

Úlohou auditorů je sloužit veřejnému zájmu

Světový investor číslo jedna Warren Buffett v letošním roce pronesl ke svým akcionářům několik poznámek, které rozhodně stojí za připomenutí a které by si každý auditor měl při své práci klást:

- Kdyby byl auditor sám odpovědný za přípravu účetní závěrky společnosti, vypadala by odlišně od závěrky sestavené vedením společnosti?

- Pokud by byl auditor investorem, dostal by z auditované účetní závěrky a výroční zprávy všechny významné informace k posouzení finanční situace a výkonnosti auditované společnosti?

- Dodržuje společnost stejné postupy vnitřního auditu, které by zavedl auditor, kdyby byl sám výkonným ředitelem?

- Je auditorovi znám jakýkoliv úkon účetní nebo provozní, jehož účelem nebo důsledkem byl přesun výnosů nebo nákladů z jednoho účetního období do jiného?

Jak je zřejmé, auditorská profese se dostala na křižovatku a zvolená cesta ovlivní vnímání auditorů veřejností a v konečném důsledku schopnost jejich působení v budoucnosti.

Jak jsme se do dnešní situace dostali? Ekonomiky ve většině zemí rostly v průběhu devadesátých let rychlým tempem a rozhodujícím trendem se stala globalizace. Americká ekonomika přes svůj rozsah pokračovala v dalším růstu a v důvěře, že se budou trhy schopny samy regulovat, USA

praktikovaly teorii minimálních regulačních zásahů včetně regulace auditu. Spojené státy se staly největším zdrojem kapitálu nejen pro americké, ale i pro ostatní světové společnosti, jimž místní trhy nebyly schopny nabídnout dostatek kapitálu pro jejich investiční potřeby. Zdálo se, že existuje jediná cesta, cesta vedoucí k růstu pro investory, společnosti, bankéře, účetní i auditory. Objevovaly se však vztyčené vykřičníky.

Asijská krize byla traumatizujícím zážitkem, která obrátila pozornost na národní účetní standardy. Velké mezinárodní organizace, jako např. Světová banka a Mezinárodní měnový fond, byly překvapeny, když zjistily, jak rozdílné a často zavádějící národní účetní standardy v některých zemích mohou být. Ke vzrůstajícímu zděšení všech se opravy účetních závěrek v nejspolehlivějších ekonomikách staly běžným jevem. 156 společností, které provedly jenom v roce 2000 opravy svých účetních závěrek, ztratily svou tržní hodnotu ve výši 31,2 miliardy amerických dolarů. Po zmíněných zkušenostech bylo patrné, že ceny akcií se již nemožou řídit účetními závěrkami sestavenými na principu historických pořizovaných cen a roste využívání reálných hodnot.

Při zpětném pohledu nebylo až tak překvapivé, že nastala všeobecná krize důvěry. Šokující však byl její rozsah. Enron byl následován obrovskými skandály společností Global Cros-



OBSAH

AKTUALITY 2

VZDĚLÁVÁNÍ 3

**VÝBORY A KOMISE
INFORMUJÍ** 4

Vývoj pojištění v roce 2003

Ing. Tomáš Brumouský 5

10. let výročí KA ČR 6

XIII. SNĚM

Třináctý sněm auditorů přijal
nový etický kodex

Jaromír Dočkal 8

Usnesení XIII. sněmu

Komory auditorů ČR 12

Priority činnosti KA ČR

v roce 2004 12

Prioritou je sledování kvality
auditorské profese

Ing. Jaroslav Beneš 13

Postupné zkvalitňování činnosti
kárné komise

Ing. Josef Zídek 14

NA POMOC AUDITORŮM

Jaké účetnictví povedeme
v roce 2004

JUDr. David Bauer 15

Certifikace podle norem ISO
z hlediska účetnictví

Ing. Milan Blatný 16

Metodika evidence a účtování
certifikace a získání certifikátu
jakosti ISO 9001, 9002, 9003

Ing. Jiří Hofříchtr 18

Problematika vypořádacích
podílů ve výrobních družstvech
provádějících transformaci

Ing. Jana Vlková 20

ZE ZAHRANIČÍ

Mezinárodní konference v Polsku

Doc. Vladimír Králíček, CSc. 23

ZAUJALO NÁS

Auditor nemůže zabránit

bankrotům firem 25

Unie chce změnit pravidla

o bankrotech 26

ZAZNAMENALI JSME 27

OKÉNKO IAS/IFRS

Koncepční rámec - klíč

k porozumění nebo jenom

pouhý úvod k mezinárodním

účetním standardům?

Ing. Roman Sedlák X - XII



sing, Worldcom a jinými. Ještě překvapivější byl náhlý rozpad firmy Arthur Andersen, jedné z nejrespektovanějších účetních firem světa, známé svou kvalitou a integritou.

Tváří v tvář ztrátě důvěry následoval kolaps akciových trhů a pokles amerického dolaru. Nutně zde vznikl tlak na okamžitou reakci v oblasti regulace. Byly vzneseny otázky týkající se odpovědnosti finančních ředitelů a způsobů jejich odměňování.

Bylo zahájeno vyšetřování manažerů, auditorů, investičních bankéřů, daňových poradců a právníků. Reakce ve Spojených státech byla tvrdá, rychlá a emotivní a výsledkem téměř nekontrolovaných vášní na nejrůznějších úrovních byl zákon Sarbanes Oxley s tvrdými důsledky na obchodní společnosti i auditorskou profesi celosvětově.

Americkou komisí pro burzy a cenové papíry byly formulovány principy nezávislosti auditorů, které jsou dnes prakticky globálně sdíleny. Auditor nesmí vykonávat činnosti nahrazující roli vedení společnosti, auditovat svou vlastní práci nebo působit jako advokát svého klienta.

Podrobný výklad těchto principů a jejich aplikace je předmětem diskusí a jednání, ale je zřejmé, že důraz je všeobecně kladen na zřetelnou nezávislost auditora monitorovanou nezávislým orgánem stojícím mimo auditorskou profesi. Stejný přístup dnes v principu volí i Mezinárodní účetní federace IFAC, jejíž jsme členy.

Klíčovou otázkou pro veřejně obchodované společnosti je dnes průhlednost. Investoři na celém světě vyžadují průhledné, spolehlivé informace. Rada pro Mezinárodní účetní standar-

dy proto pracuje na revizích svých standardů a došlo k dohodě o konvergenci s americkými standardy US GAAP. Je zřejmé, že důsledkem budou mnohem přísnější účetní zásady, přestože konvergenční projekt nesměruje k převzetí amerických standardů, ale k nalezení a zavedení nejlepších možných zásad. Evropská unie vydala nařízení požadující zavedení Mezinárodních standardů finančního výkaznictví pro kótované společnosti od roku 2005 a rovněž posuzuje dopady těchto standardů na malé a střední podniky.

Aby si auditorská profese znovu získala svou image na světových trzích, musí se tomuto globálnímu pohledu přizpůsobit a zajistit nejvyšší kvalitu své práce bez ohledu na státní hranice.

Mezinárodní účetní standardy se stanou mnohem náročnějšími a bude nutno je konzistentně aplikovat na mezinárodní úrovni bez národních odchylek a výkladů. Bravurní zvládnutí jejich metodiky je absolutní prioritou.

Mezinárodní standardy auditu a etický kodex IFAC se rovněž stávají světovým etalonem. Auditorská profese potřebuje udržet a získat nejschopnější profesionály pro naše stále více regulované odvětví.

Jaké z toho plynou závěry pro nás, české auditory? Je již dlouho zřejmé, že všechny země potřebují ke svému hospodářskému rozvoji zahraniční kapitál. Přes rychlý rozvoj, kterým česká ekonomika prošla od roku 1989, je tato potřeba stále mimořádně důležitá. Mohu říci, že právě nyní, na prahu vstupu do Evropské unie, více než kdykoliv předtím. A zde je kvalita auditorské profese klíčem poskytujícím důvěru zahraničnímu i českému kapitálu pro jeho investiční rozhodnutí a přispívajícím k rozvoji české ekonomiky jako celku.

Hlavním nástrojem konkurenčního boje auditorů se tak nesmí stát cena auditu, ale kvalita auditorské činnosti, a potažmo kvalita samotných auditorů a zaměstnanců auditorských společností. Kvalita osob, které se rozhodnou zasvětit svůj profesionální život auditorské činnosti.

Určitě budeme svědky rostoucích požadavků na zveřejňování způsobu zajišťování kvality auditu v auditorských firmách, na zavádění principu čtyř očí do auditorské činnosti a rostoucích požadavků na transparentnost všeho, co auditorská profese činí. Klíčovou se stane též otázka akceptace klientů, kteří by mohli ohrožovat dobrou pověst auditora, jazykové schopnosti auditorů a způsob řešení etických dilemat.

Na závěr osobní poznámka. Nejvyšším orgánem komory není prezident ani rada, ale shromáždění auditorů, které zákon nazývá sněmem. Mojí úlohou je z pověření vámi zvolené rady vést komoru a profesi, a pochopitelně skládat účty. Tuto svou roli se snažím vykonávat s vědomím dlouhodobých zájmů naší profese. Krátkodobé zájmy auditorů, komory a veřejnosti se mohou významným způsobem lišit, ale dlouhodobý záměr, kterým je vytvořit z auditorů elitní odbornou profesi, která má plnou důvěru české i zahraniční, laické i odborné veřejnosti, je tím společným dlouhodobým cílem, kde se tyto zájmy setkávají.

Auditoři existují díky důvěře státu, regulátorů, investorů a věřitelů v práci, kterou vykonávají. Úlohou auditorů není reprezentovat veřejný zájem, ale veřejnému zájmu sloužit.

Ing. Petr Kříž
prezident KA ČR

AKTUALITY

ZE ZASEDÁNÍ RADY KA ČR

Prosinec 2003

Rada na svém zasedání pozitivně hodnotila průběh listopadové odborné konference s mezinárodní účastí na téma „Perspektivy účetnictví a auditu po vstupu České republiky do Evropské unie“. Rada vystoupení byla přijata s mimořádně kladným ohlasem. Velmi vydařený a důstojný byl i průběh oslavy k 10. výročí založení Komory auditorů, konané ve Dvořákově síni a reprezentačních prosto-

rách pražského Rudolfinu. Rada vyslovila poděkování všem, kdo se podíleli na přípravách a organizaci těchto akcí.

Rada jednala:

- o závěrech XIII. sněmu, o přijatých úkolech a prioritách pro rok 2004, a uložila jejich zapracování do plánů činností jednotlivých orgánů na rok 2004,
- o stanovisku Výboru pro KPV k cenám seminářů pro rok 2004,
- o průběhu prací na překladech ISA - mezinárodních auditorských směrnic.

Rada jmenovala dvě odvolací komise pro vyřízení došlých odvolání proti rozhodnutí kárné komise.

Rada schválila novou vnitřní směrnici Spisový a skartační řád a novelu Mzdového předpisu, a vzala na vědomí zápisy z jednání výborů, komisí a z pracovních cest.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

K REALIZACI PROGRAMU

„INTERNET DO ŠKOL“

Upozorňujeme auditory, že v souvislosti se zaváděním internetu do škol **vydalo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR sdělení č.j. 22 393/2002-II/3, které nebylo v souladu s platnými předpisy.** V tomto sdělení byla obsažena chybná instrukce v tom smyslu, že „přírůstek majetku“ ve formě pasivních počítačových sítí se posuzují u příjemců jako dary s režimem osvobození dle § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., v platném znění.

Ministerstvo financí ČR výše uvedeně sdělení ověřilo z hlediska předpisů o použití rozpočtových prostředků a konstatovalo, že veškeré prostředky poskytnuté na realizaci programu „Internet do škol“ v rámci Státní informační politiky ve vzdělávání, tj. včetně dodání počítačů a programového vybavení, mají charakter dotace. Z uvedeného vyplývá, že nelze v daném případě uplatnit režim daně darovací. Zároveň ministerstvo financí upozor-

nilo, že účastníky uvedeného programu jsou pouze školy zřizované obcemi nebo kraji (program tedy nezahrnuje soukromé školy). O výsledku svého ověření informovalo Ministerstvo financí ČR všechna finanční ředitelství s požadavkem předání příslušných pokynů finančním úřadům.

Ing. Eva Fišerová
metodický úsek KA ČR

ÚŘAD KOMORY AUDITORŮ NA PŘELOMU ROKU

Upozorňujeme na to, že v období novoročních svátků Úřad Komory auditorů ČR pozastaví vednech 29. prosince 2003 až 2. ledna 2004 svou činnost. Úřad bude opět otevřen v pondělí 5. ledna 2004. **-av-**

PŘÍSPĚVKY KOMOŘE DO KONCE LEDNA 2004

Připomínáme, že 31. 1. 2004 je splatnost fixní části příspěvků auditorů, asistentů auditora a auditorských společností na činnost Komory auditorů ČR ve smyslu zákona o auditorech a podle

Příspěvkového řádu KA ČR. Roční příspěvek za každého auditora a asistenta auditora je ve výši 2600 Kč, za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč. Číslo účtu KA ČR je 87039011/0100, variabilní symbol u auditorů je xxxx31, u asistentů xxxx33, u auditorských společností xxx32, přičemž xxx nebo xxxx je číslo osvědčení.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb platí polovinu fixní části. O pozastavení oprávnění nutno předem písemně požádat.

Martina Fišerová
Úřad KA ČR

ETICKÝ KODEX

Dne 28. listopadu 2003 byl XIII. sněmem auditorů nový schválen Etický kodex, který nabývá na účinnosti dne 1. ledna 2004. Všem auditorům a asistentům auditora bude tento Etický kodex rozeslán v polovině ledna 2004. Dosavadní etický kodex platí do 31. 12. 2003.

Martina Fišerová
Úřad KA ČR

VZDĚLÁVÁNÍ

V tomto čísle časopisu najdete samostatnou vložku s nabídkou vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2004. Přestože chápeme, že období prvního pololetí roku je pro naši profesi vždy ve znamení vysoké pracovní vytíženosti, vývoj současné legislativy nás nutí k doplnění znalostí aktuálního stavu všech potřebných předpisů, se kterými přijde auditor do styku. Zejména datum 1. 1. 2004 je ve znamení zásadních změn v oblasti účetnictví a daní, k 1. 5. 2004 přibude další novela DPH... a tak bychom mohli pokračovat. Proto se právě v tomto období zaměřujeme na *novely zásadních zákonů*, včetně prováděcích vyhlášek, a vzdělávací akce nabízíme postupně i v jednotlivých regionech (formou klubových večerů).

Pokračujeme ve slíbeném cyklu *terminologie finančního účetnictví a výkaznictví v angličtině* - viz dvou denní seminář ve dnech 14. a 15. 1. 2004. Pro další zájemce chystáme ještě termín v srpnu.

Jako jedno společné téma klubových večerů jsme zařadili *poznatky z dohledu dozorčí komise*, která nabídne svůj pohled na zjišťované nedostatky auditorů, a účastníci se dále seznámí se změnami v oblasti norem

dohledu a přípravě nového „dozorčího řádu“ včetně postupů při zjištění porušování etického kodexu, který jsme přijali na nedávném 13. sněmu KA ČR. Tyto semináře postupně proběhnou v Praze, Brně, Olomouci a Ostravě. U těchto typů seminářů byla cena pro auditory snížena na polovinu obvyklé ceny.

Na četné požadavky a zájem řady auditorů jsme připravili další cyklus *interpretace IAS/IFRS*, a to formou dvoudenních seminářů. První z nich - v únoru - je určen těm, kteří ještě nemají s těmito standardy zkušenosti. Další - v květnu - je pro mírně pokročilé. Chceme touto formou neformálně navázat na již realizované akce, které proběhly v letech 2001-2002. V aplikaci vybraných konkrétních standardů budeme pokračovat v průběhu 2. pololetí 2004. Uvítáme proto Vaše náměty, jakým směrem bychom měli orientovat tuto další nabídku.

V předložené nabídce najdete i *oblast veřejného sektoru*, kterému věnujeme trvalou pozornost ve spolupráci s výborem pro veřejný sektor - jde o dvoudenní seminář zaměřený na komplexní problematiku územně-správních celků a přezkoumání jejich hospodaření.

Nyní ještě několik slov k mezinárodnímu semináři, který byl uspořádán ve dnech 26. - 27. 11. v souvislosti s desetiletým výročím KA ČR. Je škoda, že nás nebylo víc, abychom mohli společně vyslechnout velmi kvalitní příspěvky pozvaných zahraničních hostů, ale i našich kolegů včetně zástupců Ministerstva financí. Rada KA ČR na svém zasedání 8. 12. velmi kladně zhodnotila průběh a výsledky této konference a zvažuje pokračování v této tématice s určitým odstupem a opět na mezinárodní úrovni. Téma „Perspektivy auditu a účetnictví v České republice“ bude aktuální i po našem vstupu do EU.

Připomínám povinnost vyplnění dotazníku pro evidenci KPV za rok 2003. Termín je stanoven do 31. 1. 2004. Ti z Vás, kteří splnili požadovaný limit 35 hodin v rámci vzdělávacích akcí pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR pochopitelně nic vyplňovat nemusí. Tiskopis byl vložen v minulém čísle časopisu Auditor a najdete jej i v tomto čísle.

Ing. Jiří Vrba
předseda výboru pro kontinuální vzdělávání

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavním bodem programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky dne 3. prosince 2003 bylo projednání obsahu a struktury dílčí písemné části auditorské zkoušky Makroekonomie - mikroekonomie. Při analýze výbor vycházel zejména z porovnání obsahu a struktury znalostí ke zkoušce, které v současné době vyžaduje KA ČR, s požadavky stanovenými směrnici Organizace spojených národů pro vzdělání profesionálních účetních. Výbor se na základě informace garanta v tom smyslu, že zkouška je ve značné míře v souladu s uvedenou směrnicí, rozhodl akceptovat současnou obsahovou strukturu a podmínky zkoušky.

Dále výbor projednal postup prací na Sborníku materiálů, který bude platit od 1.1. 2004.

Výbor rovněž projednal návrh plánu práce pro rok 2004, který bude předložen ke schválení Radě KA ČR.

Na závěr byl výbor seznámen

- s průběhem a výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Informační systémy, matematicko – statistické metody, která proběhla dne 25. října 2003 a kde z celkového počtu 33 uchazečů jich vyhovělo 28 (85 %) a nevyhovělo 5 (15 %),
- s průběhem a výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Auditing, která proběhla dne 8. listopadu 2003, kde vyhovělo všech 24 zúčastněných uchazečů,
- s průběhem a výsledky dílčí písemné auditorské zkoušky Makroekonomie - mikroekonomie, která proběhla dne 22. listopadu 2003 a kde z celkového počtu 12 uchazečů jich vyhovělo 10 (83 %) a nevyhověli 2 (17 %), a
- s průběhem semináře účetnictví.

Výbor také jmenoval komise pro dílčí písemnou část auditorské zkoušky Účetnictví a pro prosincový termín ústní auditorské zkoušky.

Šárka Budilová

referát pro auditorské zkoušky

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (DK) na plenárních zasedáních 21. srpna a 13. listopadu v Praze a na výjezdních zasedáních 25. a 26. září v Jičíně a 6. a 7. října 2003 v Pohořelicích u Brna

projednala:

- Závěry plánovaných dohlídek provedených u dvanácti auditorských společností a u šesti auditorů, které odhalily nejen nedostatky v procesu plánování a dokumentaci výsledků auditů ve spisech auditora, ale i ve výkonu nedovolených aktivit auditorů. Na základě kolektivního projednání a po pečlivém zvážení bylo usnesením DK schváleno provedení dalšího dohledu u dvou auditorských společností a dvou auditorů (v průběhu let 2004 a 2005). Vedle toho DK vyslovila nespokojenost s kvalitou práce jednoho auditora a doporučila mu absolvovat školení k problematice vedení spisu auditora. DK předala k uzavření v kárné komisi (KK) jeden případ na podezření z nedodržení příslušných ustanovení zákona a z nerespektování příslušných ustanovení auditorských směrnic.
- Výsledky prošetření dvaceti dvou stížností a podnětů na kvalitu poskytnutých auditorských služeb a v souvislosti s naplněním profesních předpisů a s dodržáním auditorských směrnic auditorem nebo auditorskou společností.

DK předala KK k vyvození odpovědnosti vůči auditorským společnostem a jejím auditorům devět případů pro podezření z nedodržení pravidel (zákon a Etický kodex a auditorské směrnice) stanovených pro výkon a dokumentaci auditu a etických principů pro auditorskou profesi.

zabývala se:

- Návrhem Řádu KA ČR pro dohled nad řízením kvality auditorské činnosti (Dozorčí řád) sledujícího zkvalitnění výkonu a zvýšení účinnosti kontroly kvality auditu a auditorské profese.
- Řešením personální situace v referátu dohledu KA ČR prostřednictvím výběrového řízení s uchazeči o místo odborníka dohledu.
- Návrhem zprávy o činnosti DK za období 11/2001 – 10/2002.
- Návrhem rozpočtu DK a RD na rok 2004.
- Závěry KK k předaným případům DK jednak z preventivního dohledu, a jednak z mimořádného dohledu spojeného s prošetřením stížností a podnětů došlých komoře na činnost svých členů.
- Možností vytvoření pracovních skupin se zaměřením na řešení konkrétní odborné problematiky a pod vedením místopředsedů DK, které povede v roce 2004 k zefektivnění práce DK a ke snížení periodicity plenárních zasedání DK, a to jednou za dva měsíce.
- Návrhem zprávy o posouzení vyřizovaných stížností k projednání v Radě KA ČR ve smyslu § 4 odst. 10 Směrnice KA ČR pro vyřizování stížností.
- Zřízením výboru pro sledování kvality auditu a výboru pro metodiku dohledu a věcnou náplň jejich činnosti.
- Delegováním mgr. Stárkové a ing. Urbana na akci FEE v Bruselu – Kulatý stůl zaměřený mj. na řízení kontroly kvality auditu a auditorské profese.
- Účastí určených členů DK a zaměstnanců referátu dohledu jako lektorů na klubových večerech organizovaných KA ČR v 1. pololetí 2004 v Praze, Brně, Ostravě a Olomouci s tematickým zaměřením na problematiku zevšeobecnění poznatků získaných DK a RD při realizaci řádných a mimořádných dohlídek u příslušných auditorů a auditorských společností.

požádala:

- Vedoucí Úřadu komory o zajištění pracovníka sekretariátu zodpovědného za evidenci a za zveřejňování kárných opatření a o vydání vnitřního pokynu k této agendě.
- Vedoucí Úřadu komory o určení pracovníka, u kterého budou soustředěna veškerá komorou vyžádaná právní stanoviska.
- Vedoucí Úřadu KA ČR o zveřejnění ostatních stanovisek, která se dotýkají činnosti všech auditorů na internetových stránkách přístupných pouze auditorské obci.
- Předsedu KK o specifikaci nedořešených případů předaných DK k uzavření pro účely poučení DK pro budoucnost.
- Radu komory o upřesnění tzv. subjektů zvýšeného veřejného zájmu, jejichž auditori a auditorské společnosti, které je auditují budou přednostně zařazeni do plánu dohledu.
- Radu komory o sjednocení názvosloví v předpisech komory.
- O bližší konkretizaci účasti DK při naplňování Priorit KA ČR v roce 2004 v části A pod bodem „Sledování kvality auditorské činnosti.“

Ing. Rudolf Gebauer

referát dohledu KA ČR

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Hlavním bodem programu zasedání, které se uskutečnilo 1. prosince, byla úprava auditorské směrnice č. 52 – „Audit územních samosprávných celků“. Důvodem novelizace je nesoulad některých bodů směrnice s legislativou i praktické problémy při aplikaci ustanovení směrnice (zejména vazba mezi finančním auditem a přezkoumáním). Návrh novely byl předán k projednání Výboru pro auditorské směrnice.

VÝBOR PRO METODIKU

Na jednání, které se konalo 9. prosince 2003, se členové zabývali dotazem auditorské firmy k problematice ne-realizovaných kurzových rozdílů k 31. 12. 2003; korekturami článků zpracovaných členy výboru, které budou

publikovány na stránkách časopisu Auditor; dále byli členové seznámeni s Českými účetními standardy, které by měly být podle informací z Ministerstva financí k dispozici ve Finančním zpravodaji č. 11/12/2003 a věnovali se i námitce k práci výboru, která zazněla na XIII. sněmu auditorů.

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ SMĚRNICE

Členové výboru se na svém zasedání 8. prosince věnovali předloženému návrhu novely auditorské směrnice č. 52, kterou připravil Výbor pro veřejný sektor. Po obšířlé diskusi nad tímto materiálem bylo rozhodnuto návrh upravit.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

Vývoj pojištění v roce 2003

Rámcová pojistná smlouva č. 805-87549-11 o pojištění odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností uzavřená mezi Komorou auditorů ČR a Českou pojišťovnou, a.s., Kooperativou, pojišťovnou, a.s. a ČSOB Pojišťovnou, a.s. má za sebou další rok své platnosti. V tomto článku bychom chtěli seznámit auditorskou veřejnost o dosavadním průběhu výše uvedené smlouvy.

Od počátku platnosti rámcové pojistné smlouvy se ke dni 30. 9. 2003 přihlásilo celkem 69 auditorů či auditorských společností vedených Komorou auditorů České republiky. Všichni pojištění auditori a auditorské společnosti obnovili své předchozí pojištění, až na jednu auditorku, jež skončila svou samostatnou činností a sjednala si připojištění v rámci auditorské společnosti, v níž je zaměstnaná. K pojistné smlouvě se během pojistného roku přihlásilo 29 nových auditorů či auditorských společností. Oproti minulému pojistnému roku se tedy zvýšil počet pojištěných o 28, což činí zhruba 68 % nárůst zájemců o pojištění v rámcové smlouvě.

Podle znění rámcové smlouvy lze základní pojištění sjednávat ve čtyřech variantách. V následující tabulce je uvedeno procentuální rozdělení těchto variant, dle sjednaného pojištění.

Varianta pojištění	Počet pojištěných v %
I. varianta (pojistná částka = jednonásobek příjmů)	35 %
II. varianta (pojistná částka = dvojnásobek příjmů)	39 %
III. varianta (pojistná částka = pětinásobek příjmů)	25 %
IV. varianta (pojistná částka min. 50 mil. Kč a příjmy 10 mil. Kč)	0 %

K základnímu pojištění lze dle pojistné smlouvy sjednat připojištění odpovědnosti za škodu vyplývající z daňového poradenství, z účetního poradenství a vedení účetnictví, odpovědnosti za škodu vyplývající z organizačního a ekonomického poradenství, z provozu kanceláře, připojištění odpovědnosti auditora poskytujícího auditorské služby jménem a na účet auditora, auditorské společnosti

a dále připojištění retroaktivity a odpovědnosti za škodu na věcech, které pojištěný převzal, aby na nich nebo s nimi provedl objednanou činnost.

Počet auditorů či auditorských společností, které o připojištění těchto rizik projeví zájem, je vyčíslen v následující tabulce.

Druh připojištění	Počet pojištěných
Daňové poradenství	16
Účetní poradenství a vedení účetnictví	31
Organizačně ekonomické poradenství	13
Odpovědnost z provozu kanceláře	8
Odpovědnost auditora poskytujícího audit.sluzby	22
Věci převzaté	26
Retroaktivita	16

Na základě obdržených požadavků některých auditorských společností Komory auditorů České republiky byla do nové pojistné smlouvy zařazena další možnost připojištění. Konkrétně se jedná o možnost sjednání pojištění odpovědnosti za škodu daňových poradců vykonávajících činnost pro pojištěnou společnost, viz. bod 8.2.7. pojistné smlouvy.

Celkové předepsané pojistné za uzavřená pojištění k 15. 9. 2003 činí 1 714 575 Kč, což značí 71 % nárůst oproti předepsanému pojistnému v předešlé rámcové smlouvě, kde celkové pojistné činilo 1 002 334 Kč.

Během trvání této pojistné smlouvy došlo k oznámení dvou škodních událostí jedné auditorské společnosti. Celá záležitost je prozatím v řešení na likvidačním oddělení vedoucího pojistitele. I přes tato podaná hlášení škodních událostí je i v nové pojistné smlouvě zachována 20 % sleva z pojistného pro základní pojištění.

Ing. Tomáš Brumovský
Výbor pro otázky profese a etiku

Komora auditorů oslavila své desáté výročí v Rudolfinu



Prezident KA ČR Ing. Petr Kříž.



Prezident FEE David Devlin.

Na závěr dvoudenní mezinárodní konference věnované perspektivám auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie uspořádala Komora auditorů ČR u příležitosti desátého výročí svého vzniku 27. listopadu 2003 slavnostní večer ve Dvořákově síni pražského Rudolfinu.

Po úvodním projevu prezidenta Komory auditorů Petra Kříže, který zhodnotil desetiletou činnost Komory, vystoupil prezident Evropské účetní federace FEE David Devlin, jenž se věnoval významu auditorské profese a výzvám, které ji v nejbližším období čekají. O dobré spolupráci mezi Ministerstvem financí ČR a Komorou se zmínil ve svém vystoupení náměstek ministra financí Ladislav Zelinka. Na závěr prezident Komory auditorů Petr Kříž poděkoval prvnímu prezidentovi komory Vladimíru Pilnému za jeho dlouhole-

tu a významnou práci při utváření komory a poblahopřál mu k jeho 75. narozeninám.

Slavnostního večera se kromě auditorské obce a představitelů komory zúčastnili i četní hosté z domova a zahraničí. Mezi nimi byli představitelé spřátelených organizací ze Slovenska, Polska, Maďarska, Británie, Itálie, Rumunska, ACCA a náměstkyně českého ministra financí Yvona Legierská.

Česká komorní filharmonie nabídla účastníkům večera poslech hudby známých klasiků pod taktovkou dirigenta Stanislava Vavřínkem. Na programu byly skladby takových klasiků jako Haydna, Mozarta, Čajkovského, Rossiniho, Dvořáka a dalších.

Završením večera byl raut, který byl příležitostí k diskusím a probíhal ve zcela v neformálním duchu.

-av-



Česká komorní filharmonie s dirigentem Stanislavem Vavřínkem.



Prezident KA ČR Ing. Petr Kříž poděkoval prvnímu prezidentovi komory prof. Vladimíru Pilnému za jeho významnou práci při utváření komory v letech 1993 - 1998.



Blahopřání prof. Pilnému k jeho 75. narozeninám.



Prezident KA ČR Ing. Petr Kříž hodnotí dosažené výsledky komory v oblasti samosprávy profese.



Prezident FEE David Devlin hovoří o významu auditorské profese.



Náměstek ministra financí Ing. Ladislav Zelinka hovoří o spolupráci s KA ČR.



Závěrečný raut probíhal v přátelské atmosféře.

Reportáž z jednání XIII. sněmu Komory auditorů ČR

Třináctý sněm auditorů přijal nový etický kodex

Přijetí nového Etického kodexu KA ČR, který vychází ze stejnojmenného dokumentu IFAC a zohledňuje specifické aspekty auditorské profese v podmínkách České republiky - to je zřejmě nejdůležitější výsledek jednání XIII. sněmu Komory auditorů ČR, který se uskutečnil 28. listopadu v pražském Kongresovém centru.

Auditoři na svém sněmu projednávali i řadu dalších důležitých témat, a schválili mj. priority činnosti komory v roce 2004, rozšíření personálního obsazení dozorčí komise, a výběr členů volební komise, kteří budou dohlížet nad volbami do orgánů komory v příštím roce. Žádný z těchto a dalších bodů programu však nedosahuje významu přijetí Etického kodexu, kterým se čeští auditoři přihlašují k etickým zásadám a principům, jejichž aplikaci očekává tuzemská i zahraniční odborná veřejnost.

Stejně jako v minulých letech, i tentokrát přinášíme čtenářům podrobnější zpravodajství z průběhu sněmovního jednání.

Úvodem

Třináctého sněmu KA ČR se zúčastnilo 457 auditorů (přímo nebo v zastoupení), čímž bylo dosaženo potřebné třetiny z celkového počtu auditorů pro vyhlášení řádného sněmu.

Na úvod jednání prezident komory ing. Petr Kříž přivítal hosty. Za ministerstvo financí se sněmu zúčastnil ing. Zdeněk Šafránek, partnerské organizace zastupovali ing. Jozef Škultéty, viceprezident Slovenské komory auditorů, ing. Jiří Škampa, viceprezident Komory daňových poradců a ing. Alena Mrkvičková, viceprezidentka Svazu účetních.

První část jednání řídil viceprezident komory ing. Vladimír Králíček, druhou viceprezident ing. Ladislav Langr.

V úvodu přítomní schválili složení mandátové komise (ing. Ivana Pilařová, ing. Pěva Pokorná a ing. Tomáš Brumovský), návrhové komise (ing. Jiří Vrba, JUDr. Antonín Husák a ing. Milan Pavlacký) a ověřovatele zápisu (doc. Hana Březinová a doc. Karel Novotný). Bez připomínek byl schválen i program sněmu.



První část jednání řídil viceprezident doc. Vladimír Králíček (vlevo), druhou viceprezident ing. Ladislav Langr (vpravo). Se třemi zásadními projevy vystoupil prezident komory ing. Petr Kříž.

Ke zprávám o činnosti orgánů komory

Následovaly komentáře ke zprávám o činnosti orgánů komory. Zprávy byly rozeslány auditorům v předstihu, takže vystupující se zabývali jen aktualizací informací, dílčími aspekty jednotlivých dokumentů, příp. prezentovali své osobní názory na ten či onen problém.

Zkrácené výtahy z vystoupení ing. Kříže (rada), ing. Beneše (dozorčí komise) a ing. Zídka (kárná komise) přetiskujeme na jiném místě. Přesto bychom rádi zmínili některé pasáže, které nás zaujaly.

Prezident komory ing. Petr Kříž ve svém vystoupení analyzoval příčiny poklesu důvěryhodnosti v auditorskou profesi a zmínil kroky, které lze v této souvislosti očekávat. „Kvalita auditorské profese je klíčem, poskytujícím důvěru zahraničnímu i českému kapitálu pro jeho investiční rozhodnutí a přispívá k rozvoji české ekonomiky jako celku. Hlavním nástrojem konkurenčního boje auditorů se nesmí stát cena auditu, ale kvalita auditorské činnosti a potažmo kvalita samotných auditorů a zaměstnanců auditorských společností. Kvalita osob, které se rozhodnou zasvětit svůj profesionální život auditorské činnosti.“

Předseda dozorčí komise ing. Jaroslav Beneš hovořil o problémech spojených se sledováním kvality auditorské činnosti, a zdůraznil, že k řešení bude třeba aktivní součinnosti dozorčí komise, rady, úřadu, kárné komise, příslušných výborů i spřízněných institucí. „Je třeba neustále, a to je úkol i pro každého auditora, usilovat nejen o zachování, ale i o zvýšení prestiže auditorské profese a důvěry veřejnosti v audit. Pokud my sami nebudeme vyvíjet adekvátní snahu směřující ke zvýšení kvality auditu, může mít naše profese v budoucnu obtížně řešitelné problémy, jak je patrné z cíleného útoku na tuto profesi ve Spojených státech.“

Předseda kárné komise ing. Josef Zídek zdůraznil, že v uplynulých měsících dochází k lepší vzájemné součinnosti s dozorčí komisí a radou komory, a zmínil i některé aspekty při rozhodování komise v jednotlivých



Třináctého sněmu Komory auditorů České republiky se zúčastnilo 457 auditorů (přímo nebo v zastoupení), čímž bylo dosaženo potřebné třetiny při vyhlášení řádného sněmu.



Mezi hosty sněmovního jednání v Kongresovém centru nechyběli doc. Jozef Škultéty, viceprezident Slovenské komory auditorů a ing. Zdeněk Šafránek z MF ČR.

kárných případech. „Chceme nadále zlepšovat spolupráci se všemi orgány komory, protože to je také jedna z cest, jak zvýšit kredit auditorské profese na veřejnosti, ale i v rámci profese. Každý auditor by si měl uvědomit, že pokud pracuje špatně, nezvládá určité postupy, nestačí na určité předpisy, tak by to měl sebekriticky přiznat a začít dělat něco jiného. Nebo by se měl snažit o nápravu a nečekat, až na nedostatky přijde dohledací orgán.“

Hospodaření a rozpočet

V následujícím bloku se hovořilo o účetních závěrkách a o hospodaření komory v roce 2002 a 2003. Vystupující opět komentovali podrobné zprávy, které obdrželi členové komory v předstihu poštou.

K výsledkům hospodaření za rok 2002 se vyjádřila vedoucí Úřadu KA ČR ing. Eva Rokosová: „Příjmovou stránku rozpočtu se podařilo naplnit na 116 %, rozpočtovaná částka byla 27,54 milionu, zatímco výnosy činily 31,865 milionu. Při bližším pohledu pak můžete zjistit, že byla překročena zejména kapitola výnosů z provozní činnosti a částečně i kapitola příspěvků na činnost komory (po-hyblivé části).

Mnohem přesněji se podařilo komoře dodržet nákladovou část rozpočtu. Ta byla splněna na 105 %. Rozpočtovaná částka byla stejně jako příjmová ve výši 27,54 milionů, zatímco skutečné náklady činily 20,02 milionů korun.

Díky tomuto překročení ve výnosové části byl hospodářský výsledek komory po zdanění ve výši 1,648 milionů.“

Z vyjádření revizorů účtů vyplynulo, že účetní závěrka odpovídá zákonu a příslušným předpisům České republiky. „Naše kontrola výsledků hospodaření spočívala jak v kontrole vedení účetnictví, tak účetní uzávěrky a nakonec sestavení účetní závěrky. Na naši práci pak navázala kolegyně ing. Suchdoláková jako daňová poradkyně, která prověřila respektování daňové legislativy. Doporučujeme schválit roční účetní závěrku za rok 2002 a vykázaný disponibilní zisk za rok 2002 převést na účet nerozdělený zisk minulých let,“ prohlásil revizor účtů ing. Pavel Novotný.

V dalším vystoupení se vedoucí úřadu ing. Eva Rokosová věnovala průběžnému stavu plnění rozpočtu letošního roku. „Čísla, která máme k dnešnímu dni k dispozici, naznačují, že by se vývoj plnění rozpočtu ubíral nežádoucím směrem. Předpokládáme, že rozpočet letošního roku bude v tržbách a výnosech splněn zhruba na 101 %. Náklady možná ušetříme, předpokládáme, že dosáhnou 95 %. Podrobná čísla k jednotlivým položkám máte opět



Partnerské organizace na 13. sněmu zastupovali ing. Alena Mrkvičková, viceprezidentka Svazu účetních a ing. Jiří Škampa, viceprezident Komory daňových poradců.

v tabulce, kterou jste obdrželi ve zprávě o činnosti. Předpokládané výnosy k 31. 12. letošního roku vycházejí především z dodaných vyúčtování příspěvků auditorů a auditorských firem, z předpokládaného zájmu o semináře pořádané komorou do konce roku 2003, z příspěvků firem na inzerci v příloze Hospodářských novin.

Očekáváme tudíž vzhledem k výše uvedenému přebytku letošního rozpočtu ve výši zhruba 1,6 milionu korun před zdaněním.“

Změny profesních předpisů

Následující blok byl věnován novelizaci profesních předpisů - etického kodexu, statutu a směrnice pro KPV.

K novele etického kodexu vystoupil předseda výboru pro otázky profese a etiku ing. Tomáš Brumovský: „Na loňském sněmu byl přijat Etický kodex IFAC jako věcný rámec pro zpracování vlastního Etického kodexu KA ČR. Přestože auditorská obec byla v průběhu zpracovávání tohoto vlastního etického kodexu opakovaně vyzývána ke spolupráci, nebyly ke zveřejněnému návrhu vzneseny žádné oficiální připomínky a rada jej předkládá v zásadě tak, jak byl navržen Výborem pro otázky profese a etiku a v této podobě byl v průběhu letošního roku zevrubně diskutován a vysvětlován na setkáních s auditory a asistenty auditora, klubových večerech a školeních. Ve srovnání s materiálem předloženým XII. sněmu došlo u nyní předkládaného Etického kodexu KA ČR k řadě úprav s cílem zajistit srozumitelnou interpretaci v podmínkách České republiky.“

Účastníci sněmu poté přijali Etický kodex KA ČR téměř jednohlasně (448 hlasů pro, 5 hlasů proti).

Další změna v profesních předpisech se týkala novely statutu, resp. zvýšení počtu členů dozorčí komise ze stávajících sedmi na jedenáct. „Návrh vychází ze skutečnosti, že se neustále zvyšuje rozsah a náročnost práce dozorčí komise,“ uvedl v této souvislosti JUDr. Antonín Husák. Novela statutu byla přijata také drtivou většinou hlasů (pro 432, zdrželo se 9, proti 18 hlasů).

O něco složitější bylo projednávání změn, které navrhla ing. Jarmila Novotná v souvislosti s Kontinuálním profesním vzděláváním. Konkrétně šlo o tři různé změny, a jejich obsah byl zveřejněn v materiálech pro sněm. Změny se týkaly formy, rozsahu a evidence KPV. Jak uvedl předseda výboru pro KPV ing. Jiří Vrba, rada ani v jednom případě nedoporučila změny akceptovat, a auditori tento názor v hlasování potvrdili. Konkrétně: § 2 (62 pro, 287 proti, 110 se zdrželo), § 3 (pro 39, proti 315, zdrželo se 105) a § 5 (101 pro, 222 proti, 137 se zdrželo).



Vedoucí Úřadu KA ČR ing. Eva Rokosová seznámila přítomné auditory s výsledky hospodaření komory v roce 2002 a s průběžnými výsledky v letošním roce.

V souvislosti se směrnicí pro KPV vystoupil ing. Jiří Vrba se zajímavým příspěvkem: „Směrnice pro kontinuální profesní vzdělávání je jakýmsi železným v ohni, který vyvolává určité emoce a bylo o něm často diskutováno na řadě sněmů. Vývoj v této oblasti jde velice rychlým tempem. Jsem rád, že jsme schválili etický kodex, který opět klade vysoký význam a důraz na kontinuální profesní vzdělávání. Dovolím si také uvést, že v příštím roce budeme předkládat návrh na změnu této směrnice, a to proto, že se blíží přijetí vzdělávacího standardu IFAC, který požaduje 40 hodin ročního vzdělávání.

Nad rámec této povinnosti ale musím upozornit na to, že trendy v tomto směru jdou dále, že otázka posuzování hodin kontinuálního profesního vzdělávání je v podstatě považována za formální a není žádným tajemstvím, že nejenom my, ale řada členských zemí IFAC má s naplňováním této oblasti problémy.

Zvažuje se dokonce, že se opustí cesta hodinového vykazování a půjde se spíše na věcný obsah. Ano, je to věc, která je určitým způsobem v rozpracování, na druhou stranu jste před chvílí slyšeli, že nás čeká schválení nového vzdělávacího standardu.“

Zvolení členů volební komise

Přestože volba členů volební komise se měla uskutečnit v dopolední části jednání, došlo k ní až pro přestávce. Důvodem byl nedostatečný počet kandidátů (6) při zahájení sněmu. Předsedající proto vyzval přítomné, aby navrhli další kandidáty. Tento krok byl úspěšný a na kandidátce se nakonec ocitlo 10 auditorů.

Nejvíce hlasů získala ing. Jarmila Císařová (380), následovali ing. Miroslav Linha (354), ing. Miroslav Kodada (336), ing. Emil Bušek (314), ing. Jiří Komárek (297), ing. Jiří Měchura (277) a ing. Jan Jindřich (255). Těchto sedm auditorů se stalo členy volební komise, která bude mít na starosti organizování a průběh voleb do orgánů komory na XIV. sněmu KA ČR v roce 2004.

Ostatní kandidáti: ing. Libuše Drobná (237 hlasů), ing. Ami Hamplová (226) a ing. Miloš Havránek (204).

Rozpočet pro rok 2004

S komentářem k předloženému rozpočtu vystoupil předseda finančního výboru doc. Vladimír Králíček. Současně reagoval na návrhy, které v této souvislosti předložila ing. Jarmila Novotná.

„Úvodem důvodové zprávy je větička, která zní - Návrh rozpočtu byl vypracován na základě podkladů obdrženy od jednotlivých výborů a komisí. Pod touto jednoduchou větičkou se skrývá poměrně pracný postup vyladění



Předseda výboru pro otázky profese a etiky ing. Tomáš Brumovský účastníkům sněmu oznámil důvody pro nutnost přijetí nového Etického kodexu. Kodex byl následně přijat.

toho, jak finančně zabezpečit nejenom běžnou činnost, ale i priority komory. Asi není tajemstvím, že když máme k dispozici první čísla, jsou výdaje rozpočtu výrazně vyšší než finanční prostředky, které dokážeme vybrat, popřípadě vydělat. Následuje tedy další krok, ve kterém jsou lidé odpovědní za jednotlivé aktivity komory přesvědčováni mírnými prostředky o tom, aby se určitá aktivita zmírnila, přesunula do dalšího období, řešila nějakým alternativním způsobem. Do jaké míry se nám to daří, můžete posoudit sami. Předložený rozpočet některé vlivy skutečně nemůže zvážit. Například v důvodové zprávě říkáme, že nepočítáme s žádným cenovým nárůstem. Ale dnes již víme, že např. náklady na energii se budou zvyšovat - i když to asi nebude velká suma. V příjmové stránce rozpočtu říkáme, že počítáme s novelou zákona o auditorech, která nám umožní opět zahrnout určité položky do našich příjmů. Pokud se nepletu, v současné době se zatím neočekává, že by změna proběhla, ale nevíme, co bude za čtvrt nebo půl roku.

Rozpočet je sestaven jako vyrovnaný a domníváme se, že na tomto principu by se nemělo nic měnit, byť ing. Novotná tvrdí, že není zcela racionální vytvářet tak velký polštář, který by ztlumil případné zatím nespecifikované problémy, které mohou někdy v budoucnosti nastat.

K připomínkám kolegyně Novotné. Nejprve se pokusím citovat úvodní ustanovení jejích připomínek: „V souvislosti s dosaženým hospodářským výsledkem za rok 2002 se domnívám, že jsou vytvářeny finanční zdroje nad rámec jejich hospodárného využití a zbytečně odváděny do státního rozpočtu formou daní. Nedomnívám se však, že bychom měli jít cestou snížení příspěvků, ale již v průběhu roku je nutno sledovat další možnosti jejich využití ku prospěchu členů a komory vůbec. Zdůvodňovat špatně odhadly výběru a použití peněz po desetiletých zkušenostech hospodaření nepovažuji za dostačující.“

Budu-li konkrétní, ing. Novotná navrhla upravit grafiku a vzeřízení časopisu Auditor tak, aby měl modernější úpravu. V zásadě nejsme proti, ale návrh předložíme redakční radě časopisu Auditor, která je za to odpovědná.

Druhý návrh se týká vzdělávání auditorů. Paní inženýrka navrhuje, aby byla posílena vzdělávací funkce komory formou nezaplatňování klubových večerů a snížením cen za školení na úroveň 50 až 75 % obvyklé tržní ceny. Podle jejího názoru se ceny komory velmi vzdálily oné definované péči o vzdělávání auditorů. Nelze říci, že návrh nemá racionální jádro. Na druhé straně ale není zřejmé, zda výsledky, které dnes máme, lze očekávat i v příštích letech. Domníváme se, že zlevnění vzdělávacích kurzů hned na počátku roku se podle našeho názoru



K neaktivnějším účastníkům diskuse na sněmovním jednání patřila bezpochyby ing. Jarmila Novotná. Přestože mnohá její vystoupení byla odměněna potleskem, s většinou návrhů neuspěla.



V závěru sněmu se rozpoutala diskuse na téma „falšování auditorského podpisu“ (bližší informace najdete v příštím čísle Auditora). Diskutovalo se i po ukončení sněmovního jednání.

jeví jako poněkud riskantní a je otázkou, zda by šlo o dlouhodobé opatření, které by fungovalo několik let, nebo bychom museli např. po půl roce toto opatření přehodnotit.

Třetí záležitost se týká vydávání tzv. identifikačních karet o osvědčení ve velikosti přibližně řidičských průkazů nebo platebních karet, které by přispěly k tomu, abychom se mohli těmito osvědčeními prokazovat na školeních, při jednání s klienty ap. Prezidium tento návrh uvítalo a pokud nebude nějakých zásadních připomínek ze strany zde přítomných auditorů, bude tento návrh uskutečněn. Podle předběžných odhadů by vydání „auditorských karet“ nemělo být příliš nákladné.“

Po krátké diskusi, v níž se ing. Vrba a ing. Kříž vyjádřili k problematice zpoplatňování vzdělávacích akcí, došlo na hlasování. Rozpočet KA ČR pro rok 2004 byl schválen velkou většinou přítomných (423 hlasů pro, 3 proti a 7 se zdrželo).

Další podnětné příspěvky a diskuse

V odpolední části XIII. sněmu KA ČR vystoupil prezident komory ing. Petr Kříž s komentářem k prioritám činnosti komory v roce 2004. Následovala vystoupení hostů (ing. Mrkvičková, ing. Škampa a ing. Škultéty). Protože zástupce Ministerstva financí se z této části jednání omluvil, o novelách zákonů o účetnictví a o auditorech informoval přítomné ing. Kříž. Zkrácené výtahy z těchto vystoupení zveřejníme v příštím čísle časopisu Auditor. Totéž se týká i diskusních příspěvků, které lze v řadě případů označit za inspirativní.

V závěru sněmovního jednání auditoři přijali usnesení, a nutno říci, že i tentokrát byl jejich názor téměř jednomyslný. Všichni hlasovali pro, a jenom tři účastníci byli proti.

-jd-



Usnesení XIII. sněmu KA ČR

konaného dne 28. listopadu 2003 v Praze

XIII. sněm Komory auditorů České republiky (dále jen „komora“) po projednání jednotlivých bodů programu podle schváleného programu jednání

a) schvaluje podle předložených návrhů

- zprávu o činnosti Rady komory,
- zprávu o činnosti Dozorčí komise komory,
- zprávu o činnosti Kárné komise komory,
- zprávu o hospodaření a plnění rozpočtu v roce 2002,
- účetní závěrku komory za rok 2002,
- převod zisku za rok 2002 na účet nerozděleného zisku minulých let,
- Etický kodex s účinností od 1. 1. 2004,
- změnu Statutu komory s účinností ode dne vyhlášení,
- priority činnosti komory v roce 2004;

b) zrušuje

- stávající Etický kodex dnem 31. 12. 2003;

c) vyhlašuje

- volby orgánů komory, které se uskuteční na sněmu komory v listopadu 2004;

d) stanoví

- termín, do kterého bude volební komise přijímat

návrhy na kandidáty pro volby orgánů komory na den 30. 4. 2004;

e) volí

- volební komisi ve složení: Jarmila Císařová, Miroslav Linha, Miroslav Kodada, Emil Bušek, Jiří Komárek, Jiří Měchura a Jan Jindřich;

f) bere na vědomí

- zprávu revizorů účtů komory o kontrole výsledku hospodaření za rok 2002,
- průběžné výsledky hospodaření v roce 2003;

g) ukládá Radě komory, Dozorčí a Kárné komisi

- zajistit jednotlivé úkoly vyplývající z priorit činnosti komory v roce 2004,
- rozšířit okruh informací zveřejňovaných v časopise Auditor o výsledcích dohledu kárného řízení a odvolacího řízení;

h) zmocňuje Radu komory

- upřesnit a případně doplnit definice uvedené v samostatné části etického kodexu a vyhlásit je obdobně jako auditorské směrnice po projednání v ostatních volených orgánech komory.



Priority činnosti KA ČR v roce 2004

A) Sledování kvality auditorské činnosti

- v souladu s návrhem minimálních podmínek pro vytvoření veřejného orgánu pro dohled nad kvalitou auditu ze strany Evropské unie spolupracovat s Ministerstvem financí při vytvoření Komise pro sledování kvality auditu a odvolací řízení, která by monitorovala činnost dozorčí a kárné komise. Usilovat o rovnoměrné zastoupení auditorů, regulátorů a uživatelů výročních zpráv. Zvážit sloučení s orgánem pro dohled nad kvalitou finančního výkaznictví („Review panel“).
- v návaznosti na novelu zákona o auditorech definovat úroveň a periodicitu dozorčí činnosti a nároky vůči auditorským firmám, které auditují emitenty registrovaných cenných papírů a finanční instituce, a připravit nový řád pro dozorčí činnost,
- usilovat o zvyšování prestiže auditorské profese a důvěry veřejnosti. Vypracovat strategii pro naplnění tohoto úkolu při respektování mezinárodního vývoje a konkrétní situace v České republice,
- poskytovat metodickou a informační podporu auditorům s cílem zajistit plnou informovanost o všech změnách.

B) Regulace auditu

- spolupráce při dokončení a podpora úkolů vyplývajících z vládního dokumentu „opatření ke zlepšení kvality a posílení důvěryhodnosti účetnictví a účetního výkaznictví“,
- spolupráce při novelizacích zákonů zajišťujících vyšší zapojení dozorčích rad a výborů pro audit do jmenování, komunikace a odvolání auditorů,

- podpora aplikace Kodexu správy a řízení společností v českých obchodních společnostech,
- zajištění kvalitního překladu a nahrazení českých auditorských směrnic Mezinárodními standardy auditu,
- praktická implementace a propagace Etického kodexu respektujícího požadavky IFAC do české auditorské praxe,
- praktická implementace a propagace novely zákona o auditorech a novelizovaných vnitřních předpisů KA ČR včetně dodržování pravidel pro předávání zakázek a opatření zajišťujících nezávislost auditorských společností a auditorů.

C) Spolupráce s českými institucemi a mezinárodními organizacemi

- pokračovat ve spolupráci s regulačními orgány, zejména s MF, KCP a ČNB při procesu zlepšování účetního výkaznictví,
- v návaznosti na novelu zákona o účetnictví se podílet na aplikaci Mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS do české účetní praxe a souvisejícího vzdělávání auditorů, účetních, regulátorů a uživatelů,
- rozvíjet spolupráci s Národní účetní radou a jejími členskými organizacemi, zejména v oblasti modernizace účetní legislativy a harmonizace vzdělávací oblasti,
- nadále se podílet na činnosti FEE, zapojit se do činnosti Poradního výboru Evropské komise pro audit a do diskusí o metodách zajištění kvality auditu,
- pokračovat v aktivní spolupráci s Mezinárodní federací účetních IFAC, zejména při přípravě novelizace Etického kodexu a zavádění Mezinárodních vzdělávacích standardů.

Prioritou je sledování kvality auditorské profese

Ze zprávy Dozorčí komise za uplynulé období, která byla publikována v materiálech pro XIII. sněm KA ČR, mimo jiné vyplývá, že některé úkoly zakotvené v usnesení minulého sněmu (viz. priority) nebyly dosud splněny anebo byly plněny částečně. Řešení těchto problémů se tudíž přesouvá do dalšího období.

Konkrétně se na prvním místě opět objevuje zásadní otázka týkající se sledování kvality auditorské činnosti. Domnívám se, že tento problém se týká nejen Dozorčí komise, ale vyžaduje aktivní zapojení a součinnost především rady, úřadu, Kárné komise i dotčených příslušných výborů a tzv. spřízněných institucí. Jak jistě znáte z vlastních poznatků, řešení celé řady otázek může být ovlivněno i politickou vůlí zainteresovaných.

Já osobně nejsem příznivec oblíbeného sloganu politiků - „že si něco přeje nebo požaduje Evropská unie“. Domnívám se, že komora má solidní předpoklady pro to, aby se s problémem kvality auditorské činnosti dokázala postupně vyrovnávat.

Pro řešení tohoto problému Dozorčí komise:

- Připravila nový řád pro dozorčí činnost v paragrafovém znění, po dohodě s radou nebyl předložen sněmu ke schválení.
- Ve své kompetenci rozhodla dle par. 3 odst. 2 statutu o zřízení Výboru pro sledování kvality auditu, jehož náplň bude předpokládám v nejbližší době upřesněna.
- Z naší iniciativy byl učiněn reálný pokus o zapojení externích odborníků do provádění dohledu u auditorů a auditorských společností zřízením tzv. sboru inspektorů kvality. Faktické zahájení jejich činnosti bylo negativně ovlivněno legislativními a etickými důvody.
- Pro další období je třeba:
 - zabezpečit vyšší počet dohlídek pro splnění periodicity šesti let pro dohled s důrazem na prevenci,
 - operativně s vysokou specifickou odborností řešit stále složitější a rafinovanější stížnosti a podněty,
 - zajistit personálně na potřebné

úrovni, tj. i jazykově, obsazení referátu dohledu a Dozorčí komise, což se bohužel nedaří.

Dalším požadavkem pro řešení tohoto problému je rozšíření Dozorčí komise výhledově na 11 členů v souladu s předloženým návrhem tomuto sněmu a souvisejícím se změnou statutu. Zvýšené náklady na dozorčí činnost jsou již (dle našeho názoru částečně) řešeny v rozpočtu na rok 2004.

* V rámci problematiky sledování kvality auditu je třeba důkladně se seznámit s obsahem Etického kodexu IFAC, zejména s novými ustano-

vanými nad rámec kompetence Dozorčí komise.

Je třeba neustále, a to je úkol i pro každého auditora, usilovat nejen o zachování, ale i o zvýšení prestiže auditorské profese a důvěry veřejnosti v audit. Pokud my sami nebudeme vyvíjet adekvátní snahu směřující ke zvýšení kvality auditu, může mít naše profese v budoucnu obtížně řešitelné problémy (viz např. cílený útok na profesi v USA).

Rozdíl v počtu případů předaných Dozorčí komisí k projednání v Kárné komisi (14, resp. 26) vyplývá z časo-



veními a jejich řešením při aplikaci tohoto kodexu v praxi.

- Pověření členové Dozorčí komise se na základě pozvání toto pondělí zúčastnili tzv. kulatého stolu se zaměřením na kvalitu auditu v rámci členských zemí FEE v Bruselu.
- Vzájemné vztahy Dozorčí a Kárné komise jsou legislativně přiměřeně upraveny a dle mého názoru lze vysledovat pozitivní trend.
- Vytvoření veřejného orgánu pro dohled nad kvalitou auditu, což je prezentováno jako požadavek EU, vyžaduje zejména, jak již bylo řečeno, zainteresovanost dalších dotčených subjektů a jde víceméně

vého nesouladu projednávaných konkrétních případů a též přecházejících z minulého období. Možná to upřesní i předseda Kárné komise ing. Zídek. Požadavek na doplnění usnesení tohoto sněmu ohledně zveřejňování všech zpráv o výsledcích dohledu, který zaslal kolega Lanc, nedoporučuji akceptovat z důvodu neúměrného rozšíření počtu stránek časopisu Auditor.

Závěrem mi dovoluji poděkovat všem členům Dozorčí komise za jejich loajalitu a pracovní nasazení a rovněž tak zaměstnancům referátu dohledu KA ČR, kteří značným podílem přispěli k akceschopnosti komise.

Postupné zkvalitňování činnosti kárné komise

Vzájemná spolupráce kárné komise a dozorčí komise, ale také kárné komise a rady komory prošla od minulého sněmu určitým vývojovým stádiem ve smyslu vyšší kvality, lepšího vzájemného porozumění, ale také informování. Napomáhají k tomu i společná zasedání, z nichž to poslední se uskutečnilo v říjnu.



Podařilo se nám zpřesnit obsah zveřejňování kárných opatření, ke kterému je komora povinna podle auditorského zákona. Kárná opatření jsou k dispozici v Úřadu KA ČR anebo na webových stránkách komory. Zveřejňujeme nejenom druh kárného opatření, ale i případnou výši pokuty, pokud byla pokuta udělena.

Tímto krokem se nám podařilo zvládnout i novináře, kteří nás zejména začátkem letošního roku dnes a denně kontaktovali a žádali informace o kárných případech, hlavně o tom největším, o kterém asi všichni víte. Svorně jsme je odkazovali na webovské stránky. Více informací nejsme ochotni poskytovat.

Naší snahou je, abychom si s dozorčí komisí vycházeli vstřícně, lépe se chápali a uznali vzájemné priority. To se dle mého názoru daří. Členové kárné komise se stále častěji zúčastňují ukončovacích prací na dohlídkách u auditora nebo auditorské společnosti. Vzájemné setkávání se nám osvědčilo, vyladujeme stanoviska k řešení určitých kárných případů. Mnohdy se totiž stane, že dozorčí ko-

mise má jiný názor na kárný případ než kárná komise. To asi není možné eliminovat, ale chceme „obrušovat hrany“ a hlavně se vzájemně pochopit, abychom případy mohli řešit lépe i ve prospěch případně obviněných auditorů.

Při svém rozhodování bere kárná komise v úvahu především obsah do-

pochybení. Když auditor ve svém výroku uvede: „ano, tato společnost je bílá“, veřejnost mu věří, rozhoduje se podle jeho výroku, investuje a činí další rozhodovací kroky, které souvisí s auditorskou zprávou.

My v této souvislosti posuzujeme míru pochybení, tzn. zda auditor ve svém výroku hodně pochybil a nasměroval veřejnost úplně někam jinam, anebo jestli se výrok neodchyloval od toho, co měl vyjádřit, od standardu. Potom může být ono pokárání, resp. kárné opatření méně bolestivé než když dojde k významnějšímu veřejnému pochybení. Toto vše se bere v úvahu, rozhoduje se kolektivně.

Faktem je, že poslední dobou počet kárných případů, kterými nás zasobuje dozorčí komise stoupl, takže schůzujeme častěji - v říjnu dvakrát, v listopadu také dvakrát... Musíme reagovat podle potřeby, abychom to zvládali.

Co říci na závěr? Chceme nadále zlepšovat spolupráci se všemi orgány komory, protože to je také jedna z cest, jak zvýšit kredit auditorské profese na veřejnosti, ale i v rámci profese. Každý auditor by si měl uvědomit, že pokud pracuje špatně, nezvládá určité postupy, nestačí na určité předpisy, tak by to měl sebekriticky přiznat a začít dělat něco jiného. Nebo by se měl snažit o nápravu a nečekat, až na nedostatky přijde dohledací orgán.

Myslím si zároveň, že naše činnost má i určitou sanitární funkci pro nás pro všechny. Když si uvědomíme, jaké chyby můžeme udělat, příště se jich můžeme vystríhat.



Koncepční rámec – klíč k porozumění nebo jenom pouhý úvod k mezinárodním účetním standardům?

Ve druhé části příspěvku ke Koncepčnímu rámci se budeme zabývat základními prvky účetní závěrky v pojetí IAS/IFRS. Koncepční rámec v této části navazuje na obecné principy, které jsou v jeho úvodu specifikovány, a zároveň stanoví základní východiska pro posuzování dopadů jednotlivých transakcí, souvisejících s činností a existencí účetní jednotky, na účetní závěrku.

Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec konkrétně vymezuje (a to je jeden z velmi podstatných rozdílů mezi IAS/IFRS a českým účetnictvím) základní prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS. Jedná se ve své podstatě o definiční vymezení položek, které mají být vykazovány zejména v rozvaze a ve výsledovce. Výkaz změn ve finanční pozici reflektuje obvykle prvky uváděné ve výsledovce a změny v základních prvcích rozvahy; a proto Koncepční rámec nevymezuje žádné základní prvky, které by se týkaly výlučně tohoto výkazu.

Při posouzení toho, zda daná položka odpovídá vymezení jednotlivých prvků účetní závěrky, je nutné správně vyhodnotit její obsah a ekonomickou podstatu, nejen pouze její právní formu. Například u finančního leasingu je podstatou a ekonomickou podstatou převod ekonomického prospěchu z užívání najatého aktiva po větší část jeho doby použitelnosti na nájemce. Protihodnotou, poskytovanou pronajímateli, je v daném případě závazek nájemce platit za toto právo částku odpovídající fair value aktiva a související úrokové náklady. Z tohoto hlediska zakládá finanční leasing vznik položkám, které splňují definici aktiva a závazku, a jsou tedy vykazovány v rozvaze nájemce, resp. nákladů, vykazovaných ve výsledovce.

Finanční pozice podniku

Prvním ze základních prvků, které se přímo vztahují k vyjádření finanční pozice podniku, je aktivum. Podle definice, vymezené v Koncepčním rámci, se za aktivum považuje zdroj, ovládaný podnikem na základě minulých událostí, od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.

Výraz „zdroj“ je jako všeobjímající označení v Koncepčním rámci uveden

z toho důvodu, že aktivum může nabývat nejrůznějších forem a podob (je třeba si v této souvislosti uvědomit, že za aktivum jsou považovány nejen konkrétní hmotné položky, tedy zásoby, strojní zařízení, nemovitosti, apod., ale i např. pohledávky a nehmotná práva nabytá např. v rámci licenčního ujednání, patenty atd.). Aby mohl být takovýto zdroj považován za aktivum, musí být ovládan podnikem. Ovládnání přitom nevyplývá pouze z výkonu vlastnických nebo obdobných práv, ale



může být založeno i na jiném vztahu podniku k předmětnému zdroji. Zatímco v případě vlastnických práv však lze vycházet z předpokladu, že ovládnání daného zdroje přísluší vlastníkovu aktiva (pokud samozřejmě neexistují taková ujednání, která právo ovládat příslušný zdroj přenáší na nějaký jiný subjekt), v ostatních případech musí být ovládnání zdroje prokazováno. Jako příklad této situace lze uvést pronájem majetku s následnou koupí (tedy vztah, který je v podmínkách ČR označován jako finanční leasing). Pokud je předmětem pronájmu např. automobil a podmínky pronájmu vyhovují definici finančního leasingu podle IAS 17, jedná se v případě daného automobilu o zdroj, který je ve skutečnosti ovládan nájemcem (nájemce rozhoduje, kam a kdy automobil pojedje, za jakým účelem, kdo ho bude řídit, jaká bude údržba a opravy, které budou na autě prováděny apod.). Pronajímatel se ve své podstatě nezajímá o to, jak je tento zdroj ve skutečnosti využíván (tedy zda je optimálně využívána jeho produkční kapacita apod.), a předmět pronájmu sleduje pouze z hlediska rozsahu zajištění jeho pohledávek z nájemního vztahu. Ani vlastnická práva na straně pronajímatele proto neznamenají, že by pronajímatel ovládal předmět proná-

jm. Zdrojem, ovládaným pronajímatelem, jsou v daném případě pohledávky z finančního leasingu.

Aktivum je vždy výsledkem minulých událostí. Očekávané transakce nebo události, jejichž realizace by měla nastat v budoucnosti, nemohou samy o sobě znamenat zvýšení hodnoty aktiv. Například záměr koupit nějaké zásoby ještě neopravňuje podnik hovořit o takových zásobách jako o svých aktivech. Obdobně sjednání forwardového kontraktu na koupi určitých zásob nestaví tyto zásoby do pozice aktiva. Samotný forward však může za určitých okolností (tj. pokud budoucí ekonomický prospěch z tohoto kontraktu bude náležet podniku apod.) být považován za aktivum (ne však zásoby, které jsou jeho předmětem).

Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Aktiva jsou vesměs využívána jednak pro vlastní provádění podnikatelských aktivit (prodej zboží, výroba a poskytování služeb), jednak pro zajištění souvisejících aktivit (jedná se např. o tzv. podmíněná aktiva, jako jsou např. čističky odpadních vod, které podniku samy o sobě nepřinášejí žádný přímý ekonomický prospěch, ale jejich existence je nezbytná pro to, aby podnik mohl realizovat své vlastní činnosti, ze kterých mu onen ekonomický prospěch plyne – jedná se tedy o aktiva, která se na generování ekonomických užitků pro podnik podílí nepřímo), a nebo pro dosažení ekonomického prospěchu spočívajícího ve snížení odtoků prostředků z podniku v budoucnosti (např. alternativní řešení výrobního procesu umožňující efektivnější výrobu a snížení výrobních nákladů). Budoucí ekonomický prospěch může plynout do podniku na základě prodeje aktiv nebo jejich využití pro účely výroby, prodeje zboží a výrobků či poskytování služeb, na základě směny aktiv za jiná aktiva nebo na základě snížení závazku prostřednictvím předání daného aktiva (tj. použití peněžních prostředků na úhradu závazku). Aktivum však může být použito i na rozdělení mezi vlastníky podniku (tedy např. akcionáře či společníky).

Dalším ze základních prvků účetní závěrky, vztahujícím se k vyjád-

ření finanční pozice podniku, jsou závazky. Závazek je současnou povinností podniku vyplývající z minulých událostí, u níž se očekává, že důsledkem jejího vypořádání bude odtok zdrojů přinášejících ekonomický užitek podniku.

Závazek obecně znamená, že podnik má povinnost jednat nebo konat určitým způsobem, přičemž tato povinnost může vzniknout jako důsledek nějakého smluvního ujednání, ustanovení platných právních předpisů nebo dokonce na základě obchodních zvyklostí (např. v rámci udržení dobrého obchodního jména). Pokud se tedy podnik rozhodne v rámci své obchodní politiky uznávat reklamace některých typů vad u svých výrobků, u kterých již vpršela záruční lhůta, považují se očekávané výdaje na řešení těchto reklamací za závazky.

Poměrně zásadní je **rozdílení mezi současným a budoucím závazkem.** Obdobně jako v případě aktiv záměr koupit zásoby ještě sám o sobě neznamená, že by podnik měl označovat tyto zásoby za svá aktiva, nezakládá toto rozhodnutí nutně vznik současné povinnosti, a tedy závazku. Za běžné situace závazek vzniká teprve v okamžiku, kdy jsou předmětné zásoby dodány a nebo podnik uzavře neodvolatelnou smlouvu o jejich pořízení. V případě uzavření neodvolatelné smlouvy se však musí jednat o případ, kdy ekonomické důsledky odstoupení od smlouvy, dané např. vyšší smluvní pokuty za odstoupení od smlouvy, nedávají podniku v podstatě žádnou možnost zabránit odlivu svých ekonomických zdrojů ve prospěch druhé smluvní strany. Obdobně rozhodnutí vedení podniku vynaložit určité výdaje ještě neznamená vznik závazku, pokud si podnik ponechá dostatečný prostor pro to, aby své rozhodnutí mohl zrušit či přehodnotit a vynaložení prostředků se tak vyhnout.

Vždy je však třeba mít na paměti, že se musí jednat o **důsledek nějaké minulé události.** Znamená to, že např. u bonusu, které náleží odběratelům za již odebrané zboží, nelze hovořit o závazku teprve v okamžiku, kdy podnik tento bonus zákazníkům uhradí nebo jej zohlední ve svém saldokontu. Závazek je důsledkem minulé události, kterou je minulý prodej zboží (a ne budoucí události, za kterou by mohlo být považováno vyčíslení bonusu). Rozlišování situací, kdy se jedná o minulé a kdy o budoucí události, je ostatně jedním z problémů, kterým se detailně zabývá IAS 37.

Třetí část definice závazků hovoří o vypořádání závazku, které může být provedeno opět nejrůznějšími formami. Klasickým a nejběžnějším způsobem je úhrada závazku prostřednictvím

hotovostní nebo bezhotovostní platby peněžními prostředky. Úhrada závazku však může být provedena i poskytnutím protihodnoty v podobě jiného aktiva, než jsou peněžní prostředky (jedná se např. o barterové obchody, případy podnikových kombinací apod.), či poskytnutím služeb (provádění záručních oprav či v našich podmínkách dobře známé nepeněžní plnění), nahrazením závazku závazkem jiným, a nebo jeho kapitalizací (tj. přeměnou závazku na vlastní kapitál, např. nově emitované akcie). Závazek může rovněž být vypořádán jiným způsobem, nezávislým na vůli podniku, např. tak, že věřitel závazek podniku promine nebo se vzdá svých práv, resp. je nechá propadnout.

Specifikem, které se váže k závazkům, je značný stupeň využívání odhadů.

Skutečnost, že aktivum nebo závazek vyhovují výše uvedenému definicnímu vymezení těchto prvků účetní závěrky (a v případě dané položky se tedy jedná o aktivum nebo závazek), nemusí ještě znamenat, že budoucím být vykazovány v rozvaze. **K tomu, aby mohly být aktiva nebo závazky vykazovány v rozvaze,** musí být kromě základních charakteristik stanovených v definicích splněna i další kritéria pro uznávání těchto položek v rozvaze:

- a) **musí být pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do podniku nebo z podniku, a**
- b) **položku lze ocenit náklady pořízením nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě vyčíslit.**

Jednotlivé prvky účetní závěrky jsou navzájem provázané, což se projevuje tím, že položka, která vyhovuje definici a kritériím uznání konkrétního základního prvku (například aktiva), vyvolá vždy uznání jiného základního prvku (například výnosu nebo závazku). Např. IAS 10 a IAS 37 vyžaduje zveřejnění některých podmíněných ztrát. Podniky rovněž často zveřejňují informace např. o obchodních značkách, které nejsou uznány jako aktivum (např. z toho důvodu, že nemohou být spolehlivě oceňovány). Dalším příkladem aktiv, která nemohou být vykazována v rozvaze, jsou zaměstnanci. Ačkoliv je zřejmé, že v případě některých podniků jsou zaměstnanci jeho největším aktivem (jedná se např. o auditorské firmy), není možné je spolehlivě ocenit. V daném případě je však ostatně diskutabilní i to, zda je splněno definicní vymezení aktiv, protože nelze hovořit o ovládnutí tohoto zdroje ekonomických užitků podnikem (za-

městnanec se vesměs kdykoliv může rozhodnout odejít, a ekonomický prospěch z jeho působení bude náležet jinému podniku).

Aktivum není uznáno a vykázáno v rozvaze, pokud došlo k výdaji, u něhož není pravděpodobné, že přinese podniku ekonomický prospěch po skončení běžného účetního období. Koncepční rámec neposkytuje žádné bližší vysvětlení výrazu „pravděpodobné“. IAS 37 definuje „pravděpodobný“ jako „více pravděpodobný než nepravděpodobný“ (jinými slovy pravděpodobnost vyšší než 50 %), zatímco IAS 18 stanoví tři podmínky, které musí být v případě posouzení pravděpodobnosti budoucích ekonomických užitků pro podnik splněny za tím účelem, aby mohl být výnos z prodeje zboží uznán. Pokud podnik vynaloží nějaký výdaj, může to být důkazem toho, že se pokoušel získat budoucí ekonomický prospěch. Nelze to však považovat za jednoznačný důkaz, že byla získána majetková složka splňující definici aktiva. Pokud tento předpoklad neplatí, je třeba takovou transakci vyjádřit jako náklad a vykázat ji ve výsledovce. Tento způsob vykázání dané transakce však neznamená, že podnik při vynaložení výdajů sledoval jiný záměr než vytvářet pro podnik budoucí ekonomický prospěch nebo že jednal chybně. Závěr, který lze v daném případě učinit, je jediný - pravděpodobnost, že podniku bude plynout nějaký budoucí ekonomický prospěch (i po skončení běžného účetního období), není taková, aby příslušnou položku bylo možno uznat jako aktivum. Opačně situace, kdy nebyl vynaložen ekonomický zdroj, ještě sama o sobě neznamená, že by konkrétní majetková složka nesplňovala definici aktiva a nemohlo se o ní uvažovat jako o položce vyjádřené v rozvaze (definici aktiva mohou naplňovat například položky, které byly podniku darovány).

Poněkud méně problematická je záležitost spolehlivého ocenění. Výchozí ocenění je vesměs prováděno v pořizovacích cenách, i když mohou nastat případy, kdy konkrétní situace může vyžadovat odhad fair value (např. aktiva držená v rámci finančního leasingu, aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace, aktiva směňovaná za odlišná aktiva, apod.). V některých případech však konkrétní standard zakazuje, aby podnik uznal aktivum i přesto, že by mohl být schopen provést jeho spolehlivé ocenění a budoucí ekonomický prospěch související s aktivem je vysoce pravděpodobný (např. goodwill vytvořený vlastní činností).

Závazek je uznán a vykázán v rozvaze, pokud je pravděpodobné, že je-

ho vypořádání vyvolá odliv ekonomických zdrojů – nositelů ekonomického prospěchu, a pokud lze částku která bude vynaložena na jeho vypořádání, spolehlivě vyčíslit. Smluvní závazky, které nemají povahu neodvolatelné smlouvy (jako například závazky z titulu objednaných zásob, které ještě nebyly dodány), však obecně nejsou uváděny jako závazky v rozvaze. Mohou být uznány v konkrétních případech, kdy vyhovují definici závazků a splňují kritéria uznání. Za těchto okolností je uznání závazku spojeno i s uznáním souvisejících aktiv nebo nákladů.

Posledním prvkem účetní závěrky, který vyjadřuje finanční pozici podniku, je vlastní kapitál, což je zbytkový podíl na aktivech po odečtení veškerých závazků. Vlastní kapitál je obvykle členěn na dílčí podskupiny, jejichž vymezení vychází z právního prostředí, ve kterém podnik působí, a z vlastní struktury a činností podniku. Taková rozčlenění do podskupin mohou být důležitá pro rozhodovací potřeby uživatelů účetní závěrky, pokud vyjadřují právní nebo jiná omezení možností, které podnik má při rozdělování vlastního kapitálu nebo při jeho jiném využití. Mohou také odrážet skutečnost, že strany s vlastnickými podíly v podniku mají rozdílná práva ve vztahu k nároku na dividendu nebo vrácení kapitálového vkladu.

Přecenění nebo revize hodnoty aktiv a závazků vede ke zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu. I když tato zvýšení nebo snížení vyhovují definicím výnosů a nákladů, nejsou v konkrétních případech vykazována ve výsledovce, ale jsou zahrnuta do vlastního kapitálu jako úpravy zabezpečující uchování kapitálu, nebo jako fondy z přecenění.

Výše vlastního kapitálu uváděná v rozvaze je přímo závislá na ocenění aktiv a závazků. Za normálních podmínek se však prakticky nesetkáme se situací, že by se celková výše vlastního kapitálu shodovala se souhrnnou tržní hodnotou akcií podniku nebo s částkou, kterou by bylo možno získat buď postupným prodejem jednotlivých složek čistých aktiv podniku nebo podniku jako celku, a to v případě, že by se předpokládala jeho další činnost.

Finanční výkonnost podniku

Základními prvky účetní závěrky, které se bezprostředně vztahují k finanční výkonnosti podniku, resp. vyjádření zisku, jsou výnosy a náklady.

Za výnos je považováno zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období prostřednictvím přírůstku nebo zlepšení využitelnosti

aktiv, příp. snížení závazků, které se projevilo zvýšením vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků.

Souhrnné vymezení výnosů zahrnuje jak výnosy z běžných činností (revenue), tak i přínosy (gains). Výnos je výsledkem běžných činností podniku – může se jednat např. o výnosy z prodeje, poplatků, úroků, dividend a nájemného. Přínosy zahrnují například výsledky (zisky) z vyřazení dlouhodobých aktiv, nebo nerealizované přínosy (např. zhodnocení, která jsou výsledkem přecenění obchodovatelných cenových papírů, a zhodnocení, která se projevují zvýšením účetní hodnoty dlouhodobých aktiv). Pokud se přínosy vykazují ve výsledovce, uvádějí se zpravidla odděleně od výnosů z běžných činností, protože znalost jejich výše je užitečná pro ekonomické rozhodování. Přínosy se často vykazují snížené o související náklady. Přínosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, a tím se ve své podstatě neliší od výnosů - proto nejsou Konceptním rámcem považovány za samostatný základní prvek účetní závěrky.

Důsledkem výnosů může být získání nebo zvýšení prospěchu z různých druhů aktiv (například peněz, pohledávek a zboží a služeb získaných směnou za dodané zboží a služby). Výnos může být také výsledkem vypořádání závazku. Podnik může například poskytnout zboží a služby věřiteli a tak vypořádat závazek - vypořádat dosud nesplacenou půjčku.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období prostřednictvím úbytku nebo snížení využitelnosti aktiv, příp. zvýšení závazků, které se projevilo snížením vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením části vlastního kapitálu vlastníků.

Definice nákladů zahrnuje jednak náklady, které vznikají v rámci běžných činností podniku (expenses), jednak ztráty (losses). Náklady, které vznikají v rámci běžných činností podniku, zahrnují například náklady na realizované výkony, mzdy a odpisy. Náklady se obvykle projevují ve formě úbytku nebo snížení využitelnosti aktiv (peněz a peněžních ekvivalentů, zásob, pozemků, budov a zařízení).

Mezi ztráty patří například taková znehodnocení, která vznikají při živelních pohromách (požáry a povodně), ale také ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv. Definice nákladů zahrnuje také nerealizované ztráty, jako například ztráty vznikající následkem zvyšování směnného kursu cizí měny ve vztahu k půjčce, kterou podnik v této měně má. Pokud se ztráty vykazují ve výsle-

dovce, uvádějí se zpravidla odděleně od nákladů běžných činností, protože znalost jejich výše je užitečná pro ekonomické rozhodování. Ztráty se často vykazují snížené o související výnosy. Ztráty představují snížení ekonomického prospěchu, a tím se ve své podstatě neliší od nákladů – proto nejsou Konceptním rámcem považovány za samostatný základní prvek účetní závěrky.

Obdobně jako v případě aktiv a závazků platí, že definiční vymezení nákladů a výnosů stanoví pouze základní charakteristiky, na základě kterých může být uskutečněná transakce považována za náklad nebo výnos. Neznamená to však, že všechny náklady a výnosy vyhovující definici splňují kritéria pro to, aby mohly být vykazovány ve výsledovce.

Výnosy jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud došlo v důsledku nárůstu aktiv nebo snížení závazků ke zvýšení budoucího ekonomického prospěchu, které lze spolehlivě vyjádřit. Ve skutečnosti to znamená, že k uznání výnosů dochází současně s uznáním nárůstu aktiv nebo snížením závazků (příkladem může být čisté zvýšení aktiv z prodeje zboží nebo služeb, dále snížení závazků v důsledku prominutí splatného závazku, apod.). Obecně by se uznání výnosů mělo omezit pouze na ty položky, které mohou být spolehlivě oceněny a jejichž vznik je dostatečně jistý.

Náklady jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud došlo v důsledku snížení aktiv nebo zvýšení závazků k takovému snížení budoucího ekonomického prospěchu, které lze spolehlivě vyčíslit. Ve skutečnosti to znamená, že k uznání nákladů dochází současně s uznáním nárůstu závazků nebo snížením aktiv (příkladem mohou být odpisy zařízení).

Náklady jsou uznány a vykázány ve výsledovce na bázi přímého přiřazení vynaložených nákladů ke konkrétním položkám výnosů. Tento proces, obecně nazývaný jako přiřazování nákladů k výnosům („matching“), zahrnuje souběžné nebo kombinované uznání výnosů a nákladů, které se vztahují přímo a společně ke stejným transakcím nebo jiným skutečnostem. Například různé složky nákladů, které souhrnně tvoří náklady na prodané zboží, jsou uznány ve stejném okamžiku jako výnosy z prodeje tohoto zboží. Aplikace tohoto principu přiřazování podle Konceptního rámcem však neumožňuje uznání takových položek v rozvaze, které nevyhovují definicím aktiv nebo závazků.

Pokud se očekává, že ekonomický prospěch bude vznikat během několika účetních období a souvislost s výnosy lze vyjádřit pouze rámcově

nebo nepřímě, jsou náklady uznány a vykázány ve výsledovce na bázi systematických a racionálních postupů jejich přiřazování k výnosům. Je to často nutné při uznání úrovně nákladů, vznikajících v souvislosti s využíváním takových aktiv, jako jsou pozemky, budovy a zařízení, goodwill, patenty a obchodní značky. V takovýchto případech jsou náklady označovány jako odpisy. Záměrem těchto postupů přiřazování je uznat a vykázat náklady v těch účetních obdobích, ve kterých dochází ke spotřebě nebo vyčerpání ekonomického prospěchu, který je s těmito položkami spojen.

Náklad se uznává a vykazuje ve výsledovce okamžitě, pokud nevytváří žádný budoucí ekonomický prospěch nebo pokud tento prospěch – v jeho podstatném rozsahu – nenaplnuje některý z předpokladů pro uznání aktiva v rozvaze.

Náklad se také uznává a vykazuje ve výsledovce v těch případech, kdy vzniká závazek, aniž by bylo uznáno aktivum. Příkladem této situace může být vznik závazku z titulu poskytnuté záruky na výrobek.

Oceňování prvků účetní závěrky

Výsledkem oceňování prvků účetní závěrky je stanovení peněžních částek, v nichž mají být základní prvky účetní závěrky uznány a vyjádřeny v rozvaze a výsledovce. V účetní závěrce lze pro jednotlivé prvky využívat různé oceňovací báze, které se aplikují v různém rozsahu a v různých kombinacích.

Vstupní ocenění se v podmínkách IFRS děje vesměs na úrovni historických

nákladů, protože toto ocenění je relativně jednoduché, spolehlivé a objektivní. Následně oceňování využívá kombinace s uplatněním dalších oceňovacíchází tak, aby bylo umožněno poskytnutí věrnějšího obrazu předmětu účetnictví. Protože Konceptní rámec byl publikován ještě před zavedením „reálné hodnoty“, není tato oceňovací báze vymezena v Konceptním rámci, ale je definována v příslušných IFRS (např. IAS 17 a IAS 18).

Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Konceptní rámec rozlišuje mezi finančním pojetím kapitálu (kapitál je synonymem čistých aktiv nebo vlastního kapitálu podniku, například investovaných peněz nebo investované kupní síly) a pojetím produkčního kapitálu (kapitál se vyjadřuje jeho produkční schopností, například v jednotkách výroby za den). Volba příslušného pojetí kapitálu vychází z potřeb uživatelů účetní závěrky podniku, a má vliv na vykázání dosahovaného zisku.

V podmínkách **pojetí uchování finančního kapitálu** je dosahováno zisku pouze v případě, že hodnotově (nebo peněžně) vyjádřená čistá aktiva na konci období převyšují hodnotově (nebo peněžně) vyjádřená čistá aktiva na začátku období, přičemž je třeba eliminovat vliv všech vkladů a výběrů kapitálu vlastníky, k nimž během období došlo. Uchování finančního kapitálu lze vyjádřit buď v nominálních peněžních jednotkách nebo v jednotkách stálé kupní síly.

V podmínkách pojetí uchování produkčního kapitálu je naproti tomu do-

sahováno zisku pouze v případě, že fyzická produkční kapacita (nebo kapacita hlavní výrobní činnosti) podniku (resp. zdrojů nebo finančních prostředků potřebných k dosažení této kapacity) na konci období převyšuje fyzickou produkční kapacitu na počátku období, přičemž je třeba eliminovat vliv všech vkladů a výběrů kapitálu vlastníky, k nimž během období došlo.

Pojetí uchování produkčního kapitálu vyžaduje aplikaci oceňovací báze běžných cen. Pojetí uchování finančního kapitálu naopak nevyžaduje použití konkrétní báze ocenění. Při tomto pojetí závisí výběr báze na typu finančního kapitálu, který se podnik snaží uchovat.

Základní rozdíl mezi těmito dvěma pojetími uchování kapitálu spočívá ve způsobu zobrazení účinků změn cen podnikových aktiv a závazků. Obecně podnik uchovává svůj kapitál, pokud má na konci období stejný kapitál jako měl na jeho začátku. Částka přesahující úroveň potřebnou k uchování kapitálu, který byl k dispozici na počátku období, je ziskem.

V podmínkách pojetí uchování finančního kapitálu je například zvýšení cen aktiv, které podnik v období využívá (nazývané jako přínosy z držby), ziskem. Když je pojetí uchování finančního kapitálu vyjádřeno v jednotkách stálé kupní síly, představuje zisk zvýšení investované kupní síly za období. Až do okamžiku vyřazení aktiva v důsledku směnné transakce se však za zisk považuje jen ta část zvýšení cen aktiv, která převyšuje obecnou cenovou hladinu. Zbylá část zvýšení se vyjadřuje jako úprava zabezpečující uchování kapitálu, a tedy jako část vlastního kapitálu.

V podmínkách pojetí uchování produkčního kapitálu jsou všechny změny cen ovlivňující aktiva a závazky podniku považovány za změny v ocenění fyzické produkční kapacity podniku. Vyjadřují se proto jako úpravy zabezpečující uchování kapitálu, které tvoří část vlastního kapitálu, a nikoliv jako zisk.

Závěr

Konceptní rámec je východiskem, na kterém jsou založeny jednotlivé IAS/IFRS a související interpretace. Jednotlivé standardy by tak měly navazovat na filosofii definovanou tímto dokumentem, i když v omezeném množství případů vyžadujících specifický přístup mohou konkrétní IAS/IFRS stanovit odlišný postup, než jaký by mohl vyplývat z Konceptního rámce. V navazujících příspěvcích budou řešeny konkrétní okruhy problémů, které s uplatňováním IFRS souvisí.

Ing. Roman Sedlák

	Aktiva	Závazky
Historické náklady	peníze nebo peněžní ekvivalenty (nebo reálná hodnota poskytnuté protihodnoty) vynaložené na pořízení aktiva v době nabytí aktiva	hodnota příjmů nebo prospěchu, získaného v důsledku převzetí závazku NEBO částka, která bude muset být vynaložena na vyrovnání závazku v rámci normálního průběhu podnikání
Běžná cena	částka, která by musela být vynaložena v současné době za účelem pořízení totožného nebo rovnocenného aktiva	nediskontovaná částka která by musela být vynaložena na vyrovnání závazku v současné době
Realizovatelná (vypořádací) hodnota	částka, kterou by bylo možné v současné době získat prodejem aktiva v rámci běžného vyřazení	vypořádací hodnota – očekávané nediskontované částky, které budou muset být vynaloženy na vyrovnání závazku v rámci normálního průběhu podnikání
Současná hodnota	současná diskontovaná hodnota budoucích očekávaných čistých peněžních toků, které budou generovány aktivem v rámci normálního průběhu podnikání	současná diskontovaná hodnota budoucích očekávaných čistých peněžních toků, které budou muset být vynaloženy na vyrovnání závazku v rámci normálního průběhu podnikání

Jaké účetnictví povedeme v roce 2004

aneb pozastavení nad aktuální otázkou vyvolanou novelizací zákona o účetnictví

Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon“), která je v současné době projednávána v parlamentu České republiky, by měla až na výjimky vstoupit v účinnost 1. ledna 2004. Nejpodstatnější navrhanou změnou je zrušení soustavy jednoduchého účetnictví. Jednoduché účetnictví podle citovaného zákona bylo založeno na evidenci příjmů, výdajů a obchodního majetku, a sehrálo významnou roli v obnově soukromého podnikání po listopadu 1989, zejména při zjišťování základu daně z příjmů fyzických osob. Z tohoto důvodu navazuje na novelu zákona o účetnictví novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, která upravuje náležitosti vedení „daňové evidence“ pro účely zjištění základu daně z příjmů. Daňová evidence by měla umožnit poplatníkům daně z příjmů evidovat příjmy a výdaje jednodušším a bezformálnějším způsobem, na druhou stranu by přechod z jednoduchého účetnictví na daňovou evidenci neměl poplatníky nepřiměřeně finančně zatížit. Pokud řádně účtovali, příp. účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, splňují zároveň požadavky nově zaváděné daňové evidence.

Zrušení jednoduchého účetnictví s sebou přináší významnou změnu obsahu pojmu „účetnictví“, resp. pojmu „vedení účetnictví“. Pojmem „účetnictví“ budeme po 1. lednu 2004 označovat dosavadní účetnictví „podvojně“ a ten, kdo bude mít povinnost nebo bude dobrovolně vést účetnictví, povede nadále účetnictví založené na podvojnosti zápisů, tj. podvojně.

Kdo bude povinen od 1. ledna 2004 vést „podvojně“ účetnictví?

1. Právnícké osoby, které mají své sídlo na území České republiky, např. obchodní společnosti, družstva, obce a kraje (§ 1 odst. 2 písm. a) zákona). Výjimku z tohoto pravidla tvoří:
 - občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,
 - církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právní osobou,
 - obecně prospěšné společnosti,

- zájmová sdružení právnických osob,
- honební společenstva,
- nadační fondy a
- společenství vlastníků (bytových) jednotek, které ke dni 31. prosince 2003 budou účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví (čl. II bod 2. přechodných ustanovení novely zákona). Tyto vyjmenované právnické osoby mohou vést jednoduché účetnictví až do 31. prosince 2004, resp. mohou začít vést (podvojně) účetnictví až od 1. ledna 2005, což nevylučuje, aby se rozhodly vést „podvojně“ účetnictví již od 1. ledna 2004; v období mezi 1. lednem a 31. prosincem 2004 však nemohou začít vést „daňovou evidenci“ podle zákona o daních z příjmů.

2. Fyzické osoby, které budou jako podnikatelé ke dni 1. ledna 2004 či dříve zapsány v obchodním rejstříku (§ 1 odst. 2 písm. d) zákona).
3. Fyzické osoby, které jsou podnikateli a do 31. prosince 2003, 24.00 hod se rozhodnou vést „podvojně“ účetnictví dobrovolně (§ 1 odst. 2 písm. f) a § 4 odst. 4 zákona).
4. Zahraniční osoby (fyzické i právnické), které na území České republiky ke dni 1. ledna 2004 budou podnikat nebo provozovat jinou činnost podle zvláštních právních předpisů (§ 1 odst. 2 písm. b) zákona).
5. Organizační složky státu (§ 1 odst. 2 písm. c) zákona).

Kdo bude povinen vést „podvojně“ účetnictví od 1. ledna 2005?

Povinnost vést „podvojně“ účetnictví od 1. ledna 2005 bude obecně stíhat fyzické osoby, které jsou podnikateli a v roce 2004, tj. v období od 1. ledna 2004 až 31. prosince 2004, se stanou účetní jednotkou ve smyslu novelizovaného zákona. Jedná se zejména o tyto případy:

1. Fyzická osoba (podnikatel), která při své podnikatelské činnosti v roce 2003 dosáhla obratu vyššího než 6 000 000 Kč. Obratem se rozumí obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty (§ 2 odst. 2

písm. c) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty), tzn. souhrn výnosů nebo příjmů za zdanitelná plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty; do obratu se však nezapočítávají příjmy z činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho znaku, že je prováděna podnikatelem (např. příjmy z nájmu nebo příjmy z autorských práv pokud je nepobírá podnikatel). V případě, že fyzická osoba (podnikatel) dosáhne v roce 2003 obratu vyššího než 6 000 000 Kč, je nepodstatné, za kolik měsíců obratu dosáhla (např. pouze listopad a prosinec). Stejně tak je nepodstatné, jakého obratu dosáhne v roce následujícím, tj. v roce 2004, vždy má povinnost od 1. ledna 2005 začít vést „podvojně“ účetnictví, pokud v roce 2004 svoji podnikatelskou činnost neukončí. V období od 1. ledna 2004 do 31. prosince 2004 povedou uvedené fyzické osoby (podnikatelé) „daňovou evidenci“.

2. Fyzická osoba (podnikatel), která v roce 2003 nepřekročí stanovený obrat a přesto se do 31. prosince 2004, 24.00 hod rozhodne vést „podvojně“ účetnictví dobrovolně.
3. Fyzická osoba (podnikatel), která v roce 2003 nepřesáhne obrat 6 000 000 Kč, zároveň však bude ke dni 1. ledna 2004 účastníkem sdružení bez právní subjektivity (sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku) a alespoň jeden z ostatních účastníků bude buď:
 - tuzemskou právníckou osobou,
 - zahraniční fyzickou nebo právníckou osobou, která na území České republiky podniká nebo provozuje jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
 - organizační složkou státu,
 - fyzickou osobou zapsanou jako podnikatel v obchodním rejstříku,
 - fyzickou osobou, která dobrovolně povede v roce 2004 účetnictví, nebo
 - fyzickou osobou (podnikatelem), která v roce 2003 překročila obrat 6 000 000 Kč.

U fyzické osoby (podnikatele), která v roce 2003 nepřesáhne stanovený obrat a bude ke dni

1. ledna 2004 účastníkem sdružení bez právní subjektivity s některou z výše uvedených osob, není rozhodující, od jakého data (před 1. lednem 2003 včetně) je účastníkem sdružení, vždy bude mít povinnost vést účetnictví od 1. ledna 2005 (§ 4 odst. 5 písm. b) zákona).

4. Fyzická osoba (podnikatel), která v roce 2003 nepřesáhne obrát 6 000 000 Kč, avšak v průběhu roku 2004 se stane účastníkem sdružení bez právní subjektivity, jehož s některým z účastníků bude osoba uvedena v bodě 3. této části článku (§ 4 odst. 5 písm. b) zákona).
5. Fyzická osoba (podnikatel), která v roce 2003 nepřesáhne obrát 6 000 000 Kč, zároveň však bude nejpozději k 31. prosinci 2004 účastníkem sdružení bez právní subjektivity (nerozhoduje od kterého data) a některý z účastníků tohoto sdružení se v roce 2004 stane účetní jednotkou (osobou uvedenou v bodě 3. této části článku) nebo se některá z uvedených osob stane v roce 2004 účastníkem tohoto sdružení.

Samostatnou otázkou u účastníků sdružení bez právní subjektivity zůstá-

vá, zda se pro účely zjištění výše obrátu v roce 2003 a v letech následujících, rozdělí obrát dosažený „ve sdružení“ na jednotlivé účastníky sdružení v poměru podle zákona či smlouvy o sdružení? Odpověď zní ano. Nutno však podotknout, že se v odborné veřejnosti objevují i opačné názory a proto považují za nezbytné uvést krátkou argumentaci, proč obrát počítat za každého účastníka zvlášť. Ustanovení § 1 odst. 2 písm. e) zákona odkazuje na obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty. Zákon o dani z přidané hodnoty definuje obrát ve svém § 2 odst. 2 písm. c) jako výnosy, resp. příjmy za zdanitelná plnění dosažené jednotlivou osobou (fyzickou či právnickou). Co se rozumí zdanitelným plněním stanoví § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Až potud není pochyb o vazbě definice obrátu na konkrétní osobu (potenciální účetní jednotku). Zavádějící se může jevit skutečnost, že v případě sdružení bez právní subjektivity vede evidenci (záznamy pro účely daně z přidané hodnoty) určený účastník sdružení, a to odděleně za celé sdružení (§ 11 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato „evidence“ však není totožná s pojmem „účetnictví“ a nelze proto dovozovat, že sdružení bez právní subjektivity je samo-

statnou účetní jednotkou podle stávajících právních předpisů.

Shrneme-li výše uvedené, tak v případě sdružení bez právní subjektivity vede „evidenci“ pro účely daně z přidané hodnoty a zpravidla též vystavuje účetní doklady pouze jeden účastník sdružení. Pro účely zákona o účetnictví, konkrétně pro aplikaci ustanovení § 1 odst. 2 písm. e) zákona, se však obrát dosažený za zdanitelná plnění v kalendářním roce rozdělí na jednotlivé účastníky sdružení podle zákona nebo podle smlouvy o sdružení a přičtou se k němu případné příjmy dosažené účastníkem mimo sdružení. Teprve pokud takto zjištěný „obrat“ přesáhne 6 000 000 Kč u účastníka sdružení, který je fyzickou osobou (podnikatelem), stává se účetní jednotkou. Pokud takto zjištěný obrát u fyzické osoby (podnikatele) přesáhne v roce 2003 částku 6 000 000 Kč, stává se tato osoba účetní jednotkou od 1. ledna 2004 a má povinnost vést účetnictví od 1. ledna 2005.

JUDr. David Bauer

Autor je pracovníkem oddělení veřejného práva (finanční a správní právo) Ústavu státu a práva AV ČR

Certifikace podle norem ISO z hlediska účetnictví

Důvodem pro vydání mezinárodních norem pro řízení a zabezpečování jakosti bylo zejména posílit důvěru zákazníků při obstarávání výrobků a služeb v záplavě často nadnesených reklam, zvýraznit důvěryhodnost firmy při exportu, popř. vůbec jej umožnit, a čelit dovozu méně kvalitních výrobků a služeb z některých problémových částí světa. Pokud se dále bude hovořit o výrobcích, rozumí se tím pro stručnost obdobně i služba. Uplatňování těchto norem v činnosti podniku je nepovinné, nicméně v důsledku konkurenčního tlaku a úsilí o prosazení nebo udržení se na trhu k nim hodně podniků přistupuje. Odhaduje se, že ve státech EU má certifikát o zavedení norem ISO řady 9000 asi 60 % podniků. Uvedené normy vydává mezinárodní normalizační organizace ISO - International Organization for Standardization, a společným základem těchto norem je ISO 9000 - Normy pro všeobecné řízení a zabezpečování jakosti -

Směrnice pro jejich volbu a používání. Vymezuje se v nich např. pojmosloví, hlediska pro záměr podniku v zabezpečení jakosti při efektivně vynaložených nákladech, systém prokazatelnosti a dokumentace, kritéria pro volbu příslušné normy ve smluvních vztazích apod.

V zásadě jsou tři druhy norem ISO 9000:

* ISO 9001 - Zabezpečování jakosti výrobků při jejich navrhování, vývoji, výrobě, uvádění do provozu a servisu,

* ISO 9002 - Zabezpečování jakosti výrobků při jejich výrobě a uvádění do provozu,

* ISO 9003 - Zabezpečování jakosti výrobků při výstupní kontrole a zkoušení.

Z uvedených názvů je patrné, co je předmětem příslušných norem, a rovněž to, že nejméně náročnou či konfiguračně nejužší je ISO 9003, náročněj-

ší je ISO 9002 a nejnáročnější je ISO 9001, ke které si ve stručnosti uvedeme několik poznámek. V podniku musí být konkrétně vymezena odpovědnost, pravomoc a vzájemné vztahy zaměstnanců, kteří řídí, provádějí a ověřují činnost ovlivňující jakost. Ověřování zahrnuje kontrolu, zkoušení a dozor nad navrhováním či zadáváním výrobků, jejich výrobou, uváděním do provozu a servisem, a to osobami nezávislými na těch, kteří jsou za práci přímo odpovědní. Vedení podniku musí ve stanovených intervalech prověřovat systém zabezpečování jakosti a o těchto prověrkách vést dokumentaci. Pro splnění stanovených požadavků musí být zajištěna potřebná výrobní, kontrolní a zkušební zařízení včetně přístrojové a měřicí techniky. Pro každý vývojový projekt je stanovena přímá odpovědnost. Výběr subdodavatelů je dokumentován záznamy o dříve prokázané způsobilosti jejich dodávek a plnění dohod. Doku-

mentace o nakupovaných výrobcích musí obsahovat údaje přesně popisující objednané výrobky, přičemž je účelné ve smlouvě si sjednat oprávněně ověřovat si u subdodavatelů, zda jejich výrobky odpovídají stanoveným požadavkům. Pro výrobu a montáž musí být stanoveny postupy, které v co největším rozsahu jsou vymezeny normami a referenčními vzorky. Musí být zajištěna vstupní, mezioperační a výstupní kontrola a zkoušky v souladu s dokumentovanými postupy. Musí být vedeny záznamy, že výrobek prošel kontrolou nebo zkouškami podle stanovených kritérií. Výrobky úspěšně prošlé kontrolou se označí razítky, značkami, visačkami, nálepkami nebo kontrolními kartami. Nevyhovující výrobky se odstraní, informují se o nich příslušné vnitropodnikové útvary, analyzují se příčiny a stanoví nápravná opatření. Měřicí, kontrolní a zkušební zařízení je nutné v pravidelných intervalech ověřovat a kalibrovat a vést o tom záznamy. Manipulace, skladování, balení a značení výrobků se provádí podle dokumentovaných postupů k zamezení poškození nebo zhoršení stavu. Podle dokumentovaných postupů se pokud možno provádí i servis.

Nastíněný systém řízení a zabezpečování jakosti podle ISO 9001 je pochopitelně stručný jen pro získání jisté představy. Lze podotknout, že obdobně jako popisovaný systém fungovalo zabezpečování jakosti i v minulosti v řadě českých firem úspěšně konkurujících svými výrobky na zahraničních trzích. Z čistě technického hlediska to proto pro mnohé čtenáře a podnikovou praxi nemusí být zase nic tak zvláštního.

O zavedeném systému řízení a zabezpečování jakosti uděluje akreditovaná certifikační organizace tuzemská nebo zahraniční certifikát. S několikaletým odstupem po udělení certifikátu, zpravidla po třech letech, je prováděn tzv. následný audit ověřující dodržování podmínek, za kterých byl certifikát udělen. Na jeho základě je certifikát prodloužen nebo odebrán.

Z účetního a daňového hlediska přicházejí v úvahu při zavádění systému řízení a zabezpečování jakosti podle norem ISO 9000 včetně certifikace zejména dva případy.

1. Především ten, že podnik k dosažení úrovně řízení a zabezpečování jakosti podle příslušné normy ISO potřebuje externě získat např. know-how, ať už v podobě výrobně technických, organizačně technických nebo obchodně technických poznatků, technologické receptury či postupy apod. Pro jednoduchost předpokládejme, že tyto

poznatky, které pro stručnost souhrnně nazveme dokumentací, nejsou chráněné průmyslovým právem a nejsou tedy předmětem licenční smlouvy, nýbrž jsou předmětem inominátní smlouvy, popř. smlouvy o dílo. Důvodem tohoto kroku může být zejména skutečnost, že v obchodních vztazích se partneři příslušné normy ISO dovolávají nebo ji upřednostňují, avšak dosavadní úroveň jakosti podnikové produkce jí neodpovídá a zajistit požadovanou úroveň vlastními silami by bylo zdouhavější, popř. i nákladnější. Podle této dokumentace bude podnik pra-



covat nezávisle na tom, zda certifikát získá nebo nezíská. Externě pořízenou dokumentaci lze považovat za nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, kterou podnik může účtovat buď jako dlouhodobý nehmotný majetek nebo jako drobný nehmotný majetek, jak jej k této volbě při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku opravňuje ustanovení § 6 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. V případě dlouhodobého nehmotného majetku, který se účetně odpisuje podle § 28 zákona o účetnictví, tj. v průběhu používání, jsou účetní odpisy daňovými výdaji. Pokud by bylo účtováno o drobném nehmotném majetku, jde o náklad v účetnictví i pro daňové účely, ale i tak podléhá tento majetek evidenci, protože podle § 39 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je nutné jej uvádět v příloze účetní závěrky.

Pokud podnik účtuje o pořízené dokumentaci jako o dlouhodobém nehmotném majetku a poskytovatelem dokumentace je akreditovaná certifikační organizace, která má udělit certifikát, je věcně opodstatněné, že tato organizace prokáže a osvědčí fungo-

vání poskytnuté dokumentace zabezpečující jakost podle příslušné normy ISO. Tento průkaz a osvědčení je tedy součástí věcného plnění, tj. součástí pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného majetku. Pro ilustraci to velmi vzdáleně lze přirovnat ke koupi, popř. nájmu auta, kdy předvedením funkcí a zkušební jízdou se prokazuje plnění stanovených podmínek i parametrů. Proto provádět tzv. předběžný audit ověřující zavedení a dodržování řízení a zabezpečování jakosti podle příslušné normy ISO by bylo nadbytečné, protože věcně by se jednalo

o totéž. Pravděpodobně by vzbudilo nelibost, popř. s právními důsledky, kdyby akreditovaná certifikační organizace při poskytnutí dokumentace úspěšnost potvrdila a v případě předběžného auditu pro udělení certifikátu úspěšnost nepotvrdila. V opačném případě, že by podnik pořídil dokumentaci od jiné než akreditované certifikační organizace, mohla by popř. vzniknout pro podnik nepříznivá okolnost, že tato organizace by podmiňovala udělení certifikátu provedením předběžného auditu. Proto by mělo předcházet trojstranné ujednání s cílem, aby akreditovaná certifikační organizace uznala průkaz a osvědčení poskytovatele dokumentace a tím netrvala na provádění předběžného auditu.

2. Druhou možností je, že podnik má natolik propracovaný a dodržovaný systém řízení a zabezpečování jakosti odpovídající příslušné normě ISO, že dokumentaci nepotřebuje a pouze žádá o provedení předběžného auditu a udělení certifikátu.

Předběžný audit předcházející udělení certifikátu, vlastní certifikát a následný audit ověřující po stanovené

době dodržování podmínek, za kterých byl audit udělen, **nelze považovat za nehmotný majetek, ale za náklad v účetnictví i pro daňové účely.** V těchto případech, stejně jako při pořízení drobného nehmotného majetku, je samozřejmě nutné respektovat ustanovení § 3 zákona o účetnictví, v kterém je mimo jiné stanovena povinnost účtovat o skutečnostech do období, s kterými tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí. Je proto **nutné časové rozlišení** formou nákladů příštích období, kdy platby uskutečněné v běžném období jsou zachyceny v aktivech a v následujících obdobích se rozpouštějí do nákladů ve věcné

a časové souvislosti, tj. je znám věcný titul, výše částky a doba, které se časově rozlišená částka týká. Náklady příštích období představují předplacené náklady a tím „pohledávku“ běžného období vůči následujícím, a podle § 13 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se vykazují v položce D.1.1 rozvahy.

Závěrem je účelné podotknout, že terminologie v dané problematice není ustálená a vždy jednotná. V jednotlivých smlouvách i podnicích mohou být používány různé pojmy a je proto nutné zkoumat jejich nezastřený věcný obsah a ekonomickou podstatu. Po-

kud zde byl použit výraz např. předběžný audit nebo následný audit, byla jejich věcná náplň stručně vyjádřena, takže by nemuselo docházet k nesrovnalostem. Asi není nutné zvlášť zdůrazňovat, že smluvní zajišťování tzv. certifikace s ohledem na konkrétní podmínky jednotlivých podniků i akreditovaných certifikačních organizací, jakož i smluvní volnost, může být značně rozdílné a proto nezbyvá než posuzovat jednotlivé případy individuálně bez ulehčujícího šablonovitého přístupu.

Ing. Milan Blatný

Metodika evidence a účtování certifikace a získání certifikátu jakosti ČSN EN ISO 9001, 9002, 9003

Předpisy: zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění
vyhl. č. 500/2002 Sb. prováděcí k zák.o účetnictví platná od 1. 1. 2002
Opatření MF ČR - postupy účtování pro podnikatele publikované ve FZ - ročník 2001 a 2002
zákon č. 586/1992 Sb. o DP v platném znění

Zadání (model)

Společnost s.r.o. zavedla v r. 1999 certifikát jakosti ČSN EN ISO 9001. Získání certifikátu předcházely níže uvedené obchod.vztahy - uzavření Smlouvy o dílo (inominátní) a s nimi spojené výdaje (náklady) - **služba SKP 74.14.1**

	MD	D	Kč
r. 1999			
- přípravná fáze			
1/ náklady na konzultace,	518	321	40 000
2/ náklady na předcertifikační audit	518	321	60 000
3/ odměny za práce dle dohod nebo smluv	518	321	50 000
Analýza přípravné fáze certifikace vyvolala pořízení nehmotného i hmotného majetku dle níže uvedeného:			
4/ pořízení nehmotného majetku - např.zakoupení programů pro řízení výroby - software			
a) dodávka	041	321	75 000
b) převod do užívání	013	041	75 000
c) odpisy nehmot. aktiva - rovnoměrně po dobu 3 let - platnosti certifikátu	551	07x	
5/ pořízení hmotného majetku – např.zakoupení strojů, zařízení			
a) pořízení nákupem	042	321	500 000
b) aktivace pořízené hmotného majetku – splnění všech podmínek	022	042	500 000
c) odpisy hmotného aktiva - dle zařazení, zvolené metody VP směr.	551	082	

	MD	D	Kč
- realizační fáze			
6/ náklady vynaložené na vydání certifikátu-osvědčení, např. vypracování popisu jednotlivých činností a prací, organizačních postupů, systému řízení, směrnic pro kategorizaci zaměstnanců (bezpečnost a ochrana zdraví a práce), apod. informací – dále jen pořízení dokumentace zpravidla na dobu platnosti 3 let – od 1. 7. 1999 -30. 6. 2002	381	321	180 000
a) rozpouštění podílu nákladů 7 - 12/1999 s přesností na měsíce	518	381	30 000
b) rozpouštění podílu nákladů 1 - 12/2000	518	381	60 000
c) rozpouštění podílu nákladů 1 - 12/2001	518	381	60 000
d) rozpouštění podílu nákladů 1 - 6/2002	518	381	30 000
7/ získání <i>příspěvku na úhradu nákladů</i> spojených s certifikací od ČMZRB a.s., program „TRH“ celkem 200 000 Kč v 10/1999			
1) podíl příspěvku na náklady přípravné fáze (150 000/330 000)	221	648	90 000 (45%)
2) podíl příspěvku na náklady realizační fáze (180 000/330 000)	022	383	110 000 (55%)
a) rozpouštění podílu výnosů 10 - 12/1999 (1/33 z 110 000)	383	648	10 000
b) rozpouštění podílu výnosů 1 - 12/2000	383	648	0 000
c) rozpouštění podílu výnosů 1 - 12/2001	383	648	40 000
d) rozpouštění podílu výnosů 1 - 6/2002	383	648	20 000
r. 2000			
8/ <i>náklady na následné opakované ověřování</i> plnění podmínek certifikátu - další pravidelné prováděné „certifikační“ audity dle smluv zpravidla se provádí každoročně po dobu platnosti certifikač.osvědčení	518	321	20 000
r. 2001			
9/ <i>náklady na následné opakované ověřování</i> plnění podmínek certifikátu - další pravidelné prováděné „certifikač.“ audity dle smluv zpravidla se provádí každoročně po dobu platnosti certifikač.osvědčení	518	321	20 000
r. 2002			
10/ <i>náklady na následné opakované ověřování</i> plnění podmínek certifikátu-další pravidelné prováděné „certifikač.“ audity dle smluv zpravidla se provádí každoročně po dobu platnosti certifikač.osvědčení	518	321	20 000
11/ <u>obnova certifikace</u> (recertifikace) - prodloužení lhůty platnosti certifikačního osvědčení o další 2 roky od 1. 7. 2002 do 30. 6. 2004			

**) Výsledkem certifikačního procesu totiž v žádném případě není majetek, kterým by společnost mohla disponovat ve smyslu prodat, pronajmout apod. Omezenost kritérií vymezující nehmotný majetek dle § 6 vyhl. č. 500/2002 Sb. spočívá v nemožnosti certif.osvědčení prodat, koupit, pronajmout či vyměnit, neboť je vystaven pro konkrétní činnost společnosti a na přesně vymezenou dobu platnosti. Hlavním kritériem je vztah vynaložených nákladů na certifikaci k časovému období (§ 3 zák.o účetnictví a Postupy tř.3, čl. IX.)

Každé obnovení platnosti certifikačního osvědčení náležející konkrétní účetní jednotce (společnosti, podnikateli) lze v podvojném účetnictví účtovat obdobně jako je uvedeno ve výše uvedených bodech 1, 2, 3 (přezkoumání dokumentace) a v bodě 6 (náklady na vydání certifikátu).

Zpracoval: **Ing. Jiří Hofrichtr**
auditor, osvědčení č. 513

Problematika vypořádacích podílů ve výrobních družstvech provádějících transformaci

1. Úvod

Cílem příspěvku je popsat problematiku vypořádacích podílů ve výrobních družstvech, která byla ze zákona povinna provést tzv. transformaci. Transformaci družstev upravuje zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech. Dále se zmíním i o družstvech, která provedla tzv. „personifikaci“, která byla upravena zákonem č. 176/1990 Sb., o bytovém, spotřebním, výrobním a jiném družstevnictví. Personifikace byla upravena ustanovením § 6, odst. 4, kde bylo stanoveno, že „v zájmu širší účasti členů na činnosti a hospodářských výsledcích může družstvo využívat jejich další majetkové účasti (další majetkové účasti, další finanční či jiné majetkové vklady) zhodnocované podílem na zisku podle stanov. Proces personifikace družstva prováděla v době, kdy ještě nebyl v definitivní podobě znám zákon č. 42/1992 Sb., a byla v té době diskutována „privatizace“ družstevního majetku.

2. Právní úprava družstev

Družstva upravuje zákon č. 513/1991, obchodní zákoník v platném znění, v hlavě II Družstvo, § 221 až § 260 s tím, že se současně přiměřeně použijí obecná ustanovení o obchodních společnostech na družstva, pokud tyto vztahy nejsou přímo upraveny v ustanoveních o družstvech.

Družstvo je pojato jako soukromoprávní podnikatelský subjekt, lišící se od obchodních společností především speciální úpravou vztahů mezi členem a družstvem a mezi členy navzájem. Současně je kladen důraz na mezinárodní družstevní principy.

Družstvo je právní osobou a za porušení svých závazků odpovídá celým svým majetkem. Stanovy však mohou určit, že členové (příp. někteří členové) mají na základě rozhodnutí členské schůze vůči družstvu do určité výše uhrazovací povinnosti přesahující členský vklad na krytí ztrát družstva. Od 1.1.2001 nesmí uhrazovací povinnost přesáhnout trojnásobek členského vkladu.

Družstvo vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku.

Základní kapitál družstva tvoří souhrn členských vkladů, k jejichž spla-

cení se členové družstva zavázali. Stanovy určují výši základního kapitálu, které se zapisuje do obchodního rejstříku. Zapisovaný kapitál musí činit nejméně 50 000 Kč. Členové družstva se mohou zavázat, pokud to umožňují stanovy, k dalšímu členskému vkladu a k další majetkové účasti na podnikání družstva. Členy družstva mohou být osoby fyzické i právnické. Družstvo musí mít nejméně 5 členů; to neplatí, jsou-li jeho členy alespoň dvě právnické osoby.

Členství vzniká při založení družstva dnem vzniku družstva, za trvání družstva přijetím za člena na základě písemné členské přihlášky, převodem členství nebo jiným způsobem stanoveným zákonem.

Členství zaniká písemnou dohodou, vystoupením, vyloučením prohlášením konkursu na majetek člena, zamítnutím návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku člena, pravomocným nařízením výkonu rozhodnutí postižením členských práv a povinností, vydáním exekučního příkazu k postižení členských práv a povinností po právní moci usnesení o nařízení exekuce nebo zánikem družstva. Členství fyzické osoby zaniká též smrtí. Členství právnické osoby zaniká jejím vstupem do likvidace nebo prohlášením konkursu, popř. jejich zánikem.

Orgány družstva upravuje § 237 a násl. obchodního zákoníku. Orgány družstva jsou:

- a) členská schůze,
- b) představenstvo,
- c) kontrolní komise,
- d) další orgány družstva podle stanov.

Nejvyšším orgánem družstva je členská schůze, jejíž práva a povinnosti vymezuje obchodní zákoník, včetně úprav ve stanovách.

Družstva v rámci svého hospodaření jsou povinna tvořit kromě základního kapitálu též nedělitelný fond, který se však za trvání družstva nesmí rozdělit mezi členy. Tento fond lze používat na úhradu ztrát, pokud tak rozhodne členská schůze. Dále mohou družstva vytvářet další fondy, pokud je mají upraveny ve stanovách (pak se tyto fondy účtují ve prospěch účtu 423 – Statutární fondy) nebo mají odkaz na tvorbu fondů na základě členské schůze (tyto fondy se účtují na vrub

účtu 427 – Ostatní fondy), která schvaluje řádnou účetní závěrku a zároveň rozdělení zisku, případně úhradu ztráty a tvorbu dalších fondů.

Členové družstva se mohou na základě usnesení členské schůze a v případě kladného

hospodářského výsledku podílet na zisku. Není-li ve stanovách družstva speciální úprava rozdělení zisku, určí se podíl člena na zisku poměrem výše jeho splaceného vkladu ke splaceným vkladům všech členů.

3. Transformace výrobních družstev

Jak je uvedeno v úvodu, proces transformace upraven zákonem č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech (dále jen „transformační zákon“). Cílem zákona byla úprava majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, přizpůsobení vnitřních právních poměrů družstva obchodnímu zákoníku a způsob přeměny družstev na jiné podnikatelské formy.

Povinností družstva při transformaci bylo připravit závazný transformační projekt s cílem rozdělit majetek mezi členy a vypořádat se se? státem (restituční nároky). Celá transformace byla časově omezena. Do jednoho roku byla družstva povinna přizpůsobit stanovy obchodnímu zákoníku a stanovy nechat zapsat do obchodního rejstříku.

Zákon v § 17 upravuje postup při výpočtu majetkových podílů, § 7 upravuje čisté jmění družstva. Termín čisté jmění byl použit pouze pro účely transformačního zákona a není totožný s čistým obchodním jměním, které je upraveno v § 6 odst. 3 obchodního zákoníku.

Pro účely výpočtu čistého jmění se vychází z pasiv rozvahy s vyloučením fondů sloužících potřebám členů a zaměstnanců, zejména fondu kulturních a sociálních potřeb, fondu odměn, fondu doplňkových odměn na principu nepřeceňování jednotlivých složek majetku a závazků.

Z čistého jmění družstva vyčlenila 5 % na případné restituční nároky, 75 % tvořil nedělitelný fond a zbývajících 25 % se rozdělovalo oprávněným osobám podle zákonem stanovených

kritérií (§ 21 stanovil délku členství, výši zaplaceného členského podílu a výši dalších majetkových vkladů s tím, že použití kritérií určila valná hromada. Pokud se valná hromada nedohodla, použila se všechna kritéria rovným dílem).

Rezerva na případné restituční nároky se musí nadále evidovat v účetnictví, protože zatím žádný zákon tuto rezervu nezrušil. Tato „blokace“ bude ukončena ze zákona po 10 letech. Otázkou je, zda se tato lhůta počítá dnem účinnosti zákona, nebo dnem schválení transformačního projektu nebo dnem zápisu stanov do obchodního rejstříku. Podle mého názoru je rozhodným dnem den zápisu stanov do obchodního rejstříku, ovšem pokud bude docházet k případným soudním sporům, mohou soudy rozhodnout jinak.

Družstva, která provedla před účinností tohoto zákona již zmíněnou „**personifikaci**“ (předpokladem byla řádná členská schůze, schválená pravidla pro personifikaci a její zakotvení ve stanovách), tuto část rozděleného majetku již do transformace nezahrnovala.

Vypočtené majetkové podíly z transformace byly ze zákona ověřovány auditorem (jejich výše je neměnná) a družstva je evidují v účetnictví v absolutních částkách v samostatné analytické evidenci k účtu 411 – Základní kapitál.

Zákon stanoví v § 13 lhůty pro výplatu majetkových podílů z transformace. Pokud se oprávněná osoba nestala účastníkem nově transformovaného družstva (tj. nestala se členem na valné hromadě, která schvalovala transformační projekt, nebo ukončila členství v době do dne zápisu stanov do obchodního rejstříku) je družstvo povinno vyplatit tento majetkový podíl z transformace po 7 letech. Pokud by však oprávněná osoba podnikala nebo začala podnikat ve stejném oboru činnosti jako družstvo, pak je družstvo povinno tento majetkový podíl z transformace vyplatit do 90 dnů. Tento podíl podléhá zdanění podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. Družstvo je povinno při výplatě nebo připsání srazit zvláštní sazbu daně ve výši 15 % a odvést místně příslušnému správci daně.

Majetkový podíl z transformace se vyplácí v penězích. Po vzájemné dohodě lze vypořádat majetkový podíl z transformace i formou naturálního plnění. Výhodou naturálního plnění je, že podle § 8 zákona č. 588/1992 Sb.,

o dani z přidané hodnoty v platném znění není vydání majetku v nepeněžní podobě zdanitelným plněním.

Dalším omezením podle transformačního zákona bylo trvání činnosti a podnikání ve formě družstva. Pokud by se družstvo v době zmíněných 10 let rozdělilo, nebo vstoupilo do likvidace, pak byla povinnost ze zákona odvést 75 % nedělitelného fondu na zvláštní účet Fondu národního majetku, kde by měly případné finanční prostředky sloužit na podporu družstevnictví.

4. Vypořádací podíly

Vypořádací podíl je upraven v § 233 a násl. obchodního zákoníku.

1. *Při zániku členství za trvání družstva má dosavadní člen nárok na vypořádací podíl.*

2. *Vypořádací podíl se určí poměrem splaceného členského vkladu dosavadního člena násobeného počtem ukončených roků jeho členství k souhrnu splacených členských vkladů všech členů násobených ukončenými roky jejich členství.*

3. *Pro určení vypořádacího podílu je rozhodný stav čistého obchodního jmění družstva (po 1.1.2001 stav vlastního kapitálu) podle účetní závěrky za rok, v němž členství zaniklo. Při určování výše vypořádacího podílu se nepřiblíží ke jmění (kapitálu), jež je v nedělitelném fondu, a jestliže to vyplývá ze stanov, i v jiných zajišťovacích fondech. Rovněž se nepřiblíží k vkladům členů s kratším než ročním členstvím přede dnem, k němuž se roční (řádná) účetní závěrka sestavuje.*

4. *Nárok na vypořádací podíl je splatný uplynutím tří měsíců od schválení účetní závěrky za rok, v němž*

členství zaniklo. Nárok na podíl na zisku vzniká jen za období trvání členství.

5. *Ustanovení odstavců 2 až 4 se použijí, jen pokud stanovoy neurčují jinak.*

Určení výše čistého obchodního jmění vyplývá z ustanovení § 6 odst. 3 obchodního zákoníku, kde je definováno, že čistým obchodním jměním (obchodním majetkem) je obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním.

V praxi je problematické pro účely účetnictví přesně aplikovat toto ustanovení. Pro zjednodušení se vychází z pasiv rozvahy. Vychází se z fondového hospodaření, tj. vlastního jmění (kapitálu). Jedná se o účty: 411 – Základní kapitál, 413 – Ostatní kapitálové fondy, 423 – Statutární fondy (mají-li je družstva jmenovitě upraveny ve stanovách), 427 – Ostatní fondy, 428 – Nerozdělený zisk minulých let, 429 – Neuhrazená ztráta a 431 – Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení.

Družstva, která vypočítávají vypořádací podíl podle obchodního zákoníku, musí vždy pro tyto účely vyloučit z čistého obchodního jmění nedělitelný fond. Pokud jim umožňují stanovoy vyloučení i jiných fondů, pak i tyto nebudou do propočtu zahrnovány. S ohledem na tvorbu jiných fondů se většinou nezahrnují takové fondy, které účelově slouží členům a zaměstnancům, zejména sociální fond a případně ostatní kapitálové fondy, kde se účtují např. dotace ze státního rozpočtu nebo rozpočtů měst a obcí a přijaté dary.

Družstva, která byla povinna provést ze zákona „transformaci“, mají ve



svých stanovách upraveno, že majetkový podíl z transformace se považuje za splacený členský vklad. Tento vklad vstupuje do vypořádacího podílu. Rozdílná situace nastává u „personifikace“. Některá družstva tuto část nezahrnují do vypořádacího podílu a členům je proplácena na základě pravidel schválených členskou schůzí. Pokud však „personifikace“ vstupuje do vypořádacích podílů, je upravena stejně jako transformace v přechodných a závěrečných ustanoveních jako splacený další členský vklad. U některých družstev je tato podmínka naplněna i tím, že v době, kdy provedla personifikaci, odvedla daň z objemu mezd.

Stanovy dále upravují délku členství. Družstva, která prošla transformací již délku členství zohlednila v propočtu majetkových podílů z transformace. Ve stanovách mají upraveno, že se délka členství bude počítat od doby zápisu stanov do obchodního rejstříku.

Z hlediska matematického se nejprve vypočte koeficient jako podíl, v jehož čitateli se uvede člen, který ukončil členství a ve jmenovateli všichni členové, kteří byli členy k 31.12. příslušného roku. Tímto koeficientem násobíme čisté obchodní jmění, tak jak je upraveno podle stanov.

Legenda: koef. – koeficient
ZČV – základní členský vklad
DČV – další členský vklad
MPT – majetkový podíl z transformace
MPP – majetkový podíl z personifikace

Koef. =

$$(ZČV+DČV+MPT+MPP) * \text{délka členství}$$

$$\text{Suma } / (ZČV+DČV+MPT+MPP) * \text{délka členství} / + / (ZČV+DČV+MPT+MPP) * \text{délka členství} / + \dots$$

V případě, že družstvo hospodaří každoročně se ziskem, pak vypočtený vypořádací podíl je vyšší než částky zachycené v účetnictví, tj. základní členský vklad, další členský vklad, majetkový podíl z transformace a majetkový podíl z personifikace (pokud družstvo provedlo).

Pro tyto účely se doporučuje tvorba např. vypořádacích podílů nebo rozšíření čerpání např. rezervního fondu pro účely výplat vypořádacích podílů, protože při odchodu člena vzniká družstvu závazek, který se zaúčtuje snížením základního kapitálu, ale pouze o již zmíněné částky související s ukončením členství (základní členský vklad, další členský vklad, majetkový podíl z transformace, majetkový podíl z personifikace).

Pokud družstvo hospodaří se ztrátou a vypočtený vypořádací podíl je nižší

než jeho připsané částky na základním kapitálu (účet 411), pak je zapotřebí „nevypáčené“ částky přeúčtovat v rámci vlastního kapitálu. V praxi často družstva vykazují účetní ztráty natolik značné, že člen, který ukončí členství a má nárok na vypořádací podíl nedostane žádné vypořádání. I v tomto případě je potřeba snížit jeho nárok ze základního kapitálu (základní členský vklad, další členský vklad, majetkový podíl z transformace, majetkový podíl z personifikace). Stav základního kapitálu ke konci zdaňovacího období musí souhlasit na stav členské základny a jejich zaúčtované členské vklady.

Družstva mají ve stanovách odlišně od obchodního zákoníku upravené lhůty výplat vypořádacího podílu. Jednou z možností je ponechání výplaty základního členského vkladu do 3 měsíců od schválení členské schůze a zůstatek vypočteného vypořádacího podílu ve lhůtách např. do 5 let po skončení členství.

Některá družstva mají ve stanovách upraven vypořádací podíl odchylně od obchodního zákoníku. Nejčastější variantou vypořádacího podílu je jeho hodnota v absolutních částkách, tj. člen, který ukončí členství obdrží základní členský vklad, další členský

vklad, majetkový podíl z transformace a podíl z personifikace. Tento způsob je nejméně náročný na výpočet, je přehledný, každý člen, který ukončí členství přesně zná výši vypořádacího podílu. Otázkou je, do jaké míry je tento propočtení spravedlivý. Pokud družstvo hospodaří každoročně se ziskem, zůstává nejvíce majetku v družstvu a do budoucna na výplatu např. podílů na zisku. V opačném případě, pokud družstvo hospodaří se ztrátou, nastávají finanční problémy členovi vyplácet vypořádací podíl, na který má nárok.

Další možnou variantou je rozšíření výpočtu vypořádacího podílu podle obchodního zákoníku o vyplacené mzdové prostředky za období trvání členství.

V některých případech se ovšem stává, že družstva mají upravený vypořá-

dací podíl tak, že není v praxi možné spočítat.

V mnoha případech dochází k úpravám stanov, konkrétně v pasáži vypořádacích podílů. Je třeba si však uvědomit, že tyto úpravy budou řešit problémy až ode dne schválení členskou schůzí. Členové, kteří ukončili členství do doby změny stanov, mají nárok na vypořádací podíl v té výši, v jaké byl určen platnými stanovami družstva. Nelze aplikovat změnu výpočtu vypořádacích podílů schválenou např. v roce 2001 zpětně od roku 1993.

Družstva využívají možnosti uzavírat se členy dohody o splátkách vypořádacích podílů.

Při vyplácení vypořádacích podílů mohou také družstva se členy, kteří ukončili členství, využívat možnosti (po oboustranné písemné dohodě) o vzájemném započtení pohledávek (z titulu prodeje výrobků, zásob, zboží s odvodem příslušné sazby DPH) a závazků (z titulu vypočteného vypořádacího podílu po odvodu zvláštní sazby daně z příjmu).

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění v § 36 stanovil i pro výplatu vypořádacích podílů zvláštní sazbu daně ve výši 15 %. Tato sazba platí od zdaňovacího období roku 2000. Do té doby platilo daňové zatížení ve výši 25 %.

Družstva mají upraveny výpočty vypořádacích podílů tak, aby vycházely z účetnictví. Pokud družstva využijí přiměřeně ustanovení § 61 obchodního zákoníku, mohou ve svých stanovách upravit výpočet vypořádacího podílu s ohledem na výši čistého obchodního majetku na základě posudku znalce ustanoveného pro tyto účely soudem. S ohledem na výše uvedené finanční problémy některých družstev, nedomníváme se, že tato možnost bude využívána ve velké míře.

5. Závěr

Ve svém příspěvku jsem se snažila shrnout metodiku výpočtů vypořádacích podílů a problémy, které v současné době družstva provázejí. Variant výpočtů vypořádacích podílů je velké množství.

Motivem zpracování tématu „transformace“ je skutečnost, že tento proces v roce 1992 absolvovalo cca 450 výrobních družstev. S ohledem na velkou finanční a administrativní náročnost celého procesu družstva nebyla schopna předvídat problémy spojené s vypořádacími podíly. Teprve čas a vývoj procesu ukázal, kde je zapotřebí některé formulace změnit a doplnit.

Zpracovala: **ing. Jana Vlková**
daňový poradce, č. 174

Mezinárodní konference v Polsku

Ve dnech 19. – 21. listopadu tohoto roku jsem měl možnost zúčastnit se v pořadí již čtvrté mezinárodní konference, kterou uspořádala Polská komora auditorů (KibR) v hotelovém komplexu Jachranka u Varšavy. Konference se zúčastnilo více než 400 auditorů z celého Polska a řada hostů ze zahraničí.

Téma konference „Auditing po změnách v zákoně o účetnictví“ na první pohled neslibovalo žádné velké překvapení a neobsahovalo ani mezinárodní aspekt, skutečnost se však od názvu konference v dobrém smyslu slova odlišovala.

Obsahové zaměření v zásadě naznačilo již prvé vystoupení v plénu, kdy se prezident PricewaterhouseCoopers v Polsku Antoni Rezek zabýval vztahem „corporate governance“, to je řádné správy a řízení společnosti, a auditu. V jeho přednášce nemohly neznít již mnohokrát opakované důsledky přijetí zákona „Sarbanes – Oxly“, (dále jen SOX) na auditorskou profesi a podnikatelské prostředí obecně. Zdůraznil, že obecně rozšířená představa, že se SOX vztahuje pouze na 1800 amerických společností kótovaných na burzách v USA je zcela mylná. Uváděl příklad, kdy polský auditor nemohl převzít zakázku auditu dceřiné společnosti s mateřskou společností v USA právě proto, že nebyl, podle pravidel SOX, registrován u Securities Exchange Commission (SEC). Již poněkud zamlčel, že tato situace, alespoň dle mého názoru, nahrává velkým auditorským firmám, pro než není problém požadavky SEC splnit. Představa, že se například česká auditorská společnost registruje u SEC jen proto, aby mohla auditovat dceřinou společností firmy kótované na americké burze mi připadá poněkud nereálná.

Další ze zahraničních hostů, Dieter Barz ze společnosti DATEV hovořil o problémech nezávislosti auditorů v Německu právě ve snaze obnovit důvěru v auditorskou profesi a naznačil, jak mohou produkty firmy DATEV napomoci k důkladnému plánování a zdokumentování průběhu auditu. Účast firmy DATEV byla do jisté míry dominantní zahraniční účastí. V paralelních sekcích vystoupil dále Wolfgang Stegmann s tématem „Peer Review, kontrola kvality a podpora procesu auditu za použití softwarové podpory.“ Pre-

zentací softwaru upraveného pro polské prostředí s názvem DATEV-SYMPHONIA (u nás známého jako DATEV-AUDIT) pak podpořil toto téma Adam Termin.

Mezi vystoupeními polských účastníků konference mne první den zaujal především obsáhlý výklad problematiky praní špinavých peněz a očekávané, či lépe řečeno vyžadované změny vztahu auditorů k této problematice, prezentované Jackem Uckiewiczem, podsekretářem polského ministerstva financí. K problematice praní špinavých peněz bych se rád vrátil v samostatném článku v příštím čísle tohoto časopisu.

Jako vždy velmi zaneprázdněný viceprezident FEE pan Jacques Potdevin, hlavní „hvězda“ mezinárodního pelotonu, stihl ještě hlavní společenskou akci prvního dne, kterou byla slavnostní večeře v restauraci zvané Chata Goralska. Je vidět, že pokus o přenos horských kolib do nížin není jen českou specialitou. Nicméně příjemná atmosféra k diskusi byla podpořena nejen francouzským vínem a hořícím krbem, ale především diskusí, která nemohla, jak jinak, být než odporně odborná. Nebýt pánů Iana Morrise, viceprezidenta Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) a Sama Binkse z téže organizace a jejich anglického smyslu pro humor, byl by večer odborný až příliš.

Druhý den dopoledne konference pokračovala jednáním ve čtyřech paralelních sekcích. Jejich názvy tentokrát již velmi dobře vyjadřovaly i jejich obsah, i když je zřejmé, že jsem nemohl být současně ve všech přednáškových sálech. Jednotlivé sekce měly tyto názvy:

- Principy a vývojové tendence v oblasti oceňování aktiv
- Vliv finančních instrumentů na aktiva a finanční situaci auditované jednotky
- Auditorské riziko při ověřování účetních závěrek v novém právním rámci
- Vývoj IT systémů a jejich vliv na audit účetní závěrky.

V rámci třetí sekce jsem se pokusil shrnout vývojové tendence auditu v poslední době a vytipovat hlavní hrozby, které z okolí pronikají do systému, i hrozby, které si v něm sami vytváříme. Hlavním mottem mého vy-

stoupení pak bylo v podstatě otočení celého tématu tak, že by auditoři měli být rádi, pokud budou i v budoucnu čelit auditorskému riziku. To totiž bude svědčit o tom, že je jejich práce stále vyžadována a uživateli účetních informací ceněna. Opačný případ by znamenal, že důvěra v naši profesi poklesla již tak hluboko, že nejsme schopni plnit základní cíl auditu, tedy zvyšování důvěryhodnosti těch účetních závěrek, jež jsou veřejně dostupné externím uživatelům.

Odpoledne se pak jednání navrátilo k plenárnímu programu, což považuji za nepříliš šťastný krok, neboť, alespoň podle mého názoru podpořené dlouholetou učitelkou praxí, se běžný účastník konference rozhovoří spíše v sále, kde je 30 až 100 jeho kolegů, než v sále, kde je jejich počet nesrovnatelně vyšší. Slovo zde měli především zástupci polské auditorské profese, a to jak z jednotlivých firem, tak i z vysokých škol. Překvapením pro mne bylo, že s výjimkou výše uvedené vrcholové představitel PwC, zástupce Deloitte and Touche, BDO, Mazars Guerard a HLB nebyly mezi řečníky zastoupeny další velké a střední auditorské firmy. S napětím očekávané vystoupení výše zmíněného Jacquese Potdevina bylo, alespoň pro mne, poněkud zklamáním. Větší část svého vystoupení věnoval představení FEE jakožto vrcholové organizace účetní profese v Evropě a jen menší část pak tématu „Místo auditu, corporate governance a finanční transparentnosti ve světě“.

Řada jednání, především polských auditorů, probíhala i v předsálí, a to díky tomu, že plenární jednání bylo přenášeno na obří plátno umístěné v lobby baru hotelu a vystoupení zahraničních hostů byla simultánně tlumočena. Svět se mění i v lobby barech, takže kdo by očekával, že se vystoupení lépe vstřebávají pod vlivem vodky, velmi by se mýlil. Při občerstvení jednoznačně převažovalo pivo, kde v soutěži mezi domácí značkou Żywic a mezinárodní značkou Heineken na celé čáře vítězila ta první. Také jsem ochutnal a byl jsem donucen změnit své předpojaté negativní představy o kvalitě piva polské proveniencí.

Konference znovu potvrdila, že problémy, se kterými se setkáváme v naší

každodenní činnosti, jsou si velmi podobné kdekoli v Evropě. Jen se poněkud lišíme v názorech, jak tyto problémy řešit. Přes velký pokrok, který byl díky globalizaci i díky vzniku evropského prostoru učiněn na poli zmenšení rozdílů mezi anglosaským pojetím a kontinentálním pojetím práva, řízení společností, účetnictví a auditu, stále přetrvávají značné rozdíly. Jejich postupným odstraňováním budou podle mého názoru žít i příští generace účetních a auditorů. Pokud se mylím, bude to jen ku prospěchu věci.

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
viceprezident KA ČR



IFAC SCHVÁLILA REFORMY KE ZLEPŠENÍ KVALITY AUDITU VE SVĚTĚ

Rada Mezinárodní federace účetních (IFAC) schválila v listopadu jednomyslně návrhy reform, které mají vést k posílení procesu stanovení standardů, sblížení mezinárodních standardů a k posílení důvěry investorů a kapitálových trhů v kvalitu auditor-ských služeb.

Reformní opatření, nejrozsáhlejší v historii IFAC, která se mají realizovat počátkem roku 2004, by měla přinést větší průhlednost procesu tvorby auditorských standardů, větší zapojení veřejných a regulačních subjektů do tohoto procesu a dohled nad uplatňováním veřejného zájmu.

Počítá se s ustavením Rady pro dohled ve veřejném zájmu (Public Interest Oversight Board - PIOB). Ta bude dohlížet na činnost související se stanovením standardů pro výkon auditorské činnosti, pro nezávislost a další etické požadavky, dále na činnost související se zajišťováním kontroly kvality a se stanovením standardů pro ověřování. Bude také dohlížet na realizaci navrhovaného programu IFAC pro dodržování standardů. PIOB bude mít deset členů včetně předsedy. Ti budou jmenováni začátkem roku 2004 regulátory a skupinami reprezentujícími veřejný zájem.

Reformní návrhy také předpokládají neustálý dialog mezi regulátory IFAC. Za tím účelem bude ustavena Skupina vedení IFAC (IFAC Leadership Group – ILG) a Monitorovací skupina (Monitoring Group – MG), které budou spolupracovat na řešení otázek týkajících se regulace v rámci profese.

Skupinu vedení IFAC má tvořit prezident, viceprezident a generální ředitel IFAC, předsedové Mezinárodní rady pro standardy auditu (IAASB), Nadnárodního auditorického výboru (Transnational Auditors Committee), fóra firem a další členové jmenovaní Radou IFAC.

Monitorovací skupina se bude skládat z mezinárodních regulačních orgánů, včetně zástupců Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO), Basilejského výboru pro bankovní dohled, Evropské komise, Světové banky a Mezinárodní asociace pojišťovacích supervizorů.

„Schválení reforem Radou demonstruje závazek celé profese včetně 155 členských organizací IFAC, stejně jako regionálních účetních organizací a firem, vybudovat důvěru veřejnosti v kvalitu auditů,“ uvedl prezident IFAC René Ricol.

Informace o připravovaných opatřeních jsou na webových stránkách www.ifac.org

NOVÝM PŘEDSEDOU IAASB BUDE OD LEDNA JOHN KELLAS

Rada Mezinárodní federace účetních (IFAC) jmenovala v listopadu do funkce předsedy Rady pro mezinárodní auditorské standardy (IAASB) Johna Kellase. Ten se funkce ujme 1. ledna 2004 na tříleté období. John Kellas pracuje v IAASB od roku 2000.

Mezinárodní federace účetních v současné době sdružuje 159 profesních účetních organizací z více než 118 zemí, které reprezentují přes 2,5 milionu účetních působících v obchodu, průmyslu, státních službách a dalších sférách.

FEE: NOVÁ INICIATIVA NA OCHRANU DŮVĚRYHODNOSTI FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Po firemních skandálech v posledních letech vyvstala potřeba zlepšit důvěryhodnost finančního výkaznictví. Evropská federace účetních (FEE) vydala s tímto cílem diskusní materiál s názvem Conceptual Approach to Safeguarding Integrity, Objectivity and Independence Throughout the Financial Reporting Chain. Tento dokument obsahuje základní principy etiky pro všechny články řetězce finančního výkaznictví – auditory, management společností, investiční manažery a analytiku, orgány dohledu a regulátory. Vydaním tohoto dokumentu FEE neusiluje o zavedení detailního etického kodexu, materiál má sloužit spíše jako vodítko pro řešení otázek etiky a zejména objektivitu v různých situacích, uvádí se v tiskové zprávě FEE.

Tento nový dokument FEE si lze volně stáhnout z webových stránek <http://www.fee.be> nebo objednat faxem u Sylvie Romancide (fax: 0032 2 231 11 12), případně e-mailem (e-mail: Sylvie_Romancide@fee.be).

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) reprezentuje přes půl milionu účetních v Evropě, z nichž je zhruba 94 procent v zemích Evropské unie. Federace v současné době sdružuje 41 profesních organizací z 29 zemí. Rádným členem FEE je i Komora auditorů České republiky, která se tak může podílet na rozhodnutích FEE a plně zapojovat do integračních a harmonizačních aktivit na evropské úrovni. V Radě FEE zastupuje Komoru auditorů její prezident Petr Kríž.

(av)

Auditor nemůže zabránit bankrotům firem

Před dvěma lety se na Wall Streetu rozjel skandál, který do té doby neměl obdoby. Nejprve zkrachoval energetický gigant Enron. Při vyšetřování příčin se zjistilo, že si manažeři Enronu bráli s účetnictvím, jak chtěli. Auditorská firma Andersen od nich za to inkasovala milióny dolarů ročně. Nejen za audit, ale taktéž za „poradenství“. Další kauzy následovaly v rychlém sledu, až společnost Andersen zkrachovala. Z velké auditorské pětky zbyla čtveřice. Čeští kritici poukazují na spornou kvalitu jejich práce při auditech téměř všech českých bank.

Mike Rake vede síť KPMG International od počátku minulého roku, kdy odešel předchodzí šéf Steve Butler. Rake je zároveň partnerem britské pobočky firmy.

Je slovo audit stále považováno ve Spojených státech za sprosté?

- Upřímně řečeno, reakce tisku na události spojené se společností Andersen a jiných se blížila až hysterii. Lidé si však uvědomili, že nešlo pouze o auditory, ale jednalo se o zhroucení důvěry v kapitálové trhy jako takové. Tím myslím v systém řízení firem, tak zvaný corporate governance, a v jednotlivé subjekty, jakými jsou investiční banky, analytici, ratingové agentury, ale také ředitelé mimo výkonné vedení firem, právníci a regulátoři.

Ti všichni ale používají účetní data, jejichž věrohodnost musí ověřit auditoři. Nejste tedy hned na počátku problémů?

- Určitě nejsme. Problém spočívá ve složitosti amerických účetních standardů. Existují stovky až tisíce stran pravidel a jejich interpretací. Často se stane, že rozdílní „hráči“ přijdou s rozdílnými pohledy na problém. Jejich stanoviska přitom zákonům neodporují. **Naštěstí máme auditory, kteří jsou jistě velmi dobře placeni za to, aby rozhodli, co je správné. Nebo snad ne?**

- Je zřejmé, že v některých případech typu WorldCom, se nedovoleně manipulovalo s čísly. Je opravdu nešťastné, že na to auditoři nepřišli. V jiných případech manažeři nesprávně četli a používali účetní normy. Avšak to nebyl jediný důvod, proč se dostali do potíží. Je potřeba mít na paměti, že jádro problémů spočívalo v podrozvahových závazcích, z nichž mnohé jsou

vyžadovány americkými předpisy. Například podle evropských norem by je Enron musel dát do rozvahy. Problém byl tedy především s jejich množstvím a rozsahem.

Jsou tedy podle vašeho mínění auditoři čistí?

- Účetnictví není exaktní vědou. Je velmi komplikované a není důvod nepřiznat, že v minulých zhruba deseti letech při boomu kapitálových trhů zcela nesplnilo svou roli.

Jak je to možné?

- Důvodů existuje mnoho. Některými jsou podvodné jednání a nepochopení pravidel. Některé chyby byly způsobeny příliš optimistickými interpretacemi čísel. Někteří auditoři nebyli na své klienty dostatečně tvrdí. To všechno jsou dostatečné důvody k reformě, která se již rozběhla nejen v auditorských firmách, ale také v mnoha dalších segmentech kapitálových trhů.

Takže se v případech jakými byly Enron či WorldCom stala systémová chyba?

- To jsem neřekl. Zažili jsme obrovský boom, stejně jako telekomunikační a IT firmy. Lidé si mysleli, že to bude pokračovat donekonečna. Podívali se na Enron, zjistíte, že si zajistili podrozvahové položky akciemi firmy. Když začaly tyto papíry kolabovat, problém byl hned na světě.

A auditoři z firmy Andersen pro jistotu zničili tuny dokumentace.

- Samozřejmě se musí reformovat i auditorské společnosti, aby se takové problémy do budoucna nemohly opakovat. Nemůžete ale říkat, že auditoři způsobili kolaps systému. To prostě není pravda. Faktem je pouze to, že v některých případech ani systém správy a řízení firmy, vedení firmy, kontrola uvnitř společnosti, ani auditoři a ani regulátor nedokázali správně označit potíže, které vznikly. Po pravdě řečeno, nikdo na to nemůže být hrdý.

Po všech reformách, které probíhají především ve Spojených státech, je možné očekávat další bankroty?

- Účetní a auditoři nemohou zabránit pádům firem. Pokud se chcete vyhnout jako cestující pádu letadla, nesmíte do něj nasedat. Investoři na sebe berou riziko, aby vydělali peníze. Část z nich samozřejmě k cíli nedojde. Obvykle kvůli kombinaci faktorů jako špatné

řízení, směla, tržní či vnější faktory a někdy i podvody.

Ale role auditorů je přece právě zde. Musí jasně říct, že daná společnost je zralá na bankrot...

- Přesně tak. Úloha auditorů je kontrolovat systém, kulturu a prostředí, aby měli všichni jistotu, že účetní výkazy ukazují realitu firmy pravdivě a věrně. Manažerům a především výborům pro audit by měl dát základní informaci o tom, ve kterých oblastech vidí auditor problémy. U veřejně obchodovatelných firem je auditor v tomto ohledu zodpovědný akcionářům. Je potřeba připomenout, že auditoři mohou nakonec také říct: „toto neuznáme“ nebo „takovou práci prostě neuděláme“.

To jsou sice pěkné proklamace, ale nefungují. I v Česku se stalo již několik případů, kdy firma v reakci na výrok s výhradou auditora klidně vyměnila. Nový auditor již proti účetním praktikám nic nenamítal.

- Je to zodpovědnost vlastníků, bank a samozřejmě i médií, aby se ptali, proč se tak stalo. My v tomto ohledu více dělat nemůžeme. Nemůžeme ani přijít do novin a říct: „Od té firmy jsme odešli, protože to a ono...“ Zakazuje nám to zákon. V USA nebo Velké Británii jsme povinni po rezignaci napsat zprávu, proč se to přihodilo. Je opravdu zajímavé, že ani poté se nestane nic.

Pomohlo by, pokud by auditoři po rezignaci kolegy takovou práci s radostí nepřijímali...

- Samozřejmě! Byl bych ale velmi překvapený, pokud by takovou věc udělal kdokoliv z velké čtyřky. A pokud to v Česku dělají menší auditoři? Nesmíte zapomínat, že vaše země je teprve transformační ekonomikou. Některé procesy potřebují čas.

Možná je potřeba na auditory přísnější regulace. Česká Komora auditorů jednoznačně selhává.

- Domnívám se každopádně, že regulace by měla být nezávislá. Dříve byly disciplinární věci řešeny profesními sdruženími. V budoucnosti by v mnoha zemích měl tuto roli převzít na auditorech nezávislý regulátor. Kromě stížností by měl také mapovat kvalitu auditorské práce. To jsou také důvody vzniku například britské Joint Insolvency Monitoring Unit či amerického regulačního orgánu Public Accounting Oversight Board. Potvrdila se tak má slova z roku 1998. Nemůžeme zamě-

ňovat sdružení firem za regulaci. Seberegulace je teoreticky plně funkční, ale v praxi nevzbuzuje dostatečnou důvěru v nezávislost.

Proč nejsou auditorské firmy společností obchodovanými na burze?

- V případě KPMG je celá kultura firmy založena na partnerství. Je to způsob, jak fungujeme. Neměli bychom podléhat žádným vnějším zásahům do kvality naší práce. A mimo to, ve všech zemích světa, vyjma snad jediné, není povoleno, aby auditorskou firmu vlastnil někdo jiný než ten, kdo ji řídí. Není povoleno mít vnější zájmy. A navíc nepotřebujeme dodatečný kapitál.

Pokud byste měli akcie na burze, tak by to pomohlo vaší reputaci.

- Špatným auditorům by naopak akcie brzy spadly a nikdo by s nimi nespolečně pracoval. Ale KPMG má svou reputaci. Je pravdou, že audit je sektor, který má co napravovat a my na tom pracujeme. Jako veřejně obchodovaná společnost bychom na tom byli hůře, ne lépe. A na okraj, po zániku společnosti Andersen by se asi našlo málo investorů, kteří by kupovali akcie auditorských společností.

A navíc vás nikdo nedonutí zveřejnit o sobě informace...

- To se mýlíte. Ve Velké Británii poskytuje informace jako bychom byli veřejně obchodovatelnou společností. Všechny jsou dostupné dokonce přímo na našich internetových stránkách. **V tom případě, kolik si ročně vyděláte?**

- Nemám fixní plat, ale pobírám podíl na zisku. V minulém roce to bylo 1,4 miliónu liber.

Myslíte, že auditorské firmy budou mít v budoucnosti po všech těch skandálech nějaké opodstatnění?

- Nejprve se musí pečlivě vysvětlit všechny okolnosti pádu Enronu, WorldComu a jiných. To je i pro auditorské odvětví velmi důležité i do budoucna. Myslím si, že máme co nabídnout. A proto vidím budoucnost velmi optimisticky. Všechno ale závisí na správné rovnováze mezi legislativou, regulací a vedením sporů. Špatná kombinace těchto faktorů by ohrozila každé odvětví hospodářství. To neznamená, že bychom nechtěli být nikomu odpovědní. Měli bychom nést důsledky za naše omyly stejně jako kdokoliv jiný.

Jste pro snížení daní?

- Je zřejmé, že nízké zdanění prospívá ekonomickému růstu. Problém je v tom, že v situaci poklesu ekonomiky, kdy navíc čelíme nutnosti penzijní reformy, stárnoucí populaci, musíme najít vhodnou cestu mezi nutnými požadavky centrálních rozpočtů a prospěšností nízkých daní. Na celém evropském kontinentu jsou penzijní systémy, navíc spolu s nákladným zdravotnictvím, enormními problémy. Je proto potřeba najít způsob, jak tuto situaci vyřešit. Avšak musí se tak jednoznačně stát bez zvyšování daňové zátěže. Takový krok by totiž všechno zničil.

Jste pro jednotnou evropskou měnu?

- Jednoznačně!

Jak to, vždyť jste Brit!

- To je pravda. Nebyl bych pro novou evropskou měnu, ale když už je na světě, Velká Británie nemá jediný důvod, proč by ji neměla přijmout. Polovina našeho obchodu je v euru. Británie by měla přijmout euro a tím také ovlivnit směr, kterým se sjednocená Evropa ubírá. Podle mého osobního

názoru je obrovská ostuda, že na téma přijetí eura reagují britští politici tak negativisticky.

Měli by euro vítat tak malé ekonomiky jako je Česká republika?

- Nejsem sice expert na českou ekonomiku, avšak obecně vzato pro menší státy je přijetí eura méně riskantní.

Jak to?

- Tyto země přirozeně směřují ke spojení se sousední silnou měnou. Pro Česko to byla německá marka. Takže bych přijetí eura mohl pouze doporučit. Sníží se tím transakční náklady, bude mnohem jednodušší provozovat zahraniční obchod a podnikatelé mnohem snáze zvládnou měnové riziko.

A když Česko jednotnou měnu nepřijme? Třeba proto, že si vláda bude chtít udržet aspoň nějakou suverenitu v hospodářské politice.

- Pokud zůstanete mimo eurozónu a vaše koruna posílí kupříkladu o dvacet procent, což není tak nereálné, pak se dostanete do obrovských potíží. Většinu obchodu totiž máte v eurech. Suverenita je trochu jiný problém. Čistě z hlediska ekonomického jsou jednoznačně silnější argumenty pro přijetí evropské měny.

Michael (Mike) Rake

Je nejvyšším šéfem sítě poradenských společností KPMG International a zároveň senior partnerem její britské pobočky. Funkci převzal na počátku roku 2002. V KPMG pracuje od roku 1974. Po pěti letech se stal partnerem belgické filie, po dalších sedmi letech byl vyslán do Dubaje.

(HN, 24. 11. 2003)

Unie chce změnit pravidla o bankrotech

Evropská unie chce přiblížit legislativu týkající se bankrotů pravidlům ve Spojených státech. První zemí, jež si uvědomila nefunkčnost dosavadních norem, je Francie. Vláda premiéra Jeana Pierra Raffarina připravuje zákony, které se podobají americkým. Nově by se tak měl objevit institut „přátelské restrukturalizace“, „ochrany před věřiteli“ nebo „čestného bankrotu“. „Americký model umožňuje zachránit firmu v těžkostech před definitivním krachem. Tím se podnik udrží nad vodou a ochrání pracovní místa,“ uvedl francouzský ministr spravedlnosti Dominique Perben. Evropská komise jde

v úvahách ještě dál. Tvrdí, že unie musí stanovit pro bankrotы jednotná pravidla, jelikož její trh je stále propojenější a nemůže stát na národních zákonech, jež neodrážejí realitu 21. století. Má se také striktně odlišit bankrot zaviněný účetními podvody a uléváním kapitálu od „čestného“, který souvisí se stavem ekonomiky země nebo odvětví. Ke změně politiky přiměla komisi rekordní výše bankrotů v loňském roce. Tehdy krachlo 240 tisíc podniků. Zhruba 226 tisíc z nich zaměstnávalo méně než deset pracovníků a právě majitelé drobnějších firem mají po bankrotu problémy rozjet znovu svou činnost. „V unii

se bere podnikání mnohdy ve stylu: první a poslední šance. Ve Spojených státech bankrot vnímají jako zcela běžnou věc, která je součástí pružné ekonomiky. Unie si musí osvojit tento realistický pohled,“ uvedl komisař pro podniky a informační technologie Erkki Liikanen. Jako příklad může sloužit společnost Texaco. Ta dostala v osmdesátých letech minulého století od úřadů pokutu za nekalé obchodní praktiky ve výši 10,5 miliardy dolarů. Překazila totiž na poslední chvíli nezákonně fúzi firem Pennzoil a Getta Oil. V roce 1987 proto vyhlásila taktický bankrot, který ale díky americkému zá-

konodárství přežila a po převzetí Chevronem vytvořila druhou největší firmu v oboru na světě. Podobná věc je podle zdrojů v Evropské komisi v zemích unie stěží představitelná.

Podobně jako Francie uvažují také vlády Německa, Itálie, Španělska a Velké Británie. Chtějí změnit styl, kdy nesolventnost vede automaticky k ban-

krotu a uspokojení věřitelů. „Je potřeba, aby vedení podniku mělo možnost získat ochranu před věřiteli a udrželo podnik v chodu. Po určité době by manažeři jednali s věřiteli o řešení problému, aniž by soud musel nařídít likvidaci firmy,“ uvedl komisař Liikanen.

Nejhorší situace je podle něj v Řecku, kde je prakticky nemožné nesol-

ventní firmu zachránit. Vedení podniku navíc nemá žádnou možnost vyjednávat s investory. V Německu a Rakousku je zase podle Evropské komise neúnosná lhůta, během níž nemohou zbankrotovaní podnikatelé založit firmu ve stejném oboru. V obou zemích je to sedm až osm let.

(HN.iHNED.CZ, 25. 11. 2003)

ZAZNAMENALI JSME

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

MINISTRYNĚ zdravotnictví Marie Součková chce odvolat generálního ředitele Vojenské zdravotní pojišťovny Františka Beránka. Řekla to novinářům po jednání vlády, jež mimo jiné schválila zprávu Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ) týkající se právě vojenské pojišťovny. Podle NKÚ pojišťovna zkrasovala své hospodaření... Podle zprávu NKÚ Vojenská zdravotní pojišťovna nesprávně účtovala platby pojistného od zaměstnavatelů. Loni zkrasovala údaje téměř o 210 milionů korun, v roce 2001 o více než 130 milionů a rok předtím o 180 milionů. Beránek ale tvrdí, že pojišťovna vždy používala svěřené peníze hospodárně, v souladu se zákony a nikdy je nezneužila k jiným účelům... NKÚ prověřil hospodaření vojenské pojišťovny z let 2000 až 2002 s celkovou částkou blížící se třem miliardám. Podle kontrolorů nedávalo účetnictví pojišťovny věrný a poctivý obraz skutečnosti. „Pojišťovna nedodržovala zákon o účetnictví a postupy účtování. Nic na tom nemění ani skutečnost, že předložila každoročně auditorské ověření účetní závěrky s výrokem auditora bez výhrad,“ uvádí kontrolní zpráva.

(ČTK, 19. 11. 2003)

FIRMY čeká v unii sjednocení účetního systému. V materiálu připravovaném pro zasedání ministrů financí 25. listopadu navrhuje Evropská komise povinnost auditovat od roku 2005 hospodaření podle Mezinárodních účetních standardů. Opatření se dotkne všech firem s ročním obrátem vyšším než milion eur. Komise chce výhledově tuto hranici snížit na sto tisíc. „Sjednocení účetních pravidel a daní je snem Evropské komise,“ říká Onno Ruding, šéf Centra pro studium evropské politiky v Bruselu. V současnosti české firmy vedou nejméně trojí evidenci o těch

samých hospodářských transakcích: české účetnictví, daňovou evidenci a manažerské ukazatele. Pokud jim přibude povinnost zveřejňovat své výsledky podle mezinárodních standardů, bude to znamenat dodatečné náklady. „Konverze na mezinárodní účetní stan-

ding, opticky větší,“ tvrdí Luňák. Přínosy ze zavedení mezinárodních účetních standardů jsou podle něj ve srovnání s náklady sporné. „České banky o rozdílech vědí a při žádosti o úvěr to berou v úvahu. Mezinárodní účetní výkazy snad mohou firmám pomoci



dardy se může pohybovat od desítek tisíc korun do milionů pro jednu firmu,“ připouští Petr Vácha z Ernst & Young. Řada českých podniků však již v mezinárodních standardech účtuje. „S takovým účetnictvím jsme začali ihned s příchodem strategického investora,“ řekl například mluvčí Českého Telecomu Vladan Crha. V mezinárodních standardech účtuje všech 237 firem, které jsou kotovány na burze. „Navíc některé dceřiné společnosti musejí takto postupovat pro účely konsolidace, i když samy musejí účtovat dle českých předpisů,“ upřesňuje Petr Kříž, ředitel auditorských a poradenských služeb PricewaterhouseCoopers. Rozdíly mezi českým a mezinárodním účetnictvím jsou velké. „Největší jsou v oblasti leasingu,“ říká Petr Luňák ze společnosti Atlantik, finanční trhy. „V mezinárodním účetnictví vypadá firma, která si pořizuje majetek na lea-

u jejich obchodních partnerů,“ říká Luňák. Přejít na mezinárodní účetní standardy je největší změnou za posledních třicet let v Evropě. „Unie se stane první oblastí na světě, v jejímž rámci bude platit jednotný systém účetních standardů,“ říká Kříž.

„České firmy jsou na zavádění mezinárodních účetních standardů připraveny lépe než rakouské, německé nebo francouzské,“ tvrdí Magdalena Součková z vedení auditorské firmy Ernst & Young.

Součástí plánu Evropské komise, který má zprůhlednit podnikání v unii, je i daňová harmonizace zisků v podnikání, zde se však čeká rozsáhlá diskuse.

(HN, 20. 11. 2003)

PŘEVODNÍ CENY. Tvorba převodních cen je nejdůležitějším mezinárodním daňovým tématem, kterému nyní nadnárodní společnosti čelí. Vyplývá to

z Globálního průzkumu tvorby převodních cen za rok 2003, který vypracovala společnost Ernst & Young. Kromě 641 nadnárodních mateřských a 200 dceřiných společností z 22 zemí se E&Y dotazovali i daňových orgánů a specialistů na převodní ceny ze zemí, kde byl průzkum prováděn, a 22 jiných zemí, které režimy tvorby převodních cen budují. Ukázalo se, že většina nadnárodních společností očekává v průběhu následujících dvou let kontroly vnitroskupinového oceňování. Různé nastavení vnitroskupinových převodních cen vede k ovlivnění daňové zátěže a ve většině zemí by společnosti pro daňové účely mezi spřízněnými subjekty měly vycházet z cen, které by použily nezávislé subjekty. Studie dále ukázala, že 59 % všech nadnárodních společností s příjmy nad 5 miliard USD a 71 % všech nadnárodních společností se sídlem v USA bylo v některé části své struktury od roku 1999 podrobeno auditu převodních cen. Podniky jsou přesvědčeny o zvyšující se pravděpodobnosti kontrol převodních cen. Stále více zemí totiž přijímá předpisy v oblasti tvorby cen pro daňové účely a ty země, které takové předpisy již mají, zvyšují úsilí v oblasti jejich vynutitelnosti. „I když v českých daňových zákonech zatím chybějí některá obvyklá ustanovení, jako je například výslovná povinnost dokumentovat tvorbu převodních cen nebo možnost předem závazně projednat s daňovou správou zamýšlené postupy, je tato oblast důležitou součástí daňových kontrol. Neexistence speciální úpravy někdy vede k závěru, že této problematice není třeba věnovat tolik pozornosti. Převodní ceny ale mohou být zkoumány i s použitím obecných pravidel daňové kontroly. V praxi pak nastávají situace, ve kterých se daňové subjekty v důsledku nedostatečně podrobné úpravy v této oblasti dostávají při kontrole převodních cen do velmi obtížné situace,“ tvrdí Jiří Teichmann, daňový poradce z Ernst &

Young. Průzkum ukázal, že pokud dojde u nadnárodní společnosti v důsledku kontroly převodních cen k úpravám, existuje pravděpodobnost téměř jedna ku třem, že společnost bude hrozit pokuta, a jedna ku sedmi, že tato pokuta bude skutečně uložena. Téměř polovina udávaných úprav převodních cen vyúsťuje ve dvojí zdanění. „Toto číslo je alarmující, ovšem pouze v 19 % případů se společnost proti rozhodnutí odvolala. Z podaných odvolání mateřských společností jich 51 % bylo řešeno vzájemnou dohodou, 26 % šlo k soudu a 7 % vedlo k arbitrážnímu procesu,“ říká J. Teichmann. Nejvíce kontrolovanou transakcí zůstává prodej hmotného zboží. Kontrol u služeb a nehmotného majetku však přibývá. „V oblasti služeb přibývá transakcí větší peněžní hodnoty. Přesto nadnárodní



společnosti věnují těmto transakcím menší pozornost, protože považují administrativní a manažerské služby a finanční transakce za méně důležité. S minimální dokumentací se tyto transakce stávají nejslabším článkem v systému převodních cen nadnárodních společností a poskytují tak daňovým kontrolorům více prostoru k doměření daně. Oblast služeb a nehmotného majetku sleduje i česká daňová správa,“ uvedl Jiří Teichmann.

(*Ekonom*, 20. 11. 2003)

ZPRONEVĚRA 47 milionů korun jedním ze zaměstnanců vedla k radikál-

ním změnám ve vedení Severočeské vodárenské společnosti (SVS). Řízením firmy, na které je závislá většina obyvatel Libereckého a Ústeckého kraje, je od listopadu pověřen David Votava.

Jak je možné vysvětlit, že někdo odčerpává nelegálně peníze z účtu společnosti více než dva roky a nikdo na to nepřijde?

- Šlo o promyšleně připravenou trestnou činnost, prováděnou společně s dnes již bývalým pracovníkem SVS a rovněž již bývalým pracovníkem banky. Obě strany, banka a SVS, proto měly k dispozici odlišné doklady, tudíž dlouhodobě byly v přesvědčení, že je vše v pořádku. Rozdíl neodhalil ani audit.

Jste také členem dozorčí rady, ani v ní jste na nic nepřišli?

- Náplní práce dozorčí rady je i kontrolní činnost. Ta samozřejmě byla prováděna, ale není možné kontrolovat detailně všechny operace. Věřili jsme proto auditorce a jí předkládaným závěrům. Pokud nelze věřit auditorovi, tak komu?

Pracuje pro vás ještě tato auditorka?

- Myslíme si, že na řadu skutečností mohla a měla přijít. Rozvázali jsme s ní smlouvu.

(*MF Dnes*, 6. 12. 2003)

AUDIT povede nová firma. Audit lázeňského města Karlovy Vary, který má přezkoumat hospodaření města za rok 2003, bude tentokrát dělat táborská společnost Eko ekonomik. V minulém období ho například vypracovával karlovarský auditor Jaroslav Petera. Informoval o tom primátor města Zdeněk Roubínek s tím, že na radnici byl trend vyměnit auditora. „Komise nakonec vybrala táborskou společnost s částkou sto dvacet devět tisíc korun, což je příznivá cena,“ poznamenal primátor Roubínek. Podle něho měla společnost i dobré reference například z Hradce Králové, Rakovníku či Mariánských Lázní.

(*Karlovarské noviny*, 6. 12. 2003)

AUDITOR, číslo 10, 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 6. 1. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.