

K rozsudku soudu ve věci žaloby MF ČR

OBSAH

AKTUALITY	2
VZDĚLÁVÁNÍ	7
DISKUSNÍ OKÉNKO	
Zamyšlení nad výzvou k Etickému kodexu <i>Ing. Jarmila Novotná</i>	6
VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ	8
DOKUMENTY	
Rozsudek Městského soudu v Praze ve věci přezkoumání profesních předpisů	11
NA POMOC AUDITORŮM	
Připravované změny v regulaci auditu <i>Ing. Milan Slavík</i>	16
Audit risk Dodatek k ISA 200 „Cíle a principy auditu“	21
DISKUSE	
Finanční kontrola, přezkoumání hospodaření a finanční audit <i>Ing. Zdena Drápalová</i>	23
DANĚ	
Daňová uznatelnost nákladů při tzv. ochutnávkových akcích <i>Ing. Lenka Požárová</i>	26
Daňová uznatelnost nákladů z titulu prodeje směnky <i>Ing. Jiří Nesrovnal</i> <i>Ing. Miroslav Mrázek</i>	27
Výše základny pro daňové odpisování nemovitosti vložené do základního obchodního kapitálu obchodní společnosti <i>Ing. Marie Konečná, CSc.</i>	28
ZAUJALO NÁS	29
Účetní firma zaplatila pokutu za práci v IPB	29
Ministerstvo financí pátrá po zodpovědnosti auditora	30
ZAZNAMENALI JSME	31

Komora obdržela v červnu písemné vyhotovení rozsudku Městského soudu v Praze ve věci žaloby, kterou podalo v roce 2001 Ministerstvo financí ČR na přezkoumání některých ustanovení profesních předpisů komory. Proti rozsudku bylo možno podat do dvou týdnů od doručení kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Kasační stížnost však je možno podat pouze v zákonem přesně stanovených případech a kasační stížnost nemá odkladný účinek. Komora kasační stížnost nepodala a stejně se rozhodlo i Ministerstvo financí.

Ministerstvo financí ve své žalobě navrhovalo zrušení celé řady ustanovení statutu, volebního řádu a příspěvkového řádu. Soud na základě posouzení souladu těchto profesních předpisů se zákonem rozhodl o zrušení některých ustanovení profesních předpisů, ale část návrhů Ministerstva financí zamítl. Některými zrušenými ustanoveními profesních předpisů jsme se snažili řešit věci, které nebyly uspokojivě upraveny zákonem. Tím se však soud nezabýval a posuzoval pouze soulad profesních předpisů se zákonem.

Ve statutu komory byla zrušena ustanovení o tom, že komora stanoví výši náhrad za zápis asistentů auditora do seznamu asistentů auditora, výši náhrad na úhradu nákladů za vrácení přihlášky nebo žádosti nebo nákladů spojených s prověřením žádosti o složení auditorské zkoušky. Tyto činnosti jsou vesměs prováděny pro osoby, které nejsou auditory a zákon neumožňuje, abychom za tyto činnosti požadovali být jen symbolickou náhradou. V případě asistentů auditora je komora povinna vést seznam, ale nemůže za zápis do seznamu požadovat zaplacení. Za zápis do seznamu platí pouze auditoři nebo auditorské společnosti. Zahrnutím náhrad do statutu jsme se snažili vyřešit nedostatek v zákoně, soud však tato ustanovení zrušil.

V zákoně a ve statutu komory je obsaženo ustanovení o tom, že rada je povinna svolat sněm na základě žádosti dozorčí komise. Ve statutu je uvedeno, že tato žádost musí být pí-

semná. Požadavek písemné formy se nám zdál být logický a opodstatněný. Soud toto ustanovení zrušil a z toho tedy vyplývá, že dozorčí komise může požádat o svolání sněmu i ústně.

Rada má ze zákona 17 členů, při odstoupení některého z členů rady je možno radu doplnit z řad náhradníků. Zákon však neřeší případ, kdy je zvolený počet náhradníků vyčerpán a počet členů rady klesne pod 17 členů.

Tato situace byla řešena ve statutu tak, že rada může fungovat i za sníženého počtu členů, ale pouze do doby než počet členů klesne pod 9 členů. Teprve potom je nutno provést doplňovací volby. Soud ustanovení statutu o tom, že počet členů rady nesmí být nižší než 9 členů, zrušil. Uvedený princip stanovení počtu členů a minimálního počtu členů orgánu tedy zůstává pouze u dozorčí a kárné komise.

Zákon předpokládá, že statutárním orgánem komory je prezident a jeho zástupcem viceprezident. Vzhledem k zavedené zvyklosti byla do statutu dána možnost volby několika viceprezidentů s tím, že v tom případě bude stanoven, který z viceprezidentů zastupuje prezidenta. Soud ustanovení statutu o viceprezidentech zrušil a proto platí ustanovení zákona o tom, že komora může mít pouze jednoho viceprezidenta.

Zákon neřeší případ, kdy některý z orgánů komory nemůže vykonávat svoji činnost proto, že počet jeho členů klesne pod stanovenou hranici. Proto bylo do statutu zahrnuto ustanovení o tom, že v tomto případě zajistí plnění nezbytných úkolů nefunkčního orgánu rada nebo dozorčí komise. Podle názoru soudu se jedná o rozšíření pravomocí orgánů nad rámec zákona a toto ustanovení statutu bylo zrušeno. Zákon ani statut komory tedy neřeší např. otázku kdo je oprávněn svolat sněm v případě, kdy počet členů rady klesne pod 17 členů.

Ve volebním řádu bylo soudem zrušeno ustanovení o tom, že sněm může auditora pověřit výkonem funkce v orgánu komory na přechodné období. Toto ustanovení bylo potřebné pro začátek účinnosti zákona č. 254/2000 Sb.,



JUDr. Antonín Husák
člen Rady KA ČR



kdy zákon nedostatečně řešil v přechodných ustanoveních otázku existence stávajících orgánů komory po datu účinnosti zákona. Proto sněm v lednu 2001 pověřil stávající členy orgánů komory výkonem funkcí na dobu do nových voleb a na sněmu v listopadu 2001 byly provedeny volby nových orgánů komory. Je možno předpokládat, že zrušené ustanovení volebního řádu nebude již potřebné.

Soud ve volebním řádu zrušil i ustanovení řešící situaci, kdy funkční období orgánů komory skončilo a nové volby se konají např. teprve za 14 dní. V tom případě byl sněm oprávněn schválit opatření potřebná pro výkon funkce orgánů komory na období od skončení funkčního období orgánů do doby zvolení nových orgá-

nů komory. Uvedená situace tedy není zákonem ani profesními předpisy řešena, vzhledem k zavedené zvyklosti konání sněmu na konci listopadu se však jedná o problém v řádu několika dnů.

Jak je uvedeno výše, soud ve statutu zrušil možnost stanovení náhrad za zápis asistenta auditora do seznamu a dalších náhrad. Vzhledem k tomu byla zrušena ustanovení příspěvkového řádu, ve kterých byla uvedena konkrétní výše těchto náhrad.

Rozsudkem soudu byla zrušena některá ustanovení profesních předpisů, která co do svého rozsahu nejsou nijak rozsáhlá a komora bez nich může fungovat. Zrušená ustanovení řešila zejména některé výjimečné situace, ke kterým však nemusí dojít. Největší

dopad bude mít asi zrušení možnosti vybírání náhrad za některé činnosti zajišťované komorou, které bude znamenat mírné snížení příjmů komory.

Rada komory se v uplynulých několika měsících zabývala zpracováním návrhu novely zákona o auditorech. Práce byly skončeny a návrh novely je připraven k předání Ministerstvu financí. Do této novely byly bez ohledu na výsledek soudního řízení zahrnuty i věci obsažené v žalobě Ministerstva financí na zrušení některých ustanovení profesních předpisů komory. Pokud by tedy byla novela zákona schválena v naší navrženém znění, mohly by se profesní předpisy vrátit do stavu před rozsudkem soudu.

JUDr. Antonín Husák
člen Rady KA ČR

AKTUALITY

ZE ZASEDÁNÍ RADY KA ČR

Červen 2003

Rada na svém zasedání *projednala*:

- program XIII. sněmu auditorů,
- návrh kárné komise na způsob zveřejnění kárných opatření,
- personální záležitosti úřadu,
- návrh spisového a skartačního řádu,
- obsah mimořádného čísla časopisu Auditor Speciál,
- účetní závěrku a daňové přiznání KA ČR za rok 2002,
- žádost o poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999 Sb.;

schválila:

- návrh na vyškrtnutí asistentů auditora ze seznamu KA ČR dle předloženého soupisu,
- materiály pro účastníky XIII. sněmu,
- místo konání odborné konference,
- návrh na doporučení kosovské organizace účetních a auditorů na přijetí za člena IFAC - přidružené členství,
- návrh na výplatu 13. platu zaměstnancům úřadu v padesátiprocentní výši,
- návrh smlouvy s Českou pojišťovnou na pojištění odpovědnosti KA ČR za rozhodnutí vykonávaná podle zákona o auditorech,
- vypsání poptávkového řízení zajištění průzkumu vnímání auditorské profese;

vzala na vědomí:

- rozsudek Městského soudu ve věci žaloby MF ČR týkající se některých ustanovení profesních předpisů KA ČR,

- informace o Basilejském projektu a způsobu financování,
- průběžné výsledky hospodaření v roce 2003 a meziroční srovnání,
- zápisy z jednání prezidia, komisí a výborů,
- zprávy ze zahraničních cest.

Ing. Eva Rokosová

Úřad KA ČR

PROFESNÍ PŘEDPISY KOMORY AUDITORŮ ČR

Auditoři a asistenti obdrží během letních měsíců nové vydání profesních předpisů Komory auditorů České republiky, ve kterých budou zapracovány kromě novel přijatých na sněmech v roce 2001 a 2002 také změny podle rozsudku Městského soudu v Praze, který jednal na základě žaloby Ministerstva financí ČR z roku 2000. Profesní předpisy budou vázány jednotlivě ve formátu A5 a bude je možné zařadit do šanonu, který byl rozeslán před několika lety. Ti, kteří šanon neobdrželi, si jej můžou vyžádat v sekretariátu Úřadu KA ČR. Po každém sněmu pak budou rozesílány jednotlivě pouze přijaté novely příslušných předpisů.

-rok-

NÁVRHY NA KANDIDÁTY DO VOLEBNÍ KOMISE

Vzhledem k tomu, že v roce 2004 proběhnou na sněmu KA ČR řádné

volby do orgánů komory, bude třeba již na letošním sněmu zvolit pětičlennou volební komisi, která bude volby po celý rok připravovat. Je proto potřeba sněmu navrhnout kandidáty do volební komise, kteří si nečiní ambice na zvolení do některého z orgánů komory (tj. rada, dozorčí komise, kárná komise, revizoři účtů) a kteří jsou připraveni část svého času věnovat přípravě voleb. Návrhy kandidátů zasílejte do úřadu KA ČR na přiloženém kandidátním lístku. Upozorňujeme, že je nutný souhlas kandidáta potvrzený jeho podpisem.

-rok-

POZNAMENEJTE SI DO DIÁŘE

Komora auditorů ČR bude letos slavit 10. výročí svého založení. Při této příležitosti bude uspořádán blok tří akcí ve dnech 26. - 28. listopadu 2003. Nejprve se bude ve středu a ve čtvrtek 26. - 27. 11. konat odborná konference s mezinárodní účastí na téma „Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie“ (viz přiložený leták), večer 27. 11. bude uspořádán slavnostní koncert v pražském Rudolfinu a na závěr v pátek dne 28. 11. 2003 se bude konat XIII. sněm auditorů v Kongresovém centru Praha (návrh programu sněmu obdrží auditoři k připomínkám podle jednacího řádu sněmu v září t.r.).

-rok-



ODEŠEL LUBOMÍR VOLENÍK

Když před deseti lety nastoupil Lubomír Voleník do funkce prezidenta Nejvyššího kontrolního úřadu, byl jsem mezi prvními, kteří mu přáli úspěch v nezáviděníhodné roli. Úspěšně absolvoval devítileté funkční období, to druhé zůstalo nečekaně otevřené téměř dokořán.

Při posledním rozloučení zaznívala upřímná slova o jeho osobní statečnosti, nezměrné vůli nést krutý životní úděl, který postihuje jednoho z mnoha tisíců. Ano, Lubomír Voleník byl ctěn a obdivován i těmi, kteří si ani neuměli představit, co se skrývá za označením jeho krutého postižení.

Měl jsem možnost jednat s ním několikrát o problémech kontroly, o možnosti využití společných vzdělávacích aktivit, o delimitaci hraničních oblastí působení, účastnil se i našeho sněmu.

Lubomír Voleník měl řadu záviděníhodných rysů, dokázal obhajovat a prosazovat své záměry, ale dokázal vyslechnout názory jiných a dokázal s nimi polemizovat

a vyvracet je způsobem, který nebral jejich původcům pocit autority a svébytnosti.

Měl neobyčejný smysl pro pořádek a spravedlnost, respektoval a měl úctu k práci jiných.

Ale to, co jej činilo vysoce ceněným ve veřejnosti, v očích občanů i těch, kteří nemají o nárocích na práci kontrolního úřadu mnoho zdání, bylo to, co chybí většině politiků a veřejných činitelů - nebyl zapleten do afér, nestránil nepořádkům a neplechám, měl svým způsobem čistý štít.

Deset let práce v prezidentském postavení poznamenalo celou transformaci tohoto úřadu, je v ní koncentrována řada osobních názorů a postojů jejich autora a realizátora.

Jako první prezident Nejvyššího kontrolního úřadu nastavil Lubomír Voleník poměrně vysoké nároky na vrcholného představitele nejvyšší kontrolní instituce v České republice. Při každé personální změně na této úrovni bude možné srovnávat, jak se odkaz Lubomíra Voleníka naplňuje, jak se s nároky na nejvyšší osobnost ve veřejné kontrolní profesi ve státě vyrovnávají jeho následovníci.

Čest jeho památce.

Prof. Vladimír Pilný

Foto NKÚ

SPOLEČNÉ ZASEDÁNÍ DOZORČÍ A KÁRNÉ KOMISE V JIČÍNĚ

Ve dnech 22. a 23. května 2003 se uskutečnilo historicky první společné výjezdní zasedání dozorčí komise (DK) a kárné komise (KK) Komory auditorů ČR (KA ČR nebo komora) v Jičíně v prostorách auditorů společnosti AD auditori a daňoví poradci a.s. a v areálu Penzionu Paradise a Steak House Mlýn v Jičíně a v Železnici.

Program společného zasedání zahrnul samostatné jednání DK, samostatné jednání KK, společné jednání DK a KK za účasti přizvaných hostů, a to prezidenta komory ing. Petra Kříže a vedoucí Úřadu KA ČR ing. Evy Rokosové.

Při společném jednání DK a KK s prezidentem KA ČR a s vedoucí Úřadu KA ČR byly diskutovány stěžejní a zajímavé otázky, například:

- Naplnění požadavků Evropské komise v oblasti účetnictví a auditu. Monitoring kvality práce auditorů orgánem zahrnujícím i další odborníky z řad neauditorů a regulátorů. Zabezpečení nezávislosti auditora a objektivitu auditu.
- Získání seznamu auditorů a společností a auditorů, kteří auditují subjekty zvýšeného veřejného zájmu, které podléhají regulaci, tzn. příkladmo banky, spořitelny, pojišťovny, investiční fondy, emitenti registrovaných cenných papírů, a dále samosprávné územní celky apod.
- Odvádění pohyblivého příspěvku komoře z tržeb ze subdodávek služeb poskytovaných auditory společnostmi a auditory pro účely poskytnutých auditorůvých služeb konečnému odběrateli.
- Placení pohyblivého příspěvku komoře za činnosti due diligence a forenzní audit.
- Návrh na změny zákona č. 254/2000 Sb., Statutu, Etického kodexu (zdůraznění závazných a doporučujících ustanovení) a Příspěvkového řádu KA ČR.
- Vydávání manuálu komorou pro vedení spisu auditora – fyzické osoby.

- Koncepce kontroly kvality auditu a auditorské profese jako důležitý článek řízení kvality auditu a auditorské činnosti a nástroj ke zvýšení důvěry v práci auditorů v očích veřejnosti.
- Kvalita školení a seminářů organizovaných Institutem vzdělávání KA ČR pro auditorskou obec.
- Vyvození přísnějších důsledků vůči auditorům a auditorským společnostem při neplnění dohodnutých opatření z dříve provedeného dohledu.
- Návrh způsobu zveřejňování kárných opatření komorou pro projednání v radě komory.
- Reagování na kritiku práce auditorů v českých médiích.

Debata členů DK a KK s vedoucí Úřadu KA ČR byla věcně zaměřena na následující tematické okruhy, například:

- Aktualizace a vyjasnění příslušných ustanovení Kárného řádu.
- Aktualizace některých ustanovení Směrnice pro dohled.
- Řešení personální situace v referátu dohledu KA ČR. Přijetí odborného pracovníka na hlavní pracovní poměr do referátu dohledu KA ČR.
- Nábor inspektorů kvality do týmu pro dohled a jejich proškolení. Způsob uzavření smluvního vztahu s inspektory kvality zapojených do týmu pro dohled a stanovení výše odměny za jimi poskytnuté služby.

Společné setkání proběhlo v klidné a věcné atmosféře, za což patří poděkování všem jeho účastníkům a zejména jeho organizátorům ing. Benešovi a ing. Urbanovi z DK, kteří se největší měrou podíleli na uspořádání této zdařilé pracovní a společenské akce.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

SLOŽENÍ SLIBU NOVÝCH AUDITORŮ

Dne 1. července 2003 se na Komoře auditorů uskutečnil slavnostní slib nových auditorů, kteří v červnu 2003 úspěšně složili auditorskou zkoušku a současně dovršili tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori obdrželi osvědčení o zápisu do seznamu auditorů KA ČR.

Nově zapsanými auditory jsou:

Jméno	Č. osv.	Zaměstnavatel
Ing. BOŠ Pavel	1931	Ernst & Young ČR, s.r.o.
Ing. DEJDAROVÁ Romana	1932	OSVČ
Ing. JANEČEK Martin	1933	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. JINDŘIŠKOVÁ Markéta	1934	Ernst & Young ČR, s.r.o.
Ing. JURÁŇOVÁ Hana	1935	FINAUDIT, s.r.o.
Ing. KOMÁNEK Martin	1936	KOMÁNEK & PARTNERS AUDIT, spol. s r.o.
Ing. MAŠEK Josef	1937	Haarmann, Hemmelrath a Partner Audit, s.r.o.
Ing. MELCROVÁ Zuzana	1938	OSVČ
Ing. NEJEZCHLEB Zdeněk	1940	AV-AUDÍTING, spol. s r.o.
Ing. NĚMEC Milan	1939	VOX CONSULT, s.r.o.
Ing. NOCAR Josef	1942	VALENTA - NOCAR, s.r.o.
Ing. OZANIAKOVÁ Alena	1941	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. PROCHÁZKA Petr	1943	Ernst & Young ČR, s.r.o.
Ing. SEHNALOVÁ Jitka	1944	OSVČ
Ing. ŠTĚRBA Zbyněk	1945	OSVČ
Ing. URBAN Pavel	1946	OSVČ
Ing. URBANČÍKOVÁ Jana	1947	Ing. Klásek Jaromír - č. osv. 0720
Ing. URVÁLKOVÁ Lucie	1949	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. VÁCHA Petr	1948	Ernst & Young ČR, s.r.o.
Ing. VAŇKOVÁ Jitka	1950	OSVČ
Ing. ŽIŽKOVÁ Dagmar	1951	ČDS Audit, s.r.o.

Martina Fišerová
Úřad KA ČR



Oficiální část programu (složení slibu a převzetí osvědčení o zápisu do seznamu auditorů) proběhla v přátelské a uvolněné atmosféře. Jak by ne - přítomní ukončili velice náročný tříletý maraton zkoušek.



Na slavnostním setkání u příležitosti slibu nových auditorů nechyběli představitelé KA ČR - viceprezidenti ing. L. Langr a doc. V. Králíček, člen rady ing. T. Brumovský a vedoucí úřadu ing. Eva Rokosová.



Součástí setkání bylo i podepisování osvědčení. Jak je patrné z našeho snímku, u „podepisovacího stolku“ bylo docela plno.



Čas zbyl i na diskusi, na neformální rozhovory a občerstvení. Tradičně se diskutovalo o pozoruhodných nebo vtipných příhodách z absolvování jednotlivých zkoušek.

RÁMCOVÉ SMLOUVY PRO AUDITORY - II. ČÁST

Upozorňujeme všechny auditory a asistenty auditora na možnost využít zvýhodněné nabídky společností, s nimiž KA ČR v uplynulém období uzavřela rámcové smlouvy. V časopise Auditor č. 4/2003 jsme zveřejnili plné texty čtyř rámcových smluv včetně specifikace konkrétních zvýhodnění. Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je příloha Rámcové smlouvy pro auditory - II. část, v níž přetiskujeme plná znění rámcových smluv, které uzavřela KA ČR s firmami DATEV, ASPI a GRAND.

Jaká zvýhodnění se auditorům a asistentům v současné době mj. nabízejí?

DATEV

- speciální snížená cena při nákupu software DATEV AUDIT comfort, který zahrnuje programy DATEV BALANCE a DATEV - AUDIT
- sleva ve výši 25 % na všechny ostatní softwarové produkty, které DATEV nabízí

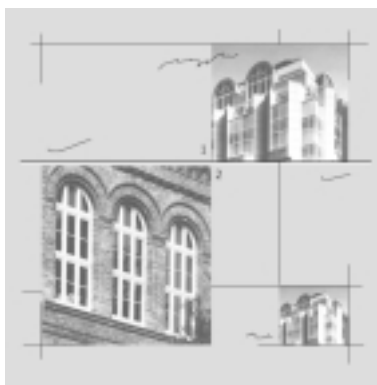
ASPI

- stávající uživatelé si mohou zvolit doplňkové aplikace do 2000 Kč zdarma, při rozšíření licence mohou uplatnit slevu 20 % z instalačních poplatků
- noví uživatelé získají při zakoupení systému ASPI slevu 20 % ze základní instalační ceny, při přechodu z jiného právního informačního systému na ASPI lze z ceny systému ASPI odečíst pořizovací cenu dosavadního software, a to až do výše 100 % z aktuální ceny ASPI

EPIS (Grand)

- speciální snížené ceny za aktualizace ekonomicko-právního informačního systému EPIS

-rok-, -jd-



TISKOVÁ OPRAVA

Tiskařský šotek znovu řádl. V minulém čísle časopisu Auditor (č. 5/ 2003) jsme omylem uvedli, že autorkou článku „Příkazní smlouvy“, který začínal na str. 11, je metodička úřadu komory ing. Eva Fišerová. Autorkou uvedeného článku je daňová poradkyně ing. Dagmar Sukdolková. Autorce i čtenářům se tímto omlouváme.

-jd-

NOVÉ VEDENÍ ČIIA

Český institut interních auditorů (ČIIA) má nového prezidenta. Stal se jím ing. Radek Pomije, který současně pracuje jako vedoucí oddělení interního auditu v a.s. ČEZ. Rozhodla o tom

nová devítičlenná rada institutu, která současně zvolila i 1. viceprezidenta a viceprezidenty se stanovenou působností. Nově zvolenými viceprezidenty ČIIA jsou: ing. Jaroslav Chudoba (1. viceprezident, interní audit v územní samosprávě; Krajský úřad Středočeského kraje), ing. Petra Sokolová, CIA (dlouhodobý profesní rozvoj a certifikace; Patria Finance), ing. Jana Báčová, CIA (profesní praxe; Česká národní banka), ing. Marie Kulhavá (regionální pobočky; Jihomoravská energetika), ing. Petr Jurák, MBA, CIA (finance, správa a členská základna; Český Telecom), ing. Pavel Závitkovský, CIA (krátkodobý profesní rozvoj; KPMG) a ing. Roman Náhončík (interní audit ve státní správě; Ministerstvo obrany ČR). Ředitelem ČIIA je ing. Rodan Svoboda, CIA.

Český institut interních auditorů je profesní organizací, která sdružuje 660 interních auditorů z přibližně 150 společností a organizací průmyslového sektoru, bankovníctví a veřejné správy. Posláním institutu je prosazovat a podporovat rozvoj interního auditu v ČR. Více informací o ČIIA najdete na internetu na adrese www.interniaudit.cz.

-pj-



PRVNÍ NEZÁVISLÝ VÝZKUM AUDITORSKÉHO TRHU

Agentura Brand Brothers s.r.o. považuje článek o výzkumu Audit 2002, který byl zveřejněn v časopise Auditor 5/2003, za tendenční a zkreslující. Dle našeho názoru byla v článku uvedena řada informací, které samotné nebo v kontextu vytvářejí mylný obraz o tomto výzkumu.



Rádi bychom se velmi stručně vyjádřili k hlavním bodům tohoto článku:

- Audit 2002 je podle našich informací prvním nezávislým výzkumem tohoto trhu. V rámci tohoto výzkumu bylo zpracováno více podniků, než v kterémkoliv nám známém výzkumu realizovaném auditorskými společnostmi o svém trhu.
- Výzkum Audit 2002 je zaměřen na trh auditu nefinančních podniků. Ve všech našich materiálech, tiskových zprávách i prezentacích byla tato informace uvedena. Toto zaměření výzkumu není jakýmkoliv důvodem, proč by měla být „datová základna nesourodá“. Datová základna je homogenní či nehomogenní pouze tak, jak se od sebe liší jednotlivé podniky a firmy v ČR.
- Protože v roce 2002 podniky v ČR přestaly mít povinnost zveřejňovat uzávěrku v Obchodním věstníku, počet dostupných uzávěrek se za tento rok výrazně snížil. Z našeho výzkumu vyplývá, že v ČR změnil meziročně auditora 6,5 % podniků. Převzetí některých informací z loňského roku, tak v celém výzkumu způsobilo celkovou relativní chybu o velikosti 3 %. To je 3 až 6 krát vyšší spolehlivost, než statistická chyba při běžných výzkumech s 1000 respondenty.
- Při analýze údajných nesprávných informací, jak uvádí článek, v naší studii se prokázalo, že:
 1. Ve výzkumu nebyla nalezena žádná „falešná firma“.
 2. Na reálných datech klienta jsme nenalezli jediný případ, kdy by firmy auditované tímto klientem byly ve výzkumu přiřazeny chybně jiné auditorské firmě.
- Ke článkům v tisku podala naše společnost ty nejobektivnější informace, které máme k dispozici. Například snižování míry vydávání výroku s výhradou je fakt. Jeho interpretace již záleží na komunikaci novinářů, auditorů a KA ČR. V tomto směru můžeme poznamenat, že si novináři stěžovali na neochotu auditorů sdělovat jakékoliv informace. Ucelenější PR a komunikační politika by mohla pomoci tomu, aby novináři byli vůči auditorům vstřícnější.

Tomáš Papírník
výkonný ředitel
Brand Brothers s.r.o.

Přehled zahraničních služebních cest

15. 10. 2002	Jednání Accounting Working Party FEE, Brusel Ing. Roman Sedlák
10. – 12. 11. 2002	5. zasedání Vzdělávacího výboru IFAC, Peking prof. Ing. Bohumil Král, CSc.
14. – 15. 11. 2002	Konzultace k systému kontroly kvality, Slovenská komora auditorů Ing. Zdeňka Drápalová, Ing. Eva Rokosová, Ing. R. Gebauer
15. – 23. 11. 2002	Světový kongres účetních a Valná hromada IFAC, Hong Kong Ing. Petr Kříž, Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc., Ing. Ladislav Langr
28. 11. 2002	Jednání Auditing Working Party FEE, Brusel Ing. Milan Slavík
3. 12. 2002	Jednání Accounting Working Party FEE, Brusel Ing. Roman Sedlák
10. 12. 2002	Jednání Ethics Working Party FEE, Brusel Ing. Petr Šobotník
18. – 19. 12. 2002	Valné shromáždění FEE - General Assembly FEE, Brusel Ing. Petr Kříž, Ing. Ladislav Langr, Ing. Eva Rokosová
22. – 24. 1. 2003	Konference k systému účetnictví malých a středních podniků a jeho shodě s IAS/IFRS, Varšava Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Fišerová, Ing. Antonín Jeřábek
10. 2. 2003	Jednání Ethics Working Party FEE, Brusel Ing. Petr Šobotník
19. – 20. 2. 2003	Jednání Auditing Working Party FEE, Brusel Ing. Milan Slavík

17. – 21. 3. 2003	Jednání Vzdělávacího výboru IFAC, Brasílie Vyhodnocení připomínek k veřejným předlohám Mezinárodních vzdělávacích standardů – hlavní bod jednání Prof. Ing. Bohumil Král, CSc.
21. – 23. 3. 2003	Zasedání Rady (Council Meeting) FEE, Brusel Ing. Petr Kříž
2. - 3. 4. 2003	Jednání Ethics Working Party FEE, Brusel Ing. Petr Šobotník
8. 4. 2003	Jednání Accounting Working Party FEE, Brusel Ing. Roman Sedlák
5. 5. 2003	Banks Working Party FEE, Brusel Ing. Petr Kříž
6. 5. 2003	Accounting Working Party FEE, Brusel Ing. Roman Sedlák
26. – 27. 5. 2003	Auditing Working Party FEE, Brusel Ing. Milan Slavík
28. – 30. 5. 2003	Setkání prezidentů komor auditorů, Polsko – Krakov Ing. Petr Kříž, Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
20. 6. 2003	Ethics Working Party FEE, Brusel Ing. Petr Šobotník
25. 6. 2003	Zasedání Rady FEE (Council Meeting), Brusel Ing. Petr Kříž
29. 6. – 1. 7. 2003	Zasedání vzdělávacího výboru IFAC, Londýn Prof. Ing. Bohumil Král, CSc.

VZDĚLÁVÁNÍ

Věřím, že jste si již prostudovali naši nabídku vzdělávacích akcí, která byla vložena jako samostatná vložka do předchozího čísla. Připomínáme, že na internetových stránkách KA ČR najdete vždy aktuální nabídku, případně se můžete telefonicky spojit s pracovníky Institutu vzdělávání a informovat se blíže o nabízených akcích.

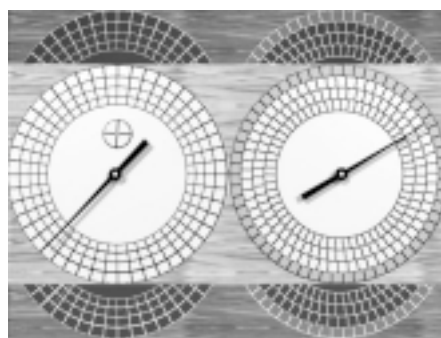
Vzhledem k tomu, že toto číslo obdržíte ve druhé polovině července, kdy již bude léto v plném proudu, snažili jsme se Vám předložit celkovou nabídku v dostatečném předstihu v minulém čísle časopisu. Na obálce tohoto čísla proto najdete pouze část plánovaných akcí na 2. pololetí 2003. Další upřesnění budeme zveřejňovat průběžně.

Co nás čeká?

Nic příjemného, mnoho legislativních změn a to nejen v oblasti účetnictví a daní, ale také v řadě dalších obecných právních předpisů. Všechny tyto změny mají jeden společný znak: harmonizace právních předpisů k datu vstupu ČR do EU. Naše nabídka (vše není dosud zveřejněno) počítá v rámci jednodenních seminářů (celodenních nebo formou klubových večerů) s touto aktuální tematikou. Na začátku příštího roku se chceme opět vrátit k cyklu mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) a rovněž

ke standardům US GAAP, neboť je to stále žhavější téma pro naši profesi.

Těší nás Váš zájem o účetní terminologii v anglickém jazyce, po velkém zájmu byl v Praze uspořádán ještě další seminář, který je k tomuto datu již opět zcela zaplněn. Pro další již nemá



me časové ani lektorské kapacity, musíte proto vydržet do příštího roku.

Z naší „nástěnky“ o neplnění povinností počtu hodin KPV za rok 2002 se nám ozval kolega **ing. Zdeněk Moučka - č. osvědčení 0377**, který se – ač vše splnil – nedopatřením dostal do zmíněného seznamu. Omlouváme se mu tímto veřejně a jako odškodnění má jeden vybraný seminář organizovaný Institutem vzdělávání KA ČR zdarma. Tato omluva zcela jistě vyvolá špatné svědomí

u těch, kteří dosud na zveřejnění svého jména nereagovali a svoje písemné hlášení neposlali.

Na jednání rady dne 23. 6. 2003 byly upřesněny další podrobnosti týkající se připravovaného semináře u příležitosti 10. výročí KA ČR (26. - 27. 11. 2003), který bude zaměřen na aktuální problémy účetnictví a auditu po vstupu ČR do EU. Je samozřejmé, že i návštěva tohoto semináře se bude automaticky započítávat od stanoveného limitu pro KPV za rok 2003. Sledujte další informace, věříme, že Vás tato nabídka zaujme (součástí je i slavnostní koncert a vše bude uzavřeno sněmem 28. 11. 2003).

Na závěr Vám přeje jménem celého výboru příjemné prožití dovolené, správné utřídění auditorských spisů (aby se dozorčí komise nehněvala) a občas zalistujte v naší nabídce, abyste nezjistili až v září, že Vámi vyhlášený seminář je již obsazen – týká se to především třídních seminářů (2x v Praze, 1x v Brně a 1x v Bystřici nad Pernštejnem).

Hodně pohody a sluníčka Vám přeje

Ing. Jiří Vrba

předseda výboru pro kontinuální profesní vzdělávání

Zamyšlení nad výzvou k Etickému kodexu

Po přečtení článku ing. Tomáše Brumovského - Jaký bude osud Etického kodexu (Auditor č. 5/2003) mě napadá následující odpověď: „Milý Tomáši, pozdě voláš po aktivitě členské základny. Co v minulosti jiní zasedli, dnes sklízíš. Pamatuji si na doby, kdy jakákoli odlišná názorová aktivita byla ve jménu jediného správného názorového proudu rady zapuzena jako obtížný hmyz.“ Loňského sněmu (první, na kterém jsem nebyla od založení komory) jsem se nezúčastnila z prostého důvodu. Nenašla jsem v sobě dost motivace, abych nastudovala předložené materiály a rozsáhlý kodex, podala k nim písemné připomínky a pak byla opět na sněmu umravňována a zesměšňována od řečnického pultu některými mužskými kolegy.

Pokud se v článku hovoří o vášnivých diskusích nad Etickým kodexem, sypu si popel na hlavu a přiznávám, že i já jsem byla strůjcem oněch diskusí (dlužno dodat též písemných), ale pouze s cílem, abych přispěla svým názorem k jeho zkvalitnění, odstranění diskriminace a jevů hraničících se zdravým rozumem. Proč voláme po nové normě, když etické chování členů podle staré nikdo nekontroluje. Jak si mám vysvětlit skutečnost, že pravidelně každou středu v Hospodářských novinách vychází inzerát auditorské společnosti na poskytování služeb v oblasti daní, auditu a účetnictví?

Nevěřím, že Etický kodex IFAC může nějakým významným způsobem usměrňovat činnost auditorů ve všech členských státech, neboť existenční hledisko jednotlivce a honba za stále rostoucím ziskem firem bohužel stojí nad morálkou a etikou. Jen těch zveřejněných nešvarů (honosné obědy, dárky, pozornosti), kterých se dopouštějí členové velkých auditorských firem za oceánem, o nichž se dozvídáme z novin v souvislosti s ekonomickými problémy jejich klientů. Jen obcházení poměru auditorských služeb a jiných poradenských činností. Nejsme ve správném poměru tržeb? Nevadí, založíme dceřinku a klienta si ošetříme ve skupině. Podle zásady - vlk se nažral a koza zůstala celá. V uvedeném kodexu mně osobně už jen chybí informace o tom, kdy je etické si vybrat řádnou dovolenou, zda mohu číst časopisy typu Playboy, nebo zda mohu navštěvovat zařízení a pláže určené pro FKK.

Dnes, stejně jako před léty, jsem došla k závěrům, že pokud člověk v sobě má jisté morální zábrany, auditorem se stal dobrovolně podle zákona a obecné eticko-lidské zásady má tak říkajíc pod kůží, žádnou speciální normu nepotřebuje. Ta vznikla z potřeby pouze potírat nešvary v profesi, nikoli řešit prohřešky členů.

Domnívám se, stejně jako většina našich členů komory, že není možno Etický kodex IFAC přeložit a schválit,

ale je nutné vypracovat vlastní, který by z mezinárodních pravidel vycházel a zároveň odrážel národní specifika, neboť v době postupující globalizace, nevěřím v existenci globálního národa; genetickou stopu našich předků a kulturní tradice v sobě neseme ve větší míře, než jsme ochotni připustit.

Pokud máme schválit nový Etický kodex považovala bych za nezbytné:

- vytvořit větší operativní pracovní skupinu,
- zmapovat již vznesené i ústní připomínky,
- pokusit se vypracovat vlastní nový návrh Etického kodexu,
- před sněmem provést osvětovou diskusi k návrhu, nikoli školení,
- znovu zapracovat připomínky, a
- výsledek předložit sněmu.

Ing. Jarmila Novotná
auditor, č. osv. 993

P.S. Pokud budeš mít, Tomáši, zájem, hlásím se do pracovní skupiny.

*Názory a připomínky posílejte pod značkou „Diskusní okénko auditora“ **písemně** na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, **faxem** na 224 211 905 nebo **e-mailem** na adresu kacr@kacr.cz.*

VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavním bodem programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky dne 3. června 2003 bylo projednání obsahu, struktury a organizačního zajištění ústní auditorské zkoušky. Zasedání výboru se zúčastnili zkušební komisaři pro ústní auditorské zkoušky za MF ČR a KA ČR. Komisaři byli seznámeni s podmínkami a průběhem ústní auditorské zkoušky, stanovenými § 8 a § 9 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a vyhláškou č. 467/2000 Sb., kterou se vydává auditorský zkušební řád.

Zkušební komisaři byli rovněž seznámeni s návrhy rozpisů komisí a uchazečů. Komisaři tyto návrhy akceptovali a neměli k nim žádné připomínky.

Ústní auditorská zkouška proběhla ve dnech 17. a 18. června 2003 na Úřadu KA ČR a zúčastnilo se jí 32 uchazečů.

Výbor rovněž projednal otázku zveřejňování výsledků ze zkoušek. Výsledky jsou v současné době zveřejňovány se jmény uchazečů. Výbor se usnesl, že v budoucnu budou výsledky vyvěšovány na úřední desce KA ČR a zveřejňovány na internetových stránkách KA ČR beze jmen uchazečů. Budou zde uvedeny pouze kódy, pod kterými uchazeči psali zkoušku. Výsledky ústních zkoušek KA ČR zveřejňovat nebude.

Na závěr byl výbor seznámen s výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Makroekonomie - mikroekonomie, která proběhla dne 17. května 2003 a kde z celkové počtu 29 uchazečů jich vyhovělo 26 (90 %) a nevyhovělo 3 (10 %).

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

VÝBOR PRO METODIKU

Červnové jednání výboru se zaměřilo především na formulaci některých problémů, které se diskutují především při posuzování vztahu vybraných postupů v účetnictví podnikatelů k ustanovením obchodního zákoníku. Jedná se především o posuzování rozdílů z přecenění podle § 27 zákona o účetnictví a o promítání odložené daň do vlastního kapitálu v případech, které stanoví účetní předpisy. Další okruh otázek se týká snižování základního kapitálu použitím vlastních akcií, vypořádáním rozdílů mezi pořizovací cenou vlastních akcií a jejich nominální hodnotou, časovou posloupností právních kroků a návaznosti postupů v účetnictví na postup podle obchodního zákoníku.

Na základě dotazů auditorů ve vztahu k obchodnímu právu a k účetním předpisům se dále výbor zaměřil i na nesplnění povinností účetních jednotek pro zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy, jakož i zpracování, resp. obsah zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

Vzhledem k tomu, že řešení výše uvedených otázek nelze ze znění platných předpisů jednoznačně odvodit, bylo rozhodnuto, že KA ČR k nim zajistí konzultaci s profesorem Dědičem, pravděpodobně v říjnu t.r. Výsledky z tohoto projednání se zveřejní v časopise Auditor k podpoře činnosti auditorů.

Ing. Eva Fišerová
referát metodiky

VÝBOR PRO INFORMAČNÍ POLITIKU

Výbor na svém zasedání dne 29. května 2003 projednal mimo jiné následující body:

- Smlouvy o spolupráci mezi KA ČR a firmami ASPI a GRAND (produkt EPIS) byly připomínkovány členy VIP, poté budou zaslány zástupcům zmíněných firem k případným připomínkám z jejich strany a nakonec před-

loženy prezidiu KA ČR ke konečnému odsouhlasení.

- Členové VIP diskutovali o podobě diskusního fóra na internetových stránkách KA ČR a o různých možnostech jeho provozu. Firma Actum, která se stará o komorové webové stránky, bude urgována, aby diskusní fórum na uzavřených stránkách KA ČR co nejdříve uvedla do provozu.
- Výbor odsouhlasil texty do brožury k 10. výročí KA ČR. Po odsouhlasení prezidiem KA ČR budou dány texty k překladu do anglického jazyka a poté předány grafikovi.
- Členům výboru byl ing. Kučerovou předložen návrh obsahu publikace nazvané pracovně Auditor Speciál. Budou kontaktováni veškerí autoři, kteří by mohli svými odbornými články do této publikace přispět a budou požádáni o spolupráci.
- Výbor diskutoval o letošní podobě přílohy Hospodářských novin, která by měla být jednak zaměřena na 10. výročí KA ČR a jednak by měla plnit úlohu tzv. upoutávek pomocí jednotlivých příspěvků na podzimní konferenci „Perspektivy účetnictví a auditu po vstupu do EU“.
- Výboru byla předložena poslední verze smlouvy o spolupráci s firmou DATEV. Jednotliví členové výboru vznesli své připomínky k této podobě smlouvy, které budou do smlouvy zapracovány a posléze odeslány firmě DATEV s dotazem, zda je může akceptovat. Pokud ano, bude definitivní podoba smlouvy předložena k odsouhlasení prezidiu a Radě KA ČR.
- Komora daňových poradců ČR připravuje realizaci internetové služby pro své členy a má v této souvislosti zájem o spolupráci i s KA ČR (zprístupnění časopisu Auditor). Předložila proto KA ČR návrh licenční smlouvy, která by tuto spolupráci zastřežovala. KA ČR ji předloží k posouzení právníkovi a poté se bude jednat o uzavření spolupráce.

Hana Bečvářová
referát pro vnější vztahy

NÁVRH KANDIDÁTA DO VOLEBNÍ KOMISE KA ČR

Za kandidáta do **volební komise** KA ČR, která bude volena na XIII. sněmu KA ČR, navrhuji níže uvedeného auditora/ku:

Jméno a příjmení kandidáta č. osvědčení

Bydliště

Vyjádření kandidáta:

Prohlašuji, že souhlasím se svou kandidaturou do volební komise KA ČR, která bude volena na XIII. sněmu KA ČR.

Jméno a příjmení kandidáta č. osvědčení (dekretu)

Podpis

Pozn. : Návrh musí být zaslán na adresu Úřadu KA ČR nejpozději do 31. 10. 2003.

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Jednání výboru pro veřejný sektor, které se konalo 23. června 2003, se zúčastnil ing. Zdeněk Šafránek z odboru účetnictví ministerstva financí. Informoval členy výboru o záměrech MF v oblasti účetnictví ve veřejném sektoru. K otázce neustále diskutovaného přechodu na akruální bázi u územních samosprávných celků konstatoval, že momentálně jsou prováděny analýzy dopadu této změny. Každopádně by však tato změna musela být provedena ve vazbě na změny systému zpracování státního rozpočtu.

Na zasedání výboru byla projednávána i nabídka Centra pro regionální rozvoj ČR na spolupráci na projektu školení auditorů pro účely ověřování čerpání prostředků z fondů Evropské unie. Tento projekt, který je zatím ve fázi návrhu, reaguje na požadavek ověření čerpání prostředků nezávislým auditorem. Účelem projektu je zpracovat metodiku ověřování, vzory výsledných dokumentů a vyškolit auditory speciálně pro tuto činnost. Projekt předpokládá na závěr školení udělování certifikátů. Výbor pro veřejný sektor tuto akci považuje za velice užitečnou a doporučuje aby se na ní KA ČR podílela.

Dále výbor na svém zasedání projednal následující body:

- Zpracování metodické pomůcky pro provádění přezkoumání hospodaření a finančního auditu ÚSC,
- další postup při překladech mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS),
- přípravu specializovaného semináře pro oblast veřejného sektoru ve dnech 1. - 2. října 2003.

Ing. Zdeňka Drápalová
výbor pro veřejný sektor

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (DK) na řádném výjezdním zasedání v Jičíně ve dnech 22. a 23. května 2003

projednala:

- Závěry plánované dohlídky u jedné auditorské společnosti, která odhalila nedostatky v procesu plánování, v dokumentaci i ve výkonu nedovolených aktivit.
- Kroky sledující zkvalitnění práce a zvýšení autority DK a RD KA ČR, např. cestou posílení jednotného přístupu při řešení problémů souvisejících s činností DK, prohloubení osobní odpovědnosti jednotlivých členů DK a zaměstnanců RD za plnění svěřených úkolů, razantnějšího přístupu DK při posuzování práce auditora, jehož činnost byla podrobena opakované dohlídce, která odhalila neplnění opatření dohodnutých na základě výsledků předchozího dohledu.

zabývala se:

- Výsledkem průběžného šetření dvou podání, v tom adresné stížnosti a podnětu vypluvšího z monitoringu periodického tisku, směřujících k podezření na porušení povinností stanovených auditorským zákonem a Etickým kodexem KA ČR konkrétním auditorem.
 - Vybranými náměty pro jednání DK s prezidentem KA ČR, KK a s vedoucí úřadu komory (viz též článek v tomto čísle k průběhu výjezdního zasedání DK v Jičíně).
 - Problematikou výkladu ustanovení § 1 písm. a) zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců. Předpokládá se, že přijaté závěry na úrovni KA ČR a KDP ČR budou po obdržení stanovisek publikovány v časopise Auditor.
- vzala na vědomí:*
- Informaci o průběhu a přínosu setkání auditorů a asistentů auditorů, konaného dne 20. května 2003 v Českých Budějovicích, na které DK delegovala ing. Zdeňka Urbana.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR



Rozsudek Městského soudu v Praze ve věci přezkoumání profesních předpisů

Rozsudek jménem republiky

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krylové a Mgr. Jaromíra Sklenáře v právní věci žalobce: **Ministr financí ČR**, adresa pro doručování: Ministerstvo financí ČR, Letenská 15, Praha 1, zastoupen JUDr. Alanem Korbelem, advokátem, se sídlem náměstí 14. října 3, Praha 5 - Smíchov, proti žalované: **Komora auditorů ČR**, se sídlem Opletalova 55, Praha 1, zastoupena JUDr. Karlem Fialou, advokátem, se sídlem Opletalova 55, Praha 1, o žalobě na přezkoumání profesních předpisů žalovaného, takto:

Ve Statutu Komory auditorů České republiky v platném znění se **zrušuje**

- v § 2 písm. 1) slovo „náhrad“
- v § 4 odst. 4 písm. b) slovo „písemně“
- v § 4 odst. 9 písm. c) část věty „a o výši náhrady nákladů“
- v § 5 odst. 2 poslední věta „Počet členů rady nesmí být nižší než 9 členů“
- v § 5 odst. 3 písm. c) část věty „a viceprezidenty Komory, v případě volby několika viceprezidentů stanoví, který z viceprezidentů zastupuje prezidenta“
- § 9 odst. 5
- § 27 odst. 1 písm. c), d), e)

Ve Volebním řádu sněmu Komory auditorů České republiky v platném znění se **zrušuje**

- § 1 odst. 2
- § 2 odst. 2

V Příspěvkovém řádu Komory auditorů České republiky v platném znění se **zrušuje**

- v § 2 odst. 2 slova „asistent auditora 3.000,- Kč“
- § 2 odst. 3, 4

Žaloba se **zamítá** v části, kterou se žalobce domáhá ve Statutu Komory auditorů České republiky v platném znění zrušení

- v § 2 písm. d) slova „jmenuje“
- § 3 odst. 1 písm. e)
- v § 3 odst. 2 slov „a e)“
- v § 4 odst. 1, 3, 4, 5, 6, 7 slov „ná-

hradní“, „řádný“, „mimořádný“
• § 4 odst. 4 písm. c)

Řízení o žalobě se **zastavuje** v části, kterou se žalobce domáhal zrušení Směrnice Komory auditorů České republiky pro řízenou praxi auditora v platném znění.

Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě podle § 36 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. (dále jen „zákon“) domáhal zrušení některých ustanovení profesních předpisů žalované pro jejich rozpor se zákonem. Podáním ze dne 10. 10. 2002 žalobce doplnil a upřesnil žalobní návrh tak, že žádá, aby soud zrušil:

1. slovo „jmenuje“ v § 2 písm. d) Statutu Komory auditorů ČR (dále jen „Statut“) pro rozpor s ustanovením § 9 odst. 3 zákona, když oprávněním Komory je pouze navrhování osob ministroví financí a následné sestavování jednotlivých zkušebních komisí z osob jmenovaných ministrem financí, nikoliv jmenování jejich členů Komorou auditorů ČR (dále jen „Komora“),

2. slovo „náhrad“ v § 2 písm. 1) Statutu, neboť toto je v rozporu s ustanovením § 30 odst. 2 zákona, přičemž zákon rozlišuje a upravuje pouze náhradu věcných výdajů a náhradu za ztrátu času.

3. § 3 odst. 1 písmeno e) Statutu ve znění: „e) revizoři účtů“ a v § 3 odst. 2 Statutu slova „a e)“, neboť se žalobce domnívá, že žalovaná v § 3 odst. 1 písm. e) v rozporu s ustanovením § 30 odst. 1 zákona, kde jsou taxativně vymezeny orgány Komory, uvádí navíc jako orgán Komory i revizoři účtů. Žalobce má za to, že revizoři účtů nemohou být orgánem Komory.

4. slova „náhradní“, „řádný“ a „mimořádný“ uvedená v § 4 odst. 1, 3, 4, 5, 6, 7 Statutu. Žalobce je totiž toho názoru, že zavedená terminologie, tedy přívlastky — řádný, mimořádný, náhradní — sněm jsou v rozporu se zákonem, neboť tento stanoví pouze sněm s jasně vymezenými právy a po-

vinnostmi. V případě takového rozlišování by mohlo dojít k omezení práv členů Komory právě v souvislosti se stanovením různých režimů sněmů, tedy sněmů náhradních, řádných a mimořádných.

5. slovo „písemně“ v § 4 odst. 4 písm. b) Statutu, kde je v rozporu se zákonem stanovena podmínka písemného požádání rady dozorčí komisí ke svolání sněmu. Písemné podání je vyžadováno v rozporu se zákonem, který formu neupravuje.

6. § 4 odst. 4 písm. c) Statutu ve znění: „c) rozhodne-li o tom, a uvede důvody“. Žalobce se domnívá, že § 4 odst. 4 písm. c) Statutu je v rozporu se zákonem, neboť rada má povinnost svolávat sněm mimo jiné zákonné důvody nejméně jednou ročně, a to způsobem a ve lhůtách určených Statutem. Nejde tedy o jakousi rozhodovací pravomoc o tom, zda-li sněm svolat či nikoliv, ale o povinnost. Také důvody ke svolání sněmu není rada povinna uvádět, neboť tato skutečnost není zákonem prikazována.

7. v § 4 odst. 9 písm. c) Statutu část věty „a o výši náhrady nákladů“. Žalobce se domnívá, že tato část věty je v rozporu se zákonem, neboť rozhodování o náhradě nákladů není možné, náklady jsou objektivně stanoveny a jejich náhrada přísluší oprávněnému přímo z ustanovení § 30 odst. 2 zákona,

8. v § 5 odst. 2 Statutu poslední větu ve znění: „Počet členů rady nesmí být nižší než 9 členů“. Tato věta je dle žalobce v rozporu s ustanovením § 32 odst. 2 zákona, kde je výslovně uveden počet členů rady a způsob jejího doplňování z řad náhradníků.

Rozhodování rady, která by nebyla obsazena 17-ti členy, by bylo rozhodováním bez právního základu, tedy neplatné,

9. v § 5 odst. 3 písm. c) Statutu část věty ve znění „a viceprezidenty Komory, v případě volby několika viceprezidentů stanoví, který z viceprezidentů zastupuje prezidenta“. Žalobce je přesvědčen, že možnost volit viceprezidenty je v rozporu se zákonem, neboť zákon, předpokládá pouze volbu, příp. zřízení funkce, jednoho viceprezidenta, jako zástupce preziden-

ta Komory. Nad rámec zákona by docházelo k rozšiřování pravomocí vyplývajících z jedné funkce na další osoby.

10. § 9 odst. 5 Statutu, neboť jsou v něm uváděny skutečnosti, které jsou v rozporu se zákonem. Jedná se o minimální počet členů orgánu stanovený Statutem, kdy počty členů orgánů jsou stanoveny zákonem. V poslední větě jde o rozpor s ustanovením § 32 odst. 3 a ustanovení § 33 odst. 3 zákona, neboť v těchto zákonných ustanoveních je uveden taxativní výčet činností a pravomocí příslušejících radě a dozorčí komisi. Statut v tomto případě nad rámec zákona rozšiřuje pravomoci těchto orgánů. V případě dozorčí komise, pokud by takto suplovala činnost rady, nemohla by sama vykonávat své pravomoci spočívající v dohlížecí činnosti mimo jiné i nad orgány Komory.

11. § 27 odst. 1 písm. c), d) a e) Statutu pro rozpor se zákonem, neboť zákon nestanoví a ani neukládá povinnost k placení uvedených poplatků (náhrad, náhrad nákladů, náhrad na úhradu nákladů) Komoře. Zákon stanoví poplatek za zápis do seznamu auditorů, nebo auditorských společností, příspěvek na činnost Komory, náhrady věcných výdajů a náhrady za ztrátu času. Zákon také stanoví výši poplatků za přihlášky k dílčí písemné auditorské zkoušce nebo rozdílové auditorské zkoušce a výši poplatků k ústní auditorské nebo k ústní rozdílové auditorské zkoušce.

12. § 1 odst. 2 a § 2 odst. 2 Volebního řádu. Žalobce uvádí, že v § 1 odst. 2 Volebního řádu je zmocnění k pověření auditora k výkonu funkce orgánu Komory. Zákon však stanoví, že funkce v orgánech Komory jsou funkce volené, nikoliv pověřené či jmenované. Toto ustanovení je tedy v rozporu se zákonem. V § 2 odst. 2 Volebního řádu je rozpor se zákonem v tom, že je povinností konat sněm, na kterém budou voleny orgány Komory tak, aby k volbám došlo před ukončením funkčního období těchto orgánů. Následné schvalování postupu orgánů po uplynutí funkčního období tak, jak je předpokládáno v poslední části věty § 2 odst. 2 Volebního řádu, nemá zmocnění a oporu v zákoně.

13. v § 2 odst. 2 Příspěvkového řádu slova „asistent auditora 3.000,- Kč“, a § 2 odst. 3 a 4 Příspěvkového řádu. Žalobce namítá, že asistentu auditora nelze uložit povinnost hradit částku 3.000,- Kč, neboť není členem Komory. Dále zákon nestanoví povinnost k placení poplatku za zápis asistenta auditora, pouze v § 26 taxativně

vyjmenovává podmínky pro zápis, kde placení náhrady nákladů není obsaženo. § 2 odst. 3 zavádí náhrady nákladů spojených s provedením žádosti a splněním podmínek uchazeče o složení auditorské zkoušky ve výši 3.000,- Kč, ačkoliv zákon stanoví mimo jiné poplatky za přihlášky k ústní auditorské nebo k ústní rozdílové auditorské zkoušce. § 2 odst. 4 zavádí v rozporu se zákonem náhrady za vrácení, resp. storno žádosti nebo přihlášky, neboť oprávnění k placení těchto náhrad není zákonem upraveno. Zákon nezmocňuje Komoru ke stanovení takovýchto náhrad.

Podáním ze dne 10. 10. 2002 vzal žalobce zpět žalobu v té části, pokud směřovala proti Směrnici Komory auditorů ČR pro řízenou praxi auditora, neboť akceptoval vysvětlení žalované ohledně názvu této Směrnice, že se jedná o tiskovou chybu. Žalobce navrhl, aby soud řízení o Směrnici pro řízenou praxi auditora zastavil.

K podané žalobě se vyjádřila žalovaná Komora auditorů ČR. Uvedla:

• **k bodu 1. žaloby** - Statut v § 2 písm. d) obecně formuluje působnost Komory v oblasti auditorských zkoušek, aniž by je rozděloval na písemnou a ústní část, proto používá formulaci „navrhuje a jmenuje členy zkušebních komisí...“, přitom platí v souladu se zákonem, že Komora navrhuje členy zkušebních komisí pro ústní část auditorské zkoušky (Ministerstvu financí) a jmenuje členy a předsedy zkušebních komisí pro písemnou část auditorské zkoušky. To potvrzuje § 15 odst. 2 Statutu, kde se výslovně stanoví, že „Rada jmenuje a odvolává členy zkušebních komisí pro dílčí písemnou část odborné zkoušky a navrhuje Ministerstvu financí České republiky členy zkušebních komisí pro ústní část auditorské zkoušky“. Úprava Statutu tedy není v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona. Žalobce vytrhl z kontextu profesní úpravy jedno slovo, o němž se mylně domnívá, že se vztahuje k § 9 odst. 3 zákona.

• **k bodu 2. žaloby** - ustanovení § 2 písm. i) Statutu není v rozporu s § 30 odst. 2 zákona. Zákon upravuje druhy (formy) náhrad, které přísluší členům orgánů Komory. Statut návazně stanoví, že do působnosti Komory patří též určování výše těchto náhrad; bez toho by se ustanovení zákona nemohlo realizovat v praxi. Dle názoru Komory zde žalobce směšuje dvě rozdílné věci.

• **k bodu 3. žaloby** - žalobce se zřejmě domnívá, že Komora může mít pouze takové orgány, které stanoví

zákon. Zákon určuje povinné orgány, které Komora musí zřídit, stanoví jejich pravomoc a působnost jak z hlediska správy Komory, tak pokud jde o jejich oprávnění rozhodovat o právech a povinnostech osob. Tuto zákonnou úpravu Statut plně respektuje. Žalovaná má však za to, že nic nebrání tomu, aby si Komora jako samostatný subjekt zřídila i další vnitřní orgány dle své potřeby, pouze na ně nesmí přenést působnost orgánů stanovených zákonem. V případě revizorů účtů se jedná o kontrolní orgán, který ověřuje roční účetní závěrku před jejím předložením sněmu. Je plně v zájmu auditorů, aby takový kontrolní orgán požadovali, a stát jim v tom nemůže bránit, zvláště když sám na úpravu způsobu kontroly hospodaření Komory v zákoně rezignuje.

• **k bodu 4. žaloby** - termíny řádný sněm, náhradní sněm, mimořádný sněm jsou v žalobě doprovázeny poznámkou, že „Statut zavádí oproti zákonu novou terminologii“. To považuje žalovaná za nesmyslné. § 31 odst. 1 zákona rozlišuje sněm svolaný radou bez iniciativy jiných osob, sněm svolaný na žádost auditorů nebo dozorčí komise a nový sněm svolaný v případě, že svolaný sněm není usnášeníschopný. Podrobnosti o svolání sněmu má dle zákona stanovit Statut. Každý z uvedených sněmů má jiný charakter z hlediska přípravy a způsobu svolání, proto úprava ve Statutu vyžaduje jejich důsledné odlišení. Proto byly zvoleny uvedené termíny, aniž by zákonná úprava sněmu jako nejvyššího orgánu Komory tím byla nijak dotčena. Praxe může přinést i situace, kdy bude nutno použít kombinaci těchto termínů, např. náhradní mimořádný sněm, náhradní řádný sněm apod.

• **k bodu 5. žaloby** - zákon stanoví, že o svolání sněmu může požádat dozorčí komise. Statut předepisuje písemnou formu této žádosti. Ke svolání sněmu a k přípravě jeho programu potřebuje rada písemný dokument, aby bylo doložitelné, že dozorčí komise o svolání sněmu skutečně žádá, případně jaký je důvod této žádosti. To nelze zajistit jinak než písemnou formou. Svolání sněmu je záležitost zhruba za milion korun, proto u dozorčí komise i u rady Komory se jedná o odpovědnost za závažné rozhodnutí. Z písemného dokladu jsou též zřejmé požadavky na přípravu materiálů pro mimořádný sněm, počítání lhůt apod. Zatímco zákon upravuje tento úkon dozorčí komise jako bezformální, profesní předpis Komory formu stanoví, tj. stanoví z vůle auditorů přísnější podmínky než zákon.

Takový postup nemůže být v rozporu se zákonem, jedná-li se o úpravu vnitřních poměrů.

• **k bodu 6. žaloby** - dle zákona i Statutu svolává rada sněm nejméně jednou ročně. Považuje-li se jeden sněm za řádný, je eventuálně další sněm v roce sněmem mimořádným. Proto byl ve Statutu pro rozlišení sněmů použit termín řádný sněm, který schvaluje zejména zprávu o činnosti a výsledky hospodaření Komory za minulý rok a termín mimořádný pro ostatní sněmy, které by případně mohly být v roce svolány vedle řádného sněmu. Statut tedy v dotčeném ustanovení vyjadřuje skutečnost, že rada může svolat sněm v souladu se zákonem kdykoliv, ale sněmy se rozlišují podle druhů.

• **k bodu 7. žaloby** - žalobce se zde zcela mylí, neboť napadené ustanovení se netýká náhrad za výkon funkce, ale náhrad nákladů za výkony Komory poskytované jiným subjektům než auditorům nebo auditorským společností (viz též dále Příspěvkový řád Komory).

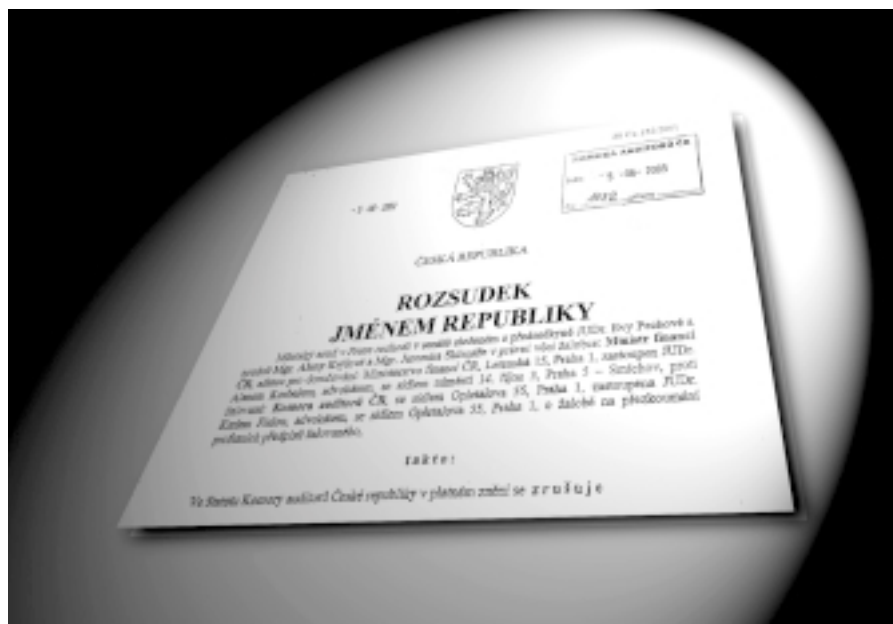
• **k bodu 8. žaloby** - počet členů rady je upraven v § 32 odst. 2 zákona, tuto úpravu Statut plně přejímá. Zákon však neřeší situaci, kdy dojde k poklesu počtu členů rady pod zákonem stanovený počet a další náhradníci již nebudou k dispozici. Žalovaná se domnívá, že není snad v rozporu se zákonem, když Statut v zájmu zajištění věrohodnosti a reprezentativnosti volených orgánů stanovil minimální počty členů orgánů a upravil též postup za této situace, pokud by k ní v praxi došlo, a to ve svém § 9 odst. 5. Žalovaná též vyslovuje podiv, že žalobci vadí tato úprava v případě rady, ale nevadí mu zřejmě již v případě dozorčí či kárné komise, i když ve všech případech je úprava ve Statutu shodná.

• **k bodu 9. žaloby** - viceprezident není orgánem Komory, zákon neupravuje ani jeho působnost či pravomoci. Zvolit jednoho viceprezidenta je pro Komoru povinností ze zákona. Komora se domnívá, že v ničem neporušuje zákon, zvolí-li viceprezidentů více. Pro řízení Komory se zatím osvědčili dva viceprezidenti. Statut proto předpokládá volbu více viceprezidentů a vymezuje jim též určité povinnosti, podobně jako prezidentovi, neboť ani jeho postavení zákon blíže neupravuje. Napadená úprava ve Statutu se týká vnitřních zejména organizačních záležitostí samosprávné organizace, do nichž žalobce dle názoru žalované nemá právo zasahovat.

• **k bodu 10. žaloby** - ustanovení § 9 odst. 5 Statutu je zmíněno již výše

ve vyjádření k bodu 8. žaloby. Statut se detailněji zabývá vztahy uvnitř samosprávné organizace mezi nimi i těmi, které zákon výslovně neřeší, ale jejichž závazná úprava je nezbytná pro bezproblémové fungování organizace. Konkrétně na určité situace způsobené větším poklesem členů orgánů v průběhu funkčního období zákon nepamatuje; úpravu bylo proto nutno řešit ve vnitřním předpise. Může např. nastat situace, že orgán Komory není pro nedostatek, členů

lí orgány Komory napoprvé, a bude nutné jej proto svolat znovu. V tomto případě může snadno dojít k překročení délky funkčního období členů orgánů a je tedy pak nutné mít k dispozici závaznou (vnitřní) úpravu, která určuje, že sněm může pověřit jiné osoby výkonem funkcí do doby volby nových orgánů nebo prodloužit funkční období stávajících orgánů do zvolení nových. I když uvedená opatření nemají výslovnou oporu v zákoně, nejsou v rozporu ani s dikcí ani se



schopen vykonávat svoji činnost. V tom případě musí na nutnou dobu převzít určité úkoly jiný orgán. Vnitřní úprava není v žádném ohledu v rozporu s kogentními ustanoveními zákona.

• **k bodu 11. žaloby** - v tomto ustanovení Statut odkazuje na zvláštní vnitřní předpis - Příspěvkový řád - s tím, že ten upraví výši příspěvků na činnost Komory, poplatků a náhrad vybíraných Komorou. Napadená ustanovení vyjmenovávají náklady spojené s činnostmi, které je Komora povinná podle zákona vykonávat, přitom však nejdu ve prospěch osob, které se finančně podílejí na úhradě nákladů Komory. Zákon ukládá Komoře zajištění určitých činností, nestanoví však způsob jejich finančního zajištění. Z logiky věci podle žalované vyplývá, že náklady spojené s těmito agendami by měli hradit ti, v jejichž prospěch Komora činnost vykonává.

• **k bodu 12. žaloby** - v těchto ustanoveních schválil sněm úpravu vztahů, kterou zákon výslovně neřeší, která je však nezbytná pro řádné fungování orgánů Komory i Komory jako takové. Dle názoru žalované je třeba ošetřit situace, kdy např. sněm nezvo-

lil orgány Komory napoprvé, a bude nutné jej proto svolat znovu. V tomto případě může snadno dojít k překročení délky funkčního období členů orgánů a je tedy pak nutné mít k dispozici závaznou (vnitřní) úpravu, která určuje, že sněm může pověřit jiné osoby výkonem funkcí do doby volby nových orgánů nebo prodloužit funkční období stávajících orgánů do zvolení nových. I když uvedená opatření nemají výslovnou oporu v zákoně, nejsou v rozporu ani s dikcí ani se

smyslem zákona. Vnitřní předpis jen doplňuje to, co nekvalitně zpracovaný zákon opomněl.

• **k bodu 13. žaloby** - náhrady nejsou upraveny zákonem, proto jsou nevymahatelné a Komora je chápe jako fakultativní. Úprava odráží skutečnost, že zákon stanovil Komoře řadu povinností ve vztahu k asistentům auditora, ale žadatelům o toto asistentství neurčil žádné povinnosti finančního rázu vůči Komoře. Z konstrukce uvedeného ustanovení lze dovodit, že peněžní plnění stanovené ve formě náhrady nákladů za administrativu týkající se asistentů hradí za ně v principu auditori a auditorské společnosti, u nichž jsou zaměstnáni. Právě tyto subjekty souhlasily na sněmu s touto úpravou v Příspěvkovém řádu. Je nepochybné, že Komora zapíše do svého seznamu jako asistenta auditora žadatele i v případě, že příslušná auditorská společnost nebo auditor za něj nezaplatí stanovené náhrady; zákon tyto platby jako podmínku zápisu nestanoví. Žalovaná má však za to, že není vyloučena, tj. není v rozporu se zákonem, možnost dobrovolného plnění stanovených částek způsobem, jak je výše uvedeno.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

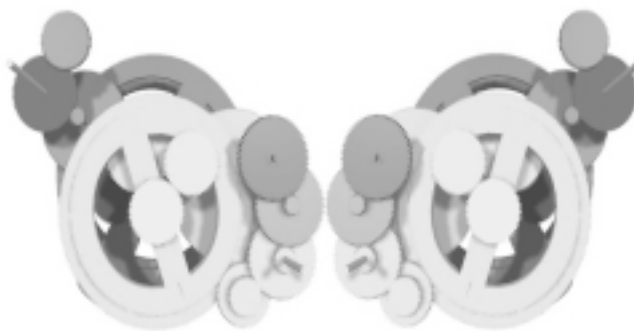
Zákon upravuje postavení a činnost auditorů, podmínky, za nichž mohou být poskytovány auditorské služby, a vznik, postavení a působnost Komory (§ 1 zákona). Komora zřízená zákonem je samosprávnou profesní organizací všech auditorů, právníkou osobou (§ 28 zákona). Auditorské služby podle zákona je oprávněn poskytovat auditor a auditorská společnost. Auditorem je ten, kdo je zapsán v seznamu auditorů vedeném Komorou (§ 2 odst. 2, 3 zákona). Komora mimo jiné zejména dohlíží na řádné poskytování auditorských služeb a vydává profesní předpisy a auditorské směrnice (§ 29 písm. a), b) zákona). Zákon stanoví, jaké jsou orgány Komory (§ 30 zákona), způsob jejich zřízení a jejich působnost a pravomoc (§ 31 - 34 zákona). Zákon rovněž stanoví, že podrobnosti o organizaci Komory a jejích orgánů stanoví Statut Komory a další profesní předpisy (§ 35 zákona).

Žalovaná jako samosprávná profesní organizace je zčásti samosprávnou veřejnoprávní korporací vykonávající veřejnou správu (tato její působnost má základ v tom, že auditorské služby je oprávněn poskytovat pouze ten, kdo je zapsán v seznamu auditorů vedeném Komorou, tedy v povinném členství). Vedle zákonem stanovené působnosti v oblasti veřejné správy, může Komora jako samosprávný subjekt vykonávat i jiné činnosti odpovídající zájmovému sdružení. Pokud však jde o činnost Komory a jejích orgánů v oblasti veřejné správy, platí základní pravidla, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví a že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, Čl. 2 odst. 3 Ústavy, Čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod).

Ve smyslu shora uvedeného soud posoudil jednotlivé žalobní body takto:

bod 1. žaloby - ustanovení § 2 písm. d) Statutu ve slově „jmenuje“ není dle názoru soudu v rozporu se zákonem, který v ustanovení § 9 odst. 1 stanoví, že členy a předsedy zkušebních komisí pro dílčí písemné zkoušky jmenuje a odvolává Komora a v ustanovení § 9 odst. 3 stanoví, že

členy a předsedy zkušebních komisí pro ústní část auditorské zkoušky jmenuje a odvolává ministr financí. Podle § 32 odst. 3 písm. j) zákona rada Komory předkládá ministru financí návrhy na jmenování nebo na odvolání členů zkušebních komisí pro auditorské zkoušky a pro auditorské rozdílové zkoušky. Lze tedy přisvědčit žalované, že Statut v § 2 písm. d) obecně formuluje působnost Komory v oblasti auditorských zkoušek, aniž by je rozděloval na písemnou a ústní část. Tato obecná formulace ustanovení § 2 písm. d) Statutu nedává Komoře oprávnění nad rámec zá-



kona a je konkretizována v ustanovení § 15 odst. 2 Statutu, ve kterém je v souladu se zákonem rozlišeno, kdy Rada jako orgán Komory jmenuje a odvolává členy zkušebních komisí a kdy navrhuje ministru financí členy zkušebních komisí.

bod 2. žaloby - v ustanovení § 2 písm. 1) soud zrušil slovo „náhrad“, když shledal, že Statut do působnosti Komory v rozporu se zákonem zahrnul i oprávnění stanovit výši náhrad. Zákon upravuje náhrady pouze v ustanovení § 30 odst. 2, kde stanoví, že funkce v orgánech Komory jsou čestné a při jejich výkonu přísluší auditorovi náhrada věcných výdajů a náhrada za ztrátu času. Zákon nedává Komoře pravomoc výši těchto náhrad stanovit, což neznamená, že toto ustanovení nelze v praxi realizovat. Nedojde-li mezi Komorou a auditorem ke shodě o výši věcných výdajů či o náhradě za ztrátu času, rozhodne o výši těchto náhrad na návrh soudu, do jehož pravomoci projednání a rozhodnutí takového sporu patří (§ 7 odst. 1 o. s. ř.).

bod 3. žaloby - žalobní návrh na zrušení celého ustanovení § 3 odst. 1 písm. e) ve znění: „e) revizoři účtů“ a zrušení slova „a e)“ v § 3 odst. 2 Statutu neshledal soud důvodným. Je pravda, že v § 30 odst. 1 zákona, kde jsou uvedeny orgány Komory, revizoři účtů jako orgán Komory uvedeni nejsou. Soud však neshledal názor že-

lobce, že ustanovení § 30 odst. 1 zákona představuje taxativní výčet orgánů Komory a že Komora jiné orgány zřizovat nemůže. Zákon určuje, které orgány Komora musí zřídit a zároveň stanoví jejich působnost a pravomoc v oblasti veřejné správy, kterou mohou na základě zákona vykonávat právě jen tyto orgány, Zákon však nebrání Komoře, aby si jako samosprávná organizace zřídila i jiné orgány dle svých potřeb, pokud na tyto orgány nepřenesla mocenskou pravomoc činit vrchnostenské úkony při plnění úkolů veřejné správy. To se v daném případě nestalo, Komora si zřídila revizoři účtů jako vnitřní kontrolní orgán bez rozhodovacích pravomocí a dle názoru soudu tím neporušila zákon.

bod 4. žaloby - návrh na zrušení slov „náhradní“, „řádný“ a „mimořádný“ uvedených v § 4 odst. 1, 3, 4, 5, 6, 7 Statutu soud nepovažuje za důvodný. Námitka žalobce, že uvedení těchto přívlasků ke slovu sněm je v rozporu se zákonem, je obecná, žalobce

ani netvrdí, které konkrétní ustanovení zákona bylo porušeno, pouze dovozuje, že takovýto rozlišováním jednotlivých sněmů by mohlo dojít k omezení práv členů Komory v souvislosti se stanovením různých režimů sněmů. Tuto obavu soud neshledává, neboť z ustanovení § 4 Statutu je zřejmé, že režimy sněmů zde uvedené jsou v souladu se zákonnou úpravou. Zákon v § 31 odst. 1 stanoví povinnost radě Komory nejméně jednou ročně svolat sněm, a to způsobem a ve lhůtách určených statutem. Zároveň však stanoví, že Rada Komory svolá sněm kdykoliv, požádá-li o to písemně v průběhu 2 kalendářních měsíců alespoň třetina auditorů nebo požádá-li o to dozorčí komise. Skutečnost, že Statut v § 4 odst. 3 sněm, který nejméně jednou ročně svolává rada, označuje jako řádný a v odst. 4 téhož ustanovení označuje jako mimořádný sněm takový sněm, který byl svolán na žádost alespoň třetiny auditorů nebo na žádost dozorčí komise, v rozporu se zákonem není. Zákon dále v § 31 odst. 2 stanoví povinnost radě Komory svolat nejpozději do 2 měsíců sněm v případě, že řádně svolaný sněm nebyl usnášeníschopný. Tento sněm Statut v ust. § 4 odst. 5 nazývá náhradním, ani v tomto označení nelze spatřovat rozpor se zákonem. V tomto smyslu jsou shora uvedené přívlasky použity i v odst. 1, 6, 7 ust. § 4 Statutu, a ani zde jejich pou-

žití nemění režim sněmů v rozporu se zákonem,

bod 5. žaloby - návrh na zrušení slova „písemně“ v § 4 odst. 4 písm. b) Statutu je důvodným, neboť podmínka písemné žádosti o svolání sněmu je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 1 zákona. Zákon v citovaném ustanovení mimo jiné stanoví, že rada Komory svolá sněm kdykoliv, požádá-li o to dozorčí komise. Povinnost dozorčí komise požádat o svolání sněmu písemně je v ustanovení § 4 odst. 4 písm. b) Statutu nad rámec zákona, tedy v rozporu se zákonem, který nepředepisuje formu žádosti dozorčí komise o svolání sněmu.

bod 6. žaloby - návrh na zrušení § 4 odst. 4 písm. c) Statutu neshledal soud důvodným. Ustanovení § 31 odst. 1 zákona mimo jiné stanoví, že sněm svolává nejméně jednou ročně rada Komory, a to způsobem a ve lhůtách určených Statutem. Rada Komory je tedy mimo jiné zákonné důvody povinna nejméně jednou ročně sněm svolat, tato její povinnost je ve Statutu uvedena v § 4 odst. 3. Ustanovení § 4 odst. 4 písm. c) odráží možnost, nikoliv povinnost rady danou zákonem, svolat sněm více než jednou ročně. Způsob, jak tuto možnost rada realizuje, může určit Statut, což Statut učinil právě v ustanovení § 4 odst. 4 písm. c).

bod 7. žaloby - návrh na zrušení části věty „a o výši náhrady nákladů“ v § 4 odst. 9 písm. c) Statutu shledal soud důvodným. Zákon nedává Komoře pravomoc rozhodovat o náhradě nákladů. Náhrada nákladů je v zákoně zmíněna pouze v § 30 odst. 2 zákona a ani zde nejde o pravomoc Komory o náhradě nákladů rozhodovat (k tomu viz výše k bodu 2. žaloby). Vysvětlení žalované, že napadené ustanovení se netýká náhrad za výkon funkce ale náhrad nákladů za výkony Komory poskytované jiným subjektům než auditorům nebo auditorským společnostem, není podstatné. Zákon nezmocňuje Komoru k žádnému rozhodování o náhradách, bez ohledu na to, jaké náhrady má Komora na mysli.

bod 8. žaloby - návrh na zrušení poslední věty § 5 odst. 2 Statutu, ve znění: „Počet členů rady nesmí být nižší než 9 členů“, shledal soud důvodným. Počet členů rady je stanoven na rozdíl od počtu členů dozorčí a kárné komise zákonem. Zákon v § 32 odst. 2 stanoví, že rada má 17 členů a 5 náhradníků a upravuje způsob doplňování členů rady z řad náhradníků. Stanoví-li zákon, že rada má 17 členů, nemůže Statut měnit zákon tím, že stanoví, že počet členů rady nesmí být nižší než 9 členů.

bod 9 žaloby - návrh na zrušení v § 5 odst. 3 písm. c) Statutu části věty „a viceprezidenty Komory, v případě volby několika viceprezidentů stanoví, který z viceprezidentů zastupuje prezidenta“, shledal soud důvodným. Zákon v ust. § 32 odst. 3 písm. c) stanoví, že radě přísluší volit ze svých členů a odvolávat prezidenta a viceprezidenta Komory. Jestliže podle zákona radě přísluší ze svých členů volit jednoho viceprezidenta Komory, je ustanovení Statutu, které stanoví, že radě přísluší volit více viceprezidentů Komory, v rozporu se zákonem.

bod 10 žaloby - návrh na zrušení celého ust. § 9 odst. 5 Statutu, shledal soud důvodným. Stanovení minimálního počtu členů orgánů Komory v případě, kdy je počet členů orgánu Komory výslovně stanoven zákonem, je v rozporu se zákonem, jak soud již konstatoval shora k bodu 8 žaloby. Poslední věta ust. § 9 odst. 5 Statutu navíc nad rámec zákona (§ 32 odst. 3 a § 33 odst. 3 zákona) rozšiřuje pravomoci příslušející radě a dozorčí komisi.

bod 11 žaloby - návrh na zrušení ust. § 27 odst. 1 písm. c), d) a e) Statutu shledal soud důvodným, neboť zákon nikde nestanoví povinnost hradit náhrady v těchto ustanoveních uvedené a nikde neopravňuje Komoru výši těchto náhrad stanovit. O výši náhrad věcných nákladů platí obecně to, co soud již uvedl shora k bodu 2 a 7 žaloby. Navíc soud dodává, že v napadeném ustanovení spíše než o náhradu nákladů lze obsahově o poplatky, které však lze podle článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat jen na základě zákona. Zákon za činnosti uvedené v napadeném ustanovení poplatky Komoře ukládat neumožňuje.

bod 12 žaloby - návrh na zrušení ust. § 1 odst. 2 a § 2 odst. 2 Volebního řádu shledal soud důvodným. Je třeba plně přisvědčit žalobci, že funkce v orgánech Komory jsou podle zákona funkce volené a zákon nikde nedává oprávnění Komoře, resp. sněmu, auditora pověřit výkonem funkce v orgánu Komory na místo volby. Ust. § 1 odst. 2 Volebního řádu je v rozporu se zákonem. V rozporu se zákonem je i ust. § 2 odst. 2 Volebního řádu, neboť zákon neupravuje možnost orgánů Komory po skončení jejich funkčního období činit jakákoliv opatření a ani nezmocňuje sněm k následnému schvalování takovýchto opatření. Volební řád nemůže nad rámec zákona orgánům Komory po skončení jejich funkčního období stanovit oprávnění činit jakékoliv opatření a stejně tak nemůže pověřit sněm nad rámec záko-

na schvalováním takovýchto opatření.

bod 13 žaloby - návrh na zrušení § 2 odst. 2 Příspěvkového řádu ve slovech „asistent auditora 3000,- Kč“ a celého ust. § 2 odst. 3 a 4 Příspěvkového řádu shledal soud důvodným. Zákon neumožňuje Komoře vybírat poplatky za zápis asistentů auditora a nedává Komoře pravomoc rozhodovat o náhradě nákladů spojených s provedením zápisu asistentů auditora, ani neumožňuje Komoře stanovit výši náhrady nákladů spojených s prověřením žádosti a splnění podmínek uchazeče o složení auditorské zkušky či náhrady za vrácení, resp. storno žádosti nebo přihlášky. I v tomto bodě soud odkazuje na to, co již uvedl shora k bodu 2, 7 a 11 žaloby. Úprava napadená žalobou v tomto žalobním bodě je v rozporu se zákonem, bez ohledu na skutečnost, zda Komora náhrady zde stanovené chápe jako nevymahatelné a fakultativní.

Z důvodů uvedených k jednotlivým žalobním bodům soud rozhodl o podané žalobě tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Řízení o žalobě v té části, kterou se žalobce domáhal zrušení Směrnice Komory auditorů ČR pro řízenou praxi auditora, soud zastavil, když žaloba byla v této části vzata žalobcem zpět.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), neboť každý z účastníků měl ve věci úspěch jen částečně a o části žaloby bylo řízení zastaveno.



Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat ve lhůtě do dvou (2) týdnů po jeho doručení kasační stížnost za podmínek stanovených v § 102 a násl. s.ř.s. k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Městského soudu v Praze.

V Praze dne 2. dubna 2003

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu

Připravované změny v regulaci auditu

V listopadu loňského roku byl novým zástupcem KA ČR v pracovní skupině pro audit (The Auditing Working Party) při FEE jmenován ing. Milan Slavík (Ernst & Young). Následující text je zpracován z materiálů projednávaných v této pracovní skupině v první polovině tohoto roku.

Kolaps Enronu a následující finanční skandály spustily lavinu požadavků na další prověření kvality finančního výkaznictví a statutárního auditu, správy a řízení společností a trhu cenných papírů.

V posledních dvanácti měsících se celosvětově snížila důvěra investorů na kapitálových trzích a utrpěla důvěryhodnost auditorské profese v očích veřejnosti. Ne zcela harmonizovaný přístup k statutárnímu auditu v Evropské unii byl důvodem k přijetí dalších kroků na úrovni unie v této oblasti. Toto bylo iniciováno materiálem označovaným jako „Green Paper“, který vydala komise „k roli, pozici a zodpovědnosti statutárního auditora v Evropské unii“. Reakce na „Green Paper“ si vyžádaly aktivitu na úrovni Evropské unie za hranicí danou „Osmou direktivou“ (84/253/EEC), která se široce zabývá schvalováním statutárních auditorů v Evropské unii.

Závěry z výše uvedených kroků byly včleněny do sdělení komise v roce 1998, do materiálu „Statutární audit v Evropské unii, cesta vpřed“. V tomto „sdělení“ bylo navrženo vytvoření „Výboru pro audit Evropské unie“, který by měl připravit další aktivity ve vzájemné spolupráci účetní profese a členských států. Stěžejními body programu tohoto výboru bylo zajištění kvality auditu, auditorských standardů a nezávislosti auditora.

Na základě práce výboru vydala komise v listopadu 2000 doporučení k „Zajištění kvality pro statutárního auditora v Evropské unii“ a v květnu 2002 doporučení k „Nezávislosti statutárního auditora v Evropské unii“. Obě doporučení se v členských zemích Evropské unie zavádějí. Dále byly zahájeny přípravné práce na sjednocení používání mezinárodních auditorských standardů (ISAs).

Přes tyto již fungující aktivity zaujala komise stanovisko, že současná situace

vyžaduje další iniciativu a aktivitu k posílení důvěry investora na kapitálovém trhu a důvěry veřejnosti ve funkci auditu v Evropské unii.

Přestože je audit hlavním nástrojem pro zajištění správného finančního výkaznictví, není jediným faktorem. To se ukázalo při podrobném zkoumání, které následovalo poslední finanční skandály v oblasti finančního výkaznictví. Audit je součástí širšího systému účastníků a regulátorů zabývajících se transparentním finančním výkaznictvím pro kapitálový trh Evropské unie.

Iniciativu v oblasti regulace statutárního auditu je nutno vidět v širším kontextu „Akčního plánu finančních služeb Komise“ a reakce na kolaps Enronu. Tato iniciativa je též v souladu s komuniké komise ke „Company Law and Corporate Governance“. Audit je velmi důležitou součástí správně uplatňované správy a řízení společností.

Důvěryhodnost finančních informací ověřovaných auditorem je důležitá pro širší rozsah společností než jen těch, které jsou kotovány na burze. To je reflektováno v současném zákoně Evropské unie, který definuje požadavky auditu pro všechny obchodní společnosti, všechny banky a pojišťovny (finanční instituce).

Proto od počátku musí být politika Evropské unie v oblasti auditu konzistentní a jednotná tak, aby pokryla všechny (téměř dva miliony) statutární audity provedené na teritoriu Evropské unie, což je významně více než 7000 společností kotovaných na burze v Evropské unii. Pokud to bude nezbytné, přístupy a opatření se budou odlišovat v závislosti na stupni veřejného zájmu (subjekty a společnosti veřejného zájmu) a měly by vzít v úvahu potřeby malých a středních společností (SME's). Zde je situace velmi podobná jako v případě využití mezinárodních účetních standardů pro malé a střední společnosti – viz. článek ing. Ireny Pittermannové v Auditorovi č. 4 letošního roku.

Komisař Frits Bolkestein odpovědný za vnitřní trh prohlásil: „*Předpokladem úspěšného sjednocení evropských kapitálových trhů je kvalitnější provádění auditu v celé Evropské unii. Z toho důvodu bude nezbytné*

posílit kontrolu kvality poskytovaného auditu a nezávislost auditora, přičemž se bude vycházet z již přijatých opatření. Znamená to také progresivně přemýšlet o opatřeních na dlouhodobé zajištění kvality auditů v rozšiřující se Evropské unii. Chci evropská řešení, která budou odpovídat našim konkrétním potřebám a respektovat naše rozličné kultury, a o která se evropský audit bude moci bez obav opřít. Zavedení amerických standardů u našich firem je pro mě nepřijatelné, a proto se EU nekompromisně staví proti registraci auditorských firem ze země EU u amerického Výboru pro dohled nad účetnictvím veřejně obchodovaných společností (PCAOB). EU si činnost obchodních společností ve svých členských zemích bude regulovat sama.“

Po implementaci kroků uvedených ve sdělení se v Evropské unii výrazně změní regulační prostředí. Konkrétně to znamená, že připravovaný návrh nové směrnice pro audit nahradí a zároveň rozšíří současné znění legislativy Evropské unie, konkrétně „Osmou direktivu“.

Kromě toho se změní také regulační infrastruktura v Evropské unii. Podle návrhu komise bude tato infrastruktura schopna přijmout závazné prováděcí předpisy, které budou vypracovány na základě nové směrnice a v souladu s procesem zvaným „komitologie“. Novinkou bude vznik Výboru pro regulaci auditu (Audit Regulatory Committee) a přejmenování současného Výboru pro audit (Committee on Auditing) na Výbor pro auditorské poradenství (Audit Advisory Committee).

Na rychlosti, s jakou proběhne realizace priorit dále uvedených, bude záviset vývoj dialogu o regulaci auditu vedený mezi USA a Evropskou unií. Komplexní auditorské regulační a kontrolní prostředí v Evropské unii, které bude mít oporu v legislativě, bude přinejmenším rovnocenné regulačním systémům, které jsou v současné době vytvářeny PCAOB. Toto komplexní prostředí pak představuje účinný nástroj, jehož prostřednictvím bude možné vymanit auditory Evropské unie ze zbytečného zatížení americkým regulačním systémem, který by mohl brzdit rozvoj výkonného globálního kapitálového trhu.

Dále uvádím iniciativy/priority v oblasti statutárního auditu tak, jak je Komise společně s Výborem pro audit Evropské unie předpokládá uvést do praxe.

Evropská komise navrhla deset priorit vedoucích ke zkvalitnění a harmonizaci statutárních auditů v celé Evropské unii. Cílem je zajistit, aby se investoři a další zainteresované osoby mohli zcela spolehnout na správnost ověřovaného účetnictví, aby se zabránilo střetu zájmů na straně auditorů a posílila se ochrana v Evropské unii před skandály typu Enron. V plánu jsou také oznámeny připravované návrhy nových zákonů,

jejichž účelem bude stávající legislativu radikálně přebudovat a rozšířit. Jejich přijetím poprvé vznikne komplexní soubor pravidel Evropské unie týkajících se vedení auditů a infrastruktury auditů nezbytné k zajištění jejich kvality. Plán je rozdělen na krátkodobé a střednědobé priority. Mezi krátkodobé priority patří posílení veřejného dohledu nad činností auditorů na úrovni členských států Evropské unie, požadavek uplatňovat od roku 2005 mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing) na všechny statutární audity v Evropské unii, zřízení Výboru pro regulaci auditu

na úrovni Evropské unie, doplnit revizovanou legislativu a umožnit urychlené přijetí podrobných závazných opatření.

Ing. Milan Slavík

Pozn: Na straně 18 tohoto čísla časopisu naleznete překlad pracovního materiálu IFAC (Audit Risk, Proposed International Standards on Auditing), který je věnován problematice auditorského rizika a překlad navrhané novely ISA 200 Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements - Cíle a principy auditu (naše AS č. 1)

PŘEHLED KRÁTKODOBÝCH PRIORIT

Modernizace „Osmé direktivy“

Komise podá návrh na modernizaci „Osmé direktivy“ (84/253/EEC), která pak bude představovat komplexní směrnici, v níž budou zakotveny principy pro veřejný dohled, externí kontrolu kvality, nezávislost auditora, etický kodex, auditorské standardy, disciplinární sankce a principy pro jmenování a odvolání statutárních auditorů. Modernizovaná směrnice bude aplikovatelná na všechny statutární audity prováděné v Evropské unii.

Posílení regulační infrastruktury Evropské unie

Součástí návrhu na modernizaci „Osmé direktivy“ bude také založení Výboru pro regulaci auditu. V souladu s procedurou zvanou „komitologie“ přijme komise prováděcí nařízení nezbytná pro fungování principů definovaných v modernizované „Osmé direktivě“. Stávající Výbor pro audit, který se bude nově jmenovat Výbor pro auditorské poradenství a jehož členy jsou představitelé jednotlivých členských zemí Evropské unie a příslušné profese, bude ve své činnosti pokračovat jako poradenský výbor.

Posílení veřejného dohledu nad auditorskou činností

Spolu s Výborem pro auditorské poradenství se bude komise zabývat analýzou existujících systémů veřejného dohledu a vytvořením minimálních požadavků (principů) kladených na tento dohled. Komise bude definovat mechanismus spolupráce na úrovni Evropské unie, jehož prostřednictvím dojde k zapojení národních systémů veřejného dohledu do výkonné sítě unie.

Požadavek na zavedení mezinárodních auditorských standardů (ISA) pro všechny statutární audity prováděné v Evropské unii

Komise a Výbor pro auditorské poradenství společně pracují na tom, aby bylo možné ISA zavést v roce 2005. V této souvislosti bude provedena analýza auditorských požadavků Evropské unie a jednotlivých členských zemí, které se ISA neřídí, bude vytvořen schvalovací postup, zavedena jednotná auditorská zpráva a zajištěny vysoce kvalitní překlady. Komise bude pracovat na dalším zdokonalení procesu vytváření auditorských standardů IFAC/AASB, přičemž zajistí, aby bylo přihlédnuto k veřejnému zájmu. Pokud bude vše probíhat hladce, navrhne komise závazný právní instrument, podle něhož bude používání ISA povinné počínaje rokem 2005.

PŘEHLED STŘEDNĚDOBÝCH PRIORIT

Posílení systému disciplinárních sankcí

Komise spolu s Výborem pro auditorské poradenství stanoví na základě vyhodnocení národních systémů disciplinárních sankcí jednotné postupy a zavede pro členské státy Evropské unie povinnost vzájemně spolupracovat v přes hraničních případech.

Zvýšení transparentnosti auditorských firem a jejich sítí

Komise spolu s Výborem pro auditorské poradenství vypracuje pro auditorské firmy požadavky na zveřejnění údajů, které se mimo jiné budou týkat vztahů těchto firem s jejich mezinárodními sítěmi.

Správa a řízení společností: posílení úlohy výborů pro audit a interních kontrol

Komise spolu s Výborem pro auditorské poradenství vypracuje zásady jmenování, odvolání a odměňování statutárních auditorů a dále zásady komunikace mezi statutárním auditorem a jím auditovanou společností. Komise a výbor prověří podíl statutárních auditorů na posuzování systémů interních kontrol a na oznamování zjištěných skutečností.

Posílení nezávislosti auditora a úprava etického kodexu

Komise vypracuje studii o dopadu omezení poskytovaných doplňkových služeb, které auditoři poskytují svým klientům. Komise bude pokračovat v dialogu o nezávislosti auditora vedeném mezi USA a Evropskou unií, jehož cílem je, aby USA uznaly přístup unie za rovnocenný americkému přístupu. Komise spolu s Výborem pro auditorské poradenství provede analýzu existujících národních etických kodexů a etického kodexu IFAC a na základě získaných výsledků zváží další postup.

Rozšíření vnitřního trhu auditorských služeb

Komise bude prosazovat jednodušší způsob založení auditorských firem. Proto navrhne, aby se z nyní platné „Osmé direktivy“ odstranila omezení kladená na vlastnictví a řízení. Při úpravě této direktivy komise ze svého návrhu na uznání profesní kvalifikace vyjme poskytování auditorských služeb a zavede princip vzájemného uznání, jež bude založeno na otestování schopností. Komise dále připraví studii o struktuře trhu auditorských služeb v Evropské unii a o možnostech vstupu na tento trh.

Šetření odpovědnosti auditora

Komise také vyhodnotí dopady pro odpovědnost auditora.

(ms)

Audit risk

vysvětlující memorandum k návrhům k problematice auditorského rizika

Úvod

Toto memorandum poskytuje základní informace a vysvětlení k navrhovaným mezinárodním auditorským standardům (ISA) schváleným k vydání Mezinárodní radou pro auditorské standardy (IAASB).

IAASB je toho názoru, že navrhované ISA zvýší kvalitu auditů v důsledku lepšího posouzení a stanovení rizik a lépe sestavených a prováděných auditorských postupů reagujících na tato rizika. Očekává se, že lepší návaznost auditorských postupů na stanovená rizika zajistí vyšší koncentraci úsilí na oblasti, kde existuje vyšší míra rizika výskytu nesprávností. V určitých případech toto může vést ke změně auditorského přístupu, včetně změn užívaných auditorských postupů. V mnoha případech bude mít zavedení navrhovaných ISA dopad na celkově větší pracovní zatížení auditorského týmu, zejména v případě nových zakázek či v případech, kdy dojde k první aplikaci na již probíhající/zpracovávané zakázky. Je rovněž pravděpodobné, že zavedení nových požadavků si vyžádá vyšší odborné znalosti a kompetence a může zvýšit potřebu specialistů při provádění auditu. Pro auditory a profesní orgány zabývající se auditem bude jistě nezbytné se zabývat potřebou příslušných školení vyplývajících z těchto nových požadavků.

Nově navrhované ISA a nahrazované ISA:

<i>Navrhované ISA</i>	<i>Stávající ISA, které budou nahrazeny</i>
Dodatek k ISA 200 „Cíle a principy auditu“	Navrhovaný dodatek pouze k ISA 200 (AS KA ČR 1)
ISA XX „Znalost oboru podnikání subjektu a jeho prostředí a vyhodnocení rizik významných nesprávností“	ISA 310 „Znalost o oboru podnikání účetní jednotky“ (AS KA ČR 25) ISA 400 „Stanovení rizik a vnitřní kontrola“ (AS KA ČR 7) ISA 401 „Auditorská činnost v prostředí informačních systémů“ (AS KA ČR 11)
ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“	ISA 400 „Stanovení rizik a vnitřní kontrola“ (AS KA ČR 7) ISA 401 „Auditorská činnost v prostředí informačních systémů“ (AS KA ČR 11)
ISA XX „Auditorské důkazní informace“	ISA 500 „Postupy získávání důkazních informací“ (AS 2)

Tyto navrhované ISA jsou výstupem projektu o auditorském riziku, který je společně realizován s Radou pro auditorské standardy USA (Auditing Standards Board). Prostřednictvím součinnosti s ASB Mezinárodní rada pro auditorské standardy (IAASB) dále posunuje svůj cíl integrovat proces definování standardů s tvůrci národních standardů a prosazuje jejich sloučení a přijetí mezinárodního souboru auditorských standardů. Navrhované standardy jsou důležitým krokem k dosažení uvedeného cíle, protože vytváří základní rámec auditorského procesu.

Základní informace

Podnikatelské prostředí prochází neustálými změnami. Tvůrci standardů musí tyto standardy revidovat a přehodnocovat, aby zůstaly adekvátní a aktuální. Nedávná změna podnikatelského prostředí měla vliv na způsob, jakým jsou podnikatelské subjekty organizovány a jak vykonávají svou činnost, nezanedbatelný vliv mají účinky globalizace a technologií, častější použití úsudku a odhadů včetně reálných hodnot vyžadovaných účetními standardy a v neposlední řadě se znatelně zvyšují tlaky, které mohou vyústit v podvodné účetní výkaznictví. IAASB a ASB rozhodly, že stěžejní auditorské standardy je třeba přehodnotit právě s ohledem na tyto změny. Podstatnou částí tohoto přehodnocení jsou nové a revidované ISA zmíněné výše. Navrhované ISA zahrnují změny ve směrnících, dále vysvětlení, výklady a doporučení auditorům k provádění auditů. Cílem tohoto procesu je další zlepšení kvality auditů.

Od doby zahájení tohoto projektu došlo kvůli nedávným zásadním neúspěchům některých společností ke zpochybnění důvěry veřejnosti v účinnost auditů, což

vedlo k podrobnému zkoumání činnosti auditorů. I když navrhované úpravy ISA nebyly přímou reakcí na zmíněné události, návrhy obsažené v projektu, vedoucí ke zlepšení auditorského procesu, jimi byly ovlivněny a jsou součástí příspěvku IAASB ke zlepšování auditorských standardů a konsistentního přístupu v jejich aplikaci.

Příloha č. 1 k tomuto memorandu poskytuje podrobnější informace ohledně uvedeného projektu.

Změny stávajících požadavků

Navrhované ISA se zabývají podstatou auditu – posouzením a určením rizika auditorem v tom smyslu, že účetní závěrka může být nesprávná, a způsobem, kterým auditor navrhne provedení zbývajících částí auditu tak, aby účinně reagoval na identifikovaná rizika. Základem tohoto přístupu je „model auditorského rizika“, které je obsáhleji vysvětleno v dodatku k ISA 200 „Cíle a principy auditu“ (AS 1). Základní aspekty modelu auditorského rizika zůstávají stejné. Jsou navrženy nové požadavky a obsáhlejší výklady s cílem zlepšit implementaci modelu auditorského rizika. Navrhované změny jsou významné a jejich cílem je zlepšit práci auditora.

Navrhované ISA se zabývají příslušnou problematikou v odlišných kombinacích ve srovnání s předchozími ISA. Neexistuje žádný samostatný ISA k problematice znalostí oboru podnikání, protože IAASB byla názoru, že zkombinováním uvedeného s materiálem zabývajícím se stanovením rizika vloží účel znalostí oboru podnikání do jeho náležitého kontextu: jde o centrální část auditu, jehož důležitost v procesu stanovení rizika je třeba znát.

Dříve se ISA 400 „Hodnocení rizika a vnitřní kontrola“ (AS 7) zabýval pochopením vnitřní kontroly, testováním

kontrol a testováním věcné správnosti. IAASB chtěla zdůraznit navrzení a provedení auditorských postupů reagujících na rizika stanovená auditorem a byla názoru, že jediný způsob, jak uvést zohlednit, bylo učinit tento aspekt předmětem samostatného ISA. A na závěr, s ohledem na skutečnost, že počítačové systémy jsou pravidlem spíše než výjimkou, je tato problematika uvažována přímo v navrhovaných ISA, takže samostatný stávající ISA 401 „Audit v počítačovém prostředí“ (AS 11) nebude zapotřebí.

Významné změny a vliv na práci auditora

Níže jsou nastíněny významné změny navrhovaných ISA a způsob, kterým tyto změny ovlivní práci auditora. Týkají se následujících oblastí:

- *Od auditora se vyžaduje získání hlubších znalostí oboru podnikání daného subjektu.* Od auditora se vyžaduje, aby provedl auditorské postupy s cílem získat širší a hlubší pochopení konkrétních aspektů subjektu a jeho prostředí včetně jeho vnitřní kontroly.
- *Od auditora se vyžaduje, aby ve všech případech stanovil rizika.* Požadovaná znalost oboru podnikání daného subjektu poskytuje lepší základ k identifikaci rizik vzniku významných chyb na úrovni účetního výkazu a tříd transakcí, zůstatků účtů a zveřejnění. Od auditora se požaduje, aby provedl přísnější posouzení vazby mezi identifikovanými riziky a vznikem potenciálních nesprávností na úrovni důkazních informací. Od auditora se dále požaduje stanovení rizika u všech prováděných auditů. Auditor již nemůže automaticky používat, respektive stanovit riziko apriori do kategorie vysokého rizika.
- *Od auditora se vyžaduje, aby propojil identifikovaná rizika s auditorskými postupy.* Při navrhování a provádění dalších auditorských postupů je charakter, načasování a rozsah postupů propojen se stanovenými riziky.
- *Od auditora se vyžaduje, aby dokumentoval konkrétní záležitosti.* Navrhované požadavky na dokumentaci jsou konkrétnější, protože IAASB prosazuje důležitost dokumentace při dosahování vyšší kvality práce auditora.

Níže jsou uvedeny některé další podrobnosti. Vysvětlení důležitých změn je vlastně shrnutí hlavních dopadů navrhovaných standardů. K plnému pochopení jejich dopadu na činnost auditora je důležité porozumět navrhovaným ISA jako celku.

Širší znalost oboru podnikání subjektu. Navrhovaný ISA XX „Znalost oboru podnikání subjektu a jeho prostředí a stanovení rizik významných nesprávností“ specifikuje a rozvíjí to, co auditor musí znát ve vztahu k oboru podnikání subjektu, jehož účetní závěrka je auditována. Konkrétně je od

auditora vyžadováno, aby pochopil rizika podnikání¹ v rozsahu, v jakém jsou relevantní k účetní závěrce.

Zdroje znalostí oboru podnikání a postupy získání takových znalostí. Navrhované ISA obsahují požadavky a vysvětlení a doporučení, kde a jak má auditor získat požadované znalosti. Záměrem těchto nových požadavků je zpřesnit postupy auditora a zlepšit jeho znalosti tím, aby získával relevantní informace nejen od osob, které se podílí na finančním výkaznictví a řízení, ale i od těch, kteří plní v rámci ověřovaného subjektu provozní role. Dále návrhy zdůrazňují, že informace získané v průběhu této fáze auditu mohou představovat platné důkazní informace auditu vhodné jako podklad pro výrok auditora, ale které samy o sobě nejsou dostatečným podkladem takového výroku.

Jednání v rámci auditorského týmu. Od členů auditorského týmu se vyžaduje, aby projednali náchylnost účetní závěrky subjektu k podvodům a chybám. Tento aspekt posiluje požadavek zavedený ISA 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky (AS 12)“.² Účelem tohoto požadavku je stimulovat auditorský tým ke sdílení informací a znalostí tak, aby bylo možné využít společné vědomosti v procesu identifikace rizik.

Vnitřní kontrola³ - náročnější požadavky a doporučení. Požadavky a doporučení týkající se vnitřní kontroly byly významným způsobem rozšířeny včetně specifikací komponentů obsahujících vnitřní kontrolu, rozsah požadovaného chápání každého z komponentů vnitřní kontroly a přístupu auditora.

- Komponenty vnitřní kontroly, u nichž se vyžaduje jejich znalost, nyní zahrnují proces stanovení rizika subjektu a jím prováděné monitorování kontrol. Tato změna, spolu s rozšířenými doporučeními ohledně kontrolního prostředí subjektu, má auditorovi napomoci lépe pochopit roli, kterou má užší a širší vedení ve vztahu k celkové vnitřní kontrole daného subjektu a také, jak mohou tyto kontroly ovlivnit postupy auditora.
- V procesu získání znalostí vnitřní kontroly daného subjektu se od auditora požaduje posoudit, jak jsou kontroly navrženy, a určit, zda byly zavedeny. Tato úroveň znalostí je vyšší než bylo dříve požadováno. Zejména u vnitřních kontrol zabývajících se významnými riziky a kontrol majících vazbu na důkazní informace, pro které nejsou testy věcné správnosti samy o sobě dostatečné, se vyžaduje posouzení struktury a skutečnosti, zda byly zavedeny.⁴ Při získávání této úrovně znalostí vnitřní kontroly se předpokládá, že auditor bude identifikovat kontroly, které jsou relevantní ve vztahu k auditu, a v další fázi auditu se na tyto kontroly vztáhá.

¹ Rizika podnikání jsou diskutována v odstavci 36 navrhovaného ISA XX „Znalost oboru podnikání subjektu a jeho prostředí a stanovení rizik významných nesprávností“ jako vyplývající z významných podmínek, událostí, okolností či úkonů, které mohou negativně ovlivnit schopnost subjektu dosáhnout svých cílů a realizovat své strategie.

² IAASB má v programu projekt na nové posouzení ISA 240.

³ Vnitřní kontrola, jak je popsána v odstavci 51 navrhovaného ISA XX „Znalost oboru podnikání subjektu a jeho prostředí a stanovení rizika významných nesprávností“, zahrnuje kontrolní prostředí, proces posouzení a určení rizika daného subjektu, informační systém a související podnikatelské procesy relevantní pro finanční/účetní výkaznictví a komunikaci, kontrolní postupy a monitorování kontrol. Tyto komponenty jsou převzaty z materiálu „Vnitřní kontrola-Integrovaný rámec“ zveřejněný Výborem sponzorských organizací (COSO) komise Treadway. Tento model může být revidován jako součást americké profesní reakce na požadavky zákona Sarbanes-Oxley, přičemž IAASB bude takový vývoj monitorovat.

⁴ V situacích, kde testy věcné správnosti samy o sobě nejsou dostatečné ke snížení rizika významné chyby na úrovni důkazních informací na přijatelnou nižší úroveň, odstavec 23 navrhovaného ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“ rovněž požaduje od auditora provedení testu kontrol za účelem získání důkazních informací ve vztahu k jejich provozní účinnosti.

Určení rizika významné nesprávnosti. Při získávání širších znalostí oboru podnikání subjektu a jeho prostředí, včetně jeho vnitřních kontrol, má auditor lepší základnu k identifikaci rizik významné nesprávnosti. Auditorovo posouzení je podepřeno důkazními informacemi získanými z postupů určování rizika. Při určování rizika se od auditora vyžaduje posoudit riziko vzniku významné nesprávnosti na úrovni důkazní informace, identifikovat rizika, která jsou podle názoru auditora významná, a identifikovat důkazní informace, kde substantivní postupy nebudou samy o sobě dostatečné. Navrhovaný ISA popisuje určení rizika jako společné posouzení přirozeného a kontrolního rizika. Auditor provede společné či samostatné stanovení rizik.

Reakce na rizika vzniku významných nesprávností. Auditorové postupy reagují na stanovená rizika a snižují auditorové riziko na přiměřeně nízkou úroveň. Auditor reaguje na rizika na úrovni výkazů účetní závěrky a na úrovni důkazních informací. Vzhledem k charakteru rizik na úrovni účetní závěrky se od auditora vyžaduje, aby zajistil komplexní reakce, jako např. aby přiřadil auditory se speciálními odbornými znalostmi a dovednostmi, či aby zahrnul dodatečné prvky do výběru auditorových postupů s cílem zabývat se takovými riziky. Při reagování na riziko vzniku významné nesprávnosti na úrovni důkazních informací musí charakter, načasování a rozsah auditorových postupů odpovídat stanoveným rizikům. Navrhovaný ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“ zdůrazňuje postupy při určování reakce na stanovená rizika.

Testování provozní účinnosti vnitřních kontrol. Při posuzování vnitřních kontrol subjektu auditor identifikuje kontroly a spoléhá se na jejich účinnost. V případě takových kontrol, které jsou konsistentní se stávajícími ISA, auditor testuje, zda jsou takové kontroly účinné v průběhu auditu. Navrhovaný ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“ obsahuje nové směry týkající se využití důkazních informací účinnosti kontrol získaných při předchozích auditech včetně:

- Pokud se auditor hodlá spolehnout na kontroly, které se nezměnily (na základě auditorova posouzení těchto kontrol a jejich funkčnosti) od doby, kdy byly naposled testovány, auditor testuje provozní účinnost takových kontrol alespoň každý třetí audit. Čím delší je doba, která uplynula od testování kontroly, tím méně důkazních informací může taková kontrola poskytnout pokud jde o její účinnost v auditovaném období.
- Pokud jde o významné riziko v případech, kdy se auditor plánuje spolehnout na provozní účinnost kontrol určených na zmírnění rizika, auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol v auditovaném období.

Testy věcné správnosti. Novým požadavkem je, že v případě významných rizik musí auditor provést testy věcné správnosti, které specificky reagují na rizika. Stávající požadavek provádět testy věcné správnosti v případě významných tříd transakcí a významných zůstatků účtů nedoznal změn a byl rozšířen o zveřejnění s ohledem na jejich zvýšenou důležitost v rámci finančního/účetního výkaznictví.

Posouzení dostatečnosti a adekvátnosti důkazních informací. Dostatečnost a adekvátnost získaných důkazních informací je záležitostí profesního úsudku. Navrhovaný ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“ poskytuje další vysvětlení při provádění tohoto posouzení. Pokud auditor není schopen získat dostatečné a adekvátní

auditorské důkazy, vydá výrok s výhradou či odmítnutí výroku.

Požadavky dokumentačního charakteru. ISA XX „Znalost oboru podnikání subjektu a jeho prostředí a stanovení rizika významných nesprávností“ a také ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“ dále rozšiřují požadavky na dokumentaci. Některé z těchto nových požadavků zahrnují dokumentovat:

- získané podrobnosti týkající se každého aspektu znalosti oboru podnikání subjektu a jeho prostředí (včetně vnitřní kontroly);
- postupy provedené za účelem získání takových znalostí včetně zdrojů informací;
- výsledky posouzení/stanovení rizik na úrovni účetní závěrky a důkazní informace;
- charakter, načasování a rozsah auditorových postupů;
- vazbu mezi stanovenými riziky a výsledky auditorových postupů.

Malé subjekty

ISA jsou aplikovatelné pro všechny subjekty, přičemž navrhované ISA vychází z tohoto základu. I když některé aspekty se jeví jako použitelnější pro velké subjekty (např. požadavek zohlednění procesu určování rizika daného subjektu, uspořádání v oblasti řízení a monitorování kontrol při provádění auditu), související kritéria a účely použití, které je třeba vzít v úvahu, jsou ve stejné míře relevantní i pro malé subjekty. V takových případech mohou být relevantní postupy jednodušší a způsoby, jak s nimi nakládat, mohou být odlišné a méně formální, nicméně aspekty podnikání, kterého se týkají, jsou stejně důležité.

Přestože je třeba, aby tyto procesy byly brány v úvahu všemi auditory, v případě malých subjektů může auditor zjistit, že některé znalosti oboru lze získat v podstatě okamžitě. IAASB se domnívá, že v některých případech auditory malých subjektů již disponují úrovní znalostí oboru podnikání, která je velmi blízká té, kterou vyžadují navrhovanými ISA, a že hlavním dopadem návrhů bude požadovat od auditora, aby aplikoval tyto znalosti účinnějším způsobem.

IAASB si je nicméně vědoma, že pro audity malých subjektů bude třeba poskytnout dodatečné vysvětlení/doporučení. Z tohoto důvodu schválila projekt, jenž má posoudit vliv navrhovaných ISA na International Auditing Practice Statement (IAPS) 1005 „Zvláštní aspekty při auditu malých subjektů“ a doporučit, zda zahrnout relevantní vysvětlující informace do ISA či revidovat IAPS.

Provedení příslušných změn

Navrhované ISA budou mít největší dopad na proces stanovení auditorského rizika a při provádění dalších auditorových postupů vycházejících ze stanovení rizik. Nicméně, příslušné návrhy se rovněž dotknou ostatních aspektů auditu. Proto, jakmile budou uvedené ISA schváleny, bude třeba provést revizi ostatních ISA tak, aby vyhovovaly a byly konsistentní. Jedná se o:

- ISA 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky (AS 12)“;
- ISA 300 „Plánování auditu (AS 5)“;
- ISA 520 „Analytické postupy (AS 17)“;
- ISA 530 „Výběr vzorků (AS 8)“;
- ISA 540 „Audit účetních odhadů (AS 21)“.

IAASB bude pokračovat v práci na provedení náležitých změn v průběhu sledovaného období.

Příloha č. 1: Informace o projektu

Zpráva společné pracovní skupiny a zpráva U.S. Public Oversight Board

Projekt byl významně ovlivněn zjištěními a doporučeními společné pracovní skupiny⁵ (JWG) a diskusním panelem o účinnosti auditu (POB) americké Public Oversight Board. V květnu 2000 JWG publikovala výsledky svého výzkumu ve zprávě nazvané „Vývoj metodologií auditu velkých účetních firem“. Od okamžiku iniciace původního výzkumného projektu POB vydala v srpnu 2000 zprávu pojednávající o rozsáhlé studii věnované problematice účinnosti auditu. Obě zprávy indikovaly, že základní model auditorského rizika nebyl porušen, nicméně bylo třeba provést určité změny. Tam, kde to bylo adekvátní, došlo k přijetí doporučení JWG a POB.

KOMISE PRO SPOLEČNÉ STANOVOVÁNÍ RIZIK

IAASB a ASB disponovaly projekty reagujícími na změny auditorského prostředí a zabývajícími se doporučeními JWG

a POB. Protože IAASB a ASB čelily obdobným problémům a měly stejný cíl zlepšit kvalitu auditu, oba orgány vytvořily Komisi pro společné stanovování rizik za účelem vypracování společného souboru auditorských standardů. IAASB ve spolupráci s ASB dále pokračuje v realizaci svého cíle integrovat proces tvorby standardů s tvůrci národních standardů s cílem prosadit sloučení a přijmout mezinárodní soubor auditorských standardů. IAASB se domnívá, že navrhované standardy představují důležitý krok na cestě dosažení tohoto cíle, protože tyto standardy vytvářejí základní rámec procesu auditu.

ASB bude vydávat navrhovaná Prohlášení o auditorských standardech (SAS), která jsou navrhovanými ISA upravena tak, aby vyhovovala určitým konkrétním požadavkům USA. Navrhované ISA a navrhované SAS budou mít, jak se očekává, stejný obsah, s výjimkou dodatečných požadavků uvedených v amerických verzích tak, aby tyto vyhovovaly standardům USA.

Dodatek k ISA 200

„Cíle a principy auditu“

(Auditorská směrnice č. 1)

Navrhovaná novela mezinárodního auditorského standardu IFAC

Mezinárodní auditorské standardy (ISA) jsou určeny k auditu účetní závěrky. ISA lze rovněž aplikovat a podle potřeby upravit k auditu dalších informací a souvisejícím službám.

ISA obsahují základní zásady a důležité postupy (zvýrazněné tučně) spolu s příslušnými pokyny ve formě vysvětlujících a dalšího materiálu. Tyto základní zásady a důležité postupy je třeba vykládat v kontextu zmíněných vysvětlujících a případně dalších materiálů, které obsahují další vysvětlující údaje.

K pochopení a použití základních zásad a důležitých postupů spolu se souvisejícími pokyny je nezbytné vzít v úvahu celkové znění ISA, včetně vysvětlujících a dalších materiálů v ISA obsažených, tedy nejen tučně zvýrazněný text.

V mimořádných situacích může auditor dospět závěru, že je nutné se od ISA odchýlit, aby efektivněji dosáhl cíle auditu. Pokud taková situace nastane, auditor případné odchýlení zdůvodní.

ISA se aplikují pouze na významné záležitosti.

„The Public Sector Perspective“ (PSP), kterou vydal Výbor pro veřejný sektor (Public Sector Committee) Mezinárodní federace účetních, je uveden na konci ISA. Pokud není uveden žádný PSP, ISA ve všech významných ohledech platí na veřejný sektor.

Změny v odstavcích 1 až 11 zatím nebyly uvažovány. Vzhledem k tomu, že tyto odstavce nebyly změněny, nejsou zde uvedeny.

Auditorské riziko a významnost

12. Účetní jednotky se snaží strategicky dosáhnout podnikatelských cílů, přičemž v závislosti na charakteru jejich činnosti a odvětví, regulačnímu prostředí, ve kterém působí, jejich velikosti a složitosti čelí různým rizikům daného podnikání. Vedení odpovídá za identifi-

kaci takových rizik a přiměřeně na tato rizika reaguje. Avšak ne všechna rizika mají vazbu na přípravu účetní závěrky. Auditor se zabývá pouze těmi riziky, která mohou mít dopad na účetní závěrku.

13. Auditor zajistí a posoudí důkazní informace s cílem získat odpovídající ujištění v tom, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (či ve všech významných ohledech věrně zobrazuje) v souladu s příslušným rámcem finančního/účetního výkaznictví. Koncepce přiměřeného ujištění definuje existenci rizika tak, že auditor

⁵ V roce 1998 byla založena Společná pracovní skupina sestávající z tvůrců standardů a akademiků z Kanady, Spojeného království a Spojených států za účelem výzkumu a pochopení událostí v oblasti auditů, jakož i k tomu, aby tvůrcům standardů umožnila posoudit potřebu následné revize auditorských standardů.

nevydá odpovídající výrok. Riziko, že auditor vyjádří neodpovídající výrok v případě, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, je „auditorské riziko“.⁶

14. Auditor naplánuje a provede audit způsobem, kterým snižuje auditorské riziko na přijatelnou úroveň.

Auditor snižuje riziko na přijatelnou úroveň tím, že navrhne a provede auditorské postupy s cílem získat dostatečné a odpovídající auditorské důkazní informace k tomu, aby mohl učinit odůvodněné závěry, ze kterých bude vycházet výrok auditora.

15. Auditorské riziko je funkcí rizika, že dojde k významné nesprávnosti v účetní závěrce (či jednoduše k „riziku významné nesprávnosti“), a rizika, že auditor takovou nesprávnost nezjistí („zjišťovací riziko“). Auditor vykonává auditorské postupy za účelem stanovení rizika významné nesprávnosti a usiluje o to, aby omezil zjišťovací riziko provedením dalších auditorských postupů vycházejících z uvedeného stanovení rizika (viz ISA XX „Znalost oboru podnikání subjektu a jeho prostředí a stanovení rizika významné nesprávnosti“ a ISA XX „Auditorské postupy reagující na stanovená rizika“). Při plánování auditor uplatní profesní úsudek a posoudí, jaké mohou vzniknout potenciální nesprávnosti (what could go wrong) na úrovni důkazní informace (viz. ISA XX „Auditorské důkazní informace“).

16. Auditor se zajímá pouze o významné nesprávnosti a neodpovídá za zjištění nesprávností, které nejsou ve vztahu k účetní závěrce, jako celku, významné. Významnost a auditorské riziko jsou vzájemně provázány (viz ISA 320 „Významnost a auditorské riziko (AS 6)“). Auditor posuzuje riziko a významnost na dvou úrovních: celkové úrovni účetní závěrky a ve vztahu k jednotlivým třídám transakcí, zůstatků účtů a zveřejnění a souvisejících důkazních informací.

17. Auditor posuzuje riziko významné nesprávnosti na celkové úrovni účetní závěrky. Toto se týká rizika významné nesprávnosti ve vztahu k účetní závěrce jako celku a případného ovlivnění řady důkazních informací. Rizika tohoto charakteru se často týkají kontrolního prostředí subjektu a nejsou nezbytně riziky identifikovatelnými s konkrétními důkazními informacemi u třídy transakcí, zůstatků účtů či úrovně zveřejnění. Toto celkové riziko spíše představuje okolnosti zvyšující riziko existence významných nesprávností v jakýchkoli jiných důkazních informacích, například prostřednictvím ovlivnění vnitřní kontroly vedením. Taková rizika mohou být zejména relevantní tehdy, když auditor posuzuje rizika významné nesprávnosti vznikající z podvodu. Posouzení rizika významné nesprávnosti auditorem na úrovni celkové účetní závěrky zahrnuje posouzení znalostí, odborných dovedností a schopností pracovníků, kteří odpovídají za zakázku, včetně zvažování, zda přizvat experty. Dále auditor posoudí, zda existují skutečnosti či podmínky, které mohou významně zpochybnit další trvání společnosti.

18. Auditor rovněž posoudí riziko významné nesprávnosti

na úrovni jednotlivých tříd transakcí, zůstatků účtů a zveřejnění a na základě toho určí charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů na úrovni důkazních informací. Auditor zajistí omezení rizika jednotlivých tříd transakcí, zůstatků účtů a úrovně zveřejnění způsobem, který mu umožní vyjádřit při ukončení auditu výrok k účetní závěrce jako celku při přijatelně nízké úrovni rizika. Auditóři používají různé přístupy k dosažení tohoto cíle.⁷

19. V následujících odstavcích je uvedeno vysvětlení ke komponentům auditorského rizika. Riziko významných nesprávností na úrovni důkazních informací sestává ze dvou komponentů:

- „Přirozené riziko“ je náchylnost důkazní informace k významné nesprávnosti předpokládající neexistenci příslušných kontrol. Riziko takové nesprávnosti je u některých důkazních informací, tříd transakcí, zůstatků účtů a zveřejnění vyšší, než v jiných případech. Například, složité výpočty jsou náchylnější k chybě, než výpočty jednoduché.

Účty na kterých jsou uvedeny odhady představují větší riziko než účty obsahující opakující se transakce. Externí okolnosti rovněž ovlivňují přirozené riziko. Například rychlý rozvoj technologií může způsobit zastaralost určitého produktu, což způsobí větší náchylnost zásob k nadhodnocení. Kromě těchto okolností, které jsou charakteristické pro konkrétní důkazní informace ve vztahu k určité třídě transakcí, zůstatkům účtů či zveřejnění, existují další faktory, které mohou ovlivnit přirozené riziko týkající se důkazní informace ke konkrétní třídě transakce, zůstatků či zveřejnění. Tyto faktory zahrnují například nedostatečný pracovní kapitál k pokračování činností či skomírající odvětví charakterizované velkým počtem podnikatelských neúspěchů.

- „Kontrolní riziko“ je riziko, že nebude možné včas a prostřednictvím vnitřní kontroly subjektu zabránit vzniku, zjistit ani opravit významnou nesprávnost důkazní informace. Toto riziko je funkcí účinnosti struktury vnitřní kontroly a její aplikace při dosahování podnikatelských cílů subjektu, relevantní pro přípravu účetní závěrky tohoto subjektu. Určité kontrolní riziko bude existovat vždy, a to z důvodu přirozeného omezení vnitřní kontroly.

20. Přirozené riziko a kontrolní riziko představují rizika subjektu, která existují nezávisle na auditu účetní závěrky. Od auditora se vyžaduje, aby stanovil riziko významné nesprávnosti na úrovni důkazní informace jako základ pro další auditorské postupy, i když jde v takovém případě spíše o úsudek než o přesné změření rizika. ISA se obvykle nezmiňují o přirozeném riziku a kontrolním riziku odděleně, ale spíše jako společném posouzení „rizika významné nesprávnosti“. I když ISA obvykle popisují společné stanovení rizika významné nesprávnosti, auditor může provést oddělené nebo společné sta-

⁶ Uvedená definice auditorského rizika nezahrnuje riziko, že auditor může dojít k nesprávnému závěru, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti. V takovém případě auditor standardním způsobem znovu posoudí či rozšíří auditorské postupy a bude po vedení požadovat provedení konkrétních úkonů za účelem nového posouzení adekvátnosti účetní závěrky. Takové kroky obvykle přivedou auditora ke správnému závěru. Definice rovněž neobsahuje riziko nepřiměřeného rozhodnutí v souvislosti s vydáním zprávy auditora, které nemá vztah ke zjištění a posouzení nesprávnosti v účetní závěrce, jako např. nepřiměřeného rozhodnutí ohledně formy zprávy auditora z důvodu omezení rozsahu auditu.

⁷ Auditor může využít model, který vyjadřuje všeobecný vztah komponentů auditorského rizika matematicky, aby dosáhl příslušné úrovně zjišťovacího rizika. Někteří auditóři považují tento model za vhodný pro plánování auditorských postupů s cílem dosáhnout příslušného auditorského rizika prostřednictvím použití takového modelu. Použití takového modelu však neeliminuje úsudek při provádění auditu.

novení přirozeného rizika a kontrolního rizika v závislosti na technikách, metodologiích či praktických důvodech, kterým dává přednost. Posouzení rizika významné nesprávnosti může být provedeno v kvantitativním vyjádření, jako např. v procentech, případně odlišně. V každém případě je vlastní provedení příslušného posouzení rizika pro auditora důležitější než přístupy, jak toto provést.

21. „Zjišťovací riziko“ je riziko spočívající v tom, že auditor nezjistí významnou nesprávnost v důkazní informaci. Zjišťovací riziko je funkcí účinnosti auditorského postupu a jeho aplikace ze strany auditora. Vyplývá částečně ze skutečnosti, že auditor obvykle nekontroluje všechny třídy transakcí, zůstatky účtů či zveřejnění a dále z existence dalších rizik. Tato rizika vznikají proto, že auditor může vybrat neadekvátní auditorské postupy, nesprávně aplikuje adekvátní auditorské postupy či nesprávně interpretuje výsledky auditu. Tato další rizika jsou standardně omezována na nevýznamnou úroveň prostřednictvím příslušného plánování, přiřazení odpo-

vídajících pracovníků auditu, dohledem a kontrolou provedené auditorské práce.

22. Zjišťovací riziko má vztah k charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů zvolených auditorem pro omezení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň. Zjišťovací riziko má inverzní vztah k posouzení rizika významné nesprávnosti na úrovni důkazní informace. Čím je podle názoru auditora vyšší riziko významné nesprávnosti, tím nižší zjišťovací riziko lze přijmout. A opačně, čím je podle auditora nižší riziko významné nesprávnosti, tím vyšší je zjišťovací riziko, které lze přijmout.

Odpovědnost za účetní závěrku

23. Auditor odpovídá za vypracování a vyjádření výroku k účetní závěrce, za přípravu a prezentaci účetní závěrky odpovídá vedení účetní jednotky. Audit účetní závěrky nezabývá vedení jeho odpovědnosti za tuto závěrku.

DISKUSE

Finanční kontrola, přezkoumání hospodaření a finanční audit

K napsání následujícího příspěvku mě inspirovala diskuse na klubovém večeru na téma „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a praktické problémy s jeho prováděním“ pořádaném Institutem vzdělávání KA ČR dne 21. 5. 2003. Tato diskuse ukázala, že mnozí z nás auditorů nemají jasno o podstatě a funkci finanční kontroly, přezkoumání hospodaření a finančního auditu. Jelikož i já neustále na tento problém narážím, pokusila jsem se v následujícím textu o jeho analýzu.

Finanční kontrola

Finanční kontrolu definuje zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Dle tohoto zákona je finanční kontrola vykonávána:

- mezi orgány veřejné správy,
- mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory,
- uvnitř orgánů veřejné správy.

Finanční kontrola se **nevztahuje** na kontrolu vykonávanou:

- NKÚ,
- na přezkoumávání hospodaření ÚSC podle zvláštních právních předpisů,

- na kontrolu právnických osob, k nimž stát nebo ÚSC plní funkci zakladatele podle zvláštních právních předpisů s výjimkou kontroly poskytované veřejné finanční podpory podle zákona o finanční kontrole.

Finanční kontrolu jako součást systému řízení vykonává:

- ministerstvo financí
 - metodicky řídí a kontroluje výkon finanční kontroly
 - vykonává finanční kontrolu u organizačních složek státu, státních fondů a ostatních státních organizací
- správci kapitol státního rozpočtu
 - své hospodaření
 - hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti
- územní samosprávné celky
 - u příspěvkových organizací ve své působnosti (dle § 23 zák. č. 250/2000 Sb.)
 - kontrolují hospodaření s veřejnými prostředky u žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců veřejné finanční podpory

Finanční kontrolu zajišťují i krajské úřady, které prověřují obce a jimi zřízené příspěvkové organizace. Předmětem kontroly jsou:

- pouze skutečnosti rozhodné pro poskytování prostředků ze státního rozpočtu
- soulad s právními předpisy, hospodárnost, účelnost a efektivnost při nakládání s prostředky státního rozpočtu, s jinými peněžními prostředky státu nebo prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, ze státního fondu, ze státních finančních aktiv nebo z Národního fondu
- skutečnosti rozhodné pro poskytnutí státní záruky

Finanční kontrola je systém, který zahrnuje:

- subsystém finanční kontroly vykonávaný kontrolními orgány (MF, správci kapitol, ÚSC, krajské úřady)
- subsystém finanční kontroly vykonávaný podle mezinárodních smluv, tj. kontrola vykonávaná mezinárodními organizacemi svými kontrolními orgány nebo určenými zmocněnci v rozsahu a za podmínek stanovených smlouvou
- subsystém vnitřní kontroly v orgánech veřejné správy, který zahrnuje
 - řídicí kontrolu, kterou vykonávají všichni vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy (předběžná, průběžná a následná kontrola plánovaných a připravovaných operací)

- interní audit, který zajišťuje funkčně nezávislý útvar, případně pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur. Obce, které mají méně než 15 000 obyvatel, mohou nahradit funkci útvaru interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření (například dodavatelsky)

Interní audit je nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které zjišťuje, zda

- právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- provozní a finanční kritéria jsou plněna,
- zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny.

Interní audit zahrnuje zejména

- finanční audity, které ověřují, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním,
- audity systémů, které prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti zajištění správy veřejných prostředků,
- audity výkonu, které zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.

Útvar interního auditu zpracovává o svých zjištěních zprávy, které předává vedoucímu orgánu veřejné správy.

K provádění zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole vydalo MF prováděcí vyhlášku č. 64/2002 Sb., která stanovuje bližší podrobnosti o kontrolních metodách a kontrolních postupech a strukturu a rozsah

zprávy o výsledcích finančních kontrol, postup a termíny jejich předkládání.

Závěr

- **finanční kontrola se vztahuje pouze na veřejné prostředky** - veřejné prostředky jsou veřejné finance (veřejné příjmy a veřejné výdaje), věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty patřící státu nebo jiné právnické osobě (organizační složce státu, územnímu samosprávnému celku, jiné právnické osobě zřízené k plnění úkolu veřejné správy a ostatní státní organizace (*podrobně viz § 2 zákona č. 320/2001*))
- **hodnotí účelnost, hospodárnost a efektivnost**
- **finanční kontrola je systém - systematická činnost, vykonávaná kontrolními orgány (MF, správci kapitol, ÚSC, krajské úřady), kontrolními orgány mezinárodních organizací a orgány veřejné správy (řídicí kontrola a interní audit)**

Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí – vyhláška č. 41/2002 Sb.

Předmětem přezkoumání jsou údaje, které jsou podle § 17 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, **součástí závěrečného účtu**, tj.

- údaje o plnění příjmů a výdajů rozpočtu a o ostatních peněžních operacích včetně údajů o tvorbě a použití peněžních fondů,
- údaje o nákladech a výnosech podnikatelské činnosti,
- údaje o peněžních operacích týkajících se cizích prostředků,
- údaje o peněžních operacích týkajících se sdružených prostředků.

Předmětem přezkoumání je rovněž **nakládání s majetkem ve vlastnictví územních samosprávných celků** včetně majetku, který byl předán do správy jimi zřízených příspěvkových organizací, popřípadě i majetku vloženého do dobrovolného svazku obcí.

Přezkoumání spočívá v ověření:

- dodržování povinností uložených zákonem a dalšími právními předpisy upravujícími finanční hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí,

- souladu vedení účetnictví územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí se zákonem o účetnictví a právními předpisy vydanými k jeho provedení,
- souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem.

Přezkoumání hospodaření podle současné právní úpravy zajišťují:

- auditoři,
- krajské úřady.

Povinnost nechat si přezkoumat hospodaření auditorem je stanovena pro kraje, obce nad 5000 obyvatel, statutární města a dobrovolné svazky obcí. Obce do 5000 obyvatel mohou požádat o přezkoumání hospodaření krajský úřad.

Poznámka: Do kontroly splnění povinnosti přezkoumání jsou zákonem č. 313/2002 Sb. nově začleněny finanční úřady. Podle § 45 odst. 1 může finanční úřad ve správním řízení uložit obci, jestliže si o přezkoumání nepožádá, pokutu do výše 100 000 Kč a zabezpečí provedení přezkoumání obce auditorem na náklad povinné obce.

Závěr: Přezkoumání hospodaření je periodicky se opakující činnost, která se vztahuje vždy k určitému časovému úseku – období, za které je zpracováván závěrečný účet. Zajišťuje je osoba stojící mimo přezkoumávaný subjekt. Výsledným dokumentem je zpráva o přezkoumání, která obsahuje stanovisko přezkoumávající osoby k údajům, které jsou součástí závěrečného účtu a případné nedostatky, které byly při přezkoumání zjištěny. Tato zpráva je součástí závěrečného účtu a je projednávána spolu se závěrečným účtem ve volených orgánech ÚSC a svazku obcí.

Návrh zákona o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a svazků obcí

V současné době je v legislativní radě vlády projednáván návrh zákona o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Tento zákon rozšiřuje definici předmětu přezkoumání tak, jak byl definován vyhláškou č. 41/2002 Sb., o:

- peněžní operace týkající se sdružených prostředků, vynakládaných na

základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky nebo na základě smlouvy o sdružení (bez právní subjektivity),

- hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,
- vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám.

Předmětem přezkoumání je rovněž:

- nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,
- zadávání a uskutečňování veřejných zakázek,
- stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- ručení za závazky fyzických a právnických osob,
- zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,
- zřizování věcných břemen k majetku územního celku,
- soulad stanovených a vyplacených platů zaměstnancům a odměn členům zastupitelstva územního celků se zvláštním právním předpisem.

Pro zabezpečení přezkoumání stanovuje návrh zákona **oprávnění pro Ministerstvo financí a auditory**, případně magistrát hlavního města Prahy pro případ jeho městských částí.

Ministerstvo financí a magistrát je v návrhu zákona označován jako přezkoumávací orgán, který může zajišťovat přezkoumání pouze svými zaměstnanci – **kontrolory**. Pro tyto osoby je stanoven požadavek na alespoň středoškolské vzdělání a minimálně 3 roky výkonu činnosti související odborně s předmětem přezkoumání.

Auditoři jsou v návrhu zákona zmínováni v § 8, kde je stanoveno, že postupují podle zvláštního právního předpisu tj. zákona o auditorech.

Návrh zákona obsahuje i změnu zákona o obcích, kde je rušena hranice 5000 obyvatel s tím, že obec může volit mezi kontrolorem a auditorem. Obdobně jsou změněna ustanovení zákona o krajích, kde je stanovena možnost kraje volit mezi kontrolorem a auditorem. Obdobná úprava je pro svazek obcí.

Důvodová zpráva k navrhovanému zákonu předpokládá, že kontrolori budou zaměstnanci detašovaných pracovišť MF, která jsou pověřena správou státního majetku.

Poznámka: Do předmětu přezkoumání není zahrnuto hospodaření příspěvkových organizací a územním celkem zřízených právnických osob. Vykonávat tuto kontrolu je povinností územního celku v rámci veřejnosprávní kontroly podle zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole. Přezkoumávací orgán může pouze hodnotit, jak územní celek tuto svoji povinnost plní.

Finanční audit tak, jak je definován auditorskou směrnicí číslo 52

Směrnice Komory auditorů číslo 52 Audit územních samosprávných celků používá termín **finanční audit** jako speciální termín pro označení auditu prováděného u územních samosprávných celků. Finanční audit, jehož výsledkem je auditorská zpráva, jde nad rámec požadavků stanovených pro přezkoumání hospodaření. Jeho cílem je posoudit i věrné zobrazení majetku a závazků, finanční situaci, výsledek hospodaření v účetnictví. Při finančním auditu auditor zvažuje, zda uplatňované postupy účtování mají za následek zkreslení věrného obrazu skutečnosti v účetnictví, případně zkreslení finanční situace. V tomto případě by pak tyto skutečnosti musely být obsaženy ve výroku auditora.

Závěr: Finanční audit je zaměřen na zkoumání věrného a poctivého obrazu skutečnosti v účetnictví a posouzení finanční situace účetní jednotky. Výstupem finančního auditu je výrok auditora ve standardizované formě tak jak to stanoví auditorská směrnice číslo 3.

Jak z návrhu zákona o přezkoumání vyplývá, ukazuje se, že přezkoumání hospodaření v rozsahu

jak bylo prováděno doposud nestačí. Dochází k neustálému rozšiřování předmětu přezkoumání, které se svým rozsahem blíží finančnímu auditu.

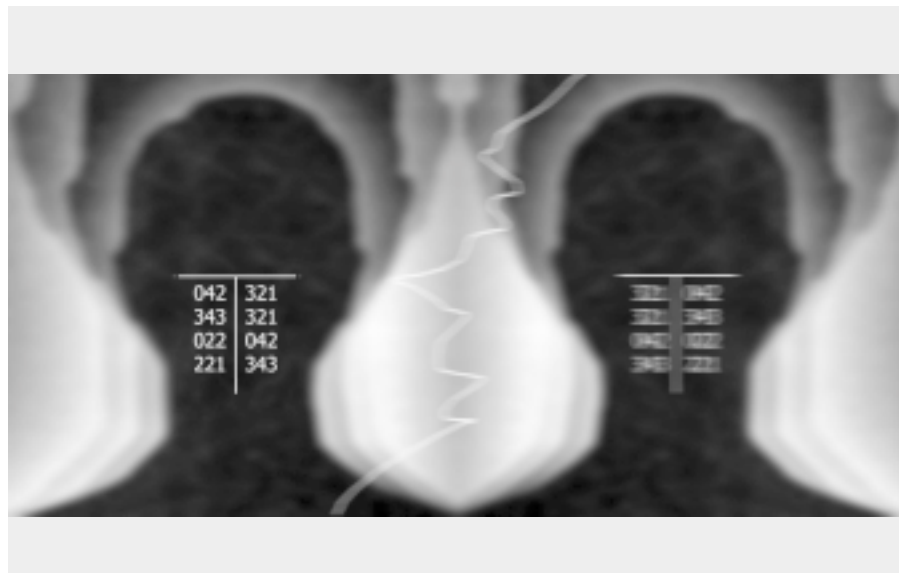
V čem je tedy rozdíl ?

Z předchozího textu bychom mohli udělat jednoduchý závěr, že finanční kontrola, přezkoumání hospodaření a finanční audit se zabývají tím samým, a že tedy jsou některé činnosti vykonávány mnohonásobně. Pokud se však zaměříme na cíl a výstup jednotlivých činností, pochopíme

- **finanční kontrolu** jako samozřejmou součást práce každého řídicího pracovníka,
- **interní audit** jako nástroj systematického vyhledávání neefektivností, porušování zákonů a předpisů v hospodaření s veřejnými prostředky,
- **přezkoumání hospodaření** jako periodickou kontrolu zajišťovanou nezávislým subjektem, jejímž výstupem je podklad pro rozhodnutí oprávněných orgánů o schválení závěrečného účtu,
- **finanční audit** jako činnost, jejímž cílem je posouzení hospodaření a finanční situace jednotky z hlediska obecných principů věrného zobrazení bez ohledu na určitá specifika systému účetnictví ve veřejném sektoru.

Ing. Zdena Drápalová
výbor pro veřejný sektor

Pozn.: Jak vyplývá z provedené analýzy mezi jednotlivými oblastmi dochází k překrývání a neexistuje přesné rozhraní. V této souvislosti uvítáme vaše názory a připomínky.



Daňová uznatelnost nákladů při tzv. ochutnávkových akcích

Předkládá: Ing. Lenka Požárová, daňový poradce, č. osvědčení 1952

I. Popis problému

Tento příspěvek se zabývá daňovou uznatelností nákladů, které vznikají při tzv. ochutnávkových akcích, podléhá-li zboží určené k ochutnávkové spotřební dani. Ochutnávkovými akcemi se rozumí propagační akce, při kterých je konečnému zákazníkovi poskytnut bezúplatně malý vzorek zboží k jeho vyzkoušení. Důležité je, že při těchto akcích se nikdy nerozdává celé obchodní balení, ale pouze část tohoto balení ve formě vzorku.

Tyto akce provádí výrobci či distributoři za účelem propagace tohoto zboží při příležitosti uvedení nového výrobku na trh, zvýšení prodejnosti již existujícího výrobku nebo upozornění na inovaci výrobku apod. Cílem je vždy dosažení vyššího odbytu tohoto zboží, což je spojeno s vyššími tržbami. Tento cíl je společný u všech reklamních nákladů, a proto tyto jsou všeobecně považovány za daňově uznatelné, jelikož slouží zásadně k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pokud je předmětem ochutnávkové spotřeby zboží, které podléhá spotřební dani, je třeba vyjasnit, zda se v tomto případě nejedná o dar dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP), na základě kterého by hodnota zboží určeného k ochutnávkové byla považována za daňově neuznatelný náklad.

II. Rozbor problému

Dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů mimo jiné i dary. Za dar se přitom dle výše uvedeného ustanovení nepovažují reklamní nebo propagační předměty při splnění následujících podmínek:

- (i) předmět je opatřen obchodní firmou nebo ochranou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby,
- (ii) hodnota předmětu bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 200 Kč,

(iii) nejde o zboží, které je předmětem spotřební daně.

Vzorky zboží rozdávané při ochutnávkových akcích splňují v převážné většině podmínku (i) a (ii). Jelikož však nebude splněna i podmínka (iii), představovala by hodnota rozdaných vzorků daňově neuznatelný náklad při aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Domnívám se však, že vzorky zboží rozdávané při ochutnávkových akcích není možné považovat za dary a to z následujících důvodů.

ZDP nedefinuje pojem dar, a proto je třeba vycházet z obecně platných právních předpisů, které tento pojem blíže určují. Darování je upraveno v § 628 občanského zákoníku takto: „darovací smlouvou dárce něco bezúplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému a ten dar nebo slib přijímá“. Darovací smlouva však nemusí být uzavřena písemně (vycházíme-li, že nejde o nemovitost), a proto i pouhým předáním věci může dojít k darování.

Podstatným rysem darování je, že obdarovaný neposkytuje protiplnění. Při bezúplatném poskytnutí vzorku se však protiplnění jednoznačně očekává, a to ve formě nákupu ochutnávaného zboží. Jelikož provozovatel ochutnávkových akcí nemá přehled, který zákazník obdržel vzorek a nabízené zboží zakoupil a který příležitost ke koupi nevyužil, nemůže s jistotou při rozdávaní vzorků určit, zda se jedná o dar. Úmyslem provozovatele ochutnávkových akcí je, aby přesvědčil k nákupu zboží každého zákazníka, kterému je vzorek poskytnut. Z toho plyne, že provozovatel ochutnávkových akcí vždy při poskytnutí vzorku očekává protiplnění ze strany zákazníka. Teprve zákazník se rozhoduje, zda protiplnění (zde nákup zboží) opravdu poskytne či nikoli a také v jakém časovém horizontu.

Dalším nezbytným rysem darování je, že obdarovaný dar přijímá. V případě ochutnávkových akcí se může stát, že zákazník sice nabízený vzorek automaticky převezme, ale

poté tento vzorek odmítne a odloží aniž by jej ochutnal. V tomto případě není splněn důležitý aspekt darování a o dar se tudíž nemůže jednat.

Jelikož provozovatel ochutnávkových akcí nemá možnost přezkoumat, zda jsou naplněny nutné okolnosti darování (neexistence protiplnění a přijetí daru obdarovaným), nemůže automaticky vycházet z předpokladu, že došlo k darování. Z tohoto důvodu nemůže být aplikováno ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, které se týká mimo jiné darů.

Hodnota zboží použitého v rámci ochutnávkových akcí je tedy pouze reklamním nákladem, který je zásadně daňově uznatelný, jelikož slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP a tento výdaj není uveden v § 25 ZDP.

Domnívám se, že při posouzení daňové uznatelnosti nákladů na ochutnávkové akce nelze rozlišovat, zda tyto akce provádí subjekt dodávající propagované zboží konečným zákazníkům přímo (zde např. maloobchod či distributor), či nepřímo (zde výrobce). I pokud tyto akce provádí výrobce, který nedodává zboží konečným zákazníkům přímo, ale prostřednictvím distributorů, povede vždy zvýšená poptávka konečných zákazníků i ke zvýšené poptávce distributorů a tím i k nárůstu tržeb výrobců a i zde se tak jedná o náklady k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

III. Závěr

Z marketingového pohledu se jeví reklama vlastním zbožím (zde formou ochutnávkových akcí), jako jedna z nejlepších reklam vůbec. Zákazníkovi je poskytnut vzorek zboží, které si může vyzkoušet a sám se rozhodnout, zda nabídky ke koupi využije. Skutečnost, že jeden subjekt se zabývá výrobou či prodejem zboží nepodléhajícího spotřební dani a jiný subjekt výrobou zboží podléhajícího spotřební dani, by při uplatnění § 25 odst. 1 písm. t) ZDP tyto jiné subjekty značně znevýhodňovala, jelikož by jejich

shodné reklamní náklady ve formě ochutnávkových akcí byly posouzeny z daňového hlediska zcela odlišně.

Domnívám se, že hodnota bezúplatně rozdávaného zboží podléhajícího spotřební dani v rámci tzv. ochutnávkových akcí, představuje pro provozovatele těchto akcí daňově uznatelné výdaje s ohledem na ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Vždy se jedná o reklamní výdaje, které slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmu provozovatele ochutnávkových akcí.

Jelikož provozovatel nemá možnost přezkoušet, zda došlo k darování, nemůže být aplikováno ustanovení § 25 odst.1 písm. t) ZDP.

Předpokladem daňové uznatelnosti reklamních nákladů v souvislosti s ochutnávkovými akcemi samozřejmě je dostatečné zdokladování prováděných ochutnávkových akcí, přičemž je nezbytně nutné uvést údaje popisující zejména místo a datum konání ochutnávkové akce, velikost rozdávaného vzorku a počet spotřebovaných obchodních balení.

IV. Návrh řešení

Žádám o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru a následné uveřejnění včetně názoru ministerstva financí v nejbližším vydání Bulletinu vydávaného Komorou daňových poradců.

Stanovisko MF ČR:

MF ČR souhlasí s navrhovaným závěrem.

Daňová uznatelnost nákladů z titulu prodeje směnky

o které je účtováno jako o cenném papíru dle § 24 odst. 2 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále je „ZDP“)

Předkládá:

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Miroslav Mrázek, daňový poradce, č. osvědčení 132

1. Úvod - popis problematiky

Novelou ZDP - zákonem č. 260/2002 Sb. se mimo jiné změnila od 1. 1. 2002 také definice daňově relevantních nákladů z titulu prodeje směnky, o které je účtováno jako o cenném papíru, a to následovně - viz. § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP ve znění zákona č. 260/2002 Sb.:

„ze) pořizovací cena směnky při prodeji, o níž je účtováno podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ jako o cenném papíru, zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ ke dni jejího prodeje, a to jen do výše příjmů z jejího prodeje“.

Pro srovnání uvádíme znění tohoto ustanovení platné do 31. 12. 2001 - viz. § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP ve znění platném do 31. 12. 2001:

„ze) cena pořízení²⁰⁾ směnky, o níž je účtováno podle zvláštních právních předpisů²⁰⁾ jako o cenném papíru, zvýšená u poplatníka účtujícího v soustavě podvojněho účetnictví o naběhlý alikvotní úrokový výnos, a to jen do výše příjmu z jejího prodeje“.

Při srovnání výše uvedených znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP

je patrné, že od 1. 1. 2002 došlo k těmto změnám:

- Cena pořízení byla v souladu se změnou provedenou v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) novelou č. 353/2001 změněna na pořizovací cenu.
- Z předmětného ustanovení vypadla zmínka o alikvotním úrokovém výnosu (dále jen AÚV) naběhlém za dobu držby směnky. Právě daňovým důsledkům této druhé změny se chceme věnovat v tomto příspěvku.

2. Daňové dopady popisované změny

2.1. Popis

Z hlediska účetních předpisů platných po 1. 1. 2002 platí, že u směnek, o kterých je účtováno jako o cenném papíru, AÚV naběhlý po pořízení směnky:

- Je součástí ocenění (hodnoty) směnky (viz. Úvodní ustanovení Čl. XV odst. 13¹⁾ přílohy č. 2 k opatření MF ČR čj.: 281/89 759/2001, kterou se stanoví postupy účtování pro podnikatele (dále jen „ÚOÚP“))

- Není součástí pořizovací ceny směnky ve smyslu § 25 odst. 4 písm. a) ZoÚ, protože nejde o náklady související s pořízením směnky minimálně z toho důvodu, že AÚV „vzniká“ až po pořízení směnky.
- V případě prodeje směnky je od účtován do nákladů, a to do konce roku 2002 účet 561 a od 1. 1. 2003 na některý z účtů v rámci 56x účtové třídy (viz. Účtová třída 5 - Náklady Čl. III odst. 1.1. ÚOÚP)

Jak již bylo uvedeno v části 1. Úvod - popis problematiky, ustanovení § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP ve znění platném od 1. 1. 2002 neřeší (na rozdíl od právní úpravy platné do 31. 12. 2001) daňové aspekty účetního nákladu vzniklého dle výše uvedeného písmene c). Domníváme se, že tento účetní náklad neřeší ani jiné ustanovení ZDP. V daném případě není aplikovatelné ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) ZDP, které (s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2 ZDP) vylučuje z daňově relevantních nákladů „pořizovací cenu cenného papíru“, přičemž při definici pořizovací ceny odkazuje na účetní předpisy. Jak již bylo

²⁰⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁾ V daném případě bude v souladu s Čl. II bod 4. zákona č. 353/2001 Sb. i po 1.1.2003 relevantní úprava v ÚOÚP, protože vyhláška č. 500/2002 Sb. danou otázku neřeší.

výše uvedeno pod písmenem b), AÚV naběhlý za dobu držby směnky je sice součástí ocenění (hodnoty) směnky, ale rozhodně nejde o součást pořizovací ceny směnky dle § 25 odst. 4 písm. a) ZoÚ.

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že předmětný účetní náklad bude daňově relevantní dle § 23 odst. 2 a 10 ZDP a nebude vstupovat do „testu“ pro výpočet případné daňově neuznatelné ztráty z titulu prodeje směnky dle § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP. Jako podpůrný argument může svědčit i ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP ve znění platném od 1. 1. 2002, které používá širší pojem „hodnota cenného papíru“.

2.2. Shrnutí

Ze skutečností uvedených v části 2.1. Popis vyplývá, že od 1. 1. 2002 v případě prodeje směnky, o které je účtováno jako o cenném papíru, je AÚV naběhlý za dobu držby směnky:

- a) Daňově relevantním nákladem dle § 23 odst. 2 a 10 ZDP.
- b) Nevstupuje do testu pro zjištění případné daňově nerelevantní ztráty z titulu prodeje směnky, o které je účtováno jako o cenném papíru, kdy se ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP posuzuje pořizovací cena směnky s příjmy z titulu jejího prodeje.

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané pro-

blematicke, jak je souhrnně uveden v části 2.2. *Shrnutí* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF ČR:

Odbor 54 MF souhlasí s navrženým závěrem. Poznává, že shodné závěry byly přijaty při posledním setkání s metodiky FR, a že obdobně byla problematika prezentována v odborném tisku (vydavatelství Anag) a v publikaci *Daň z příjmů a podvojný účetnictví 2003* (str. 332), jejíž spoluautorem je ing. Nesrovnal. Vzhledem k tomu, že se nejedná o sporné ustanovení, není žádný důvod k zapracování závěrů do pokynu řady D.

Výše základny pro daňové odpisování nemovitosti (budovy) vložené do základního kapitálu obchodní společnosti

Předkládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294

I. Popis problematiky

V současné době vyvstávají v souvislosti s probíhajícím přezkumem daňového režimu vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností a družstev otázky související s odpisováním nemovitostí (budov) nabytých původně vkladatelem v rámci restituce.

Na základě ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (ZDPN) je od 1.6.2001²⁾ od daně z převodu nemovitostí osvobozena pouze hodnota nemovitosti odpovídající výši vkladu získaného na základě společenské smlouvy/zakladatelské listiny/rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu (dále jen „společenská smlouva“) na základě jejího vložení vkladatelem. Zbývá část hodnoty nemovitosti zjištěné posudkem znalce již dani z převodu nemovitostí podléhá.

Pokud se však jedná o vklad nemovitosti nabyté vkladatelem na základě restituce, může vzniknout na základě příslušných právních předpisů disproporce mezi vstupními cenami pro daňové a účetní odpisování, zejména pokud je vklad pro účely společenské smlouvy oceněn na cenu nižší než je ocenění nemovitostí posudkem znalce. Další otázkou je, zda případné ocenění uskutečněné následně oceňovacím oddělením finančního úřadu pro účely doměření daně z převodu nemovitostí může nějak ovlivnit základnu pro daňové odepisování.

II. Návrh řešení

Na základě čl. III odst. 3 písm. e) části postupů účtování pro podnikatele věnované účtové třídě 0 je třeba vložený majetek v účetnictví účetní jednotky ocenit reprodukční pořizovací cenou, pokud není vklad oceněn podle

společenské smlouvy jinak. V našem shora uvedeném případě je tedy třeba majetek do účetnictví společnosti aktivovat v hodnotě stanovené společenskou smlouvou, tj. ve výši odpovídající výši vkladu společníka. Z této částky je třeba danou nemovitost (budovu) též účetně odpisovat.

Vstupní cena pro daňové odpisování je však na základě příslušných ustanovení ZDP odlišná – v tomto případě vyšší. Na základě § 29 odst. 1 písm. d) ZDP je totiž pro daňové účely třeba vstupní cenou rozumět v případě restituované nemovitosti (budovy) vložené do obchodní společnosti reprodukční pořizovací cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu³⁾. Tím se na základě odkazu rozumí pod čarou uvedený zákon o oceňování majetku. Ocenění provedené na základě tohoto zákona může být v praxi vyšší než je vstupní cena vedená v účetnictví společnosti roz-

¹⁾ Až do novely mohli sociální výpomoci osvobozené od daně vyplácet na vrub nedaňových výdajů jen ti zaměstnavatelé, kteří nevytvořili zisk.

²⁾ Obdobný výklad byl dovozen Ústavním soudem v rozhodnutí č. III 31/2000 ze dne 18.5.2000 též pro dikci zákona před 1.6.2001.

³⁾ Nabytí majetku v restituci totiž nelze z právního pohledu považovat za pořízení majetku způsoby uvedenými v § 29 odst. 8 ZDP.

hodná pro kalkulaci účetních odpisů, pokud se pro účely vkladu společníci dohodli na nižší hodnotě. V zákoně nenacházíme oporu pro odlišný postup.

Dále se domníváme se, že pro stanovení základny pro daňové odepisování majetku je rozhodné ocenění připravené pro účely rozhodování o vkladu do základního kapitálu nikoli ocenění uskutečněné následně oceňovacím oddělením finančního úřadu pro účely daně z převodu nemovitostí.

III. Závěr

Na základě shora uvedeného se proto domníváme, že **současná účetní a daňová úprava opravňuje daňový subjekt počítat účetní a daňové odpisy vložené nemovitosti (budovy) - nabyté vkladatelem v rámci restituce - z odlišných vstupních cen, přičemž daňovým nákladem poplatníka budou na základě § 24 odst. 2 písm. a) ZDP vždy odpisy daňové, ač kalkulované z vyšší vstupní ceny než je účetní pořizovací cena nemovitosti (budovy).**

Základnou je ocenění nemovitosti posudkem znalce pro účely rozhodování o vkladu do základního kapitálu nikoli ocenění uskutečněné následně oceňovacím oddělením finančního úřadu pro účely případného doměření daně z převodu nemovitostí.

Výše uvedený závěr doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF ČR:

Odbory 53 a 28 MF souhlasí s navrženým závěrem.

ÚČETNICTVÍ A DANĚ NEZISKOVÉHO SEKTORU

V nakladatelství ASPI Publishing vychází každý druhý měsíc **časopis Unes** – účetnictví neziskového sektoru. Je strukturován tak, aby poskytoval **komplexně aktuální a praktické informace z oblasti účetnictví a daní pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, občanská sdružení, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení právnických osob a jiné nevýdělečné organizace.**

V třetím čísle, které vyšlo v měsíci červnu, naleznete mimo jiné tato témata:

- metoda časového rozlišování a její použití v nevýdělečných organizacích
- vybrané problémy hospodaření občanských sdružení
- služby dobrovolníků v nevýdělečné organizaci
- společenství vlastníků jednotek

Časopis Unes Vám dále poskytne přehled konaných odborných seminářů, nabídku knižních publikací, výběr ze Sbírek zákonů, Finačního zpravodaje, aktuální informace ze schvalovacích řízení parlamentu, výběr z dotazů, které mají předplatitelé možnost zasílat v rámci bezplatné písemné poradenské služby.

Časopis Unes lze obdržet pouze formou celoročního předplatného, které činí 735 Kč (6 čísel za rok/32 stran). Máte-li zájem o bezplatné zaslání ukázkového čísla, volejte prosím naši zákaznickou linku 222 863 400. Předplatné lze objednat prostřednictvím internetových stránek www.aspi.cz, emailem: predplatne@aspi.cz, faxem 222 863 401. (Vydává nakladatelství ASPI Publishing s. r. o., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3.)

ZAUJALO NÁS

Účetní firma zaplatila pokutu za práci v IPB

Tři roky trvalo regulačnímu orgánu auditorů vyšetřování role jedné z největších světových účetních firem ve zkrachovalé Investiční a Poštovní bance. Přestože firma Ernst & Young ohodnotila účty banky ještě za rok 1998 výrokem bez výhrad, banka v červnu 2000 padla. V útech jí tehdy chybělo sedmdesát miliard korun. Komora auditorů ČR Ernst & Young už letos v únoru potrestala za případ IPB třičtvrtémilionovou pokutou, kterou firma už zaplatila. Komora však informaci zveřejnila pouze na své webové stránce. Informaci až včera zveřejnil týdeník Euro. „Jde o nejvyšší pokutu, kterou jsme kdy udělili. Byl

to rozsáhlý případ,“ říká šéf kárné komise Josef Zídek. V komoře se takto trestají ti auditori, kteří závažně nebo opakovaně porušili své povinnosti. Komora však nechce říct, co přesně bývalý auditor IPB udělal špatně. „Odůvodnění pokuty vám nemohu říci. Teprve vedeme diskusi, zda jej na webovou stránku přidat, nebo ne,“ řekl Zídek. Česká kancelář Ernst & Young se včera k pokutě nevyjádřila. Její šéf Dirk Kroonen už dříve odmítl věc komentovat. Současné vedení E & Y škraloup z práce pro IPB zdědilo po bývalých českých partnerech. Ti byli nahrazeni právě po pádu IPB. Původní Ernst & Young, kterou vlast-

nili právě bývalí čeští partneři, už navíc ani auditorské služby neposkytuje. Spojením s českou pobočkou konkurenta Arthur Andersen (jejíž americká síť zbankrotovala kvůli krachu firmy Enron) vznikla úplně nová společnost, která nyní dává razítka se značkou Ernst & Young. Původní firma je dnes prázdnou skořápkou. Tím se i zkomplikovala možnost státu soudit se s bývalým auditorem o náhradu škody. Auditor neupozornil na blížící se krizi v IPB své akcionáře včetně státu. Ještě v roce 2000 se ministerstvo financí chtělo soudit, pak ovšem takové úvahy utichly.

(MF Dnes, 3. 6. 2003)

Ministerstvo financí pátrá po zodpovědnosti auditora

Ministerstvo financí se rozhodlo, že prozkoumá, zdali existuje možnost popohnat auditora v kauze Investiční a Poštovní banky (IPB) k zodpovědnosti. Jde o společnost Ernst & Young Audit, již za závažné porušení povinností při auditu v IPB pokutovala Komora auditorů České republiky. V souvislosti s výší pokuty (750 tisíc, v horní polovině možné sazby) a okolnostmi jejího udělení vyvstala otázka možné náhrady škody, ke které auditor mohl přispět. Pád IPB totiž přišel český stát na mnoho miliard korun. „Předali jsme věc našim právníkům, kteří situaci vyhodnocují a zjišťují, zda je možné se náhrady škody domáhat,“ sdělil mluvčí ministerstva financí Jaroslav Dědič.

Jako stín. Odpovědnost auditorů se nese v obecné rovině a zákon ji zakotvuje poměrně vágně. „Auditor odpovídá za škodu, která byla způsobena v souvislosti s poskytováním auditorských služeb,“ cituje zákon právník Petr Kotáb. Takové odpovědnosti se však auditor může zprostit v případě, že prokáže, že ani při vynaložení veškerého úsilí nešlo škodě zabránit. „Tuto obranu by bylo možné vyvrátit analýzou auditorských směrnic s poukazem na to, jaký je předepsaný standard auditorského úsilí a která konkrétní ustanovení směrnic auditor porušil,“ doplňuje Kotáb.

Běžně je však důkazní břemeno na straně domnělého poškozeného. Je na

něm, aby prokázal, že byla způsobena škoda, došlo k porušení povinnosti a mezi těmito dvěma skutečnostmi je příčinná souvislost. „V tomto konkrétním případě by se nejspíše poměrně složitě hledala přímá příčinná souvislost mezi škodou, která vznikla státu například z titulu vydaných záruk, a pochybením auditora,“ uvažuje Kotáb. Poukazuje však na fakt, že není veřejně známo, jakou povinnost a v jakém rozsahu auditor porušil.

Uvedená povinnost prokazování souvislosti mezi protiprávním jednáním a vznikem škody prý v našich podmínkách vede k tomu, že žaloby o náhradu škody proti poskytovatelům profesionálních služeb - jako jsou například auditori - jsou poměrně málo frekventované a jen zřídka úspěšné. Je však v zájmu státu, aby využil veškerého úsilí a škody se domáhal. „Nález komory auditorů naznačuje, že k příčinnému zavinění došlo a že pro jeho prokázání existují jasné dokumenty. Na druhou stranu se zdá, že vymáhání škody by mohlo otevřít řadu nových otázek, z nichž mnohé mají politický podtext, a proto pravděpodobnost žaloby nebo vymáhání škody ze strany státní je nízká,“ řekl počátkem června nejmenovaný partner velké auditorské firmy. Současné rozhodnutí ministerstva financí věc prozkoumat sice zdaleka neznamená, že budou podniknuty konkrétní

kroky, ale ukazuje minimálně na snahu získat více informací.

Nomura pozoruje. Kromě státu však existují i další subjekty, kterým v souvislosti s pádem IPB vznikla škoda a mohou tvrdit, že k ní přispěl svým pochybením i auditor. Jsou to akcionáři. „Ve Spojených státech jsou takové žaloby již osvědčené,“ tvrdí Kotáb. Týdeník Euro se obrátil na zástupce banky Nomura, která byla prostřednictvím své dcery hlavním akcionářem IPB. „Uvedené informace Nomura bere na vědomí a nyní zaujímá neutrální postoj. Na otázku, zda se bude domáhat náhrady škody, není v současné době odpověď,“ uvedl její mediální zástupce Jiří Hrabovský. V úvahu by mohl připadat i některý z minoritních akcionářů či dotčený věřitel. Akcie IPB nakonec ztratily veškerou hodnotu a akcionáři mohou argumentovat, že tento vývoj by nenastal, kdyby auditor včas a řádně splnil své povinnosti. Opět by však museli přinést na stůl konkrétní důkazy, které by soud přesvědčily. Jedním z nich by mohl být i uvedený utajovaný nález komory auditorů, na jehož základě byl Ernst & Young pokutován. „Žalující strana by jej mohla označit jako důkaz a poté by si jej soud od komory mohl vyžádat,“ říká Kotáb.

(Euro, 23. 6. 2003)



Upozorňujeme, že názory uvedené v příspěvcích nejsou názorem Komory auditorů ČR.

NOVÁ CENTRÁLA KPMG. Z dosavadních tří budov umístěných v okolí náměstí Míru se společnost KPMG Česká republika přestěhovala do budovy jediné. Všechny 430 pražských zaměstnanců tak sídlí na nové společné adrese v těsné blízkosti hotelu Hilton a autobusového nádraží Florenc. Nová budova nabízí 7000 m² kancelářských ploch. Rozšíří se počet parkovacích míst pro klienty i zaměstnance a také přímý příjezd po magistrále je jednodušší než průjezd okolím náměstí Míru v Praze 2, kde dosud společnost KPMG sídlila.

(kpmg)

HYPOTEČNÍ agentura Freddie Mac zažila personální zemětřesení. Její regulační úřad kvůli nedostatečné spolupráci s auditory odvolal prezidenta společnosti a provozního ředitele Davida Glenna. Ve společnosti, která vznikla v USA nařízením vlády a pracuje s vládními dotacemi, se rovněž vymění i zbytek nejvyššího výkonného vedení. Odvolán byl předseda správní rady a generální ředitel Leland Brendsaal a z funkce odstoupí i finanční ředitel Vaughn Clarke, uvedl Úřad pro dohled nad federálními podniky trhu bydlení (OFHEA)... Freddie Mac uvedla, že prezident Glenn byl odvolán „kvůli vážným pochybnostem kolem včasnosti a úplnosti jeho spolupráce a otevřenosti vůči auditorskému výboru správní rady“ při práci na prověrce výsledků za léta 2000 až 2002.

(ČTK, 9. 6. 2003)

WORLD COM skrýval podvody v odděleném účetnictví. Americká společnost WorldCom, která loni za dramatických okolností vyhlásila bankrot, si vedla dvojitý účetní systém. Zjistil to vyšetřovatel, který se zabývá důvody pádu firmy a podle kterého se podnik tímto způsobem snažil některé podvody maskovat. Stínová evidence finančních výkazů měla zakrýt skutečný stav, v jakém se účetnictví podniku nacházelo. Systém byl veden tak, že neumožňoval vnitřní kontrolu, a nebylo tedy možné vykonávat dohled nad klíčovými rozhodováním vrcholového vedení, především v otázce fúzí a akvizic. Vyšetřovatel například zjistil, že bývalý šéf Bernard Ebbers a finanční ředitel Scott Sullivan členům řídicího týmu dávali omezené in-

formace o řadě chystaných či již realizovaných kontraktů. Kontrola dluhové zátěže a splácení závazků byla rovněž na velmi špatné úrovni a prakticky neexistovala. Podle auditorské firmy KPMG musí WorldCom změnit anebo nově zavést některé účetní postupy a v některých případech upravit také výkazy z minulosti. U některých má být přítom o změny zcela zásadní. Od čer-



vence, kdy firma vyhlásila bankrot, WorldCom vybral nového šefa správní rady i řídicí tým a snaží se uplatňovat rady auditora. WorldCom předpokládá, že z bankrotové ochrany vystoupí letos na podzim, kdy už bude vystupovat pod novým názvem MCI. Schopnost vystoupit z bankrotu však do značné míry závisí na tom, zda firma bude ochotna zaplatit pokutu půl miliardy dolarů, kterou požaduje americká Komise pro cenné papíry.

(Právo, 11.6.2003)

ŠÉF AUDITU obvinil Komisi EU ze skrývání špatné kvality účtů. Evropskou komisi obvinil šéf jejího vlastního vnitřního auditu z toho, že „vědomě nadhodnocuje“ kvalitu vedení účtů Evropské unie. Kritika Julese Muisse potvrzuje obvinění vznesená loni bývalou vrchní účetní EU Martou Andreasenovou a je další ranou pro rozpočtovou komisařku Michaelu Schreyerovou, napsal britský list Financial Times. List vycházel ze získaného interního přípisu Muisse pro vedení komise z konce března, několik dní poté, co Evropský parlament schválil závěrečné účty EU za rok 2001. „Komise by se mohla při hloubkové kontrole dostat do opovržení, protože v roce 2001 pokračovala v praxi vědomého nadhodnocování kvality účtů,“ psal Muis. Zpráva z vnitřního auditu, dokončeného v polovině dubna, pak mluví o „vážných účetních chybách

a nadhodnocování majetků komise“. Konstatuje rovněž „nizkou úroveň nebo neexistenci podvojného účetnictví“. EU každoročně spravuje peníze v hodnotě kolem 100 miliard eur. Rozpočtový odbor komise pod vedením Schreyerové tvrdil, že se drží mezinárodních účetních norem, ukázalo se však, že to není pravda. Schreyerová slíbila, že reforma účetního systému komise bude dokon-

čena do roku 2005. Muis konstatoval, že rozpočtový odbor přestal tvrdit zjevné nepravdy až po tlaku jeho týmu a komisaře pro administrativní záležitosti Neila Kinnocka. Dopis Muisse podporuje Martu Andreasenovou, která jako první poukázala na neudržitelný stav účetního systému v EU a byla kvůli tomu potrestána postavením mimo službu. Muis podle dřívějšího dopisu doporučil Kinnockovi, aby se Andreasenové zastal, protože její odstranění by bylo považováno za znamení ústupu komise od snahy o reformy. Potrestání Andreasenové za kritiku prosadil především Jean- Paul Mingasson, který rozpočtovému odboru komise šéfoval plných 15 let. Tento člověk přitom podle šefa interních auditorů komise „neviděl nutnost vůbec žádného účetního systému“, napsal dříve Financial Times.

(ČTK, 11.6.2003)

ČESKÁ republika zaplatí 626 milionů Kč za zrušení smlouvy o D47. Audit prokázal, že konsorcium Housing & Construction vynaložilo ve prospěch výstavby dálnice D47 náklady ve výši 20 milionů eur, tedy zhruba 626 milionů korun. Tuto částku by tak měla Česká republika v brzké době konsorciu zaplatit jako kompenzaci za vypovězení smlouvy o D47. Informuje o tom deník Právo.

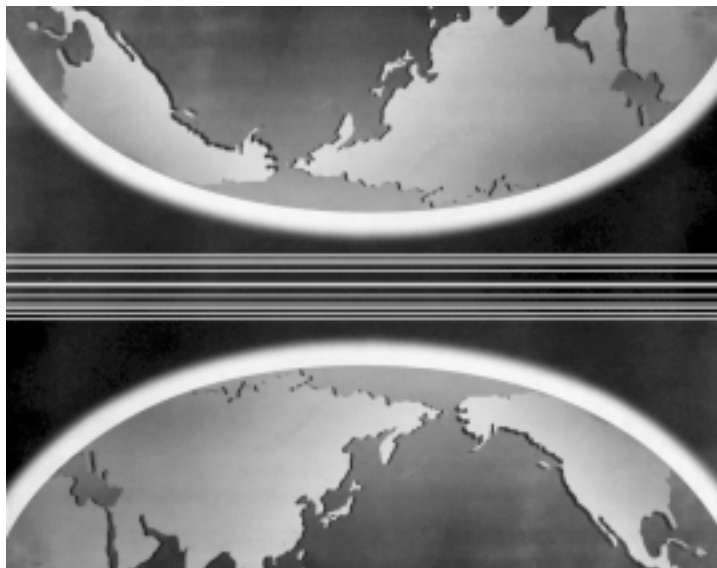
(ČTK, 16.6.2003)

NEZÁVISLÝ audit mimořádných účetních závěrek zkrachovalé Union banky (UB) v likvidaci provede Deloitte & Touche. Uvedl to likvidátor UB Petr Čermák ze společnosti Value Added. Deloitte & Touche se o zakázku ucházela ve výběrovém řízení vedle firem KPMG, Ernst & Young a PriceWaterhouseCoopers. Vybraná auditorská společnost podle Čermáka slíbila, že účetnictví padlého ostravského peněžního ústavu ověří zhruba do měsíce a za dobrou cenu. Výběr auditora schválil i tým konkurzní správkyně UB Michaely Huserové. Cenu za provedení auditu Čermák odmítl upřesnit s tím, že jde o smluvní vztah a dosud nebyla podepsána smlouva. Auditor bude ověřovat dvě účetní závěrky UB. Jedna bude vypracována ke dni předcházejícímu vstupu společnosti do likvidace, za kterou je ze zákona odpovědné představenstvo banky. Druhá závěrka se váže k prohlášení konkurzu a ponese za ni odpovědnost likvidátor.

(Moravskoslezský deník, 14. 6. 2003)

AUDITOR odhalil vážné nedostatky. Audit hospodaření Obecního úřadu v Brodu nad Tichou za loňský rok, který prováděla nezávislá auditorka, prokázal vážné nedostatky. Pochybení se prokázalo ve vedení účetnictví, dále v nesprávném vykazování rozpočtových příjmů a hospodářské činnosti v rámci činnosti hlavní. „Výsledky auditu v podstatě potvrdily naše domněnky o tom, jakým způsobem se zde hospodařilo. Vůbec nebyly dodržovány žádné zásady a účtovalo se tak, jak se to komu hodilo. V každém případě podám v nejbliž-

ších dnech trestní oznámení na neznámého pachatele na hospodaření obecního úřadu v minulých letech,“ uvedl starosta Brodu nad Tichou Stanislav Karásek. Audit například mluví o tom, že do rozpočtových příjmů nebyl v minulosti zahrnut příjem z prodeje akcií, ačkoliv v majetku obec eviduje akcie v hodnotě 126 tisíc korun, které jsou ve skutečnosti prodány. Tento příjem nebyl v účetnictví ani v rozpočtových příjmech proká-



zán. Auditorem bylo dále zjištěno hodně rozdílů mezi skutečným stavem a účetním stavem majetku a závazků. „Pochybení bylo prokázáno u 34 účtů a pokud porovnáme rozdíl těchto účtů, dojdeme k dalšímu mínusu ve výši bezmála 200 tisíc korun. Obec vydala jenom na mzdách v loňském roce šílené peníze, abychom dnes koukali na nulu v obecní kase,“ řekl Karásek. Audit mluví také o tom, že se radnice neřídila závěry, které jí uložila minulá kontrola. Například nebyl ustanoven finanční výbor nebo účetní doklady nesplňují náležitosti podle zákona o účetnictví. Inventarizace majetku sice byla pro-

vedena, ale rozdíly byly v rozporu se zákonem zúčtovány až v účetních knihách letošního roku. Audit dále upozornil radnici, že provoz hospodářské činnosti respektive maloobchodního prodeje je nutné vykazovat samostatně a ne v rámci činnosti hlavní. Bylo též zjištěno, že obec nenaplnuje fond rozvoje bydlení tak, jak je stanoveno v obecní vyhlášce.

(Tachovský deník, 17. 6. 2003)

DEVĚT MILIONŮ dolarů odepíše v rámci mimořádných položek americký nápojový výrobce Coca-Cola. Audit prokázal, že společnost nesprávně zaúčtovala některé účetní položky v restaurační divizi, informovala agentura Reuters. Doklady si proto vyžádala už i Komise pro cenné papíry (SEC). Komise chce prověřit stížnost bývalého zaměstnance Matthewa Whitleyho, který před časem upozornil na podvody v účetnictví firmy. Audit, který zčásti provedla společnost Deloitte & Touche, sice žádné účetní nesrovnalosti nepotvrdil, ale zjistilo

se, že Coca-Cola při jedné reklamní akci výrazně nadhodnotila cenu automatů na prodej chlazených nápojů. Whitley, který se v květnu obrátil na soud, také poukázal na marketinkový podvod, na jehož základě se měla rozšířit spolupráce firmy s jejím hlavním zákazníkem, řetězcem rychlého občerstvení Burger King. Audit nyní zjistil, že toto Whitleyovo obvinění se zakládalo na pravdě, sdělil deník The Wall Street Journal. Někteří zaměstnanci totiž zfalšovali výsledky marketinkového testu, který sondoval možnosti zavedení jednoho z nápojů do většího počtu restaurací Burger King.

(HN, 19. 6. 2003)

AUDITOR, číslo 6, 2003, ročník X, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předsedkyně: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová.

Redaktor: Jaromír Dočkal, tel.: 251 119 210, fax: 251 119 211, e-mail: dockal@ddpress.cz

Adresa redakce: Komora auditorů České republiky Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz.

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 14, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

Tisk: Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: tel.: 315 625 115.

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 16. 7. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.