

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Koncem února složilo slib devět nových auditorů.....	3
V březnu se uskutečnilo setkání zástupců profesních komor na Úřadu vlády.....	3

TÉMA ČÍSLA – REGULACE AUDITORSKÉ A ÚČETNÍ PROFESE

Profesní organizace a regulace vybraných profesí.....	5
Uznávání zkoušek profesních institucí (Bohumil Král).....	7
Výkon veřejného dohledu nad auditem v České republice (Jiří Ficbauer).....	10
Úloha a postavení Rady pro veřejný dohled nad auditem v odvolacím řízení (Miroslav Kocián).....	12
Mezinárodní spolupráce dohledových orgánů (Radek Neužil).....	14
Celosvětový průzkum zjištění kontrol kvality u auditorských společností (Eva Racková).....	16
ACCA kvalifikace je pro všechny, kteří se chtějí odborně vzdělávat (Kateřina Benešová).....	17
Postavení účtovníka a regulácia profesie účtovníka na Slovensku: vývoj, súčasný stav, perspektivy (František Maděra).....	19
Rozhovor s Ondřejem Balážem	
Regulace auditorské profese na Slovensku.....	26
Test: Regulace auditorské a účetní profese.....	28
Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU PRO DANĚ	
Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech (Otakar Machala, Jiří Nesrovnal).....	29

e-příloha Auditor 3/2015

- **Téma čísla – Regulace auditorské a účetní profese**
Rozsudek Nejvyššího správního soudu
- **Z koordináčního výboru pro daně – pokračování**
- **Právo**
- **Zaznamenali jsme**

Toto číslo vyšlo **10. 4. 2015**
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **13. 4. 2015**

Celoživotní vzdělávání je základem každé kvalitně odvedené práce



Jarmila Novotná

Na únorovém zasedání výkonného výboru komory byl schválen plán práce výboru pro KPV pro rok 2015, který je zaměřen na plnění trvalých úkolů

vyplývajících zejména ze strategického dokumentu, schváleného mimořádným sněmem v dubnu 2013. Tento dokument v sobě zahrnuje zlepšení procesu přípravy auditorů tak, aby auditori byli vybaveni dostatečnými praktickými zkušenostmi pro svou roli.

Výbor proto chce zaměřit školení pro auditory na praktická cvičení na uplatňování ISA včetně vedení spisu pomocí softwaru pro auditory, na zákon o auditorech a zajistit více kanálů a více zdrojů pro vzdělávání. Mezi další úkoly patří udržení stávajícího sboru lektorů a hledání nových vhodných odborníků s cílem zajistit vysokou kvalitu realizovaných seminářů a školení, vyhledávání vhodných odborných témat a v neposlední řadě sledování plnění povinností auditorů a jejich asistentů vyplývajících z vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání.

Před výborem pro KPV dále stojí povinnost plnění aktuálních úkolů uložených Radou pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), výkonným výborem a požadavků členské základny.

Průběžné profesní vzdělávání je základním předpokladem kvalitní práce auditorů. Jak jste si mohli přečíst v článku Bohumila Krále v časopise Auditor č. 1/2015 v rubrice Na pomoc auditorům,

preventivní tlak na kvalitu práce auditorů je v trvalém zájmu RVDA. Ta na základě zjištěných nedostatků v práci auditorů vydala materiál, jenž obsahuje doporučení Komoře auditorů ČR ke zvýšení preventivního tlaku na kvalitu práce auditorů ve fázi jejich vzdělávání i konkrétní doporučení pro náš výbor. Čeká nás tedy mimo jiné pořádání seminářů KPV, které budou reagovat na zjištěné nedostatky, analýza obsahu stávajících seminářů a jednání s lektory ohledně přizpůsobení jejich obsahu a organizování pravidelných setkání výboru pro KPV s dozorčí komisí ohledně aktuálně zjištěných nedostatků a úpravy obsahu seminářů v reakci na ně.

Náměty vyvolané členskou základnou zahrnují především „zrovnoprávnění“ webinářů s prezenním školením a možnost započtení účasti na praktických seminářích k využití softwaru pro auditory do KPV.

Plnění popsaných úkolů považujeme za běh na dlouhou trať. Není jednoduché najít správnou cestu, která povede bez rizika k vytyčenému cíli. Proto se snažíme, aby naše semináře byly co do kvality srovnatelné s akcemi jiných vzdělávacích agentur, ale za podstatně nižší cenu. První úspěch se již dostavil. Podařilo se nám zajistit seminář na téma „Ověření dotací“ s více než 50% slevou z běžné ceny pro členy Komory ve dvou letošních červnových termínech v Praze a Brně.

S přáním – zachovejte přízeň našim seminářům i v roce 2015

Jarmila Novotná
předsedkyně
Výboru pro KPV KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 16. března, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi odborných výborů KA ČR. Jednání se zúčastnili jako hosté prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem Jiří Nekovář a ředitelka zahraničních záležitostí a právního oddělení Eva Racková. Jiří Nekovář informoval o vzájemné spolupráci a dopadech evropské legislativy schválené v roce 2014 do připravované novely zákona o auditorech (ZoA). Stěžejním bodem diskuze byly připravované změny při kontrole auditorů subjektů veřejného zájmu.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- postup a neprodloužení termínu pro splnění kontinuálního profesního vzdělávání a prioritního vzdělávacího tématu za rok 2014,

- postup pro zobecnění informací vedených o auditorech v rejstříku auditorů,
- seznam členů odvolací zkušební komise,
- zástupce na jednání o projektu profesionalizace dozorčích rad na Ministerstvu financí ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil návrh nesnižovat rozsah povinných 40 hodin stanovený vnitřním předpisem KA ČR pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů,
- a schválil navržený postup tvorby metodické pomůcky pro audit malých podniků,
- a schválil personální změny na úřadu KA ČR,
- návrh změn organizačního řádu úřadu a navrhl další úpravy,
- a schválil bez připomínek návrh nové směrnice o střetu zájmů

a vzal na vědomí:

- informace z jednání na Ministerstvu financí ČR ohledně připravované novely ZoA,
- informace prezidentky KA ČR

Ireny Liškařové ze setkání zástupců profesních komor na Legislativní radě vlády (podrobněji viz článek Libuše Müllerové v aktualitách),

- přehled o složení zástupců KA ČR ve výborech FEE,
- zprávu o vymáhání pohledávek za neuhrazené příspěvky a pokuty u dlužníků,
- informaci o slibu nových auditorů v únoru,
- aktualizovaný plán rozvoje zaměstnanců z oddělení kontroly kvality auditorské činnosti,
- informace o počtu a pracnosti kontrol u auditorů subjektů veřejného zájmu,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách a zprávách ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring,
- informace Kárné komise týkající se statistiky uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



Výkonný výbor KA ČR pracuje po sněmu v listopadu 2014 ve složení (zleva): Petr Vácha, Bohumil Král, Jiří Pelák, Jaroslav Dubský, Pavel Kulhavý, Jiří Vrba, Milan Zelený, Michaela Kubýová, Irena Liškařová, Stanislav Staněk, Tomáš Brumovský a Jarmila Novotná. Ze 14 členů na fotografii chybí Libuše Müllerová a Blanka Dvořáková.

Koncem února složilo slib devět nových auditorů

Dne 26. února se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib devíti nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů Komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru zúčastnili člen výkonného výboru a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský a člen výkonného výboru a předseda výboru pro auditorské zkoušky Bohumil Král.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditoři 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.

Příjmení a jméno	č. o.	zaměstnavatel
Ing. MOŽNÝ Michal	2353	OSVČ, praxe v Deloitte Audit s.r.o.
Ing. BURIÁNOVÁ Eva	2354	ICM, s.r.o.
Ing. Mgr. SCHÖNWÄLDEROVÁ Martina	2355	Müller - audit spol. s r.o.
Ing. FLIEGLOVÁ Alena	2356	CONSULTATIO-AUDIT, spol. s r.o.
Ing. MRÁZ Jakub	2357	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. ŠVARCOVÁ Renata	2358	BILANCE ALFA s.r.o.
RNDr. BRÁZDILOVÁ Miloslava	2359	SPOLEČNOST AUDIT DANĚ, s.r.o.
Ing. SEDLÁKOVÁ Kateřina	2360	HZ Plzeň spol. s r.o.
Ing. IŠTOK Peter	2361	OSVČ, praxe v NEXIA AP a.s. a v KPMG Česká republika Audit, s.r.o.

Jejich osobních názorů si vedení Komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti Komory, při tvorbě nových předpisů apod.

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

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



V březnu se uskutečnilo setkání zástupců profesních komor na Úřadu vlády

V čísle 10/2014 časopisu Auditor jsme informovali o schůzce zástupců profesních komor, která se uskutečnila 3. prosince 2014. Hostitelskou komorou byla Česká lékařská komora, která iniciovala „Prohlášení prezidentů profesních komor“, adresované předsedovi vlády ČR s cílem neoslbovat kompetence komor vměšováním se do jejich vnitřních záležitostí

a zároveň vytvořit lepší právní prostředí pro fungování profesních samospráv. Jedním z požadavků uvedených ve zmíněném prohlášení bylo začlenění profesních komor zřízených zákonem mezi povinná připomínková místa v rámci meziřezortního připomínkového řízení.

Na tuto iniciativu a zájem profesních komor o spolupráci se státem reagoval předseda legislativní rady

vlády Jiří Dienstbier. Pozval zástupce jednotlivých profesních komor na jednání s cílem identifikovat konkrétní témata a způsob spolupráce v oblastech, které každá z profesních komor gesčně zajišťuje, a shromáždit podněty pro další jednání. V pozvánce uvedl, že v současné době byly již provedeny dva první kroky. Prvním je změna legislativních pravidel vlády, profesní komory



Foto: Úřad vlády ČR

zřízené zákonem se staly připomínkovým místem v rámci mezirezortního připomínkového řízení, a to v případě, že se návrh právního předpisu týká právní regulace nebo oblasti jejich působnosti. Druhým krokem v rámci změny jednacího řádu Legislativní rady vlády je možnost účastnit se jednání rady při projednávání těchto návrhů.

Setkání se uskutečnilo 3. března v zasedací místnosti Úřadu vlády ČR ve Strakově akademii. Za Komoru auditorů ČR se jej zúčastnily prezidentka Irena Liškařová a první viceprezidentka Libuše Müllerová. V rámci přípravy na jednání a navázání budoucí koncepční spolupráce byly jednotlivé komory požádány o stručné zodpovězení dvou otázek:

1) Co Vaše profesní komora konkrétně očekává od této spolupráce? 2) Jaké konkrétní problémy, nedostatky či komplikace identifikuje Vaše profesní komora v účinné právní regulaci, která ovlivňuje její působnost?

Zástupce profesních komor přivítal ministr pro lidská

práva, rovné příležitosti a předseda Legislativní rady vlády Jiří Dienstbier, který také jednání řídil. Úvodní slovo přednesl předseda vlády České republiky Bohuslav Sobotka, který přivítal iniciativu profesních komor a vyjádřil přání zlepšit spolupráci a vzájemnou informovanost. Jednání probíhalo ve velmi přátelské a uvolněné atmosféře a zástupci jednotlivých komor diskutovali nejen k uvedeným otázkám. Za naši komoru se prezidentka Irena Liškařová vyjadřovala k probíhající jednání o novele zákona o auditorech a rozdělení kompetencí mezi Komoru a Radu pro veřejný dohled nad auditem. V této souvislosti zmínila i dobrou spolupráci se zástupci Ministerstva financí. Uvedla také požadavek Komory týkající se možnosti většího zapojení auditorské profese ve veřejném sektoru. Z diskuse bylo zřejmé, že řada problémů, které pálí komory, je společná. Kromě požadavku na zlepšení legislativního procesu a ovlivňování tuzemské legislativy ze strany

EU je palčivá oblast veřejných zakázek, na to navazující požadavek výběrového řízení, kde rozhoduje cena a nikoliv kvalita, nebo falešní odborníci, kteří vykonávají profesi, aniž by měli požadované vzdělání.

Součástí materiálu k jednání byl plán legislativních prací pro rok 2015. Komory auditorů se v něm týká projednávání návrhu změn zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Jedná se o požadavek implementace směrnice 2014/56/EU v oblasti regulace auditorské profese, výkonu povinného auditu, systému kontroly kvality u auditorů, systému veřejného dohledu nad auditem, mezinárodní spolupráce dohledových orgánů a adaptace českého právního předpisu na nařízení EU č. 537/2014 stanovující požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Termín stanovený pro implementaci je červen 2016. Od toho se odvíjejí následující termíny – předpokládaný termín rozeslání do vnějšího připomínkového řízení (červenec 2015), stanovený termín předložení vládě (září 2015), předpokládaný termín nabytí účinnosti (červen 2016).

Další setkání se zástupci profesních komor je navrženo na duben 2015, kdy by měly být projednávány otázky týkající se oprávnění a povinnosti profesních komor a jejich členů v oblasti disciplinárního řízení, postavení komor ve znalecké činnosti, případně dohled státu nad jejich činností. V červnu 2015 by se pak mělo uskutečnit další jednání zaměřené na aktuální problémy zajištění právní pomoci v ČR a na aktéry, kteří by se ho měli zúčastnit.

Libuše Müllerová
první viceprezidentka KA ČR

Profesní organizace a regulace vybraných profesí

Výkon řady profesí v Česku není možný bez odpovídajícího vzdělání či praxe, tedy bez příslušné kvalifikace. Tento článek se zaměřuje na profese související s účetnictvím, a to na profesi auditora (externího i interního), daňového poradce a účetního, a na to, jak jsou tyto profese regulovány.

Podmínky pro výkon profese

profese	povinné členství v profesní organizaci	podmínky výkonu
externí auditor	ano	oprávnění vydané Komorou auditorů ČR (zápis do rejstříku, a to po složení slibu, auditorské zkoušky a splnění praxe)
interní auditor	ne	zaměstnanec – žádné, OSVČ – volná živnost
účetní	ne	zaměstnanec – žádné, OSVČ – vázaná živnost (požadavky na vzdělání a praxi)
daňový poradce	ano	osvědčení vydané Komorou daňových poradců ČR (zápis do seznamu, a to po složení kvalifikační zkoušky)

Profesi auditora (statutárního) a daňového poradce spravuje a reguluje příslušná komora zřízená ze zákona. Jde o samosprávné profesní organizace, které vydávají oprávnění k výkonu povolání, bez něhož nelze dané povolání vykonávat. Na rozdíl od těchto organizací mohou vznikat dobrovolná profesní sdružení. Členství v profesním sdružení je spojeno s členským poplatkem a zpravidla přináší výhody, jako je např. potvrzení kvalifikace či možnosti vzdělávání (povinné či dobrovolné).

Vzhledem k tomu, že audit je službou ve veřejném zájmu, je auditorská profese nejvíce regulovanou profesí z profesí zde uvedených. Na činnost Komory auditorů ČR a na výkon auditorské činnosti dohlíží další nezávislý orgán, a to Rada pro veřejný dohled nad auditem. Tomuto dohledovému orgánu se věnují další články v tomto čísle.

Počet členů profesních sdružení

organizace	počet fyzických osob	počet právnických osob
Komora auditorů ČR	1299	369
Český institut interních auditorů	cca 1000 členů	
Komora certifikovaných účetních	1416	36
Komora daňových poradců ČR	4552	851

Zdroj: evidence auditorů KA ČR a webové stránky příslušných organizací, stav k 11. 3. 2015

Profesní organizace a členské povinnosti

profesní organizace, právní forma	rok založení	potvrzení kvalifikace	dodržování etického kodexu	systém KPV
Komora auditorů ČR, samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech	1993	oprávnění (podmínka členství)	povinné	povinnost 40 hodin ročně
Český institut interních auditorů, zapsaný spolek	1995	několik možností certifikace s různým zaměřením (není podmínkou členství)	povinné	povinnost pro držitele certifikace, bez ohledu na členství, rozsah je různý dle certifikace**
Svaz účetních, zapsaný spolek*	Základní organizace, pobočné spolky	zakládány od roku 1990	není	pokud je člen přihlášen k etickému kodexu, povinnost 40 hodin ročně
	Komora certifikovaných účetních, pobočný spolek	1999	dva stupně certifikace (alespoň jeden stupeň je podmínkou členství)	povinné
Komora daňových poradců ČR, samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR	1993	osvědčení (podmínka členství)	dobrovolné	dobrovolně 45 hodin ročně

* Svaz účetních sdružuje své členy v základních organizacích, a to na základě územního principu, nebo v Komoře certifikovaných účetních.

** Mezinárodní certifikace: Certifikovaný interní auditor (CIA) – 40 hodin ročně, speciální certifikace CGAP, CCSA, CFSA, CRMA – 20 hodin ročně.
Národní certifikace: Interní auditor senior – 80 hodin za 3 roky, Interní auditor expert/konzultant – 80 hodin za 2 roky.

Zdroj: webové stránky příslušných organizací a justice.cz

Vývoj počtu auditorů, asistentů a auditorských společností 1993–2014 (k 31.12.)



Zdroj: evidence auditorů KA ČR

Struktura auditorské obce k 31.12.2014

AUDITOŘI		Počet osob
Celkem auditorů		1374
a) aktivních auditorů celkem		1293
z toho - auditorů OSVČ		568
- auditorů v zaměstnaneckém poměru		725
b) pozastavena činnost (dočasný zákaz činnosti) celkem		81
z toho - na vlastní žádost		79
- rozhodnutím Výkonného výboru KA ČR		2
ASISTENTI AUDITORA		Počet osob
Celkem asistentů		794
z toho - zaměstnaných u auditorské společnosti		759
- zaměstnaných u auditora OSVČ		35
AUDITORSKÉ SPOLEČNOSTI		Počet
Celkem auditorských společností		374
a) aktivních auditorských společností celkem		371
b) pozastavena činnost (dočasný zákaz činnosti) celkem		3
z toho - na vlastní žádost		3
- rozhodnutím Výkonného výboru KA ČR		0

Zdroj: evidence auditorů KA ČR

Profesní sdružení, vzniklá ze zákona či dobrovolně, spolu často spolupracují, ať už na prosazování společných zájmů nebo v oblasti vzdělávání a uznávání kvalifikace. Vzájemným uznáváním kvalifikace se zabývá článek Bohumila Krále dále v tomto čísle. Příkladem spolupráce na prosazování společných zájmů může být Národní účetní rada (NÚR), nezávislá odborná instituce, jejímž hlavním cílem je podílet se na tvorbě a úpravě účetních předpisů a jejich jednotná

interpretace (více viz www.nur.cz). Členy NÚR jsou Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních a Vysoká škola ekonomická v Praze, zastoupená Fakultou financí a účetnictví.

Jiným příkladem spolupráce je každoroční setkání představitelů třinácti profesních komor vzniklých ze zákona. Výsledkem posledního setkání v prosinci 2014 bylo prohlášení prezidentů profesních komor adresované předsedovi vlády ČR s požadavkem neoslabovat kompetence komor a vytvořit lepší právní prostředí pro fungování profesních samospráv. Prezidenti v prohlášení také požadovali začlenění profesních komor zřízených zákonem mezi povinná připomínková místa v rámci mezirezortního připomínkového řízení. Reakcí na toto prohlášení bylo setkání zástupců profesních komor na Úřadu vlády, o kterém si můžete přečíst v aktualitách.

Národní profesní organizace jsou obvykle členy mezinárodních profesních sdružení. Komora auditorů ČR je členem Mezinárodní federace účetních (IFAC) a členem Federace evropských účetních (FEE).

Na mezinárodním poli Komora auditorů spolupracuje ještě s partnerskými komorami působícími v zemích Visegrádské čtyřky (V4). Tyto komory se každoročně scházejí v jedné ze zemí V4, letos se schůzka jejich představitelů uskuteční koncem května v Polsku, v roce 2016 bude hostitelem naše komora.

-VeL-

Uznávání zkoušek profesních institucí



Bohumil Král

Požadavky na budování odborné způsobilosti tzv. účetních působících v profesi (professional accountants) před jejich vstupem do profese jsou celosvětově relativně široce propracovány. To však neznamená, že jsou také sjednocovány. Spíše naopak: prakticky všechny významné standardy i vzdělávací programy profesních institucí zdůrazňují nejen potřebu všeobecného kompetenčního rámce, ale také nutnost respektovat odlišnosti ve znalostech, dovednostech a praktických zkušenostech auditorů, účetních pracujících v podnikatelské praxi (professional accountants in business), controllerů a dalších odborníků působících na různých pracovních pozicích, v nichž využívají účetní vidění světa.

Potřeba vnímat jak společné rysy, tak i odlišnosti v budování profesní kompetence různých skupin účetních se projevuje v řadě aspektů řízení profese; mimo jiné ovlivňuje i způsob uznávání zkoušek mezi profesními institucemi. Tento článek navazuje na příspěvek, který vyšel v minulém čísle časopisu Auditor a který se zabýval možnostmi uznání státních vysokoškolských zkoušek. Jeho cílem je popsat a stručně zhodnotit způsob uznávání zkoušek mezi Komorou auditorů ČR a dalšími profesními institucemi působícími v České republice.

Spolupráce se Svazem účetních

Z profesních institucí, které v České republice provozují vzdělávací a certifikační programy před vstupem účetních do profese, naše komora dnes nejvíce spolupracuje se Svazem účetních. Podle dohody mezi KA ČR, Svazem účetních a Institutem certifikace účetních, který systém certifikace a vzdělávání Svazu účetních provozuje, je odborníkům, kteří plní požadavky certifikace Svazu účetních, uznána na KA ČR:

- zkouška Finanční účetnictví I jako ekvivalent zkoušek Účetnictví – principy a techniky a Finanční účetnictví a výkaznictví, zkouška Manažerské účetnictví jako ekvivalent stejnojmenné (a obdobně koncipované) zkoušky, zkouška Zdanění jako ekvivalent zkoušky Daně a zkouška Podnikové finance jako ekvivalent zkoušek Manažerská ekonomika, Manažerské finance a Finanční účetnictví a výkaznictví.

Obdobně odborníkům plnícím požadavky zkouškového systému KA ČR uznává Svaz účetních, resp. Institut certifikace účetních

- zkoušku Účetnictví – principy a techniky při složení zkoušky Finanční účetnictví I, zkoušku Finanční účetnictví a výkaznictví při složení zkoušek Finanční účetnictví I a Podnikové finance, zkoušku Manažerské finance při složení zkoušky Podnikové

finance, zkoušku Manažerské účetnictví jako ekvivalent stejnojmenné zkoušky a zkoušku Auditing a vnitřní kontrola při složení zkoušky Auditing I.

Svaz účetních, resp. Institut certifikace účetních také až do konce roku 2013 uznávaly těm, kteří na KA ČR absolvovali zkoušku Právo v podnikání, zkoušku Právo. V návaznosti na rekonstrukci však tato možnost byla v roce 2014 omezena s tím, že se kompetentní orgány KA ČR, Svazu účetních a Institutu certifikace účetních k otázce možného uznání této zkoušky (nebo dokonce ke vzájemnému uznání těchto zkoušek) sejdou nad inovovanými sylaby ještě v prvním pololetí tohoto roku.

Kvalitu systému Komory auditorů oceňuje Svaz účetních způsobem, jak přistupuje k „hotovým“ auditorům, kteří vstupují do systému certifikace a vzdělávání Svazu účetních: těm je uznáno všech osm zkoušek prvního stupně a navíc zkoušky Manažerské účetnictví a Auditing a vnitřní kontrola ze stupně druhého. Vzhledem k tomu, že na základě žádosti může být auditorům uznána i praxe, tak jim k získání profesního titulu certifikovaný účetní expert stačí složit pouze tři zkoušky: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Finanční řízení a Podnikový management.

Spolupráce s ACCA

Komora auditorů ČR spolupracuje také s britskou Asociací autorizovaných certifikovaných účetních (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), která na českém „profesním trhu“ působí již déle než dvacet let. Spolupráce v této oblasti má však rezervy. Jedním z důvodů jsou časté inovace sylabů,



To je náš daňář a účetní. Neshodli se na odpisech.

Kresba: Ivan Svoboda



k nimž ACCA jako celosvětový lídr v oblasti profesního vzdělávání účetních přistupuje. Svou roli ale jistě hraje i to, že se prvotní, velice široce koncipovaný projekt vzájemného uznání nepodařilo dovést do úspěšného konce.

Komora tak v současnosti osvobozuje odborníky, skládající zkoušky u ACCA, pouze od složení zkoušek

- Manažerské účetnictví, a to v případě, že složili kombinaci zkoušek Finanční řízení a kontrola (Financial Management and Control) a Řízení výkonnosti (Performance Management), Řízení výkonnosti a Pokročilé řízení výkonnosti (Advanced Performance Management), nebo Finanční řízení a kontrola a Pokročilé řízení výkonnosti;
- Podnikové finance, a to v případě, že složili zkoušku Finanční řízení,
- Zdanění, a to v případě, že složili české verze zkoušek Zdanění (Business Taxation, resp. Taxation), a
- Auditing I, a to v případě, kdy složili různé kombinace dvou ze čtyř zkoušek, věnovaných externímu a internímu auditu a řízení jeho kvality (Audit and Internal Review, Audit and Assurance Services, Audit and Assurance a Advanced Audit and Assurance).

Ještě menší míru vstřícnosti projevuje ACCA vůči systému KA ČR, když „hotovým“ auditorům uznává pouze tři zkoušky základního, tzv. znalostního modulu (knowledge module): Účetní v podnikání (Accountant in Business), Manažerské účetnictví (Management Accounting) a Finanční účetnictví (Financial Accounting). Tento rozsah uznání navíc není založen na analýze sylabů, ale vyplývá z obecné zásady ACCA uznávat tyto tři zkoušky všem profesním institucím, které jsou členy IFAC.

V tomto směru si Výbor pro auditorské zkoušky KA ČR klade za jeden z významných cílů, který tento rok začne realizovat, projekt spolupráce s ACCA dovést do úrovně, která by lépe odrážela úroveň vzájemné kompatibility obou systémů.

Spolupráce s ICAEW

Je paradoxem, že nejširší bázi pro vzájemné uznání má dnes Komora vybudovaná s britským Institutem autorizovaných účetních Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants of England and Wales – dále jen ICAEW), tedy s profesní organizací, která spoluprací s profesí v České republice teprve v současné době zakládá. Výsledkem velmi podrobné, více než rok trvající analýzy obou vzdělávacích a certifikačních programů, je dohoda (Memorandum of Understanding) z října 2014, stanovící, že:

- členové ICAEW, kteří požádají o zápis do rejstříku auditorů KA ČR, budou mít uznány zkoušky Ekonomie, Finanční účetnictví I, Auditing I, Manažerské účetnictví, Podnikové finance, Statistika, Informační technologie a Konsolidace a podnikové kombinace, a budou tedy muset složit v českém jazyce pouze zkoušky Právo v podnikání, Zdanění, Finanční účetnictví II a Auditing II,
- auditoři zapsaní v seznamu auditorů KA ČR, kteří se budou chtít stát členy ICAEW bez statutu auditora, budou mít uznané zkoušky Účetnictví (Accounting), Řízení kvality (Assurance), Podnikání a finance (Business and Finance), Právo (Law), Informace pro řízení (Management Information), Principy zdanění (Principles of Taxation), Dodržování daňových zásad (Tax Compliance), Finanční účetnictví a výkaznictví (Financial Accounting and Reporting), a Audit a řízení kvality (Audit and Assurance), a budou muset v angličtině složit pouze zkoušky Podnikatelská strategie (Business Strategy), Finanční řízení (Financial Management), Podnikové výkaznictví (Corporate Reporting), Strategické řízení v podnikání (Strategic Business Management) a zpracovat souhrnnou případovou studii (case study).

Dohoda také obsahuje ustanovení, že auditoři zapsaní v rejstříku auditorů KA ČR, kteří se budou chtít stát členy ICAEW a zároveň se také stát statutárním auditorem pro Spojené království Velké Británie a Irska, budou muset – v souladu s obecnými požadavky na výkon auditorské profese – složit ještě zkoušky Právo (Law) a Principy zdanění (Principles of Taxation), jejichž cílem je zajistit znalosti žadatele v oblasti právních a daňových předpisů, a to – jak uvádí dohoda – „v rozsahu podstatném pro statutární auditory“.

I když širší vzájemného uznávání zkoušek s ICAEW je již v současnosti nadstandardní, je cílem výboru KA ČR pro auditorské zkoušky ji ještě rozšířit. V tomto smyslu probíhá analýza předpokladů, které by umožnily v budoucnu auditory zapsané v rejstříku KA ČR osvobodit na základě složené zkoušky Podnikové finance od skládání zkoušek Finanční řízení (Financial Management).

Spolupráce s Komorou daňových poradců ČR

Pro úplnost je třeba uvést, že Komora ještě osvobozuje od zkoušky Zdanění členy Komory daňových poradců. Auditori nejsou na Komoře daňových poradců ČR zkoušeni z účetnictví.

Závěrem

Možnost uznání profesní zkoušky (a dnes, po novele zákona o auditorech i státní závěrečné zkoušky složené na vysoké škole), jejíž rozsah a obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky, která byla do zákona o auditorech zapracována již před více než deseti lety, byla vždy na Komoře vnímána spíše jako potenciální nebezpečí, vedoucí ke snížení kvality profesní způsobilosti auditorů.

Po letech získávání zkušeností s uznáváním vysokoškolských i profesních zkoušek je zřejmé, že toto nebezpečí nelze podceňovat. Pokud si uvědomíme, jak enormní škody mohou napáchat v rozvoji ekonomiky nekompetentní auditori, musí i do budoucna Komora dbát na to, aby do profese vstupovaly jen všestranně odborně způsobilé osobnosti.

Vzájemné uznání kvalifikací poskytovaných různými profesními institucemi a vysokými školami ale přináší i pozitivní efekty – např. navázání užší spolupráce s těmito entitami při budování společného vědomostního základu auditorů a ostatních účetních působících v profesi a využívání dalších synergických efektů, které z budování harmonizovaných vysokoškolských sylabů a certifikačních programů profesních institucí vznikají.

Tyto efekty nejsou zanedbatelné; šetří nejen čas a úsilí těch, kteří o vstup do profese usilují, ale také odborný potenciál odborníků, kteří se podílejí na zpracování učebnic, výukových kurzů, zkouškových zadání, jejich vyhodnocení a jiných aktivitách, které jsou s ověřením profesní způsobilosti auditorů a ostatních „professional accountants“ spojeny. Význam

těchto úspor odborného inovačního potenciálu je o to významnější, čím menší je počet takových odborníků. Jistě není třeba zdůrazňovat, že Česká republika je např. v porovnání s prostorem, který může využívat efekty z rozsahu např. anglicky, francouzsky a německy mluvících zemí, příliš „malým rybníkem“ na to, aby těmito zdroji mohla plýtvat.

Využívat efekty spolupráce pod zorným úhlem zvyšování profesní kompetence auditorů tak i do budoucna zůstává základním cílem těch, kteří jsou na Komoře odpovědní za jejich vstup do profese. V tomto směru věřím, že i budoucí spolupráce KA ČR s profesními institucemi, které působí v České republice, bude schopna tyto dva základní cíle efektivně naplňovat a rozvíjet.

Bohumil Král

Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. pracuje na Katedře manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze. Dále působí jako předseda Poradní skupiny rektora VŠE v Praze pro finance a rozpočet, jako předseda Akademické rady, vyučující a garant kurzů finančního a manažerského účetnictví na Pražské mezinárodní manažerské škole, jako člen vědeckých rad VŠE v Praze, Fakulty strojní ČVUT v Praze a Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně a jako předseda akademické rady České asociace finančního řízení (CAFIN). Významné jsou jak jeho aktivity vědecké a publikační, tak i široká spolupráce s praxí – zejména při zpracování projektů manažerského řízení v řadě podniků. Je členem Výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR. Na Svazu účetních působí jako předseda Komitétu pro certifikaci a vzdělávání. Od roku 2010 je také členem Výboru pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky Rady pro veřejný dohled nad auditem.



Výkon veřejného dohledu nad auditem v České republice



Jiří Ficbauer

Veřejný dohled nad auditem je Radou pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“) v naší zemi uplatňován od května 2009. Z hlediska délky trvání auditorské profese je to doba velmi krátká, z hlediska dynamiky a ovlivnění jejího dalšího vývoje naopak převratná. Spolupráce mezi Radou a Komorou auditorů České republiky (dále jen „Komora“) přinesla řadu změn, novinek a trendů určujících jak současné, tak i budoucí působení auditorů na trhu. Auditři si ve své většině již zvykli na to, že audit je službou prováděnou ve veřejném zájmu. Není službou pro majitele či managementy firem a organizací tak, jako je tomu u jiných specializovaných profesí. A jako služba prováděná ve veřejném zájmu se tak audit musí a zákonitě bude i nadále muset vyvíjet směrem rozvíjejícím principy práce auditora tak, jak jsou určeny etickým kodexem, standardem kvality a ostatními standardy, kterými se auditři při své práci musí řídit. Na tomto základě je postavena činnost Rady a celé její působení a rozhodování. Základní filosofie činnosti Rady byla po celou dobu jejího fungování založena na respektování auditorské samosprávy jako velmi dobře fungujícího, vzájemně provázaného celku jediné samosprávné organizace – Komory auditorů České republiky. Rada přitom dohlížela na dodržování zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o auditorech“), auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory, dále na organizaci, řízení a provozování systému kontroly kvality, průběžného vzdělávání auditorů a uplatňování disciplinárních a sankčních opatření. To byl poměrně zásadní rozdíl oproti většině evropských zemí, ve kterých veřejné dohledy přímo provádí kontroly kvality a rozhodují v kárných řízeních o postizích za porušení zásad práce auditora. Zvolený přístup se ale v případě naší země ukázal jako vysoce funkční. Od počátku existence Rady do konce roku 2014 byly uzavřeny kontroly kvality práce u všech auditorů a auditorských společností a u řady z nich již probíhají opakovaně. Byly tak dodrženy zákonné limity pro kontrolu kvality práce u auditorů provádějících auditorskou činnost pro subjekty veřejného zájmu a byl zajištěn i relevantní postup rozhodování o kárných postizích za nedodržování zákona o auditorech a na něj navazujících standardů a norem. Kromě toho byla dále rozvíjena metodika provádění kontrol kvality, kdy Rada dohlížela na odpovědné, nestranné, profesně adekvátní a metodicky správné provádění těchto kontrol od jejich zahájení až po ukončení vč. řešení případných připomínek

auditorů a auditorských společností. Dohlíženo bylo rovněž na dodržování správního zákona při řešení kárných případů ze strany kárné komise Komory. Přáním Rady vždy bylo tento přístup udržet a rozvíjet, a to v duchu platného zákona o auditorech. To se v plném rozsahu podařilo.

Činnost Rady v číslech

Rada za uplynulých šest let dohlížela na kontroly kvality v celkem 48 případech. To každoročně představovalo podíl na auditorském trhu mezi 30–40 %. Jinými slovy řečeno, s výjimkou řešení stížností a informací vyplývajících z masmédií se Rada při těchto kontrolách soustředila na dohled nad kontrolami kvality velkých a středně velkých auditorských společností a auditorů provádějících auditorskou činnost u subjektů veřejného zájmu a dále u těch auditorů, kteří provádějí auditorskou činnost pro významná odvětví ovlivňující zájmy širšího okruhu uživatelů (např. zdravotnictví, výroba a distribuce energií všeho druhu, cestovní kanceláře).

Stížností na auditory a auditorské společnosti řešila Rada celkem 25. Z hlediska dodržování základních zásad práce auditorů je potěšující, že většina z nich nebyla oprávněná. Na základě zpráv z masmédií pak byly řešeny celkem čtyři případy s rozdílnými výsledky. Co se týká ukončení smluv o povinném auditu, bylo řešeno celkem 33 případů, z toho ve dvaceti případech smlouvy ukončili auditři a ve třinácti případech jejich klienti. Potěšující je zejména ta skutečnost, že k ukončení smluv ze strany auditorů došlo téměř ve všech případech proto, že klienti nebyli ochotní adekvátně s auditory spolupracovat. Rada se snažila dohledávat, kdo následně u těchto organizací audit vykonával. Je jen škoda, že odpovědné orgány České republiky nevymáhají důsledně povinnosti účetních jednotek v oblasti zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy. Není možné, aby plnění této povinnosti „vymáhali“ pouze auditři a kontrola kvality. Tento nedobrý stav tak podporuje anonymitu a umožňuje, byť jen po omezenou dobu, neodpovědnost a nekvalitu. Samozřejmě ve svých důsledcích ztěžuje práci jak Radě, tak i Komoře.

Při této příležitosti není možné nezmínit i řešení odvolání auditorů proti rozhodnutím kárné komise Komory a také soudních sporů. Za dobu své existence Rada řešila celkem 68 odvolání, z nichž 65 bylo proti rozhodnutí kárné komise Komory. Z tohoto počtu se 46 odvolání týkalo nekvalitní práce auditora, osm postihů bylo za neplnění povinností v oblasti kontinuálního profesního vzdělávání, pět za nesoučinnost auditora s orgány Komory, čtyři za porušení nezávislosti

auditora a ve dvou případech se odvolala ČNB. V řadě případů byla rozhodnutí kárné komise Komory potvrzena, ne však ve všech. Mnohdy Rada rozhodnutí zrušila a vrátila zpět k opětovnému projednání, v jednom případě muselo být řízení i zastaveno. Co se týká žalob proti rozhodnutím Rady, bylo jich ke konci roku 2014 podáno celkem devět. Dosud ve dvou případech bylo rozhodnutí Rady potvrzeno, naopak v jednom případě bylo zrušeno.

Tolik stručné shrnutí práce Rady v oblasti provádění dohledu nad kontrolami kvality práce auditorů a disciplinárním řízením. Pozorný čtenář si jistě všiml, že se jedná o problematiku nanejvýše rozsáhlou, kládoucí značné nároky na profesionalitu, tedy hluboké znalosti legislativy, zejména v oblasti auditorské profese a správního práva. Odpovědné vykonávání práce v tomto orgánu je nutně spojeno jak s těmito znalostmi, tak i s odpovídající mírou zkušeností a empatie nutné ke správnému pochopení řešené problematiky a poctivému vytvoření závěrů na základě relevantního vyhodnocení reality.

Posílení veřejného dohledu

Musíme ale také brát v úvahu, že Evropská komise provedla zásadní změny, které mj. souvisí s posílením práv a povinností orgánů dohledu nad činností auditorů a neumožňuje, aby v řídicím orgánu dohledu byl praktikující auditor. Tyto změny jaksí neberou v úvahu skutečnost, že trh auditorských služeb v naší zemi je významně odlišný od velkých evropských zemí, jako je Německo, Velká Británie či Francie. V naší zemi působí velmi malý počet subjektů veřejného zájmu (cca 330) a kromě velkých, většinou nadnárodních organizací se ztotožňuje management s vlastníky. Ve srovnání s velkými evropskými ekonomikami, kde subjekty veřejného zájmu představují 50 a více procent z celkového počtu organizací, je to významný rozdíl. Je tak třeba připravit se na to, že kontroly kvality bude minimálně od poloviny příštího roku provádět Rada, což kromě jiného přinese nové informační povinnosti pro auditory subjektů veřejného zájmu. Očekává se, že od roku 2017 bude platit jednotná metodika provádění kontrol kvality pro auditory subjektů veřejného zájmu v celé EU, prohloubí se společná databáze inspekčních zjištění, vyhodnocování závěrů z nich a také se změní způsoby zveřejňování zpráv z prováděných kontrol kvality. Prohlubují se rovněž požadavky na vzájemnou výměnu konkrétních informací z dohledové činnosti, která je zaváděna v rámci moderních on-line přístupů a také na konkretizaci jednotlivých inspekčních zjištění, a to nejen z hlediska porušení toho kterého standardu, legislativního či etického ustanovení, ale také z hlediska znalosti nekvality u každé jednotlivé auditorské společnosti či auditora. Tyto požadavky jsou vznášeny a analyzovány na společných jednáních dohledových orgánů a s jednotlivými auditory následně projednávány. Stručně řečeno, dojde ke změnám,

jejichž směr povede k vyššímu stupni znalosti v této oblasti, tedy těsnějšímu propojení všech těchto informací.

Auditorskou profesi tak čeká náročnější budoucnost. Když jsem psal, jako člen Prezidia Rady svůj první článek do časopisu Auditor, apeloval jsem na všechny, především pak na členy volených orgánů Komory, aby dosud uplatňovanou filosofii Rady aktivně podpořili a nedali se zvíkat pocitem, že již více nelze vykonat. Řekl jsem, že Komora musí být, právě v zájmu zachování samosprávy schopna dalšího rozvoje ve všech oblastech své činnosti, kdy náměty na tento rozvoj přímo vyplývají z celkového vývoje profese v celém světě. To bylo vyslyšeno a tento přístup přinesl profesí kýžený efekt. Doufám tak, že tato velmi dobrá spolupráce bude pokračovat i v nových legislativních podmínkách a hlavně, že bude ku prospěchu dalšímu rozvoji profese jako celku i jednotlivým auditorům.

Jiří Ficbauer

Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA je odborníkem v oboru ekonomie, auditingu, daňového, účetního a ekonomicko-organizačního poradenství. V minulosti působil především v pozici ekonomického náměstka nebo obchodního ředitele obchodních, výrobních a stavebních společností (Zetor Brno, Československé cihlářské závody, Řempe Brno, Stavební podnik města Brna). V letech 2002–2006 působil v roli poradce ministra financí ČR pro daň z příjmů. V letech 2007–2014 byl členem Výkonného výboru (dříve Rady) Komory auditorů České republiky. Od roku 2009 je členem Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem, předsedou Výboru pro dodržování systému kontroly kvality a pro disciplinární řízení Rady pro veřejný dohled nad auditem a zástupcem Rady pro veřejný dohled nad auditem v European Audit Inspection Group (EAIG). V současnosti působí jako ředitel a předseda představenstva a vedoucí partner auditorské a poradenské společnosti FIZA, a.s.



Úloha a postavení Rady pro veřejný dohled nad auditem v odvolacím řízení



Miroslav
Kocián

Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“) zřízená v roce 2009 zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, již šestým rokem plní roli odvolacího orgánu proti rozhodnutím Komory auditorů ČR, vydaným ve věcech nesložení auditorských zkoušek, nevyhovění ve věcech žádostí o osvobození od dílčích částí auditorských zkoušek nebo ve věcech uložení kárných opatření auditorům, vyplývajících ze zjištění nekvality auditorské činnosti na základě kontrol kvality, provedených oddělením kontroly KA ČR.

V prvním období existence Rady byl institut odvolání používán ojediněle, postupně však s rozvojem profese a zesílené působnosti kontrolní činnosti KA ČR začalo přibývat rozhodnutí v oblasti kárných řízení a s ohledem na vstup nových auditorů do profese i rozhodnutí ve věcech auditorských zkoušek, s dopadem na počet odvolání podaných proti rozhodnutím KA ČR.

V oblasti rozhodnutí KA ČR vydaných v kárném řízení bylo od roku 2009 do února 2015 podáno celkem 43 odvolání k Radě. Z tohoto počtu bylo 30 odvolání Radou zamítnuto, resp. byla potvrzena správnost rozhodnutí KA ČR v prvním stupni, 12 rozhodnutí bylo vráceno KA ČR k novému projednání a v jednom případě bylo rozhodnutí Radou změněno na mírnější kárný postih.

V oblasti auditorských zkoušek bylo za období od roku 2009 do února 2015 podáno celkem 24 odvolání proti výsledkům zkoušek nebo ve věcech neosvobození od složení dílčích částí auditorských zkoušek. Z tohoto počtu bylo 20 podaných odvolání zamítnuto, dva případy byly vráceny KA ČR k novému projednání, v jednom případě KA ČR autoremedurou změnila své rozhodnutí ve prospěch odvolatele a jeden případ byl zastaven pro neodstranění vad podání.

Z uvedeného výčtu je patrné, že rozhodnutí vydávaná KA ČR v prvním stupni řízení jsou velmi kvalitní a opodstatněná.

Je však nutno konstatovat, že po poslední novele zákona o auditorech, provedené zákonem č. 334/2014 Sb., by nepochybně mělo dojít ke snížení počtu odvolání podávaných Radě proti výsledkům dílčích částí auditorských zkoušek, neboť § 8 odst. 7 zavádí zcela nové ustanovení, že „žadatel může písemně požádat Komoru o přezkoumání hodnocení, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy byl žadatel o výsledku dílčí zkoušky vyrozuměn. Přezkum provádí odvolací zkušební komise složená z členů zkušební komise, kteří nerozhodovali o výsledku dílčí zkoušky. Odvolací zkušební komisi jmenuje Rada.“

Samozřejmě nelze předjímat výsledky přezkumných řízení u odvolací zkušební komise, ale již samotný fakt dvoustupňového řízení na KA ČR by měl vést ke snížení počtu odvolání podávaných Radě. Protože citovaná novela nijak nově další postup v případě nevyhovění v přezkumném řízení nevynechává, je možno se v takovém případě odvolat k Radě podle dosavadních ustanovení zákona o auditorech (§ 38 odst. 2, písm. d, podle kterého *Rada plní funkci odvolacího orgánu v případech stanovených tímto nebo jiným zákonem /správní řád/, a § 38 odst. 2 písm. l, podle kterého je Rada odvolacím správním orgánem v řízení o odvolání proti rozhodnutí Komory).*

Ačkoliv je tedy možno očekávat určité snížení počtu odvolání v uvedených věcech dílčích auditorských zkoušek, fakticky institut odvolání podávaných k Radě zůstane zachován.

Co se týká vlastních odvolání podávaných Radě proti rozhodnutím Komory, je nutno obecně konstatovat, že tato podání mají různou úroveň a byť se množí počet odvolání, podávaných cestou advokátních kanceláří (to zejména v případech odvolání podávaných proti rozhodnutí Kárné komise KA ČR s uložením kárných opatření za nekvalitu auditorské činnosti), vykazují uplatněná odvolání řadu nedostatků, zejména v oblasti nedostatečného naplnění požadavků správního řádu na řádná podání.

V řadě případů odvolatelé chybně uvádějí Komoru jako odvolací orgán nebo podávají (přes poučení uváděná v rozhodnutích KA ČR) odvolání přímo Radě, čímž v řadě případů mohou tratit na procesních lhůtách. Nejčastější vadou podaných odvolání (zejména podávaných ve věcech neúspěšných zkoušek) jsou absence základních identifikačních údajů, požadovaných ustanovením § 37 odst. 2 správního řádu ve spojení s ustanovením § 82 k naplnění řádného podání odvolání – tj. jméno, datum narození a úplná adresa trvalého bydliště odvolatele. Stejně tak časté jsou absence dalších požadavků ustanovení § 37 správního řádu, proti jakému rozhodnutí se odvolání podává (tj. identifikace čísla rozhodnutí), proti které části rozhodnutí odvolání směřuje, co se napadenému rozhodnutí vytýká a proč, případně i uvedení, k jakému porušení práva mělo daným rozhodnutím dojít, a zejména pak to, co se podaným odvoláním navrhuje.

Je nutno konstatovat, že Rada se při řešení podaných odvolání snaží vyhnout zbytečnému prodlužování řešení těchto nedostatečně uplatněných podání tím, že pokud to není nezbytně nutné, nevrací podání zpět k doplnění či upřesnění podání a vychází z údajů známých nebo uvedených v předchozím řízení v prvním stupni; zejména však pak ve smyslu ustanovení

§ 81 správního řádu vychází z toho, že pokud odvolatel neuvedl, v jakém rozsahu rozhodnutí napadá, pak se domáhá zrušení celého vydaného rozhodnutí.

Informace o vývoji soudních řízení

Ve věci žaloby auditora na Radu pro veřejný dohled, kterou se u Městského soudu v Praze žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Rady, potvrzující prvoinstanční rozhodnutí Komory o uložení kárného opatření auditorovi – pokuty ve výši 10 000 Kč (za to, že auditor nevedl u kontrolovaných auditů dostatečný spis auditora, nepostupoval v souladu s mezinárodními standardy pro audit ISA a auditorskými standardy a směrnici Komory ve věcech nepovinného auditu účetních závěrek za roky 2010 a 2011 s tím, že kontrolované spisy nesplňovaly požadavky ISA 230 na vypracování dokumentace k auditu a neobsahovaly dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko pro zprávu auditora), kterou soud shledal plně nedůvodnou ve všech bodech a žalobu na Radu svým rozsudkem č. 11 Ad 18/2013-32 dne 4. června 2014 zamítl, byla již podána informace o tomto řízení v časopise Auditor číslo 8/2014.

Tato kauza však měla pokračování podáním kasační stížnosti auditora a jeho advokáta proti uvedenému rozsudku Nejvyššímu správnímu soudu.

V kasační stížnosti uváděl auditor a jeho právní zastupce obdobné argumenty jako v předchozí žalobě, tedy že obě rozhodnutí (Rady i Komory) byla vydána na základě chybného vyhodnocení skutkového stavu, v rozporu s právními předpisy a že obě rozhodnutí byla vydána orgány, které nebyly příslušné k vydání těchto rozhodnutí. Argumentovali zejména tím, že auditorem prováděné nepovinné audity účetních závěrek nespádají pod auditorskou činnost podle § 2 písm. b) zákona o auditorech a že zákon o auditorech nemůže regulovat ověřování jiných auditorských činností – tedy nepovinné audity účetních závěrek a že Kárná komise Komory nebyla oprávněna vést kárné řízení a dále, že jak Komora, tak i Rada neměly pravomoc k vydání svých rozhodnutí. Podavatelé kasační stížnosti zdůraznili, že Městským soudem nebyly tyto argumenty dostatečně vypořádány, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné, že soud rozhodl v rozporu s obsahem spisů, resp. na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a že zveřejnění údajně nezákonně uloženého kárného opatření je pro auditora dehonestující a způsobilé přivození majetkové újmy.

Nejvyšší správní soud vyloučil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí Městského soudu a potvrdil, že toto rozhodnutí splňuje všechny požadavky na přezkoumatelnost a konstatoval, že soud se v potřebném rozsahu těmito otázkami zabýval a příslušně je dokumentoval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. ledna 2015 č. 10 As 154/2014, který v plném znění najdete v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor).

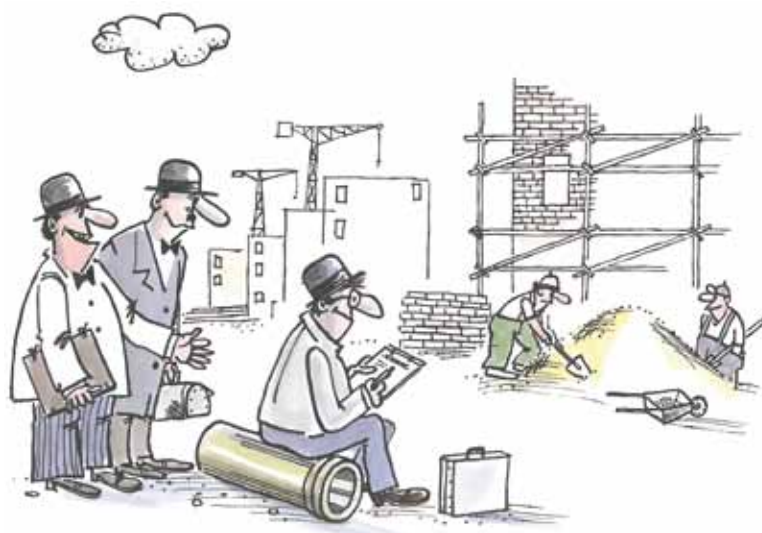
Co se týká argumentu k působnosti zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, v případech nepovinných auditů, Nejvyšší správní soud jednoznačně výkladem všech souvisejících relevantních právních předpisů potvrdil, že postavení a činnost auditorů se vždy řídí ustanovením tohoto zákona, přičemž dozor nad kvalitou jejich činnosti přísluší Komoře, tedy i při výkonu nepovinných auditů.

Nejvyšší správní soud potvrdil, že auditor je ve své činnosti povinen dodržovat etický kodex a zdůraznil jeho úlohu pro přijetí odpovědnosti auditora jednat ve veřejném zájmu, a to i při výkonu nepovinných auditů. V plném rozsahu Nejvyšší správní soud potvrdil správnost rozhodnutí Městského soudu v Praze a v žádném případě neshledal možnost postupu pro uplatnění zásady „v pochybnostech mírněji“, které se stěžovatelé dožadovali.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost uzavřel jednoznačným konstatováním, že stížnost je zcela nedůvodná a veškeré námitky auditora a jeho právního zastupce proti původnímu rozsudku jsou irelevantní.

Miroslav Kocián

***JUDr. Miroslav Kocián** působil na Federálním ministerstvu kontroly ve funkci ředitele odboru vnějších vztahů, poté jako vedoucí oddělení kontroly ČSOB pobočky Praha, dále v oddělení kontroly Fondu národního majetku ČR a posledních 11 let na Ministerstvu financí jako vedoucí právního referátu odboru finanční kontroly a interního auditu. V současnosti je právníkem Rady pro veřejný dohled nad auditem.*



Kolega pozoruje, zda výdej materiálu do spotřeby probíhá FIFO nebo LIFO.

Kresba: Ivan Svoboda

Mezinárodní spolupráce dohledových orgánů



Radek Neužil

Důležitou součástí aktivit Rady pro veřejný dohled nad auditem je od samého počátku její existence zapojení do mezinárodní komunikace a spolupráce s dohledovými orgány ze zahraničí a do určité míry i s dalšími relevantními institucemi. Význam této spolupráce v poslední době narůstá, a to jak v souvislosti s měnící se regulací profese, tak na základě impulsů z praxe a tlaku investorů na odpovídající garance výstupů práce auditorů. Osobně jsem za dobu posledních několika let zaznamenal evidentní změnu přístupů k mezinárodní výměně informací a spolupráci dohledových orgánů. Zatímco ještě před několika lety se hledaly argumenty proti reálné spolupráci, dnes je to naopak a je viditelný tlak na uvolnění bariér, které dnes takové spolupráci brání.

Jak určitě všichni zaregistrovali, v novele zákona o auditorech, která je účinná od 13. ledna tohoto roku, došlo ke změnám v paragrafech týkajících se mezinárodní spolupráce dohledových orgánů, a to například v úpravě umožňující účast pověřených osob dohledových orgánů z jiného členského státu na šetřeních prováděných u auditorů ze strany Rady. Zcela nově přibyl institut upravený v novém § 24c, kterým je společná kontrola kvality. Toto ustanovení otevírá prostor pro provedení společné kontroly kvality s dohledovým orgánem třetí země, tedy mimo členské státy Evropské unie. Je nutno říct, že žádosti o provedení společné kontroly kvality ze strany dohledového orgánu PCAOB ze Spojených států amerických u auditorských subjektů z České republiky již opakovaně zazněly. Bez ohledu na další technické, organizační a legislativní podmínky, které je třeba vyřešit nebo splnit proto, aby mohla být tato ustanovení realizována v praxi, je zřejmé, že mezinárodní spolupráce dohledů a trend prohlubování a konkretizování této spolupráce nabývá na intenzitě a bude nadále pokračovat.

Na počátku existence Rady bylo jednoznačně nejvýznamnější mezinárodní aktivitou zapojení do činnosti poradního výboru Evropské komise EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies), který je dodnes možno považovat za základní platformu pro spolupráci mezi evropskými dohledovými orgány v legislativní oblasti. Na této platformě má i česká Rada možnost diskutovat témata, jako je například koordinace činnosti a sjednocování postupů evropských dohledů, spolupráce s orgány dohledu ze třetích zemí, výklad a aplikace evropských regulačních předpisů, kam nepatří jen samotná směrnice a nové nařízení, ale také rozhodnutí a doporučení Evropské komise týkající se povinného auditu. Evidentní je přitom snaha Evropské komise maximálně sjednotit přístupy

dohledových orgánů v Evropě ke klíčovým otázkám, například ve věci spolupráce s PCAOB a provádění společných kontrol. Konkrétně jsme také například ve spolupráci s Komorou auditorů převzali z EGAOB metodiku registrace auditorů ze třetích zemí, pracujeme se vzorovými ujednáními o spolupráci s dohledovými orgány ze třetích zemí a připravujeme podle nich vlastní textace dohod s PCAOB. Česká republika byla jednou ze zemí, která prosazovala při schvalování novely směrnice o povinném auditu budoucí organizační a kompetenční uspořádání EGAOB tak, jak bylo nakonec schváleno. Výsledná úprava ve směrnici zachovává, na rozdíl od původních předloh, výraznou míru nezávislosti jak výboru nového formátu pod názvem Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), tak dohledovým orgánům na národní úrovni, což je bezesporu pozitivní výsledek. Rada proto bude mít snahu zapojit se do nového nastavení a činnosti tohoto výboru a hrát při jeho činnosti aktivní roli.

Velmi praktická a konkrétní spolupráce probíhá na další mezinárodní platformě, kterou je evropská skupina pro kontroly kvality European Audit Inspection Group (EAIG), kde je Rada jednou z členských organizací, které reprezentují 27 států Evropské unie. Hlavním účelem je přitom trvalá výměna poznatků z dohledové činnosti a sjednocování metodik pro její výkon. Na podporu tohoto cíle vznikla mimo jiné společná databáze inspekčních zjištění z uzavřených kontrol kvality práce auditorů a auditorských společností. Tato neveřejná databáze obsahuje zjištění z kontrol kvality největších auditorských firem a auditorských sítí provádějících auditorskou činnost v Evropě a týká se zejména společností PwC, KPMG, Deloitte, EY, Grant Thornton, Nexia, Baker Tilly, Mazars a Moore Stephens. Databáze bude užívána členy EAIG k identifikaci společných zjištění u konkrétních auditorských sítí a také k aplikaci vybraných auditorských standardů v praxi.

Nejvýznamnější událostí z pohledu mezinárodních aktivit bylo v loňském roce přijetí Rady do celosvětové organizace dohledových orgánů International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), stalo se tak v březnu 2014. IFIAR je mezinárodní organizace nezávislých dohledových orgánů auditu, která byla založena v září 2006 a sdružuje nezávislé orgány z více než padesáti jurisdikcí. IFIAR se zaměřuje ve své činnosti zejména na spolupráci dohledových orgánů, na sdílení znalostí o trhu auditorských služeb a na praktické zkušenosti z dohledové činnosti se zaměřením na kontroly kvality u auditorů a auditorských společností. Důležitou součástí je i zajištění platformy pro dialog s jinými mezinárodními organizacemi, které mají zájem na kvalitním výkonu auditorské profese. Praktickými výstupy práce jsou mezi jiným srovnávací

studie, naposledy týkající se zjištění z kontrol kvality u auditorských společností subjektů veřejného zájmu.

Již několik let také probíhá, v návaznosti na prostředky ze švýcarské podpory určené pro Českou republiku, spolupráce se Světovou bankou a jejím vídeňským Centrem pro reformu finančního výkaznictví. Díky této spolupráci se mimo jiné mohou zástupci Rady účastnit některých zahraničních studijních cest k načerpání informací o fungování dohledů v dalších zemích, naposledy to byla studijní návštěva francouzského dohledového orgánu H3C. Díky koordinaci Světové banky také probíhají společné workshopy s dohledy z našeho regionu, včetně Polska, Slovinska, ale také z pobaltských zemí a z Turecka. Cenná na tom je výměna zkušeností a diskuse s kolegy z okolních zemí, kteří řeší podobné problémy jako Česká republika.

Bilaterální spolupráce, a to ve velmi praktické rovině, probíhá zejména s dohledovými orgány z okolních zemí. Se slovenskými kolegy z Úřadu pro dohled nad výkonem auditu (UDVA) jsou konzultovány implementační dopady nové regulace. Obdobně jako v České republice je i na Slovensku klíčové zajistit dostatečnou personální kapacitu a odbornost pro dohledovou činnost, stejně tak odpovídající financování. S kolegy z Německa probíhá velmi konkrétní výměna zkušeností v oblasti organizačního nastavení metodiky kontrol kvality, přičemž se již uskutečnilo několik workshopů k této věci. S kolegy z Polska je v poslední době konzultován postup při uzavírání dohod o spolu-

práci a ochraně osobních údajů s PCAOB a fungování výborů pro audit.

Rada tedy nežije ve vzduchoprázdnu, naopak se snaží svoji činnost standardizovat na úroveň zaběhnutých dohledových orgánů v zahraničí a odpovídajícím způsobem se připravit na povinnosti, které jí v blízké budoucnosti vyplynou z transpozice evropské směrnice a nařízení o povinném auditu.

Radek Neužil

Ing. Radek Neužil, LL.M. je odborníkem v oblasti profesních regulací. Od roku 1993 působí jako tajemník Komory daňových poradců České republiky, kterou mimo jiné zastupuje v *Confédération Fiscale Européenne (CFE)* v *General Assembly* a jako člen výboru pro profesní otázky. Od roku 2009 je členem prezidia a předsedou výboru pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu Rady pro veřejný dohled nad auditem a zástupcem Rady pro veřejný dohled nad auditem v *European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB)* a *International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)*. V letech 2011 až 2013 byl členem Komise Ministerstva financí pro koncepci a rozvoj účetnictví a auditu, sekce pro oblast auditu a daňového poradenství. Od roku 2011 působí také jako člen Správní rady Univerzity Karlovy v Praze.



Celosvětový průzkum zjištění kontrol kvality u auditorských společností



Eva Racková

V roce 2014 zorganizovala organizace IFIAR už třetí průzkum v řadě týkající se zjištění orgánů dohledu při kontrole auditorských společností, které auditují subjekty veřejného zájmu (SVZ). Tohoto průzkumu se zúčastnila i česká Rada pro veřejný dohled nad auditem. Průzkum se týkal zjištění z kontroly jednotlivých auditních zakázek i těch, které se týkají systému kontroly kvality auditorských firem. Pro účely průzkumu bylo zjištěno jako zjištěný auditní nebo účetní nedostatek, pro který auditorská firma nezískala dostatek auditních důkazů, případně chybějící identifikace nebo řešení potenciálně materiální chyby v aplikaci účetních principů.

Průzkumu se zúčastnilo 29 členů IFIAR a celkem bylo analyzováno 1210 zjištění. Z 948 kontrolovaných auditů byla identifikována zjištění u 449 auditů, tedy u 47 %. Ačkoliv řada orgánů dohledu používá přístup založený na rizicích a vybírají tedy pro kontrolu rizikovější audity a rizikovější oblasti, je toto číslo stále příliš vysoké a jasně dokazuje, že je třeba na kvalitě auditu systematicky pracovat.

Na prvním místě v četnosti zjištění se umístila oblast testování vnitřních kontrol, kde byla nalezena zjištění v 24 % případů. Na druhém a třetím místě bylo ocenění reálnou hodnotou (20 %) a výnosy (14 %).

To, že bylo identifikováno zjištění, automaticky neznamená, že účetní závěrka obsahuje chyby. Zjištění nicméně ukazují, že práce auditora nebyla na požadované úrovni. Auditor tak nenaplnil roli ochránce veřejného zájmu, kterou má plnit, a neposkytl takovou úroveň zjištění, která se od něj očekává a kterou vyžadují standardy auditu.

Ve snaze zvýšit kvalitu auditu ustanovil IFIAR pracovní skupinu GPPC (Global Public Policy Committee),

kteřá je průběžně v kontaktu se šesti mezinárodními auditorskými firmami. Cílem je identifikovat kořenové příčiny, které způsobily konkrétní nedostatek, a vyřešit je. Za tímto účelem jsou porovnávány postupy, které byly použity u auditů bez zjištění a se zjištěními. Na pravidelných schůzkách jsou pak probírána opatření, která auditorské firmy přijaly k nápravě identifikovaných zjištění.

Analýza kořenových příčin zjištění ukazuje, že za radou zjištění je nedostatek profesní obezřetnosti při provádění auditu. IFIAR je toho názoru, že větší důraz na profesní obezřetnost by výrazně zvýšil kvalitu auditu. Vzhledem k opakujícím se zjištěním způsobených tímto nedostatkem by měl být tento krok prioritou auditorských firem.

Věříme, že aktivity IFIAR v řadě oblastí dohledu pomohou i nám v České republice účinně dohlížet na kvalitu auditu a tím napomoci jejímu zvýšení a zachování vysokého kreditu auditorské profese.

Eva Racková

RNDr. Eva Racková pracovala od roku 1993 do roku 2013 ve společnosti KPMG v odděleních auditu a manažerského poradenství. Od roku 1999 řídila oddělení manažerského poradenství jako partner. Po odchodu z KPMG se věnuje projektům v oblasti řízení IT a informační bezpečnosti jako OSVČ. Od roku 2013 také spolupracuje s Českým institutem pro akreditaci. Od prosince 2014 pracuje pro Radu pro veřejný dohled nad auditem jako ředitelka pro zahraniční záležitosti a právní oddělení. Vystudovala ACCA a je držitelkou titulu certifikovaný auditor informační bezpečnosti (CISA) od asociace ISACA.



ACCA kvalifikace je pro všechny, kteří se chtějí odborně vzdělávat



Kateřina
Benešová

Profesní kvalifikace a členství v respektované profesní organizaci jsou v globálním byznysu klíčové body pro úspěch. Pro zaměstnance představuje renomovaná kvalifikace konkurenční výhodu, zaměstnavatelé si ji zase spojují s profesionalitou a zárukou odborných znalostí. Navíc existuje celá řada firem, které profesní kvalifikaci od svých zaměstnanců z nejrůznějších důvodů přímo vyžadují.

Hlavním posláním profesních organizací je zvyšování odborné kvalifikace a posilování profesních dovedností a znalostí. Nejinak je tomu v oboru financí a účetnictví, které patří k nejrespektovanějším profesím na světě.

Profesionální partner s historií

ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) je profesní organizace s celosvětovou působností, která sdružuje odborníky ve financích a odborníky, kteří financím a souvislostem z čísel vyplývajících potřebují rozumět. Členové ACCA jsou profesionálové, kteří pracují na pozicích finančních ředitelů i CEO, v oblasti auditu, poradenství, finančním řízení, controllingu, ale také v neziskových organizacích.

Organizace ACCA byla založena v roce 1904 ve Velké Británii. Od svého počátku usiluje o rozvoj profese účetnictví a harmonizaci mezinárodních přístupů k účetnictví. ACCA působí na posílení globální profese účetních, která bude založena na jednotných standardech podporujících mezinárodní podnikání. Spolupracuje s ostatními globálními organizacemi jako například Mezinárodní federace účetních (IFAC) – kde je ACCA také zákládajícím členem – nebo Federace evropských účetních (FEE).

ACCA kvalifikace

Získat kvalifikaci, která je uznávaná na celém světě, je v dnešním globalizovaném prostředí velmi důležité. Kvalifikace, která je ceněna v mezinárodním měřítku, umožňuje větší mobilitu napříč odvětvími a zeměmi a jejím držitelům přináší přidanou hodnotu při hledání zaměstnání. Každému, kdo má chuť a odhodlání pracovat na svém osobním rozvoji, nabízí ACCA kvalifikace možnost uspět sám před sebou i v rychle se měnícím světě a být špičkou ve své firmě a oboru. Na předchozím akademickém vzdělání ani na věku nezáleží.

Účetnictví je dynamická profese. Požadavky zaměstnavatelů stejně tak jako legislativní požadavky se neustále vyvíjejí. Nejen proto je ACCA kvalifikace pravidelně



aktualizována o nejnovější trendy, které jsou zapracovávány do jednotlivých sylabů zkoušek. Značný důraz je kladen na profesní hodnoty, etiku, řízení rizik a interní kontroly.

ACCA úzce spolupracuje s mnoha zaměstnavateli, u kterých je ACCA kvalifikace řadu let součástí rozvoje a vzdělávání klíčových zaměstnanců. ACCA student musí nejen uspět ve čtrnácti zkouškách, kde prokáže, že teorii umí použít v komplexních praktických příkladech, ale pro svou kvalifikaci musí získat také minimálně tři roky relevantních pracovních zkušeností a osvojit si principy etického přístupu k práci finančního profesionála. Teprve poté má možnost získat titul ACCA a stát se členem profesní organizace, která má celosvětově 170 tisíc členů a 436 tisíc studentů v celkem 180 zemích světa.

V České republice mohou začít zájemci studovat kvalifikaci ACCA již během studia na vysoké škole, kdy jim může být uznáno až pět zkoušek v návaznosti na studovaný obor. V současné době u nás mají potřebnou akreditaci celkem čtyři vysoké školy – Vysoká škola ekonomická v Praze, University of New York in Prague, Institut ekonomických studií FSV UK a Provozně ekonomická fakulta Mendelovy univerzity v Brně.

Přehled zkoušek ACCA

Fundamentals

9 papers in total

Knowledge

F1 Accountant in Business
 F2 Management Accounting
 F3 Financial Accounting

Skills

F4 Corporate and Business Law
 F5 Performance Management
 F6 Taxation
 F7 Financial Reporting
 F8 Audit and Assurance
 F9 Financial Management

Professional

5 papers in total

Essentials (all 3)

P1 Governance, Risk and Ethics
 P2 Corporate Reporting
 P3 Business Analysis

Options (any 2 from 4)

P4 Advanced Financial Management
 P5 Advanced Performance Management
 P6 Advanced Taxation
 P7 Advanced Audit and Assurance

Novinky ve studiu ACCA pro rok 2015

Úspěšnost studentů je pro všechny v ACCA velkou odměnou, ale současně obrovským závazkem. Obsah a forma zkoušek se proto neustále upravují tak, aby byly aktuální vzhledem k současnému náročnému a rychle se proměňujícímu obchodnímu prostředí. Zřejmý je také posun ke zkouškám probíhajícím on-line, které napodobují problémy skutečného života, jimž musí finanční profesionálové čelit.

Nejdůležitější novinkou ve struktuře zkoušek ACCA je zavedení integrovaného reportingu jako součásti zkoušek na profesionální úrovni. Z diskuzí se zaměstnavateli totiž vyplynulo, že firmy potřebují, aby se zvýšilo povědomí nových zaměstnanců o tomto způsobu vykazování ve finančním reportingu, který umožňuje pochopit, jak organizace na základě strategie, způsobu řízení, výkonnosti a plánů vytváří hodnoty z krátkodobého, střednědobého a dlouhodobého hlediska.

Významnou změnou je také zavedení anglické i mezinárodní verze zkoušky F4 – Korporátní a obchodní právo – ve formě zkoušky na počítači. Tímto krokem poskytne ACCA studentům větší flexibilitu a vyjde vstříc potřebám zaměstnavatelů. Je to také již čtvrtá zkouška z hlavní kvalifikace ACCA, kterou lze flexibilně zkoušet během celého roku on-line v některých z licencovaných center ACCA v Praze či v Brně.

Počínaje zářím 2015 nabídne ACCA další zásadní novinku, a to zkouškové termíny čtyřikrát v roce – vždy první týden v září, prosinci, březnu a červnu. Čtyři termíny za rok poskytnou studentům a zaměstnavatelům více možností, přičemž náročnost kvalifikace ACCA zůstane zachována.

ACCA v České republice

V České republice studuje ACCA kvalifikaci více než 1500 osob a členská základna čítá 1000 ACCA členů. Od roku 2003 organizuje ACCA pro své členy pravidelné semináře, konference, diskuzní setkání, obchodní snídaně a další akce, na kterých se mohou setkat nejen se zajímavými osobnostmi z byznysu, ale také se svými kolegy z finanční praxe.

Mezi další aktivity ACCA v České republice patří spolupráce s Komorou auditorů České republiky, s Institutem certifikace účetních a českou CFA Society. ACCA je také jedním ze zakládajících členů ABSL Czech Republic – asociace center sdílených služeb a v rámci rozvoje a budování finanční a účetní profese spolupracuje s předními univerzitami v České republice.

Kateřina Benešová

Kateřina Benešová je ředitelkou ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) pro Českou republiku, Slovensko a Maďarsko. Od založení pražské kanceláře v roce 2003 zodpovídá za budování obchodních vztahů a růst ACCA ve svěřeném regionu. Má rovněž zkušenosti s rozvojem nových trhů. Více jak 15 let se podílí na odborné přípravě, poradenství a rozvoji lidí v profesním vzdělávání v oblasti financí a účetnictví. Zkušenosti také získala při práci pro ATC International a Arthur Andersen. Je členkou profesní organizace CIPD (Chartered Institute of Personnel & Development). Je členkou rady asociace ABSL Czech Republic (Association of Business Service Leaders) a také spoluzakladatelkou a členkou rady CFO Clubu na Slovensku.



Postavenie účtovníka a regulácia profesie účtovníka na Slovensku: vývoj, súčasný stav, perspektívy



František
Maděra

Cieľom príspevku je prezentovať názor na páličivé otázky profesie účtovníka, okrem iného, i zo skúseností malej účtovnej firmy (Small-and medium-sized practice, SMP), ktorá oficiálne vyvíja na Slovensku aktivity v oblasti osvedčenia, vzdelávania a výkonu poradenských, účtovných a auditorských služieb od r. 1990. Zámerom je poukázať na problémy nedocenenia profesie účtovníka v systéme slobodných povolání a regulácie výkonu praxe tohto povolania, na kvalitu služieb poskytovaných účtovníkmi a navrhnúť opatrenia, ktoré treba vykonať, s cieľom dosiahnuť pozitívne zmeny vnímania účtovníkov a ich služieb spoločnosťou. Článok sa venuje analýze príčin nedostatkov a následne i možnostiam nápravy súčasného stavu, ktorý vnímam ako dlhodobu neudržateľnosť.

Úvod

Zmena politického systému a prestavba ekonomiky na trhovo založený mechanizmus po roku 1989 významne zasiahla na Slovensku do profesie účtovného odborníka.

V procese otvárania sa vtedy ešte česko-slovenskej ekonomiky prílevu zahraničného kapitálu sa vytvorila klíma pre zavedenie nových profesií, ako sú daňoví poradcovia a audítori. Súčasne sa vytvárajú i predpoklady na transformáciu stávajúcej ekonomickej profesie, ako sú špecialisti zaoberajúci sa vedením účtovníctva a zostavovaním účtovnej závierky, ktorí sa musia prispôbiť novým ekonomickým a spoločenským podmienkam.

Ostatné profesie zahrňované pod pojem účtovný odborník, ako sú výkonní finanční pracovníci, interní audítori, management consultants a pod. nebudú v centre nášho záujmu.

Status účtovníka a regulácia profesie účtovníka na Slovensku

Profesie audítora i daňového poradcu boli od začiatku regulované ako národnou legislatívou (audítori: Zákon Federálneho zhromaždenia Česko-slovenskej federatívnej republiky č. 173/1988 Zb., o podniku so zahraničnou majetkovou účasťou, Vyhláška Federálneho ministerstva financií ČSFR č. 63/1990 Zb., o overovateľoch, Zákon Slovenskej národnej rady č. 73/1992 Zb., o audítoroch a Slovenskej komore

audítora, Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 466/2002 Z. z., Zákon o audítoroch a Slovenskej komore audítora, Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 540/2007 Z. z., o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom audit a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve; daňoví poradcovia: Zákon Slovenskej národnej rady č. 78/1992 Zb., o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov), tak i prostredníctvom samosprávnych profesijných organizácií (Slovenská komora audítora – SKAU, Slovenská komora daňových poradcov – SKDP). Mali tak možnosť plynule rozvíjať a zohľadňovať v profesii požiadavky národnej legislatívy, regulácie z pozície samosprávnej odbornej profesie, ale i medzinárodnej úpravy a požiadaviek Európskej únie.

Vykonávať činnosti audítora i daňového poradcu v súčasnosti môžu iba osoby (fyzické i právnické) zapísané do zoznamu profesijných komôr (audítori a auditorské spoločnosti od r. 2008, primárne v zozname audítora a auditorských spoločností vedeného nezávislým Úradom pre dohľad nad výkonom auditu).

Iba takéto osoby môžu získať licenciu na vykonávanie týchto slobodných povolání. Vydaniu licencie fyzickým osobám predchádza certifikačná procedúra, pri ktorej je nevyhnutné splniť mnoho predpísaných podmienok, napríklad úspešné zloženie náročných skúšok odbornej spôsobilosti, morálna bezúhonnosť, či dlhodobé praktické odborné skúsenosti v odbore.

Výkon povolania účtovníka bol od samého začiatku prekvapivo regulovaný nedostatočne, či už zo zákona alebo prostredníctvom profesijných organizácií, a to i napriek tomu, že sa od r. 1990 táto profesia zorganizovala v Slovenskom zväze účtovníkov a audítora a neskôr od r. 1992 v samostatnom Slovenskom zväze účtovníkov¹.

Už dlhší čas na Slovensku pre výkon povolania účtovníka sa stačí zapísať do živnostenského registra (ide o živnosť voľnú; do 31. augusta 2001 to bola viazaná živnosť – podmienky jej prevádzkovania boli podmienené preukázaním primeraného vzdelania a praxe v odbore²). Znamená to, že ju môže vykonávať „ktokoľvek“, bez nutnosti preukázania predpokladov na výkon tohto povolania.

Od roku 2000 Slovenská komora certifikovaných účtovníkov rozbehla proces certifikácie účtovníka. Išlo o trojstupňovú formu vzdelávania účtovníkov (účtovník asistent – 1. stupeň, bilančný účtovník – 2. stupeň

¹ Ten sa od r. 2002 premenoval na Slovenskú komoru certifikovaných účtovníkov (SKCÚ).

² Zákon Slovenskej národnej rady č. 455/1991 Zb., živnostenský zákon – príloha 2

Tab. 1 – Analýza personálneho prepojenia profesií účtovných odborníkov na Slovensku podľa stavu k 9. 7. 2013 a 27. 2. 2015

Daňoví poradcovia	k 9. 7. 2013		k 27. 2. 2015		Daňové poradenstvo	k 9. 7. 2013		k 27. 2. 2015	
	počet	%	počet	%		počet	%	počet	%
fyzické osoby	828		812		právnické osoby	94		112	
v tom audítori	221	27	220	27	v tom auditorské spoločnosti (AS)	24	26	22	26
v tom účtovníci	477	58	432	53	v tom účtovné spoločnosti (ÚS)	43	46	51	46
v tom audítori a súčasne účtovníci	159	19	150	18	v tom AS a súčasne ÚS	20	21	18	16
v tom audítori alebo účtovníci	539	65	520	64	v tom AS alebo ÚS	47	50	55	49

Zdroj: Spracovanie vlastné podľa informácií na webovej stránke SKDP, www.skdp.sk

a účtovník expert – 3. stupeň)³, ktoré akreditovalo Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu SR.⁴

Po úspešnom rozbehnutí tohto projektu ale došlo, ako bolo uvedené, z nepochopiteľných dôvodov k úplnej deregulácii živnosti vedenia účtovníctva a účtovného poradenstva.

Absencia vzájomne sa dopĺňajúcej legislatívnej a profesijnej regulácie, spolu s ďalšími faktormi, ktorými sa budeme ďalej zaoberať, mala podľa nášho názoru za následok, že profesia účtovníka má na rozdiel od profesie daňových poradcov, či audítorov v súčasnosti nízky status, často spojený s odbornou nespôsobilosťou, či neplnením etických štandardov profesie.

Personálne prepojenie profesií účtovníka, audítora a daňového poradcu

Profesie audítorov, daňových poradcov a účtovníkov sú si veľmi blízke. Každá má ale svoje ciele, metódy, nástroje a pracovné postupy. Nie je zriedkavým javom, keď jedna osoba vykonáva prax súbežne ako audítora, daňového poradcu i účtovníka. Táto skutočnosť je umocňovaná najmä tým, že všetky tieto profesie majú veľmi podobné požiadavky na výkon povolania, rovnaký pohľad na etiku, majú v centre záujmu rovnaký predmet a ich základná teoretická i praktická príprava na výkon povolania je rovnakého typu.

O tomto prepojení spomínaných profesií sme sa presvedčili preskúmaním⁵ personálnych databáz slovenských audítorov⁶, daňových poradcov⁷ a certifikovaných účtovníkov.⁸ Okrem iného sme upriamili našu pozornosť na stav odbornosti, resp. daňovými poradcami deklarovanej profesionálnej príslušnosti slovenských daňových poradcov k povolaniam audítorov a účtovníkov (pozri tab. 1).

Pre doplnenie uvádzame, že na Slovensku bolo⁹:

- k 8. 8. 2013 792 aktívnych audítorov a 239 aktívnych auditorských spoločností a
- k 19. 2. 2015 798 aktívnych audítorov a 237 aktívnych auditorských spoločností.

Držiteľom niektorého z certifikátov (účtovník asistent, bilančný účtovník, účtovník expert) bolo 2056 k 12. 2. 2012 a 2114 fyzických osôb k 15. 2. 2015.

Mieru personálneho prepojenia spomínaných profesií možno opísať i z pohľadu funkcionárov profesijných komôr. Po vykonanom prieskume (27. 2. 2015) sme zistili z rovnakých zdrojov, že napr. z 21 členného tímu riadiacich orgánov SKAU je registrovaných:

- 6 (29 %) ako daňoví poradcovia v SKDP a
- 5 (24 %) je držiteľmi niektorého z certifikátov SKCÚ (traja dosiahli 2. stupeň a dvaja 3. stupeň certifikátu).¹⁰

³ SKCÚ. 2015. Projekt certifikácie profesie účtovníka v Slovenskej republike.

URL: < <http://www.projektcertifikacie.sk/ciele-a-koncepcia/> >; Systém certifikácie. URL: < <http://www.skcu.sk/> >

⁴ Od roku 2015 prechádza SKCÚ na dvojstupňový systém certifikácie, tak ako je tomu v ČR.

⁵ Ďalej uvádzané informácie sa nám nepodarilo získať k rovnako vymedzeným okamihom. Myslíme si, že tento „nedostatok“, neskreslí výsledky tejto analýzy (resp. jej vnímanie čitateľmi tohto príspevku). Naším zámerom bolo poskytnúť relevantné informácie o vybraných profesiách účtovných odborníkov nielen staticky, ale poskytnúť i informácie o vývoji prezentovaných skutočností. Pôvodne bol tento prieskum vykonaný podľa dostupných informácií zhruba v polovici roku 2013. Uvedené informácie sme v tomto príspevku rozšírili o oficiálne zverejnené údaje začiatkom roka 2015.

⁶ UDVA. 2015. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Zoznamy audítorov a auditorských spoločností.

URL: < <http://www.udva.sk/> >

⁷ SKDP. 2015. Vyhľadávanie daňových poradcov. URL: < <http://www.skdp.sk/> >

⁸ SKCÚ. 2015. Zoznam certifikovaných účtovníkov. Aktuálny stav k 15. 2. 2012. Projekt certifikácie profesie účtovníka v Slovenskej republike. URL: < <http://www.projektcertifikacie.sk/> >;

Zoznam členov. URL: < <http://www.skcu.sk/> >

⁹ UDVA. 2015. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Zoznamy audítorov a auditorských spoločností.

URL: < <http://www.udva.sk/> >

¹⁰ Personálne prepojenie na ostatné komory bolo i v minulom funkčnom období (koncom roka 2014 sa uskutočnili voľby do orgánov všetkých troch spomínaných komôr) na rovnakej úrovni. V uplynulom funkčnom období sa v nami prezentovanom okamihu líšili iba údaje o počte funkcionárov SKAU, ktorí boli súčasne držiteľmi certifikátu SKCÚ (šesť, tj. 29 % z 21 členného aparátu bolo držiteľom niektorého z certifikátov spomínaného projektu certifikácie účtovníkov v SR).

Identifikovať väzby členov vedenia SKDP alebo SKCÚ na členstvo vo zvyšných profesijných komorách sme nepovažovali pre potreby tohto príspevku za nevyhnutné.

V aktuálnom funkčnom období (stav z februára 2015) pracovalo súbežne v orgánoch SKAU a SKCÚ 5 funkcionárov. Z orgánov SKAU žiadny člen prezídia, dozornej rady a disciplinárnej komisie nebol súčasne členom niektorého z týchto orgánov SKDP. V rovnakom čase neexistovalo ani takéto prepojenie funkcionárov SKCÚ a SKDP.¹¹

Z výsledkov analýzy podľa nášho názoru i vyplýva, že, pokiaľ by sa potreboval dosiahnuť pri riešení nejakých otázok profesie účtovníka (či už napr. lobingu za uzákonenie certifikácie účtovníkov, podpory odbornej spôsobilosti a profesijnej etiky) súzvuk týchto troch skupín účtovných profesionálov, je možné vzhľadom k vysokej miere diverzifikácie daňových poradcov do sféry auditu a účtovníctva alebo auditorov do sféry daňovej a účtovnej taký efekt spojením síl týchto troch profesií dosiahnuť.

Tieto tri profesijné skupiny účtovných odborníkov majú vzhľadom na vyššie opísané prepojenia veľmi vysoké predpoklady na spájanie síl v „boji“¹² za získanie primeraného postavenia účtovníkov ako osobitnej profesijnej skupiny účtovných odborníkov.

Pre dokreslenie aktuálnej situácie na poli certifikácie účtovníkov a dokreslenia veľkosti podnikateľského segmentu účtovníkov fyzických a právnických osôb ešte dávame do pozornosti niekoľko zaujímavých čísiel:

- SKCÚ evidovala k 1. 10. 2013 275 platiacich členov (272 fyzických a 3 právnické osoby). Informácia o stave členskej základne v štruktúre certifikovaní a necertifikovaní členovia (199 platiacich certifikovaných členov a 49 necertifikovaných platiacich členov) bola k dispozícii na webových stránkach SKCÚ k dátumu 20. 3. 2012. Aktuálne (pre rok 2015) sa takýto údaj na webovej stránke SKCÚ nenachádza.¹³
- Podľa vyjadrenia Ministerstva vnútra SR bol stav vydaných živnostenských oprávnení na vedenie účtovníctva:¹⁴
 - 70 913 osôb k 9. 8. 2013
(z toho 29 325 fyzických a 41 588 právnických) a
 - 74 370 osôb k 31. 1. 2015
(z toho 23 923 fyzických a 50 447 právnických).
- Podľa databázy „Register ekonomických subjektov SR (RES SR)“ stav podľa Štatistickej klasifikácie



ekonomických činností za činnosť 69.20 Účtovnícke a audítorské činnosti, vedenie účtovných kníh, daňové poradenstvo (kód SK NACE Rev. 2) na Slovensku registrovaných bolo:¹⁵

- 16 562 osôb k 31. 7. 2013
(z toho 11 377 fyzických a 5 185 právnických) a
- 16 074 osôb k 31. 1. 2015
(z toho 10 530 fyzických a 5 544 právnických).

Výsledky vykonanej analýzy sú alarmujúce, napriek tomu, že na prvý pohľad je zrejmé, že informácie získané z relevantných zdrojov celkom nekorešponujú. Je zrejmé, že prevažná časť účtovných praxí bude prevádzkovaná iba na základe voľnej (ohlasovacej) živnosti, bez toho, aby daný subjekt bol držiteľom certifikátu účtovníka, audítora, či daňového poradcu. Dozista bude medzi osobami, ktoré majú oprávnenie viesť účtovníctvo veľa takých, ktorí nepreukazujú primeranú odbornosť a prax.

Nové požiadavky na profesiu účtovníka po roku 1989

V bývalom režime, kedy účtovníctvo bolo zamerané primárne na dokumentačnú funkciu, ochranu spoločenského vlastníctva a kontrolu hospodárenia, plnilo najmä funkciu nástroja kontroly národohospodárskeho plánu. Miera usmerňovania metodiky bola

¹¹ Uvedené väzby v predošlom funkčnom období (v priebehu roku 2013) sme neskúmali.

¹² Tento tlak by sa dozaista mohol v reálnom živote vyvinúť i silnejší vzhľadom ku skutočnosti, že veľa profesionálov je i medzi asistentmi auditorov (k 20. 2. 2015 je ich 615) a asistentmi daňových poradcov (k 20. 2. 2015 je ich 228) a medzi pedagógmi vychovávajúcimi budúce ekonomické kádre orientované na účtovníctvo, dane a audit účtovných závierok (napr. iba Ekonomickú univerzitu v Bratislave ukončí štúdium Študijného programu Účtovníctvo a audítorstvo ročne cca 200 diplomovaných inžinierov).

¹³ SKCÚ. 2015. Zoznam členov. URL: < <http://www.skcu.sk/> >

¹⁴ Tieto informácie boli získané na základe vyžiadania od odboru živnostenského podnikania, sekcie verejnej správy Ministerstva vnútra SR.

¹⁵ Tieto informácie boli získané na základe vyžiadania od Inštitútu informatiky a štatistiky (INFOSTAT), ktorý zriadil Slovenský štatistický úrad.

privysoká a silne obmedzená rozhodovacia právomoc podniku vyvolávala aj malú vlastnú potrebu vnútorných informácií.¹⁶

Zmenou politického systému sa zákonite dostávajú, vzhľadom na novo sa formujúce spoločenské a ekonomické prostredie do centra záujmu iné funkcie účtovníctva:

- informačná a
- základňa pre rozhodovanie interných ale najmä externých používateľov.

Funkcie dokumentačná a kontrolná plynulo prešli z obdobia centrálne plánovanej ekonomiky do systému trhového hospodárstva.

Od roku 1989 sa mnohé zmenilo a z globálneho pohľadu možno konštatovať, že súčasná slovenská úprava účtovníctva zodpovedá európskemu i svetovému štandardu. Na profesii účtovníka sa však celoplošne tieto veľké zmeny doposiaľ pozitívne neprejavili. Podľa nášho názoru možno bez prehánania diskutovať a polemizovať o tom, že účtovníctvo bolo pre nepochopenie jeho funkcií a úloh nielen legislatívcami, ale i tými, ktorým by malo slúžiť alebo i tými, ktorí preberajú zodpovednosť za jeho vedenie, predovšetkým však pre nedocenenie požadovaných odborných predpokladov na výkon funkcie účtovníka štátnou správou, odsúdené zostať na periférii ekonomických disciplín.¹⁷

Vyplýva to i z toho, že etika podnikateľa a účtovníka je postavená na iných základoch ako etika podnikateľa certifikovaného účtovníka. Účtovník živnostník nemusí preukazovať odborné vzdelanie, prax, odbornosť, zatiaľ čo certifikovaný účtovník áno. Získanie certifikátu účtovníka však neznamená to, že je na jeho základe možné vykonávať účtovnícku prax.¹⁸ K tomu je stále potrebné registrovať sa, ako bolo uvedené vyššie, na živnostenskom úrade a ten žiadny certifikát ani preukázanie iných odborných kvalít adepta na získanie živnosti účtovníka alebo účtovného poradcu nevyžaduje. Z tohto nesúladu vyplýva konflikt záujmov profesie účtovníka, spočívajúci v rozpoltení statusu účtovníka na jednej strane ako profesionála (po zložení náročných skúšok systému certifikácie účtovníkov) a na druhej strane, ako osoby, ktorá sa i bez náležitého ekonomického vzdelania a preukázania odbornosti infiltruje do profesie účtovníkov.

V trhovej ekonomike musí niekto garantovať bezproblémovú dostupnosť – prístupnosť relevantných informácií o vybraných účtovných jednotkách. Treba naplniť literu zákona a reálne pokryť informačné potreby záujemcov o účtovné závierky podnikateľov.

Tento informačný servis mal zo zákona zabezpečiť obchodný súd. Nie je tajomstvom, že súdy v tejto oblasti nenaplnili očakávania zákona¹⁹, i keď mali k dispozícii relevantné donucovacie prostriedky (od vysokých pokút až po inštitút zrušenia obchodnej spoločnosti). Zlepšenie situácie v dostupnosti účtovných závierok obchodných spoločností priniesol prechod povinnosti ukladať účtovné závierky do registra spadajúceho pod správu MF SR. Jeho skúšobná prevádzka²⁰ a výsledky prvého roku jeho reálneho prevádzkovania prinášajú dozaista pozitívne výsledky.

Niekoľko ďalších príkladov z praxe

K slabým stránkam profesie patrí napríklad nedostatočná povinná príprava účtovníkov na výkon svojho povolania a neuspokojivé odborné znalosti, či zámerne skresľovanie verného a pravdivého obrazu, motivované osobnými záujmami alebo záujmami určitej skupiny ľudí.

V slovenskej praxi sa možno často s neodbornosťou účtovníkov stretnúť pri ich striedaní. Vtedy sa odhalí nekvalitná a neodborná práca doterajšieho účtovníka. Vo väčšine prípadov príčina tkvie v tom, že malé účtovné podniky (SMP) nestíhajú v prostredí hekticky meniacej sa legislatívy byť v súlade s požiadavkami doby a udržať si odbornú spôsobilosť.

Z vlastnej skúsenosti môžeme potvrdiť, že niektoré účtovné jednotky majú zavádzajúce účtovníctvo i po dobu niekoľkých rokov, bez akýchkoľvek dopadov. Štátna správa (resp. daňové úrady), ktorá má kompetencie v otázkach kontroly kvality účtovníctva a dohľadu nad dodržiavaním účtovných predpisov si túto funkciu pre svoju preťaženosť kontrolou daní riadne neplní, resp. sústreďuje sa na otázky výberu daní a nepredražuje svoj výkon prílišným kladením dôrazu na kvalitu účtovníctva.

Je všeobecne známe, že hľadanie a naprávanie chýb a nedostatkov v nejakom reglementovanom systéme je oveľa náročnejšie a z hľadiska dosiahnutia pozitívnych výsledkov menej efektívne, ako chybám predchádzať – rozšírením tohto systému o prvky a nástroje, ktoré by vzniku chýb predchádzali.

V tejto súvislosti sa nám natíska myšlienka adekvátneho včlenenia profesie účtovníka do sústavy slobodných povolání, podľa modelu, ktorý navrhuje SKCÚ (certifikácia)²¹, ktorý je v rozvinutom svete zaužívaný.

Súčasný model certifikácie účtovníkov ale generuje ďalší problém, a to konflikt záujmov v profesii. Každý certifikovaný účtovník by sa mal riadiť Etických

¹⁶ ŠLOSÁR, R. 2008. Dejiny účtovníctva na Slovensku. Bratislava: IURA EDITION, 2008. 234 s., ISBN 978-80-8078-227-6

¹⁷ Napr. podnikateľská prax celoplošne nereflektovala zmenu jeho priorit a nevímá účtovníctvo – najmä jeho výstup, účtovné závierky ako dôležitý informačný zdroj na identifikáciu rizík a rozhodovanie.

¹⁸ Certifikovaný daňový poradca alebo audítor, môže na základe svojej licencie prijímať i zákazky na *vedenie účtovníctva*.

¹⁹ Pravda. 2013. Slovenské firmy ignorujú zberku listín. URL: <<http://spravy.pravda.sk/>>

²⁰ Pravda. 2013. Štát testuje nový register účtovných závierok. URL: <<http://debata.pravda.sk/>>

²¹ SKCÚ. 2015. Systém certifikácie. URL: <<http://www.skcu.sk/>>

kódexom certifikovaného účtovníka.²² Problém v praxi spôsobuje to, že účtovník asistent nie je oprávnený prijímať zákazky na komplexné spracovanie účtovníctva²³ pre svoju nedostatočnú kvalifikáciu.²⁴ Na druhej strane účtovník, ktorý neabsolvoval ani prvý stupeň certifikácie je v princípe oprávnený prijať akúkoľvek zákazku, lebo jeho živnostenský list ho na to oprávňuje. Presunúť mlčky tento problém na mechanizmus trhu je podľa nášho názoru prílišný hazard, ktorý si žiadne slobodné povolanie nezaslúži. O tom, že profesia účtovníka vníma tento problém, možno svedčia i výsledky nášho prieskumu (pozri predchádzajúci text).

V praxi sa vyskytuje problém, že majitelia príp. manažment spoločnosti sa nezaujímajú podrobnejšie o obsah účtovných služieb servisnej firmy a potom sa až napr. pri zmene účtovnej firmy, prípadne pri vzniku povinnosti vykonávať audit účtovnej závierky, zisťujú vážne nedostatky v účtovníctve (chýbajúca interná úprava účtovníctva – vnútroorganizačné smernice, chýbajúca prvotná dokumentácia, nepreukázateľnosť vecnej správnosti účtovníctva, nemožnosť doloženia účtovných kníh, opomenutie ošetriť účtovné doklady účtovníkom a vnútorným kontrolným systémom organizácie tak, aby obsahovali predpísané náležitosti a i.).

V reálnom živote sa stretávame i s nezaujímom účtovnej firmy – účtovníka o relevantné súvislosti skutočností, ktoré má spracovať a uprednostňovaním „ekonomického“ prístupu k spracovaniu účtovníctva v duchu zásady, „čo mi dodajú, to spracujem a o iné sa nezaujímam“. Takýto prístup k zákazke na spracovanie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky potom vedie k tomu, že výstupy z účtovníctva nezodpovedajú skutočnému stavu a pomerom.

Považujeme za potrebné presvedčiť podnikateľov o tom, že účtovníctvo nie je len rutinné nič neprinášajúce účtovanie, ale prameň poznávacích informácií o účtovnej jednotke, ktoré sú pre ostatných podnikateľov, a nielen tých, užitočné pri ich rozhodovaní sa.

V praxi sa možno vzhľadom na slovenské legislatívne prostredie stretnúť s podceňovaním zodpovednosti servisných – účtovných firiem pri spracovaní účtovníctva klienta i tým, že služby neposkytujú kvalitne a spoliehajú sa na to, že prvotnú zodpovednosť za účtovníctvo podľa zákona o účtovníctve má samotná účtovná jednotka.²⁵ Negatívny dopad na kvalitu výkonu profesie účtovníka má skutočnosť, že zodpovednosť za vedenie účtovníctva nie je jednoznačne legislatívne ošetrená, a nie je ani predpísaná zákonom

napr. povinnosť, aby sa účtovná firma poistila proti škodám spôsobeným výkonom povolania.

Ako naštartovať pozitívne zmeny vnímania účtovníkov a ich služieb?

Riešení vedúcich k náprave je iste viacero. Záleží na tom, ako bude štátna správa reagovať na požiadavky profesie v legislatívnom procese.

Zvoliť návrat k starej úprave alebo niečo nové?

Určite by k celoplošnému zvýšeniu kvality účtovníckych služieb prispelo to, keby sa legislatívne zaviedla povinnosť pre výkon profesie účtovníka získať adekvátny certifikát (systému vzdelávania certifikovaných účtovníkov, audítorov, prípadne daňových poradcov), prípadne uviesť znova do života profesiu účtovníka ako viazanú živnosť. Tento návrat k modelu regulácie 90. rokov by podľa nášho názoru nebol celkom krokom vpred. V každom prípade sa stotožňujeme s modifikáciou nášho systému certifikácie po vzore Českej republiky – redukcia trojstupňového systém na dvojstupňový. Dúfame, že sa tým vyrieši disproporcía medzi možnosťami, ktoré dáva účtovníkom podnikateľom živnostenský zákon a možnosťami výkonu profesie, ktoré upravuje napr. Etický kódex slovenskej komory certifikovaných účtovníkov.

K uzákoneniu transparentnej regulácie profesie účtovníkov sa prikláňame napriek tomu, že EÚ nijako osobitne profesiu účtovníkov nereguluje.²⁶ Nami



Pani kolegyně si myslí, že se jedná o fúzi, ale Pepa to vidí spíše jako akvizici.

Kresba: Ivan Svoboda

²² SKCÚ. 2015. Etický kódex Slovenskej komory certifikovaných účtovníkov. In: Vnútročné predpisy slovenskej komory certifikovaných účtovníkov. URL: <<http://www.skcu.sk/>>

²³ SKCÚ. 2015. Etický kódex Slovenskej komory certifikovaných účtovníkov – článok 7 ods. 1. In: Vnútročné predpisy slovenskej komory certifikovaných účtovníkov. URL: <<http://www.skcu.sk/>>

²⁴ Možno očakávať, že novým nastavením systému certifikácie profesie účtovníka v SR od r. 2015 sa otvorí i tento problém.

²⁵ Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve – § 5 ods. 2

²⁶ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS



navrhovaný spôsob regulácie a v rámci neho i kontrola profesie účtovníka je nevyhnutná pre zachovanie jej spoločenskej i obchodnej dôveryhodnosti. Preto je nevyhnutné aby existovala inštitúcia s právomocou stanovovať profesijné štandardy, monitorovať a vymáhať ich dodržiavanie.

Šance presvedčiť štátnu správu, aby vykonala príslušnú legislatívnu zmenu, za predpokladu spojenia síl účtovných odborníkov z radov auditorov, daňových poradcov a certifikovaných účtovníkov a iných zainteresovaných skupín odborníkov sú slušné.

Očakávame, že účtovníctvo tak, ako audítorstvo a daňové poradenstvo sa zaradí medzi certifikované činnosti, ktoré bude upravovať osobitý zákon. V tejto situácii by sa musel citlivo zvažovať dopad obdobia, kedy bol výkon tejto profesie v princípe neregulovaný (od septembra 2001). Tu by sme prijali riešenie, ktoré by umožnilo záujemcom o profesiu bezplatne získať príslušný certifikát účtovníka po nadobudnutí primeraného vzdelania a praxe potrebnej pre výkon takéhoto povolania.

Rezervy má profesia najmä v oblasti úpravy metodiky účtovných zákaziek a kontroly kvality práce a činnosti účtovných firiem. Vzhľadom na to, že kvalita práce servisnej firmy nie je ale zatiaľ nikde v slovenskej legislatíve definovaná, považovali by sme za vhodné, aby profesia prijala úzus, že zákazky na vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky treba vykonávať v súlade s metodikou, ktorú vypracuje profesia, napr. na báze Medzinárodných štandardov IFAC na súvisiace služby (ISRS), konkrétne ISRS 4410 Zákazky na zostavenie finančných výkazov²⁷ a i. Podľa nášho názoru by bolo i žiaduce, aby profesia deklarovala verejnosti, že účinne dohliada a garantuje kvalitu výkonu účtovníckych služieb. V tejto oblasti by sa mohla profesia inšpirovať Medzinárodnými štandardmi IFAC na uisťovacie služby (ISAE), konkrétne ISAE 3402 Správy z overenia kontrol v organizácii poskytujúcej služby.²⁸ Pri úprave kvality výkonu spracovania účtovníctva by sme navrhovali napr. primerane akceptovať Medzinárodný audítorský štandard ISA 402 Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby²⁹, ale najmä Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC 1).³⁰ Inšpiráciou pre profesiu účtovníkov by mohol byť i audítorský štandard upravujúci kontrolu audítorských zákaziek ISA 220 Kontrola kvality auditu finančných výkazov.³¹

Vzhľadom na vysokú mieru zainteresovanosti audítorov a daňových poradcov do účtovníckej problematiky možno navrhnúť, aby sa v tejto regulácii kvality angažovali všetky tieto profesie, bez ohľadu na stav riešenia danej problematiky našou národnou právnu úpravou. Napr. audítori zvolili túto cestu v októbri roku 2003, keď sami, bez podpory zákona prijali Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) ako normu metodiky výkonu audítorskej profesie na Slovensku. Pri týchto aktivitách považujeme za vhodné angažovať i predstaviteľov akademickej obce a výskumu. Profesia účtovných odborníkov – najmä jej v našom článku spomínané tri odbory, by mala zosúladiť svoje pravidlá fungovania tak, aby ponúkli podnikateľom (prípadne i iným subjektom) nástroje, ktorými by sa kvalita dala bez väčších spoločenských nákladov garantovať, nezávisle posudzovať a kontrolovať.

Nesmieme zabúdať na skutočnosť, že úroveň profesie je ovplyvňovaná dvomi smermi – po línii profesnej a po línii procesnej. Tieto dve stránky regulácie profesie musia byť vyvážené z dôvodu zachovania

²⁷ ISRS 4410 Zákazky na zostavenie finančných výkazov (revidované znenie). 2012. URL: <<http://www.skau.sk/>>

²⁸ ISAE 3402 Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby. 2012. URL: <<http://www.skau.sk/>>

²⁹ ISA 402 Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby. 2012. URL: <<http://www.skau.sk/>>

³⁰ ISQC 1 Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby. 2009. URL: <<http://www.skau.sk/>>

³¹ SKAU. 2015. ISA (medzinárodné audítorské štandardy IFAC, vydanie. 2012). URL: <<http://www.skau.sk/>>

jej spoločenskej i obchodnej dôveryhodnosti a vytvorenia jej primeraného statusu. Možno ich vnímať i ako významné predpoklady pre potrebný spoločenský rozvoj a zdravý hospodársky rast. Účtovníctvo podľa nášho názoru predstavuje v súčasnosti u nás slabší článok reťazca subjektov, ktoré sa podieľajú na informovaní používateľov, pretože za súčasného stavu regulácie profesie a výkonu jej činnosti, nemožno v zásade od účtovníka očakávať požadovanú kvalitu poskytovaných služieb (mnohé účtovnícke firmy – živnostníci a obchodné spoločnosti pôsobia v tomto segmente trhu bez toho, aby spĺňali vysoké kritéria, ktoré by sa mali na nich klásť).

Záver

Možno tento príspevok bude v odbornej i laickej verejnosti evokovať otázky, prečo na jednej strane existuje prepracovaný systém ekonomického školstva zameraný pre účely výchovy a prípravy budúcich profesionálov – okrem iného i účtovníkov, pričom na druhej strane štátna správa sa svojou neangažovanosťou stavia k tejto dôležitej oblasti spoločenského života benevolentne až nezodpovedne, keď umožňuje, aby sa poskytovaním účtovníckych služieb mohol živiť „hocikto“. Myslíme si, že by bolo potrebné s takouto praxou skončiť a požadovať od adeptov na výkon profesie účtovníka, ako i od aktívne činných účtovníkov, aby preukazovali nepretržite vysokú odbornú i morálnu úroveň. Na dosiahnutie tohto cieľa treba spojiť sily všetkých zainteresovaných strán, ktoré majú záujem na tom, aby profesia účtovníka bola plnohodnotná a organicky včlenená do procesov spoločenskej

delby práce a pôsobiť na spoločenské prostredie tak, aby sa dosiahla zmena.

Obrodný proces profesionála účtovníka považujeme za nezvratný. Oddaľovanie kodifikácie profesie a jej včlenenie medzi skutočných odborníkov bude prinášať do verejnej mienky neistotu a generovať iba národohospodárske straty.

Pasívne sa spoliehať na to, že trh bude nástrojom, ktorý vyselektuje bez akejkoľvek regulácie na účely výkonu povolania účtovníka skutočných profesionálov a tak napraviť dost pošramotenú reputáciu tejto profesie (najmä jeho odbornosť), by bolo podľa nášho názoru, v rozpoltenom regulačnom prostredí, naivné.

Tento text bol spracovaný ako jeden z výstupov výskumného projektu „Konceptia verného a pravdivého zobrazenia skutočností v kontexte platnej legislatívy účtovníctva z pohľadu audítorskej profesie“, ktorý podporila Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky a Slovenskej akadémie vied (VEGA); registračné číslo: 1/0069/13; projektové obdobie: 2013–2015.

František Maděra

Ing. František Maděra, Ph.D. je pedagogicko-výskumným pracovníkom na Ekonomické univerzite v Bratislavě. Pracuje na katedre účtovníctví a auditu Fakulty hospodářské informatiky od roku 1978 dosud, s přerušením v letech 1990 až 2006, kdy se plně věnoval výkonu soukromé účetní, poradenské, školící a auditorské praxe. V pedagogickém a výzkumném procesu se specializuje na finanční účetnictví, manažerské účetnictví a audit.



Rozhovor s Ondrejem Balážem, prezidentem Slovenské komory auditorů

Regulace auditorské profese na Slovensku

Můžete našim čtenářům stručně představit Slovenskou komoru auditorů (SKAU), její postavení a kompetence? Jaké hlavní služby poskytuje SKAU svým členům?

SKAU je obdobne ako KA ČR profesijnou komorou zriadenou zo zákona. Medzi jej hlavné úlohy popri zastupovaní a ochrane záujmov audítorskej profese patrí zabezpečovanie sústavného vzdelávania auditorov a zabezpečovanie previerok kvality audítorskej činnosti.

Ďalšou významnou úlohou je zabezpečovanie prípravy na vstup do profese formou praktickej prípravy asistentov audítora. Asistenti vykonávajú praktickú odbornú prípravu pod vedením školiteľov, ktorých na základe splnených kritérií schvaľuje SKAU. Pre asistentov audítora SKAU zabezpečuje aj vzdelávanie obdobne ako pre audítorov.

Pre svojich členov SKAU vydáva aj usmernenia najmä v oblasti uplatňovania ISA a Etického kódexu.

Jak hodnotíte rozdělení kompetencí a odpovědností mezi Slovenskou komoru auditorů a Úřad pro dohled nad výkonem auditu? Jaké máte zkušenosti z dosavadní spolupráce?

Skúsenosti z spolupráce s Úradom pre dohľad nad výkonom auditu sú dobré. Na Slovensku sú kompetencie dohľadu väčšie ako v Českej republike. Úrad okrem dohľadu nad výkonom auditu zabezpečuje aj skúšky, na základe ktorých sa vydáva certifikát a následne licencia audítora, prípadne audítorskej spoločnosti. Z toho vyplýva aj skutočnosť, že zoznam audítorov a audítorských spoločností vedie úrad.

V oblasti kontroly kvality a dodržiavania zákona o audítoroch úrad vykonáva dohľad. Dohľad sa vykonáva nie iba dohľadom nad činnosťou SKAU, ale aj výkonom priameho dohľadu u audítorov a audítorských spoločností. Tento dohľad je jednak na základe plánu, ale aj na základe podnetov prijatých úradom. Ročne uskutoční úrad okolo 20 priamych dohľadov.

V čem spatřujete specifika regulace výkonu auditorské profese na Slovensku?

Myslím si, že regulácia výkonu audítorskej profese na Slovensku je vyššia ako v Českej republike. Na druhej strane zmena legislatívy EÚ ide pri regulácii profese ešte ďalej. Aplikácia zmenenej legislatívy EÚ určite prinesie zvýšenie regulácie audítorskej profese. A tieto zmeny budú v Českej republike väčšie ako na Slovensku.



Ing. Ondrej Baláž absolvoval v roce 1975 VŠE v Bratislavě, Fakultu řízení, obor Mechanizace a automatizace řídicích prací a od roku 1991 má licenci auditora. Pracoval jako vedoucí výpočetního střediska na katedře řízení CHTF SVŠT v Bratislavě, pak jako vedoucí ekonomického úseku v Institutu vzdělávání SZVD v Bratislavě a také jako vedoucí ekonomického oddělení ve slovenském výboru Červeného kříže. Od roku 1991 působí jako jednatel a ředitel ADT spol. s r.o. zaměřené na audit, účetní a ekonomické poradenství, kde je výkonným auditorem – partnerem. Do činnosti Slovenské komory auditorů (SKAU) se aktivně zapojoval jako lektor, člen prezidia SKAU a od listopadu 2008 je jejím prezidentem. Je spoluautorem vícero odborných publikací a má bohatou publikační činnost v odborných časopisech zaměřených zejména na oblast účetnictví a daní.

Jak se vyvíjí auditorský trh a struktura auditorů na Slovensku v posledních letech?

V súvislosti s vývojom trhu na Slovensku zaznamenáme trvalý pokles. Sústavne rastie tlak na výšku honorárov. Dokonca dochádza k výberovým konaniam na audítora na základe súťaží, kde v podstate jediným kritériom je cena. Tento vývoj podľa môjho názoru dosiahol taký rozsah, že začína negatívne ovplyvňovať kvalitu auditu.

Uvedený trend sa nutne premieta do zníženia atraktívnosti audítorskej profese. Neprejavuje sa to ani tak na počte audítorov. Tu je stav v zásade vyrovnaný. Výrazne sa to ale prejavilo na poklese počtu

asistentov audítora. Tu v priebehu posledných šiestich rokov poklesol počet asistentov na skoro 40 %.

Na druhej strane si je treba uvedomiť, že obdobný vývoj je aj v iných krajinách. Aj v krajinách v ktorých má audit dlhšiu tradíciu sa ťažisko tržieb presúva z auditu do oblasti iných uistovacích a súvisiacich služieb. Tomuto trendu sa audítorská profesia bude musieť prispôbiť. Budeme musieť presvedčiť potencionálnych klientov o tom, že tieto služby vieme poskytovať kvalitnejšie práve preto, že sme audítori.

Existuje na Slovensku systém uznávania profesionálnych zkušok medzi profesionálnymi organizaciami či vysokými školami?

Nie. Uchádzači o vydanie licencie musia všetky skúšky absolvovať na skúškach organizovaných úradom. Výnimku tvoria iba držitelia audítorskej licencie z iných štátov. Tí musia absolvovať skúšku spôsobilosti z predmetov ako sú slovenské daňové predpisy, právo, účtovníctvo a podobne.

Jak se SKAU daří spolupracovat na implementaci novelizované směrnice a nového nařízení EU týkajících se auditu do slovenského zákona o auditorech a jaká vidíte její hlavní úskalí?

Rád môžem konštatovať, že spolupráca je veľmi dobrá. SKAU sa zúčastňuje príprav novelizácie zákona o audítorech, ktorou sa budú aplikovať zmeny, ktoré priniesla zmenená legislatíva EÚ. Spolupracujeme nielen s Ministerstvom financií SR, ale aj s Úradom

pre dohľad nad výkonom auditu, odborníkmi z praxe aj z akademickej obce. Ide o spoluprácu v období prípravy zákona a nie iba v rámci oficiálneho pripomienkového konania.

Na druhej strane si je treba uvedomiť, že zmena legislatívy v mnohých oblastiach členským štátom veľa na výber nedáva. Najmä v oblasti auditu subjektov verejného záujmu. Tu platí nariadenie a to má prednosť pred národnou legislatívou.

Máte nějaké zkušenosti s přeshraničním výkonem auditorské činnosti českým auditorem na Slovensku a naopak?

Na Slovensku sa doteraz cezhraničný audit uskutočňoval prakticky iba formou pôsobenia audítorských spoločností v rámci sietí. Išlo ale o audítorské spoločnosti, ktoré mali slovenskú licenciu. Máme tiež niekoľkých zahraničných audítorov, ktorí sú držiteľmi audítorskej licencie Slovenskej republiky.

Mám informácie o tom, že sa vyskytli určité problémy s tým, že audítorská dokumentácia bola vyvezená mimo územia Slovenskej republiky bez súhlasu úradu. Pokiaľ viem, Úrad primerane zasiahol a došlo k zlepšeniu. Týkalo sa to aj audítorských spoločností z Českej republiky.

Ako to bude po aplikácii zmenenej legislatívy EÚ si budeme musieť počkať.

-rr-





Test: Regulace auditorské a účetní profese

Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

1. Která z komor je starší?

- a) Komora auditorů ČR (KA ČR) byla založena dříve než Komora daňových poradců ČR (KDP ČR)
- b) KA ČR a KDP ČR byly založeny ve stejném roce
- c) KDP ČR byla založena dříve než KA ČR

2. Členem Mezinárodní federace účetních (IFAC) z České republiky je:

- a) Komora auditorů ČR
- b) Komora auditorů ČR a Komora daňových poradců ČR
- c) Komora auditorů ČR a Svaz účetních
- d) Komora daňových poradců ČR a Svaz účetních

3. Rada pro veřejný dohled nad auditem byla založena v roce:

- a) 2008
- b) 2009
- c) 2010
- d) 2011

4. Rada pro veřejný dohled nad auditem a její činnost podléhá:

- a) České národní bance
- b) Ministerstvu financí ČR
- c) Mezinárodní federaci účetních (IFAC)
- d) je nezávislým orgánem

5. Prezidium Rady pro veřejný dohled nad auditem má:

- a) 5 členů
- b) 6 členů
- c) 7 členů
- d) 8 členů

6. Prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem je:

- a) Petr Šobotník
- b) Jiří Rusnok
- c) Petr Kříž
- d) Jiří Nekovář

7. Prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem je:

- a) jmenován ministrem financí
- b) jmenován prezidentem České republiky
- c) volen prezidiem Rady pro veřejný dohled nad auditem
- d) jmenován guvernérem České národní banky

8. Jak je dohodnuto uznávání zkoušek mezi KA ČR a ACCA?

- a) KA ČR uznává vybrané zkoušky ACCA
- b) KA ČR uznává vybrané zkoušky ACCA a ACCA uznává vybrané zkoušky KA ČR
- c) KA ČR a ACCA si uznávají veškeré zkoušky navzájem
- d) uznávání dosud nebylo dohodnuto

9. Etický kodex účetních a auditorů vytváří:

- a) Mezinárodní federace účetních (IFAC)
- b) Institut autorizovaných účetních Anglie a Walesu (ICAEW)
- c) Asociace autorizovaných certifikovaných účetních (ACCA)
- d) Evropská unie

10. Počet auditorů zapsaných v seznamu Komory auditorů ČR byl k 31.12.2014:

- a) 3541
- b) 1912
- c) 1374
- d) 986

Test připravil Ladislav Mejzlík



Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech

Drtivá většina podnikatelských subjektů – účetních jednotek i fyzických osob vedoucích daňovou evidenci, používá při své činnosti silniční motorová vozidla a v souvislosti s jejich provozem uplatňuje výdaje na pohonné hmoty. Z ekonomické logiky by plynu- lo, že způsob uplatňování výdajů na PHM pro účely daní z příjmů je v podstatě nezávislý na způsobu poří- zení těchto vozidel. Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) však bohužel v některých případech ekono- mickou realitu nezachytil, resp. zachytil pouze částeč- ně. To se týká zejména situace, kdy je vozidlo pořízeno na úvěr (klasický od peněžních ústavů nebo tzv. doda- vatelský) a věřitel zajišťuje svou pohledávku převodem vlastnického práva k vozidlu na svou osobu se sou- časným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla ve prospěch kupujícího – uživatele vozidla.

Dalším problémem jsou potom změny v ZDP, které

se snaží řešit určitou otázkou, avšak příslušná úprava zá- kona není promítnuta do všech souvisejících ustanovení. To je mj. případ finančního leasingu, kdy od 1. 1. 2014 byla v § 21d ZDP doplněna definice finančního leasin- gu, kde se mj. výslovně uvádí, že se na finanční leasing nevztahují ustanovení ZDP o nájmu. To mj. znamená, že pokud je v ZDP určité ustanovení vztahováno na vozidla v nájmu a chybí tam výslovné uvedení finančního lea- singu, tak na vozidla užívaná na základě smlouvy o fi- nančním leasingu se takové ustanovení nevztahuje.

Chceme proto upozornit na důsledky, které z to- ho vyplývají pro daňové poplatníky v oblasti způ- sobu uplatňování výdajů na PHM včetně tzv. pau- šálního výdaje na dopravu a které byly projednány na Koordinačním výboru mezi GFR, KDP ČR a dalšími zástupci odborné veřejnosti.

445/18.02.15 Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech

Předkládá: **Ing. Otakar Machala**, daňový poradce č. osv. 2252

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod

V souvislosti se způsoby uplatňování nákladů na po- honné hmoty (dále jen „PHM“) v rámci výdajů na do- sazení zajištění a udržení příjmů, vznikají v praxi v urči- tých případech výkladové problémy. Ty souvisejí se si- tuacemi, kdy je pořízení vozidla, v souvislosti s jehož provozem náklady na PHM vznikají, pořizovatelem do- časně financováno z cizích zdrojů. Jedná se přede- vším o vozidla pořizovaná formou finančního leasingu a o vozidla pořizovaná na úvěr, kdy dochází k zajištění dluhu převodem vlastnického práva na věřitele se sou- časným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla na dobu zajištění dluhu uvedeným způsobem.

2. Finanční leasing

Definici, resp. v širším slova smyslu obecná usta- novení o finančním leasingu, pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dá- le jen „ZDP“), vymezuje § 21d ZDP. Ten s účinností již od 1. ledna 2014 obsahuje mimo jiné ustanovení, podle kterého se na finanční leasing nevztahují usta- novení tohoto zákona (míněno ZDP) o nájmu.

To má v souvislosti s úpravami ZDP účinnými od 1. ledna 2014 samozřejmě své opodstatnění, nicméně bylo a je třeba tuto skutečnost ošetřit v těch usta- noveních ZDP, která do konce roku 2013 používala

pojem „nájem“ v principu jako legislativní zkratku za- hrnující mj. i finanční leasing.

O tom, že se toto ošetření v zákoně v plné míře nepodařilo, svědčí již úprava § 24 odst. 2 písm. k) bod 4., ZDP provedená zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další souvi- sející zákony. Touto novelou byl do uvedeného ustano- vení ZDP vložen i finanční leasing, takže u vozidel po- řizovaných formou finančního leasingu vyplývá i z ja- zykového výkladu zákona, že lze uplatňovat výda- je na PHM v prokázané výši podle tohoto bodu, a to, vzhledem k odst. 31 přechodných ustanovení novely ZDP, jednoznačně i v roce 2014. Zákonodárce tak na- pravil zjevně neúmyslnou právní úpravu.

Obdobná situace nicméně nastala rovněž v ustano- vení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, které upravuje pod- mínky pro použití tzv. paušálního výdaje na dopravu, které nyní zní:

„Paušální výdaj na dopravu možno uplatnit nejvý- še za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá ne- bo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“

Ze striktního jazykového výkladu tohoto ustano- vení by tak v kontextu s výše zmíněným § 21d odst. 3



(v roce 2014 odst. 2) ZDP vyplývalo, že uživatel vozidla užívaného z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu, nemůže paušální výdaj na dopravu použít.

Domníváme se ovšem, že ostatní metody výkladu, tedy výklad historický, systematický a teleologický, vedou k závěru opačnému. V této souvislosti je nutné připomenout, že soudy opakovaně zdůraznily, že není možné vycházet pouze z jazykového výkladu a naopak základním vodítkem při výkladu právní normy má být důvodová zpráva. Viz například judikáty 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014 str. 990 č.3092/2014 Sb. NSS):

„... Ústavní již několikráté judikoval, že jazykový výklad představuje „pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, náleze č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Obdobně lze odkázat na náleze Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „[h]istoricko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr.“

Obdobně pak například NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006,

NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, NSS 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013.

Aplikace paušálního výdaje na dopravu byla v minulosti vždy možná i v případě vozidel pořizovaných formou finančního leasingu¹. Je tedy zřejmé, že před novelou bylo jednoznačně patrné, že cílem ZDP bylo umožnit uplatnění paušálních výdajů v případě leasingu. Podíváme-li se do důvodové zprávy k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů k novému § 21 d ZDP, tak mj. uvádí:

„... V této souvislosti se hovoří o pořizovací funkci finančního leasingu, která jej kvalitativně odlišuje od nájmu nebo pachtu, u něhož je primární funkce užívací, resp. užívací a požívací. Hlavní funkcí leasingu je účelové pořízení věci, práva či jiné majetkové hodnoty podle potřeb, výběru a určení uživatele leasingu s využitím cizích zdrojů – zdrojů poskytovatele předmětu leasingu. Smyslem tohoto specifického soukromoprávního institutu je zajištění financování věci za úplatu, přičemž uživatel věci se k ní od okamžiku jejího předání chová jako k věci vlastní se všemi riziky (obvykle nese rizika spojená s předmětem leasingu i náklady spojené s jeho provozem, údržbou a opravami). Leasingový pronajímatel, resp. propachtovatel, sice zůstává po celou dobu trvání leasingu vlastníkem předmětu leasingu, jeho práva a povinnosti související s vlastnictvím předmětu leasingu (s výjimkou dílčích práv) však náleží uživateli. V rámci finančního leasingu je na nájemce či pachtýře přenášena odpovědnost za předmět leasingu i nebezpečí a rizika s ním spojená, čímž se finanční leasing typově odlišuje od nájmu a pachtu (a nelze je tudíž bez dalšího poměřovat)... V odstavci 2 se v zájmu jednoznačnosti a právní jistoty navrhuje stanovit, že v odstavci 1 definovaný finanční leasing se nepovažuje za nájem.“

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP důvodová zpráva pouze uvádí:

„Jde o legislativně technickou úpravu v návaznosti na nové vymezení veřejně prospěšného poplatníka v § 17a.“

Je tedy zřejmé, že zákonodárce neměl v úmyslu podmínky pro používání paušálního výdaje na dopravu v souvislosti s právními důvody užívání takového vozidla nijak měnit.

Rovněž ze smyslu, účelů a cíle uvedeného ustanovení je dle našeho názoru zřejmé, že podmínky uplatnění

¹ Viz např. Koordinační výbor č. 281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu

paušálního výdaje na dopravu pro nájemce vozidla, který vozidlo používá z titulu uzavřené nájemní smlouvy a pro uživatele vozidla, který toto vozidlo používá z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu, by měly být stejné. Obdobně by dle našeho názoru bylo možné porovnat pořízení vozidla koupí (na úvěr) s pořízením vozidla na leasing. Není zde také žádný racionální důvod, aby pořízení vozidla prostřednictvím leasingu bylo z tohoto hlediska znevýhodněno, zvláště pokud zohledníme, že z hlediska daně z příjmů jsou dopady do základu daně při pořízení vozidla na leasing v zásadě zcela stejné jako v případě pořízení vozidla koupí (na úvěr).

Z výše uvedeného je zřejmé, že všechny ostatní výkladové metody vedou k jednoznačnému závěru, že v případě vozidla používaného z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu není možné vyloučit aplikaci § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP.

Dílčí závěr k bodu 2

Postup poplatníka daně z příjmů, který používá vozidlo z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu a uplatní v rámci daňových výdajů paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP nebude za předpokladu splnění ostatních podmínek stanovených ZDP pro jeho uplatnění pozastavován.

Stanovisko GFŘ (zápis z jednání KV ze dne 18.2.2015)

K dílčímu závěru č. 2

Nesouhlas se závěrem.

Ustanovení § 21d odst. 3 ZDP výslovně uvádí, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení tohoto zákona o nájmu. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že ustanovení je zavedeno z důvodu jednoznačnosti a právní jistoty (odlišení nájmu od finančního leasingu).

Za stávajícího znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, kdy toto ustanovení je možné využít pro vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá v obchodním majetku nebo vozidla v nájmu, není možné toto ustanovení aplikovat na vozidla v režimu finančního leasingu, a to ani s přihlédnutím ke skutečnosti, že se nejedná o úmysl zákonodárce.

Z obecného hlediska má ustanovení § 21d odst. 3 ZDP působnost pro celý ZDP. Pokud má jakékoliv ustanovení být aplikováno i na finanční leasing, musí to ZDP výslovně stanovit.

Pokračování článku týkající se druhého vybraného případu, a to zajištění dluhu převodem práva a výpůjčky, najdete v e-příloze tohoto čísla.





Co najdete v e-příloze č. 3/2015

Přístup k e-příloze Auditor

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

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

Téma čísla – Regulace auditorské a účetní profese

V této rubrice najdete rozsudek Nejvyššího správního soudu zmíněný v článku Miroslava Kociána s názvem Úloha a postavení Rady pro veřejný dohled nad auditem v odvolacím řízení, který je na str. 12 tohoto čísla.

Z koordinačního výboru pro daně

Pokračování článku Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech

Právo

- Výbor pro audit nově
- Přípravovaná novela zákona o účetnictví
- Sněmovna podpořila novelu zákona o účetnictví
- Novela zákona o veřejných zakázkách ztíží obranu u ÚOHS
- Pravidla pro veřejné zakázky se zjednoduší, slibuje si vláda
- Přinese nová zákonná úprava veřejných zakázek změnu v postupu při posuzování a hodnocení nabídek?
- Zadávací řízení podle zákona o veřejných zakázkách
- Časový rámeček jednání o nabídkách v jednacím řízení bez uveřejnění dle § 23 odst. 4 písm. b) zákona o veřejných zakázkách
- Rozšíří nové zadávací směrnice malým a středním podnikům možnost účasti na veřejných zakázkách?

Zaznamenali jsme

- Audit už nemá sloužit pouze vlastníkům společností
- Due diligence se vyplácí
- Máte datovou schránku? Na papírové příznání zapomeňte
- Hrozí pokuty i bez varování
- Téměř třetina firem podává daňové příznání elektronicky
- Švédská Skanska prověřovala český závan korupce. Za éry Dana Ťoka
- Žádná korupce, ale nedostatečná kontrola
- Úder na zbrojařské impérium Excalibur
- Ukázkový střet zájmů na Homolce. Účetní končí
- Město zkontroluje hospodaření devíti společností
- SPÚ podal trestní oznámení kvůli právním zakázkám předchozích let

-VeL-