

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Termín pro navrhování kandidátů do Dozorčí komise KA ČR byl prodloužen do 15. října.....	2
Návrh programu sněmu 24. listopadu.....	3
Volby do orgánů komory a prezentace kandidátů.....	3
V červnu složilo slib jedenáct nových auditorů...	3
Pojištění profesní odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností.....	4
Příloha Hospodářských novin na téma Auditorské služby.....	5
Zasedání Správní rady FEE v Praze.....	5

TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

Když se řekne veřejný sektor (Martina Smetanová).....	6
Zamyšlení nad schvalováním účetní závěrky v příspěvkových organizacích (Danuše Prokůpková).....	11
Technická novela zákona č. 420/2004 Sb. a její vliv na práci auditorů provádějících přezkoumání hospodaření (Martina Smetanová).....	13
Změny v přezkoumání hospodaření ÚSC po novele č. 64/2014 Sb. (Milan Cigánek).....	16
Projekt zavedení Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (Vladimír Zelenka).....	19
Rozhovor s Nikolajem Terzievem Účetnictví státu.....	21
Rozhovor se Zdeňkou Drápalovou Údaje vykazované za stát a jeho subjekty.....	23
Rozhovor s Michalem Plačkem Účetní závěrky měst a obcí.....	26
Test: Veřejný sektor.....	28

NA POMOC

Nová povinná příloha k daňovému přiznání právnických osob.....	29
--	----

RECENZE

.....	29
-------	----

LIDÉ A FIRMY

.....	31
-------	----

e-příloha Auditor 7/2014

- Daně
- Z koordinačního výboru pro daně
- Právo a rekodifikace
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **2. 10. 2014**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **6. 10. 2014**

Před volebním sněmem



Ladislav
Mejzlík

Uteklo to jako voda, doba se zrychluje a za dveřmi je další volební sněm Komory auditorů. Samozřejmě, že každý sněm, a volební zvláště, je důležitý. Přestože někdy máme dojem, že se volbami nedá nic změnit a že věci plynou samospádem jako mohutný říční proud, tak ve skutečnosti tomu tak není. Prošel jsem za svůj profesní život řadou nejrůznějších voleb, a to nejen na Komoře auditorů, ale zejména ve svých akademických funkcích na VŠE v Praze a v mezinárodních profesních organizacích, a to jak na straně volitele, tak i voleného. Z této zkušenosti vím, jak důležité mohou být konkrétní výsledky voleb, a to bez ohledu na to, zda je v dané situaci dobrá změna, nebo naopak udržení kontinuity.

Po dlouhém a strastiplném jednání o nové podobě regulace auditorské profese v Evropské unii nás čeká implementace výsledků tohoto vyjednávání do českého právního systému, a to po pěti letech platnosti nového zákona o auditorech z roku 2009, který byl rovněž vyvolán nutností implementace tehdy nové směrnice EU o statutárním auditu. Jestliže zákon z roku 2009 zavedl novou koncepci veřejného dohledu nad auditem, tak nové předpisy, které nás čekají, budou v různých ohledech nepochybně pokračovat v tlaku na vyšší veřejnou regulaci profese a tudíž na oslabení samosprávných funkcí Komory auditorů.

Za této situace bude zásadní, kdo komoru povede, jak bude komora jednotná a silná ve vyjednávání o české podobě implementace nové směrnice EU do našeho právního systému. Tímto zdouhavým úvodem se snažím přesvědčit všechny vás, kolegyně a kolegové, abyste se se vši vážností zajímali

o dění kolem profese, podporovali svou komoru, účastnili se sněmů a uváženě zvolili své zástupce do volených orgánů komory, případně se rozhodli do funkcí na komoře kandidovat. Komora potřebuje zejména nové, aktivní osobnosti, které mají mladé myšlenky a nejsou zatíženy sentimentem starých časů, osobních půtek a ambicí, ale chtějí pracovat pro komoru v zájmu profese.

Tuto poznámku jsem si dovolil zejména proto, že sám jsem ve fázi odcházení z výkonného výboru a funkce viceprezidenta po dvou volebních obdobích, a tak bych tento prostor chtěl využít rovněž k poděkování všem spolupracovníkům, se kterými jsem měl čest pracovat ve výkonném výboru, prezidiu a na úřadu komory.

Pro komoru jsem pracoval před funkcemi a budu i po funkcích, ale tato dvě volební období byla intenzivnější, protože jsem měl možnost ovlivňovat zásadnější věci v činnosti komory. Přesto, že jsem se s kolegy podílel na řešení řady důležitých provozních, ale i nepřijemných a personálních problémů, tak největší uspokojení mám z časopisu Auditor, který vyrostl do dospělé platformy pro komunikaci odborných názorů a informací ze života profese, a dále z inovace informačních systémů komory, která se projevuje navenek zejména on-line aplikacemi pro auditory a kterou se nám podařilo nejen navrhnout a realizovat, ale i získat na ni externí zdroje financování prakticky bez dopadu na rozpočet komory.

Do dalšího volebního období přeji všem pracovní úspěchy, zdraví a osobní spokojenost a těším se na osobní setkání na sněmu auditorů.

Ladislav Mejzlík

první viceprezident Komory auditorů ČR, předseda Výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 8. září, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Významným bodem jednání bylo projednání odhadu plnění rozpočtu roku 2014 a návrh rozpočtu na rok 2015. Jednání se zúčastnil jako host Petr Kříž, zastupující prezident Federace evropských účetních (FEE), který informoval o projednávané strategii FEE na roky 2015 a 2016 a o aktuálních novinkách z FEE.

Výkonný výbor schválil:

- žádosti auditorů o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti na vlastní žádost,
- 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,
- odhad plnění rozpočtu do konce roku 2014 a návrh rozpočtu na rok 2015,
- zásady pro volby členů prezidia a předsednictva volených orgánů,

- návrh na auditora účetní závěrky KA ČR na rok 2014 a 2015, který bude schvalován na sněmu,
- aktualizaci směrnice B10 – Zásady zpracování a zabezpečení osobních údajů,
- program společného říjnového jednání volených orgánů KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a souhlasil s navrženým postupem pro uspořádání konference o systému profesního vzdělávání a uznávání kvalifikace,
- a souhlasil s mimořádným odložením úhrady fixního příspěvku,
- a rozhodl, že nebude nominovat zástupce do výboru FEE,
- a doporučil předložit finální verzi zprávy KA ČR za období 11/2012–11/2014 na říjnové jednání Výkonného výboru,
- a neschválil návrh Kárné komise na uspořádání průzkumu spokojenosti,
- a rozhodl, že o návrhu programu XXIII. sněmu budou auditoři informováni prostřednictvím webu komory

a vzal na vědomí:

- informaci o slibu nových auditorů,

- zprávu o plnění rozpočtu roku 2014 v části příspěvků auditorů a auditorských společností k 31. 8. 2014,
- informaci o stavu vymáhání pohledávek,
- informaci z oddělení metodiky o připomínkových řízeních,
- zprávu Petra Kříže o aktuálním vývoji v FEE,
- plnění rozpočtu za leden až červenec 2014,
- informaci o odvodech a náhradách za ztrátu času,
- zprávu auditora k účetní závěrce KA ČR za rok 2013,
- informaci o připravovaném předvánočním večírku,
- zprávu o hlasování o výpočtu příspěvků IFAC,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise týkající se statistiky uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Termín pro navrhování kandidátů do Dozorčí komise KA ČR byl prodloužen do 15. října

Volební komise na svém čtvrtém zasedání 9. září provedla kontrolu nově obdržených návrhů kandidátů do orgánů komory včetně prezentací kandidátů a konstatovala, že všechny návrhy obsahovaly požadované údaje.

Vzhledem k vysoké pravděpodobnosti, že do prodlouženého termínu 15. září nebude počet návrhů na kandidáty do Dozorčí komise dostatečný, prodloužila Volební komise termín pro navrhování kandidátů (v souladu s § 3 odst. 5 volebního řádu) do středy 15. října 2014.

Výzva pro navrhování dalších kandidátů do DK je spolu s formulářem pro navrhování kandidátů zveřejněna na webových stránkách KA ČR.

Počet kandidátů do jednotlivých orgánů k 9. 9. 2014

Orgán	Obdržené nominace	Počet volených pozic
Výkonný výbor	15	13 (7 + 6 náhradníků)
Dozorčí komise	13	15 (11 + 4 náhradníci)
Kárná komise	12	10 (7 + 3 náhradníci)
Volební komise	7	7 (5 + 2 náhradníci)
Auditor účetní závěrky	2	2 (1 + 1 náhradník)

Michal Bareš

místopředseda Volební komise KA ČR

Návrh programu sněmu 24. listopadu

Výkonný výbor Komory auditorů České republiky svolává v souladu s jednacím řádem XXIII. sněm, který se bude konat v pondělí 24. listopadu 2014 od 9.30 hod. v hotelu Olšanka na Žižkově v Praze 3. Návrh programu sněmu byl zveřejněn na webových stránkách Komory, najdete ho také na druhé straně obálky tohoto čísla.

Auditoři mohli podle jednacího řádu sněmu navrhnout další body jednání sněmu a předložit je Komoře do 30. září. Výkonný výbor došlé náměty vyhodnotí a rozhodne o jejich přijetí na zasedání, které se uskuteční ve dnech 5.–6. října 2014.

Pozvánku na sněm a kompletní materiály pro jednání obdrží auditoři k připomínkám a dotazům v souladu s jednacím řádem sněmu jako obvykle 30 dní před konáním sněmu.

Na sněmu se také uskuteční volby poloviny členů a náhradníků Výkonného výboru, všech členů a náhradníků do Dozorčí komise, Kárné komise, Volební komise a volba auditora účetní závěrky.

-av-

Volby do orgánů komory a prezentace kandidátů

Na listopadovém sněmu proběhnou v souladu se zákonem o auditorech volby poloviny členů a náhradníků Výkonného výboru (VV), všech členů a náhradníků do Dozorčí komise (DK), Kárné komise (KK), Volební komise (VK) a volba auditora účetní závěrky a jeho náhradníka.

Volební komise společně s redakční radou časopisu Auditor v této souvislosti oslovily kandidáty do VV, DK a KK, aby vyjádřili své názory na dosavadní činnost komory a na to, jakým směrem by se komora měla v dalším období ubírat. Jejich odpovědi najdete v mimořádné tištěné příloze, která je součástí tohoto čísla časopisu.

Funkční období členů volených orgánů (VV, DK a KK) je maximálně čtyři roky. Funkční období náhradníků je do dalších voleb, maximálně čtyři roky. Funkční období členů VK je šest let. Auditor účetní závěrky bude volen na ověření roční účetní závěrky za účetní období roku 2014 a 2015. Na sněmu opět dojde k obměně poloviny ze 14 členů VV, a to těch, kteří byli zvoleni v roce 2010 na čtyři roky.

Do řádného termínu pro navrhování kandidátů,

tz. do 15. dubna 2014, nebyl počet kandidátů do volených orgánů dostačující, proto VK vyzvala k navrhování dalších kandidátů do 20. května 2014. Do tohoto termínu bylo navrženo ještě několik kandidátů do Výkonného výboru a do Kárné komise, ale do Dozorčí komise stále nebyl počet kandidátů dostatečný. Proto volební komise rozhodla prodloužit termín pro navrhování dalších kandidátů do DK do pátku 20. června, žádný kandidát ale nebyl navržen. Termín pro navrhování kandidátů do DK byl opětovně prodloužen, nejprve do 20. července, pak do 15. září a nakonec do 15. října 2014, který je posledním termínem před konáním sněmu, v němž je ještě možné stihnout veškerou administrativu spojenou s vytištěním volebních lístků.

V červnu a červenci dva kandidáti vzali zpět svou kandidaturu do KK a v srpnu a září totéž učinili dva kandidáti do VV. Uvedené však nemělo žádný vliv na dodržení stanoveného minimálního počtu členů a náhradníků do KK a VV.

-SK-

V červnu složilo slib jedenáct nových auditorů

Dne 23. června se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnila členka Výkonného výboru a předsedkyně Výboru pro správu profese Eva Švecová a členka Výkonného výboru a předsedkyně Výboru pro auditorské zkoušky Libuše Müllerová.

Noví auditoři zapsaní 23. 6. 2014

Příjmení a jméno	č. o.	Zaměstnavatel
Ing. DVOŘÁČEK Vladimír	2332	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. LAČNÁ Aneta	2333	Alfery Audit s.r.o.
Ing. TICHÝ Jan, DiS.	2334	NEXIA AP a.s.
Ing. KOCÍK Martin	2335	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Mgr. Ing. KRÍŽOVÁ Alena	2336	Alfery Audit s.r.o.
Ing. NEJEDLOVÁ Lucie	2337	O - CONSULT s.r.o.
Ing. GREGOR Jaroslav	2338	ECOVIS blf s.r.o.
Ing. KUČEROVÁ Barbora	2339	Organizační kancelář Cz, s.r.o.
Ing. TRÁGE Michal	2340	ŠKAMPA a spol., s.r.o.
Ing. TESKOVÁ Jana	2341	VORLÍČKOVÁ PARTNERS Audit s.r.o.
Ing. KADLECOVÁ Lucie (provd. JOHANÍKOVÁ)	2342	BDO CA s.r.o.

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

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

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

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Pojištění profesní odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností

Komora auditorů ČR dala ke dni 30. června 2014 výpověď smlouvy s makléřskou společností Aon Central and Eastern Europe a.s., IČ 471 236 72, se sídlem Václavské náměstí 832/19, 110 00 Praha 1, o poskytování služeb pojišťovacího makléře pro auditory a auditorské společnosti zapsané v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů. Společnost Aon Central and Eastern Europe a.s. se starala o rámcovou pojistnou smlouvu č. 899-1 7086-10, kterou Komora jejím prostřednictvím uzavřela s Českou pojišťovnou a.s., Kooperativou pojišťovnou, a.s. a s ČSOB Pojišťovnou, a.s.

Spolupráce se společností Aon Central and Eastern Europe a.s. končí dnem 30. září 2014.

S účinností od 1. 10. 2014 dochází ke změně zprostředkovatele a správce Rámcové pojistné smlouvy na pojištění profesní odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR.



Na základě výsledků vypsání výběrového řízení se novým makléřem stala makléřská společnost **RESPECT, a.s.**, která patří mezi Top 5 pojišťovacích makléřů na českém pojistném trhu a je v současné době největším pojišťovacím makléřem v Česku a na Slovensku.

Změna zprostředkovatele nemá v žádném případě vliv na platnost dosud sjednaného pojištění v Rámcové pojistné smlouvě; kontinuita pojištění včetně všech připojištění bude plně zachována, a to při nezvůli ceny pojištění.

V současné době probíhají intenzivní jednání pojišťovacího makléře s pojistiteli ohledně znění rámcové pojistné smlouvy tak, aby byla v souladu s občanským zákoníkem platným od 1. ledna 2014. V jednání jsou také nově navržená vylepšení tak, aby se rámcová pojistná smlouva stala pro členy Komory ještě výhodnější a zajímavější.

Makléřská společnost RESPECT, a.s. bude garantovat též kompletní servis při řešení pojistných událostí včetně převzetí všech aktuálně otevřených škod v rámcové pojistné smlouvě.

Na nového pojišťovacího makléře se lze obrátit i v dalších požadavcích při řešení Vašich jiných pojistných potřeb, např. pojištění majetku, odpovědnosti statutárních orgánů, motorových vozidel, životních pojištění, zaměstnaneckých benefitů apod.

O všech nově dohodnutých vylepšeních budete informováni na internetových stránkách Komory v části pro členy a v časopise Auditor.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Příloha Hospodářských novin na téma Auditorické služby

Komora auditorů České republiky každoročně informuje různými formami veřejnost o auditorických službách v ekonomickém tisku. Stejně jako v předchozích letech i letos připravuje tematickou komerční přílohu Auditorické služby v deníku Hospodářské noviny, která vyjde ve čtvrtek 20. listopadu. Cílem je seznámit veřejnost s podstatou a úlohou auditu, s odpovědností auditorů, ale i upozornit na širší možnosti využití služeb auditorů, než je povinné ověření účetní závěrky, například účetními jednotkami veřejného sektoru.

Auditorské společnosti mají možnost finančně se

podílet na vydání této přílohy a prezentovat se formou zveřejnění firemního loga, sídla a odkazu na svůj web na zadní straně této přílohy. Ve druhé polovině září byl statutárním zástupcům auditorických společností zaslán dopis s podrobnějšími informacemi ohledně možnosti prezentace v uvedené příloze.

Zájem o komerční prezentaci v této příloze je možné potvrdit do pátku 17. října na e-mail: kacr@kacr.cz, případně sikorova@kacr.cz.

-SK-

Zasedání Správní rady FEE v Praze

Dne 2. září se konalo zasedání Správní rady Federace evropských účetních (FEE Board). Zasedání se výjimečně, z důvodu rekonstrukce sídla v Bruselu, konalo v Praze na základě spolupráce s Komorou auditorů ČR. Jednání Správní rady se zúčastnil prezident FEE André Killesse, zastupující prezident FEE Petr Kříž a sedm zástupců členských organizací federace.

Při této příležitosti proběhlo také neformální setkání představitelů FEE se zástupci naší komory. Petr Kříž mimo jiné informoval o přípravě nové dlouhodobé strategie FEE a o tom, že projednává s výkonným ředitelem

strategii na dobu svého prezidentství v letech 2015–2016. Ta by se měla zaměřit na tři hlavní pilíře – korporátní výkaznictví, auditorické služby a veřejné finance. FEE v roce 2013 přijala nové stanovy a vnitřní pravidla, na jejichž základě jsou novými orgány Správní rada a Členské shromáždění.

Prezident a zastupující prezident FEE ocenili součinnost komory při přípravě a organizaci zasedání, které se konalo v jejich prostorách.

-SK-



Národní účetní rada

pořádá

5. ročník odborného semináře

**v pátek 5. prosince 2014 v době od 9 do 16 hodin
ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4**

Seminář bude zaměřen na změny, které přinese aktuálně připravovaná novela zákona o účetnictví a navazujících vyhlášek, se kterými vystoupí zástupci ministerstva financí. O novinkách v oblasti daní a jejich výběru bude informovat rovněž zástupce Generálního finančního ředitelství. Nejnovější informace o novele zákona o auditorech přinese reprezentant Komory auditorů ČR. Tradičně budou na semináři prezentovány interpretace NÚR, které byly vytvořeny v poslední době anebo jsou v procesu přípravy. Praktický a nezprostředkovaný pohled na Interpretace NÚR budou účastníkům přinášet jejich autoři, kteří seznámí účastníky s možnostmi, jak interpretace využít v účetní, daňové i auditorické praxi.

Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance daňové správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost, která se o danou oblast zajímá. Účast na semináři se daňovými poradci, auditory a certifikovanými účetními započítává do plnění kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

Program semináře s dalšími informacemi bude součástí příštího čísla časopisu (č. 8/2014) a najdete jej i na webových stránkách NÚR (www.nur.cz).

Když se řekne veřejný sektor



Martina
Smetanová

Veřejný sektor je důležitou součástí naší ekonomiky. Jeho smyslem je poskytování veřejných služeb. Na rozdíl od podnikatelského sektoru, který je založený na principu generování zisků, získává veřejný sektor finanční prostředky na své fungování z veřejných rozpočtů, které jsou plněny zejména prostřednictvím vybraných daní a poplatků.

Podstatou veřejného sektoru je veřejná správa, tj. správa věcí veřejných ve veřejném zájmu. Jde především o správu území (státu, kraje, obce), veřejných záležitostí (služby veřejnosti), správu financí (veřejných finančních prostředků a veřejných rozpočtů), správu veřejných objektů a zařízení, přírodních zdrojů, veřejných informací apod.

Veřejná správa se dělí na státní správu a samosprávu, popř. další subjekty veřejné správy, je-li na ně výkon státní správy zákonem nebo rozhodnutím na základě zákona přenesen. Tvoří ji soustava úřadů s centrální nebo územní působností, ale i další organizace, které poskytují veřejné služby např. v oblasti zdravotnictví, sociální péče, školství, bezpečnosti, kultury apod.

Státní správa

Částí veřejné správy je státní správa vykonávaná státem, respektive jeho orgány nebo orgány, na které stát výkon státní správy přenesl. Klíčovými orgány státní správy jsou ústřední orgány státní správy, tj. ministerstva, úřady a další orgány státní správy.

Ze zákona č. 2/1969 Sb.¹ (zákon o ministerstvech) je u nás zřízeno celkem 14 ministerstev, kterými jsou: ministerstvo financí, ministerstvo zahraničních věcí, ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, ministerstvo kultury, ministerstvo práce a sociálních věcí, ministerstvo zdravotnictví, ministerstvo spravedlnosti, ministerstvo vnitra, ministerstvo průmyslu a obchodu, ministerstvo pro místní rozvoj, ministerstvo zemědělství, ministerstvo obrany, ministerstvo dopravy a ministerstvo životního prostředí. V jejich čele je člen vlády.

Dalšími ústředními orgány státní správy jsou podle zákona o ministerstvech: Český statistický úřad, Český úřad zeměměřický a katastrální, Český báňský úřad, Úřad průmyslového vlastnictví, Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, Správa státních hmotných rezerv, Státní úřad pro jadernou bezpečnost, Národní bezpečnostní úřad, Energetický

regulační úřad, Úřad vlády České republiky a Český telekomunikační úřad.

Ministerstva a ostatní ústřední orgány státní správy plní v okruhu své působnosti úkoly stanovené v zákonech a v jiných obecně závazných právních předpisech a úkoly vyplývající z členství České republiky v Evropské unii a v ostatních integračních seskupeních a mezinárodních organizacích, pokud jsou pro Českou republiku závazné.

Ministerstva se ve veškeré své činnosti řídí ústavními a ostatními zákony a usneseními vlády. Z pohledu účetní legislativy, tj. zákona č. 563/1991 Sb.² (zákon o účetnictví), patří ministerstva a úřady (tj. organizační složky státu) mezi tzv. vybrané účetní jednotky. Organizační složky státu definuje zákon č. 219/2000 Sb.³ (zákon o majetku) a patří k nim: ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky,



¹ Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

³ Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů

Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis anebo tento zákon. Obdobné postavení jako organizační složka státu má i Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu. Organizační složky státu jsou účetními jednotkami, ale nejsou právními osobami.

Rožpočet

Státní rožpočet je finančním plánem hospodaření státu pro daný rožpočtový rok. Jedná se o souhrn očekávaných příjmů a výdajů. Výdaje ukazují, kolik stát vydá na financování aktivit státu (např. na školství, zdravotnictví, důchody, sociální dávky, platy). Příjmy pak představují zdroje, ze kterých budou výdaje financovány. K těmto zdrojům patří daně, poplatky, jiné příjmy nebo cizí zdroje.

Státní rožpočet je hlavní součástí systému veřejných financí, který zahrnuje i hospodaření státních fondů, územních samosprávných celků (obcí, krajů a dobrovolných svazků obcí), zdravotních pojištoven a různých mimorožpočtových organizací.

Státní rožpočet je základním nástrojem přerozdělování prostředků za účelem zajištění politických, ekonomických a sociálních funkcí státu. Má podobu zákona⁴ (zákon o státním rožpočtu).

Saldo příjmů a výdajů rožpočtu je rozdíl mezi očekávanými příjmy a výdaji. Kladné saldo znamená přebytek, záporné schodek/deficit.

Schodkové hospodaření vyžaduje, aby si stát na pokrytí plánovaných výdajů půjčil, pokud nemůže schodek hospodaření pokrýt z přebytku předcházejících let. Deficit rožpočtu tak většinou financuje prodejem státních dluhopisů (státní pokladniční poukázky, střednědobé a dlouhodobé státní dluhopisy a spořicí státní dluhopisy), ale i půjčkami.

Příjmy a výdaje státního rožpočtu se dělí na kapitoly, které vyjadřují okruh působnosti ústředních orgánů a dalších organizačních složek státu.

Státní rožpočet České republiky na rok 2014

Položka	v Kč
Celkové příjmy státního rožpočtu České republiky na rok 2014	1 099 307 508 965
Celkové výdaje státního rožpočtu České republiky na rok 2014	1 211 307 508 965
Saldo příjmů a výdajů - schodek státního rožpočtu	- 112 000 000 000
Financování státního rožpočtu	v Kč
Zvýšení stavu státních dluhopisů	113 568 800 000
Změna stavu na účtech státních finančních aktiv	- 1 568 800 000

Zdroj: zákon o státním rožpočtu

Celkový přehled výdajů státního rožpočtu České republiky na rok 2014 podle kapitol

Číslo kapitoly	Popis	Výdaje celkem v Kč
301	Kancelář prezidenta republiky	350 014 592
302	Poslanecká sněmovna	1 076 572 756
303	Senát Parlamentu	518 879 254
304	Úřad vlády České republiky	733 922 239
305	Bezpečnostní informační služba	1 152 677 750
306	Ministerstvo zahraničních věcí	5 815 013 886
307	Ministerstvo obrany	41 990 493 805
308	Národní bezpečnostní úřad	307 858 436
309	Kancelář veřejného ochránce práv	98 024 272
312	Ministerstvo financí	16 759 852 287
313	Ministerstvo práce a sociálních věcí	525 164 134 147
314	Ministerstvo vnitra	53 684 661 103
315	Ministerstvo životního prostředí	12 958 888 288
317	Ministerstvo pro místní rozvoj	11 710 878 652
321	Grantová agentura České republiky	3 464 547 000
322	Ministerstvo průmyslu a obchodu	35 006 132 275
327	Ministerstvo dopravy	43 875 464 900
328	Český telekomunikační úřad	742 029 711
329	Ministerstvo zemědělství	52 170 669 192
333	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	137 301 155 903
334	Ministerstvo kultury	10 415 749 414
335	Ministerstvo zdravotnictví	6 810 656 472
336	Ministerstvo spravedlnosti	22 120 775 399
343	Úřad pro ochranu osobních údajů	154 354 972
344	Úřad průmyslového vlastnictví	161 062 770
345	Český statistický úřad	932 107 782
346	Český úřad zeměměřický a katastrální	2 756 229 971
348	Český báňský úřad	124 785 510
349	Energetický regulační úřad	215 947 413
353	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže	244 015 994
355	Ústav pro studium totalitních režimů	154 144 472
358	Ústavní soud	169 466 538
361	Akademie věd České republiky	4 452 257 359
372	Rada pro rozhlasové a televizní vysílání	54 986 671
374	Správa státních hmotných rezerv	1 969 748 437
375	Státní úřad pro jadernou bezpečnost	376 298 283
376	Generální inspekce bezpečnostních sborů	279 723 725
377	Technologická agentura České republiky	2 962 491 761
381	Nejvyšší kontrolní úřad	500 393 182
396	Státní dluh	65 797 528 900
397	Operace státních finančních aktiv	1 642 200 000
398	Všeobecná pokladní správa	144 130 713 492
	Celkem	1 211 307 508 965

Zdroj: zákon o státním rožpočtu

⁴ Zákon č. 475/2013 Sb., o státním rožpočtu České republiky na rok 2014, ve znění pozdějších předpisů

Po skončení rozpočtového roku se zjistí výsledné saldo rozpočtu jako celoroční rozdíl skutečných příjmů a skutečných výdajů. Pokud se výsledné saldo liší od toho plánovaného, rozhoduje o použití přebytku nebo o úhradě schodku na návrh vlády Poslanecká sněmovna.

Zpracovává se i tzv. státní závěrečný účet, který obsahuje údaje o výsledcích rozpočtového hospodaření uplynulého kalendářního roku.

Kontrola

Kontrolu hospodaření se státním majetkem a finančními prostředky vybíranými na základě zákona (např. na zdravotní a sociální pojištění) s výjimkou prostředků vybíraných obcemi nebo kraji v jejich samostatné působnosti, kontrolu státního závěrečného účtu, plnění státního rozpočtu (tzn. příjmových a výdajových položek státního rozpočtu), hospodaření s prostředky poskytnutými České republice ze zahraničí, a s prostředky, za něž převzal stát záruky, vydávání a umožňování státních cenných papírů a zadávání státních zakázek vykonává Nejvyšší kontrolní úřad, který je nezávislým kontrolním orgánem v České republice. Kontrolu vykonává u organizačních složek státu a právnických a fyzických osob. Zabezpečuje i kontrolu hospodaření České národní banky v oblasti výdajů na pořízení majetku a na její provoz.

Mezi orgány veřejné správy (*orgánem veřejné správy je: organizační složka státu, státní příspěvková*



organizace, státní fond, územní samosprávný celek, městská část hlavního města Prahy, příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy a jiná právnická osoba zřízená k plnění úkolů veřejné správy nebo právnická osoba zřízená na základě zvláštního právního předpisu, která hospodaří s veřejnými prostředky), orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy je prováděna v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb.⁵ (zákon o finanční kontrole) finanční kontrola. Ta je součástí systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky.

Hlavními cíli finanční kontroly je, podle zákona o finanční kontrole, prověřovat:

- dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným porušením právních předpisů, nevhodným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly,
- hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

Územní samospráva

Územní samospráva spravuje své záležitosti samostatně (samostatná působnost). Fungování územní samosprávy upravují tyto zákony: zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), a zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze. Do samostatné působnosti patří záležitosti, které jsou v zájmu obce, resp. kraje a jeho občanů, pokud v konkrétních případech nestanoví platná legislativa jinak.

Státní správu vykonává územní samospráva jako svou přenesenou působnost. Tuto činnost vykonávají kraje (resp. krajské úřady), obce (resp. obecní úřady) a hlavní město Praha (Magistrát) jménem státu a plní jeho úkoly. Podle rozsahu výkonu státní správy v přenesené působnosti se obce dělí na obce se základním rozsahem přenesené působnosti a obce s širším rozsahem přenesené působnosti. Konkrétní obsah přenesené působnosti je stanoven zvláštními právními předpisy z jednotlivých odvětví státní správy.

⁵ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů

Postup orgánů při výkonu státní správy je upraven procesními zákony, zejména správním řádem⁶, kontrolním řádem⁷ a daňovým řádem⁸. Rozhodnutí při výkonu přenesené působnosti nepřezkoumávají orgány obce, ale nadřazené orgány státu. Při výkonu přenesené působnosti se musí orgány obce plně řídit vůlí státu, který ji na obce přenesl, a respektovat nejen právní předpisy obsažené ve Sbírce zákonů, ale i pokyny a metodické návody ústředních státních orgánů a usnesení vlády.

Pod územní samosprávu můžeme zařadit tyto účetní jednotky: územní samosprávné celky (obce, kraje, hlavní město Prahu, městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti). Podle zákona o účetnictví patří, stejně jako organizační složky státu, do skupiny vybraných účetních jednotek.

Kraje

Kraje jsou veřejnoprávní korporace, které mají vlastní majetek a vlastní příjmy a hospodaří podle vlastního rozpočtu. Vystupují vlastním jménem v právních vztazích a nesou odpovědnost plynoucí z těchto vztahů. Územně je jejich působnost omezena na území kraje, které je určeno výčtem území obcí patřících na území daného kraje. Stát neručí za hospodaření a závazky kraje, pokud tento závazek nepřevzme smluvně.

Území republiky je rozděleno na 14 krajů (včetně hlavního města Prahy) s více než 6000 obcemi.

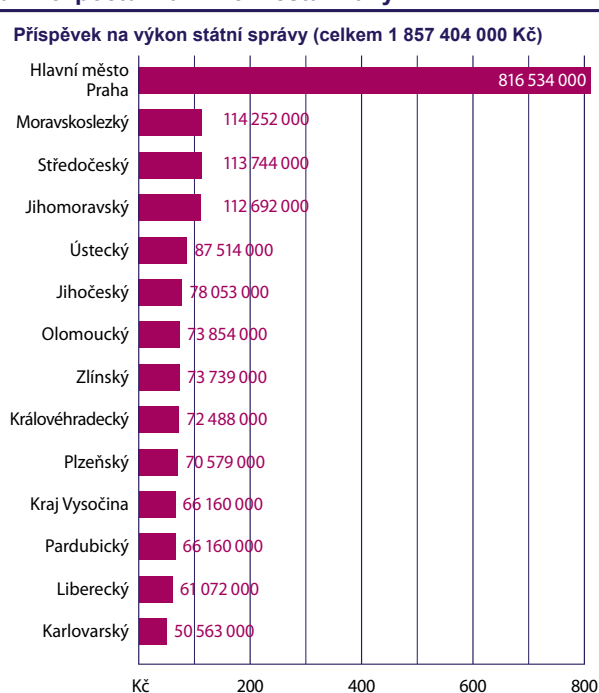
Kraje: hlavní město Praha (Praha), Středočeský (Praha), Jihočeský (České Budějovice), Plzeňský (Plzeň), Karlovarský (Karlovy Vary), Ústecký (Ústí nad Labem), Liberecký (Liberec), Královéhradecký (Hradec Králové), Pardubický (Pardubice), Vysočina (Jihlava), Jihomoravský (Brno), Olomoucký (Olomouc), Zlínský (Zlín) a Moravskoslezský (Ostrava).

Počet obcí v České republice podle jednotlivých krajů – stav k 1. lednu 2014

Středočeský	1 145
Jihočeský	623
Plzeňský	501
Karlovarský	132
Ústecký	354
Liberecký	215
Královéhradecký	448
Pardubický	451
Vysočina	704
Jihomoravský	673
Olomoucký	399
Zlínský	307
Moravskoslezský	300
Hlavní město Praha	1
Celkem	6 253

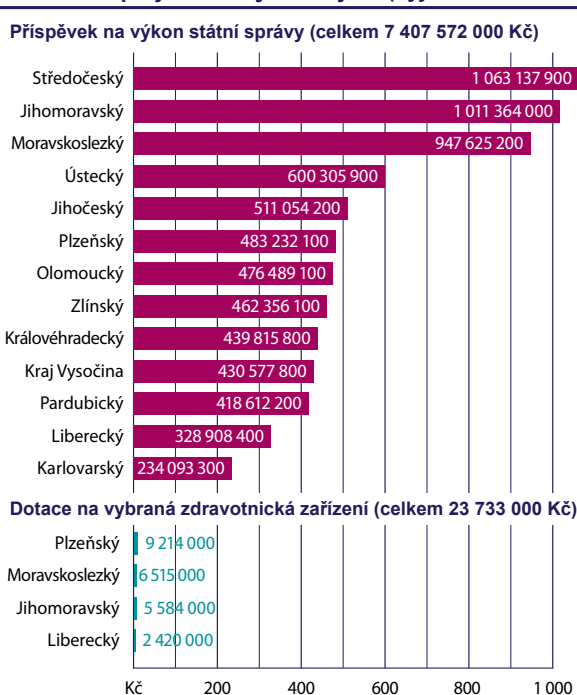
Zdroj: Český statistický úřad

Finanční vztahy státního rozpočtu k rozpočtům krajů a k rozpočtu hlavního města Prahy



Zdroj: zákon o státním rozpočtu

Finanční vztahy státního rozpočtu k rozpočtům obcí v úhrnech po jednotlivých krajích (vyjma hl. m. Prahy)



Zdroj: zákon o státním rozpočtu

⁶ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷ Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Kontrola

Kraje zajišťují i výkon finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole. Hospodaření kraje za uplynulý kalendářní rok přezkoumá podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí („zákon o přezkoumání“), Ministerstvo financí České republiky.

Obce

Obce jsou veřejnoprávní korporace, které mají vlastní majetek a hospodaří s vlastním rozpočtem. Vystupují vlastním jménem v právních vztazích a nesou odpovědnost plynoucí z těchto vztahů. Obcí se rozumí též městys, město, statutární město a hlavní město Praha, které je zároveň krajem. Územně je jejich působnost omezena na území obce, které je tvořeno jedním nebo více katastrálními územími.

Kontrola

Chod obce mohou ovlivňovat nejenom její zastupitelé a radní, ale hlavně občané, kteří mají právo účastnit se zasedání zastupitelstva, která jsou veřejná. Obce zajišťují i výkon finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole, např. u svých zřízených příspěvkových organizací.

Kromě toho je každá obec (včetně hlavního města Prahy, městských částí hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí) povinna nechat si své hospodaření za uplynulý kalendářní rok přezkoumat. Toto přezkoumání provádí krajský úřad nebo auditor, u hlavního města Prahy Ministerstvo financí České republiky nebo auditor. Náklady na přezkoumání au-

ditorem hradí obec ze svého rozpočtu. Přezkoumání se stejně jako u krajů řídí zákonem o přezkoumání.

Cílem přezkoumání hospodaření je zkontrolovat, zda kraj, obec nebo dobrovolný svazek obcí dodržel všechny právní předpisy, kterými je povinen se při svém hospodaření řídit. Přezkoumání hospodaření proto není auditem (ověřením) účetní závěrky.

Audit účetní závěrky není povinný i přesto, že zastupitelstvo (u dobrovolného svazku obcí nejméně tříčlenný orgán), jako schvalující orgán, musí na základě všech předložených podkladů, kterými jsou: *účetní závěrka, zpráva auditora, zpráva o výsledku finanční kontroly, zpráva interního auditu, pokud byl zřízen, inventarizační zpráva, vybrané účetní záznamy a doplňující informace jím vyžádané* rozhodnout o tom, zda schvalovanou účetní závěrku schválí, či neschválí.

Martina Smetanová

Mgr. Martina Smetanová pracovala od roku 2001 do roku 2014 v oddělení auditu společnosti Deloitte, kde se specializovala na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Od roku 2014 pracuje na MF ČR jako vedoucí oddělení harmonizace externího auditu. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR, který od roku 2008 spolupracuje s MF ČR, zejména s odborem 17 – kontrola. Spolupráce je věnována standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a postupů pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek. Od roku 2009 je členkou metodického týmu Ministerstva financí ČR se zaměřením na reformu účetnictví státu. Věnuje se lektorské a publikační činnosti.



Zamyšlení nad schvalováním účetní závěrky v příspěvkových organizacích



Danuše
Prokůpková

V rámci probíhajících reforem veřejných financí jsme si již zvykli na řadu opatření a pojmů, které se do našeho právního řádu dostaly postupně v uplynulých letech. Jako daný právní stav je přijímáno to, že s určitými typy právnických osob, pro něž se vžily pojmy jako např. „vybrané organizace“, jsou spojeny určité výhody a zvláštnosti v jejich způsobu financování, finančního hospodaření a účtování. Právní rámec odpovídá svým uspořádáním těmto skutečnostem a zvláštní způsob jejich vzniku a hospodaření včetně odlišného režimu zdaňování je nutné zohlednit v účetnictví těchto organizací.

Sama skutečnost, že počátek vzniku příspěvkových organizací byl poznamenán léty padesátými, kdy se definovalo „chozrasčotní hospodaření“, vypovídá předem o řadě současných potíží. Tehdy byla stanovena i pravidla rozpočtového hospodaření. Přesto však zůstala skupina organizací, které nemohly být dost dobře zařazeny mezi jedny či druhé, neboť realizovaly určitý příjem a zároveň byly závislé na finančním příspěvku z jiných zdrojů, např. ze státního rozpočtu. Proto byla vytvořena příspěvková forma jako „přechodná forma hospodaření“, která byla po jisté období doménou pouze kulturních organizací. Postupně se rozšiřovala a zahrнула oblast vědy a výzkumu, ale i zdravotnictví, sociální péči a řadu dalších. Tato forma „přežila“ a je součástí uspořádání, prakticky beze změny, i v poreformním období. Na počátku let devadesátých jsme byly svědky reformy ve školství, která vyvrcholila provedením plošné transformace rozpočtové formy na příspěvkovou. Plošnou transformaci provázely značné dodatečné náklady, zvýšené nároky na větší rozpočty plynoucí právě ze změny organizačně-právní formy (např. náklady na software, přeškolení účetních pracovníků). V praxi se ukazuje, že toto rozhodnutí nepřineslo téměř žádné očekávané efekty, neboť převážná část příspěvkových organizací je i nadále závislá na příspěvku od zřizovatele. Způsob financování je realizován v režimu rozpočtového hospodaření. Původní záměr, a to změna rozpočtového vztahu k vyššímu rozpočtu, měla výraznou měrou působit a přispět k jejich větší samostatnosti a rozhodovací pravomoci, ale také působit na smysl pro odpovědnost za jimi uplatňované způsoby hospodaření, se zcela minul účinkem. Rozpočtový pohled příjmově výdajový je nahrazen u těchto organizací stanoveným finančním vztahem a nákladově výnosovým principem zobrazování dosahovaného výsledku hospodaření, což dodnes působí potíže ve výkladu.

Trvalou součástí přeměny se mělo stát naprosté odstranění tak často diskutovaného nežádoucího plýtvání finančních prostředků, zejména v závěru roku, zavedením tzv. fondového hospodaření. Vlivem jediného možného způsobu financování, tj. rozpočtového způsobu, se v praxi ukazuje, že toto rozhodnutí nepřineslo téměř žádné očekávané efekty. V převážné většině dosavadních příspěvkových organizací zůstal původní záměr nenaplněn. Přesto a navzdory měnícím se podmínkám jsme v současnosti svědky snahy o všeobecnou tendenci uchovat příspěvkovou formu hospodaření s tím, že analyzované nedostatky se odstraňují dílčími úpravami, třeba i pomocí změn v účetních postupech (viz opatření k zúčtování nekrytých odpisů, což je výrazná malverzace s hospodářským výsledkem). Tato nesystémová opatření jsou podrobována opakovaně kritice ze strany odborné veřejnosti bez významného ohlasu, alespoň ze strany centrální metodiky.

Tato problematika nemůže zůstat stranou ani při nově stanovené povinnosti „schvalování účetních závěrek“, jejímž smyslem je, aby uživatel měl dostatečnou jistotu, že účetní závěrka řádně odráží finanční činnosti a podmínky v dané organizaci. Pokud je obsah procesu již v počátcích daného postupu poznamenán řadou nejasností, bude problematické hodnotit smysl daného výstupu z procesu schvalování. Zavedený institut vyvolá potřebu změn v technickém, organizačním i profesním zázemí jednotlivých vybraných organizací. Mimo jiné je třeba se zamýšlet nad rozsahem potřebných šetření, kvalifikačních předpokladů realizátorů, soustředit se na podobu jevové formy a obsah zprávy, nakládání s výsledky realizovaného procesu atd. Jak ale odstranit existující mezery i na úrovni synergie a koordinace činností na všech úrovních stát – zřizovatel – příspěvková organizace, když např. pravidla o způsobech fondového hospodaření jsou stanovena, chápána a vykazována jednotlivými subjekty zcela odlišně. Informační potřeby hlavních interních i externích uživatelů stále vzrůstají a liší se co do kvality a struktury požadovaných dat a informací. To vyvolává potřebu nastavení určitých pravidel, ve kterých bude pro všechny zúčastněné založena možnost spolehlivě se v daných mantinelech pohybovat a při tom dosáhnout zamýšleného cíle. Zatím tomu tak není. Je třeba zdůraznit, že to není chybou účetní metodiky, ale důsledkem konfliktu mezi nastavenými způsoby financování a finančního hospodaření stanovenými příspěvkovým organizacím platnými právními předpisy.

Tato skutečnost nemůže zůstat bez vlivu na proces schvalování účetních závěrek.

Bylo by chybou, aby z nedostatku v pochopení základních ekonomických charakteristik a jejich smysuplné aplikace docházelo pouze k formálnímu způsobu schvalování účetních závěrek příspěvkových organizací. Tím bychom se ochudili o významný nástroj „ventilovat“ všechny dosavadní „anomálie“, kterými je tato sféra postižena a dále nadměrně a nesystémově zatěžována (např. zavedením doplňujícího výkazu pro příspěvkové organizace prostřednictvím přílohy M k účetní závěrce).

Mé osobní zkušenosti ovlivňují způsob nahlížení na význam určité situace a hledání schůdného řešení pro zainteresované strany. Mělo by se tak dít výhradně na základě spolupracujících stran, a to od nejvyšší až po tu nejnižší úroveň. K takové spolupráci dosud nedochází, nebo alespoň nesvědčí o tom pražádné výstupy přispívající ke zlepšení metodiky. Pak ani dobře míněné dílčí snahy, čímž zcela určitě zavedení principu schvalování je, nemohou přinést žádoucí efekty.

Danuše Prokůpková

Ing. Danuše Prokůpková absolvovala studium na VŠE v Praze, Fakultě národohospodářské v roce 1973. Praxi získala postupně v podnicích, jako byl Filmový podnik hl. města Prahy, VAKUS Praha, kde pracovala ve funkci analytika. Dále pracovala jako finanční analytik na Ministerstvu kultury pro muzea a galerie a v oddělení metodiky účetnictví veřejných financí na Ministerstvu financí (do března 2002). Nyní se věnuje poradenské a auditorské činnosti, auditorské oprávnění získala od Komory auditorů ČR v roce 1991. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR a lektorkou pro vzdělávání auditorů se zaměřením na státní správu, samosprávu a celou sféru nevýdělečných organizací. Působí v redakčních radách časopisů zaměřených na sféru veřejných financí. Vede Lexikon pro příspěvkové organizace. Působí jako lektorka pro další vzdělávání účetních, auditorů a kontrolorů v auditorských a poradenských firmách a v řadě vzdělávacích institucí. Má bohatou publikační činnost zaměřenou na finanční účetnictví, řízení a kontrolu ve sféře veřejných financí.



ČESKÝ INSTITUT
INTERNÍCH AUDITORŮ

CO SE MELE V INTERNÍM AUDITU

N Á R O D N Í K O N F E R E N C E

15–16 × 10 × 2014



ŠPINDLERŮV MLÝN

Technická novela zákona č. 420/2004 Sb. a její vliv na práci auditorů provádějících přezkoumání hospodaření

Poslanecké sněmovně byla předložena novela zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen zákon o přezkoumání), v souvislosti s přijetím nového zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), který nabyl účinnosti 1. ledna 2014.

Novela zákona o přezkoumání měla odstranit terminologické a jiné případné disproporce a duplicitní ustanovení, která stejně nebo obdobně upravují obecné kontrolní postupy, upravené v novém kontrolním řádu. Týká se to zejména vytyčení práv a povinností kontrolních orgánů nebo kontrolujících osob a kontrolovaných subjektů. Kromě toho však došlo i k úpravě některých vybraných paragrafů, které mají vliv nejenom na práci auditorů provádějících přezkoumání hospodaření obcí a dobrovolných svazků obcí (dále jen územní celek), ale i na auditorův standard KA ČR č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (dále jen auditorův standard), který musí být nejpozději do konce roku 2014 aktualizován tak, aby obsahově korespondoval s technickou novelou zákona o přezkoumání.

Přezkoumání hospodaření – legislativa

Auditor se při provádění zakázky přezkoumání hospodaření územních celků řídí základními právními předpisy, kterými jsou zejména zákon o přezkoumání a auditorův standard.

Zákon o přezkoumání upravuje přezkoumání hospodaření územních celků (včetně městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad regionů soudržnosti) uložené zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (dále jen zákon o rozpočtových pravidlech), v platném znění.

Auditorův standard stanovuje základní zásady a poskytuje auditorovi návod pro provádění zakázky přezkoumání hospodaření.

Zákon o přezkoumání – technická novela

V § 12 zákona o přezkoumání (novela zákona o přezkoumání č. 64/2014 Sb.) je stanoveno, že auditor se při přezkoumání řídí ustanoveními § 2, 3, 10 a 17 odst. 2 s tím, že § 17 byl v technické novele zákona o přezkoumání zrušen. Ustanovení § 2 a 3 zůstala beze změny, k výraznějším změnám došlo v § 10, který se týká zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a jejích náležitostí.

Změny v § 10 odst. 1

V původním znění § 10 odst. 1 zákona o přezkoumání bylo uvedeno, že zpráva o výsledku přezkoumání se zpracovává na základě jednorázového přezkoumání nebo na základě zápisů z dílčího či dílčích přezkoumání. Po novele zákona o přezkoumání se nově uvádí, že zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření nahrazuje protokol o kontrole podle kontrolního řádu a zpracovává se na základě výsledků jednorázového přezkoumání nebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání. V následujících odstavcích jsou pak uvedeny náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, ale pouze nad rámec náležitostí stanovených pro protokol o kontrole podle § 12 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, v platném znění. Obsah zprávy se tak v důsledku technické novely zákona o přezkoumání rozpadá do dvou zákonných norem, a to do zákona o přezkoumání a zákona o kontrole.

Nově bude proto nutné, aby auditor zahrnul do zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření nejenom skutečnosti uvedené v § 10 odst. 2–5 zákona o přezkoumání, ale i náležitosti vyplývající z § 12 odst. 1 zákona o kontrole, a to zejména:

- označení ustanovení právního předpisu vymezujícího pravomoc kontrolního orgánu k výkonu kontroly (označení osob provádějících přezkoumání hospodaření – jméno a funkce auditorů zúčastněných na přezkoumání hospodaření územního celku a příbraných osob a ustanovení právního předpisu vymezujícího pravomoc auditora k provedení přezkoumání hospodaření, tj. odkaz na zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění a platnou smlouvu uzavřenou s územním celkem);
- kontrolní úkon, jímž byla kontrola zahájena, a den, kdy byl tento kontrolní úkon proveden (tzn. označení první činnosti auditora, kterou byla ověřovací zakázka přezkoumání hospodaření zahájena, a den provedení);
- poslední kontrolní úkon předcházející vyhotovení protokolu o kontrole a den, kdy byl tento kontrolní úkon proveden (tzn. označení poslední činnosti auditora na ověřovací zakázce přezkoumání hospodaření předcházející vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a den provedení);
- kontrolní zjištění obsahující zjištěný stav věci s uvedením nedostatků a označení právních předpisů, které byly porušeny, včetně uvedení podkladů, ze kterých tato kontrolní zjištění vycházejí (tento požadavek na obsah zjištěných chyb a nedostatků, označení všech dokladů a jiných materiálů a přehled

právních předpisů, popř. vybraných ustanovení, s nimiž auditor při přezkoumání hospodaření územního celku ověřil soulad, je víceméně uveden v § 10 odst. 2, písm. b, c zákona o přezkoumání a v přílohách auditorského standardu vztahujících se k přehledu právních předpisů).

Změny v § 10 odst. 2

V § 10 odst. 2, písm. c) se uvádí, že zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření musí, kromě náležitostí stanovených kontrolním řádem pro protokol kontrol, nově obsahovat označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání. Tento požadavek představuje poměrně zásadní změnu v porovnání s formulací platnou do 30. dubna 2014, podle které požadoval zákon o přezkoumání pouze uvedení označení takových dokladů, ze kterých vycházely zjištěné chyby a nedostatky.

Tato změna proto znamená, že auditor musí ve své zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření vyjmenovat veškeré podklady a jiné materiály, s nimiž při provádění zakázky přezkoumání hospodaření pracoval, a to bez ohledu na to, zda mají či nemají vztah ke zjištěným chybám a nedostatkům, které ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvádí.

Uvedená úprava ale v praxi neznamená, že v závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, pokud byly identifikovány chyby a nedostatky podle § 10 odst. 3 písm. b) a c), nebudou auditory uváděny konkrétní podklady, ze kterých zjištěné chyby a nedostatky vycházejí. Auditor musí ve své zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvádět nejenom podklady, které souvisejí se skutečně identifikovanými chybami a nedostatky, ale zároveň i všechny doklady a jiné materiály, které při provádění zakázky přezkoumání hospodaření využil.

V této oblasti tak opět dochází k prolínání dvou právních předpisů, a to zákona o přezkoumání a zákona o kontrole.

Auditorský standard – přehled návrhů předpokládaných budoucích úprav

Stávající znění auditorského standardu víceméně odpovídá a vyhovuje technické novele zákona o přezkoumání. Požadované úpravy tak budou spíše formálního charakteru.



K úpravám auditorského standardu dojde zejména v následujících oblastech.

Oblast

Datum účinnosti (*Bod 5 auditorského standardu*)

Popis budoucí úpravy

Platnost pro přezkoumání hospodaření zahájena po 1. 5. 2014 a pro přezkoumání hospodaření za rok 2014 a roky následující, pokud byly zahájeny po 1. 5. 2014.

Oblast

Aplikace zákona o přezkoumání (*Bod 8 auditorského standardu*)

Popis budoucí úpravy

Při přezkoumání hospodaření se bude, po technické novele zákona o přezkoumání, auditor řídit, v souladu s § 12, pouze § 2, 3 a 10 (§ 17 zákona o přezkoumání byl technickou novelou zákona o přezkoumání zrušen).

Oblast

Dohodnutí podmínek zakázky o provedení přezkoumání hospodaření (*Bod 15 auditorského standardu*)

Popis budoucí úpravy

Auditor musí:

- dohodnout podmínky zakázky na přezkoumání hospodaření se statutárním zástupcem územního celku (primátor, starosta), popř. s osobou určenou stanovami dobrovolného svazku obcí nebo s ředitelem Regionální rady regionu soudržnosti a
- v souladu se zákonem o přezkoumání a zákonem o auditorech uzavřít písemnou smlouvu. Příklad smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření územního celku je uveden jako příloha 1 auditorského standardu.

Oblast

Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (*Zejména bod 47 auditorského standardu*)

Popis budoucí úpravy

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření musí obsahovat označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání.

K tomuto požadavku zákona o přezkoumání je však nutné podotknout, že zákonodárce zatím:

- neposkytl výklad tohoto ustanovení, tzn. že není zcela zřejmé, co přesně se myslí pod pojmem „označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání“, obdobnou terminologii totiž nenajdeme ani např. v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění;
- nevedl, v jaké podobě či formě mají být tyto doklady a jiné materiály využité při přezkoumání ve zprávě uvedeny.

Oblast

Aplikační a vysvětlující část

(*Zejména bod A 13. auditorského standardu*)

Popis budoucí úpravy

V aplikační a vysvětlující části auditorského standardu bude nutné provést drobné úpravy textu v části „obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření“ tak, aby obsahovala některé nové požadavky vyplývající ze zákona o kontrole.

K těmto novým požadavkům patří zejména:

- označení osob provádějících přezkoumání hospodaření – jméno a funkce auditorů zúčastněných na přezkoumání hospodaření a přibráných osob a ustanovení právního předpisu vymezujícího pravomoc auditora k provedení přezkoumání hospodaření;
- označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání;
- označení první činnosti auditora, kterou byla ověřovací zakázka přezkoumání hospodaření zahájena, a den provedení;
- označení poslední činnosti auditora na ověřovací zakázce přezkoumání hospodaření předcházející vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a den provedení.

Oblast

Příklad smlouvy o přezkoumání hospodaření
(Příloha 1 auditorského standardu)

Popis budoucí úpravy

K úpravě textu musí dojít v odstavci věnovaném způsobu, místu a času výkonu přezkoumání hospodaření (§ 17 byl technickou novelou zákona o přezkoumání zrušen).

Oblast

Obsahové náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření
(Příloha C přílohy 1 auditorského standardu)

Popis budoucí úpravy

Do přílohy C - obsahové náležitosti o výsledku přezkoumání hospodaření podle auditorského standardu a ustanovení § 10 zákona o přezkoumání bude vhodné doplnit nové požadavky na obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (viz již uvedené informace).

Závěr z přezkoumání hospodaření se nově rozšíří v odst. o) písm. iii, bod 1 a 6 o následující znění - byly zjištěny chyby a nedostatky podle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) zákona o přezkoumání spočívající v:

- porušení rozpočtové kázně nebo ve vzniku správního deliktu podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních rozpočtů (zákon o rozpočtových pravidlech);
- nevytvoření podmínek pro přezkoumání hospodaření podle zákona o auditorech a uzavřené smlouvy znemožňující splnit požadavky stanovené v § 2 a 3 zákona o přezkoumání.

Oblast

Příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření
(Příloha 2 auditorského standardu)

Popis budoucí úpravy

Do všeobecných informací bude nutné nově uvést zejména:

- označení první činnosti auditora, kterou byla ověřovací zakázka zahájena, a den provedení;
- označení poslední činnosti auditora na ověřovací zakázce předcházející vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a den provedení.

Formální úprava bude muset být provedena i v oblasti IV.

Definování odpovědnosti s odkazem na paragrafy platné pro auditory, tj. § 2, 3 a 10, po novele zákona o přezkoumání.

Přílohy zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření se nově rozšíří o Přílohu F - označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání.

Důležité upozornění

Uvedený přehled předpokládaných budoucích úprav auditorského standardu nemusí být ani kompletní ani vyčerpávající a jeho formulace nemusí být zcela přesné. Proto je nutné, aby auditori, kteří provádějí nebo budou provádět přezkoumání hospodaření územních celků bedlivě sledovali nejenom webovou stránku Komory auditorů, ale i případně další informace publikované prostřednictvím časopisu Auditor.

Dozor nad dodržováním zákona o přezkoumání

V § 20 (dozor nad přezkoumáním vykonaným auditorem) zákona o přezkoumání se uvádí, že přezkoumání podléhá doзору státu v případě, kdy je vykonán auditorem. Dozor nad přezkoumáním přísluší Ministerstvu financí ČR (dále jen ministerstvo) a vykonává se u příslušného územního celku.

Písemnou zprávu o výsledcích dozorů nad přezkoumáním vykonanými auditory předává ministerstvo

Komoře auditorů k dalšímu postupu podle zákona upravujícího auditorskou činnost, tj. podle zákona o auditorech.

Tento požadavek zákona tak nepřináší žádnou věcnou změnu v porovnání s § 20 ve znění účinném do 30. dubna 2014. Ministerstvo by tak nemělo být oprávněno k provádění kontroly u samotného auditora, protože by tím suplovalo část systému kontroly kvality organizovaného KA ČR. Proti kontrole prováděné bezprostředně u auditora svědčí i to, že ministerstvo není uvedeno mezi osobami či orgány oprávněnými nahlížet do spisu auditora - viz § 20 odst. 7 zákona o auditorech.

Účinnost technické novely zákona o přezkoumání

Zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po jeho vyhlášení.

Přechodné ustanovení

V přechodných ustanoveních v článku LX novely zákona č. 64/2014 Sb., se uvádí, že pokud bylo přezkoumání hospodaření podle zákona o přezkoumání zahájeno před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a do tohoto dne nebylo skončeno, postupuje se podle dosavadních právních předpisů. To znamená, že přezkoumání hospodaření zahájená nejpozději do 30. dubna 2014, by měla být posuzována podle úpravy před technickou novelou zákona o přezkoumání. Přezkoumání zahájená po tomto datu, tj. po 1. květnu 2014, by měla být prováděna již podle nové úpravy zákona o přezkoumání. Podstatný by proto měl být okamžik zahájení přezkoumání, nikoli samotné přezkoumávané období. Obdobně by tento postup měl být aplikován i ministerstvem v oblasti dozoru státu nad dodržováním zákona o přezkoumání tam, kde bylo přezkoumání hospodaření územního celku provedeno auditorem.

Martina Smetanová



Do projektu státní pokladny jsme investovali již tři miliardy korun a dnes jsme obdrželi vysoutěžený server.

Kresba: Ivan Svoboda

Změny v přezkoumání hospodaření ÚSC po novele č. 64/2014 Sb.



Milan Cigánek

K prvnímu květnu 2014 vstoupil v účinnost zákon č. 64/2014 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím kontrolního řádu. Právně technicky se jedná o souhrnnou novelu řady předpisů, mj. však i zákona o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen „zákon o přezkoumání“ nebo „ZoP“). Na nejpodstatnější změny související s citovanou novelou a týkající se auditorské praxe se zaměřím dále v tomto článku.

Pro účely dalšího výkladu nicméně již úvodem nutno uvést, že auditor je zákonem o přezkoumání vázán pouze v rozsahu jeho § 2, 3 a 10, tj. ohledně předmětu přezkoumání, hledisek přezkoumání a náležitostí Zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. V ostatním postupuje podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění. Metodika jeho přístupu proto bude nutně odlišná od případů, kdy je přezkoumání prováděno zaměstnancem správního úřadu příslušného k provedení přezkoumání, tj. kontrolorem ve smyslu § 5 a 6 ZoP.

Změny v náležitostech Zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření

V původním znění § 10 odst. 1 ZoP účinném do 30. 4. 2014 byl uveden úplný výčet obligatorních náležitostí Zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (dále také „Zpráva“), což se s účinností citované novely mění a právní úprava se nově odvolává též na zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád, v platném znění (dále jen „kontrolní řád“).¹ Aktuálně tedy platí, že Zpráva musí obsahovat náležitosti stanovené kontrolním řádem pro tzv. *protokol o kontrole*² a dále k tomu skutečnosti předepsané zákonem o přezkoumání³. Přes jistou nepřehlednost lze soudit, že by tato změna neměla v praxi působit zásadnější obtíže. Její zavedení je z pohledu zákonodárce motivováno snahou o maximální prosazení kontrolního řádu jako obecné normy k provádění kontrolní činnosti ve veřejné správě – speciální předpisy, kterým ZoP nepochybně je, by pak měly obsahovat jen tu úpravu, která se jich dotýká a v obecné úpravě by byla nadbytečná či zcela nevhodná.

Pro auditory se v konečném důsledku bude jednat o změnu zcela minimální, protože většina z náležitostí Zprávy vyžadovaných nově kontrolním řádem je již nyní zapracována v rámci Auditorského standardu č. 52.⁴ Při podrobném prozkoumání lze navíc soudit, že některé požadavky na obsah Zprávy jsou pro auditory z povahy věci nepoužitelné. To se týká např. *poučení o možnosti podat proti kontrolním zjištěním uvede-ným v protokolu o kontrole (rozumějme analogicky ve Zprávě) námitky s uvedením lhůty pro jejich podání a komu se podávají*. Uvedené na auditory nedopadá, neboť ti jsou zákonem o přezkoumání a v návaznosti na něj kontrolním řádem vázáni jen v omezeném rozsahu. Zásadně je nelze považovat za kontrolory ani jejich analogickou obdobu. Stále totiž poskytují nezávislé auditorské služby ve smyslu § 2 písm. b) zákona o auditorech, nikoli kontrolu či přezkoumání v rámci výkonu pravomoci ústředního či jiného orgánu státní správy.

Za zásadnější změnu, která se v souvislosti s novelou objevila, je proto nutno považovat nové znění § 10 odst. 2 písm. c) ZoP. Dosud platilo, že auditor ve Zprávě uváděl označení dokladů a jiných materiálů, ze kterých vycházela jeho zjištění k vytkaným chybám a nedostatkům v hospodaření územního celku. Nové znění jde dále a požaduje označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumávání, a to bez ohledu na to, zda jsou jakkoli relevantní k auditorem identifikovaným nedostatkům. Jedná se tedy o značnou extenzi oproti dosavadním požadavkům zákonodárce, která vybízí k úvahám jak o důvodnosti, tak zejména praktické udržitelnosti takového požadavku. Při pátrání po motivaci k této změně příliš informací neposkytne ani důvodová zpráva k novele, neboť ta se ohledně uvedeného omezuje na konstatování, že úprava sleduje *dosažení souladu s kontrolním řádem*. Takový důvod je nicméně zavádějící. Kontrolní řád v partii upravující protokol o kontrole v § 12 odst. 1 písm. g) stanoví, že protokol obsahuje *alespoň kontrolní zjištění (...), včetně uvedení podkladů, z kterých tato kontrolní zjištění vycházejí*. Z logiky věci proto plyne, že jde o úpravu, která je obdobou té, jež platila do nabytí účinnosti novely, tj. do 30. dubna 2014. S ohledem na uvedené je proto tvrzení obsažené v důvodové zprávě zjevně nepřavdivé.

¹ V § 10 odst. 2 ZoP se uvádí: *Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření kromě náležitostí stanovených kontrolním řádem pro protokol o kontrole musí obsahovat (...)*

² Viz k tomu § 12 kontrolního řádu.

³ Viz k tomu § 10 odst. 2-5 ZoP.

⁴ Srov. AS č. 52, A13; nezbytné doplnění Zprávy po novele bude spočívat např. v uvedení označení první činnosti auditora, kterou byla ověřovací zakázka zahájena, a den jejího provedení a taktéž označení poslední činnosti auditora na ověřovací zakázce předcházející vyhotovení Zprávy a den jejího provedení. Stejně tak bude třeba uvést i ustanovení právního předpisu vymezujícího pravomoc auditora k provedení přezkoumání hospodaření.

K otázce výkonu dozoru nad přezkoumáním provedeným auditorem (§ 20 ZoP)

Druhý okruh změn souvisejících s novelou se dotýká způsobu výkonu dozoru ve smyslu úpravy obsažené v § 20 zákona o přezkoumání. Úprava účinná do 30. dubna 2014 uváděla, že dozor nad přezkoumáním provedeným auditory provádí Ministerstvo financí ČR, a to pouze u příslušného územního celku. Písemnou zprávu o výsledku dozoru pak ministerstvo předává k dalšímu vyřízení Komoře. Věcně shodný text dle mého názoru zůstal zachován i po přijetí novely⁵, což podporuje i důvodová zpráva. Ta v podrobnostech též výslovně uvádí, že postavení povinné osoby podle § 5 odst. 2 písm. a) kontrolního řádu má dotčený územní samosprávný celek, nikoli však auditor.

Ministerstvo financí nicméně nesprávně směřuje k odlišné interpretaci § 20 ZoP, a to s odvoláním na stanovisko ministerstva vnitra ohledně působnosti kontrolního řádu. V tomto stanovisku se mj. uvádí: *Na dozor Ministerstva financí nad auditory lze vztáhnout působnost kontrolního řádu podle § 1 odst. 1 tohoto zákona. Ministerstvo financí je orgánem moci výkonné („kontrolní orgán“), který vykonává působnost v oblasti veřejné správy při kontrole (dozoru) činnosti fyzických nebo právnických osob – auditorů („kontrolovaná osoba“).*⁶ K tomu pak ministerstvo financí dále uvádí, že *auditoři jako kontrolované osoby pak mají práva a povinnosti uvedené v § 10 kontrolního řádu, např. jsou povinni mimo jiné umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených kontrolním řádem, poskytovat k tomu potřebnou součinnost a také podat ve lhůtě určené kontrolujícím písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou – dozorem, pokud o to kontrolující požádá.*⁷

Výše citovaný výklad nutno považovat za hrubě nesprávný, a to z následujících důvodů:

- a) Provádění přezkumu hospodaření je auditorskou činností ve smyslu § 2 písm. b) ZoA, k níž je řádně vedena auditorská dokumentace (spis). Zákon v § 20 odst. 7 výslovně stanoví okruh oprávněných nahlížet do spisu. Mezi těmito osobami v žádném případě nejsou zástupci ministerstva financí delegovaní k provádění dozoru nad přezkoumáním. I pokud bychom tedy hypoteticky připustili jejich oprávnění k výkonu této pravomoci, nejsem si při nejlepší vůli schopen představit, jak bude v praxi takový dozor při shora popsaném omezení vůbec prováděn.

- b) Zákon o přezkoumání nepředpokládá, že dozor má být prováděn bezprostředně vůči auditorům. Naopak výslovně stanoví, že se provádí u územního samosprávného celku. Nikoli nadarmo se pak v důvodové zprávě územní samosprávný celek výslovně zmiňuje jako povinná osoba podle kontrolního řádu, tedy právě ta, která má práva a povinnosti uvedené v § 10 kontrolního řádu a ministerstvem mylně připisované auditorovi. Ten navíc s ohledem na předchozí poznámku tak široké součinnosti při nejlepší vůli není schopen, aniž by porušil ustanovení zákona o auditorech.
- c) Zákon o auditorech předpokládá jednotný systém kontroly kvality auditorské činnosti. Ten je v mezích § 24 ZoA organizován a řízen výlučně Komorou auditorů. Pouze její orgány (Dozorčí komise) jsou tedy oprávněny k výkonu „dozoru“ (kontroly kvality) nad auditory. Tento princip rozhodně není (a ani nemá být) prolomen již citovaným ustanovením § 20 ZoP. To platí tím spíše, že ministerstvo předává učiněná zjištění Komoře k dalšímu postupu podle zákona o auditorech. Tímto postupem může být např. provedení mimořádné kontroly na místě ve smyslu § 4 Dozorčího řádu Komory či zahájení kárného řízení z moci úřední.
- d) Ministerstvo financí svým výkladem v této věci jednoznačně překračuje pravomoci vymezené mu zákonem a dostává se tak do rozporu se



Zahájili jsme inventuru peněžních prostředků, i když nemáme klíče od pokladny, které má pan vedoucí.

Kresba: Ivan Svoboda

⁵ § 20 ZoP – (1) Přezkoumání podléhá dozoru státu v případě, že je vykonal auditor. Dozor nad přezkoumáním přísluší Ministerstvu financí a vykonává se u příslušného územního celku. (2) Písemnou zprávu o výsledcích dozoru nad přezkoumáním vykonanými auditory předává Ministerstvo financí Komoře auditorů České republiky k dalšímu postupu podle zákona upravujícího auditorskou činnost.

⁶ Stanovisko MV ČR, čj. MV 9700-56/ODK-2014 ze dne 24. 3. 2014.

⁷ Výklad MF ČR, Odbor 17 – Kontrola, k ustanovení § 20 zákona č. 420/2004 Sb. ve znění účinném od 1. 5. 2014.

základním principem demokratického právního státu spočívajícím v omezení veřejné moci zákonem. Tento princip je vyjádřen v čl. 2 odst. 3 Ústavy, dle kterého platí, že *státní (veřejnou) moc lze uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon*. Při aplikaci kompetenčních ustanovení zakládajících pravomoc správních orgánů je proto zásadně nepřipustné vykládat tato ustanovení rozšiřujícím způsobem. Interpretaci právních norem je vždy třeba přizpůsobit celkovému kontextu věci a postupovat tak, aby správní orgán své kompetence účelově nerozšiřoval.⁸ Z § 2 odst. 2 správního řádu pak výslovně plyne, že *správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena a v rozsahu v jakém mu byla svěřena*. Zásada zákazu zneužití pravomoci je součástí širší zásady legality a má vést k takovému výkladu právních norem, který respektuje a akcentuje smysl a účel právní úpravy, včetně hodnotových východisek právního řádu jako celku.

K otázce přechodných ustanovení novely č. 64/2012 Sb.

V článku LX citované novely se uvádí, že *pokud bylo zahájeno přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a do tohoto dne nebylo skončeno, postupuje se podle dosavadních právních předpisů*. Z uvedeného vyplývá, že ještě veškeré přezkumy zahájené nejpozději k 30. 4. 2014 se budou posuzovat podle úpravy před novelou, přezkumy zahájené po tomto datu, tj. k 1. 5. 2014 a později, již podle nové úpravy. Otázkou nicméně zůstává, co rozumět „*okamžikem zahájení přezkoumání*“. Bez větších pochyb lze zřejmě soudit, že uvedeným nelze myslet např. jen formální uzavření smlouvy ve smyslu § 4 odst. 7 ZoP, ale spíše až první činnost auditora, již bylo přezkoumání zahájeno na místě samém. Tento okamžik navíc musí být nově vždy uveden přímo ve Zprávě, neboť tak předpokládá § 12 odst. 1 písm. f) kontrolního řádu. Ani po provedené novele ale není nezbytně nutné měnit obsah vzorové smlouvy obsažené v AS č. 52 s jedinou zásadnější výjimkou. Auditor musí mít na zřeteli jiné nároky stanovené na obsah Zprávy o kontrole hospodaření – proto nemůže být v aktuální podobě použita příloha C vzorové smlouvy, neboť vychází ze starého znění § 10 odst. 2 – 5 ZoP účinného do 30. dubna 2014.

Poslední záležitost, kterou zbývá vypořádat, se týká uplatnění přechodných pravidel pro výkon dozoru ministerstvem financí. Jedná-li se o přezkumy zahájené před nabytím účinnosti novely, je nezbytné soudit,

že i výkon dozoru vykonávaného ministerstvem financí by měl sledovat stávající metodiku postupu, tedy probíhat podle „starých pravidel“. Eventuální změny tedy mohou být uplatněny až ve vztahu k doзору nad přezkoumáním zahájeným nejdříve ke dni 1. 5. 2014. Postupem podle dosavadních právních předpisů, jak je tento zmíněn v článku LX citované novely, se totiž rozumí nejen postup auditora související s vlastním přezkoumáním, ale samozřejmě též všechny další postupy s touto činností spojené, tj. právě i výkon dozoru vykonávaný ministerstvem financí.

Závěr

Smyslem článku je alespoň naznačit základní změny související s přijetím novely 64/2014 Sb. i související právní otázky k vybraným ustanovením. Aktualizovaná podoba auditorského standardu AS č. 52 bude předložena ke schválení sněmu, který se koná 24. listopadu 2014. Způsob výkonu dozoru je předmětem probíhajících diskuzí mezi zástupci komory a ministerstva s tím, že komora nadále trvá na zachování stávajícího modelu a odmítá jakékoli formy zasahování, které by konkurovaly jednotnému systému kontroly kvality dle zákona o auditorech.

Milan Cigánek

JUDr. Milan Cigánek absolvoval s vyznamenáním magisterský obor Právo a právní věda na Univerzitě Palackého v Olomouci, kde obhájil v roce 2012 i svoji rigorózní práci. Od téhož roku působí jako tajemník kárné komise a právník Komory auditorů ČR. Je autorem platného Kárného řádu KA ČR. Odborně se vedle veřejnoprávní problematiky zaměřuje též na čtené otázky z právní teorie a historie.



⁸ Vedral, J.: Správní řád – komentář, II. vydání, Bova Polygon, Praha 2012, s. 87–88.

Projekt zavedení Evropských účetních standardů pro veřejný sektor



Vladimír
Zelenka

Na stránkách našeho časopisu jsem v minulém ročníku v úvodníku v č. 8 „*Otázky nad evropskou standardizací účetnictví jednotek veřejného sektoru*“ podal základní informaci o projektu vytváření Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS). V příspěvku pro toto číslo Auditora budou čtenáři seznámeni s tím, v jakém stádiu se projekt nachází a jaké výhody či rizika s sebou nese pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru v zemích Evropské unie.

Úsilí orgánů EU o tvorbu harmonizovaných EPSAS napříč státy EU bylo posíleno existencí finanční krize. Původní argumentace, která vedla k tomu, aby projekt EPSAS započal, spočívala zejména v tom, že je třeba získávat přesnější, na aktuální bázi založené, srovnatelné údaje pro zjištění a monitorování veřejného dluhu a rozpočtového schodku.

Na samém počátku projektu byla silně zdůrazňována potřeba údajů, které by posloužily makroekonomické statistice. Eurostat a orgány Evropské unie zdůrazňovaly deficit kvality a srovnatelnosti zdrojových dat vstupujících do národních statistik, tedy pro makroekonomické účely, které poskytovalo účetnictví veřejného sektoru členských zemí EU.

Bylo poukazováno na to, že účetní jednotky veřejného sektoru v některých členských zemích (nebo v určitých segmentech veřejného sektoru těchto zemí) i nadále používají účetnictví založené na peněžní bázi, tedy účetnictví založené primárně na příjmech a výdajích. Takto založené účetnictví nemůže poskytnout v úplnosti informace o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky veřejného sektoru a neposkytuje potřebné informace o „ekonomických“ hodnotách. Státy, kde má převahu peněžní báze účetnictví, dle mínění Eurostatu, poskytují méně spolehlivé informace, než ty, kde převažuje účetnictví založené na aktuálním principu. Postoj Eurostatu souvisí s tím, že statistické standardy ESA (European System of Accounts) se zakládají na aktuální bázi.

Výše uvedené skutečnosti se v kontextu řešení tehdy právě probíhající finanční krize promítly ve Směrnici Rady 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, kterou vydala v roce 2011 Rada Evropské unie. Směrnice, kromě jiného, měla přispět k řešení stávajících potíží s monitorováním finanční stability v Evropské unii a rovněž měla zajistit zvýšení kvality statistik, které by výrazně zvýšily srovnatelnost mezi členskými státy EU. V článku 3 zmíněné směrnice se uvádí, že předpokladem takových statistik

musí být kompletní a spolehlivé postupy v účetnictví ve veřejném sektoru. V článku 16 této směrnice je Evropské komisi uložen úkol posoudit do konce roku 2012, zda s ohledem na výše uvedené požadavky jsou pro členské státy vhodné *Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor* (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS).

V návaznosti na to vydala Evropská komise (EK) v březnu 2013 zprávu pro Radu Evropy a Evropský parlament, v níž usuzuje, že standardy IPSAS nemohou být ve všech členských státech snadno implementovány, a tak plnit výše naznačené cíle. Zejména se zdůrazňuje, že standardy IPSAS nepředstavují úplnou sadu standardů, která by pokrývala veškeré oblasti účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, dále že umožňují množství alternativních postupů, což EK shledává nežádoucím, a v neposlední řadě, že se na jejich tvorbě EU, resp. Eurostat v dostatečné míře nepodílí. Evropská komise ve zprávě doporučila, aby místo požadavku na přijetí IPSAS pro členské země EU byly vyvinuty vlastní evropské účetní standardy pro veřejný sektor – EPSAS. Kritiku těchto, dle mého názoru nesprávných nebo účelově podaných argumentů, jsem podal ve svém zmíněném úvodníku věnovanému projektu EPSAS v čísle 8 minulého ročníku našeho časopisu, tudíž se jí na tomto místě již nezabývám.

Je pravda, že dokumenty evropských institucí a orgánů vedle již uvedené argumentace pro zavedení standardů EPSAS uvádějí i další, jako je absence harmonizace účetnictví napříč zeměmi EU, ale i potřeba prezentovat srovnatelné ukazatele investorům do států a jiných veřejných dluhopisů. Uváděny jsou i mikroekonomické důvody spjaté s fungováním účetních jednotek veřejného sektoru, zejména co se týče informací pro rozhodování účetních jednotek veřejného sektoru a informací nezbytných při skládání účtů veřejnosti těmito jednotkami. Tyto argumenty jsou však jednoznačně podřízeny již zmíněným požadavkům na účetní výkaznictví ve veřejném sektoru v zemích EU (a některé jsou s nimi i v rozporu – charakter účetních informací jednotek veřejného sektoru pro trh se diametrálně liší od informací pro národní účty ESA).

Požadavky na standardizaci EPSAS vedly k tomu, že byly formulovány tyto stěžejní pilíře harmonizace a standardizace účetního výkaznictví v rámci projektu EPSAS:

- Zajistit, aby účetnictví a účetní výkaznictví ve všech členských zemích EU bylo založeno na aktuální bázi.
- Zajistit, aby šlo v každém případě o systém po dvojného účetnictví.

- c) Vytvořit harmonizované účetní výkaznictví ve všech členských zemích.
- d) Zajistit slučitelnost s principy, na nichž jsou založeny evropské statistické standardy ESA.

Evropská komise uspořádala v květnu roku 2013 konferenci, na níž vrcholní představitelé EU deklarovali souhlas s projektem EPSAS. Tím mu byla zajištěna silná politická podpora. Na konferenci často zazníval názor, že členské země budou harmonizovat účetní systémy veřejného sektoru na všech úrovních veřejného sektoru (tedy nejen ve státních institucích, ale například i na úrovni lokální samosprávy). Byla zmíněna i očekávání, že projekt EPSAS ovlivní i oblast auditu ve veřejném sektoru.

Po definitivním schválení projektu tvorby EPSAS na konferenci konané v květnu 2013 byly zahájeny práce na tomto projektu.

Evropská komise zřídila dvě pracovní skupiny, které jsou převážně složené ze zástupců národních regulátorů a tvůrců národních účetních standardů. Jedna pracovní skupina je orientována na problematiku správy a řízení projektu EPSAS (Task Force EPSAS Governance). Druhá pracovní skupina je zaměřena na samotné standardy EPSAS. Obě tyto skupiny mají za úkol v počáteční fázi projektu EPSAS navrhnout budoucí model vydávání standardů. Závazná pravidla pro tvorbu a vydávání standardů EPSAS nebyla doposud vypracována. Samotné standardy EPSAS tudíž doposud rovněž nebyly zpracovávány.

Projekt EPSAS je v současnosti ze strany EU a Eurostatu rozfázován do tří etap:

- 2013–2014 etapa konzultační a fáze tvorby návrhů,
- 2014–2015 etapa schválení regulačního rámce a nastavení správy a řízení projektu (governance),
- 2016–2020 tvorba, vydávání a implementace standardů EPSAS.

V listopadu 2013 zahájil Eurostat veřejnou diskusi o principech správy a řízení projektu EPSAS a o organizační struktuře tvorby budoucí sady standardů EPSAS. Tato diskuse byla ukončena v únoru roku 2014.

V současnosti se diskutuje celá řada otázek týkajících se EPSAS. Diskutuje se v rámci EU, ale rovněž na úrovni nejvyšších kontrolních úřadů a účetních dvorů, na úrovni profesních organizací, v rámci velkých auditorských společností atd. Velmi významné jsou diskuse, které organizuje Federace evropských účetních (FEE). Na jednáních Skupiny pro veřejný sektor FEE (FEE PSG) je věnována projektu EPSAS zásadní pozornost. FEE postupně pořádá tzv. kulaté stoly k jednotlivým oblastem projektu EPSAS. Doposud se konaly tři tyto akce (leden, duben a červenec 2014). K diskutovaným oblastem mimo jiné patří:

• **Časové rozfázování a harmonogram zavádění EPSAS**

Bude vhodnější rozpracování procesu standardizace do jednotlivých etap, nebo bude vhodnější forma jednorázová (označovaná jako „velký třesk“)? FEE podporuje rozfázování projektu.

Je předpokládaný harmonogram reálný? FEE je k předloženým termínům spíše skeptická.

• **Potřeba vypracování koncepčního rámce pro standardy EPSAS**

Bude spolu se standardy rovněž vypracováván koncepční rámec pro vykazování podle EPSAS? FEE se významně přiklání k vypracování koncepčního rámce a doporučuje vycházet z koncepčního rámce IPSAS. Vypracování koncepčního rámce by mělo dle FEE předcházet tvorbě jednotlivých standardů.

• **Využitelnost IPSAS v projektu EPSAS**

Na základě řady konzultací a studií se došlo k závěru, že EPSAS budou vycházet z IPSAS a v případě, že by standardy EPSAS některé záležitosti upravovaly odlišně od IPSAS, mělo by to být v procesu tvorby EPSAS zdůvodněno. FEE vždy zastávala názor, že IPSAS jsou vhodnou platformou pro harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví v EU.

• **Vztah EPSAS a makroekonomické statistiky**

Evropské instituce jsou toho názoru, že by EPSAS měly být v souladu s principy statistické metodiky systému národních účtů ESA (makroekonomická statistika). FEE se obává toho, že účetnictví na mikroekonomické úrovni nemůže do důsledku sloužit makroekonomickým potřebám, aniž by bylo nežádoucím způsobem deformováno. Panuje obava, aby se z účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru nestala pouhá tvorba vstupních dat pro makroekonomickou statistiku.

Závěrem je třeba shrnout několik podstatných skutečností. EU se pasovala na hlavního uživatele účetních dat, které poskytují účetní jednotky veřejného sektoru členských zemí. Domnívám se, že jde o trend nesprávný, odporující hlavnímu smyslu využití účetních dat ve veřejném sektoru, tj. především sloužit občanům jednotlivých zemí, měst a obcí a umožnit jim,



Jak si tu můžeš jen tak sedět, když státní dluh stále roste!

Kresba: Ivan Svoboda

aby mohli posoudit, jak zvolení představitelé spravují veřejné prostředky a jak s nimi hospodaří (posouzení finanční situace účetní jednotky, její výkonnosti a nakládání s jejími penězi). Existuje velké nebezpečí, že cesta, kterou EU a Eurostat projektem EPSAS vytyčily členským zemím, se může stát cestou od nezávislého účetního výkaznictví na úrovni jednotek veřejného sektoru k účetnímu výkaznictví podřízenému požadavkům makroekonomické statistiky (národní účty ESA), které se může zároveň stát výrazně závislé na politických záměrech funkcionářů a úředníků EU, kteří si budou moci díky vlivu na orgány EPSAS osobovat právo rozhodovat o tom, jaký obsah a struktura informací od účetnictví jednotek veřejného sektoru je pro občany zemí EU nejspřávnější či nejvhodnější. To může ovlivnit významně nejen obsah účetních informací, ale rovněž to může vést k tomu, že účetní jednotky veřejného sektoru členských zemí budou vystaveny nadměrné zátěži spojené s požadavkem na to, aby účetnictví plnilo i další úkoly, které

mu nejsou z jeho podstaty vlastní. Na tomto místě je vhodné zmínit předkládání informací v obsahu a struktuře, kterou požaduje makroekonomická statistika a které nejsou nezbytné pro ostatní uživatele účetních závěrek jednotek veřejného sektoru. Čtenáři časopisu Auditor budou i nadále postupně informováni o tom, jak probíhají práce na projektu EPSAS.

Vladimír Zelenka

Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. absolvoval VŠE v Praze, Fakultu národohospodářskou v roce 1985. Od téhož roku je odborným asistentem katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. V letech 1992 až 1994 byl zároveň zaměstnán v odboru metodiky účetnictví IPB, a.s. Je auditorem a autorem či spoluautorem odborných publikací. Je členem Výkonného výboru a předsedou Výboru pro veřejný sektor KA ČR. Od roku 2008 je členem Skupiny pro veřejný sektor FEE.

Rozhovor s Nikolajem Terzievem, ředitelem odboru Státní pokladna, controlling a účetnictví veřejného sektoru Ministerstva financí ČR

Účetnictví státu

Pane řediteli, přicházíte do státní správy z korporátního sektoru. Co Vás přesvědčilo či přilákalo?

V korporátní sféře jsem působil skoro dvacet let a dá se říct, že jsem toho zažil již opravdu dost. I když jsem působil ve velkých nadnárodních společnostech (PricewaterhouseCoopers, ING Group, ČSOB), rozsah státní správy je stále o dost větší, než jsem zatím zažil v korporátním sektoru. Pro mne je skutečně fascinující řešit například účetní konsolidaci 19 tisíc účetních jednotek!

Státní správa je pro mne novou výzvou také svým potenciálem k zavedení moderních manažerských metod řízení a efektem, který dobře odvedená práce může mít na zlepšení výkonu veřejné správy a na zvýšení účelnosti a hospodárnosti vynakládání veřejných prostředků.

Váš odbor na Ministerstvu financí v jeho současné podobě vznikl poměrně nedávno. Můžete stručně charakterizovat činnosti, které jsou v jeho náplni?

Je pravda, že nedávná reorganizace na Ministerstvu financí značně rozšířila náplň činností mnou aktuálně řízeného odboru. V současné době má celostátní působnost pro legislativu účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru, účetní výkaznictví státu, controlling a manažerské účetnictví, metodiky programového financování



RNDr. Nikolaj Terziev, CSc., MBA absolvoval Matematicko-fyzikální fakultu Univerzity Karlovy v Praze v roce 1988, v roce 1997 získal certifikaci ACCA a v roce 2006 titul MBA na Oxford Books University ve Velké Británii. Od července 2014 je ředitelem odboru

Státní pokladna, controlling a účetnictví veřejného sektoru na Ministerstvu financí ČR. Má zkušenosti z velkých mezinárodních společností ze sektorů nemovitostí a bankovníctví na různých manažerských pozicích, působil ve společnostech ING Real Estate Development ČR, ČSOB, ING Bank Praha a PricewaterhouseCoopers.

a správu Integrovaného informačního systému státní pokladny (IISSP). Záměrem vedení při seskupení těchto činností do jednoho odboru bylo zajistit co nejlepší návaznost v řetězci tvorba koncepce – legislativa – metodika – metodická podpora účetním jednotkám – implementace metodiky do informačních systémů – kontrola toků veřejných prostředků.

Kromě toho působí náš odbor i v rámci rezortu Ministerstva financí, a to v oblasti metodiky účetnictví a vedení účetnictví a výkaznictví pro kapitoly Ministerstva financí, tj. pro samotné ministerstvo a pro kapitoly Všeobecná pokladní správa, Státní dluh a Operace státních finančních aktiv. Tyto rezortní činnosti navazují na celostátní působnost odboru a umožňují vzájemně výhodnou spolupráci, kdy na jedné straně odborníci na legislativu účetnictví, výkaznictví a controlling mohou přímo v ministerstvu získat zkušenosti a zpětnou vazbu „z terénu“ a straně druhé metodici ministerstva mohou bezprostředně získávat návody a výklady od tvůrců právních norem.

Poměrně velká pozornost je dlouhodobě věnována projektu Státní pokladny. Můžete uvést nějaké základní strategické cíle tohoto projektu, především ve srovnání s jeho dosavadní přípravou na Ministerstvu financí?

Projekt Státní pokladny je skutečně strategickým projektem pro Ministerstvo financí. Již ve své současné funkční podobě umožňuje značné úspory díky lepšímu řízení likvidity a tím i snížené potřeby dluhového financování. Rozvoj Integrovaného informačního systému státní pokladny (IISSP) bude jistě pokračovat, a to zejména zavedením Centrálního nákupu, od kterého očekáváme zvýšení hospodárnosti a účelnosti vynakládání rozpočtových prostředků na provoz státní správy v souladu s programovým prohlášením vlády. Dalším směrem vývoje je využití datového skladu manažerského informačního systému IISSP pro controllingové analýzy nákladovosti a výkonů jednotlivých organizačních složek státu a poskytovatelů veřejných služeb.

Jedním z neaktuálnějších témat je konsolidace v účetnictví veřejného sektoru. Jaké máte plány v této oblasti?

Účetní konsolidace státu je jeden z nejvýznamnějších projektů, který nás ještě čeká v rámci účetní reformy veřejných financí zrealizovat. Chceme využít především již osvědčených postupů z komerční sféry s tím, že účetní konsolidace státu má svá specifika, ale princip zůstává stejný, tedy sestavení účetních výkazů za tzv. konsolidační celek Česká republika. Ten bude tvořen přibližně 19 tisíci subjekty. Přes relativně vyšší administrativní náročnost, se kterou počítáme zejména v počáteční fázi, jsem přesvědčený, že dlouhodobý přínos bude významně vyšší než vyvolané náklady. Tím hlavním přínosem bude další zvýšení důvěryhodnosti a transparentnosti hospodaření státní správy a samosprávy a optimalizace nakládání s majetkem státu. K obdobnému konceptu již před časem přistoupily i některé další evropské státy, jako jsou například Velká Británie, Francie, Švédsko nebo Slovensko. Cílem je tedy, aby Česká republika disponovala účetními informacemi na konsolidované bázi, které dále efektivně využije pro řízení veřejných financí.

V samotné oblasti účetnictví vybraných účetních jednotek připravujete nějaké změny?

Naším záměrem pro nejbližší období je v první řadě stabilizace a také uklidnění účetní veřejnosti. Rádi bychom poskytli účetním jednotkám prostor a snad také klid pro vstřebání změn z předchozích let. Pro rok 2015 připravujeme pouze méně významné nebo vysloveně pouze technické úpravy v oblasti individuálních účetních výkazů, účetních metod a postupů účtování. K určitému zpřesnění dojde v oblasti transferů, ale ani zde nepůjde o změnu koncepční, navíc jde o úpravu, která je již od 1. ledna 2014 součástí platného znění účetní legislativy a vybrané účetní jednotky se tedy na ni mohou celý letošní rok připravovat. Dále o některé menší úpravy si „řekly“ samotné vybrané účetní jednotky, a my jim chceme jít vstříc.

Dojde k nějakým změnám v oblasti metodické podpory pro vybrané účetní jednotky?

V oblasti metodické podpory bychom rádi navázali na předchozí dobrou praxi a dále ji vylepšovali a posunovali kupředu. Jde především o obnovení pravidelných tzv. metodických dnů pro účetní metodiky z krajských úřadů, ministerstev a dalších kapitol státního rozpočtu. Zaměříme se také na metodickou podporu na individuální bázi, tedy na pomoc s řešením konkrétních účetních dotazů.

Rádi bychom se také více účastnili odborných diskusí v rámci některých profesních organizací, pakliže z jejich strany o to bude také zájem, především Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů České republiky. Předpokládáme naše široké zapojení při nejrůznějších odborných příležitostech, konferencích, workshopech a podobných akcích, neboť je to pro nás nenahraditelná zpětná vazba a cenný zdroj informací „z terénu“.

Nedávno zveřejnilo Ministerstvo financí materiál, ve kterém byly porovnávány položky výkazu zisku a ztráty vybraných účetních jednotek s položkami rozpočtové skladby. S jakým záměrem byl tento dokument zveřejněn? Co ještě plánujete v této oblasti?

Šlo o nezávazný pracovní materiál zveřejněný v návaznosti na konání semináře k představení metodiky užití výstupů analýzy klíčových analytických ukazatelů, a to se záměrem zahájení diskuse nad tímto tématem a získání připomínek a námětů od širší odborné veřejnosti. Ambicí je propojení systému účetnictví a rozpočtu, kdy položkám rozpočtové skladby dle druhového třídění jsou přiřazeny syntetické účty směrné účtové osnovy. Záměrem je vyhodnotit možné přínosy kombinace a propojení obou struktur informací pro řídicí a kontrolní činnosti ve veřejné správě včetně jejich promítnutí do standardizace vybraných klíčových analytických ukazatelů. Celý tento strategický projekt propojení účetního a rozpočtového systému musí nejen respektovat řídicí a kontrolní potřeby na úrovni veřejného sektoru jako celku, ale především cílit na jeho využití pro samotné vybrané účetní jednotky. Propojení systémů

účetnictví a rozpočtu je rovněž jedním z důležitých aspektů rozvoje controllingu ve státní správě s využitím analýzy klíčových analytických ukazatelů, který vychází z usnesení vlády, které uložilo zapracování těchto ukazatelů do přípravné fáze rozpočtového procesu.

Lze očekávat nějaké výraznější koncepční změny v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví veřejného sektoru v dlouhodobém výhledu?

Ještě v tomto roce zahájíme práce na přípravě nového zákona o účetnictví. Jednou z hlavních příčin je aktuální aktivita Evropské komise v oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru – projekt Evropských účetních standardů pro veřejný sektor – EPSAS. Odborných

diskusí v rámci projektu EPSAS se aktivně účastníme a máme ambici na základě našich zkušeností jej i nadále usměrňovat a ovlivňovat. Jelikož je náš systém účetního výkaznictví ve veřejném sektoru i v evropském porovnání poměrně moderní, neočekáváme zatím výraznější koncepční změny pro vybrané účetní jednotky v důsledku projektu EPSAS. Dále se v budoucnu budeme zaměřovat na užší propojení dosavadní struktury a podrobnosti informací z účetnictví za účelem dalšího zvýšení kvality kontrol a využití těchto informací v samotných vybraných účetních jednotkách.

Rozhovor vedl Michal Svoboda

Rozhovor se Zdeňkou Drápalovou, ředitelkou odboru VI. Nejvyššího kontrolního úřadu

Údaje vykazované za stát a jeho subjekty

Provádí Nejvyšší kontrolní úřad kontroly v oblasti údajů za stát? Jaké údaje a u jakých subjektů prověřuje?

Ano, NKÚ provádí kontroly zaměřené na prověření správnosti finančních údajů, které stát a jeho jednotky vykazují. Náš odbor provádí kontroly typu finančního auditu, při kterých jsou aplikovány v co nejširší možné míře mezinárodně uznávané standardy. Jedná se o kontroly zaměřené na posuzování souladu s příslušným rámcem výkaznictví. NKÚ se – vzhledem ke své působnosti – soustředí na kontroly organizačních složek státu, zejména na významná ministerstva a významné účetní jednotky, jako je například Česká správa sociálního zabezpečení. Jde tedy o jednotky ze sektoru ústředních vládních institucí.

A co kontrola údajů samospráv?

Podle zákona o NKÚ je naše působnost ve vztahu k územním samosprávným celkům omezena. Kvůli tomuto omezení údaje za jednotky ze sektoru místních vládních institucí formou finančního auditu neprověřujeme.

Co přesně v rámci finančního auditu kontrolujete a dozví se kontrolované subjekty dopředu, že se je chystáte kontrolovat?

U kontrolovaných subjektů provádíme kontrolu finančně vyjádřených údajů vykázaných v účetní závěrce, finančních výkazech a závěrečném účtu příslušné kapitoly státního rozpočtu. Subjekty vybrané ke kontrole, podle zákona o NKÚ tzv. kontrolované osoby, jsou uvedeny ve zveřejněném plánu kontrolní činnosti. V praxi jsou pro plán kontrolní činnosti NKÚ



Ing. Zdeňka Drápalová je auditorkou od roku 1992, dlouhodobě působí ve Výboru pro metodiku auditu Komory auditorů ČR. V letech 2005–2006 byla členkou Rady KA ČR a v současné době je ředitelkou odboru VI. kontrolní sekce Nejvyššího kontrolního úřadu, který se specializuje na finanční audit subjektů státního sektoru. V letech 2008–2011 zastupovala Českou republiku v Radě pro audit mezinárodní organizace Eurocontrol.

v jednotlivých letech vybírány zejména subjekty, jejichž údaje tvoří významné položky státního závěrečného účtu.

Můžete pro čtenáře stručně vysvětlit povahu dokumentů, které kontrolujete?

Finanční výkazy jsou výkazy o rozpočtu a jeho plnění, tedy dosažené skutečnosti, sestavované na hotovostní (cash) bázi. A závěrečné účty bych charakterizovala jako určitou obdobu výroční zprávy, jejímž obsahem je přehled a komentář údajů agregovaných za celou kapitolu státního rozpočtu – tedy například ministerstva včetně jeho podřízených jednotek. I závěrečné účty obsahují především údaje sestavené na hotovostní bázi, které vychází především z údajů finančních výkazů.



Od roku 2010 probíhá v oblasti účetnictví veřejného sektoru České republiky účetní reforma. Jak NKÚ na základě svých kontrol vnímá její průběh? A jaké přinesla podle Vás výsledky?

Reforma přinesla významné změny v oblasti účetnictví subjektů veřejného sektoru. Zavedla prvky moderního aktuálního účetnictví a poskytla základ pro mnohem širší využití údajů z účetnictví. Účetním jednotkám z veřejného sektoru byla plošně stanovena povinnost účtovat o odpisech, opravných položkách, rezervách. Sestavují nové výkazy včetně výkazu zisku a ztráty, dříve u organizačních složek státu prakticky nesestavovaného. Velmi významně se rozšířila oblast skutečností sledovaných na podrozvahových účtech. Zásadně se změnilo i účtování o transferech, tedy dotacích, a mnohých dalších skutečnostech.

Na druhé straně je však třeba říct, že rozsah změn a jejich načasování vedly i k velkým problémům s jejich implementací, a že v důsledku toho měly tyto problémy silný vliv i na kvalitu údajů a jejich použitelnost. Problémy v některých oblastech přetrvávají dodnes a použitelnost údajů, alespoň u organizačních složek státu, je tím stále limitována.

Jak tedy v současnosti vnímáte spolehlivost a využitelnost zejména účetních údajů za stát?

Z našich zjištění vyplývá, že hlavní problémy v účetních závěrkách organizačních složek státu spočívají zejména v oblasti vykazování údajů o zahraničních transferech určených k poskytnutí dalším subjektům. Účetní jednotky o nich totiž podle našich poznatků účtují často velmi různě. Zjednodušeně řečeno, některé o nich účtují jen rozvahově, tedy zprostředkovatelsky, jiné zase výsledkově. A to s různými daty uskutečnění případů a tím i případným vykazáním skutečností do různého účetního období. To má významný dopad na sestavené

a prezentované údaje. Uživatelé, a to i významní uživatelé, jsou proto alespoň v této oblasti prakticky nuceni využívat namísto údajů z účetní závěrky údaje z finančních výkazů, neboť ty nejsou zatíženy nesrovnatelností a nekonzistencí. Příčinu problému přitom nelze hledat jen u samotných účetních jednotek. Účetní předpisy jsou totiž bohužel v této oblasti natolik nejednoznačné, že se nelze divit, když účetní jednotky přistupují k účtování a vykazování natolik rozdílně. Koncepční rámec, jako určité vodítko při řešení problémových situací, bohužel neexistuje.

Jaké další oblasti jsou nejednotným přístupem účetních jednotek zasaženy?

Například v oblasti vykazování na podrozvahových účtech se přístup jednotlivých účetních jednotek také velice různí. Některé účetní jednotky zobrazují v podrozvaze různé podmíněné pohledávky a závazky, jiné si zase stanoví hranici pro účtování na podrozvahových účtech tak velkou, že na nich prakticky neúčtují. Právě tyto problémy podle mého názoru nepříznivě ovlivňují využitelnost některých významných údajů vykazovaných v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek.

A jak je to s údaji z finančních výkazů a údaji ze závěrečných účtů?

Je pravda, že v případě finančních výkazů se ve srovnání s účetními závěrkami setkáváme s méně významnými nedostatky. Na druhou stranu je třeba si uvědomit, že finanční výkazy nejsou na rozdíl od účetních závěrek založeny aktuálně, nýbrž jsou postaveny na hotovostní bázi – rozsah zachycovaných skutečností je tedy menší, a to přesto že údaje jsou oproti účetní závěrce sledovány a vykazovány ve větším detailu.

V případě závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu platí, že vycházejí zejména z údajů sledovaných již ve finančních výkazech. Tam, kde údaje prověřujeme, neshledáváme významné problémy s jejich spolehlivostí. Ze svého pohledu, z pohledu občana zájímavějšího se o veřejné finance, bych si však přála, aby i závěrečný účet obsahoval mnohem více údajů aktuálních, zejména podrobnější informace o majetku, závazcích a také o jmění, včetně analýz a hodnocení jejich vývoje.

NKÚ je součástí sdružení INTOSAI, tj. Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí. Do jaké míry se vaši kolegové ze zahraničí věnují prověřování údajů za stát?

Podle našich informací se nejvyšší kontrolní instituce podílejí na prověřování takovýchto údajů různě. V některých zemích jsou ověřovány účetní závěrky všech jednotek ze státního sektoru, například ve Velké Británii nebo Dánsku. Zapojení nejvyšších kontrolních institucí do prověřování těchto údajů je dle mého soudu časté. V Evropské unii toto zapojení uvádí i evropská legislativa – směrnice Rady 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států například ve svém článku č. 3 předpokládá, že v členských státech fungují

systemy veřejných účtů, které podléhají nezávislému auditu, ať již jmenovitě ze strany účetních dvorů, tedy nejvyšších kontrolních institucí, nebo ze strany auditorů.

I zmíněná mezinárodní organizace INTOSAI se právě oblasti finančního auditu velmi intenzivně věnuje. Vydává například své standardy, tzv. ISSAI, zaměřené na oblast finančního auditu prováděného těmito institucemi. Tyto ISSAI obsahují příslušný mezinárodní auditorský standard doplněný ze strany INTOSAI o aplikační doložku pro audit jednotek ve veřejném sektoru.

Evropská komise iniciuje projekt Evropských účetních standardů pro veřejný sektor, tzv. EPSAS. Podílí se NKÚ nějakým způsobem na tomto projektu? A jak se k němu staví jiné nejvyšší kontrolní instituce?

Projekt EPSAS je významným projektem pro veřejné finance, názory na něj se však různí. Jsou země, pro které by zavedení EPSAS znamenalo velmi významnou změnu, zejména proto, že jejich účetnictví není nastaveno akruálně, a změna z hotovostně založeného účetnictví na účetnictví akruální by tak pro ně byla změnou zásadní.

Vývoj projektu EPSAS my i jiné evropské nejvyšší kontrolní instituce průběžně a podrobně monitorujeme. Evropské kontrolní instituce pro účely monitorování a sdílení zkušeností ohledně EPSAS zřídily pracovní skupinu, jejímiž členy jsou i zástupci NKÚ. Nalezení jednoho konkrétního názoru evropských nejvyšších kontrolních institucí k EPSAS však není jednoduché, a snad ani možné. Realizace projektu EPSAS totiž představuje široký komplex problematik a aspektů, a je přirozené, že jednotlivé země a instituce mohou mít různé názory a představy. Obecně za evropské nejvyšší instituce promluvil na konferenci Eurostatu, pořádané v květnu 2013 v Bruselu, generální auditor finské nejvyšší kontrolní instituce, a prezentoval zde názor vzešlý ze semináře uspořádaného těmito institucemi. Uvedl, že nejvyšší kontrolní instituce by měly úzce monitorovat vývoj harmonizace účetnictví veřejného sektoru v EU a že jsou z pozice nezávislých externích auditorů účtů veřejného sektoru významnými subjekty zainteresovanými do procesu vydávání účetních standardů. Zdůraznil také, že je důležité, aby v případě vzniku Rady pro vydávání standardů EPSAS byla zajištěna její legitimní a demokratická správa a řízení.

Co by to znamenalo, pokud by se Evropská unie shodla na závazné sadě účetních standardů pro jednotky veřejného sektoru zemí EU?

Myslím, že by to souběžně nebo brzy poté vedlo i k určitým dopadům na audit, například k ještě užšímu sladování postupů platných pro audit účtů veřejného sektoru v rámci EU, užší mezinárodní spolupráci a výměně zkušeností, možná i k vyšší mobilitě odborných pracovníků. Eurokomisař pro zdanění a celní unii, audit a boj s podvody Algirdas Šemeta, který na již zmíněné konferenci Eurostatu ocenil úlohu nejvyšších kontrolních institucí na projektu EPSAS, uvedl, že si přeje, aby právě

tyto instituce byly partnery na tomto projektu. Věřím, že audit účtů sestavovaných podle jednotné evropské sady standardů může být díky EPSAS efektivnější.

Údaje za stát mají některé významné specifické uživatele, například Český statistický úřad, Ministerstvo financí nebo Českou národní banku. Pro ně jsou spolehlivé finanční údaje za stát velice důležité. Spolupracujte s nimi?

Nejužší spolupráci máme v tomto smyslu s Českým statistickým úřadem, se kterým má NKÚ uzavřené Memorandum o vzájemné spolupráci. Na jeho základě se účastníme společných pracovních setkání i s dalšími subjekty, konkrétně s Ministerstvem financí a Českou národní bankou.

Memorandum bylo uzavřeno v reakci na vývoj v EU, kdy se v souvislosti se zpochybňováním spolehlivosti údajů používaných pro monitorování a řízení veřejných financí – připomeňme si příklady Řecka či Španělska – definovala potřeba spolupráce nejvyšších kontrolních institucí s národními statistickými institucemi. S údaji za stát souvisí i kontrola, kterou jsme provedli v roce 2013 a při které jsme se zaměřili na údaje, které organizační složky státu předávají v podobě tzv. Pomocného analytického přehledu právě pro potřeby monitorování a řízení veřejných financí. Tento výkaz slouží zejména potřebám ČSÚ pro účely sestavování údajů za vládní sektor. Z této kontroly jsme zveřejnili kontrolní závěr popisující i problémy systémového charakteru.

Se zástupci Ministerstva financí se setkáváme i na dalších, neformálních pracovních setkáních, na kterých diskutujeme například problematiku účetní regulace. Jedná se však o citlivou záležitost, protože je důležité, abychom zůstali nezávislí právě ve vztahu k nastavení regulace, za niž je odpovědné zejména Ministerstvo financí. Na druhé straně je však třeba říci, že v zahraničí jsou nejvyšší kontrolní instituce běžně vnímány jako subjekt, který má co říci ke kvalitě účetních předpisů a měl by se k nim vyjadřovat. Nejvyšší



kontrolní instituce by měly své praktické zobecnitelné zkušenosti poskytnout těm, kteří účetní předpisy tvoří.

Jak hodnotíte celkový vývoj posledních let ve vztahu k informacím využívaným pro řízení veřejných financí?

Domnívám se, že nebyvalý rozvoj informačních a komunikačních technologií (ICT) umožnil sledování, sběr a vyhodnocování obrovského množství údajů. Vezměme si například vývoj za posledních pět let v ČR. Aktuální účetnictví, rozšíření údajů z oblasti sledování rozpočtu, kde se údaje člení nově z dalších devíti různých hledisek, a zavedení pomocného analytického přehledu. A nyní se chystá další rozšíření sledování údajů pro

potřeby vícestupňové konsolidace subjektů veřejného sektoru, na jejímž vrcholu by měly stát účetní výkazy za Českou republiku. Právě výkonnost ICT umožňuje velice jednoduše doplňovat sledování dalších a dalších údajů. Zároveň přiznávám, že někdy mám pochybnosti o tom, že jsou všechny údaje efektivně využívány.

Vratme se ale na začátek. Základní a limitující podmínkou efektivního využití jakýchkoli informací je každopádně jejich správnost. A v tom vidím hlavní poslání kontrol zajišťovaných naším odborem. Jde nám především o prověřování správnosti informací včetně správnosti nastavení systémů, které je poskytují.

Rozhovor vedl Luboš Rokos

Rozhovor s Michalem Plačkem, vedoucím oddělení interního auditu města Znojma

Účetní závěrky měst a obcí

Před rokem nabyla účinnost vyhláška o schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek. Jak na ni reagovalo město Znojmo?

Sledovali jsme již proces přípravy a připomínkování vyhlášky, abychom na ni byli připraveni a bez problému ji implementovali. Samozřejmě s finalizací vyhlášky se objevovaly různé interpretace, jaké bude mít vyhláška dopady pro organizace, jejichž závěrky se budou schvalovat, pro samotného schvalovatele a samozřejmě na činnost interního auditu.

Pro nás bylo důležité si vyjasnit interní kompetence mezi jednotlivými odbory, tedy zejména to, kdo bude závěrku předkládat do Rady a jak se na tom bude podílet interní audit. Na základě toho jsme připravili interní směrnici, která definuje procesy související se schvalováním závěrek a určuje odpovědnost za jednotlivé úkony.

Je za námi období, kdy proběhla povinnost schvalování účetních závěrek za rok 2013. Jaké má město Znojmo poznatky z procesu schvalování? Kolika subjektů se tento proces týká?

Schvalování závěrek proběhlo bez problému, závěrky byly předloženy Radě města Znojma, tak aby byly dodrženy termíny stanovené vyhláškou. Proces se týká 18 subjektů, 12 z nich jsou školy a školky. Dalších šest jsou příspěvkové organizace, jež mají na starosti např. správu a údržbu majetku města nebo organizaci kulturních akcí. Největší z těchto organizací - Správa nemovitostí Města Znojma má rozpočet kolem 100 mil. Kč.

Stalo se městu, že neschválilo účetní závěrku některého ze subjektů? Pokud ano, proč?

Tahle skutečnost zatím nenastala. Je nutno



Ing. Michal Plaček, MSc. vystudoval management na VŠE v Praze a Nottingham business school. Je certifikovaným účetním v systému certifikace účetní profese a člen Komory certifikovaných účetních. V současnosti je studentem doktorského programu obor veřejná ekonomie na Masarykově univerzitě. Pedagogicky působí na Soukromé vysoké škole ekonomické Znojmo, kde přednáší veřejnou ekonomii a veřejné finance. Ve stejném oboru také publikuje. Má sedmiletou zkušenost ve vedoucích funkcích ve veřejném sektoru v oblasti financí a účetnictví. Poslední čtyři roky působí jako vedoucí oddělení interního auditu města Znojma.

podotknout, že se soustředujeme hodně na prevenci a průběžné kontroly, že u všech příspěvkových organizací je provedena analýza rizik, která je pravidelně aktualizovaná. Interní audit stihne zkontrolovat každý rok všechny organizace.

Navíc jednotlivé odbory městského úřadu, pod který příspěvkové organizace spadají, jsou povinny provádět průběžnou kontrolu hospodaření a metodicky tyto organizace řídit. Díky tomuto systému jsme schopni identifikovat potenciální problém již v průběhu roku a předejít situaci, kdy by mělo dojít k neschválení účetní závěrky organizací.

Jakou roli v procesu schvalování účetních závěrek hraje interní audit?

V našem městě interní audit přímo do procesu schvalování účetních závěrek nevstupuje. Pokud má příspěvková organizace zřízený vlastní útvar interního auditu, tak je zpráva interního auditu součástí podkladů, které předává příspěvková organizace při schválení.

Jaké mechanismy jsou nastaveny v průběhu účetního období v dotčených účetních jednotkách pro spolupráci s městem, aby bylo možné po skončení účetního období přistoupit co nejdříve ke schvalování účetních závěrek?

Jak jsem již uvedl, máme schválenou směrnici, kde je popsán proces schvalování, definovaná odpovědnost a přesně stanovené lhůty pro odevzdávání podkladů. Snažíme se průběžně vyhodnocovat rizika u jednotlivých organizací a klademe důraz na prevenci.

S kvalitou účetních závěrek souvisí jejich přezkum. Jakým způsobem město postupuje? Využíváte možnosti přezkumu nadřízeným orgánem, nebo externím auditorem? Jaké spatřujete výhody ve Vámi nastaveném přístupu?

Využíváme služeb externího auditora. Výhodou je především flexibilita, pokud chcete využít možnost přezkumu nadřízeným orgánem, musíte oficiálně požádat o přezkum s velkým předstihem. Navíc, veřejný sektor je významným zákazníkem, tudíž existuje dost firem, které mají potřebné zkušenosti, a zároveň zde existuje v důsledku této konkurence velký tlak na cenu.

Jak Vám vyhovuje auditorský standard AS 52 – Přezkoumání hospodaření a audit účetních závěrek územních samosprávných celků vydaný Komorou auditorů ve spolupráci s Ministerstvem financí?

Podle mě je důležité, že standard definuje pojem přezkoumání hospodaření, neboť tento pojem bývá doposud velmi často zaměňován s auditem účetní závěrky, přitom oba dva úkony jsou upravovány jinými právními předpisy a i standardy. Liší se také obsahově; přezkum hospodaření je více zaměřen na nakládání s majetkem a veřejnými prostředky v duchu 3 E.

Jakým způsobem při přezkumu účetních závěrek spolupracuje odbor interního auditu, jehož jste vedoucím?

S externími auditory spolupracujeme při hodnocení efektivnosti vnitřního kontrolního systému. Poskytujeme jim výsledky naší analýzy rizik a zprávy z našich kontrol. Externí auditor s námi samozřejmě vede interview, což je další podklad pro hodnocení kontrolního systému.

Jak se města Znojma dotkla rekodifikace práva, která je účinná od 1. ledna 2014? Mám na mysli nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích.

Samozřejmě velmi výrazně. Občanský zákoník zavádí nové pojmy, které upravují majetkové vztahy, např.

pacht. Zákon o obchodních korporacích se nás také dotkl velmi výrazně. Neboť město má vlastnický podíl ve dvou společnostech s ručením omezením, a to ve Znojenské plynárenské, s.r.o., kterou město vlastní ze 100 %, a v A.S.A. Eko Znojmo, s.r.o., kterou vlastní z 50 %. U obou společností musely být upraveny společenské smlouvy tak, aby byly v souladu se zákonem o obchodních korporacích. Osobně jsem měl v kompetenci opt in u společnosti A.S.A. Eko Znojmo, kde zbývajících 50 % vlastní další dva společníci. Naším cílem bylo připravit změny společenské smlouvy tak, aby byly schváleny zastupitelstvem a následně byly schváleny na valné hromadě společnosti do 30. června. Snažili jsme se eliminovat všechna rizika, jež by mohla v budoucnu ovlivnit výkon vlastnických práv města, tak aby byl zachován stav před novou právní úpravou. Samozřejmě jsme nebyli schopni zajistit celý proces in house, proto jsme využívali poradenských služeb právní kanceláře, stejně jako naše protistrana.

Pracovat v auditu znamená pracovat také na sobě, stále sledovat nejen novely právních předpisů, ale také celkový vývoj v dané profesi a ve veřejném sektoru. Jakou cestu být stále in jste zvolil Vy?

Absolvuji školení týkající se nové legislativy včetně změn v účetnictví. Dále se snažím rozvíjet technické dovednosti, navštěvuji kurzy pokročilé statistiky, jako je data mining, neuronové sítě apod. Velmi mi také pomáhá moje doktorské studium veřejné ekonomie, umožňuje mi vidět problematiku veřejného sektoru v širších souvislostech. Zaměřuji se na kvalitu ve vysokém školství a kvantitativní veřejné finance. Hodně mě překvapilo, že velké množství teoretických znalostí jsem mohl použít v praxi. Nabyté praktické i teoretické poznatky předávám na odborných seminářích studentům Soukromé vysoké školy ekonomické Znojmo s.r.o., jejímž je město Znojmo partnerem a odborným garantem studijního oboru Ekonomika veřejné správy a sociálních služeb.

Reforma účetnictví veřejného sektoru byla nutná v celé Evropě. Jak hodnotíte způsob provedení reformy v České republice a její dosavadní postup?

Určitě je dobře, že reforma probíhá, přechod z cash principu na akruální účetnictví umožňuje přesněji určit skutečné náklady veřejného sektoru na produkci veřejných statků a služeb. Účetní výkazy státu tak budou v budoucnosti schopny podávat věrný a poctivý obraz o skutečnosti. To umožní kvalifikovaněji rozhodovat o tom, zda určité činnosti je lépe outsourcovat, nebo zajistit in house. Druhá věc je samotná implementace jednotlivých částí reformy, např. odpisů majetku, která nebyla úplně optimální. Na druhé straně je nutné uvést, že problematika přechodu na nový systém u účetních nebyla jednoduchá a svou roli hrály startovací podmínky a specifika veřejného sektoru.

Rozhovor vedla Hana Březinová

Test: Veřejný sektor



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

1. Mezi vybrané účetní jednotky nepatří:

- a) veřejné vysoké školy,
- b) příspěvkové organizace zřizované organizačními složkami státu,
- c) dobrovolné svazky obcí,
- d) státní fondy.

2. Účetní závěrky vybraných účetních jednotek:

- a) podléhají vždy procesu schvalování a podléhají povinnému ověření účetní závěrky auditorem,
- b) nemusejí vždy podléhat procesu schvalování a nepodléhají ve všech případech povinnému ověření účetní závěrky auditorem,
- c) podléhají vždy procesu schvalování a také přezkoumání prováděnému Ministerstvem financí ČR,
- d) ani jedna z výše uvedených možností není správná.

3. Účetní závěrku obce schvaluje:

- a) výhradně zastupitelstvo obce,
- b) v některých případech Ministerstvo financí ČR,
- c) auditor, pokud jej o to požádá zastupitelstvo obce v souladu se zákonem o obcích,
- d) ani jedna z výše uvedených možností není správná.

4. Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- a) nemusejí používat účetní metodu rezerv (s výjimkou

tzv. daňových rezerv),

- b) mohou použít účetní metodu tvorby a použití opravných položek,
- c) nemusejí účtovat v knihách analytických účtů,
- d) vždy spojují účtování v deníku s účtováním v hlavní knize.

5. Vybrané účetní jednotky meziúčetní účetní závěrku:

- a) nesestavují,
- b) sestavují vždy s použitím všech účetních metod, stejně jako u účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni,
- c) sestavují, ale nesmí pro tento účel aplikovat účetní metodu odpisy, opravné položky ani rezervy,
- d) sestavují, ale nemusejí pro tento účel aplikovat účetní metodu opravné položky.

6. České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky:

- a) jsou závazné, ale výjimečně je možné se od nich odchýlit,
- b) jsou závazné a není možné se od nich odchýlit,
- c) nejsou závazné,
- d) neexistují.

7. Vybrané účetní jednotky oceňují majetek určený k prodeji (s výjimkou zásob):

- a) pořizovací cenou,
- b) reprodukční pořizovací cenou,
- c) vlastními náklady,
- d) reálnou hodnotou.

8. Dlouhodobý majetek ve vlastnictví obce, který je svěřen do hospodaření zřizované příspěvkové organizace:

- a) je vykazován v rozvaze této obce,
- b) je vykazován v rozvaze této příspěvkové organizace,
- c) je vykazován pouze v podrozvaze této příspěvkové organizace,
- d) není vykazován ani v rozvaze této obce ani v rozvaze této příspěvkové organizace.

9. Přezkoumávání hospodaření organizačních složek státu podle zvláštního zákona:

- a) se provádí pouze v případě správců kapitol státního rozpočtu,
- b) se neprovádí,
- c) se provádí pouze u těch organizačních složek státu, které jsou podle zákona o účetnictví významné,
- d) ani jedna z výše uvedených možností není správná.

10. Povinnou součástí účetní závěrky obcí nikdy není:

- a) podrozvaha,
- b) přehled o peněžních tocích,
- c) rozpočtový výkaz FIN 2-12 M,
- d) přehled o změnách vlastního kapitálu.

Test připravil: Michal Svoboda

Nová povinná příloha k daňovému přiznání právnických osob

Finanční správa zavádí novou povinnou přílohu k daňovému přiznání právnických osob. V příloze se budou uvádět základní informace o vybraných transakcích se spojenými osobami, jako jsou např. země sídla spojené osoby, objem transakce, přehled vzájemných pohledávek a závazků.

Vyplnění přílohy bude závazné pro firmy, které splní alespoň jedno ze tří kritérií pro povinný audit:

- aktiva přesahující 40 milionů korun,
- obrát nad 80 milionů korun,
- počet zaměstnanců vyšší než 50.

Pokud společnost vykáže ztrátu či bude držitelem příslibu investičních pobídek, bude přílohu vyplňovat za všechny „spojené osoby“, s nimiž realizovala v daném období nějaký obchod, a to za každý subjekt zvlášť. V ostatních případech uvede plátce daní pouze transakce se spojenými osobami, které mají sídlo v zahraničí.

Spojenou osobou je fyzická i právnická osoba, která je s poplatníkem ekonomicky, personálně či jinak provázána. Obě strany si mezi sebou často dohodnou specifické smluvní podmínky, které bývají výrazně odlišné od těch, jež se uzavírají mezi nezávislými sub-

jekty. A správce daní chce mít o těchto transakcích přehled.

Příloha bude povinná již pro přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2014. Finanční správa zvažuje i to, že by požádala firmy o zpětné vyplnění přílohy za rok 2013.

Nová příloha je částečně inspirována aktivitou OECD, označovanou jako BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Po získání dat a informací v elektronické podobě lze očekávat jejich následné využití pro interní analýzy české daňové správy. Jejich výsledky mohou být použity například k efektivnějšímu výběru subjektů pro kontrolu oblasti převodních cen. Podle zástupců Finanční správy tedy může jít o významný milník v metodických postupech, jak identifikovat rizikové transakce či rizikové subjekty.

Aktuální návrh povinné přílohy najdete v e-příloze tohoto čísla. Finální podoba může doznat ještě změn (může být např. požadována kvantifikace vyplacených či přijatých podílů na zisku). Spolu s konečnou verzí budou vydány i pokyny pro její vyplnění.

Zdroj: KPMG ČR

-av-

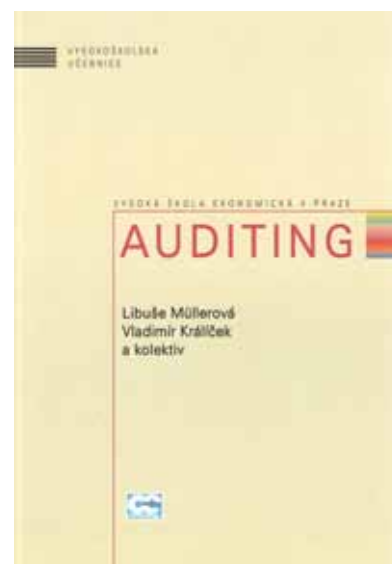
Auditing

Za dvacetileté existence auditorské profese dosud není na trhu publikace (s výjimkou zahraničních překladů a uživatelských příruček Komory auditorů ČR), která by uceleně zpracovala problematiku týkající se ověřování účetních závěrek ve všech souvislostech. Přitom rozsah znalostí, které musí znát jak uchazeči o auditorské zkoušky, tak aktivní auditori zapsaní v Komoře auditorů ČR, kteří mají povinnost kontinuálního profesního vzdělávání, je značný. V tomto směru uvedená publikace zaplňuje mezeru na trhu odborné literatury.

Auditorská problematika je v publikaci rozdělena do třinácti kapitol, z nichž každá pojednává o problematice auditingu z jiného úhlu pohledu. Úvodní kapitola nastiňuje historický vývoj auditingu v Evropě i mimo

kontinent. Za pozornost v této kapitole stojí závěrečná část věnovaná podvodnému jednání a důvodům, které k němu vedou jak ze strany managementu, tak zaměstnanců. Odhalení celé série podvodů a související účetní skandály měly zásadní vliv na regulaci auditu účetních závěrek, na které se spoléhají jejich uživatelé.

Druhá kapitola pojednává o obecných podmínkách právní úpravy auditorské profese a o profesních organizacích účetních a auditorů. Sdružování auditorů v těchto profesních organizacích je důležitou podmínkou pro kontrolu kvality jejich činnosti. S tím souvisí i navazující kapitola, kde je popsán způsob regulace auditorské profese. Zřízení Rady pro veřejný dohled nad auditem není



ničem jiným než zpřísněním podmínek této regulace.

Jedním z nejdůležitějších požadavků na auditory je jejich nezávislost. Jedná se o podmínku upravenou etickým kodexem, který kromě nezávislosti klade

na auditory další požadavky (např. požadavek vysoké odbornosti, mlčenlivosti) a upozorňuje na rizika, kterým auditoři musí při výkonu své činnosti čelit. S tím pak souvisí další – v pořadí pátá kapitola, která seznamuje čtenáře s mezinárodním auditorským standardem týkajícím se řízení kvality u společností provádějících audit. Pro aktivní auditory je v této části zajímavý popis způsobu, jak konkrétně probíhá systém řízení kvality prováděný Komorou auditorů ČR.

Následující dvě kapitoly jsou pak věnované všem ostatním mezinárodním auditorským standardům. Nejprve je popsán standard vymezující obecné cíle nezávislého auditu, který je jakýmsi úvodním koncepčním rámcem k následujícímu souboru standardů. Publikace uvádí stručně jejich obsah a požadavky na auditory, které musí při své činnosti respektovat. Z auditorských standardů pak vycházejí konkrétní auditorské postupy popisované v další kapitole. Proces auditu je zde zpracován od výchozí fáze jeho plánování, vyhodnocení rizik a reakce na ně. Tento

proces uzavírá závěrečná fáze auditu končící vydáním auditorské zprávy, v níž auditor vyjadřuje svůj názor na ověřovanou účetní závěrku.

Kapitola týkající se statistických metod testování se zabývá záležitostmi, která je při výběrovém způsobu ověřování účetních závěrek pro auditory nezastupitelná. Se systémem výběru vzorků se musí seznámit každý auditor, pokud má jeho práce být efektivní a zároveň s minimalizací rizika, že neodhalí významnou nesprávnost. S tím souvisí i následující kapitola vysvětlující auditorské techniky za pomoci výpočetní techniky.

V poslední kapitole popisují autoři postup auditorů ve dvou odvětvích. Podrobně je zpracována kapitola týkající se auditu ve veřejném sektoru, kde se v poslední době auditoři stále více realizují. Přezkum hospodaření územních samosprávných celků má svá specifika a také zvláštní regulaci, kterou auditoři, pokud se tomuto sektoru věnují, musí respektovat. Spíše pro zajímavost jsou pak uvedena specifika auditu v bankách, kde se angažují hlavně auditoři

z velkých auditorských firem, a proto je zde tato oblast uvedena spíše informativně.

Součástí publikace je řada příloh, uvádějící formáty smluv, konfirmačních dopisů a auditorských zpráv, které se při auditu vyskytují a které mohou být auditorům užitečným pomocníkem.

Z uvedeného obsahu publikace je zřejmé, že bude dobrým návodem a pomocníkem pro každého, kdo se auditorskou profesí zabývá, nebo se na ni teprve připravuje a v neposlední řadě i vhodným studijním materiálem pro studenty vysokých škol s ekonomickým zaměřením.

Ing. Květoslava Vyletalová
auditorka č. opr. 0256

Název: Auditing
Autoři: Libuše Müllerová,
Vladimír Králíček a kol.
Vydalo: Nakladatelství Oeconomica
Vysoké školy ekonomické v Praze,
2014
Počet stran: 460
ISBN 978-80-245-2018-6

Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek

Předložená publikace zpracovává dnes velmi aktuální problematiku využívání dat a informací zpracovaných v účetních systémech vybraných účetních jednotek.

Na předním místě ale stojí pochození role účetnictví a účetních výkazů státní správy a samosprávy jako nezastupitelného nástroje pro finanční řízení za účelem dosažení finanční stability a předcházení nepřiměřených rizik hlavně do budoucna. Jde o využívání účetní databáze jako nástroje pro posuzování plnění státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků, státních příspěvkových organizací i příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky, jejichž hospodaření je nedílnou součástí uvedených rozpočtů. V době, kdy se zvyšuje odpovědnost státních

organizací a samosprávných orgánů za finanční řízení, je zcela nezbytné poukázat na důležitost využívání této datové základny v samotných organizacích.

Skutečnost, že veřejná správa i samospráva zůstávala dlouhodobě z hlediska priorit na okraji zájmu, se negativně odráží i v poptávce po odborných informacích z této oblasti. Ve studijních programech odborných i vysokých ekonomických škol je této problematice věnována jen malá pozornost, ve většině škol není kurs tohoto typu zařazen.

Reforma veřejných financí, která probíhá již delší dobu v ostatních vyspělých zemích světa, nabírá i u nás dynamických rozměrů. Je třeba si uvědomit, že i ve veřejném sektoru bude třeba plnit řadu finančních

kritérií, na které by management těchto organizací měl být odborně připraven. Je třeba pomalu do sebe



vstřebávat i znalosti předkládaného typu, které prozatím nebyly dostatečně ani oceňovány ani využívány. Je víc než zřejmé, že cílového stavu nelze dosáhnout výhradně za použití tradičních administrativních metod řízení. Do popředí vystupuje nutnost používání nových neotřelých (manažerských) metod i ve sféře veřejných financí. To předpokládá intenzivní využívání dat vykazovaných ve finančním účetnictví.

Publikace v rozsahu necelých 160 stran včetně příloh je napsána velmi srozumitelnou a věcnou formou tak,

aby každý čtenář byl schopen se v daném problému v relativně krátkém čase orientovat. Kladně je třeba hodnotit i připojenou případovou studii, která je praktickou ukázkou jednoho z mnoha přístupů k analýze dat za účelem zavedení ekonomického řízení v rámci veřejných financí.

Publikace je svým obsahem a zaměřením ojedinělá tím, že vyplňuje mezeru, která dosud mezi odbornými publikacemi pro širší veřejnost chyběla. Je to dobrý „odrazový můstek“ pro další kroky při zavádění manažerských technik za účelem

potřebné emancipace strategického i taktického řízení i v této sféře.

prof. Ing. Vojtěch Krebs, CSc.

Vysoká škola finanční a správní, o.p.s.

Název: Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek

Autoři: Danuše Prokůpková, Michal Svoboda

Vydal: Wolters Kluwer, Praha 2014

Počet stran: 152

ISBN 978-80-7478-522-1

lidé a firmy

Rödl & Partner a Vorlíčková Partners po 20 letech opět společně

K 1. říjnu 2014 dochází ke spojení mezinárodní poradenské kanceláře Rödl & Partner a daňové auditorské společnosti Vorlíčková Partners. Spolu s vedoucí

partnerkou kanceláře Vorlíčková Partners Lucií Vorlíčkovou tak do kanceláře Rödl & Partner přichází dalších 90 odborníků z řad daňových poradců, auditorů

a právníků. Obě společnosti se zaměřují na německou klientelu.

Rödl & Partner **Noví partneři**

Dušan Marek byl jmenován novým partnerem mezinárodní poradenské kanceláře Rödl & Partner. Ve společnosti Rödl & Partner působí od roku 1995, posledních devět let jako vedoucí auditorského týmu, jež se specializuje na audit účetních závěrek podle

českého práva, IFRS a německého obchodního práva.

Novými associate partnery společnosti Rödl & Partner byli jmenováni auditorka **Radka Hašplová** a advokát **Thomas Britz**. Radka Hašplová působí u společnosti od roku 2003, v současnosti jako

zástupkyně vedoucí auditorského týmu, jež se věnuje auditům podle českého účetního práva, německého HGB a IFRS. Vystudovala obor finance na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.

Deloitte. David Batal jmenován novým partnerem v auditním oddělení

David Batal se stal od června 2014 novým partnerem v auditním oddělení společnosti Deloitte. Na starost má vedení auditních a poradenských služeb pro klienty z odvětví finanční instituce

a nemovitosti. Ve společnosti Deloitte pracuje více než 15 let, posledních pět let zastával pozici ředitele v auditním oddělení. Je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, oboru podniková

ekonomika a management. V roce 2003 dokončil studia ACCA a stal se autorizovaným účetním znalcem ve Velké Británii.

-SK-



Daniel Bican je novým partnerem

Na vyšetřování hospodářské kriminality, odhalování korupce a případů praní špinavých peněz ve firmách se specializuje Daniel Bican, který nově povýšil v oddělení investigativních služeb a řešení sporů

v poradenské a auditorské společnosti EY. Forenzní auditorské služby poskytuje klientům v regionu střední Evropy a Balkánu. Má za sebou zkušenosti z oblasti vyšetřování a prevence podvodů třeba z pobočky EY

ve Frankfurtu nad Mohanem. Jeho tým se podílí na zavádění programů zaměřených na prevenci podvodů v nadnárodních společnostech z nejrůznějších odvětví ekonomiky i ve státní správě.



Personální změny

Marek Richter se ujal vedení oddělení auditorských služeb pro sektor finančních institucí. Ve funkci nahradil Petra Kříže, který se nyní bude věnovat oblasti regulace

účetnictví a auditu v ČR a v EU. Marek Richter pracuje v PwC od roku 1993, partnerem je od roku 2006. Vystudoval Vysoké učení technické v Brně (obor ekonomika

a řízení). Je členem Mezinárodní asociace certifikovaných účetních a auditorem registrovaným v Komoře auditorů ČR.

-SK-

Co najdete v e-příloze č. 7/2014

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 přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Daně

- Nová povinná příloha k daňovému priznání právnických osob – přehled transakcí se spojenými osobami

Z koordinačního výboru pro daně

- Tvorba zákonných opravných položek u pohledávek z titulu náhrady škody

Právo a rekodifikace

- Vláda schválila rozšíření trestní odpovědnosti právnických osob
- Rozšíření trestní odpovědnosti právnických osob
- Úvaha nad některými nedostatky v oblasti sankcionování právnických osob upravených zákonem č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
- Konec anonymních akcií. Skutečně?
- Kmenový list jako cesta k anonymizaci s.r.o.?
- Konec nejnižší nabídkové ceny jako základního hodnotícího kritéria pro zadání veřejné zakázky?
- Bude v zadávacím řízení možné vyloučit uchazeče, s nímž má zadavatel předchozí negativní zkušenost?
- Rekodifikace u komanditní společnosti

Zaznamenali jsme

- Daňovou Kobru doplní nový auditorský oddíl. Prověří, jestli stát dobře hospodaří
- Kobra II. Babiš k sobě přesouvá kontrolu miliard
- Stát „potrestá“ ty, kteří si zřídili datovou schránku
- Banky eurozóny zaplatí za prověrky půl miliardy

-VeL-

