

Audit ve veřejném sektoru lze považovat za jednu z činností rozšiřující možnosti současného působení auditorů v České republice. Hlavním důvodem tohoto trendu je především zánik okresních úřadů a s tím spojené vakuum v oblasti přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, které bylo do značné míry v průběhu roku 2002 vyplněno právě činnostmi auditorů.

Podle novely zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění zákona č. 313/2002 Sb. sice došlo k tomu, že obce do 5000 obyvatel mohou pro oblast přezkoumání svého hospodaření volit mezi krajským úřadem a auditorem, nicméně v řadě případů, kdy auditor kvalitním způsobem již dříve působil v obci do 5000 obyvatel, je jeho služba nadále preferována před bezplatným přezkoumáním provedeným krajským úřadem.

Druhým významným trendem je četnější využívání dotačních prostředků ze státního rozpočtu a z jednotlivých fondů Evropské unie neziskovými organizacemi různých právních forem, s čímž je spojeno ověřování splnění podmínek stanovených při poskytování dotace.

V závislosti na výše uvedeném je však nutno si uvědomit, že cíle a tím i charakter práce auditorů pohybujících se v oblasti auditu veřejného sektoru jsou do značné míry odlišné od cílů standardní auditorské činnosti v oblasti podnikatelského sektoru.

Do popředí se totiž na místo požadavku na ověření věrného a poctivého obrazu v účetních výkazech dostává do značné míry oblast přezkoumání způsobu hospodaření s finančními prostředky a účel jejich vynaložení. To si samozřejmě vyžaduje specifické znalosti, které jsou na auditory a jejich asistenty kladeny při provádění této auditorské činnosti. K tomu je nutno vzít v úvahu nedokonalost legislativy upravující veřejný sektor, s kterou je spojena řada právních nejasností a také složitost právních norem upravujících veřejnou správu v souvislosti s její probíhající reformou.

Příkladem mohou být neustálé diskuse týkající se právního postavení příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky, pře-

devším problematiky jejich majetkových práv. Zde dochází k situaci, kdy tři roky po vydání zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, není dostatečně vyjasněno právo příspěvkové organizace vlastnit majetek ani obsah pojmu „předání majetku do správy“ - a to i přes intervence řady profesních organizací včetně Komory auditorů směrem k MF ČR.

Problémem je v případě územních samosprávných celků také významná odlišnost v používaném účetním systému v porovnání se systémem používaným u podnikatelů. Současný systém v ÚSC je zaměřen více na oblast sledování příjmů a výdajů, důraz na reálné vykazování finanční pozice územního samosprávného celku je do značné míry potlačen. Dochází k potlačení některých úplně zásadních principů, na kterých je účetní systém postaven, tj. k potlačení principu opatrnosti, vzájemné souvztáhnosti nákladů a výnosů a dalších.

Výbor pro veřejný sektor Komory auditorů ČR začal pracovat na překladech vybraných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Zjišťujeme, že současný účetní systém používaný v České republice je s požadavky těchto Standardů naprosto nekompatibilní, takže s ohledem na naši integraci v rámci Evropské unie lze předpokládat zvyšování tlaku na zásadní změnu účetní metodiky, což vyvolá další odborné požadavky kladené na pracovníky pohybující se v této oblasti včetně auditorů.

Výbor pro veřejný sektor při Radě KA ČR vyvíjí již druhým rokem svoji činnost ve snaze pomoci auditorské profesi v tom, aby si i ve veřejném sektoru, obdobně jako v podnikatelském, dokázala postupně získat určitou vážnost a dosáhla ocenění a uznání své práce. Snahou výboru je organizovat s výborem pro vzdělávání odborné semináře, což se již podařilo a auditori se jich zúčastňují v nezanedbatelném počtu.

Dále se výbor snaží předložit k širší diskusi auditorům různé odborné materiály a metodické pomůcky. V tomto směru jsme nyní připravili pro přezkoumání hospodaření obcí návrhy, jak by mohla vypadat smlouva uzavřená mezi



Ing. Anežka Vojtěchová
předsedkyně výboru
pro veřejný sektor

OBSAH

AKTUALITY 2

VZDĚLÁVÁNÍ 6

DISKUSNÍ OKÉNKO

K systému vzdělávání KPV

Ing. Jarmila Novotná 7

VÝBORY A KOMISE

INFORMUJÍ 7

NA POMOC AUDITORŮM

Odpisování dlouhodobého majetku v účetnictví

Ing. František Louša 8

Jak vypadá trh auditorských služeb v Evropě po účetních skandálech

Doc. Vladimír Králíček, CSc. 13

DISKUSE

Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky a přístup auditora

Ing. Radomír Stružinský 15

DANĚ

Problematika poukázek na služby jako (ne)peněžitého plnění poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci

Ing. Dana Trezziová 17

Daňová a věcná souvislost nákladů a výdajů

Ing. Marie Konečná 18

RECENZE 20

ZE ZAHRANIČÍ

Z mezinárodní konference o Corporate Governance, interním auditu a řízení rizik

Ing. Petr Jurák 21

Prošetřování kapitalismu 25

Reforma práva ochrany hospodářské soutěže v EU

JUDr. Pavel Svoboda 27

ZAUJALO NÁS

Příprava podniků

na rozšíření EU 28

Američtí auditori budou pod přísnějším dohledem 30

ZAZNAMENALI JSME 31



auditorem a obcemi, jaká by měla být osnova čili postup při přezkoumání, prohlášení účetní jednotky i vzory zpráv o výsledcích přezkoumání. Ovšem výbor, tj. cca 15 auditorů, očekává, že se do diskuse nad těmito materiály zapojí široká auditorská obec a tím přispěje k tomu, aby vytvářené pomůcky byly kvalitnější a účelnější a byly nástrojem zvýšení kvality práce auditora. Je to jedna z cest jak dosáhnout toho, aby tento sektor, tj. zejména kra-

je, města, obce a ostatní nevýdělečné organizace upřednostnily služby auditora za úplatu před možnostmi splnit např. povinnost přezkoumání hospodaření bezplatnou formou s využitím úředníků krajských úřadů.

Vidím zde svým způsobem „hozenou rukavici“ pro celou auditorskou obec. Komora auditorů má neoficiální informace, že za rok 2002 přezkoumaly kraje 5573 obcí, auditori jen 292. Další 421 obcí údaje týkající se přezku-

mu hospodaření neoznámilo. Dokážeme změnit např. poměr měst a obcí ověřovaných auditory více v náš prospěch?

Měli bychom k tomu vyvinout maximální snahu, neboť tím zajistíme svým způsobem existenci části auditorů v budoucnu.

Ing. Anežka Vojtěchová
předsedkyně výboru
pro veřejný sektor

AKTUALITY

ZE ZASEDÁNÍ RADY KA ČR ZÁŘÍ 2003

Rada na svém zasedání
projednala:

- přípravu XIII. sněmu auditorů,
- připomínky k návrhu novely zákona o auditorech, úpravu překladu Etického kodexu IFAC, návrh Směrnice pro kontrolu kvality auditu,
- výsledky poptávkového řízení zajištění průzkumu vnímání auditorské profese;

schválila:

- návrh na vyškrtnutí asistentů auditora ze seznamu KA ČR dle předloženého soupisu,
- návrh na pozastavení oprávnění k auditorské činnosti;

rozhodla:

- o vyškrtnutí ze seznamu auditorů pro porušení zákona o auditorech;

vzala na vědomí:

- 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

NÁVRHY NA KANDIDÁTY DO VOLEBNÍ KOMISE

Vzhledem k tomu, že v roce 2004 proběhnou na sněmu KA ČR řádné volby do orgánů komory, bude potřeba 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 komo-

ry, tj. do rady, dozorčí komise, kárné komise a na funkce revizorů účtů, a kteří jsou připraveni část svého času věnovat přípravě voleb. Návrhy kandidátů zasílejte do úřadu KA ČR na přiloženém kandidátním lístku. Upozorňujeme, že souhlas kandidáta potvrzený jeho podpisem je nutný. **-rok-**

LISTOPADOVÉ AKCE K 10. VÝROČÍ KOMORY AUDITORŮ ČR

Komora auditorů ČR letos oslaví 10. výročí svého založení. Při této příležitosti bude uspořádán blok tří akcí. Nejprve se bude ve středu a ve čtvrtek 26. a 27. 11. 2003 konat odborná konference s mezinárodní účastí na téma „Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské

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.

unie“, podrobný program je uveden na příloženém letáku. 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. Na sněmu se bude volit pětičlenná volební komise pro organizování voleb v roce 2004.

-rok-

POMĚR OBDOBNÝ PRACOVNÍMU POMĚRU

Komora auditorů ČR se před časem obrátila na Ministerstvo financí ČR s žádostí o výklad pojmu „obdobný poměr“, resp. poměr obdobný pracovnímu poměru“ - ve vazbě na platný zákon o auditorech. Ministerstvo financí poskytlo komoře následující stanovisko:

Stanovisko MF ČR k dopisu KA ČR (dopis č.j. 18/12 992/2003 ze dne 5. 8. 2003)

K Vašemu dopisu č.j. 142/2003 Vám sdělujeme, že zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ani zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, neupřesňuje význam pojmu „obdobný poměr“, resp. „poměr obdobný pracovnímu poměru“.

Proto navrhuje využít „Sdělení představenstva České advokátní komory k otázce výkonu činností neslučitelných s výkonem advokacie“, který řeší obdobnou problematiku.

Podle našeho názoru lze předpokládat, že toto sdělení je vypracováno na odpovídající odborné úrovni a mohlo by být využitelné i pro zákon č. 254/2000 Sb. Upozorňujeme i na poslední odstavec „Sdělení“, kde se upozorňuje

na možnost, že rozhodnutím soudu mohou být názory na výklad příslušných ustanovení „korigovány“.

Ing. Petr Plesnivý
ředitel odboru 28 - účetnictví

Ze Sdělení představenstva České advokátní komory k otázce výkonu činností neslučitelných s výkonem advokacie citujeme bod 2 týkající se obdobného poměru k pracovnímu poměru:

2. Advokát nesmí být v pracovním poměru nebo jiném obdobném poměru, vyjma pracovního poměru vysokoškolského učitele, výjimku - pokud jde o určité vědecké pracovníky v oboru právo - stanoví § 60 zákona.

Za poměr obdobný poměru pracovnímu je třeba považovat zejména poměr služební (například služební poměr vojáka z povolání nebo služební poměr policisty) a členský poměr k družstvu, pokud součástí povinností vyplývajících z tohoto členského poměru je i výkon práce pro zaměstnavatele spojený s určitou závislostí na něm (povinnost dodržovat pracovní příkazy a povinnost podrobit se kontrole jejich dodržování apod.).

Za poměr obdobný poměru pracovnímu je třeba považovat i takový vztah mezi advokátem a jiným subjektem, který má jinou právní formu, avšak jehož obsahem je výkon činností či prací pro tento subjekt za podmínek splňujících jinak shora uvedené znaky pracovního poměru (srov. § 27, odst. 1 zákoník práce a § 6, odst. 1, písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmu, ve znění pozdějších předpisů). Za neslučitelnou bude zpravidla nutné považovat i činnost vykonávanou na základě dohody o pracovní činnosti (§ 237 zákoník práce), zejména byla-li uzavřena na dobu neurčitou nebo na větší rozsah práce a jestliže na základě této dohody je auditor povinen při své činnosti dodržovat pokyny zaměstnavatele a podrobit se jeho kontrole (srov. § 233, odst. 2, písm. c) zákoník práce).

Za neslučitelnou nebude naproti tomu zpravidla považována činnost vykonávaná na základě dohody o provedení práce (§ 236 zákoník práce), a to zejména v těch případech, kdy jejím předmětem je činnost znalecká, tlumočnická, přednášková, umělecká či osvětová. Stejně tak není neslučitelný výkon takových činností prováděný na základě smlouvy o dílo nebo jiné obdobné smlouvy uzavřené podle občanského zákoníku.

NABÍDKA SBORNÍKU IAS/IFRS 2003

Stejně jako v loňském roce si vás dovoluujeme oslovit s nabídkou sborníku **2003 Bound Volume International Financial Reporting Standards** (Sborník Mezinárodních účetních standardů pro rok 2003), vydávaného každoročně Mezinárodním výborem pro účetní standardy.

Sborník je v původní anglické verzi ve vázaném vydání. Cena sborníku je 3300 Kč bez 5 % DPH, tj. 3465 Kč včetně DPH.

V letošním roce je také možnost si objednat **zkrácenou a stručnější**

OBJEDNÁVKA - IFRS 2003			
Závazně objednávám:	Cena za 1 ks (při objednávce do 20.10.03)	Počet objednaných ks	Cena celkem
International Financial Reporting Standards 2003	3150,-		
Abbreviated IFRS 2003	1575,-		
OBJEDNAVATEL			
Firma:			
Příjmení, jméno, titul:			
Adresa (vč. PSČ):			
IČO:		DIČ:	
Telefon:		Fax:	
Úhradu ve výšiKč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s. 4402 dne.....2003	 Razítko a podpis objednavatele	
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 111 84 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacrc@kacrc.cz			

verzi sborníku tzv. **Abbreviated International Financial Reporting Standards** (IFRS/IAS – abbreviated versions of IAS1 to IAS 41) v ceně 1700 Kč bez 5 % DPH, tj. 1785 Kč včetně DPH.

Mimořádná nabídka

V případě, že nám zašlete objednávku a úhradu **do 20. 10. 2003**, obdržíte sborník se slevou za cenu 3000 Kč bez 5 % DPH za 1 ks, tj. **3150 Kč** včetně DPH a zkrácenou verzi za 1500 Kč bez 5 % DPH, tj. **1575 Kč** včetně DPH.

Objednávka je považována za závaznou po zaplacení celkové částky za odběr publikací na účet KA ČR č. 87039011/0100, vs. 4422.

Sborník bude distribuován během listopadu. **-kasl-**

PŘÍLOHA

HOSPODÁŘSKÝCH NOVIN

Upozorňujeme všechny členy komory, že 23. října 2003 vyjde v Hospodářských novinách komerční příloha

Auditorské služby, jejíž vydání iniciovala a obsahově garantovala Komora auditorů ČR. Příloha bude obsahovat články na témata, která zaznějí na odborné konferenci k 10. výročí KA ČR. Zájemci zde také naleznou velmi zajímavý příspěvek ing. Fišerové, který se zabývá povinnostmi účetních jednotek zveřejňovat účetní závěrky a výroční zprávy.

-jd-

HOSPODAŘENÍ ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

V mimořádné příloze tohoto časopisu vám předkládáme k připomínkovému řízení metodickou pomůckou pro provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Předkládané dokumenty obsahují doporučení, jak při přezkoumání postupovat, jaké podklady vyžadovat a jaké dokumenty zpracovávat. Vyzýváme všechny auditory, aby se svými připomínkami k předloženým materiálům do zpracování této pomůcky zapojili a tak přispěli k zajištění její co nejvyšší kvality. Připomínky zasílejte nejpozději do 31. října 2003 na adresu KA ČR, Opletalova 55, Praha 1, 110 00. **-rr-**

27. KONGRES EAA SE USKUTEČNÍ V PRAZE



Ve dnech 1. - 3. 4. 2004 se v Praze uskuteční 27. kongres Evropské asociace účetních (EAA - European Accounting Association). Pořadatelem je Vysoká škola ekonomická Praha a bližší informace najdete na internetu na adrese <http://www.eaa-online.org/annual/EAA2004>.

-jd-

STRUKTURA AUDITORSKÉ OBCE K DATU 30. 8. 2003

Z celkového počtu 1243 auditorů vykonává aktivně činnost 1228 osob. Patnáct osob má v roce 2003 pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb (důvodem jsou mateřské dovolené, zahraniční stáže, nemoc).

Dočasně vyškrtnutých auditorů z důvodu nesplnění podmínek (pracovní poměr u jiné než auditorské společnosti) bylo k výše uvedenému datu 139 osob (z toho 86 mužů a 53 žen).

Z celkového počtu 1228 osob vykonává auditorskou činnost 633 osob jako OSVČ (341 mužů, 292 žen) a jako zaměstnanec nebo společník vykonává činnost 595 osob (332 mužů, 263 žen).

Celková částka pohyblivého příspěvku v roce 2003 činí 1 272 000,- Kč. Muži OSVČ se podíleli na této sumě částkou 798 000 Kč, ženy OSVČ částkou 474 000 Kč. Průměrný pohyblivý příspěvek (u osob s povinností platit pohyblivý příspěvek) činí 2400 Kč na osobu.

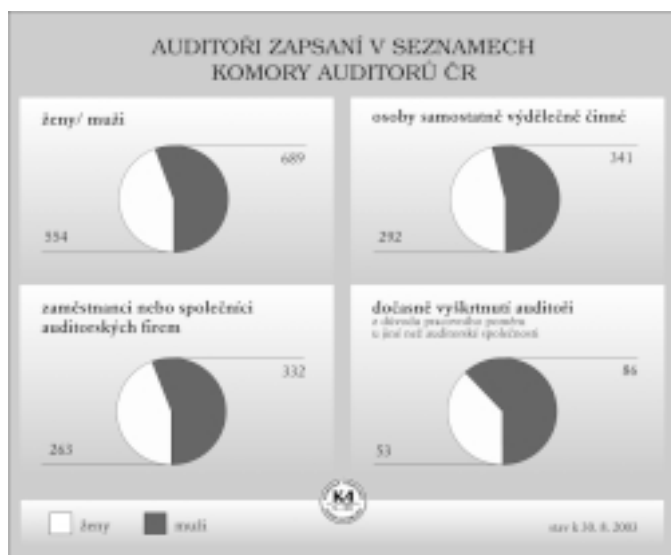
Tabulka společností s nejvyšším pohyblivým příspěvkem v roce 2003:

Název společnosti	Výše příspěvku
PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	1 954 200
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	973 647
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	876 009
Deloitte & Touche spol. s r.o.	631 386
BDO CS, s.r.o.	372 025
HZ Praha, spol. s r.o.	166 386
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	131 593
IB Grant Thornton Audit s.r.o.	128 617
nesouhlasí se zveřejněním	127 450
RSM SALUSTRO REYDEL ČR, s.r.o.	111 678
MAC, s.r.o.	92 914
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	87 852
nesouhlasí se zveřejněním	83 396
PRIMASKA AUDIT, a.s.	60 262
PROXY, a.s.	59 854
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	54 771
CAAC, s.r.o.	51 860
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	50 834
FINAUDIT, s.r.o.	48 277
A&CE Auditři a znalci HK, spol. s r.o.	46 612
BDO Finkonsult, s.r.o.	43 957
společnost nezaslala vyjádření ke zveřejnění	41 682

Z celkového počtu 317 firem, zapsaných do 30. 8. 2003 mají tři společnosti pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb.

Celková částka pohyblivého příspěvku v roce 2003 činí 8 507 000 Kč.

Martina Fišerová
Úřad Komory auditorů ČR





U příležitosti 50 let od založení VŠE v Praze se v polovině září uskutečnilo v Nové aule v areálu školy slavnostní zasedání Vědecké rady. Mezi hosty nechyběl ani bývalý student, prezident České republiky prof. Václav Klaus. Na snímku je zachycen s rektorkou VŠE doc. Jaroslavou Durčákovou.



Součástí „padesátiletých oslav“ byl i slavnostní večer v paláci Žofín na Slovanském ostrově. Zabavovalo se koncertem a končilo rautem v nádherných prostorách novorenesanční budovy. Jak je patrné z naší fotografie, díky vlídnému počasí bylo možné posedět i v „letní zahrádce“.

Pražská VŠE oslavila 50. výročí

Vysoká škola ekonomická v Praze je v očích veřejnosti známa jako instituce, která jako jediná v českých zemích zajišťovala do roku 1989 vysokoškolské ekonomické vzdělání. Její absolventy najdeme na nejrůznějších místech a nutno říci, že „ekonomové“ se ve světě rozhodně neztratí. Stačí připomenout, že mnozí bývalí studenti zastávají velice prestižní funkce - najdeme je ve volených funkcích i ve státní správě, v podnikatelské sféře i ve finančních institucích.

Počátkem září uplynulo 50 let od založení pražské VŠE, která v roce 1953 navázala na činnost někdejší Vysoké školy obchodní působící v rámci České techniky (ta v Československu působila již od roku 1919). V průběhu existence školy se její organizační struktura i studijní obory mnohokrát měnily, nicméně k zásadním obsahovým i organizačním změnám došlo až po roce 1989. Vysoká škola eko-

nomická je dnes v mnohém jiná než ta, která zde byla před patnácti, dvaceti lety. Moderní „kreditní“ systém studia, třístupňový studijní systém, vybavení školy výpočetní technikou a vytvoření centra informačních služeb, možnost zahraničních stáží, vyučování vybraných předmětů výhradně v angličtině - to vše vytvořilo studentům podmínky, o nichž si předchozí generace mohly jen nechat zdát. Pražská VŠE je dnes tvořena šesti fakultami, pět z nich sídlí v hlavním městě a jedna je v Jindřichově Hradci.

Padesátiny oslavuje pražská Vysoká škola ekonomická ve velmi dobré kondici. Má kredit nejen v tuzemsku, ale i v mezinárodním měřítku, o čemž svědčí mj. řada aktivit v renomovaných mezinárodních organizacích. Vedení školy však nehodlá „usnout na vavřínech“. Stačí nahlédnout do materiálů vydaných k 50. výročí: „V dnešní konkurenci na trhu vzdělávání chce Vysoká škola ekonomická v Praze



Na Žofíně nechyběli ani představitelé auditorské obce - zakladatel komory a dlouholetý prezident KA ČR prof. Vladimír Pilný (na snímku s dcerou) a bývalá viceprezidentka KA ČR prof. Libuše Müllerová (na fotografii s manželem).



Setkání na Slovanském ostrově se zúčastnili mj. viceprezident KA ČR doc. Vladimír Králíček a členka výboru pro auditorské zkoušky ing. Jana Ištvánfyová (vpravo manželka doc. Králíčka).

zůstat prosperující špičkovou školou a patřit i nadále k prestižním vysokoškolským institucím. Prioritami vedoucími k realizaci této strategické vize jsou trvalý vývoj kvality vzdělání a inovace curricula, zvýšení podílu vědy a vý-

zkumu na aktivitách školy, posílení systémových vztahů spolupráce s praxí, zabezpečení zdrojů pro rozvoj a zefektivnění administrace.“

-jd-



Prorektorka VŠE doc. Bronislava Hořejší a rektorka doc. Jaroslava Durčáková v rozhovoru s vedoucím partnerem KPMG ing. Františkem Dostálkem.



Na Žofíně vystoupili mj. členové folklorního souboru Gau-deamus, jebož zřizovatelem je Vysoká škola ekonomická. Soubor tvoří z velké části studenti a absolventi VŠE.

VZDĚLÁVÁNÍ

Začátkem června jste obdrželi jako součást Auditora č. 5 samostatnou vložku s komplexní nabídkou vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2003. V okamžicích, kdy je tento článek připravován, lze konstatovat, že nabízené vzdělávací akce ještě nepronikly v plném rozsahu do vědomí auditorské veřejnosti. Věříme však, že je to jen přirozená reakce na nezvykle horké léto.

Nicméně podzim je tu, a to je vždy období doplňování vědomostí a znalostí. S přihlédnutím k tomu, co nás čeká od 1. 1. 2004 a dále od 1. 5. 2004, je nutno si již teď položit otázku, jak přívalem nových informací zvládnout. Určitě to bude studium potřebné literatury a návštěva četných seminářů zaměřených na odbornou problematiku, která je předmětem Vašeho zájmu. Věřím, že si něco z naší pestré nabídky určitě vyberete, neboť ji sestavujeme přednostně s přihlédnutím k potřebám naší profese.

Velmi úspěšně proběhly kurzy zaměřené na účetní a auditorskou terminologii v německém a anglickém jazyce - ve spolupráci s Komorou daňových poradců. Zejména kurzy „anglické terminologie“ pořádané v Praze byly velmi záhy zcela naplněny a museli jsme zajistit další. Pro zájemce, které jsme letos nemohli uspokojit, chystáme hned

na začátku příštího roku ještě jeden kurs (angličtina - v Praze) - opět s lektorkou Ing. Žárovou z VŠE Praha. Problémem je omezená lektorská kapacita; s ohledem na charakter kurzu nelze pořádat masové akce, tak, aby se ihned uspokojili všichni zájemci. Věříme, že to pochopíte. Pro rok 2004 plánujeme další rozšíření těchto jazykových kurzů.

Stěžejními akcemi ve druhém pololetí jsou již tradičně třídní semináře, které jsme připravili celkem čtyři: 2 v Praze, 1 v Brně a 1 v Bystřici nad/Pernštejnem. Věříme, že Vás jejich obsah zaujme a vícedenní soustředění vyvolá i atmosféru diskuse, která bude určitě zaměřena na řadu společných problémů, se kterými se při své práci setkáváte. V rámci přípravy na sněm bude součástí diskuse také připravovaná změna v etickém kodexu, který bude předložen ke schválení letošního podzimního sněmu.

V dnešním čísle najdete na obvyklých místech obálky nabídku vzdělávacích akcí pro období říjen - prosinec 2003. Téma Novela zákona o účetnictví a prováděcích předpisů, které v této nabídce najdete, je vázáno na průběh legislativního procesu. Pevně věříme, že vše bude včas schváleno a naplánované termíny nebudou ohroženy.

V současné době již máme připravenou řadu akcí na leden a únor 2004 - tyto chceme uveřejnit s konkrétní nabídkou až dle výsledku schvalování dalších zákonů s očekávanou platností od 1. 1. 2004. Sledujte proto aktuální nabídku na internetových stránkách Institutu vzdělávání KA ČR, kde budou vždy nejčerstvější informace.

Věříme rovněž, že Vás oslovila konkrétní nabídka Rady KA ČR na konání semináře o významných změnách v účetnictví a auditingu v souvislosti se vstupem ČR do EU k 1. 5. 2004. Seminář se bude konat ve dnech 26. a 27. 11. 2003 v Praze jako součást oslav 10. výročí vzniku KA ČR. Již dnes evidované přihlášky svědčí o tom, že tato problematika je v popředí zájmu všech zástupců naší profese, kteří jsou si vědomi těchto změn. Mezi účastníky budou i zástupci jiných profesí a odborná veřejnost, která přivítala iniciativu KA ČR s vědomím plné odpovědnosti seznámit se s očekávanými změnami v této oblasti. Připomínáme, že účast na mezinárodním semináři bude započtena do limitu kontinuálního profesního vzdělávání za rok 2003.

Ing. Jiří Vrba
předseda výboru pro kontinuální
profesní vzdělávání

K systému vzdělávání KPV

Pravidelně sleduji nabídky školení předkládané sekci vzdělávání v časopise Auditor, ale již několik měsíců mě nijakým způsobem neoslovují. Buď je akce umístěna do vzdálených moravských měst, nebo jejich délka (tři dny) neodpovídá mým pracovním a rodinným možnostem, nebo se jedná pouze o klubový večer, který ve svém důsledku spolyká více času než jednodenní školení. Víím, že mezi některými členy jsou vícedenní akce v oblibě právě kvůli aktivnímu odpočinku po náročném programu, ale vzhledem k tomu, že pravidelně sportuji téměř každý den, jsou tyto akce pro mě nezajímavé.

S radostí jsem přivítala nabídku jednosemestrálního kurzu celoživotního vzdělávání Vysoké školy ekonomické v Praze, pořádané fakultou financí a účetnictví. Témata napříč ekonomickou problematikou, každý týden jeden den ve škole, od devíti do pěti. Ani cena necelých dvacet tisíc korun bez DPH za třináct seminářů se mi nezdála nijak přemrštěná.

Kurz měl být strzen vysvědčením podle § 60 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách pro ty účastníky, kteří absolvují nejméně deset denních

přednáškových cyklů, tedy minimálně sedmdesát hodin.

Po bedlivém prozkoumání diáře jsem usoudila, že přihlásit se chci a mohu. Než jsem však vyplnila přihlášku, začala jsem svoji účast zkoumat z pohledu směrnice pro Kontinuální vzdělávání auditorů (dále jen směrnice) a zde nastal kardinální problém.

Nahlédla jsem do záznamu školení, které jsem absolvovala v první polovině letošního roku a zjistila jsem, že z pětaticeti povinných hodin, jsem již absolvovala pětadvacet. Pokud bych k tomu přičítala minimálně sedmdesát hodin, které jsou nutné k vydání osvědčení (jiný výsledek je pro mě nepřijatelný), pak bych měla téměř celou stovku hodin. Přepočteno na peníze, cirka pětaticet tisíc korun bez režijních nákladů, tudíž cena, která je pro naši malou firmu velmi významná.

Ověřovala jsem uvedenou směrnici ze všech stran, ale ustanovení o certifikovaném soustavném vzdělávání a přesunu takto absolvovaných hodin do příštího roku jsem nenašla, a proto jsem přihlášku nevyplnila a jednosemestrálního kurzu se tedy nezúčastním. Riziko nepochopení a neochoty měnit vnitřní předpisy komory je mně všeo-

becně známa. Certifikovaná školení je nutno postavit na vyšší úroveň, než soubor absolvovaných seminářů bez osvědčení.

Případný protiargument, že přesuny výukových hodin nad stanovený rámec jsou obsaženy v § 5 odstavci 5 směrnice neobstojí, neboť ustanovení neodpovídá vynaloženému úsilí absolventů semestrálních kurzů organizovaných vysokými školami.

Ing. Jarmila Novotná
auditor, č. osv. 993, Holín

Pozn.: Součástí příspěvku byl i návrh na novelu Směrnice KA ČR pro kontinuální vzdělávání auditorů. Návrh bude po projednání v Radě KA ČR předložen účastníkům sněmu.

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 METODIKU

Na svém jednání se výbor sešel v září. Předsedkyně výboru ing. Pittermannová informovala o zářijovém jednání Rady KA ČR, na němž se projednávala řada zásadních dokumentů; jmenujme alespoň návrh novely zákona o auditorech, ke kterému proběhlo připomínkové řízení, pracovní návrh Etického kodexu KA ČR a zprávu Světové banky k účetnictví a auditu v ČR.

Jelikož se konzultace ke konkrétním problémům s prof. Dědičem, o které jsme přinesli informace v č. 6/2003 časopisu Auditor, na jeho přání přesunula až do měsíce října, využila se schůzka výboru i k doplnění jednotlivých témat pro konzultaci.

Účast zástupce ministerstva financí se využila k aktuálnímu doplnění informací o právě probíhajícím legislativním procesu, především pro oblast účetnictví. Z toho pro nejbližší týden vyplynulo, že:

- Návrh novely zákona o účetnictví se projednával včetně pozměňovacích návrhů poslanců v rozpočtovém výboru Poslanecké sněmovny 11. 9. 2003; druhé čtení tohoto návrhu je zařazeno na program jednání Poslanecké sněmovny, jež bude zahájeno koncem září t.r.
- Na novelu zákona navážou novely vyhlášek, tj. prováděcích předpisů k němu. V diskusi se konstatovalo, že časový prostor pro připomínkové řízení k návrhům no-

vel vyhlášek nebude adekvátní ve vztahu k nárokům na jejich kvalitu.

- Zároveň byla pozornost věnována i otázce českých účetních standardů. K tomu se zjistilo, že ministerstvo financí připravuje ČÚS s tím, že by měly vstoupit v platnost k 1. 1. 2004, čili vyhoví se liteře zákona.

Ing. Eva Fišerová
referát metodiky KA ČR

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Výbor pro veřejný sektor se na svém jednání dne 8. září 2003 věnoval především projednávání dokumentů, které by se měly stát součástí metodické pomůcky pro provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Tato pomůcka je připravována v rámci projektu KA ČR zaměřeného na zlepšení metodiky poskytování auditorských služeb ve veřejném sektoru. V rámci tohoto projektu bylo vyhlášeno v roce 2002 výběrové řízení na dodávku manuálu pro audit a přezkoumání hospodaření ÚSC. V tomto výběrovém řízení nebyl vybrán žádný manuál, neboť KA ČR obdržela pouze jednu nabídku manuálu. Tento manuál dle výběrové komise nedostatečným způsobem reagoval na specifika územních samosprávných celků. Na pomoc dosažení základního cíle celého projektu se Výbor pro veřejný sektor rozhodl zpracovat metodickou pomůcku pro provádění přezkoumání

hospodaření vlastními silami s využitím připomínkového řízení za účasti co nejširší auditorské obce. Návrh této metodické pomůcky najdete v tomto čísle Auditora. Dále se výbor na svém jednání zabýval přípravou specializovaného semináře o problematice veřejného sektoru, který se koná ve dnech 1. a 2. října 2003 v KC Novodvorská. Tento seminář bude zaměřen na problematiku příspěvkových organizací a jejich vztahu ke zřizovatelům - územním samosprávným celkům a dále pak na problematiku přezkoumání hospodaření ÚSC.

Ing. Zdeňka Drápalová
výbor pro veřejný sektor

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (DK) na plenárním zasedání v Praze dne 26. června 2003

projednala:

- Závěry plánovaných dohlídek provedených u sedmi auditorských společností a u jednoho auditora, které odhalily nejen dílčí a jednotlivé nedostatky v procesu plánování a dokumentace výsledků auditů účetních závěrek ve spisech auditora, ale i ve výkonu nedovolených aktivit auditora a asistenta auditora. Po pečlivém zvážení bylo schváleno provedení opakovaného dohledu (a to v průběhu let 2004 a 2005) u šesti z těchto auditorských společností a jednomu auditorovi doporučeno absolvovat školení organizované komorou k problematice vedení spisu auditora.
- Výsledek prošetření stížnosti na postup auditora při ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a rozhodla tuto kauzu pro nedodržení ustanovení § 2 odst. 5 zákona č. 254/2000 Sb., § 2 Etického kodexu KA ČR

a nerespektování příslušných ustanovení auditorských směrnic č. 3 až 5 předat k projednání a k uzavření v Kárné komisi (KK) formou písemného oznámení podle ustanovení § 10 odst. 2 Kárného řádu z podezření pro porušení povinností ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. dotyčným auditorem.

zabývala se:

- Výsledkem průběžného šetření podnětu z monitoringu periodického tisku na podezření auditora z porušení povinností stanovených auditorským zákonem a Etickým kodexem KA ČR.
- Předmětem dvou nových podání (oznámení a podnětu) došlých komoře na kvalitu poskytnuté auditorské služby.
- Průběžnými poznatky z kontroly hospodaření a činnosti Úřadu KA ČR a činnosti volených orgánů komory.
- Problémy, které vyplynuly z provedených, ale z dosud nezavřených dohlídek a kroky směřujícími k jejich řešení.
- Návrhem ideového projektu DK sledujícího zvýšení rozsahu a účinnosti kontroly kvality auditu a auditorské profese.
- Témata semináře pro vybrané adepty na pozici externích odborníků (inspektorů kvality) do týmu pro dohled, po předchozím ověření jejich odborné způsobilosti.
- Věcnou a organizační stránkou výjezdních zasedání DK ve dnech 25. a 26. září 2003 v Jičíně spojených se složením slibu mlčenlivosti do rukou předsedy DK vybranými externími odborníky (inspektory kvality) do týmu pro dohled za účasti prezidenta nebo viceprezidenta komory.
- Zápisy z průběhu jednání KK uskutečněných v květnu a červnu 2003.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

NA POMOC AUDITORŮM

Odpisování dlouhodobého majetku v účetnictví

Auditor při posuzování věrného a poctivého obrazu podávaného účetní závěrkou by jistě měl věnovat též pozornost způsobu odpisování, obzvláště v účetních jednotkách, v kterých jsou odpisy významnou nákladovou položkou. V tomto článku se pokusím rozebrat problematiku odpisování na základě ustanovení obsažených v zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví po novelách č. 492/2000 Sb. a č. 353/2001 Sb. (dále jen zákon) a i z poněkud širšího pohledu. V článku nebude rozebírána problematika odpisů majetku, který je předmětem finančního leasingu, a to ani z pohledu pronajmatele ani nájemce. V době autorské uzávěrky tohoto článku v srpnu 2003

parlament projednával další novelu zákona (sněmovní tisk 400). V případě, že pojednávána problematika je v návrhu této novely dotčena, je to uvedeno v poznámce.

Úvod

Zákonná ustanovení o odpisování dlouhodobého majetku byla změněna již novelou č. 492/2000 Sb. V § 28 tohoto zákona je účetním jednotkám uloženo odpisovat dlouhodobý majetek v průběhu jeho používání, na podkladě odpisového plánu a v souladu s účetními metodami¹⁾

Zákon ale obsahuje i další ustanovení, která je potřebné vzít při řešení problematiky odpisů v úvahu. Jde pře-

devším o způsob stanovení pořizovací ceny dle § 24 a 25 zákona, protože tím je ovlivněn základ, z kterého se odpisy vypočítávají. Z třetího odstavce § 26 lze dále odvodit to, že i odpisy jsou uplatněním ustanovení § 25 odst. 2. To by mělo znamenat, že jejich prostřednictvím bychom měli vyjadřovat všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se tohoto majetku týkají. Při tom je třeba vzít dále v úvahu i ustanovení § 3 zákona, dle kterého účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s kterým časově a věcně souvisí opět v souladu s účetními metodami, přičemž o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na

¹⁾ Navrhovaná novela upřesňuje dosavadní text a to především tak, že zdůrazňuje uplatnění právní podstaty odpisování najatého či pronajatého majetku, což je v rozporu s IAS/IFRS 17.

okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Z ustanovení zákona by bylo možné odvodit, že odpisy vyjadřují snížení hodnoty majetku. Proto pokud bude možné při likvidaci tohoto majetku získat nějakou zbytkovou hodnotu, měla by být promítnuta do výše odpisů. Lze též odvodit, že náklady na likvidaci naopak snižují zbytkovou hodnotu, tudíž zvyšují odpisy. Protože ale nelze odpisovat více, než byla pořizovací cena příslušného majetku, nelze pomocí odpisů vyjádřit likvidační náklady přesahující jeho zbytkovou hodnotu. V tom případě by ale dle ustanovení § 24 odst. 2b) měla být vytvořena rezerva.

Pokud jde o metodiku, pak zákon v § 4 odst. 2²⁾ stanoví, že účetní jednotky jsou povinny dodržovat mimo jiné též účetní metody. Dosavadní postupy účtování ztratí platnost koncem tohoto roku a i když se nedá předpokládat, že by do té doby byly vydány České účetní standardy předvídané v § 36 zákona, zdá se, že to nemůže způsobit žádný problém, protože základní metodické postupy stanoví prováděcí právní předpis, kterým je pro (podvojně) účetnictví podnikatelů vyhláška č. 500/2002 Sb., dále jen vyhláška.

Dlouhodobý majetek

Který majetek podléhá odpisování, zákon nestanoví, pouze se odvolává na účetní metody. Stanoví však, že odpisování nikdy nemohou být podrobeny pozemky a takový majetek, o kterém zákaz odpisování bude stanoven právním předpisem. Žádný jiný právní předpis kromě vyhlášky jsem nenalezl.

Dá se proto předpokládat, že zákon nechává výběr majetku podléhajícího odpisování (alespoň zatím) na účetní metody. Jediným omezením, které zákon dává metodám, je proto uvedený zákaz odpisování pozemků a ponechání zadních dvířek na potencionální možné stanovení zákazu odpisování jiným právním předpisem.

Vyhláška v § 56 stanoví, že odpisování podléhá dlouhodobý nehmotný a odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek kromě toho majetku, který je uveden v odst. 9 tohoto paragrafu. Co je dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem stanoví pak vyhláška v §§ 6 a 7. Jak je tento majetek oceňován, stanoví zákon v § 25. Které náklady souvisí s pořízením tohoto majetku pak stanoví § 47 vyhlášky.

Vyhláška dále stanoví, že dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který

je majetkem bytových družstev, pokud neslouží podnikání, se nemusí odpisovat. Totéž platí i pro právnické osoby založené za účelem se stát vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů. U tohoto ustanovení je zajímavé, že možnost neodpisování je dána pouze na základě vlastnictví či účelu založení. Zajímavé též je, že pokud tento majetek slouží k pronájmu, nemusí být odpisován, protože prostý pronájem není podnikáním. Konečně je též zajímavé, že vyhláška vlastně popírá výše uvedené ustanovení zákona. Nebo snad majetek ve vlastnictví bytových družstev neztrácí v průběhu používání hodnotu?



Termín *dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek* byl namísto pojmu „investiční“ zaveden od roku 2001. Tento majetek má dle postupů účtování tři složky, nehmotný, hmotný a finanční. Předmětem našeho zájmu bude nehmotný a hmotný majetek, který je s výjimkou jeho složek uvedených výše, povinně odpisován.

Pojem dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je vymezen v §§ 6 a 7 vyhlášky. Nehmotný majetek je upraven pouze účetními předpisy. U hmotného majetku již od roku 2003 není vazba na finanční hranice stanovené zákonem o daních z příjmů. Tato finanční hranice ale stále platí při určení, kdy musí být technické zhodnocení jak nehmotného, tak i hmotného majetku považováno za dlouhodobý majetek. Pokud je tato hranice

u hmotného majetku stanovena níže, než dle zákona o daních z příjmů, je nutno při stanovení způsobu jeho odpisování postupovat naprosto shodně jako u majetku s vyšší cenou. Pro stanovení způsobu odpisování tudíž neexistuje žádný rozdíl, zda jde o dlouhodobý majetek v ceně 5000 Kč nebo 500 000 Kč.

Nehmotný a hmotný majetek, který nedosahuje hranice stanovené účetní jednotkou, je zásobou, a to včetně majetku získaného po ukončení finančního leasingu. Pokud bychom stanovili u hmotného majetku hranici výše, než je stanovena zákonem o daních z příjmů, považovali bychom v účetnictví tento majetek též za zásobu. Pro účely stanovení daňového základu však musí být takovýto majetek odpisován.

Drobný majetek již neexistuje. Je ale možno předmět charakteru zásoby po jeho vyskladnění zapsat a sledovat v podrozvahové evidenci. Tzv. operativní evidence totiž již též neexistuje.

Stanovení odpisů dle mezinárodních standardů (IAS)

Odpisování dlouhodobých hmotných aktiv je upraveno IAS 16, nehmotných aktiv včetně goodwillu IAS 38. Další IAS, které se této problematice týkají, jsou IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky a IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

Dle IAS 16 je, volně řečeno, odpisem umístití odpisovatelné částky aktiva v průběhu jeho předpokládaného užitečného života. Odpisy jsou za účetní období vynakládány oproti příjmu a měly by odrážet způsob, jakým podnik spotřebovává ekonomické přínosy aktiva. Užitečným životem je období, během kterého se očekává, že podnik bude odpisovatelné aktivum používat, nebo počet očekávaných jednotek, které budou používáním aktiva získány. Odpisovatelnou částkou je historický náklad minus odhadnutá zbytková hodnota. Hrubá zbytková hodnota je v každém případě snížena o očekávané náklady na vyřazení na konci užitečného života aktiva. Zbytková hodnota je odhadnuta k datu pořízení aktiva. Nový odhad se provede pouze pokud by bylo aktivum přečteno.

Standard popisuje tři různé metody odpisování:

- Metoda rovnoměrného odpisování
- Metoda snižujícího se základu
- Metoda výkonová.

²⁾ Novela přesouvá toto ustanovení do odstavce 8, v kterém zmocňuje vymežit způsoby odpisování prováděcí právní předpis, což ale stanoví i stávající verze zákona.

Seznam není vyčerpávající a ani žádnou z uvedených metod nepreferuje. Metoda odpisování má být pro každé aktivum stanovena podle ekonomických přínosů, které příslušný předmět přináší. Vybraná metoda by se pak měla použít po celou dobu používání konkrétního aktiva. Stanovená doba použitelnosti by se měla pravidelně ověřovat a případně postupovat dle IAS 36.

Odpisování nehmotných aktiv se řídí IAS 38. Opět je stanoveno odpisování dle odhadované doby životnosti, tj. doby, kdy lze získat ekonomické efekty z tohoto aktiva, případně právní omezení používání nehmotného aktiva. V zásadě by doba odpisování neměla překročit 20 let, pokud není zvlášť zdůvodněna doba delší. Průběžně každoročně by měla být zjišťována realita zůstatkové ceny.

U goodwillu (viz též IAS 22) se připouští nekonečná životnost, ale je předpoklad odpisování po dobu dvaceti let. Goodwill je odpisován vždy rovnoměrně. Je ale připuštěna jiná doba odpisování, pokud je takový odpis řádně zdůvodněn. V případě, že je stanoven odpis delší než 20 let, je nutno ho pravidelně podrobovat revizi dle IAS 36.

Doba a způsob odpisování dle zákona a vyhlášky

Dle našich současných či minulých předpisů bohužel není a nebylo možné stanovit výši odpisů tak, aby odpovídaly vývoji dosažitelného výnosu z provozování příslušného předmětu. Zákon ale v § 26 odst. 3 definuje odpis jako vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku. To znamená, že pokud by existoval takový majetek, který by se při rovnoměrném používání v čase nerovnoměrně opotřeboval, pak by mohl být, a to v souladu se zákonem, odpisován též nerovnoměrně.

Vyhláška nemá (a dříve ani postupy účtování neměly) žádné ustanovení ani o způsobech odpisování ani takové, z kterého by se dalo usuzovat na to, že jediný přípustný způsob odpisování je rovnoměrné odpisování. Pod tento pojem nelze zahrnovat pouze pravidelnou měsíční výši odpisů. Rovnoměrným odpisováním je i odpis vztažený např. na ujetý počet kilometrů či odpracované hodiny. Dá se dokonce říci, že takto stanovený odpis lépe vyjadřuje opotřebování věci, protože často je toto více ovlivněno jejím pracovním vytížením než časem. To, že není takového způsobu odpisování v praxi více využíváno, lze snad spatřovat spíše v tradici než v pracnosti, která by byla s tímto jiným způsobem spojená. V době rozvinuté výpočetní techniky

a vzájemného propojení jednotlivých programových modulů využívaných účetnictvím by mohl být relativně snadno spojen výpočet odpisů například u dopravních prostředků s ujetými kilometry.

Zákon ani vyhláška se nezmiňují o zahrnutí zbytkové hodnoty do výpočtu odpisů. Přesto se domnívám, že takovéto zahrnování je možné, protože žádný z uvedených předpisů přímo nedefinuje povinnost odpisu na nulu v posledním roce předpokládaného používání.

Zákon stanoví, že odpisování se provádí na základě odpisového plánu v průběhu používání majetku. To znamená, že odpisování má být prováděno po celou dobu předpokládaného používání odpisovatelného majetku. To vyplývá i z ustanovení vyhlášky v § 56 odst. 1. Zároveň ale je třeba pamatovat na ustanovení § 3 odst. 1 zákona, tj. povinnost účtování do období, s nímž odpisy souvisí. Proto nelze provádět odpis takovým způsobem, kdy je zpočátku určen odpis vyšší, než odpovídá opotřebování a později v minimální výši.

Rovněž tak jsem přesvědčen, že zrychlené odpisování dle ustanovení § 32 zákona o daních z příjmů neodpovídá zákonu, ledaže by bylo prokázáno odpovídající snižování hodnoty odpisovaného předmětu.

Může být nastolena otázka, zda má či může být účetní odpisování zastaveno v případě, že majetek není, obzvláště delší dobu, používán. Dle mého názoru by to nebylo v rozporu se zákonem, pokud by bylo zřejmé, že v průběhu odstávky dochází k prodloužení jeho předpokládané použitelnosti. To je možné třeba u strojů, u kterých je předpoklad, že v průběhu jejich odstávky nedochází ani ke ztrátě doby použitelnosti vzhledem k vývoji techniky, ale takový předpoklad nebude asi u budov, u kterých při jejich nepoužívání může docházet spíše k rychlejšímu snížení hodnoty, pokud by nebyly udržovány. Protože dle IAS je preferována vazba odpisů k ekonomickému přínosu, je takovéto odůvodnitelné přerušování též možné.

Pro stanovení správné výše odpisů je potřebné též vyřešit, co se rozumí slovy *průběhem používání*. Tato slova používá zákon právě při definici toho, jak dlouho má být dlouhodobý majetek odpisován.

Nejprve budovy a stavby. Některé druhy staveb nemají příliš dlouhou použitelnost, protože podléhají vlivům prostředí nebo mají předepsanou dobu životnosti z bezpečnostních důvodů. Budovy na druhé straně mohou mít životnost nekonečnou, pokud jsou řád-

ně ošetřovány. Zákon předepisuje odpisování po celou dobu používání. Je proto otázkou, jak mu vyhovět. Domnívám se, že řešení nám nabízí prováděcí vyhláška č. 540/2002 Sb., k zákonu č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Dle přílohy k této vyhlášce č. 14 je například u většiny zděných staveb stanovena životnost 100 let. Z této vyhlášky vychází při svém ocenění soudní znalci, a proto u kupovaných staveb lze tuto životnost snadno zjistit z jejich ocenění. U nových staveb by bylo třeba vyjít z příslušné přílohy k prováděcí vyhlášce.

Zákon nestanoví, že doba odpisování má být stanovena maximálně tak a tak, ale jednoznačně určuje povinnost odpisovat po dobu používání. Kromě toho rychlejší odpisování znamená zbytečné zvyšování nákladů účetní jednotky a tím i zhoršování hospodářského výsledku. Je ovšem pravdou, že prováděcí vyhláška používá termín životnost, kdežto odpisování má být po dobu použitelnosti. Lze předpokládat, že použitelnost bude stejná jako životnost, nebo bude kratší. Vzhledem k technickému pokroku mohou některé stavby ztratit plnohodnotnou použitelnost, i když jejich životnost zůstane stejná. To by mohlo být důvodem pro stanovení kratší doby použitelnosti než životnosti. V každém případě jsem přesvědčen, že účetní odpisování budov na 30 let, jak je často v našich účetních jednotkách prováděno, je v rozporu se zákonem, protože je rychlejší, než zákon ukládá. Na druhou stranu při pořízení starší budovy, která bude potřebovat provést modernizaci, není tato skutečnost brána v úvahu, a i ta je odpisována na stejnou dobu jako budova nová.

Výše uvedený postup nelze uplatnit na odpisy technického zhodnocení najatého majetku formou operativního leasingu, pokud je nájemní smlouva uzavřena na dobu určitou. Pak je u nájemce nutné odpisovat vynaložené náklady na toto zhodnocení pouze po dobu uzavřené nájemní smlouvy, což se domnívám, že nepřímo vyplývá z ustanovení § 56 odst. 6 vyhlášky. Pokud dojde k prodloužení, pak obvykle se tak stane až v posledním roce odpisování a prakticky již nebude mít význam měnit dobu odpisování, pokud by odpis byl nepatrné hodnoty.

U strojů a zařízení je potřebné při stanovení doby předpokládaného používání vycházet ze znalostí a zkušeností jak pracovníků účetní jednotky, tak i případně dodavatele. Při tom je ovšem základní otázkou, kdy dojde k takovému stavu, že příslušný předmět již nelze používat. Pravděpodobně to bude tehdy, když náklady vyna-

ložené na opravu již nebudou ekonomické. To nemusí znamenat, že budou vyšší, než pořizovací cena nového předmětu, protože může též dojít k technickému pokroku a opravený předmět již ve srovnání s modernějšími výrobky nemusí být dostatečně výkonný, a pak se i poměrně nízký náklad na opravu nemusí vyplatit. Ovšem problémem je, jak zjistit všechny okolnosti, které povedou k rozhodnutí o likvidaci předmětu několik (někdy mnoho) let předem a pochopitelně může být i problém získání oprávněného předpokladu, že budou k dispozici potřebné finanční prostředky na pořízení nového předmětu.

Z uvedených důvodů se domnívám, že nevhodnějším a zásadě opatrnosti nejvíce odpovídajícím způsobem by bylo stanovit dobu odpisování tak, aby nepřekročila předpokládaný termín první velké opravy, před jejímž provedením lze předpokládat úvahu o její ekonomické výhodnosti. To platí především pro movité věci s předpokládanou delší životností. Bylo by vhodné stanovit, že vždy po několika letech používání, např. třech, musí být při inventarizaci provedeno důkladné zhodnocení situace a rozhodnuto buď o prodloužení doby použitelnosti (a tím i snížení odpisů), ponechání stávajícího tempa nebo případně o zrychlení odpisování zvýšením odpisů jako důsledek zkrácení předpokládané doby použitelnosti. Zákon předpokládá při každoroční inventarizaci provádět ověřování stavu majetku a jeho hodnoty, a to za účelem zjištění případné tvorby opravných položek. Jistě ale není proti smyslu zákona postupovat tak, jak je popsáno v tomto odstavci. Navržený postup by pouze znamenal, že by se občasné inventarizace rozšířila i o posouzení případné potřeby upravit dříve stanovenou dobu odpisování.

Majetkem nevymezeným v ZDP jako hmotný majetek bude především drobný majetek dlouhodobé spotřeby, předměty koupené nájemcem po ukončení leasingu a předměty z drahých kovů, jejichž pořizovací cena nepřekročí cenu stanovenou pro hmotný majetek v zákoně o daních z příjmů, ložiska a stavby vymezené v § 26 odst. 2c) ZDP. Dlouhodobý hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, ale s cenou menší než předepsanou zákonem o daních z příjmů pro hmotný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že bude zařazen do dlouhodobého majetku, bude shodně odpisován jak v účetnictví, tak i pro potřebu zjištění základu daně (viz ustanovení § 24 odst. 2v). Protože ustanovení zákona platí pro veškerý maje-

tek, je zřejmé, že tento dlouhodobý majetek nelze odpisovat jinak, než ten majetek, jehož pořizovací cena překračuje předepsanou daňovou hranici. Tak např. vrtačka v ceně do 40 tisíc Kč má pravděpodobně tutéž dobu použitelnosti jako vrtačka dražší.

Způsob stanovení odpisů ložisek nevyhrazeného nerostu je stanoven vyhláškou, § 56 odst. 3. Odpisy základního stáda nejsou vyhláškou stanoveny, v postupech účtování byly upraveny v čl. IV, odst. 4, třída 0 a jistě i tak bude možno postupovat i v současnosti.



Při stanovení odpisů předmětů z drahých kovů, které jsou používány v činnosti účetní jednotky k produktivní činnosti, jako jsou například platínové kelímky, je třeba použít zvláštní postup. Opotřebení těchto předmětů obvykle spočítá v úbytku váhy, ke které dochází otěrem. Kromě toho se mění jejich hodnota v závislosti na změně ceny příslušného drahého kovu na trhu.

Domnívám se, že tyto předměty by měly být účetně odpisovány v příslušném účetním období v tolika procentech jejich pořizovací ceny, kolik procent ztratily na váze. Pokud došlo k poklesu ceny drahého kovu na trhu oproti ceně platné při pořízení, pak by měla být vytvořena opravná položka ve výši procent ztráty ceny ze zůstatkové ceny. Protože nelze odpisovat nad pořizovací cenu, pak na likvidaci by měla být tvořena rezerva. Zpětně získatelnou hodnotu nelze v tomto případě promítat do výše odpisů, protože ty vyjadřují váhový úbytek. Odpisování předmětů z drahých kovů určitým procentem vzhledem k času není dle mého názoru správné.

Většina hmotného majetku je odpisována pro účely daně z příjmů dle

přílohy č. 1 příslušného zákona nezávisle na jeho účetním odpisování. Účetní odpisy jsou uplatněny pro účely stanovení základu daně dle § 24 odst. 2v u toho dlouhodobého hmotného majetku, který není považován za odpisovaný hmotný majetek pro účely ZDP. Kromě toho budou obvykle daňové a účetní odpisy shodné u majetku vymezeného v § 30 odst. 6 a 7 ZDP a odpisy základního stáda dle bodu 6 k § 26 zákona v pokynu D-190, v kterém je podrobněji rozveden postup uvedený v postupech účtování, i když v samotném ZDP se nic nehod-

voří o možnosti skupinového odpisu.

Problémy vznikají též při stanovení odpisů nehmotného majetku. Jednoduchá situace je u takového druhu nehmotného majetku, u kterého je doba možného použití dána licenční smlouvou. Odpisy budou stanoveny dle smluvené doby.

U některých druhů nehmotného majetku bude možné stanovit dobu jeho použitelnosti dle příslušných předpisů. Tak u autorského práva (č. 121/00 Sb.) trvá autorské právo po dobu života autora a 70 let po jeho smrti. Práva z ochranné známky (č. 137/95 Sb.) trvají 10 let, práva užitných vzorů (č. 478/92 Sb.) 4 roky, patentová práva (č. 527/90 Sb.) 20 let atd.

Některé druhy nehmotného majetku však nemají objektivně stanovenou životnost. Především půjde o zřizovací výdaje a goodwill. V tomto případě je stanovení použitelnosti v podstatě nemožné, pokud předpokládáme neomezenou životnost účetní jednotky. Rovněž tak i při stanovení použitelnosti u jiných nehmotných aktiv budou vznikat problémy; stačí zmínit jakýkoliv uživatelský software pořízený na neurčitou dobu. Jak v těchto případech stanovit dobu použitelnosti nelze

pravděpodobně obecně vůbec určit, obzvláště v situaci, kdy správce daně může stanovenou dobu napadnout, protože má možnost srovnání s jinými účetními jednotkami v oblasti své působnosti. Bohužel vyhláška nestanoví žádnou, ani orientační dobu odpisování tak, jak to zná IAS.

Dle zákona musí být zpracován odpisový plán. V tomto plánu pak pro jednotlivé druhy nehmotného a hmotného majetku je třeba stanovit předpokládanou dobu použitelnosti. Délku této doby by bylo vhodné zdůvodnit. Jako zdůvodnění může posloužit u staveb doba stanovená prováděcí vyhláškou zákona o oceňování majetku. U movitého majetku může též posloužit odborné stanovisko pracovníků účetní jednotky či dodavatelů. V každém případě by v plánu měla být obsažena základní kritéria pro určení této doby, tj. především co bude určující k stanovení doby použitelnosti dle druhů předmětů, např. u movitého hmotného majetku k momentu předpokládané ekonomické nevýhodnosti oprav. I když naše předpisy zatím neumožňují se opřít o mezinárodní standardy, přesto se domnívám, že v případech, kdy nelze najít jiné zdůvodnění, lze u nehmotného majetku vyjít z výše uvedené doby dvaceti let. Domnívám se, že zákon slovy „...na jehož podkladě provádějí odpisování...“ spíše sleduje, že odpisový plán stanoví základní pravidla pro stanovení odpisů a že pouhý soupis majetku a jeho odpisů, jak je někdy vysvětlováno toto ustanovení zákona, nemůže být naplněním tohoto požadavku.

Postupy účtování majetku též předpokládají opravnou položku. Při tom se v úvodní části stanoví, že „Opravné položky u odpisovaného dlouhodobého majetku, jehož užitná hodnota zjištěná při inventarizaci je výrazně nižší než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprav a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru) se běžně snižuje. To by mělo znamenat, že opravnou položku nelze tvořit na trvalou ztrátu hodnoty, ale pouze na tu, kterou lze odstranit, což bude obvykle opravou.

V třídě postupy mají toto ustanovení: O přechodném snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje v rámci uzavírání účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 03; jde zejména o snížení ceny z titulu předpokládané nižší prodejní ceny, než je ocenění majetku v účetnictví apod. V případě této formulace se domnívám lze postupovat pouze pokud předpo-

kládáme prodej příslušného předmětu, protože snížení ceny nelze nikdy považovat za trvalé, protože ceny se mění. Kromě toho si nedovedu představit, jak by se každoročně při inventarizaci vyhodnocovaly ceny dlouhodobého majetku a tvořily či rušily se opravné položky obzvláště při platnosti zásady historického ocenění.

Shrnutí

1. Zákon, vyhláška ani postupy účtování jako zatím jediná platná účetní metodická norma nestanoví závislost odpisování na ekonomických přínosech odpisovaného aktiva. Slova „k výkonům“ obsažená v postupech nelze chápat jako „k ekonomickým přínosům“, protože v závorce jsou jako příklad uvedeny dopravní prostředky, což lze chápat jako vztah na ujeté kilometry. Vyhláška sice stanoví, že odpisy jsou stanoveny z hlediska času nebo jiným způsobem, např. k výkonům, ale zákon stanoví, že odpisy vyjadřují trvalou ztrátu hodnoty odpisovatelného majetku, aniž by blíže vysvětleno jak by to mělo být provedeno.
2. Z žádného ustanovení zákona ani postupů nelze odvodit, že by nebylo možno při výpočtu odpisů zohlednit předpokládanou hodnotu získanou likvidací sníženou o likvidační náklady.
3. Zákon ani postupy blíže nevysvětlují, co je předpokládanou dobou možného použití. Zákon stanoví, že odpisy mají být použity v průběhu používání. Tudíž jediné na odpisovém plánu účetní jednotky záleží, zda bude tato doba u různých předmětů stejného charakteru odchylná či nikoliv.
4. Pozemky dle našich předpisů nelze odpisovat. Stavby jsou v účetnictví obvykle odpisovány 45 či 50 let. V některých případech dokonce stejně jako pro daňové účely 30 let. I když i v leckterém státě, v kterém jsou uplatňovány IAS, obvykle nepřekračuje doba odpisování staveb 50 let, přesto ze znění zákona lze odvodit, že základním východiskem pro stanovení nemovitostí by mohla být doba stanovená v prováděcí vyhlášce k zákonu o oceňování majetku.
5. Všechny druhy dlouhodobého majetku je třeba odpisovat dle odpisového plánu, v kterém budou určeny obecné zásady pro stanovení odpisů použité v účetní jednot-

ce, a pokud je potřebné, i zvláštní zásady platné pro druhy majetku jako jsou drahé kovy, ložiska, základní stádo atp. Pro odpisy dlouhodobého majetku, který není hmotným majetkem pro účely ZDP platí stejná pravidla, jako pro tyto druhy majetku s pořizovací cenou vyšší.

6. Při inventarizaci je třeba posuzovat, zda jsou odpisy správně stanoveny a pokud bude zjištěno, že jsou stanoveny příliš pomalé či rychlé, měla by být provedena jejich korekce tak, aby byl naplněn požadavek zákona odpisovat majetek po celou dobu jeho používání. Ze znění zákona lze odvodit, že pokud bude při inventarizaci zjištěna nižší hodnota majetku, než je jeho zůstatková hodnota, měl by být proveden jednorázový odpis tak, aby bylo dosaženo shody obou ocenění.

Závěr

Při auditu by auditor měl věnovat pozornost způsobu odpisování. Obzvláště pokud dlouhodobý majetek tvoří významnou položku. Měla by být věnována pozornost způsobu odpisování a rovněž tomu, jak odpovídá u vyřazovaného majetku zůstatková hodnota dosaženému výnosu z likvidace po odečtení nákladů s ní spojených. V případě, že je dosahováno ztráty, svědčí to o tom, že odpisy jsou nízké a nevyjadřují dostatečně úbytek hodnoty dlouhodobého majetku. V tom případě by bylo vhodné zvážit potřebu vydání výhrady.

Pokud je dosahována obrácená situace, tj. je dosahováno likvidačního zisku, může být vše v pořádku, protože tyto zisky mohou sloužit k úhradě likvidačních nákladů. Je třeba zvážit, zda nedoporučit účetní jednotce změnit systém odpisování, tj. prodloužit odpisové doby. Tatáž situace je v případě, že je zjišťován dlouhodobý majetek, který má nulovou zůstatkovou hodnotu a přesto je i nadále používán. Rovněž i u nemovitostí nastává podobná situace, pokud jsou odpisovány na neúměrně krátkou dobu.

Pokud účetní jednotka používá daňové odpisy i v účetnictví a nejde o bezvýznamnou položku, je potřebné zvážit, zda nejsou tímto postupem porušována výše uvedená ustanovení zákona a vyhlášky.

Ing. František Louša
auditor, č. osv.158

Jak vypadá trh auditorických služeb v Evropě po účetních skandálech?

Analýza auditorického trhu je vždy poměrně zajímavou oblastí výzkumu. Poté, co účetní skandály odstartované kauzou Enron vyvolaly téměř frenetický útok na účetní a auditorickou profesii, je jistě vhodné si položit otázku uvedenou v nadpisu tohoto příspěvku. Předmětem příspěvku je nikoli celkový všeobecný pohled na vývoj posledních let, ale pouze pohled na vývoj auditorické profese v Evropě s určitými „odskoky“ na území České republiky.

V podmínkách slábnoucí ekonomiky v Evropě v několika posledních letech by nebylo překvapující, kdyby i účetní a auditorické firmy měly vážné ekonomické problémy. Překvapivě se však ukazuje, že řada nových projektů a aktivit spolu s rozvíjející se ekonomikou střední a východní Evropy dokázala eliminovat vliv recese ve vyspělých evropských zemích. Výsledkem toho je přibližně šestiprocentní nárůst výnosů v loňském roce (účetní období končící po 1. 1. 2002), přičemž o rok dříve byl nárůst více než deseti-procentní. Ekonomický pokles způsobil, že bylo realizováno mnohem méně zakázek zabývajících se restrukturalizací podniků, fúzí a akvizicemi, due diligence a oceňováním. Za této situace je auditing a účetnictví „tahounem“ účetní ekonomiky, neboť dosahuje 56 % celkového obrátu účetních a auditorických firem v Evropě.

Velkým zásahem do trhu účetních a auditorických služeb na celém světě, tedy i v Evropě, bylo ukončení činnosti firmy Andersen a přechod odborníků do jiných firem. K praktickému oslabení „Velké 4“ nedošlo, je však možné, že pokud budou skutečně důsledně realizována opatření dotýkající se nezávislosti, otevře se prostor pro účetní a auditorické firmy střední velikosti (v anglické terminologii tzv. „mid tier firms“), které mohou nabídnout služby klientům na velmi vysoké úrovni. Paradoxně část auditorických firem by tak mohla na „prohřešku“ firmy Andersen vydělat. Navíc se pravděpodobně prokáže, že i další, zejména americké pobočky „Velké 4“ nepostupovaly v minulosti vždy s „řádnou péčí“ a jejich případné vyšetřování SEC nebo IRS ve Spojených státech nelze zcela vyloučit.

Pořadí účetních a auditorických firem v Evropě za účetní období končící po 31. 12. 2001, tedy kdykoli v roce 2002, nejpozději však 31. 12. 2002, uvádí ta-

bulka č. 1. Je z ní patrné i porovnání s předchozím obdobím, ale i to, že pořadí firem se příliš nemění. Zásadní změnou je posun o jednu pozici výše poté, co ze statistických údajů vypadla firma Andersen.

„Velká 4“, ale i většina auditorických firem či sítí auditorických firem má svůj základ v anglosaské oblasti. Jednou z mála výjimek je pátá největší světová firma, BDO. Ta se za uplynulé období může pochlubit především obrovským nárůstem v řadě

zemí. Při současném (alespoň dle mého pozorování) přesyceném trhu je nárůst 33 % v České republice malým zázrakem, stejně překvapivá jsou i další čísla (Rakousko 26 %, Norsko 25 %, Irsko a Španělsko 22 %). Síla BDO je v kontinentální Evropě, nárůstu dosáhlo i v Polsku a Rusku.

Mezi nejrychleji rostoucí firmy patřila v roce 2002 Morison International (33 %). Jedná se o firmu, která uzavírá TOP 20. Absolutně nejvyšší nárůst tržeb z 38 účetních a auditorických

Tabulka č. 1

Poř.	Název firmy	Výnosy 2001 v tis. Euro	Výnosy 2002 v tis. Euro	Přírůstek/ Úbytek v %
1.	PricewaterhouseCoopers	6 307 600	5 974 300	5,60
2.	KPMG	5 950 000	5 670 000	4,90
3.	Deloitte Touche Tohmatsu	4 376 600	4 410 700	-0,80
4.	Ernst & Young	4 157 200	3 932 000	5,70
5.	BDO International	1 027 000	994 900	3,20
6.	Grant Thornton International	797 300	717 600	11,10
7.	Fiducial International	797 000	717 000	11,20
8.	RSM International	536 100	476 200	12,60
9.	Moores Rowland International	533 000	495 700	7,50
10.	Nexia International	468 000	398 000	17,60
11.	Mazars	440 000	-	-
12.	AGN International - Europe Ltd	433 500	406 400	6,70
13.	Horwath International	430 600	394 200	9,20
14.	Moore Stephens Europe	423 600	317 200	33,50
15.	Baker Tilly International	405 000	333 000	21,60
16.	HLB International	368 600	377 000	-2,20
17.	PKF International	352 400	382 700	-7,90
18.	CPA Associates International, Inc	291 100	246 700	18,00
19.	EuraAudit International/ Chartergroup Partnership	257 300	264 300	-2,70
20.	Morison International Ltd	244 300	183 500	33,10

Tabulka č. 2

Poř.	Název firmy	Výnosy 2002 v tis. Euro	Společníci	Výnosy na společníka v tis. Euro
1	PricewaterhouseCoopers	6 307 600	3050	2 068
2	Deloitte Touche Tohmatsu	4 376 600	2184	2 004
3	Ernst & Young	4 157 200	2273	1 829
4	KPMG	5 950 000	3260	1 825
5	CPA Associates International, Inc	291 100	195	1 493
6	Mazars	440 000	343	1 283
7	Grant Thornton International	797 300	770	1 035
8	AGN International - Europe Ltd	433 500	442	981
9	Nexia International	468 000	483	969
10	BDO International	1 027 000	1063	966

firem a sítí firem dle statistických dat zveřejněných v International Accounting Bulletin (4/2003) má firma IA International s hodnotou 39,3 %. Mezi TOP 10 pak nejvyšší nárůst zaznamenala Nexia International, a to 17,6 %. V citovaném statistickém přehledu lze nalézt i firmy, u nichž došlo v roce 2002 k významným ztrátám jejich výkonnosti. Nejhůře skončila BKR International (-39,3 %), mezi TOP 20 firem pak PKF International (-7,9 %) a v TOP 10 vykázala pokles pouze firma Deloitte Touche Tohmatsu (-0,8 %).

Při posuzování výkonnosti účetních a auditorských firem je třeba vzít v úvahu, že nositeli vztahu vůči okolí jsou jejich majitelé, společníci, partneři.

Ti si pochopitelně také přisvojují podíly na zisku, pokud je firmou vytvořen a společníky určen k rozdělení. Tabulka č. 2 uvádí pořadí deseti firem sestupně dle ukazatele výnosy/počet společníků. Na prvních čtyřech místech se umístily firmy „Velké 4“, vedení si shodně s tabulkou č. 1 udržuje PricewaterhouseCoopers, další pořadí je již odlišné.

Firemní politika „Velké 4“ ve vztahu k možnosti dosažení pozice partnera je do značné míry restriktivní. Je to patrné zejména tehdy, pokud se zaměříme na ukazatel podílu odborníků celkem/partner. Tento podíl, pochopitelně s jistým zjednodušením, udává, kolik odborníků je vedeno či řízeno jedním partnerem (viz tab. č. 3)

Z výše naznačeného pohledu se zdá, že ukazatelem s výrazně vyšší vypovídací schopností jsou výnosy na jednoho odborníka. Je sice pravdou, že tento ukazatel nerespektuje podíl subdodávek při poskytování auditorských i neauditorských služeb, ale za předpokladu, že tento podíl je u všech zkoumaných firem v zásadě shodný (příčemž z dostupných dat nelze tento předpoklad ani potvrdit, ale ani vyvrátit), velmi dobře ukazuje výkonnost firmy. Pořadí firem dle tohoto ukazatele je patrné z tabulky č. 4

S vysokým náskokem tomuto pořadí vévodí Nexia International, jedna z nejstarších sítí účetních a auditorských firem na světě. Firmy „Velké 4“ jsou rozprostřeny od druhého do sedmého místa, pátá největší firma BDO pak dle tohoto ukazatele pořadí uzavírá. Musela by propustit téměř polovinu svých odborníků, aby při stejných výnosech předstihla vedoucí Nexii International.

Je všeobecně známé, že se statistickými údaji je možné si vyhrát dle libosti. Za podstatný ukazatel však v naznačených souvislostech považují snad jen výnosy na zaměstnance, neboť lze předpokládat, že produktivní práci vytvářejí i jiní zaměstnanci firmy, než jen odborníci (auditoři, asistenti auditorů, daňoví poradci atd.), nebo k dosahované produktivitě významně přispívají. Lze si představit, že dobře organizovaný útvar IT s odpovídajícím softwarem dokáže zvýšit produktivitu zcela zásadně. Pořadí dle ukazatele výnosy/zaměstnanci udává tabulka č. 5.

I v této „disciplíně“ se na čele drží Nexia International, sledována Ernst & Young. Do prvé desítky se probíjela firma Mazars, naopak BDO se již v tomto pořadí vůbec neobjevuje. Pro úplnost je třeba dodat, že statistická data nejsou auditorskými firmami poskytována ochotně, což je dle mého názoru v rozporu s tím, že auditoři jako profese zvyšují transparentnost účetních závěrek jimi auditovaných subjektů a i v dalších svých činnostech přispívají k řádnému chodu firemní a tím i celkové ekonomiky. Data jsou velmi zkreslena i tím, že dle celkového obrátu sedmá světová firma Fiducial International nezveřejnila počty svých společníků, odborníků a zaměstnanců. Její příjmy z auditu jsou však zanedbatelné, činí pouhých 5 %, tedy výrazně nejméně z celého souboru firem. Druhý nejmenší podíl, a to 25 % má firma Morison International. Ukazatel podílu je však opět narušen skutečností, že některé firmy, například KPMG, vykazují společně audit a další auditorské služby.

Tabulka č. 3

Firma	Odborníci	Společníci	Podíl
PricewaterhouseCoopers	40 950	3 050	13,43
KPMG	38 777	3 260	11,90
Deloitte Touche	30 197	2 184	13,83
Ernst&Young	24 278	2 273	10,68
BDO	8 191	1 063	7,70
Grant Thornton	5 527	770	7,17
Nexia International	1 937	483	4,01

Tabulka č. 4

Poř.	Název firmy	Výnosy 2002 v tis. Euro	Odborníci	Výnosy na odborníka v tis. Euro
1	Nexia International	468 000	1 973	237
2	Ernst & Young	4 157 200	24 278	171
3	AGN International - Europe Ltd	433 500	2 698	161
4	PricewaterhouseCoopers	6 307 600	40 950	154
5	KPMG	5 950 000	38 777	153
6	CPA Associates International, Inc	291 100	1 990	146
7	Deloitte Touche Tohmatsu	4 376 600	30 179	145
8	Grant Thornton International	797 300	5 527	144
9	RSM International	536 100	4 011	134
10	BDO International	1 027 000	8 191	125

Tabulka č.5

Poř.	Název firmy	Výnosy 2002 v tis. Euro	Celkem (vč. tech. a admin. personálu)	Výnosy na zaměstnance v tis. Euro
1	Nexia International	468 000	3 060	153
2	Ernst & Young	4 157 200	34 438	121
3	AGN International - Europe Ltd	433 500	3 751	116
4	CPA Associates International, Inc	291 100	2 555	114
5	KPMG	5 950 000	53 416	111
6	PricewaterhouseCoopers	6 307 600	57 655	109
7	Deloitte Touche Tohmatsu	4 376 600	40 124	109
8	Grant Thornton International	797 300	8 170	98
9	RSM International	536 100	5 818	92
10	Mazars	440 000	4 925	89

Je jistě zajímavé z různých pohledů analyzovat data účetního období, které již více méně bylo ovlivněno zhoršenou pověstí auditorů firem. Jaká je ale budoucnost? Lze konstatovat, že firmy střední velikosti mohou profitovat i z toho, že v minulosti existovalo přesvědčení, že pokud je účetní závěrka ověřena některou z firem „Velké 5“ (dříve „Velké 6“), je vše absolutně v pořádku. Nedávné zkušenosti s účetními závěrkami společností, jejichž akcie jsou obchodovány na světových finanč-

ních trzích, navíc v souvislosti s nekorektními postupy auditorů ukázaly, že ne vždy tak tomu musí být. Firmy střední velikosti však musí investovat mnoho úsilí i finančních prostředků pro to, aby se kvalitou svých odborníků zcela vyrovnaly „Velké 4“. Dle dostupných dat se zdá, že se to prozatím vyplácí.

Velký prostor pro účetní a auditorské firmy se otevírá za situace, kdy dle pravidel EU všechny společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry musí své účetní závěrky počít-

naje rokem 2005 sestavovat dle IAS/IFRS. Poradenství v této oblasti bude zcela jistě nezbytné a může všem účetním a auditorům firmám v střednědobém horizontu přinést výrazný nárůst tržeb.

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
VŠE Praha

Přetištěno ze Sborníku 4. ročníku Mezinárodní konference Účetnictví v procesu světové harmonizace, kterou pořádala v září VŠE Praha.

DISKUSE

Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky a přístup auditora

Jedním ze základních požadavků na účetní závěrku je požadavek, aby účetní závěrka byla sestavena za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné době.

Pokud by totiž v době sestavení účetní závěrky existovala jakákoliv pochybnost o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti v dohledné době, potom by při sestavení účetní závěrky měly být použity takové účetní metody, které by tuto skutečnost odrazily.

To, že účetní jednotka nebude pokračovat ve své činnosti v dohledné době nebo nebude moci pokračovat ve své činnosti v dohledné době, může být způsobeno dvěma okruhy příčin:

1. Vlastníci účetní jednotky rozhodli o ukončení činnosti a v době sestavení účetní závěrky je toto rozhodnutí jednoznačné, tj. je podloženo písemným dokladem, zápisem z jednání představenstva, zápisem z valné hromady, rozhodnutím jediného společníka atd. (okruh příčin z vlastního rozhodnutí). Toto ukončení činnosti z vlastního rozhodnutí je pro auditora důležité i v tom případě, že k němu došlo po datu účetní závěrky, avšak ještě před datem vydání auditorské zprávy.
2. Situace účetní jednotky je taková, že vzbuzuje pochybnost o schopnosti pokračovat ve své činnosti bez ohledu na vůli vedení, majitelů, společníků, akcionářů atd. (příčiny, které nejsou výsledkem vlastního rozhodnutí).

Ať už se jedná o příčiny z rozhodnutí vlastního nebo nikoliv, v každém případě by účetní závěrka měla skutečnost, že účetní jednotka ukončí svoji činnost v dohledné době, zohlednit při sestavení své účetní závěrky. Je zřejmé, že v případě, že v době sestavení účetní závěrky již víme, že společnost bude likvidována a to například individuálním prodejem jednotlivých položek majetku, je třeba do ocenění majetku v sestavované účetní závěrce promítnout možné snížení ceny způsobené prodejem pod tlakem rozhodnutí o likvidaci. Rovněž je vhodné například vytvářet rezervy na odstupné pro zaměstnance, které bude v souvislosti s chystanou likvidací vyplácet a tak podobně.

Pro auditora takové účetní závěrky asi nenastává problém v případě, kdy ukončení činnosti účetní jednotky je jednoznačné, prokazatelné a hlavně o něm neexistuje jakákoliv diskuse mezi vedením společnosti a auditorem. Jedná se o okruh příčin z vlastního rozhodnutí.

Naopak auditorovi může vzniknout problém v případě, kdy pochybnost o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti vychází z hospodářské situace účetní jednotky a není výsledkem rozhodnutí vlastníků účetní jednotky. To je také důvod, proč se touto problematikou zabývají předpisy pro auditory.

Z hlediska Mezinárodních auditorů standardů se problémem zásady nepřetržitého trvání („going concern“) zabývá ISA 570. Z hlediska českých au-

ditorů standardů se problémem zabývá auditorská směrnice Komory auditorů České republiky číslo 16.

Česká směrnice v podstatě vychází ze směrnice mezinárodní a v zásadě obsahuje výčet náznaků toho, že účetní jednotka nebude schopna pokračovat ve své činnosti v členění na

1. Náznaky finančního charakteru, mezi něž patří především předluženost, nepříznivé finanční ukazatele, problémy s dodržováním úvěrových smluv, záporný vlastní kapitál atd.
2. Provozní náznaky, mezi něž patří především riziko naplnění kapacit, ztráta klíčových členů vedení firmy, problémy se zaměstnanci a
3. Ostatní náznaky, které představují především obecnou politickou a hospodářskou situaci prostředí, ve kterém účetní jednotka podniká.

Obecně můžeme říci, že zatímco náznaky finančního charakteru jsou zcela zjevné a patrné z prováděného auditu a neměly by zkušenému auditorovi uniknout, náznaky provozní a ostatní mohou velmi snadno uniknout pozornosti tehdy, pokud se ve svém auditu soustředíme výhradně na „účetní“ stránku podnikání a „účetní“ informace. Pokud však bude mít auditor uši a oči otevřené a bude se zajímat o podnikání svého klienta v širších souvislostech (ne vždy tomu však bohužel takto je), pak by mu neměly uniknout ani náznaky, které nejsou patrné přímo z účetních čísel.

Hlavní otázkou však zůstává, jakým způsobem by se měl auditor v případě

pochybnosti o „going concern“ svého klienta zachovat. Jeho jednotlivé kroky lze v zásadě shrnout do následujících bodů:

- Auditor zváží, zda výsledky jeho auditorských testů a zjištění indikují, že existuje významná pochybnost o schopnosti auditované účetní jednotky pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti. Dohlednou budoucností se rozumí jeden rok od data vydání auditorské zprávy.
- Pokud tato pochybnost existuje, potom by měl auditor získat informace o opatřeních, která mají zabránit ukončení činnosti v dohledné době.
- Pokud takové informace auditor nedostane, potom by měl zvážit způsob, jakým s touto pochybností naložit při formulaci auditorského výroku.

Zdánlivě vypadá tento postup velmi jednoduše, ale skrývá se v něm několik úskalí. První úskalí je již ve formulaci dohledné budoucnosti. Je onou dohlednou budoucností jeden kalendářní rok od data účetní závěrky nebo je to jeden rok od data vydání auditorské zprávy. Všeobecně se má za to, že dohlednou budoucností se musí rozumět jeden rok od data vydání auditorské zprávy. Jinými slovy, auditorská zpráva spolu s auditovanou účetní závěrkou by měla reflektovat případnou pochybnost týkající se skutečně budoucích dvanáct měsíců.

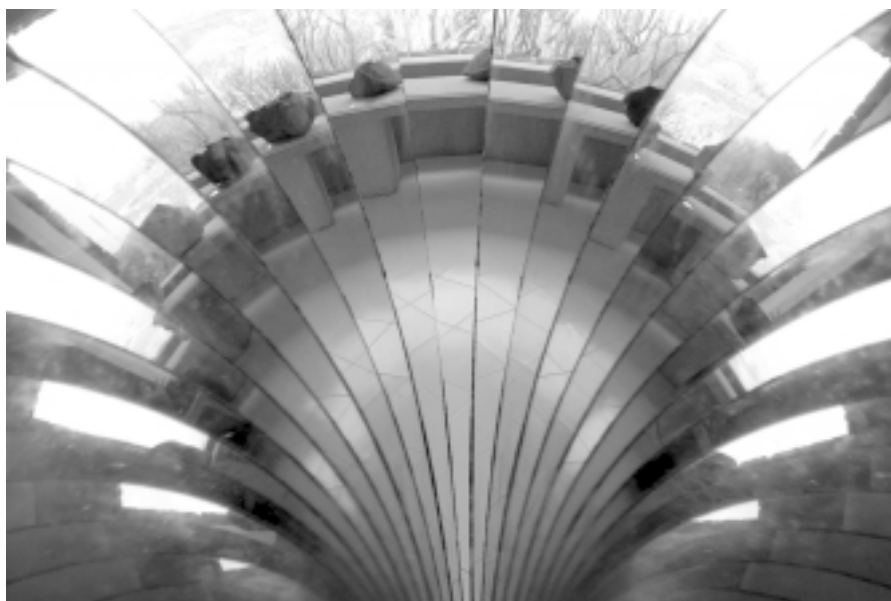
Přitom však platí, že auditorská zpráva spolu s účetní závěrkou, které neobsahují jakoukoliv pochybnost o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, nejsou „potvrzením budoucí životaschopnosti účetní jednotky“.

Obtížnějším krokem může být vyřešení těchto pochybností. Pochybnosti je možno vyřešit mnohými způsoby v závislosti na příčině pochybnosti:

1. Jednoznačným právním dokumentem dokladující zvýšení základního či vlastního kapitálu společnosti po datu účetní závěrky v případě, kdy účetní jednotka má záporný či nízký vlastní kapitál (viz §193 Obchodního zákoníku). Tímto jednoznačným dokumentem by mělo být například rozhodnutí valné hromady o kapitálovém posílení společnosti.
2. Dodatek ke smlouvě o úvěru dkládající, že v případě části úvěru krátkodobě splatného byla splatnost posunuta tak, aby ji bylo možno považovat za dlouhodobou.

3. Dohody s věřiteli o odkladu splátek.
4. Obchodním plánem spolu s uzavřenými kontrakty na budoucí období.
5. Dopisem mateřské společnosti vazujícím se k podpoře dceřinné společnosti a jejich aktivit v dohledné budoucnosti – tzv. „comfort letter“ nebo také „support letter“.

Je zjevné, že uvedenými způsoby lze odstranit pochybnosti z náznaků finančního charakteru. Ty se mnohem



snadněji odstraňují než pochybnosti z náznaků provozního charakteru nebo obecného podnikatelského prostředí.

V zásadě se auditor snaží odstranit právě pochybnosti z náznaků finančního charakteru. V případě pochybností z provozních či ostatních náznaků nezbyvá nic jiného než přejít ke třetí otázce, totiž jak tuto pochybnost zobrazit v účetní závěrci a následně v auditorské zprávě.

Odstranění pochybností z náznaků finančního charakteru přitom musí být jednoznačně dokladováno. Přitom právě toto dokladování je nejsložitější otázkou této auditorské problematiky. Dokladem nemohou být nějaké písemné či ústní sliby vedení účetní jednotky. Právě zde musí nastoupit váha „důkazů třetích stran“, tj. takových dokumentů, které mají právní váhu a které pocházejí z okruhu mimo auditovanou účetní jednotku.

V případě, kdy takové dokumenty nejsou k dispozici, stojí za úvahu, zda by nebylo lepší s vydáním auditorské zprávy posečkat až příslušné rozhodnutí valné hromady či dohoda s bankou budou k dispozici. Právě toto čekání však může přinést další kompli-

kace. Příkladem ze života je případ, kdy banka ústně přislíbila prodloužení splatnosti úvěrových smluv ale teprve na základě vydané auditorské zprávy. V takovém případě nelze ustoupit, protože jinak auditor na sebe přebírá riziko, že k prodloužení splatnosti nakonec nedojde.

Jinou otázkou je otázka, co lze považovat za věrohodný obchodní plán a do jaké míry je třeba jej prověřit a doložit uzavřenými smlouvami na další období. Rovněž tato otázka je

otázkou, která by sama o sobě zasluhovala zvláštní pojednání.

Specifickou otázkou je dopis o podpoře ze strany mateřské společnosti, tzv. „comfort letter“ nebo také „support letter“. V tomto dopise by měla mateřská společnost vyjádřit svojí podporu dceřinné společnosti, tj. úmysl, že v žádném případě nehodlá ukončit činnost účetní jednotky v dohledné době od data podepsání tohoto dopisu, tj. do jednoho roku o podpisu. Tento dopis by však měl obsahovat ještě jedno vyjádření a to vyjádření mateřské společnosti, že je schopna této podpory. Ne vždy tomu tak musí být.

Existence dopisu o podpoře vyvolává otázku správného datování tohoto dopisu a souvislost mezi datováním tohoto dopisu a datováním „prohlášení vedení účetní jednotky k auditu“. Jestliže datum prohlášení vedení by se mělo shodovat s datováním auditorské zprávy, pak snadno dojdeme k závěru, že datování dopisu o podpoře, prohlášení vedení a vlastní auditorské zprávy by mělo být shodné.

V souvislosti s dopisem o podpoře ještě vyvstávají další dvě otázky pro oblast auditu:

1. Jak by se měl auditor zachovat, pokud bude mít pochybnost o schopnosti mateřské společnosti poskytnout své dceři slibovanou podporu a

2. jak by se existence dopisu měla zobrazit v účetní závěrce mateřské společnosti.

V prvním případě je každá rada drhá. V případě této pochyby mají výhodu pouze auditoři pracující v sítích auditorských společností. Jedinou možností je totiž možnost využít partnerskou auditorskou firmu pracující v místě registrace mateřské společnosti a vyžádat si přes ní takové veřejně dostupné informace, které umožní auditorovi dceřině společnosti získat „přiměřenou jistotu“ o schopnosti mateřské společnosti poskytnout dceřině společnosti svoji podporu. O tom, že

tato auditorská procedura není zbytečná, měl auditor možnost se ve své auditorské praxi přesvědčit v případě, kdy nejmenovaná mateřská společnost slibovala podporu v částce mnohonásobně převyšující vlastní kapitál mateřské společnosti a získaný dopis o podpoře se tak stal bezcenným.

Druhou otázkou je otázka „zobrazení“ podpory. Mnohý auditor by se mohl spokojit s tím, že dopis o podpoře založí do auditorského spisu a tím je pro něj problém vyřešen. Domnívám se však, že problém vyřešen není. V mé auditorské praxi je zatím běžným řešením uvedení skutečnosti o podpoře do té části přílohy účetní závěrky, kde je problém nepřetržitého trvání indikován, například do části popisující vlastní kapitál. Samostatná polemika

může být potom vedena o tom, zda v závěru auditorské zprávy uvést či neuvést zdůraznění skutečnosti, ve které bude upozorněno na popis písemné podpory na příslušné straně přílohy.

Závěrem:

Tento článek si neklade za úkol popsat a obsáhnout všechny aspekty auditorského zvažování schopnosti auditované účetní jednotky pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti. Jeho cílem je spíše podělit se o zkušenosti z praxe s ostatními kolegy auditory a vyvolat případnou polemiku o tom, jak s uvedenými případy v auditorské praxi zacházet.

Ing. Radomír Stružinský
auditor, č. osvědčení 1373

DANĚ

Problematika poukázek na služby jako (ne)peněžního plnění poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá charakterem poukázek na služby a jiná plnění, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci pro účely ošetření příjmů z pohledu daně z příjmů. Zejména se jedná o případ, kdy jsou tyto poukázky vystavovány v určité hodnotě na daný účel.

Např. v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“) je od daně osvobozena hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v rámci závodního stravování. Všeobecně je přijímán fakt, že poukázky na odběr hlavního jídla (tzv. stravenky vystavované např. společnostmi Sodexho, Ticket-Pro, Gastrotour apod.) jsou považovány za poskytnutí nepeněžního plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v rámci závodního stravování a jako takové představují příjem zaměstnance ze závislé činnosti osvobozený od daně z příjmů v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) ZDP.

Cílem tohoto příspěvku je odstranit výkladovou nejasnost toho, zda se

v případě poukázek poskytovaných zaměstnanci v určité hodnotě např. na závodní stravování, na kulturní pořady, sportovní akce, či na zahraniční rekreace jedná o peněžní či nepeněžní příjem zaměstnance.

2. Popis problematiky

Jak výše uvedeno, poukázky na odběr hlavního jídla, tzv. stravenky, poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci jako forma závodního stravování jsou všeobecně přijímány jako plnění nepeněžní povahy pro účely ZDP a jako takové osvobozeny od zdanění na straně zaměstnance v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, a to přestože je na těchto stravenkách vyznačena jejich hodnota a jsou považovány za peněžní plnění pro účely DPH.

Obdobná situace nastává i u jiných poukázek (např. na odběr vstupenky na kulturní pořad či sportovní akci, na jedno použití/návštěvu tělovýchovného, sportovního, rekreačního a jiného zařízení, na odběr zahraniční či tuzemské rekreace apod.). Tyto poukázky v podstatě představují možnost zaměstnance využít určitého druhu služeb, či

plnění nepeněžního charakteru. V tomto případě hradí zaměstnavatel vstupenky na kulturní pořad či sportovní akci, použití sportovního či rekreačního zařízení, poskytnutí zájezdu cestovní kanceláří, ať už přímo poskytovateli plnění či služeb nebo zprostředkovateli (prostřednictvím emitenta poukázek). Možnost uplatnění těchto ostatních druhů poukázek jako cenin (platebních prostředků) je dokonce mnohdy užší než v případě stravenek/poukázek na odběr jídla.

Na základě výše uvedeného se domníváme, že poukázky na služby a jiná plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci na přesně vymezené účely (např. odběr hlavního jídla, odběr vstupenky na kulturní či sportovní pořady) by měly být považovány za nepeněžní příjem zaměstnance, a to i přesto, že je na těchto poukázkách vyznačena jejich hodnota, a tudíž jsou pro účely DPH považovány za plnění peněžitého charakteru. Na straně zaměstnance by tedy obdobně jako stravenky měly i ostatní poukázky představovat nepeněžní příjem. Skutečnost, že na poukázce

je vyznačena její hodnota, je dle našeho názoru pouze podstatná z hlediska ocenění poskytnutých služeb, či plnění, nikoliv z hlediska charakteru poukázky.

Takto poskytnutá nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci jsou osvobozena od daně z příjmů na straně zaměstnance, pokud splňují i další podmínky pro osvobození podle ZDP. Např. v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou od daně osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnanci pro určité vymezené účely (sportovní, kulturní, rekreační), jsou-li poskytována z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění a u zaměstnavatelů, kteří nevytvořili zisk, na vrub výdajů (nákladů), které nejsou vý-

daji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

3. Návrh řešení

Pro odstranění výkladových nejasností ve vztahu k charakteru poukázek na přesně vymezený účel s vyznačenou hodnotou (např. na odběr jednoho hlavního jídla, na odběr vstupenky na kulturní pořad či sportovní akci, na odběr jednoho zájezdu, na jedno použití tělovýchovného či sportovního zařízení apod.) poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci navrhuje sjednocení výkladu v tom smyslu, že účelově vymezené poukázky s vyznačenou hodnotou mají charakter nepeněžních plnění pro účely ZDP a pokud nepeněžní plnění splňuje i další kritéria v souladu s § 6 odst. 9 ZDP,

lze je považovat za osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a to přestože se v případě těchto poukázek jedná o ceninu, a tudíž peněžní plnění pro účely DPH.

4. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF ČR:

Zástupce odboru 53 MF uvedl, že ve stávajícím znění ZDP nelze nalézt zákonný důvod pro odmítnutí navrženého řešení. Lze pouze doporučit oběžný postup v praxi a počítat s možným vývojem legislativy z hlediska formy daňově zvýhodněných zaměstnaneckých výhod.

Časová a věcná souvislost nákladů a výnosů

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

I. Popis problematiky

V praxi společností s velkým množstvím externích a se zpožděním doručovaných dokladů, podnikajících na trzích s velkou konkurencí, které jsou pod permanentním tlakem s ohledem na kvalitu a cenu z dodavatelem i odběratelského hlediska, dochází často k tomu, že je nutno zaúčtovat doklady, které se přímo či nepřímo vztahují k hospodářské činnosti minulého účetního a daňového období. Při striktní aplikaci zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů by bylo nutno permanentně podávat dodatečná daňová přiznání, což by vedlo k neúměrnému zatížení poplatníků i správců daně. Domníváme se, že je možno postupovat v praxi tak, že dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob by se podávala zejména s ohledem na významnost částek a dodržení účetní legislativy a pokynu D-190.

II. Návrh řešení

Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví stanoví, že skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, účtují se v účetním období, v němž se uvedené skutečnosti zjistily. V praxi často dochází k ukončení reklamčních řízení, následným cenovým dohodám, poskytnutí bonusů a slev v dalších účetních a daňových obdobích. V tomto případě se v souladu s dokumentací, účetními do-

klady a zaúčtovaným účetním případy stávají jednotlivé částky nákladů a výnosů součástí hospodářského výsledku i základu daně v roce, v kterém byly zaúčtovány.

Vybláška a postupy účtování pro podnikatele

Podle vyhlášky a postupů účtování pro podnikatele se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; *jen v případě, že se jedná o náklady či výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i náklady a výnosy z mimořádných událostí nabodile se vyskytující, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy.*

Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy se nejedná o mimořádné částky a kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravení výsledku hospodaření nebo v případech, jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Vybláška a postupy účtování pro banky

Vyhláška pro banky stanoví, že na účet mimořádných nákladů a výnosů se

účtují náklady a výnosy z výjimečných nahodilých událostí, které nesouvisí s předmětem podnikání účetní jednotky. Mimořádné náklady neobsahují manka a škody, ani opravy nákladů a výnosů minulých účetních období. Podle postupů účtování pro banky se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Pokud by při použití této zásady účetní jednotka nemohla podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví účetní jednotky, postupuje odchylně (např. účtování úroků z vybraných pohledávek po splatnosti). Opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů nebo výnosů běžného období, ledaže se jedná o opravy zásadních chyb týkajících se předchozích období. Zásadní chybou se rozumí chyba, která má tak podstatný vliv na účetní závěrku jednoho nebo více předchozích období, že tyto účetní závěrky nepodávají věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví účetní jednotky, proto se o ně při sestavení účetní závěrky upraví počáteční stav nerozděleného zisku nebo uhrazené ztráty.

Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy se jedná o nevýznamné částky, kdy jejich zúčtováním do nákladů nebo do výnosů bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrnou úpravu hospodářského výsledku, nebo jde-li o pravidelně se opakující výdaje popř. příjmy.

Obdobně se postupuje i v případech pojišťoven a dalších subjektů.

Zákon o daních z příjmů

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle požadavků zákona o daních z příjmů.

Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta).

Zákon o daních z příjmů předpokládá účtování v souladu s účetními předpisy. Správně zaúčtovaný výsledek je však upravován tak, aby byl v souladu se zněním zákona o daních z příjmů. Jedním z požadavků zákona o daních z příjmů je i požadavek na věcnou a časovou souvislost. Zákon o daních z příjmů nikde nedefinuje, zda v některých případech není věcnou a časovou souvislost nutné dodržet a požaduje tak naprostou přesnost. Jelikož postupy účtování takovou absolutní přesnost nevyžadují a v praxi ani není účelná, byl striktní požadavek zákona o daních z příjmů na věcnou a časovou souvislost zmírněn pokynem D-190.

Pokyn D-190

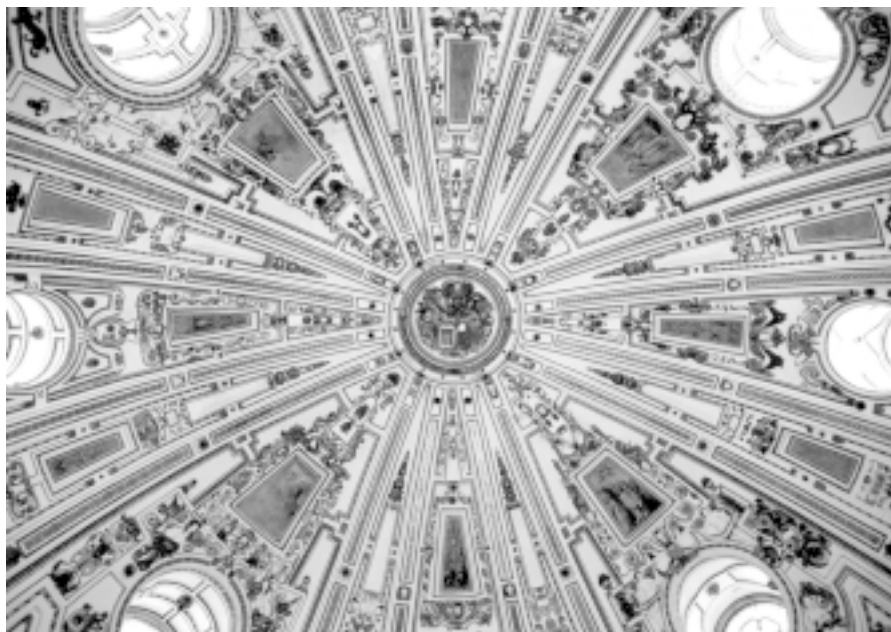
Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které podle platných postupů účtování není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, popř. příjmy u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost. V zásadě lze tento postup uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím že za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští rok, za pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy se považují pravidelně se opakující částky, např. placené pojistné, které se nekryje s kalendářním rokem, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu zdaňovacímu období. V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné včet-

ně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

III. Závěr

V souladu se zákonem o účetnictví se v některých případech částky nákladů a výnosů účtují do hospodářského výsledku a promítají se do daňového základu v roce, kdy dojde ke zjištění skutečností (například ukončení reklamačního řízení, cenových dohod, poskytnutí slev, bonusů apod.), přestože se

chápano v širším pojetí ve srovnání s účetními předpisy) být uplatněno v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby). Pokud se oprava nákladů nebo výnosů minulých let vztahuje k částkám, na které byly vytvořeny dohad-



tyto týkají nákladů a výnosů minulých účetních a zdaňovacích období.

Postupy účtování i pokyn D-190 umožňují nerozlišovat nevýznamné částky, kdy jejich zúčtováním do nákladů nebo do výnosů bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrnou úpravu hospodářského výsledku (např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští rok), nebo jde-li o pravidelně se opakující výdaje popř. příjmy (např. placené pojistné, které se nekryje s kalendářním rokem, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu zdaňovacímu období). Příklady v Pokynu D-190 nezahrnují všechny v praxi se vyskytující položky. Významnost se určí na základě vnitropodnikové směrnice s ohledem na dodržení věrného a poctivého obrazu, druhů nákladů, četnost a výši jednotlivých účtovaných položek apod. Je možno ji stanovit v absolutní či relativní výši s ohledem na vybrané ukazatele (například obrat, celkovou výši nákladového účtu apod.).

Časové rozlišení musí (pozn. redakce: v tomto případě je časové rozlišení

né položky nebo které byly časově rozlišeny a existující podklady dokládají výši zaúčtované dohadné částky, lze rozdíly proti dohadným položkám považovat za případy běžného období a není potřeba podávat dodatečné daňové příznání.

Pokud se jedná o významnou položku nebo pokud nebyla tvořena dohadná položka nebo nebylo provedeno časové rozlišení a dohadná položka nebo časové rozlišení měly být tvořeny, měly by být opravy považovány za případy minulého zdaňovacího období a případně by mělo být podáno dodatečné daňové příznání.

Stanovisko MF ČR:

Odbor 54 MF souhlasí s navrženým závěrem za předpokladu, že účtování o dohadných položkách, resp. účtování do nákladů nebo do výnosů bez časového rozlišení, bude v souladu s účetními předpisy. Pouze v těchto případech je možné při zjištění základu daně z příjmů za příslušné zdaňovací období uplatnit částky nákladů a výnosů zaúčtované v tomto zdaňovacím období do hospodářského výsledku.

Cash Flow

Výkaz cash flow v našich účetních závěrkách již zdomácněl. Přesto jeho využívání pro finanční řízení a plánování budoucích peněžních toků není - zejména v menších firmách - dostatečně využíváno. Důvodem nemusí být vždy nezáměr o peněžní toky - o ty jde jak podnikovému managementu, tak vlastníkům firm především. Spíše se jedná o neznalost vypočítávacích schopností výkazu a dalších souvislostí, které nabízí zasvěceným.

Cílem publikace **Cash Flow**, jejímž autorem je Jaroslav Sedláček a kterou vydalo v letošním roce nakladatelství Computer Press, je v celkem jedenácti kapitolách tuto vypočítávací schopnost vysvětlit a na další souvislosti upozornit.

Jak uvádí autor v předmluvě, chce „uvést čtenáře do prostředí podnikových financí, ve kterém se získává i investuje kapitál a rozhoduje o budoucí úspěšnosti podniku“. Z tohoto hlediska lze říci, že publikace není jenom o peněžních tocích, ale má daleko širší záběr.

První kapitola nazvaná *Finance podniku* je vstupem do světa podnikových financí a vysvětluje spojení majetkové a finanční stránky podnikání. V tržním prostředí nabývá řízení financí podniku na významu a proto získávání kapitálu pro současné i budoucí potřeby podniku a rozhodování o jeho struktuře je hlavní starostí podnikového managementu. Autor zde vysvětluje dva základní principy současné teorie financování - faktor času a faktor rizika, od nichž se odvíjejí obecná pravidla pro finanční rozhodování manažerů při využívání vnitřních a vnějších kapitálových toků.

Aktiva podniku je název druhé kapitoly, ve které autor krátce rekapituluje strukturu podnikových aktiv. ta poskytuje informace o tom, jaká část podnikového majetku se nalézá ve vázané a jaké v likvidní podobě. Na to pak navazuje třetí kapitola nazvaná *Kapi-*

tál podniku, která sleduje druhou stránku podnikového majetku. Kapitálová struktura informuje uživatele o tom, zda podnik využívá kapitálu optimálně z pohledu zadluženosti a vázanosti kapitálu. často je i indikátorem tržní hodnoty podniku. Navazující čtvrtá kapi-

tola - *Náklady a výnosy podniku* sleduje procesní stránku využívání majetku a zdrojů jeho financování. Výklad majetkové a kapitálové struktury završuje kapitola pátá - *Bilance aktiv a kapitálu podniku*, která dává předchozí výklad o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech podniku do vzájemné souvislosti. Zdůrazňuje nezastupitelnou roli rozvahy při sledování změny v majetkové a kapitálové pozici

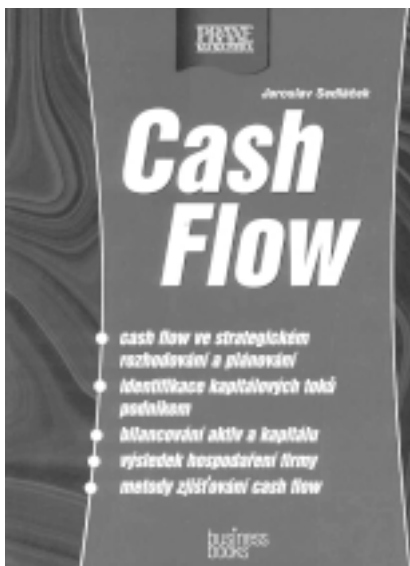
podniku v čase. Tečkou za sledováním toho, co nazýváme předmětem účetnictví, dělá šestá kapitola nazvaná *Zisk nebo ztráta z hospodaření podniku*. Ukazuje dvojí pohled na výsledek hospodaření, jednak z pozice rozvahy, jednak z pozice výkazu zisku a ztráty. Struktura posledně jmenovaného výkazu je zde pro zajímavost srovnávána s anglosaskou klasifikací zisku a z toho odvozenými ukazateli, s nimiž se v odborné literatuře setkáváme při finanční analýze.

Vlastní téma publikace uvozuje sedmá kapitola nazvaná *Metody zjišťování cash flow*. Objasňuje teoretický základ výkazu a princip odvození cash flow z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Zabývá se dále vnitřním členěním výkazu, které koresponduje se základními podnikovými oblastmi řízení - hlavní výdělečná (provozní) činnost, investiční činnost a oblast financování a vysvětluje hlavní peněžní toky uvnitř těchto činností. Poslední část této kapitoly ukazuje přímou a nepřímou metodu zjišťování cash flow, jejich výhody a úskalí. Bez nadsázky lze říci, že tato kapitola je dobrým teoretickým základem pro poznání obsahu a významu tohoto výkazu.

Netradiční přístup zvolil autor v osmé kapitole s názvem *Fondové pojetí cash flow (indikátory)*. Fondy jsou zde chápány jako agregace určitých stavových ukazatelů vyjadřujících rozdíl mezi souhrnem určitých položek krátkodobých aktiv a určitých položek krátkodobých pasiv (tzv. čistý fond). Tyto fondy finančních prostředků slouží podnikovému managementu k řízení likvidity. Jedná se zejména o čistý pracovní kapitál, čisté pohotové prostředky a čistý peněžně pohledávkový fond. Autor vysvětluje jejich využívání při finanční analýze stejně jako indikátory konstruované na bázi cash flow. Jejich výhodu ve srovnání se ziskem vidí především v tom, že cash flow odstraňuje vlivy vyplývající z účetních principů a postupů /zavedené způsoby odpisování, metody oceňování, časového rozlišení, tvorby rezerv apod.) a je méně citlivý na inflační vývoj než zisk.

Výkaz cash flow v účetním pojetí je devátá kapitola, zabývající se sestavováním výkazu podle české účetní legislativy. Doporučuje se zde pro sestavení výkazu vhodné analytické členění účtů v účtovém rozvrhu, způsob jeho sestavování přímou i nepřímou metodou je doprovázen konkrétními příklady. Jednotlivé položky výkazu jsou zde podrobně rozebrány, včetně odkazů na zdroje, z nichž se příslušný údaj získá. Kapitola uzavírá případová studie objasňující na konkrétních číslech způsob sestavení výkazu přímou i nepřímou metodou. Drobnou vadou na kráse této kapitoly je skutečnost, že nepostihla změny v účetnictví upravené vyhláškou č. 500/2002 Sb. a odkazy na příslušné účty i struktura výkazu odpovídají metodice do roku 2002 (což nakonec autor uvádí v odkazech). Jedná se však pouze o formální úpravy, které - bohužel - při četnosti legislativních změn v naší nejen účetní, ale i daňové praxi postihují většinu prakticky koncipovaných publikací. Průměrně vzdělaný uživatel se s tímto nedostatkem bez problémů vyrovná.

Závěrečná desátá kapitola nazvaná *Plánování cash flow* uvádí postupy při plánování finanční strategie a předvídání jejich budoucích důsledků. Způsob sestavení krátkodobého finančního rozpočtu podniku je zde demonstrován na souhrnném příkladu. Na krátkodobé finanční plánování navazuje poslední - jedenáctá kapitola s názvem *Budoucí cash flow*, které sehrává významnou roli při stanovení strategických i taktických cílů podniku a při jejich kvantifikaci ve finančních plánech či rozpočtech. Autor se zabý-



vá především hodnocením efektivnosti investic z pohledu cash flow a k tomuto účelu používanými metodami. Nejčastěji jsou to doba návratnosti, výnos z investice, čistá současná hodnota a vnitřní výnosové procento. Budoucí cash flow nachází v poslední době stále více uplatnění v oblasti oceňování podniku při výpočtech jeho tržní hodnoty výnosovou metodou.

Z krátce nastíněného obsahu jednotlivých kapitol je zřejmé, že publikace je pojata nejen jako „kuchařka“ pro sestavení výkazu, ale hlavně k pochopení toho, k čemu je možné tento výkaz využívat. Je určena především managementu menších a středních podniků, podnikatelům, investorům, finančním poradcům, ale i ostatním uživatelům účetních informací, kteří se

chtějí blíže seznámit s hmotnými i finančními toky podniku, s principy jejich zjišťování a využitím v řízení likvidity firmy. Vhodná je i jako studijní literatura pro studenty ekonomických fakult.

Prof. ing. Libuše Müllerová, CSc.

Jaroslav Sedláček: Cash Flow, Computer Press Brno, 2003

ZE ZAHRANIČÍ

Z mezinárodní konference o Corporate Governance, interním auditu a řízení rizik

V Londýně proběhla mezinárodní konference „Corporate Governance, interní audit a řízení rizik 2003“. Součástí konference byly také dva celodenní workshopy zaměřené na nejlepší praxi v oblasti Corporate Governance a roli interního auditu v identifikaci podvodů. Osobně jsem měl příležitost se této konference zúčastnit jako posluchač i jako přednášející. Rád bych Vás touto cestou seznámil s hlavními závěry a myšlenkami, které zde byly diskutovány.

V rámci workshopu o Corporate Governance (řádná správa a řízení společností) byl diskutován vývoj a obsah kodexů Corporate Governance vydaných jak před „Enronem“, např.: 1992 - Cadbury, UK, 1994 - Rutteman, UK, 1998 - Hampel, UK, 1999 - Turnbull, UK, 1999 - Combined Code, UK, 1999 - OECD Principles of Corporate Governance (přijato ve více než v 30 zemích, včetně států G7), tak i studie, legislativa nebo kodexy Corporate Governance vydaných po „Enronu“, např.: 2002 - Sarbanes Oxley Act of 2002, USA, 2002 - Winter Report¹, 2002 - Komparativní studie kodexů řádné správy členských států EU, (Evropská Komise)², 2003 - Higgs Report, UK (neexekutivní ředitelé), 2003 - Smith Report³, UK (výbory pro audit) a 2003 - návrh novely Combined Code, UK.

Vzhledem k tomu, že celosvětově bylo vydáno cca 110 kodexů Corporate Governance, jedním ze závěrů byla potřeba jejich sjednocení a vydání jednotných principů pro veřejně obchodovatelné společnosti. Z důvodu roz-

dílnosti jednotlivých kodexů však bylo diskutováno do jaké míry je jejich sjednocení vůbec dosažitelné.

Velká pozornost byla věnována deseti hlavním principům Corporate Go-



vernance definovaným v rámci doporučení Mezinárodního institutu interních auditorů (IIA) pro zdokonalení Corporate Governance, které uvádím na konci této zprávy.

V návaznosti na účetní skandály (Enron, Worldcom atd.) byly dále prezentovány a diskutovány požadavky na pravdivé a věrné zobrazení skutečností ve finančních výkazech (např. IAS 1, FRS 5 (UK), Sarbanes Oxley Act (USA), požadavky US GAAP atd.).

Přednášející se shodli, že jedním z účinných kroků působících směrem ke snížení počtu a rozsahu obdobných účetních skandálů je důsledná implementace prvků Corporate Governance, např.: posílení zastoupení neexekutivních ředitelů v představenstvech společností (alespoň polovina členů), zastoupení účetních / finančních expertů z řad nevýkonných ředitelů v představenstvu a výboru pro audit, oddělení funkce předsedy představenstva a CEO, pravidelné prověrky efektivnosti systému vnitřní kontroly představenstvem, rozšíření působnosti výborů pro audit, funkční výbor pro odměňování a nominace, roční vyhodnocení efektivnosti výboru pro audit představenstvem a posílení funkce interního auditu atd.

Podrobné požadavky na neexekutivní ředitele jsou uvedeny v nově vydaném Higgs reportu a požadavky na výbory pro audit a jejich členy v Smith reportu. Tyto reporty podrobněji rozvíjejí požadavky uvedené v Combined Code, jehož novelizace by měla proběhnout v průběhu roku 2003.

Bylo konstatováno, že se zvyšující se úrovní požadavků kodexů Corporate Governance se rovněž zvyšuje i význam interního i externího auditu, které jsou důležitými prvky Corporate Governance. Pro naplnění poslání interního auditu však bude nezbytné zajištění vysoké odbornosti, dovedností a kvalifikace interních auditorů i členů výboru pro audit. Alespoň jeden člen výboru pro audit by měl být účetním / finančním expertem, což v praxi zatím v řadě případů není splněno.

¹ Report of the High Level Group of Company Experts on a Modern Regulatory Framework for Company Law in Europe

² Comparative Study of Corporate Governance Codes Relevant to the EU and its Member States

³ Financial Reporting Council.

Pozornost byla věnována řadě dalších oblastí, např. roli interního auditu v řízení rizik společností, auditu informačních systémů a technologií, hodnocení kvality funkce interního auditu, control self-assessmentu nebo roli interního auditu v identifikaci a prevenci podvodů.

V rámci workshopů i konference byly velmi často diskutovány jednotlivé části doporučení Mezinárodního institutu interních auditorů (IIA) pro zdokonalení Corporate Governance, které IIA v návaznosti na účetní skandály v USA v roce 2002 předložilo americkému Kongresu.⁴ Tato doporučení byla vytvořena v USA, ale výrazně ovlivňují tvorbu a aktualizaci principů Corporate Governance i v Evropě. Z toto doporučení níže uvádím výběr nejdůležitějších částí:

Doporučení pro zdokonalení Corporate Governance¹ – výběr nejdůležitějších částí

(Stanovisko Mezinárodního Institutu interních auditorů (IIA) předložené americkému Kongresu v r. 2002)

Nedávná selhání Corporate Governance v USA a dalších zemích vyvolávají potřebu rychlého zavedení zásadních opatření pro zajištění větší odpovědnosti ve veřejně obchodovaných společnostech. Efektivní Corporate Governance je nutno postavit na pevných základech, mezi jejichž hlavní stavební prvky patří interní auditori, představenstvo, vrcholový management a externí auditori. Mezinárodní Institut interních auditorů (IIA)⁵ jako hlavní zástupce profese interních auditorů na celém světě sdružuje více než 75 000 členů ze 120 zemí světa a nabízí jedinečný analytický pohled na otázky související s Corporate Governance, řízením rizik a kontrolními procesy. Na základě tohoto výjimečného postavení Institut interních auditorů poskytuje následující doporučení pro zdokonalení procesu správy a řízení podniků:

- I. Newyorská burza, americká burza a Nasdaq by měly společně **vydat jednotné principy Corporate Governance veřejně obchodovaných společností**. Představenstva těchto společností by navíc měla povinně uvádět ve výročních zprávách, do jaké míry daná společnost tyto principy dodržuje.
- II. Představenstva veřejně obchodovaných společností by měla **zhodnotit účinnost podnikových systémů vnitřní kontroly a výsledek zveřejnit**. Mělo by se jednat o široce pojaté posouzení vnitřní kontroly, jež by se nemělo soustředit pouze na oblast účetnictví a finanční výkaznictví.
- III. Všechny veřejně obchodované společnosti by měly **vytvořit a udržovat nezávislou funkci interního auditu**, který by měl dostatek pracovníků a zdrojů, aby mohl pro management a výbor pro audit trvale vyhodnocovat podnikové procesy řízení rizik a související procesy vnitřní kontroly. Pokud funkce interního auditu není zřízena, představenstvo by mělo ve své výroční zprávě vysvětlit důvody proč tato funkce nebyla zavedena.

Následují argumenty pro podporu z uvedených doporučení IIA.

I. PRINCIPY CORPORATE GOVERNANCE

Podpora silného a jednotného kodexu Corporate Governance a povinnost představenstev podávat zprávy o plnění tohoto kodexu představují klíčové kroky ke zlepšení transparentnosti a posílení důvěry investorů. Všeobecně uznávané principy Corporate Governance mohou být velmi hodnotné, protože je lze využít jako měřítko plnění stanovených povinností všech stran, které se na procesu Corporate Governance podílejí. Jednotný kodex principů Corporate Governance by také mohl napomoci prosadit vyšší míru integrity, která se od představitelů veřejně obchodovaných společností očekává.

lů veřejně obchodovaných společností očekává.

Národní asociace podnikových ředitelů⁶ doporučila Komisi pro cenné papíry (SEC), aby veřejně obchodovaným společností uložila povinnost uvádět, do jaké míry splňují standardy stanovené burzami, kde jsou tyto společnosti kótovány. Kodexy Corporate Governance ve Spojeném království⁷, Kanadě⁸, Jihoafrické republice⁹, a dalších zemích již nyní vyžadují, aby firmy podávaly zprávy o dodržování určitých doporučených principů Corporate Governance.

Celková účinnost zpráv vyhotovených podle stanovených principů se stále vyhodnocuje a tento proces zřejmě ještě několik let potrvá. Ve Spojeném království však byla provedena analýza vzorku několika prohlášení o stavu správy a řízení jednotlivých společností. Většina podniků sice neplnila všechny aspekty „Combined Code“ na sto procent, ale firmy ve svých zprávách alespoň uváděly důvody tohoto stavu. Pokud uvedené vysvětlení nebylo dostačující, daná společnost byla vystavena tlaku regulačních institucí, musela vypracovávat další zprávy a odpovídat na dotazy investorů a akcionářů a sama si tak zajistila zápornou reklamu.

Principy Corporate Governance se v USA v každém státě a v každé společnosti značně liší. V roce 1999 provedla komise COSO¹⁰ analýzu 200 kroků, kterými Komise pro cenné papíry (SEC) v předchozích deseti letech prosazovala dodržování stanovených předpisů. Většina citovaných společností byla sice relativně menší, ale zjištění, která se týkala složení a činnosti představenstev a výborů pro audit, systémů vnitřní kontroly a tlaku na management, byla velmi poučná. Jsme přesvědčeni, že kdyby tyto společnosti dodržovaly principy Corporate Governance, představenstva a investoři by si některých problémů všimli ještě před jejich vyhrocením.

O zájmy investorů, analytiků a dalších osob by bylo lépe postaráno, kdy-

⁴ Recommendation for Improving Corporate Governance - A position paper presented by The Institute of Internal Auditors to the U.S. Congress, 2002.

⁵ Členem mezinárodního IIA (The Institute of Internal Auditors) je taky Český institut interních auditorů (ČIIA), který v ČR sdružuje cca 700 interních auditorů z více než 150 společností a organizací z průmyslového sektoru, bankovníctví a veřejné správy. Jeho posláním je prosazování a podpora rozvoje interního auditu v ČR. Více informací je na www.interniaudit.cz.

⁶ National Association of Corporate, Recommendations from the National Association of Corporate Directors to the House Committee on Energy and Commerce, 2002

⁷ The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Internal Control – Guidance for Directors on the Combined Code, 1999

⁸ Joint Committee on Corporate Governance, Beyond Compliance: Building a Governance Culture, 2001

⁹ The Institute of Directors in Southern Africa, The King Report on Corporate Governance, 1994

¹⁰ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Fraudulent financial Reporting - An Analysis of U.S. Public Companies, 1999

by existovaly jednotné předpisy Corporate Governance. Pokud společnosti budou povinny zveřejňovat do jaké míry tyto předpisy dodržují, dojde k mnohem většímu posílení procesů Corporate Governance, aniž bychom byli nuceni zavádět striktní požadavky na představenstva a jejich postupy. Pro vývoj zdravých principů Corporate Governance lze jako vzor využít mnohé modely. Institut interních auditorů za jeden z nevhodnějších modelů považuje Principy správy a řízení společností 21. století pro americké veřejně obchodované společnosti¹¹, který v nedávné době vydalo Centrum Corporate Governance v USA. Mezi tyto principy patří:

1. **Interakce** – Zdravý systém správy a řízení si vyžaduje efektivní interakci představenstva, managementu, externích auditorů a interních auditorů.
2. **Účel představenstva** – Představenstva by měla chápat, že jejich úkolem je chránit zájmy podnikových akcionářů a dalších zainteresovaných osob (např. věřitelů, zaměstnanců atd.).
3. **Povinnosti představenstva** – Hlavní povinností představenstva by mělo být sledování práce generálního ředitele, dohled nad podnikovou strategií a monitorování rizik a podnikového řídicího a kontrolního systému. Členové představenstva by měli při plnění svých povinností přistupovat k hodnocení skutečností se zdravým skepticismem.
4. **Nezávislost** – Hlavní burzy by měly definovat „nezávislé“ členy představenstva jako osoby, které nemají žádné profesní ani osobní svazky (současné ani minulé) s danou společností nebo jejím managementem a pouze plní své povinnosti, které z role člena představenstva vyplývají. Většina členů představenstva by měla být nezávislá svou podstatou i chováním, aby mohli poskytovat skutečný dohled.
5. **Odbornost** – Členové představenstva by měli mít patřičnou odbornost v průmyslovém odvětví, kde daná společnost působí, včetně odborných znalostí systémů Corporate Governance. Také by měli mít bohaté zkušenosti a pocházet z různých hospodářských oblastí. Všichni členové představenstva by

se měli průběžně vzdělávat, aby si udrželi svou odbornost na odpovídající úrovni.

6. **Jednání a informace** – Členové představenstva by se měli pravidelně scházet na delších jednáních a měli by mít dostatečný přístup k informacím a všem zaměstnancům, aby mohli plnit své povinnosti.

porate Governance, protože Institut interních auditorů se stejně jako Centrum správy a řízení společností domnívá, že systém správy a řízení závisí na synergii mezi čtyřmi prvky tohoto systému: představenstva, managementu, interních a externích auditorů. Pokud daná společnost chce zavést trvalý a efektivní proces Corporate Governan-



Autor příspěvku na konferenci v Londýně.

7. **Vůdcovství** – Role předsedy představenstva a generálního ředitele by měly být odděleny.
8. **Zveřejňování informací** – Veškerá sdělení členů představenstva by měla včas a transparentním způsobem odrážet činnost představenstva a transakce společnosti.
9. **Výbory** – Výbor pro audit, výbor pro nominace nových pracovníků a pro odměňování, které se zřizují v rámci představenstva, by se měly skládat pouze z nezávislých členů.
10. **Interní audit** – Všechny veřejně obchodované společnosti by měly mít zřízenou efektivní funkci interního auditu, ve které působí pracovníci na plný úvazek. Tyto osoby by měly být podřízeny přímo výboru pro audit, jemuž by také měli poskytovat informace o svých zjištěních.

Institut interních auditorů je přesvědčen, že těchto 10 principů představuje zdravý model pro účinný systém Cor-

porate Governance, protože všechny čtyři prvky musí navzájem spolupracovat. Tyto čtyři skupiny zajišťují efektivní systém kontroly a potřebnou podnikovou rovnováhu a spojují vnitřní chápání firemních procesů s nezávislým vnějším zhodnocením.

II. ZPRÁVY O VNITŘNÍCH KONTROLNÍCH MECHANISMECH

Povinné zveřejňování informací o systému vnitřní kontroly představuje mocnou zbraň v probíhající boji o ochranu akcionářů a investující veřejnosti. Má-li společnost zajistit efektivní systém podávání zpráv, interní audit by měl o adekvátnosti a efektivnosti vnitřních kontrolních a řídicích mechanismů informovat přímo výbor pro audit. Zprávy by měly být koordinovány a vycházet také z hlášení managementu o dostatečnosti vnitřních kontrolních mechanismů, z výsledků testů kontrolního systému, které provádějí interní auditori i členové managementu, a z práce externích auditorů. Výbor pro audit by měl zhodnotit

¹¹ Corporate Governance Center, Kennesaw State University, 21st Century Governance and Financial Reporting Principles for U.S. Public Companies, 2002

¹² The Institute of Internal Auditors, Public Reporting on Internal Controls, 2002

¹³ COSO - Internal Control – Integrated Framework, 1992

¹⁴ The IIA and The National Association of Corporate Directors, After Enron: A Survey for Corporate Directors, 2002

adekvátnost zprávy a vydat představenstvu patřičná doporučení.

Někteří se domnívají, že současný systém, kdy management poskytuje informace o dané společnosti ve výroční zprávě, je dostatečný, ale nedávná studie Institutu interních auditorů zaměřená na způsoby podávání informací v amerických společnostech ukázala, že podnikový management, výbor pro audit nebo představenstvo informují o vnitřních kontrolních mechanismech přibližně pouze v polovině výročních zpráv. Zveřejňované informace o kontrolních mechanismech se navíc často omezují pouze na účetní záležitosti a nevěnují se otázkám podnikových rizik.¹²

Institut interních auditorů je přesvědčen, že nejefektivnější rámec vnitřní kontroly, který v současné době existuje je „Vnitřní kontrola - integrovaný rámec“¹³, který vydala jej komise. Zpráva COSO definuje vnitřní kontrolu velmi široce a neomezuje kontrolní mechanismy pouze na účetní a finanční záležitosti.

V nedávné studii¹⁴, které se účastnilo 178 podnikových ředitelů, 45 procent respondentů uvedlo, že jejich společnost nemá zaveden žádný oficiální proces řízení rizik ani jinou oficiální metodu identifikace rizikových faktorů. Další 19 procent ředitelů odpovědělo, že si nejsou jisti, zda jejich společnost má oficiální metodu identifikace rizik zavedenu.

III. INTERNÍ AUDIT

Interní auditoři a výbor pro audit se navzájem podporují. Zjištění interních auditorů mají klíčový význam pro členy výboru pro audit, protože s jejich pomocí mohou důkladně porozumět operacím dané společnosti. Práce interního auditu vychází z identifikace strategických, provozních a finančních rizik, kterým daná společnost čelí, a z hodnocení kontrolních mechanismů, které zavádí management na snížení těchto rizik v dynamicky se měnícím prostředí.

Proces, který zahrnuje identifikaci, pochopení a řízení takovýchto rizik a posouzení účinnosti kontrolních mechanismů, by měl zajistit, aby došlo k posouzení všech aspektů, které zapříčinily nedávné problémy mnoha podniků.

Jak se uvádí v Kompetenčním rámci interního auditu¹⁵, interní auditoři sledují procesy, které v dané společnosti zajišťují, aby významné rizikové faktory byly odhaleny, pochopeny a správně řízeny, a informují o jejich stavu. Institut interních auditorů se proto ve všech veřejně obchodovaných společnostech

zasazuje o zavedení účinného a uceleného přístupu k auditu, jež zahrnuje interní i externí audit.

Klíčovými atributy interního auditu jsou:

A) **Nezávislost**

Výbor pro audit by při zavádění a konání dohledu nad funkcí interního auditu měl zajistit, aby vlastní struktura této funkce umožňovala nezávislé postavení v rámci dané společnosti a zaručila jí úplný a nijak neomezený přístup k vrcholovému managementu, výboru pro audit a představenstvu. Standardy pro profesionální praxi interního auditu, které vydává IIA, vyžadují, aby vedoucí interního auditu byl podřízen osobám na takové organizační úrovni, která je schopna zajistit, aby interní audit mohl plnit své povinnosti. Institut interních auditorů je přesvědčen, že potřebná nezávislost bude zajištěna, pokud vedoucí interního auditu bude funkčně podřízen výboru pro audit. Ve standardech jsou uvedeny další požadavky na zajištění nezávislosti interního auditu.

B) **Profesionalita**

Výbor pro audit by při zavádění a konání dohledu nad funkcí interního auditu měl vedoucímu interního auditu uložit povinnost zajistit, aby práce oddělení interního auditu byla prováděna v souladu se Standardy IIA. Interní auditoři a především vedoucí interního auditu by měli prokázat svou profesní zdatnost získáním patřičného profesního osvědčení.

Institut interních auditorů doporu-

čuje, aby interní auditoři byli vyzváni k prokázání své profesní zdatnosti. Institut se domnívá, že interní auditoři tento požadavek mohou nejlépe splnit získáním titulu **certifikovaný interní auditor (CIA)**, který Institut interních auditorů uděluje. Tento titul je jako jediný v tomto oboru uznáván na celém světě. Zkoušky CIA jsou organizovány dvakrát ročně v sedmi jazycích a více než čtyřiceti zemích světa. Držitelé titulu CIA prošli rozsáhlým školením, mají bohaté zkušenosti a museli projít náročnými zkouškami. Jsou povinni dodržovat profesní Etický kodex a Standardy IIA.

ZÁVĚR

Institut interních auditorů se domnívá, že efektivní systém správy a řízení podniků je nutno postavit na pevných základech, mezi jejichž hlavní stavební prvky patří představenstvo, vrcholový management, interní a externí auditoři. Všechny veřejně obchodované společnosti by měly vytvořit a udržovat nezávislou funkci interního auditu s vlastními stanovami a poskytnout jí dostatek odborných pracovníků a zdrojů, aby mohla vyhodnocovat podnikové procesy řízení rizik, kontroly a Corporate Governance. Institut interních auditorů se zasazuje o zavedení jednotných principů Corporate Governance ve všech veřejně obchodovaných společnostech a prosazuje zveřejňování informací o dodržování těchto principů, efektivitě vnitřních kontrolních mechanismů a práci interního auditu.

Ing. Petr Jurák
viceprezident ČIIA



¹⁵ The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Competency Framework for Internal Auditing, 1999

Prošetřování kapitalismu

Vysoce postavený pracovník jedné americké finanční společnosti sedí v přepychové jídelně vysoko nad Manhattanem, pěsti pevně sepnuty, až mu klouby zbělely. Má pod sebou tisíce zaměstnanců a pracuje s miliardami dolarů a přesto, jak říká, nemá moc, aby zastavil vládní plán, jenž zasadí Wall Streetu bolestivou ránu - nemůže ani proti němu mluvit.

Američtí politici podněcování vztekem veřejnosti na prolhané, podvádějící byznysmany a klesající ceny akcií přispěchali s balíkem nových pravidel, jimiž chtějí uzákonit poctivost na Wall Streetu. Tento postup v mnohých manažerech vyvolává na jedné straně vztek, na druhé pocit totální skepse, bezmoci a ztráty motivace. Strachují se, že dané restrikce naruší zaběhané mechanismy obchodování a zasadí tak smrtelnou ránu jejich i bez toho klopytajícím podnikům. „Je to strategie války ve Vietnamu: svrhnout na vesnici bomby na její záchranu,“ říká náš manažer. „Existuje staré pořekadlo, že texasští politici si nikdy nezačínají s ‚Velkými naftaři‘, ale politici v New Yorku nedokážou Wall Street nechat na pokoji.“ Nová pravidla, jež byla schválena jako odpověď na neslavné přečiny několika firem - Enron, Arthur Andersen, WorldCom, Global Crossing, Tyco - vytvářejí těžší podmínky pro život všem 15 000 veřejně obchodovaným firmám v USA. Wall Street bude obzvláště těžce zasažena.

Nová úprava vychází z tvrzení, že deset firem využilo jejich prodejních analytiků k nelegálnímu sledování akcií, které uváděli na trh. Nyní budou muset zaplatit 433 milionů dolarů za „nezávislý“ výzkum. S postupem vyšetřování firmy z Wall Streetu v průběhu uplynulého roku upustily od pokrytí 283 společností, což je 7 % redukce, píše Reuters. Dále přerušují telefonní a e-mailové spojení mezi analytiky a bankéři ze stejných společností a budou najímat dohled na monitorování komunikací.

I před tím, než byla tato nová pravidla zavedena, bylo Wall Streetu dost zle. Firmy obchodující s cennými papíry zrušily v uplynulých dvou letech na 80 000 pracovních míst, což odpovídá 10 % snížení stavů. A je pravděpodobné, že z Wall Streetu odejde do konce tohoto roku dalších 8000 zaměstnanců. Od minulého roku, kdy začalo vyšetřování, ztratilo deset titánů z Wall Streetu, kteří souhlasili loni v prosinci s urovnáním, dohromady 138 miliard USD ze své tržní hodnoty. Musí zapla-

tit 1,4 miliardy na pokutách - a většina těchto peněz směřuje k regulačním úřadům namísto investorů.

Velké množství žalob podaných investory pravděpodobně vytlačí celkové náklady ještě výš. Citigroup, jejíž tržní hodnota klesla o 45 miliard USD navzdory silným finančním výsledkům,

a vedoucí Amerického institutu certifikovaných veřejných účetních. „Manažerům nyní hrozí mnohamilionové pokuty a dokonce až 25 let vězení za věci tak běžné, jako jsou chybné odhady a odpisy.“ Náklady na taková opatření mohou být ohromující: podle reálného odhadu finančního konzul-



uplatnila závazek 1,3 miliardy dolarů proti výdělkům, aby pokryla výlohy na soudní spory své společnosti Salomon Smith Barney. J. P. Morgan Chase rezervovala 900 milionů USD.

Sarbanes-Oxleyův zákon prosazující radikální očistu, který americký Kongres ve spěchu schválil loni v červenci, donutí veřejné společnosti prokousat se 60 stránkami nových zákonů a stovkami stránek regulačních interpretací. Mnoho z nich bude muset uzavřít dražší smlouvy o auditu a přebudovat systém finanční kontroly, přestože věří, že náklady dalece převáží nad výhodami. Jejich zahraniční operace musejí splňovat ty samé standardy, přestože takové činění bude v konfliktu s tamními zákony. Další opatření vyžaduje po společnostech dát i tomu nejnižšímu vrátnému na druhé straně zeměkoule kdykoliv ve dne i v noci příležitost k upozornění na podezření z finančních machinací.

Je to kriminalizování podnikatelského rizika, což je to samé jako kriminalizace „kapitalismu,“ říká Robert Elliott, bývalý partner u společnosti KPMG

tanta Johnsson Group jde až o 15 miliard USD pro tento rok a 13 miliard USD pro další rok. Mohli byste říci, že Wall Street si za tuto zhoubnou a předimenzovanou politickou reakci může sama. Loni rekordních 330 veřejných společností přeformulovalo své finanční výkazy. V Credit Suisse First Boston byl samotný Frank Quattrone tím, kdo překročil „Velkou Čínskou zeď“ oddělující investiční bankéře a analytiky. V Salomon Smith Barney dostávali vedoucí společností, kteří si firmu najali, přednostní právo při nabídkách žhavých internetových akcií.

Avšak již nyní má regulační tlak své nechtěné rozvratné následky v americké ekonomice. Tucty veřejných společností se stávají soukromými. Zahraniční společnosti se vyhýbají americkému trhu a namísto toho se snaží získat peníze v Londýně nebo formou soukromých investic. Londýnská burza cenných papírů uvádí tento zákon jako jeden z hlavních argumentů, aby zahraniční firmy preferovaly registraci svých akcií ve Velké Británii před USA. Německý výrobce automobilů Porsche

AG a společnost Benfield Group jsou mezi těmi, jež utíkají z USA ze strachu před balíkem zákonů Sarbanes-Oxley, což má za následek méně obchodů pro místní burzy a méně alternativ pro investory.

Podle investičních bankéřů zmizely z USA rovněž společnosti Ping An Insurance Co., která kontroluje 20 % čínského pojišťovacího trhu, a stavební firma Soho China, částečně kvůli zmí-

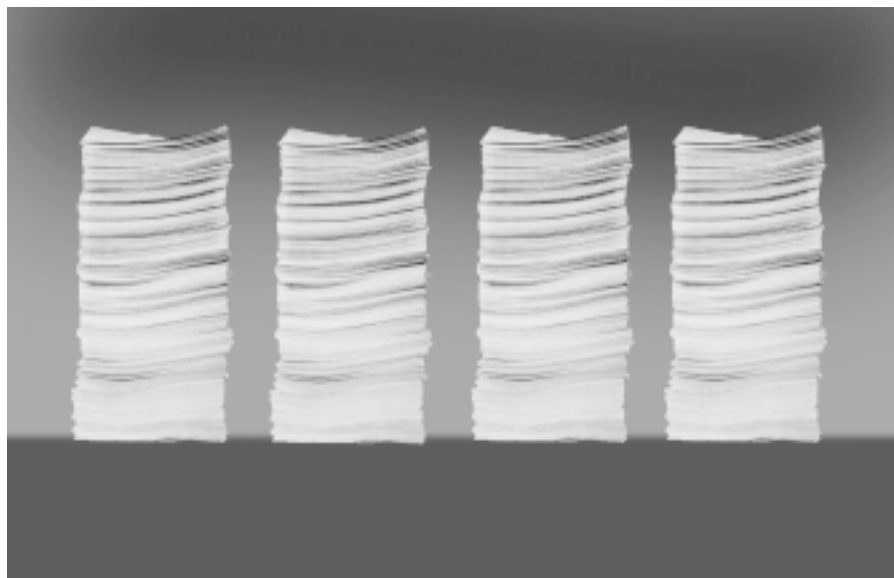
s danými zákony, ale lidé nevěřičně krouť hlavami a ptají se, jaký to bude mít dlouhodobý následek," říká David Goldberg, který vede právní oddělení u RadioShack.

Když deset největších firem na Wall Streetu vyjednávalo s jejich hlavním a obávaným soupeřem, hlavním státním zástupcem státu New York Eliotem Spitzerem, jehož výroky a aktivity plní stránky tisku, vystavovaly se kon-

nároky na stovky milionů dolarů a očekává daleko víc, až Spitzer zveřejní své důkazy proti Wall Streetu. J. P. Morgan Chase je žalována společností Connecticut Resources Recovery Authority za pomoc při financování Enronu a údajné vytváření „falešného pocitu bezpečí“. Bez ohledu na to, že kolaps Enronu stál banku 927 milionů dolarů.

Požadavek na zajištění přímé možnosti podání stížnosti či upozornění podle zákona Sarbanes-Oxley bude stát obrovské jmění. Diebold, 144 let starý výrobce bankovních sejfů a bankovních automatů z Ohia, utratí tisíce dolarů překládáním návodů do 13 jazyků. A když pracovníci zavolají na bezplatnou telefonní linku, Diebold se bude muset rozhodnout, zda věc prošetřovat, nebo čelit případné právní odpovědnosti. Okolo 2 % pracovníků bude volat, což bude znamenat vynaložení 2000 USD pokaždé, když společnost začne vyšetřovat, co se děje, říká Carl Liggio ze společnosti Ethicspoint ve Vancouveru, stát Washington, která provozuje tyto horké telefonní linky a která dospěla k názoru, že její servis se může stát zlem. „Společnosti opustily univerzální horké linky, protože se staly nástrojem v rukou každého, kdo je chce nějak poškodit,“ dodává. „A k tomu všemu, náklady na provoz těchto linek jsou obrovské.“ Charles Whitchurch, finanční ředitel společnosti Zebra Technologies, výrobce tiskáren čárových kódů, který dosáhl v roce 2002 tržeb 457 milionů dolarů, říká, že tento balík donutil tuto firmu z Vernon Hills v Illinois zavést „formální přebal“ na již užívané praktiky a zvednout ceny. Firma Zebra utratila 200 000 dolarů na tisk dotazníků, aby vytvořila nutný papírový doklad pro své interní kontroly, které bývaly zvládnuty formou konferenčních hovorů. Bylo potřeba ustanovit novou funkci nezávislého ředitele a doba zasedání auditorského výboru se ztrojnásobila. Pojistná sazba za pojištění odpovědnosti výkonných pracovníků a ředitele na celkovou částku 45 milionů dolarů se také ztrojnásobila a dosáhla 1 milionu USD ročně. Auditori společnosti Zebra také zvedají své ceny. Whitchurch je znechucen případnou právní odezvou na jeho podpis pod dvoustránkovým dokumentem zaobírajícím se etikou, jež načrtli právníci společnosti. „Chci vysoké etické standardy, ale tyto věci jdou do takových nesmyslných detailů, že to dává lidem, kteří si chtějí hrát na ukřivděné, prakticky nabitou zbraň do ruky a někteří ji použijí.“

(Přetištěno z čas. Kapital, 28. 8. 2003)



něnému balíku zákonů. Před uzákoněním tohoto balíku opatření, vysvětluje Thomas McCool, vedoucí finančního výzkumu v General Accounting Office, Kongres nepočítal náklady potřebné na to, aby se firmy přizpůsobily daným požadavkům.

Jedna položka: vyšší auditorské poplatky.

Podle institutu Financial Executives International vzrostou o 20 % až téměř o 100 %. Nové zákony a nebezpečí soudních procesů vedených podle jejich ustanovení proti společnostem a jejím ředitelům budou mít nepochybně dopad na nekontrolovaný růst nákladů na pojištění z odpovědnosti za škodu. Pojistné za nové smlouvy se zvedlo o 30 %, zatímco pojistitelé eliminovali mnohaleté kontrakty, aby si ponechali prostor pro další budoucí zvyšování pojistného. Maloobchodní společnost RadioShack ještě nikdy nemusela přeformulovávat své finančnictví ani nezažila nějaký velký skandál. Přesto nyní očekává větší vydání za audit, právní poradenství, pojištění a větší časové úvazky ředitelů. A kolik toho je ještě neznámého - částečně proto, že SEC (Komise cenných papírů USA) nedokončila vydání pravidel upravující její požadavky na „dostatečnou“ vnitřní finanční kontrolu. „SEC stále vydává směrnice související

státnímu nebezpečí z trestního obvinění, pokud by nepřístupily na vyrovnání. To je pro společnost, která veškerou svou existenci staví na integritě, prakticky stejné jako odsouzení k smrti - Arthur Anderson byla první firmou, která nepřežila ztrátu integrity. Nakonec velcí brokeri souhlasili se zaplacením 1,4 miliardy dolarů na pokutách za přestupky, které nebyly dokonce ani zkatologizovány, a s přijetím výzkumného plánu, který nenávidí.

Nahromadila se další oficiální prošetřování.

„Existuje populární víra, že daná celosvětová (výzkumná) dohoda napomůže tomu, abychom se všichni pohнули kupředu,“ říká jeden generální ředitel. „Realitou je, že každé z těchto vyšetřování může vyústit v celosvětový záchvat regulační úřadů požírající čas a peníze a vyvolávající další špatnou publicitu.“ Soudní žaloby. Státní zástupci zaznamenali 1463 případů arbitráží asociace dealerů s cennými papíry, a to jen během ledna a února - což je 23 % nárůst oproti stejnému období loňského roku. Právník James Hooper z floridského Orlanda, který dříve žaloval výrobce prsních implantátů a práškových diet, utratil přes 1 milion dolarů za televizní reklamy vyhledávající rozčilené klienty z Wall Streetu. Hooper říká, že již prošetřil

Reforma práva ochrany hospodářské soutěže v Evropské unii

Dne 16. prosince 2002 Rada Evropské unie přijala nové nařízení 1/2003/ES, které nahradí dosud platné nařízení 17/1962/ES (dále jen „nařízení 17“), jež je v platnosti více než 40 let. Dosud existující vysoce centralizovaný systém ochrany hospodářské soutěže bude nahrazen systémem, kdy jednotlivé členské státy a samotní soutěžitelé ponosou mnohem více zodpovědnosti za dodržování příslušných soutěžně-právních norem. Další velmi významné změny se promítly do ustanovení nařízení, podle kterých jsou Evropské komisi přiznány zvýšené pravomoci ve vyšetřování (včetně vykonávání domovních prohlídek) a zvýšené pravomoci ve věcech ukládání pokut.

Nařízení 17/1962/ES zůstalo od svého přijetí v roce 1962 takřka beze změn. Tento fakt je možné přičíst jeho kvalitě a kvalitě zákonodárců, kteří jej uvedli do života. Nicméně už léta se ozývaly hlasy žádající si modernizaci uvedeného nařízení 17. Podle stávající právní úpravy a dlouhodobé praxe Komise Evropské unie („komise“) a Evropského soudního dvora jsou zakázána jednání upravené v člancích 81 (1) a 82 Smlouvy o Evropské unii (dohody a jednání soutěžitelů ve vzájemné shodě – uvedené v článku 81 (1) a zneužívání dominantního postavení – uvedené v článku 82) mající dopad na trh Evropské unie interpretovány velmi široce a možnost udělení výjímky z těchto zákazů je ve výlučné pravomoci komise. Tato zákonná úprava a praxe příslušných institucí EU spolu s ustanovením nařízení 17, podle kterého individuální výjimka podle článku 81 (3) smlouvy mohla být udělena jen komisí, vyústila ve značnou centralizaci při aplikaci práva ochrany hospodářské soutěže, a proto bylo již dlouho voláno po reformě stávajícího systému. Bez reformy by se problémy a nedostatky existujícího režimu mohly neustále prohlubovat, a to zejména po rozšíření počtu členských států Evropské unie z dnešních 15 na očekávaných 25 v roce 2004.

Stávající právní úprava byla vhodná při přijetí nařízení 17 v momentu, kdy se právo ochrany hospodářské soutěže utvářelo - při počtu šesti členských států a faktu, že většina z tehdejších členských států měla jen málo nebo vůbec žádné zkušenosti s právem ochrany hospodářské soutěže.

V současnosti je ale komise neschopna uspokojivě se vypořádat s množstvím dohod, které jsou jí oznamovány, a rovněž je neschopna zaujmout aktivní přístup k vyšetřování případných kartelových dohod a dalších závažných porušení soutěžního práva. Současný systém taky není v souladu s principem subsidiarity (podle práva EU), podle kterého by jakákoli opatření měla být přijímána na co nejnižší lokální úrovni - je-li to možné a efektivní.

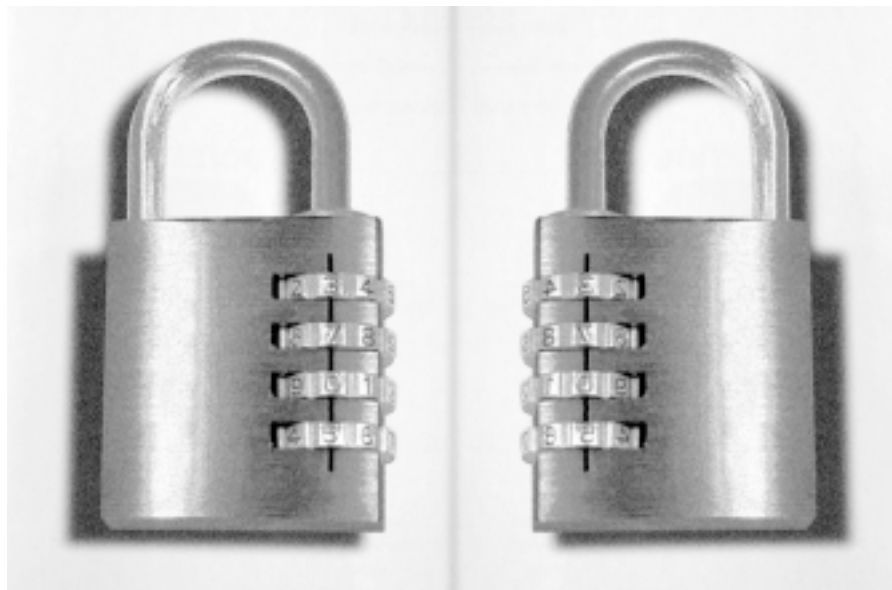
Hlavní prvky reformy

Principy a praxe práva ochrany hospodářské soutěže jsou dnes již poměrně jasně stanoveny a národní regulátoři, soudy a soutěžitelé se stali velice zručnými interpretátory i uživateli těchto pravidel. Toto byl jeden z důvodů pro přijetí výše uvedeného nařízení

ku 81 (3) smlouvy. Doposud dohody soutěžitelů nebo jejich jednání ve vzájemné shodě ve smyslu ustanovení článku 81 (1) (tzn. dohody, které vedou nebo mohou vést k narušení hospodářské soutěže) byly neplatné a jako takové nevynutitelné, pokud ovšem:

1. nebyly oznámeny komisi a ta jim neudělila individuální výjimku podle článku 81 (3) smlouvy; nebo
2. nebyly navrženy a uzavřeny tak, aby se na ně automaticky vztahovala některá (nebo některé) z obecných výjimek.

Článek 81 (3) smlouvy bude působit automaticky – dohody dle článku 81 (1) smlouvy, splňující požadavky článku 81 (3) smlouvy, budou vyňaty z působnosti článku 81 (1) bez



radou, kdy rada rozhodla, že část pravomocí komise v oblasti ochrany hospodářské soutěže přejde na jednotlivé členské státy, resp. příslušné národní soudy a národní úřady zabývající se ochranou hospodářské soutěže, a také na podnikatele, resp. soutěžitele a zejména jejich právní poradce.

Uvedeného cíle má být dosaženo následujícím způsobem:

- **Pro dohody soutěžitelů a jiné ujednání spadající pod článek 81 (1) Smlouvy o Evropské unii („smlouva“) jsou zrušena oznámení komisi a výjimka dle člán-**

nutnosti předchozího oficiálního rozhodnutí komise, jak tomu bylo doposud.

- **Zvýší se odpovědnost soudů členských států a národních úřadů, v kompetenci kterých je ochrana hospodářské soutěže, resp. aplikace článků 81 a 82 smlouvy.**
- **Bude vytvořena síť národních úřadů pro ochranu hospodářské soutěže.** Tato síť bude sloužit jako základna pro širší spolupráci národních úřadů s komisí a dále pro výměnu informací a vzájemné konzultace. Nové nařízení stanovuje do detailu pravomoci komise při přijímání roz-

hodnutí a různých forem opatření ve vztahu k aplikaci soutěžního práva: nalézání a zakazování porušení soutěžního práva (článek 7), přijímání předběžných opatření (článek 8), přijímání a akceptace různých závazků ze strany soutěžitelů (článek 9) a taky rozhodnutí o neaplikovatelnosti ustanovení článků 81 a 82 (ekvivalent udělení tzv. negativního atestu podle nařízení 17).

Článek 5 nového nařízení, zplnomocňující národní protimonopolní úřady aplikovat články 81 a 82 smlouvy, stanovuje jejich pravomoc přijímat rozhodnutí požadující ukončení dohody narušující hospodářskou soutěž, přijímání předběžných opatření nebo závazků a přijímání rozhodnutí o uložení pokut nebo jiných sankcí v souladu s jejich národními právními normami. Národní protimonopolní úřady mohou také přijímat rozhodnutí o nedostatku důvodů na přijetí jakéhokoliv opatření z jejich strany (z důvodu nedostatku informací na jejich straně).

Takže je vytvořen systém paralelního vynucování práva hospodářské soutěže. Principy tohoto systému a jeho fungování jsou nastíněny v kapitole IV, která se jmenuje spolupráce. V článku 11 je stanoven základní a všeobecný princip:

„Komise a národní úřady aplikují komunitární soutěžní právo v úzké spolupráci“.

Toto je dále rozvinuto v celé řadě dalších pravidel obsažených v novém nařízení:

1. výměna informací – Komise je povinna doručit národním úřadům kopie nejdůležitějších dokumentů, které má k dispozici v souvislosti s určitým případem, národní úřady mohou rovněž komisi požádat o předložení jiných dokumentů, potřebných na posouzení případu. Národní úřady budou mít povinnost oznámit komisi zahájení vyšetřování podle článků 81 a 82. Nejméně 30 dní před vydáním rozhodnutí bude národní úřad povinen informovat komisi o jeho zjištěních v daném případě a taky bude povinen předložit komisi návrh jeho rozhodnutí;

2. konzultace – národní úřady budou moci konzultovat s komisí jakýkoli případ, ve kterém se bude jednat o aplikaci pravidel EU v oblasti práva ochrany hospodářské soutěže. „Poradní výbor pro narušující praktiky a dominantní postavení“ bude muset být konzultován předtím, než komise přijme rozhodnutí ve věci.

• Bude stanoveno jasné pravidlo, podle kterého v případě, že dohoda nebo určitá praktika soutěžitelů (soutěžitele) bude mít dopad na obchod mezi členskými státy, národní úřady a soudy budou po-

vinny aplikovat články 81 a 82 smlouvy, i když by mohly aplikovat svou příslušnou národní právní úpravu.

Dopady na podnikatele (soutěžitele)

Nejzávažnější dopady pro podnikatele bude mít nová právní úprava zejména v následujících oblastech:

(1) Podnikatelé

- ponесou větší riziko při posuzování souladu jejich chování na trhu s články 81 a 82 smlouvy;
- již nebudou muset žádat o individuální výjimku, aby jim bylo umožněno využít ustanovení článku 81 (3) smlouvy;
- nebudou automaticky osvobozeni od povinnosti platit příslušné pokuty, jestliže oznámí svoji dohodu příslušnému národnímu úřadu či komisi;

(2) Vyšetřující úředníci komise nebo národního soutěžního úřadu (v ČR Úřad pro ochranu hospodářské soutěže v Brně) budou oprávněni

- provést **prohlídku soukromých domů a bytů**;
- až na 72 hodin zapečetit provozní podniky za účelem zabránění úniku informací.

(3) Mezi národními úřady bude docházet k širší výměně informací než tomu bylo doposud.

JUDr. Pavel Svoboda,
Weinhold Legal

ZAUJALO NÁS

Příprava podniků na rozšíření EU

Za méně než 12 měsíců se EU rozšíří z dosavadních 15 na 25 států. Budoucími členy EU se stanou pobaltské státy Estonsko, Lotyšsko a Litva, středoevropské státy Polsko, Slovensko, Slovinsko, Česko a Maďarsko a středomořské ostrovy Malta a Kypr. Bulharsko a Rumunsko mají vstup přislíben v roce 2007. S výjimkou Kypru závisí rozšíření EU na referendech konaných v nových členských státech. V době vzniku tohoto článku jsou k dispozici pozitivní výsledky referend z Malty, Litvy, Slovinska a Maďarska. Oprávnění voliči v České republice mohou svůj postoj ke vstupu do EU vyjádřit v referendu, jež se bude konat 13. a 14. června.

Dřívější zkušenosti ukazují, že ještě před rozšířením je třeba identifikovat eventuální rizikové oblasti a provést systémové změny, aby bylo možno při-

měřeně a včas reagovat na celé spektrum daňových, právních a podnikatelských změn. Pro většinu z těchto změn nebudou stanoveny přechodné lhůty, což znamená, že bude nutné již od prvního dne dodržovat předpisy EU.

Hlavní úlohou vrcholového managementu podniků by měla být optimální příprava na rozšíření EU zahrnující následující kroky. Nejprve je třeba provést strategickou analýzu evropských operací, aby bylo zjištěno, jaký bude mít rozšíření vliv na skupinu podniků a jaké existují možnosti pro zvládnutí identifikovaných úkolů. Dále by měly být tyto oblasti seřazeny do seznamu podle stupně naléhavosti řešení. V závislosti na tom, kde se jednotlivé změny budou projevovat, by měly být řešeny v celém regionu, na úrovni několika zemí anebo lokálně.

Hlavní riziko pro skupiny podniků, jež postrádají koordinovanou vstupní strategii, představuje skutečnost, že pro různé funkční oblasti (nákup, výroba, odbyt, daně, právo, finance atd.), kterých se rozšíření EU dotkne, většinou existují oddělené kompetence bez centrální nebo regionální koordinace, a úlohy související se vstupem do EU proto nemohou být vyřešeny buď vůbec, či ne zcela efektivně.

Dále zodpovíme na několik otázek, jež bývají nejčastěji kladeny v souvislosti s rozšířením EU:

Co se změní rozšířením EU v rámcových hospodářských podmínkách regionu?

Dřívější rozšíření ukázala, že jednou z největších výhod pro kandidátské země bylo zmenšení investičního rizi-

ka. Větší míra politické a ekonomické stability může přinést více přímých zahraničních investic. To může ve střednědobém horizontu vést k vytvoření přeshraničních integrovaných regionálních hospodářských prostorů (např. v hraničním regionu mezi Německem, Polskem a Českem nebo mezi Rakouskem, Českem a Slovenskem) a k hlubší dělbě práce mezi evropskými výrobními řetězci s odpovídajícím nárůstem obchodního styku.

Zůstanou zachovány dosavadní celní hranice?

Uvnitř Evropské unie nebudou existovat žádné celní hranice. V nových členských zemích nebudou moci být po vstupu vybírány vnitrostátní daně ani jiné poplatky, které z ekonomického hlediska působí jako dovozní cla. Fyzické hraniční bariéry však budou odbourávány postupně, protože doprava osob bude nadále po přechodnou dobu podléhat kontrole.

Jaké přepravní doklady budou po vstupu zapotřebí?

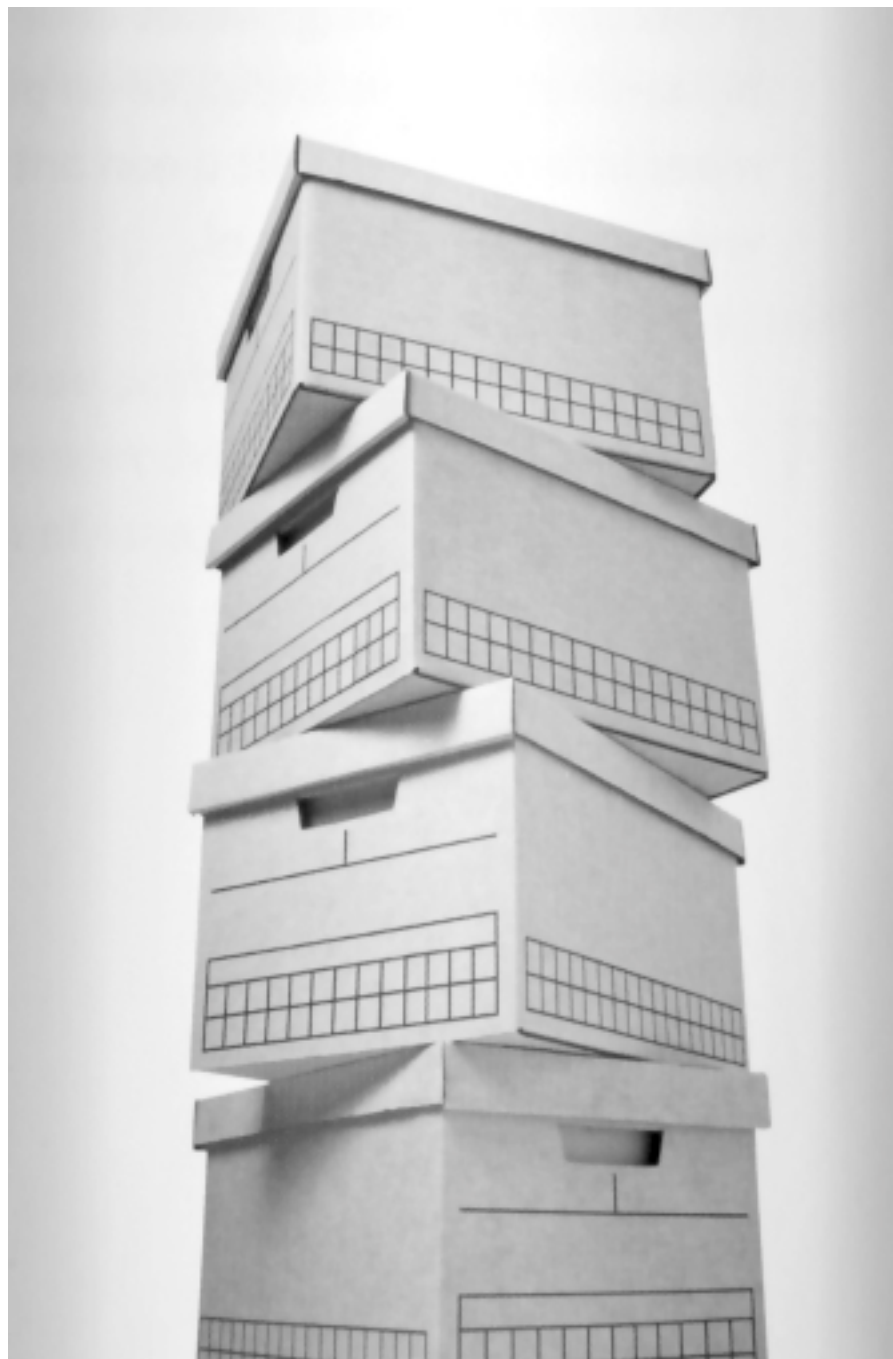
Charakter přepravních dokladů jako důkazu pro pohyb zboží se změní. Místo celního dokladu budou používány jiné doklady, aby mohl být doložen pohyb zboží pro účely DPH. Je třeba zajistit, aby v jednotlivých státech byly potřebné doklady řádně ukládány a archivovány, poněvadž bez průkazného dokladu by státy s dodáním v rámci EU, které nepodléhá DPH, nakládaly jako s dodáním podléhajícím běžné daňové sazbě. Také v oblasti spotřebních daní budou ve všech kandidátských zemích zavedeny předpisy EU, podle nichž bude při obchodování se zbožím podléhajícím spotřební dani v rámci EU vyžadován administrativní průvodní dokument.

Změní se něco v oblasti vývozu?

Vývozní režim pro vývoz zboží z nových členských států EU do třetích zemí se rovněž změní. Celní odbavení se přesune na vnější hranice EU. Společnosti sídlící v nových členských státech budou muset zajistit registraci vývozu a ukládání odpovídajících kopií vývozních dokumentů. Dojde-li k vývozu například v Nizozemí, je nutno připravit vývozní dokumenty v Česku, avšak oficiálně budou potvrzeny až v Nizozemí. Vývozce je v tomto případě povinen vyžádat si zpět a uložit originální dokument za účelem prokázání vývozu prostřednictvím dopravce.

Budou nutné změny v oblasti nákupu?

Nákupní politika podniků v kandidátských zemích bude v budoucnu zřej-



mě ovlivněna přijetím tarifních sazeb EU. Preferenční systémy a kvóty EU pak budou aplikovány rovněž v kandidátských zemích.

Dovoz zboží přes jinou zemi EU, která při dovozu umožní odklad placení dovozní DPH, může být výhodný oproti bezprostřednímu dovozu v jedné z kandidátských zemí. Výhody spojené s cash flow mohou zdaleka převážit dodatečné náklady, vznikající v souvislosti se změnou dopravní logistiky a dalšími administrativními náklady. Podobně výhodná bude (alespoň přechodná) aplikace srovnatelného celního režimu v jednom z dosavadních států EU oproti přímému dovozu do nových členských zemí. Tím je možné se vyhnout nákladnému celnímu režimu v nových členských zemích a ulehčit přechod do celního re-

žimu EU, s jehož aplikací příslušní úředníci v nových členských zemích alespoň v přechodném období nebudou zcela obeznámeni, a to vzhledem k možnému ne zcela dostatečnému školení. Zde mohou logistické změny přinést trvalé úspory i úspory v cash flow. Změny v oblasti nákupu mohou kromě toho být využity k optimalizaci plánování daní z příjmů, například na základě přezkoumání struktury evropské skupiny podniků a odbourání zbytečných společností nebo poboček v jednotlivých zemích. Přenesení či eventuální centralizaci jednotlivých podnikových funkcí a rizik na jiné společnosti uvnitř a mimo rozšířenou EU je možné využít vzhledem k částečně velmi rozdílným sazbám daně, jež mezi zeměmi existují, ke snížení efektivního daňového zatížení.

Budou nutné změny v oblasti elektronického zpravování dat?

Všechny podniky v nových členských státech budou muset přistoupit ke změnám svého softwaru, aby jejich účetní systémy byly kompatibilní s EU. Veškeré nové požadavky v oblasti cel, DPH a statistik je nutno odvodit z účetních knih podniků, přičemž by tyto změny měly bezvadně fungovat bez přechodných lhůt již k 1. květnu 2004. Je věcí úvahy, zda mohou být do stávajících systémů včleněny dodatečné charakteristiky nebo zda je možný upgrade. Při změně systémů je nutno zapojit odborníky na IT, přičemž je vždy na místě klást si otázku, zda mají místní specialisté dostatečný přehled o tom, jaké změny je třeba provést. Vedle dostatečného školení uživatelů musejí být před zavedením také podrobně přezkoumány systémy se všemi zapracovanými změnami.

S jakými změnami je možné počítat v legislativě týkající se daní z příjmů?

V oblasti legislativy týkající se daní z příjmů je jednak možné počítat se zvýšenou právní jistotou, protože všechny vnitrostátní normy musejí obstát také před právem EU a judikaturou Evropského soudního dvora. Kromě toho je nutné do vnitrostátního právního systému nových členských zemí transformovat směrnice EU platné v oblasti daní z příjmů, především směrnici pro mateřskou a dceřinou společ-

nost a směrnici o fúzích, a odstranit právní normy, které představují škodlivou daňovou soutěž. Tyto změny by měly být zohledněny již dnes, například v otázkách týkajících se politiky dividend a stanovení optimální doby pro rozdělování dividend. Dále je rozšíření EU možné využít k aktivnímu plánování daní z příjmů v rámci celé Evropy s cílem snížit daňovou kvótu koncernu.

Jaké další právní důsledky má rozšíření EU?

Podniků se budou přímo týkat zvláště oblasti soutěžního práva, práva životního prostředí, reklamního práva, pracovního práva a práva sociálního pojištění obsahující částečné, nicméně podstatné změny oproti dosavadnímu právnímu stavu.

Příkladem je známkové právo. Předkládaná novela českého zákona o ochranných známkách sice obsahuje zavedení ochranných známek Společenství, avšak mnoho otázek ponechává otevřených. Majitelé ochranných známek Společenství jsou tak vystaveni riziku, že si třetí strany nechají tyto známky v Česku před vstupem do EU zaregistrovat jako národní ochranné známky. Taková registrace by majiteli ochranné známky Společenství bránila v jejím užívání v Česku, poněvadž přednost bude mít ochranná známka, která zde byla zaregistrována jako první. Majitelé ochranných známek Společenství by však měli mít možnost napad-

nout používání ochranné známky, pokud taková národní známka nebyla v Česku získána v dobré víře.

V důsledku vstupu v platnost legislativy EU týkající se sociálního zabezpečení bude nutné v rámci mezinárodního vysílání pracovníků přezkoumat a přizpůsobit struktury vysílání a smlouvy týkající se vysílání, aby nedocházelo k neočekávanému nárůstu příspěvků v důsledku platného principu místa výkonu činnosti.

Při veškerých právních otázkách je konečně nutné nezapomínat na kulturní rozdíly, které existují mezi jednotlivými zeměmi a které mohou vést k tomu, že současná legislativa EU je v kandidátských zemích částečně chápána jinak než v dosavadních členských státech EU.

Bude pro vstup do EU zapotřebí rozpočet?

Vstup bude pro podniky působící v kandidátských zemích znamenat značné finanční náklady a vlády těchto států samozřejmě nevyčlení žádné finanční prostředky na zajištění harmonického přechodu podniků do EU. Do plánování rozpočtu podniků je proto třeba zahrnout náklady na proces vstupu, například na školení, přizpůsobení a upgradování systémů IT, na nutné změny smluvních dohod či na nárůst administrativních požadavků spojených se vstupem.

Sten Günsel a Joachim Sohn, PwC
(Přetištěno z časopisu Plus 6/2003)

Američtí auditori budou pod přísnějším dohledem

Šéf dozorového orgánu nad účetními postupy William McDonough varoval počátkem září auditory, aby se nesnažili krýt nepřijatelné účetní praktiky v amerických podnicích. Pokud by některý auditor řádně neplnil úkoly, musí se podle McDonougha připravit na to, že ponese tvrdě následky. „Jestliže porušíte pravidla a budete ignorovat ducha zákona i za předpokladu, že vyhovíte jeho liteře, běda vám,“ varoval auditorskou obec McDonough.

McDonough, bývalý prezident amerického Federálního rezervního systému, je dnes šéfem orgánu Public Company Accounting Oversight Board, který dohlíží na účetnictví v amerických veřejně obchodovatelných firmách. Od doby, co tomuto orgánu

velí, takto tvrdě vůči auditorům vystoupil poprvé. Orgán vznikl v reakci na účetní skandály v amerických podnicích, které profesi auditorů uškodily.

McDonough pronesl své varování na shromáždění Společnosti veřejných účetních. „Vy, členové účetní profese, budete muset prokázat, že jste si získali důvěru lidí,“ doplnil. Poukázal přitom na skandály ve firmách WorldCom anebo Enron, které otrásly důvěrou amerických investorů. Veřejně obchodovatelné firmy se budou muset u tohoto dozorového orgánu registrovat do konce října.

Orgán již zahájil inspekci ve čtyřech největších auditorských společnostech a od příštího roku bude inspekci provádět zřejmě už pravidelně.

Vyžaduje to totiž nový Sarbanesův-Oxleyho zákon.

Auditori, kteří kontrolují účetnictví více než 100 podnikům, se budou muset podrobit inspekci dozorového orgánu každý rok. U dalších auditorských firem bude kontrola prováděna jednou za tři roky. Pokud ale orgán bude mít důvod se domnívat, že jsou důvody ke zvláštní inspekci, tak ji provede.

Odvětví auditorských firem se dříve regulovalo samo, avšak po rozsáhlých účetních skandálech americký Kongres přijal zcela nový Sarbanesův-Oxleyho zákon, který dozorem nad auditory pověřil nový orgán. Ten má zlepšit integritu a nezávislost auditu v největších amerických podnicích.

(ČTK, 4. 9. 2003)

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

SPECIÁLNÍ REŽIMY daně z příjmů právnických osob v zemích, které se chystají na vstup do EU příští rok, se nelíbí Bruselu. Komise publikovala zprávu, v níž byly Česko, Kypr, Litva, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko označeny jako státy, jejichž programy na podporu investic odporují evropským směrnicím. Zpráva podle poradenské firmy PricewaterhouseCoopers uvádí, že pouze Estonsko a Lotyšsko mají daňovou legislativu v souladu s požadavky Unie. Terčem největší kritiky se stala Litva, Malta a Polsko. Žádná z kandidátských zemí ale nemůže být nucena ke změně svých daňových předpisů před vstupem do unie, a to ani poté, co byly podepsány přístupové dohody. Bruselská administrativa prý přesto doufá, že si její kritiku kandidátské státy vezmou k srdci a rozhodnou se změnit svou daňovou legislativu.

(Ekonom, 14. 8. 2003)

NEHOSPODÁRNOST vidí vedení nemocnice v České Lípě v zadání auditu, který chce nechat v nemocnici provést Liberecký kraj. „Mrzí nás, že jsme se nemohli podílet na přípravě zadání, kromě nových věcí bude totiž firma znovu zkoumat již mnohokrát zkoumané oblasti naší činnosti a v tomto vidíme nehospodárnost,“ řekl ředitel nemocnice Jaroslav Tvrzník. Českolipská nemocnice je se svým dluhem 130 milionů korun nejzadluženějším zdravotnickým zařízením v Libereckém kraji. Její dluhy stále rostou a podle náměstka libereckého hejtmána Karla Dolejšího zatím vedení nepředložilo žádný projekt, jak hospodaření zlepšit. I to byl důvod, proč se kraj rozhodl nechat nemocnici posoudit nezávislým auditorem. Analýzu hospodaření a fungování nemocnice s návrhy možných řešení tíživé situace provede Společnost MC Triton. Kraj za audit zaplatí 993 000 Kč. Podle mluvčího českolipské nemocnice Petra Pokorného však kontroly probíhaly v uplynulých letech v nemocnici téměř nepřetržitě. Chod nemocnice i její hospodaření zkoumal nejvyšší kontrolní úřad, okresní a krajská finanční správa, Státní ústav pro kontrolu léčiv. „Hloubkové kontroly dělal i bývalý zřizovatel okresní úřad, a je to jen pár

týdnů, kdy zde důkladnou prověrku dokončil Liberecký kraj,“ řekl Pokorný. Navíc upozornil, že nemocnice je pod neustálým dohledem zdravotních pojišťoven a hospodaření každý rok prověřuje kvalifikovaný auditor. Podle Dolejšího je však posouzení nezávislou firmou nutné také z toho důvodu, že krajský odbor nemá dost kvalifikovaných odporníků, kteří by mohli stav nemocnice posoudit a navrhnout řešení. „Jistě bychom rádi ten milion investovali přímo do nemocnice, to však není za současné situace možné,“ poznamenal Dolejší. Zdravotnictví je podle něj „černou dírou“ a kraji se zatím nedaří situaci zlepšit. Hejtmanův náměstek přiznal, že dobré není ani hospodaření liberecké nemocnice, její vedení však samo předložilo program, jak se se ztrátami vypořádat.

(ČTK, 14. 8. 2003)

PORADENSKÁ společnost Ernst & Young jmenovala do čela vedení regionu střední Evropa - jih Dirka Kroon

dílel mimo jiné na sloučení se společností Andersen v roce 2002. Hovoří holandsky, anglicky, německy a česky. Region střední Evropa - jih je součástí strategického celku Ernst & Young střední Evropa, kam patří také pobočky v Německu, Rakousku, Nizozemsku, Polsku, pobaltských státech, Rusku a dalších zemí bývalého Sovětského svazu. Ernst & Young zde zaměstnává 16 tisíc zaměstnanců. V ČR společnost působí od roku 1991 a má zde 370 pracovníků působících v Praze, Brně, Ostravě a Pardubicích.

(ČTK, 21. 8. 2003)

AUDITY: O CO JDE? Jako součást reformy veřejných financí schválila vláda letos v březnu materiál zpracovaný Ministerstvem financí (MF) s názvem Obsah a implementace auditů výdajových programů státního rozpočtu. Na jeho základě byly předány správcům rozpočtových kapitol dotazníky, v nichž měli respondenti (ministerstva a státní instituce) shrnout a zdůvodnit výdaje na jednotlivé programy a čin-



na. Ten již od roku 2000 vede pobočku společnosti v České republice. Nově bude mít na starost region, kam kromě ČR patří také Slovensko, Maďarsko, Chorvatsko a Slovinsko. Řekl to Milan Kříž ze společnosti Ogilvy PR. Dvaatřicetiletý Kroonen je nizozemským státním občanem a absolventem daňového práva na univerzitě v Tilburgu. Více než 18 let působil jako mezinárodní daňový expert. V čele české pobočky se po-

nosti a zároveň navrhnout, které je možno omezit či zrušit. Zástupci resortů pak museli vyplněné dotazníky obhájit před oponenty (pracovníci MF a přízvaní externí oponenti). Oponentní projednání zpráv bylo v květnu ukončeno a v červnu dostala vláda na stůl informaci o výsledcích spolu s návrhem na další postup při přípravě státního rozpočtu na rok 2004 a střednědobých výdajových limitů na léta 2004 až 2006. Tato první etapa

auditů měla přinést výsledky dvojího druhu: konkrétní výsledky auditů za jednotlivé kapitoly měly být jedním z východisek pro přípravu rozpočtu na rok 2004 a střednědobých výdajových limitů do roku 2006 a zároveň mělo jít o faktické zahájení procesu vyhodnocování účelnosti, efektivnosti a hospodárnosti výdajových programů pro další období. Laicky řečeno, i v Česku by se mělo začít dělat to, co je samozřejmostí ve všech vyspělých zemích.

(Ekonom, 28. 8. 2003)

POBYT MIMO VĚZENÍ je jen otázkou času pro Dennise Kozlowského, zakladatele a do loňského roku výkonného ředitele koncernu Tyco International. Newyorským prokurátorem se totiž podle listu Financial Times podařilo získat proti němu korunního svědka - někdejšího auditora konglomerátu - Richarda Scalzoa. Tento nedávno zaměstnanec auditorské firmy PricewaterhouseCoopers se rozhodl dosvědčit, že Kozlowski i jeho bývalý finanční šéf Mark Swartz okradli firmu, v jejímž čele stáli, o 600 miliónů dolarů. Odměnou za svědectví proti Kozlowskému a Swartzovi bude, že Scalzo se vyhne trestu za své selhání při auditu účetních knih Tyco International. Newyorský prokurátor Robert Morgentau rovněž prohlásil, že pozastavuje i kauzu proti jeho zaměstnavateli, PricewaterhouseCoopers. Podle listu Financial Times ovšem ani svědectví Richarda Scalzoa nemusí spolehlivě usvědčit bývalé mocné vrcholové manažery firmy Tyco. Donedávna úspěšný auditor Scalzo má totiž doživotně zakázáno poskytovat své služby společnostem kotovaným na amerických burzách. A to právě kvůli tomu, že při hodnocení účetních knih

Tyco International „velkoryse přehlédli“ záměrné chyby, jichž se v nich účetní průmyslového konglomerátu dopustili. Cílem tohoto zkruslování chyb společnosti bylo zlepšit čtvrtletní výsledky a zvýšit tím kurs akcií.

(HN, 29. 8. 2003)

V ČELE české pobočky auditorské a poradenské společnosti Deloitte & Touche je od září Michal Petman. Dosavadní ředitel Dave Berry se vrátil do Kanady, vyplývá z tiskové zprávy společnosti. Pětačtyřicetiletý Petman pracuje v Deloitte & Touche od založení pobočky v roce 1991. Spoluvytvářel auditorské oddělení společnosti, které od roku 1998 vedl. Podílel se na auditech velkých společností pře-



devším v bankovním sektoru. Michal Petman vystudoval Vysokou školu ekonomickou, kde také získal titul kandidáta věd. Je členem Komory auditorů a členem výboru pro mezinárodní účetní standardy IAS.

(ČTK, 1. 9. 2003)

NOVÝ ÚTOK americké SEC. Americká Komise pro cenné papíry (SEC) přebírá v boji proti zkruslování účetnictví další a další pravomoci. Kromě po vedení firem a auditorech jde nově také po členech správních rad a po členech výborů pro audit. Precedentem má být kauza podvodného nadhodnocování zisků v bostonské leasingové společnosti Chancellor, která v roce 1998 započítala do svého hospodaření také výnosy z divize, kterou však získala až rok poté. Auditora, který s účetní operací nesouhlasil, vedení firmy nahradilo povolnějším. Dalšími finančními zločiny v Chancelloru byly milionové platby příbuznými ovládaným spřáteleným firmám. SEC nyní viní Rudolpha Peselmana, člena správní rady a výboru pro audit této firmy, že hrubě porušil všechny své povinnosti, když „ignoroval zjevné známky podvodu“, a podala na něj i soudní žalobu. Peselman totiž schválil inkriminovanou účetní uzávěrku. Schválil také problematickou výměnu auditora, přestože věděl, že se uskutečnila v souvislosti s účetními problémy a neprotestoval, ani když firma odepsala 1,4 mil. dolarů půjček známým. Ostře sledovaný případ „Peselman“ je varováním pro všechny členy správních rad. Ti si nyní v obavách z možných problémů často dělají podrobný audit společností, v nichž mají působit. Ten si nechají zaplatit stejně, jako započtou také pojištění, jehož cena prudce vzrostla. To všechno představuje pro firmy dodatečné náklady. Nová aktivita SEC je vnímána jako průlom. Dosud totiž případné prohřešky členů správních rad spadaly pouze pod jurisdikci soudů v jednotlivých státech a pokud se sami neobohatili, odsouzení se v podstatě nemuseli bát.

(Ekonom, 4. 9. 2003)

AUDITOR, číslo 7, 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 1.10. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.