Stručně: důvěřuj, ale prověřuj. I v malém podniku podvody nelze vyloučit, a to především ty, které ISA 240 nazývá podvodným výkaznictvím (vůči zahraničnímu vlastníkovi, úvěrující bance nebo podvody v daňové oblasti).

O možných podvodech je třeba citlivě pohovořit s vedením, případně dalšími relevantními osobami (o pohovoru musí být ve spisu záznam), je třeba si všimnout neobvyklých položek či výkyvů v účetnictví (např. náhle se objevivší nehmotné aktivum, značný nárůst tržeb), podezřelých účetních odhadů, účetních zápisů v neobvyklých dnech apod. A víte, kdy mně začal být standard 240 srozumitelný? Teprve tehdy, když jsem se v účetnictví se skutečným a velkým účetním podvodem setkal.

Musím na inventuru zásob?

ISA 501.4. nám říká, že auditor je povinen se inventuru zásob zúčastnit, jsou-li významné, tj. je-li v podnikatelské rozvaze na ř. 032 – Zásoby vyšší částka, než je hladina významnosti. Samozřejmě s výjimkou takové „nedokončenky“, kterou lze inventarizovat pouze dokladově. O účasti je třeba vyhotovit zápis, a proto nestačí ve formuláři k zásobám uvést u příslušného testu jen spartánské ANO. Ze zápisu by mělo být patrné, kdy a kde se auditor inventury zúčastnil, jak vyhodnotil její přípravu a průběh a jaké položky zásob přepočítával. A co dělat, máme-li několik klientů, všichni inventurují své zásoby mezi Vánoce a Silvestrem, a my jako auditoři-OSVČ nemůžeme být na několika místech současně? Nu, poté lze patřičně instruovat kolegu či jiného poučeného pracovníka a na inventuru zásob je vyslat. Nejlepší možností je dohodnout s klienty termíny inventur již při plánování auditu a sestavování harmonogramu účetních závěrek tak, aby ke kolizím inventur u auditora nedošlo a mohl se jich řádně účastnit.

Možné soudní spory a žaloby, nestačí mně ujištění od vedení v prohlášení?

Nestačí. Podíváme-li se na odstavec 4 v ISA 580, dočteme se toto: *Přestože písemná prohlášení poskytují nezbytné důkazní informace, sama o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro jakoukoli záležitost, o které pojednávají. Navíc skutečnost, že vedení poskytlo spolehlivá písemná*

prohlášení, nemá vliv na povahu nebo rozsah ostatních důkazních informací, které auditor získá o plnění odpovědností vedením nebo o zvláštních tvrzeních.

Jinými slovy: to, že nám pan jednatel v prohlášení potvrdí, že žádné soudní spory společnost nevede, nás nezabavuje odpovědnosti provést testy. K těm patří zejména:

- pročetí zápisů z porad vedení, ze zasedání valné hromady společníků či ze zasedání dozorčí rady – mohl se zde projednávat nějaký spor;
- prověření zápisů na účtu nakupovaných služeb – mohou na něm být zaúčtované faktury od právníků;
- má-li společnost svého vlastního právníka, je na nejvyšší vhodné zaslat mu dopis se žádostí o přehled sporů týkajících se naší malé společnosti, kterými se zabývá.

A na co jako auditoři zapomínáme? Třeba na to, že nestačí založit si do spisu přehled právních sporů, ať již jej auditor získá přímo od společnosti nebo od právníka. Uvedené spory musíme vyhodnotit. Má se vytvořit rezerva na pokutu či náhradu škody? Budeme doporučovat tvorbu opravné položky k vymáhané pohledávce? Je třeba popsat spor v příloze? Máme na něj ve zprávě upozornit zdůrazněním skutečnosti? Nebudeme dokonce muset modifikovat náš výrok?





K čemu lze také využít externí confirmace a na co se zapomíná

Tak třeba k ověření určité nákladové položky. Jeden auditor si vyžádal zaslání confirmace distributorovi elektrické energie, neboť ověřoval závěrku výrobního podniku. A elegantně si tak ověřil významnou část nákladů zachycených na účtu 501. Obdobně lze confirmací použít při testování výnosů, zejména má-li náš klient jednoho či několik významných odběratelů. Někteří auditoři si confirmacemi ověřují vztahy se správcem daně (často při auditu městských společností) a vztahy se zdravotními pojišťovnami (při auditu nemocnic a klinik). ISA 505 nám říká, že confirmací lze ověřit i smluvní podmínky. Příkladem může být ověření podmínek zajištění smlouvy se zajištěním, pokud bychom ověřovali ÚZ menší pojišťovny a potřebovali bychom vědět, zda a v jakém rozsahu zajišťovna přebírá část technických rezerv.

A na co zapomínáme u confirmací? Především na jejich vyhodnocení. Jsou-li ve spisu odpovědi druhé strany jen založeny, je to skoro totéž, jako kdybychom confirmace vůbec nepoužili. Myslím, že není obtížné udělat tabulku, z níž bude zřejmé, jaké procento pohledávek, závazků atd. jsme confirmacemi ověřili a s jakým výsledkem. Vždyť i v ISA 230 se dočteme: *Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil: ... (b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace.*

Například u pohledávek je zcela legitimním jiným postupem testování následných plateb. I zde platí, že je třeba tento postup vyhodnotit. Já jsem postupoval tak, že do sestavy jsem si dopisoval data úhrad a na sestavu jsem pak odkázal při popisu a vyhodnocení testu. Někteří auditoři také tvrdí, že externí confirmace se používají jen u pohledávek, ale u závazků ne. Pravda to není. Sám se pamatuji na případ, kdy v nákladech a závazcích byly vysoké částky za manažerské služby. Kdyby se auditor rozhodl závazky confirmovat, zjistil by, že dodavatel vůbec neexistuje a že účelem faktur bylo snížit daňový základ.

Bankovní confirmace – ano, či ne?

Záleží na situaci. Povinný postup to není. Má-li náš malý klient dva běžné účty u Komerční banky, jeden korunový a jeden v eurech, nemá-li bankovní úvěr a výraz derivát si pan účetní pamatuje jen z hodin chemie či biologie, lze si do spisu poznamenat, že jsme se rozhodli bankovní confirmaci nepožadovat. Vždy si ale musíme uvědomit, že banka ve své odpovědi neuvádí jen přehled účtů a jejich zůstatků, ale také řadu dalších důležitých údajů, které z účetnictví nezjistíme. Jsou to informace o finančních derivátech, o zastaveném majetku, o zárukách aj. Vzpomínám si, jak jsme při auditu zemědělského podniku z odpovědi banky zjistili, že jeden běžný účet nebyl v účetnictví vůbec zaveden. U velkých auditorských společností (zřejmě díky bohatým zkušenostem a přísným interním postupům) bankovní confirmace najdeme vždy, tedy i ve spisu k auditu menšího výrobního podniku či malé nadace. A co dělat, když si banka za vytvoření potvrzení pro účely auditu účtuje poplatek? A klient nám odrecituje monolog Harpagona při každé naší faktuře? Pak bychom jej měli na postup upozornit již při uzavírání smlouvy o auditu a možnost požádat banku o confirmaci ve smlouvě výslovně zmínit. Například Česká spořitelna si účtuje 500 Kč + 100 Kč za každý účet, Fio banka 1200 Kč a Komerční banka 1500 Kč + 200 Kč za každý další účet (ceny jsou bez DPH).

Bez analytických testů věcné správnosti se u malého podniku neobejdeme

I malé podniky mají na účtech tržeb za vlastní výkony a zboží (účty 601, 602 a 604) obraty v desítkách, ba stovkách milionů korun. Je zřejmé, že pouhým listováním vydanými fakturami důkazy o věrném a poctivém obrazu účtů výnosů nezískáme. I nezbývá nám, než se uchýlit k analytickým testům věcné správnosti. Pěkným příkladem je srovnávání účtů 604 a 504 po měsících. Jako auditoři vycházíme z úvahy, že marže by měla být každý měsíc zhruba stejná. A když nám to rozbor marží po měsících potvrdí, lze předpokládat, že účty 604 a 504 významnou nesprávnost neobsahují. Samozřejmě za podmínky, že podrobněji se věnujeme těm měsícům, kde se marže od průměru výrazně odchyluje (např. koncem roku se zákazníkům poskytují celoroční slevy a bonusy, které se účtují jako snížení tržeb).

U analytických testů je zásadní správný předpoklad. Analytické postupy jsou užitečné i při testování tak citlivé položky, jako jsou osobní náklady. Předpokládáme, že objem mezd by měl být každý měsíc zhruba stejný. Není-li tomu tak, prozkoumáme měsíce s výkyvy. Zjistíme-li, že v listopadu se vyplácely mimořádné odměny, pak je vše v pořádku. Anebo odhalíme významnou chybu, jako se nám stalo při testování mezd v jednom lomu. U měsíce, kde částka mezd byla výrazně vyšší, jsme zjistili, že paní účetní

zaúčtovala výplatní listinu dvakrát. Jednou před zvoněním telefonu a podruhé poté, co telefonní hovor s přítelkyní (určitě si stěžovaly na své neschopné muže) ukončila.

A nesmíme zapomenout na analytické postupy na konci auditu podle ISA 520.6. Žádná věda v tom není. Stačí si vzít konečnou obratovou převahu nebo výkazy a porovnat si údaje z běžného a minulého roku (indexy), spočítat si procentní podíly jednotlivých položek na aktivech, pasivech, nákladech a výnosech celkem atd. A pak si naši analýzu prohlédneme a představíme si, že jsme jako auditoři pozváni na valnou hromadu, kde máme před akcionáři o závěrečném pohovořit a některé položky a trendy jim vysvětlit. Umíme to? Víme, proč vzrostly účty nakupovaných služeb a mezd? Víme, proč výrazně poklesly zásoby a účty tržeb jsou zhruba stejné, jako v loňském roce? Víme, co je na účtu 06x a jak je to oceněno? U jednoho klienta jsem si takto znovu procházel rozvahu. A najednou jsem uviděl na řádku ostatních rezerv částku, které jsme si nikdo – bůhví proč – při auditu vůbec nevšimli. Nešlo o nic dramatického: paní účetní jsem zatelefonoval, ona mně poslala opis účtu s odvodněním, proč rezervu vytvořili, a já byl spokojený. Jinými slovy, i tento závěrečný test nám může pomoci s ujištěním, že závěrka je (není) bez významné nesprávnosti.

Pozor na účetní odhady aneb účetní kreativec může být i v malém podniku

To, jak jsou účetní odhady důležité, lze vysledovat i z auditorských standardů. Samostatný standard k účtům nákladů, výnosů, pohledávek, závazků či dlouhodobého majetku nemáme. Avšak na účetní odhady, tj. na odpisy, rezervy, opravné a dohadné položky, popř. na účty nedokončené výroby a některých dalších aktiv ano. Je to ISA 540 a má 38 stran. Účetních odhadů se týká i samostatný testovací program (plán) v nové Příručce pro provádění auditu (r. 2012) na str. 50 (formulář 204). Je to logické. Protože odhady závisí na úsudku (odhadu) vedení, lze jimi ovlivňovat hospodářský výsledek a vlastní kapitál. Jako auditoři máme být profesně skeptičtí. A tak na účetní odhady pamatuje i velmi neoblíbený standard 240 o podvodech. V odstavci 32 b) se mj. dočteme, že *auditor je povinen prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a zhodnotit, zda případné podmínky způsobující předpojatost představují riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem*. Pamatuji se na případ, kdy majitel akciovky začal odepisovat budovy 150 let. Důvod byl jasný. Banka mu předepsala jako jeden z ukazatelů provozní zisk a pan majitel se rozhodl, že na účet 551 bude odpisy odměřovat po kapkách. Rovněž stanovení doby životnosti silnic na 848 let není vtipem, ale účetním odhadem jedné nejmenované účetní jednotky (ÚJ). A ještě jeden pěkný příklad:

Při auditu ÚJ textilky jsme zjistili, že oproti minulému roku nápadně vzrostly odpisy dlouhodobého majetku. Když jsem se ptal, proč, paní účetní mně dotčeně odpověděla, že přece byl novelizován zákon o daních z příjmů, že doby pro odepisování textilních strojů se zkrátily a že jako auditor bych to měl vědět. I museli jsme si vysvětlit, že změna daňové politiky státu nemá vliv na dobu životnosti tkalcovských stavů a že je třeba tento majetek účetně odepisovat podle původního odpisového plánu.

Diskuse ohledně opravných položek k pohledávkám a zásobám či k oceňování nedokončené výroby pak jistě většina z nás zažila na vlastní kůži. Přeopatrný je třeba být při ověřování nedokončené výroby a souvztážené výsledkové změny stavu u stavebních firem. Zde může být oceňovací tvořivost a vynalézavost účtárny a managementu velmi pozoruhodná.

Nota bene čili pamatuj dobře na finanční investice

I malý podnik může mít účasti s rozhodujícím či podstatným vlivem v jiných účetních jednotkách. V případech, kdy máme podezření, že skutečná hodnota investice poklesla pod částku, v jaké ji vedeme v účetnictví, je nutné, aby si auditor vyžádal jejich závěrky a zvážil tvorbu opravné položky k finanční investici, a to zvláště tehdy, má-li to významný negativní dopad do výsledku hospodaření (zásada opatrnosti). Závěrku našeho dávného klienta ověřoval jiný auditor. A ten doporučil snížit ocenění všech účastí na nulu, neboť finanční situace dceřiných společností byla velmi neutěšená. Pan majitel si vzpomněl na podobenství o návratu ztraceného syna a navštívil nás. Ptal se, zda bychom náhodou nedospěli k jinému závěru. Protože jsme dobře věděli, že výkazy předkládá své úvěrující bance, odpověděli jsme, že nedospěli.

A jak je to s prohlášením vedení?

Základní vzor, který je v příloze 2 ke standardu 580, lze při auditu malého podniku použít prakticky beze





změny. Zde snad jen tolik, že optimální je, má-li prohlášení stejné datum jako zpráva auditora. Pozdější datum je nepřijatelné, neboť prohlášení je jedním z důkazů, a žádný důkaz si nemůžeme opatřit až po vydání zprávy auditora. Rovněž to, že nám vedení určitou skutečnost potvrdí, nás nezbavuje odpovědnosti provést předepsané testy. Jinak by přece stačilo, aby nám jednatel našeho malého klienta potvrdil, že závěrka dává věrný a poctivý obraz, a my bychom již mohli vydat zprávu. Zjednodušeně lze říci, že smyslem prohlášení je především to, aby si vedení uvědomilo, že právě ono odpovídá za účetnictví a za sestavení ÚZ a že úkolem auditora je závěrku ověřit. Jde o základní premisu auditu, o které se zmiňuje např. ISA 200 v odst. 4. Prohlášení nám dále slouží jako dodatečná podpora pro důkazy, které jsme si již opatřili (následné události, soudní spory a žaloby, podvody aj.)

Předpoklad trvání a vyhláška č. 500/2002 Sb.

Zde snad jen tolik, že nevyvíjí-li se vlastní kapitál našeho malého podniku dobře, musíme na to jako auditoři reagovat. Třeba tak, že si prostudujeme plány vedení na další rok (u jednoho klienta s německou účastí jsme se vždy jednatele ptali, zda mateřská společnost neuvažuje o přesunu výroby na východ). Někdy si lze vyžádat od společníka patronátní prohlášení (comfort letter). Společník (mateřská společnost) náš malý podnik ujistí, že mu bude i nadále poskytovat finanční podporu a vyjádří tak jasně spojitost mezi mateřskou a dceřinou firmou. Užitečným nástrojem může být i finanční analýza. Na nedobrou finanční situaci společnosti pak často musíme poukázat ve své zprávě, ať již zdůrazněním skutečnosti nebo v určitých případech i výhradou či záporným výrokem. Návod, jak postupovat, najdeme v ISA 570. Rovněž bych rád připomenul odst. 14 z vyhl. č. 500/2002 Sb. *Účetní jednotka, která použila účetní metody způsobem vycházejícím z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a u které zároveň existuje významná nejistota, spočívající zejména ve skutečnosti, která nasvědčuje tomu, že účetní jednotka nemusí být schopna*

nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a v důsledku toho například plnit své závazky, uvede v příloze v účetní závěrce tuto skutečnost. Dále popíše případná opatření nebo návrhy řešení těchto skutečností.

Stěžejní závěrečný krok – kontrola konečné podoby závěrky včetně přílohy

Je zvláštní, že na tento krok někdy zcela zapomeneme. Asi proto, že důvěřujeme počítačům a předpokládáme, že stačí převzít si konečnou předvahou a že výkazy (dělá je přece počítač) již žádnou nesprávnost obsahovat nemohou. Bohužel, opak je pravdou. Zažil jsem i případy, kdy auditor potvrdil závěrku, kde aktiva se nerovnal pasivům či kde byl jiný zisk v rozvaze a jiný ve výsledovce. A nešlo jen o rozdíly ze zaokrouhlení. Takže co bychom měli v závěrce zkontrolovat?

- Základní vazby mezi výkazy. Zkušený účetní harcovník vytrénovaný pracovníky bývalých generálních ředitelství si prověří i vazby, které vyhláška nezmiňuje (např. změnu stavu odložené daně ve vazbě na výsledovku, změnu stavu zásob vlastní výroby na účtovou skupinu 61 x apod.)
- Pozornost je třeba věnovat i správnému rozlišení mezi dlouhodobými a krátkodobými aktivy/pasivy a mezi provozní a finanční sekcí výsledovky. Je velmi ošidné přistoupit na argumentaci paní účetní, že už výkazy předělávat nebude, protože to stejně žádný dopad do bilanční sumy a do výsledku nemá. Z výkazů si mohou jejich uživatelé (třeba banka) počítat ukazatele finanční analýzy. No, a pak již může chybné rozdělení mezi dlouhodobými a krátkodobými položkami rozvahy výrazně ovlivnit třeba ukazatele likvidity.
- Také je třeba zaměřit se na formální náležitosti, jako jsou podpisy a datum či okamžik sestavení ÚZ. Protože rozvaha, výsledovka a příloha jsou nedílným celkem, není možné, aby každá součást závěrky měla jiné datum.
- Sestavuje-li účetní jednotka přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, je třeba zkontrolovat i vazby těchto výkazů na rozvahu, popř. výsledovku. Protože pro cash-flow stále používáme kombinaci přímé a nepřímé metody, je otázkou, jakou vypovídací hodnotu takový výkaz má. Proto si myslím, že není žádnou závadou, pokud jej menší účetní jednotka vůbec nesestaví. Vyhne se tak riziku spojeným s jeho ověřením.
- Příloha: Musí obsahovat údaje předepsané příslušnou prováděcí účetní vyhláškou, tj. základní údaje o účetní jednotce, popis účetních a oceňovacích metod a doplňující údaje k rozvaze a výsledovce. Je třeba, aby byla vysvětlena každá významná položka výkazů a peněžní údaje v příloze musí navazovat na tytéž údaje ve výkazech (klientovi lze poradit, aby v příloze uváděl odkazy na konkrétní řádky výkazů). A nesmíme zapomenout, že přílohu povinně

sestavují veškeré účetní jednotky, tedy i neziskové subjekty nebo příspěvkové organizace.

- Závěrka musí být srozumitelná pro potenciální uživatele. O těch předpokládáme, že mají základní povědomí o účetnictví, ale již je většinou nezajímá, že nadlimitní cestovné se účtuje na vrub účtu 512.99 či jak se odepisuje otvorka lomu, když účetní jednotka vyrábí nábytek.
- A konečně: Obsahují-li příloha či výkazy významnou nesprávnost, auditor je povinen, pokud ji účetní jednotka neodstraní, modifikovat svůj výrok v souladu s ISA 705. Někdy může být významně nesprávné i to, že nějaký důležitý údaj v příloze chybí.

Vydání zprávy auditora, kde lidová tvořivost se zapovídá

Lidová tvořivost zde opravdu není na místě. Nejlépe je využít vzorů zpráv v aplikačních doložkách nebo na stránkách KA ČR (Předpisy a metodika – Metodická podpora). Jakákoli další sdělení, jako že auditor zkontroloval faktury došlé od č. x do č. y, že účetní doklady mají náležitosti podle zákona o účetnictví nebo že auditor potvrzuje, že je naplněn předpoklad neomezeného trvání ÚJ, jsou zbytečná a někdy pro nás auditory i riziková.

Vydáme-li výrok s výhradou, pak je třeba, aby naše výhrada byla zformulována tak, aby jí uživatelé zprávy porozuměli. Vždy je třeba, je-li to relevantní, jasně uvést, o jakou částku by se změnila položky účetní závěrky (např. zásoby / pohledávky netto, hospodářský výsledek a vlastní kapitál), kdyby ÚJ nesprávnost, kterou jsme zjistili, proúčtovala. Totéž samozřejmě platí i pro záporný výrok.

A co nás může v malém podniku ještě potkat? Package čili balíček

Občas musíme ověřit (často i dříve než řádné výkazy) balíček tabulek pro konsolidačního auditora v zahraničí. Postup je obdobný, jako když děláme audit. Jen místo tištěných výkazů máme excelovou rozvahu a výsledovku, řadu doprovodných tabulek a pokyny pro vyplnění (účetní postupy skupiny, konsolidační manuál aj.). Často (ale ne vždy) tomu bude tak, že položky jako vlastní kapitál a hospodářský výsledek budou shodné v ÚZ podle českých standardů i v balíčku sestaveném podle skupinových postupů. Rozdíly bývají v uspořádání a položkách rozvahy a výsledovky (např. výsledovka mívá kalkulační členění, rozvaha začíná pokladnou a končí dlouhodobým majetkem). Musíme mít převodový můstek, podle kterého se čísla z „české“ předvahy překlopí do tabulek balíčku. Naším úkolem je (mimo vlastní audit) ověřit, že to paní účetní udělala správně.

Někdy po nás konsolidační auditor požaduje, abychom mu vyplnili auditorský dotazník. Ten bychom neměli brát na lehkou váhu. Je pravděpodobné, že zahraniční auditor si jej založí a vystane-li u české

„dceřinky“ nějaký problém, zabodne prst u otázky začínající většinou *Are you sure that...?* a řekne: *Ale český auditor mně potvrdil slůvkem YES, že ověřil zaúčtování veškerých závazků. A mám to od něj i podepsáno.* Právě tyto dotazníky mne naučily zajistit si externí confirmace, neboť jsem nechtěl sáhodlouze zdůvodňovat, proč jsme je nepoužili (typická větička v dotazníku bývá: *If no, please provide the details!*) A mně ani kolegům se nechtělo žádné „details“ vymýšlet a popisovat.

Spis – v nejširším slova smyslu každé sepsání aneb *litera scripta manet*

Ne náhodou jsem u úvodu zmínil auditora Bernise. Kdyby měl v pořádku své spisy, nesoudil by nevině. Zde mohu pouze zopakovat to, co jsem snad každý týden slychal od své bývalé paní ředitelky: *„Ze spisu musím poznat, co jsi testoval, kdy jsi to testoval, jak jsi to testoval a hlavně: jaký je k těm pohledávkám, výnosům, mzdám, zásobám... tvůj konečný závěr.“* Jinak řečeno: Odpovědi ANO, NE, souhlasí, OK, je provedeno v testovacích formulářích většinou nestačí, neboť nelze zjistit, jak konkrétně auditor daný test provedl, na jakém vzorku dokladů (zápisů, operací) a s jakým výsledkem. Rovněž nestačí naplnit šanon kopiemi dokumentů, které jsme si u klienta opatřili,



protože ze spisu musí být patrná hlavně naše vlastní práce.

Nemám rád slovo procedura, používám výraz postup. Pod procedurou si představím auditora, kterého naložili do kádě s bahnem, když si léčil v Třeboni počínající artrózu. Tím bych si dovolil apelovat na některé kolegy z nadnárodních společností: čeština je krásný jazyk a je zbytečné potvrdit ji různými módními floskulami a anglicismy. Národní obrozenci za nechtěné použití germanismu vybírali pokuty, z nichž se financoval nákup českých knížek. Občas si říkám, zda bychom neměli tento užitečný zvyk obnovit.

Daniel Stirský

Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1989 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOU ČKD

a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1989 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality Komory auditorů ČR.



Rozhovor s Petrem Kuželem, prezidentem Hospodářské komory České republiky

Důležité je stabilní podnikatelské prostředí

Posláním Hospodářské komory ČR je vytvářet příležitosti pro podnikání a prosazovat a podporovat podnikání v Česku. Jak se vám daří plnit toto poslání v současné době hospodářské krize?

Podporovat podnikání je samozřejmě naším hlavním cílem a naše aktivity v této oblasti neustávají ani v době hospodářské krize. Naopak v době krize je třeba podporovat podnikatele a prosazovat jejich zájmy o to intenzivněji. Hospodářská komora ČR vývoj české ekonomiky a situaci českých podnikatelů dlouhodobě sleduje a od začátku hospodářské krize jsme volali po přijetí protikrizových opatření, která by nezatížila státní rozpočet, ale pomohla obnovit růst ekonomiky. V současné době jsou již patrné poměrně výrazné známky oživení a věříme proto, že se tak česká ekonomika po dlouhé době z hospodářské krize vymaní. Nehledě na ekonomickou krizi se však mnoha podnikatelům dařilo, příkladem může být například český export, který je na výborné úrovni.

Vaše komora sdružuje na 14 tisíc členů, právnických i fyzických osob. Máte své členy rozděleny na malé a střední podniky nějakým klíčem nebo evidujete jen právnické osoby a fyzické osoby?

Členy HK ČR jsou jak fyzické osoby živnostníci, tak i právnické osoby, a to jak malé a střední, ale i vel-



Petr Kužel, MBA je od roku 2008 prezidentem Hospodářské komory České republiky, předtím byl jejím dlouholetým viceprezidentem. Je nově zvoleným předsedou představenstva Hospodářské komory hlavního města Prahy. Je členem generální rady

Světové federace komor a členem rady ředitelů evropské asociace komor EUROCHAMBRES. Od roku 1992 je také soukromým podnikatelem. Je ženatý a má čtyři děti.

ké podniky. Naše členy můžeme dělit podle mnoha kritérií, například podle velikosti vyjádřené počtem zaměstnanců či obratem, podle oboru podnikání nebo podle regionu.

S jakými problémy se vaši členové nejvíce v současnosti potýkají, co je trápí?

Největším problémem je úroveň podnikatelského prostředí obecně, časté změny legislativy a podmínek pro podnikání, především složitý daňový systém, zdoluhavá a obtížná vymahatelnost práva, nevyho-

vující systematika podpory vědy, výzkumu a inovací. Velkým problémem je také systém vzdělávání, který produkuje absolventy v oborech, pro něž je velmi těžké najít uplatnění, a zároveň v jiných oborech podnikatelům kvalifikovaní pracovníci chybí. Stejně tak při výuce žáků chybí důraz na to, že vzdělání je důležité k jejich uplatnění v pracovním životě, u žáků a studentů též chybí výchova a osvěta s cílem zvýšit povědomí o základech podnikání.

V čem spatřujete hlavní problém podpory podnikatelských aktivit vašich členů?

Prospět by mohlo především zlepšení již uvedeného. Je třeba si uvědomit, že podnikatelé jsou subjekty, které plní prostřednictvím svých daní státní rozpočet a obstarávají zaměstnanost, a tím jsou hybnou silou ekonomiky. S ohledem na to by měly být podmínky pro podnikání co nejpříznivější a měly by se postupně vyvíjet a co nejvíce zlepšovat.

Hospodářská komora ČR je připomínkovým místem legislativy. Jak vaši členové vnímají časté změny zákonů? Teď nemám jen na mysli nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, ale i jiné zákony týkající se podnikání byly, jsou a možná i budou často měněny.

Časté změny zákonů snižují stabilitu podnikatelského prostředí. Z tohoto důvodu bývají obecně podnikateli vnímány negativně. Samozřejmě vždy záleží na konkrétní změně. Pokud je pro podnikatele prospěšná, vnímají ji spíše pozitivně.

Co je palčivým místem nových zákonných norem, které jste v poslední době řešili?

Obecně se jedná o zvyšující se administrativní zátěž, růst nákladů podnikání, vznik nových umělých překážek podnikání a někdy rovněž neefektivní regulace. Příkladem lze uvést kauce a další opatření dopadající na výrobce lihu či kauce pro distributory pohonných hmot.

Máte již nějaké signály od svých členů k novému občanskému zákoníku či k zákonu o obchodních korporacích?

Přímé konkrétní reakce jsme zatím nezaznamenali, spíše obecné reakce ke zvoleným vyjadřovacím prostředkům a větné konstrukci, popřípadě k formě právního jednání, tedy, které právní jednání je možné učinit ústně a pro které je nutná písemná forma. Rovněž v rámci informačního místa pro podnikatele jsme nezaznamenali dotazy nebo připomínky ke konkrétním ustanovením novely soukromého práva. Výjimkou jsou snad spolky (dříve občanská sdružení), které se již dotazovaly na novinky, které nový občanský zákoník přináší. V rámci těchto dotazů jsme vypracovali informační dokument, který lze nalézt na našich stránkách.



Kde spatřujete, v jaké oblasti, největší nezbytnou pomoc podnikatelskému prostředí v ČR? Jak je tomu v zahraničí?

Rozhodně jsou podnikatelé zatěžováni především administrativně. Každý, kdo zahájí podnikání, je nucen se vypořádat se záplavou formulářů a jiných potvrzení, není třeba zmiňovat záplavu administrace ve chvíli, kdy se chce účastnit veřejné soutěže. Celý systém vstupu do podnikání a udržování podnikání je třeba více zjednodušit a zpřehlednit. Např. v Nizozemsku, na Kypru, v Singapuru, Hongkongu či dalších zemích je proces založení firmy podstatně kratší a méně administrativně náročný. Jednou z prvních změn tímto krokem je notářské zakládání obchodních korporací, ale k opravdovému posunu v této oblasti je ještě dlouhá cesta.

V posledních letech se hodně hovoří o tzv. přežívání drobných a středních podnikatelů, o zániku podniků z důvodu druhotné platební neschopnosti. Vede si komora statistiku vývoje podnikatelského prostředí z tohoto pohledu?

Vlastní cílené průzkumy nebo statistiku v této oblasti nevedeme, vycházíme z údajů a podnětů od našich členů a také z dat statistického úřadu. Především členové poukazují na fakt, že směrnice o opožděných platbách, respektive mechanismy zabraňující

druhotné platební neschopnosti v současnosti nefungují přesně tak, jak bylo myšleno. Neustálé prodlužování data splatnosti je, i přes směrnici, kterou díky podnětu HK ČR přijal Brusel a doporučil ji přijmout členskými státy EU, což se v ČR stalo v červnu minulého roku, stále problémem. HK ČR se však bude i nadále snažit vyvinout maximální úsilí ke zlepšení situace.

Myslíte si, že by se některé problémy vašich členů daly řešit s pomocí Komory auditorů ČR?

Hospodářská komora ČR spoluprací s Komorou auditorů jednoznačně uvítá. Společné nalézání řešení jednotlivých problémových situací bude krokem, který přinese užitek oběma stranám.

Rozhovor vedla Miluše Korbellová



Rozhovor s Karlem Havlíčkem, předsedou představenstva Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR

Podpora malého a středního podnikání

Mohl byste na úvod přiblížit Asociaci malých a středních podniků a živnostníků ČR? Jaká je struktura vaší členské základny?

AMSP ČR je dnes hlavní organizací hájící zájmy nejširšího spektra malých firem. Původně jsme se zaměřovali zejména na středně velké zaměstnavatele, v posledních letech se masivně rozrůstáme o desítky kolektivních členů, tedy dalších organizací, které hájí zájmy určitého specifického segmentu malých a středních podniků. Založili jsme vlastní platformu mladých podnikatelů s názvem Young Business – Svou cestou, sdružili jsme pod nás nejdůležitější cechy a zahájili mohutnou ofenzívu nazvanou „Fandíme řemeslu“, připravujeme velkou platformu žen v podnikání atd.

Jsou mezi vašimi členy také auditoři a auditorské společnosti?

Ano, ale spíše v omezené míře. Máme ale pod sebou velké množství právních kanceláří, které tyto služby rovněž nabízejí.

Jak vidíte nejnovější záměry vlády týkající se navrhovaných daňových změn, například zrušení či omezení výdajových paušálů, z hlediska malých a středních podniků a živnostníků?

Po prvních populistických výstřelech se vše dostává do běžných pracovních kolejí. S členy vlády jsme si vyjasnili priority, časový harmonogram a kompetence,



Doc. Ing. Karel Havlíček, Ph.D., MBA vystudoval stavební fakultu ČVUT, manažerská studia absolvoval na PIBS při Manchester Metropolitan University, doktorské studium dokončil na podnikohospodářské fakultě VŠE v Praze, kde se rovněž na Fakultě financí

a účetnictví habilitoval na docenta. Dlouhodobě stojí v čele SINDAT, mateřské společnosti skupiny, podnikající v oblastech středního průmyslu, nanotechnologií a biomedicíny. Mnoho let se rovněž angažuje v akademickém prostředí, na Vysoké škole finanční a správní je děkanem fakulty ekonomických studií. Od devadesátých let hájí na institucionální úrovni zájmy podnikatelů, je spoluzakladatelem a předsedou představenstva Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR. Jako autor nebo spoluautor se podílel na několika odborných knihách se zaměřením na řízení malých a středních podniků, publikoval více než stovku odborných článků v recenzovaných a odborných časopisech na téma management, finance a inovace. Přednášel na mnoha světových univerzitách a zúčastnil se řady mezinárodních výzkumných projektů. Mimo mateřštiny hovoří šesti světovými jazyky.

s jednotlivými náměstký a jejich týmy již dostáváme vše do pracovní podoby. To platí i o zmiňovaných paušálech. Ministerstvo financí si dle našeho názoru velmi pragmaticky uvědomuje, že nejmenší živnostníci nejsou ani příčinou díry ve státním rozpočtu, ani ji nedokáží zalepit. Po několika mediálních přestřelkách se ministerstvo věcně zaměřuje na odchyťování velkých škůdců a úniky v řádu desítek miliard korun a přestávají mířit na řemeslníky a zemědělce, na kterých si nevezmou v součtu ani stamiliony. Zavedení limitu pro 60% paušály na 2 mil. Kč je rozumným kompromisem, který nic velkého nevyřeší, ale ani nikomu moc neuškodí.

Jaké kroky v současné době podniká vaše asociace k podpoře malého a středního podnikání v ČR?

Každému kompetentnímu členovi vlády a dále klíčovému poslancům a šéfům státních agentur jsme představili revoluční koncept podpory MSP, který je napsaný na jednom listu papíru. První strana zahrnuje „Jízdní řád podpory MSP“, a to v závislosti na požadavcích EU a dále s ohledem na segmentaci tuzemských podniků na živnostníky, středně velké firmy a začínající podnikatele. Vše je s přímou odpovědností resortů. Druhá a poslední strana minidokumentu obsahuje zásadní „Desatero úkolů“, které jsme detailně projednali s každým ministrem. Je to časově schůdné, uchopitelné, přehledné a dle našeho je šance, že s naší pomocí nemálo dotáhneme do konce.

Máte již nějaké ohlasy z řad vašich členů na některá ustanovení nového občanského zákoníku či zákona o obchodních korporacích, a pokud ano, co považujete za největší problém či překážku pro rozvoj malého a středního podnikání?

Zatím jsou reakce neutrální, většina středně velkých firem si chystá změny, které provede v rámci nadcházejících valných hromad. Žádné ostré reakce ale nezaznamenáváme. Faktem je i to, že jsme naši členskou a partnerskou základnu školili již se tříletým předstihem a pro všechny jsme vydali elektronický i papírový manuál všech důležitých změn a nutných opatření. Samozřejmě v tom prvním roce to bude trochu zátěž, ale seriózní vyhodnocení dělejme nejdříve za tři roky.

Které další těžkosti a překážky v podnikání pociťují vaši členové z řad malých a středních podniků a živnostníků jako akutní (např. přístup k financování, podpora exportních aktivit apod.)? Jsou některé z překážek specifické výlučně pro tzv. rodinné firmy či podniky?

Hájíme tak obrovskou skupinu podnikatelů, že seriózní odpovědi musí předcházet roztřídění do jednotlivých skupin firem, čemuž odpovídá i struktura naší asociace. Mikrofirmy, tzv. OSVČ, jsou velmi

skromné a požadují jedině – nic již neměnit, nepodporovat, nekomplikovat a nechat je podnikat. Jakékoliv další změny, byť dobře míněné, přidělávají živnostníkům akorát práci a odklání je od jejich hlavní činnosti. Středně velké firmy očekávají jasně definovaná pravidla a přiměřenou podporu exportní, investiční, inovační nebo jednoduše připravené granty či fondy. Větší firmy chtějí zejména minimalizaci daňových základů, fungující trh práce a rozumné investiční pobídky.

Mohou při řešení problémů malého a středního podnikání pomoci auditori sdružení v Komoře auditorů ČR a případně jak?

Nepochybně ano, třeba tím, že se stanete přidruženým, asociačním členem a budeme společně prosazovat zájmy svých členů. Komora auditorů je organizací s vysokou kulturou a znalostním potenciálem, který menší firmy určitě rády využijí. My vám na oplátku nabídneme skutečně akční zázemí AMSP ČR, naši lidé nejsou táboroví vypravěči příběhů starých zbrojnošů, ale nepolitictí lidé s takovým tahem na branku, že se všem ministrům a institucionálním úředníkům rolují při pomýšlení na naší asociaci ušiska.

Rozhovor vedl Jaroslav Dubský



Rozhovor s Radomírou Harantovou, první místopředsedkyní Unie malých a středních podniků ČR

Malé a střední firmy jsou optimistické

Můžete stručně představit našim čtenářům Unii malých a středních podniků ČR?

Unie malých a středních podniků ČR je neziskové, občanské sdružení, hájící zájmy českých malých a středních podniků. Sdružení funguje již od roku 2006. Členy sdružení jsou právnické osoby i OSVČ, partnery jsou významné firmy, organizace a osobnosti ze soukromé i státní sféry. Sdružení vytváří silnou, vlivovou skupinu svým celoevropským rozsahem.

Vůči obdobným organizacím je sdružení unikátní ve svém přímém napojení na český i evropský parlament, spojením s významnými partnerskými organizacemi a rozsáhlostí svého vlivu i šíří databáze podnikatelů.

Sdružení nabízí podnikatelům vzájemné propojení s českými i evropskými státními orgány, propojení mezi členy a partnery navzájem, možnost čerpat z nabízených výhod sdružení, využívat poradenských služeb sdružení a účastnit se aktivit sdružení.

Jak hodnotíte souhrnně aktuální ekonomickou situaci malých a středních firem v ČR?

Malé a střední firmy jsou optimistické, neboť více než polovina z nich (54 procent) věří v pozitivní vývoj ve svém odvětví. Malé a střední podniky proto plánují další rozvoj. Ukázal to průzkum Barometr kapitálových investic evropských malých a středních podniků, který uskutečnila GE Capital International mezi 2250 podniky v Německu, Francii, Velké Británii, Itálii, Maďarsku, Polsku a Česku. Dobré zprávy z prostředí firem se odrážejí také v plánech na nová pracovní místa. Malé a střední podniky by letos mohly podle průzkumu vytvořit v ČR téměř 137 tisíc nových pozic a přispět tak ke snížení nezaměstnanosti. Jako hlavní důvod pro přijímání nových zaměstnanců uvádí polovina podnikatelů rostoucí objem zakázek, třetina chce potom pracovní místa vytvořit díky expanzi na nové zahraniční trhy.

V poslední době jsem zaregistroval aktivity Unie v mediálním boji proti zrušení či omezení výdajových paušálů pro výpočet základu daně z příjmů a při vyjednávání o jejich zachování s ministerstvem financí. Můžete, prosím, shrnout stanovisko Unie k této problematice a aktuální stav vyjednávání o ní?

Unie malých a středních podniků návrh na zrušení či omezení výdajových paušálů pro výpočet základu daně z příjmů rezolutně odmítá. Snížení paušálů by totiž pro řadu živnostníků mohlo být likvidačním, což negativně ovlivní ekonomiku České republiky. Pokud by k tomu skutečně došlo, bude to mít silně negativní dopad



Mgr. Radomíra Harantová

vystudovala Vysokou školu mezinárodních a veřejných vztahů Praha, obor ekonomická diplomacie. Od roku 2009 je první místopředsedkyní a statutární členkou Unie malých a středních podniků ČR. Je spoluzakladatelkou projektu akcez.cz, spoluzakladatelkou Komise pro zlepšení podnikatelského prostředí v Poslanecké sněmovně a Skupiny pro konkurenceschopnost, aktivně prosazující zájmy malých a středních podnikatelů ve státní správě i Parlamentu. V roce 2008 působila jako hlavní koordinátorka PR v rámci předsednictví ČR v Radě EU, Ministerstva zemědělství ČR a jako členka meziresortní komise vlády ČR pro komunikační strategii. V letech 2006–2008 působila jako tisková mluvčí a specialista na komunikaci s novináři v odboru komunikace Ministerstva pro místní rozvoj ČR, se specializací na evropské fondy.

na vývoj nezaměstnanosti, uvážíme-li, že jako OSVČ je nyní v ČR registrováno téměř milion obyvatel.

Co se týká aktuálního stavu, vládní daňový balíček, účinný od roku 2013, nakonec obsahuje jen částečné omezení výdajových paušálů oproti původním radikálním plánům. Pro příjmy za rok 2014 se nic nezměnilo. Nová vláda sice chystá zatím neupřesněná omezení, začnou však zřejmě platit až počínaje rokem 2015.

Náměstkyně ministra financí Simona Hornochová navrhuje, aby nejrozšířenější výdajové paušály ve výši 60 procent mohli využít pouze živnostníci, jejichž obrat nepřekročí dva miliony korun ročně. Nyní však upřesnila, že chce situaci podrobně analyzovat a nebude navrhovat snížení od roku 2015.

Jaký je Váš názor a názor vašich členů na povinnost v oblasti vedení účetnictví, vykazování a zveřejňování informací z účetnictví a audit účetních závěrek?

Účetnictví představuje v podstatě jediný zdroj informací o ekonomické situaci účetní jednotky, a to nejen pro stávající vlastníky či management daného podniku, ale rovněž také pro třetí osoby (stát, věřitelé, obchodní partneři, zájemci o koupi účasti v účetní jednotce...). Proto jednou z důležitých povinností většiny účetních jednotek je zveřejnění účetní závěrky a dalších informací, které souvisejí s účetnictvím.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

Test: Jak dobře znáte zákon o obchodních korporacích?



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

1. Minimální výše základního kapitálu ve společnosti s ručením omezeným je:

- a) 1 Kč;
- b) 200 000 Kč;
- c) 100 000 Kč;
- d) 1 Euro.

2. Do působnosti valné hromady společnosti s ručením omezeným nepatří:

- a) volba a odvolání jednatele;
- b) schválení převodu nebo zastavení závodu;
- c) schválení smlouvy o tichém společenství;
- d) schválení přijetí dobrovolného příplatku společníka na zvýšení vlastního kapitálu.

3. Kmenový list představuje:

- a) podíl společníka ve společnosti s ručením omezeným;
- b) podíl akcionáře na základním kapitálu akciové společnosti;
- c) podíl komanditisty v komanditní společnosti;
- d) podíl tichého společníka ve společnosti s ručením omezeným.

4. Nepeněžitý vklad do společnosti s ručením omezeným při založení pro účely vkladu do základního kapitálu ocení:

- a) znalec jmenovaný soudem na základě návrhu jednatele nebo zakladatelů;
- b) znalec vybraný ze seznamu znalců jednatelem nebo zakladatelem;

- c) odborník odborným odhadem;
- d) společníci na základě své dohody.

5. Společník veřejné obchodní společnosti:

- a) může převést svůj podíl na jiného společníka úplatně;
- b) může převést svůj podíl na jiného společníka pouze bezúplatně;
- c) nesmí převést svůj podíl na jiného společníka;
- d) pravidla pro převody podílů stanoví společenská smlouva.

6. Rezervní fond je pojem, který zákon o obchodních korporacích:

- a) vůbec neobsahuje;
- b) používá jako povinný fond u komanditní společnosti;
- c) používá ve vazbě na nákup vlastních akcií akciovou společností;
- d) vymezuje jako sumu peněz určenou ke krytí ztrát.

7. Práva a povinnosti akcionáře spojené s dosud nesplacenými akciemi mohou býti vtělena do cenného papíru s názvem:

- a) zatímní list;
- b) podílový list;
- c) opční list;
- d) kmenový list.

8. Po svém vzniku musí neodkladně zřídit webové stránky, kde budou zveřejněny všechny identifikační údaje, které je

povinna uvádět na obchodních listinách:

- a) akciová společnost;
- b) veřejná obchodní společnost;
- c) komanditní společnost;
- d) družstvo.

9. Podíly na zisku v kapitálové společnosti valná hromada stanoví na základě:

- a) jakékoliv účetní závěrky, která nesmí být starší 6 měsíců;
- b) řádné nebo mimořádné účetní závěrky, která nesmí být starší 6 měsíců;
- c) mezitímní účetní závěrky;
- d) posouzení solventnosti společnosti.

10. Zálohy na podíly na zisku může vyplácet společnost s ručením omezeným na základě rozhodnutí jednatele, pokud:

- a) má dostatek peněžních prostředků na výplatu;
- b) pokud sestavila účetní závěrku, která ke dni rozhodnutí není starší 3 měsíců;
- c) pokud tuto možnost dovozuje společenská smlouva;
- d) tím nepřivodí společnosti úpadek.

Test připravila: Jana Skálová



Co najdete v e-příloze č. 4/2014

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zasílání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Právo a rekodifikace

- Převody nemovitých věcí
- Svěřenský fond jako výsledek českého pokusu o právní transplantaci trustu: Zklamání jako dítě očekávání? Vybraná zákonná ustanovení z pohledu zahraničního právníka
- Jak právně a daňově přistupovat ke svěřenskému fondu
- Svěřenský fond z perspektivy daní
- Svěřenský fond, výhodný nástroj pro praní špinavých

peněz a daňových úniků?

- Svěřenský fond otevírá novou cestu, jak ukrýt majetek

Zaznamenali jsme

- Po boomu kempeliček z konce 90. let jejich počet trvale klesá
- Politici nedosáhnou na fondy EU
- Audit: vratte 300 milionů! Kraj má potíže kvůli stavbě špitálu

-VeL-