

Obsah

AKTUALITY

Setkání zástupců auditorské profese ze zemí V-4 (Ing. Jiří Vrba)	8
Setkání se zástupci Výboru IFAC pro etické standardy (doc. Ing. Vladimír Králíček)	10

NA POMOC AUDITORŮM

K problematice oprav v účetních záznamech (Ing. Vladimír Schiffer)	12
K problematice financování nakládání s elektrozařízeními a elektroodpady podle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech (Ing. Petr Plesnivý)	18

DISKUSE

Opravy chyb minulých období a výrok auditora (Ing. Zdeňka Drápalová)	19
Návrh aplikační doložky k diskusi (Ing. Zdeňka Drápalová)	20

K PROBLEMATICE DANÍ

Povinnost vedení účetnictví fyzických osob – podnikatelů z titulu překročení obrátu (Ing. Otakar Machala)	21
--	----

REGIONY

Zlínský kraj a kraj Vysočina	24
------------------------------------	----



e-příloha Auditor 6/2006

OBSAH

- Výbory a komise informují
- K postupu obchodních společností, kterým skončila povinnost vést účetnictví
- Z tiskových zpráv auditorských společností
- Účetní hodnota s.r.o. a její použití
- Rozdělení odštěpením

Toto číslo vyšlo **14. 7. 2006**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **6. 9. 2006**

Jak dál v oblasti etiky



V současné době platný Etický kodex KA ČR byl schválen XIII. sněmem auditorů v listopadu 2003.

V praxi to znamená, že již třetím rokem se auditori při výkonu své činnosti řídí jednotlivými ustanoveními kodexu, který vychází z Etického kodexu IFAC a přihlíží k některým specifickým výkonům auditorské činnosti v podmínkách České republiky. Je pochopitelné, že v souvislosti s pozorností, která je profesi auditora věnována, je i Etický kodex IFAC předmětem neustálého zájmu a průběžně se objevují náměty a doporučení na jeho úpravu a aktualizaci. Diskuse byly zahájeny již krátce po jeho schválení v listopadu 2001 a toto úsilí bylo završeno v loňském roce, kdy v červnu 2005 vydal IFAC aktualizovaný text.

Jednotliví členové IFAC přistupují k zavádění Etického kodexu IFAC do prostředí dané země v zásadě dvěma způsoby. Buď je zajišťován jeho překlad pouze s minimálními úpravami vynucenými legislativou dané země, nebo jsou vytvářeny vlastní etické kodexy, které však mají za povinnost přinejmenším respektovat jeho požadavky.

Jaké jsou tedy možné varianty dalšího postupu v podmínkách České republiky? Do úvahy přichází použití obdobného řešení jako v roce 2003, ponechání současného stavu nebo zajištění úplného překladu novelizovaného znění Etického kodexu IFAC v platném znění a formou Aplikační doložky řešit jeho aplikaci v České republice.

Nejprve je ale nezbytně nutné umožnit auditorům, aby se mohli podrobně seznámit s textem nového Etického kodexu IFAC a aktivně se účastnit diskuse o dalším postupu v podmínkách České republiky. Jen tak bude možné dosáhnout potřebného konsensu a zajistit následně prosazení a schválení zvolené varianty sněmem auditorů.

Proto bylo rozhodnuto v první fázi zajistit doslovný překlad novelizovaného Etického kodexu IFAC a dát jej k dispozici auditorské obci jako východisko pro další diskusi.

I když významově k podstatným změnám v jeho textu nedochází, je nutné si uvědomit, že i dílčí změny v definicích a v obsahu jednotlivých článků mohou mít významný dopad do činnosti auditorů – toto tvrzení opírám o zkušenost z minulých let, kdy jsme se při zodpovídání dotazů museli často odvolávat na konkrétní citace etického kodexu. Auditorská obec jistě přivítá, že nové definice jsou srozumitelnější, v aktualizovaném znění byla také rozšířena definice profesionálního chování. Nově je samostatně uváděna kapitola zabývající se konflikty zájmů, významně je též upravena část týkající se nezávislosti při ověřování.

Jsem přesvědčen, že český překlad aktualizovaného Etického kodexu IFAC vytvoří prostor pro širokou diskusi. Bude záviset jen na nás auditorech, jaký postup zvolíme a jak se podaří základní principy etického chování dále zahrnout do naší každodenní činnosti.

Ing. Petr Šobotník

místopředseda výboru
pro otázky profese a etiku

Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 19. 6. 2006 projednala zejména:

- záležitosti výboru pro otázky profese a etiku,
- účetní závěrku roku 2005 a daňové příznání za rok 2005, včetně způsobu rozdělení výnosů z členských příspěvků na střediska a rozdělení režie na střediska za účelem optimalizace daní, podrobná informace bude uvedena ve zprávě pro sněm,
- auditorskou zprávu revizorů účtů k účetní závěrce roku 2005 a dopis vedení účetní jednotky,
- průběžné výsledky hospodaření k 5/2006 po střediscích a srovnání se stejným obdobím loňského roku, tj. k 5/2005,
- personální změny v úřadu,
- návrhy na změny profesních předpisů schvalovaných sněmem s tím, že konkrétní změny je potřeba předložit radě na zasedání dne 5. 9. 2006.

Rada rozhodla o vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti podle návrhu Výboru pro otázky profese a etiku.

Rada schválila návrh na zastavení správního řízení ve věci vyškrtnutí asistentky ze seznamu komory. Asistentka auditora je nyní na mateřské dovolené, za tuto asistentku její zaměstnavatel auditorská společnost

nezaplatila příspěvek na činnost komory a komora tudíž zahájila správní řízení o vyškrtnutí. Asistentce ovšem pracovní poměr u auditorské společnosti stále trvá, ale podmínku pracovního úvazku nejméně 35 hodin týdně splnit nemůže. Po tom, co za tuto asistentku auditora byl dodatečně uhrazen příspěvek na činnost komory, rada rozhodla, že asistentka může zůstat zapsaná v seznamu asistentů auditora s tím, že u jejího jména bude vyznačena doba mateřské dovolené, která se nezapočítává do tzv. řízené praxe asistenta auditora.

Rada rovněž schválila:

- výplatu pololetních odměn zaměstnancům úřadu ve výši 50 % hrubé měsíční základní mzdy,
- návrh Honorářového řádu, který upravuje zásady odměňování autorů článků, fotografií, obrázků ap. zveřejňovaných v časopise Auditor, v komerční příloze HN, v časopise Prosperita atp.,
- návrh Metodické pomůcky pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (obcí), která bude zveřejněna jako tištěná příloha časopisu Auditor č. 6/2006,
- projekt zkušební verze e-learningu na internetu pro auditory na tři témata z oblasti účetnictví, daní a auditingu. Předložený projekt vychází z úkolu uloženého radě usnesením XV. sněmu KA ČR

dne 28. listopadu 2005, který zní: „připravit v roce 2006 zkušební internetovou verzi části KPV“. Celkové náklady nepřekročí v roce 2006 částku 200 tisíc Kč. Zkušební verze bude přístupná bez poplatku všem auditorům. Výbor pro KPV bude shromažďovat a vyhodnocovat připomínky a podá podzimmnímu sněmu zprávu.

Závěrem rada vzala na vědomí přehled výplat členům volených a pomocných orgánů komory v roce 2005, informace o setkání představitelů KA ČR a Svazu účetních s IAESB (Rada pro etické standardy) IFAC ve dnech 12. a 13. 6. 2006 v Praze, zprávy ze zahraničních cest, stav příprav mimořádného vydání časopisu Auditor Speciál 2006, informace z Národní účetní rady, zprávy ze zasedání prezidia, výborů a komisí a informace k uplatňování Mezinárodních účetních standardů v ČR, která bude zveřejněna v e-příloze časopisu Auditor č. 6/2006.

Rada obdržela informaci o oficiálním zveřejnění nové 8. směrnice Evropské unie o statutárním auditu č. 2006/43/EC, která nabývá účinnosti dne 29. 6. 2006. Česká a anglická verze jsou zveřejněny na webu komory.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků

V tomto čísle časopisu je vložena metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, která vychází ze znění zákona č. 420/2004 Sb. a z novelizované směrnice KA ČR č. 52. Pomůcka obsahuje i příklady, pozornost je také věnována specifikům svazků obcí při přezkoumávání jejich hospodaření. Pomůcku najdete i na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Profesní předpisy – metodické pomůcky. **-av-**

Návrhy na kandidáty do volební komise

Vzhledem k tomu, že v roce 2007 se budou na sněmu Komory auditorů ČR konat řádné volby do orgánů komory, je třeba již na letošním sněmu zvolit sedmičlennou volební komisi, která bude volby celý rok připravovat. Auditři by měli letošnímu sněmu navrhnout kandidáty do volební komise, kteří se nehodlají ucházet o zvolení do některého z orgánů komory (tj. rada, dozorčí komise, kárná komise a revizoři účtů) a jsou připraveni část svého času věnovat přípravě voleb. Návrhy kandidátů zasílejte do úřadu KA ČR na kandidátním lístku, který najdete v tomto čísle časopisu na straně 6. Upozorňujeme, že je nutný souhlas kandidáta potvrzený jeho podpisem. **-av-**

lení do některého z orgánů komory (tj. rada, dozorčí komise, kárná komise a revizoři účtů) a jsou připraveni část svého času věnovat přípravě voleb. Návrhy kandidátů zasílejte do úřadu KA ČR na kandidátním lístku, který najdete v tomto čísle časopisu na straně 6. Upozorňujeme, že je nutný souhlas kandidáta potvrzený jeho podpisem. **-av-**

Nová směrnice o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek vyhlášena v Úředním věstníku EU

V Úředním věstníku Evropské unie byla 9. června 2006 pod číslem L157 vyhlášena směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. Cílem nové směrnice je podstatná, i když ne úplná harmonizace požadavků na povinný audit. Směrnice vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v Úředním



věstníku Evropské unie a členské státy jsou povinny přijmout a zveřejnit předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 29. června 2008. Text nové směrnice je v příloze tohoto čísla časopisu. Je také dostupný v anglické a české verzi na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz ve veřejné části v sekci Aktuální informace a zároveň v sekci Právní předpisy ČR a EU – Dokumenty EU – Směrnice. **-mj/av-**

Mezinárodní konference Harmonizace auditu a účetnictví v EU se uskuteční 16. - 17. října 2006

Komora auditorů zve na mezinárodní konferenci na téma Harmonizace auditu a účetnictví v Evropské unii, kterou pořádá ve dnech 16. a 17. října v hotelu Dorint Novotel v Praze.

Ve vystoupeních renomovaných odborníků bude věnována pozornost zejména těmto tématům:

- perspektivy vývoje auditu a účetnictví,
- nová směrnice EU o statutárním auditu,
- regulace auditu a veřejný dohled,
- účetnictví a audit kótovaných podniků,
- účetnictví a audit malých a středních podniků,
- účetnictví a audit veřejného sektoru.

Konference bude druhý den pokračovat jednáním ve čtyřech sekcích, z nichž každá bude zaměřena na některé z uvedených odborných témat.

Účast na konferenci přislíbili zástupci Mezinárodní federace účet-

ních IFAC, Evropské federace účetních FEE, Ministerstva financí ČR a velkých auditorských firem. Připomínáme, že účast na této konferenci bude započítávána do povinného počtu hodin věnovaných vzdělávání v roce 2006 v rámci kontinuálního profesního vzdělávání.

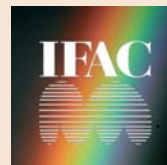
Oficiálním jazykem konference je čeština a angličtina, zajištěno je simultánní tlumočení.

Informace o konferenci a registrační formulář je na internetových stránkách komory www.kacr.cz. **-av-**



Aktuality z IFAC a FEE

IFAC



Mezinárodní federace účetních IFAC vydala výroční zprávu za rok 2005. Výroční zpráva obsahu-

je zprávy od prezidenta Grahama Warda, generálního ředitele lana Balla a předsedy Výboru pro veřejný dohled Stavrose Tomadakise. Dále poskytuje informace o členských organizacích IFAC a o složení Rady a jednotlivých výborů a pracovních skupin. Nejrozsáhlejší část výroční zprávy je věnována službám, které IFAC poskytl v roce 2005 svým členským organizacím, a to v následujících oblastech:

- tvorba standardů,
- zlepšení kvality,
- mezinárodní spolupráce,
- reprezentování účetní a auditorské profese ve veřejném zájmu,
- výměna informací.

Výroční zpráva dále obsahuje účetní závěrku a zprávu auditora, která obsahuje výrok bez výhrad. Výroční zprávu v angličtině lze nalézt na www.ifac.org.

PIOB

Výbor veřejného dohledu nad aktivitami IFAC PIOB (Public Interest Oversight Board) vydal svou první zprávu, ve které zainteresované strany seznamuje se svým posláním, aktivitami a strukturou. Zprávu v angličtině lze nalézt na www.ifiob.org.

FEE

Evropská federace účetních FEE zveřejnila analýzu odpovědí k diskusnímu materiálu týkajícího se ověřování informací obsažených v prospektu emitenta cenného papíru. Tento diskusní materiál byl vydán v souvislosti s tím, že

1. července 2005 nabyla účinnost Směrnice o prospektu EC 71/2003, která byla přijata Radou ministrů v červenci 2003. FEE ve své analýze konstatuje, že názory na tuto problematiku se značně liší. Lze však identifikovat dvě hlavní názorové skupiny: účetní odborníky a auditory, kteří většinou vítají tento diskusní dokument jako užitečnou pomůcku při ověřování informací uvedených v prospektu emitenta a banky, a poradce, kteří vyjadřují určité pochybnosti o skutečnostech uvedených v diskusním dokumentu, zejména o rozsahu procedur, které by měly být provedeny auditorem v souvislosti s prospektem emitenta. Základní návrhy, které FEE v souvislosti s ověřováním informací v prospektu emitenta navrhuje, jsou následující:

- Každý příjemce tzv. comfort letter (dokument vydaný auditorem k prospektu emitenta) by měl být upozorněn na rozsah zakázky, a objednavatel zakázky by měl převzít zodpovědnost za určení rozsahu procedur provedených auditorem.
- IAASB by se měl zaměřit na problematiku comfort letters.
- Je třeba dále prodiskutovat formu zprávy a určit, zda se jedná o ověřovací zakázky či dohodnuté postupy.

FEE vydala výroční zprávu za rok 2005, která obsahuje mimo jiné i informace o činnosti jednotlivých pracovních skupin a finanční výkazy FEE.

FEE oznámila, že 12. října 2006 proběhne v Bruselu konference, jejímž hlavním tématem bude regulace auditorské profese. Na konferenci bude projednávána následující problematika:

- regulace auditorské profese a implementace nové směrnice o povinném auditu,

Změna zákona o auditorech v souvislosti s přijetím zákona o provádění mezinárodních sankcí

Dnem 1. dubna nabyl účinnosti zákon č. 70/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o provádění mezinárodních sankcí. Tento zákon obsahuje i změnu zákona o auditorech v tomto znění:

ČÁST SEDMNÁCTÁ Změna zákona o auditorech

Čl. XVII

V § 15 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění zákona č. 284/2004 Sb., se slova „přísluš-

né organizační složce Ministerstva financí podle zvláštního právního předpisu“ nahrazují slovy „**příslušnému orgánu podle zvláštního právního předpisu o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo zvláštního právního předpisu o provádění mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu**“.

Poznámka pod čarou č. 7a se zrušuje, a to včetně odkazu na poznámku pod čarou. **-av-**

Novela zákona o rezervách

Dnem 1. června 2006 nabyl účinnosti zákon č. 223/2006 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který upravuje nakládání s finančními prostředky ze zákonných rezerv na odstranění ekologických škod a obdobných rezerv. Hlavním cílem novely je podle ministra financí Bohuslava Sobotky zajistit peníze odpovídající vytvořeným rezervám tak, aby z nich bylo možné financovat výdaje v oblastech, na které byly rezervy vytvořeny.

Ministerstvo financí, které novelu vypracovalo, počítá s tím, že se

ve všech oblastech bude při tvorbě rezerv postupovat stejně. Dosud tvorbu rezerv upravovaly různé normy, například horní zákon či atomový zákon. U některých typů firem totiž platily specifické úpravy. Například doly si vytvářely rezervy pro případy ekologických zátěží, banky zase pro případné řešení špatných úvěrů. Novela řeší i otázky ochrany rezerv před konkurzem a dalšími riziky. Upravuje i možnost bezpečného zhodnocování rezerv prostřednictvím investic do státních dluhopisů. **-av-**

Současné složení Národní účetní rady

Komora auditorů ČR	doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
	Ing. Jiří Vrba
	Ing. Eva Fišerová
Komora daňových poradců ČR	Ing. Jiří Nekovář
	Ing. Jiří Škampa
	Mgr. Edita Ševcovicová
Svaz účetních	Ing. Lubomír Harna
	Ing. Miroslav Hořícký
	doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
VŠE v Praze	prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
	Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
	Ing. Marcela Žárová, CSc.

Poznámka: Uvádíme správné složení členů NÚR za jednotlivé organizace. Omlouváme se za chyby v minulém čísle.

Novou předsedkyní Komory certifikovaných účetních se stala Alena Mrkvičková



Dlouholetá členka Rady Komory auditorů ČR ing. Alena Mrkvičková byla ve druhé polovině května zvolena do funkce předsedkyně Komory certifikovaných účetních (KCÚ).

Stalo se tak krátce po květnovém sněmu KCÚ, který rozhodl o novém složení výboru, což je vrcholný orgán této komory srovnatelný s radou komory auditorů.

Komora certifikovaných účetních byla založena v roce 1999 jako sa-

mostatná organizační složka Svazu účetních na principu samosprávné profesní organizace. Sdružuje odborníky, kteří obdrželi certifikát některého ze tří stupňů (účetní asistent, bilanční účetní, účetní expert) systému certifikace realizovaném v součinnosti s britskou ACCA (Association of Chartered Certified Accountants).

Nově zvolený Výbor KCÚ v polovině června schválil memorandum, v němž jsou uvedena základní kritéria pro ustavení samostatné Komory certifikovaných účetních. Text memoranda byl předložen k vyjádření hlavnímu výboru Svazu účetních

-jd-



Nominace do výboru pro finanční trh při ČNB

Jak jsme již psali v časopise Auditor č. 3/2006, k 1. dubnu 2006 byl integrován dohled nad domácím finančním trhem do České národní banky. Součástí projektu integrace institucí dohledu je vznik Výboru pro finanční trh jakožto poradního orgánu bankovní rady ČNB.

Předsedou Výboru pro finanční trh při České národní bance bude Jiří Rusnok. Rozhodli o tom poslanci sněmovního rozpočtového výboru začátkem června. Jiřího Rusnoka poslanci do výboru zvolili jako zástupce pojišťoven a penzijních fon-

dů. Místopředsedou výboru bude šéf Investiční společnosti České spořitelny Radek Urban. Ministerstvo financí ČR nominovalo do výboru náměstka ministra financí Tomáše Prouzu a ředitelku odboru legislativy finančního trhu Kláru Cetlovou. Česká národní banka nominovala jako svou zástupkyni ve výboru vrchní ředitelku a členku bankovní rady Michaelu Erbenovou. Výbor bude složen ze sedmi členů, z nichž tři mají být voleni Rozpočtovým výborem Poslanecké sněmovny na návrh profesních asoci-

- systém veřejného dohledu v Evropě,
- zodpovědnost auditora,
- přijetí mezinárodních auditorských standardů v EU,
- systémy zajištění kvality v EU.

Účast na konferenci je možná pouze v případě obdržení pozvánky. V případě zájmu o účast na konferenci je možné zaslat žádost obsahující jméno, titul a organizaci na adresu elizabeth.fox@fee.be nebo na faxové číslo +32 2 285 40 77. Všechny informace týkající se FEE lze v anglickém jazyce nalézt na www.fee.be.

-mj-

Dirk Kroonen prezidentem Nizozemské obchodní komory



Vedoucí partner české pobočky Ernst & Young Dirk Kroonen se stal prezidentem Nizozemské obchodní komory v Praze. Posláním této komory je podporovat obchodní a ostatní vztahy mezi Českou republikou a Nizozemskem. Komora navíc chrání zájmy svých členů ve všech sférách jejich činnosti, organizuje pro ně semináře, setkání, obchodní obědy a další společenské aktivity. Nizozemská obchodní komora v Praze také vydává bulletin, posílá memoranda a jiné informace týkající se česko-nizozemských vztahů a aktuálního dění v obchodním prostředí.

Dirk Kroonen působí ve společnosti Ernst & Young od roku 1989, od roku 2000 zastává pozici vedoucího partnera české pobočky. Zároveň je vedoucím partnerem Ernst & Young pro region střední Evropy-jih zahrnující mimo České republiky i Slovensko, Maďarsko, Slovinsko a Chorvatsko.

-jd-

ací působících na finančním trhu, dva jmenuje ministr financí; dále bude v souladu se zněním zákona o České národní bance členem výboru finanční arbitr a jeden z členů bankovní rady ČNB. Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny tak musí zvolit ještě jednoho člena.

Integrovat dohled nad finančním trhem do České národní banky umožnil zákon č. 57/2006 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. dubna 2006. K tomuto datu převzala ČNB agendu Komise pro cenové papíry (KCP), Úřadu pro dozor nad pojišťovnictvím a penzijním připojištěním (ÚDPP) a Úřadu pro dohled nad družstevními záložnami (ÚDDZ).

V souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem zákon o České národní bance novelizovaný zákonem č. 57/2006 Sb., o změně zákonů předpokládá s účinností od 1. dubna 2006 zřízení Výboru pro finanční trh (dále jen „Výbor“).

Jeho legislativní zakotvení obsahuje ustanovení § 45a a násl. záko-

na o České národní bance, která vymezují následující činnosti Výboru (§ 46d):

Výbor sleduje a projednává:

- obecné koncepce, strategie a přístupy k dohledu nad finančním trhem,
- významné nové trendy na finančním trhem, v jeho dohledu nebo regulaci,
- systémové otázky finančního trhu a výkonu dohledu nad ním, a to vnitrostátní i mezinárodní povahy.

Výbor je oprávněn předkládat stanoviska a doporučení v oblastech uvedených v odstavci 1 bankovní radě ČNB a Ministerstvu financí. Výbor dostává alespoň dvakrát ročně zprávu o hlavních aktivitách v oblasti dohledu nad finančním trhem včetně vydaných rozhodnutí od ČNB, MF a finančního arbitra. Tyto informace může získávat i na žádost. Výbor se po projednání může vyjádřit ke zprávě o výkonu dohledu nad finančním trhem.

-av-

Novinka: E-learning

S odvoláním na usnesení loňského sněmu připravuje výbor pro kontinuální profesní vzdělávání spolu s Institutem vzdělávání KA ČR pro členy komory novinku, a to tři ukázkové výukové lekce v elektronické podobě, které budou ještě v roce 2006 k dispozici bezplatně všem členům Komory auditorů ČR, tedy všem auditorům i asistentům auditora na našich internetových stránkách. Součástí výukových lekcí bude i anketa, ze které budeme čerpat vaše náměty a připomínky k této nové formě vzdělávání. Záměrem komory není převést současný způsob vzdělávání pouze do elektronické podoby. Naši snahou je rozšířit stávající systém o novou formu, o které se domníváme, že by mohla spouštět z nás být příjemná. Prosím, věnujte pozornost této novince, o jejímž dalším vývoji budeme jednat na letošním sněmu.

Jana Pilátová

předsedkyně výboru pro KP

Návrh kandidáta do Volební komise Komory auditorů ČR

Za kandidáta do Volební komise KA ČR pro organizaci voleb v roce 2007 navrhuji níže uvedeného auditora/ku:

Jméno a příjmení kandidáta:

Č. osv.

Bydliště:

Prohlášení kandidáta

Prohlašuji, že souhlasím se svou kandidaturou do Volební komise KA ČR, která bude volena na XVI. sněmu KA ČR dne 27. listopadu 2006, a zavazuji se k plnění povinností člena Volební komise podle Volebního řádu sněmu KA ČR v případě, že budu zvolen/a.

Datum

Podpis kandidáta

Pozn.: Návrhy zasílejte na adresu Úřadu Komory auditorů ČR nejlépe již do 31. 10. 2006.

Daňový portál MF je již v provozu

O tom, že ministerstvo financí připravuje spuštění nové internetové služby označované jako daňový portál, jsme v časopise Auditor psali před nedávnem. Uplynulo pár měsíců, a od července je již daňový portál v provozu! Nutno dodat, že nová webová služba (na adrese <http://cds.mfcr.cz>) poběží první tři měsíce v tzv. testovacím režimu, jehož cílem je detekovat případné nedostatky a shromáždit připomínky uživatelů tak, aby posléze mohla být spuštěna finální verze.

Pro jistotu zopakujeme, co to vlastně daňový portál je. Ministerstvo financí, resp. česká daňová správa prostřednictvím této služby umožňuje všem zájemcům nahlížet prostřednictvím internetu do **osobních daňových účtů**. Každý tak snadno zjistí, jestli finanční úřad eviduje u konkrétního plátce k určitému dni nějaký nedoplatek nebo přeplatek. Osobní daňový účet si můžete představit jako přehled vašich daňových povinností a plateb, které se k nim vztahují. Na daňový portál se současně přesunula i služba **EPO** neboli elektronické

podání (vytváření, zpracování a podávání písemností daňové správě, resp. finančnímu úřadu).

Ministerstvo, resp. daňová správa hodlá daňový portál rozšiřovat. Nejpozději v průběhu roku 2007 by měly být spuštěny služby

- **elektronické doručování** (výměna písemností elektronickou cestou mezi správcem daně a daňovým poplatníkem prostřednictvím tzv. „daňové informační schránky“, která bude představovat bezpečné, centrální místo k převzetí a evidenci všech elektronických písemností vztahujících se k daňovému poplatníkovi),
- **osobní daňový kalendář** (obdobu běžného elektronického kalendářového systému, který obsahuje pro konkrétního daňového poplatníka termínový přehled úkonů, jež má vykonat ve vztahu k české daňové správě),
- **nahlížení do spisové evidence** (tento modul umožní elektronické zpřístupnění písemností z daňového řízení mezi poplatníkem a finančním úřadem), a
- **personalizované elektronické podání** (data získaná z předcho-

zích jednání budou předem vyplněna v elektronicky požadovaných formuláři).

Vzhledem k tomu, že daňový portál pracuje s reálnými údaji, vedenými u finančních úřadů, je nutné zajistit bezpečnost přístupu k těmto citlivým informacím. Zájemci si tudíž musí pořídit tzv. kvalifikovaný certifikát, který je nutnou podmínkou pro komunikaci se státní správou s použitím elektronického podpisu. Pokud takový certifikát nevladníte, můžete se obrátit na některého z poskytovatelů certifikačních služeb, kteří jsou v současné době tři (První certifikační autorita, a.s., Česká pošta, s.p. a eldentity a.s.). Certifikát s platností jeden rok lze pořídit již od 190 Kč (vč. DPH). Bližší informace o technických požadavcích na softwarové vybavení, o postupu získání kvalifikovaného certifikátu a zřízení či zpřístupnění daňové informační schránky jsou zveřejněny na webových stránkách České daňové správy – <http://cds.mfcr.cz>.

-jd

Komora auditorů hledá odborníka na pozici **metodik/ metodička účetnictví**



Komora auditorů České republiky hledá odborníka na pracovní pozici metodik/metodička účetnictví na HPP. Pracoviště v Praze, nástup možný ihned.

Požadujeme VŠ, nejlépe ekonomického zaměření, praxe minimálně 5 let v účetnictví nebo auditu, nejlépe v pozici auditora, asistenta auditora či metodika účetnictví; znalost problematiky auditu, účetnictví, daní a obchodního práva; analytické a koncepční myšlení; samostatnost a spolehlivost; znalost práce s PC (Word, Excel atp.), AJ podmínkou.

Nabízíme perspektivní zaměstnání; motivační finanční ohodnocení; 5 týdnů dovolené.

Písemné nabídky se strukturovaným životopisem zasílejte **do 15. 9. 2006** na e-mail: kacr@kacr.cz, faxem na číslo 224 211 905 nebo poštou na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1

Setkání zástupců auditorské profese ze zemí V-4

Ve dnech 8. – 10. června 2006 uspořádala maďarská komora auditorů již 6. setkání prezidentů a viceprezidentů komor auditorů ze zemí tzv. Visegrádské čtyřky. Tato setkání se již stala tradicí. Jejich cílem je zejména výměna vzájemných poznatků profese a dále upřesnění dílčí spolupráce v některých oblastech, kde lze postupovat společně, popř. je to pro zúčastněné strany výhodné (např. v oblasti vzdělávání, postupů ve vztahu k národním regulátorům jako reakce na „unijní legislativu“ apod.).



Zámeček Lillafüred u Miskolce – místo jednání

Letošní setkání se uskutečnilo v Miskolci. Třídenní program se odvíjel od aktuálních problémů profese. Hlavním bodem programu byla vzájemná informace o postupech národních regulátorů při aplikaci nezávislého veřejného dohledu v souvislosti s implementací nově přijaté směrnice EU o statutárním auditu (tato byla zveřejněna až letos v květnu pod číslem 43 EC a nahrazuje dosavadní směrnici č. 8).

Kromě zástupců komor ze zemí V-4 bývají na tato setkání tradičně přizváni (jako pozorovatelé) i zástupci komor z Rumunska a Bulharska. Po-

řádající komora tentokrát učinila výjimku a přizvala rovněž zástupce komor ze Srbska a Ukrajiny. Za FEE se zúčastnil její viceprezident Jacques Potdevin. KA ČR zastupovali doc. Králíček, Ing. Vrba a Ing. Rokosová.

Zprávy z komor o stavu auditorské profese za rok 2005

Jednotliví zástupci komor přednesli stručné zprávy o vývoji situace v profesi ve svých zemích, které se týkaly zejména příprav na aplika-

ci ISA včetně potřebného vzdělávání. Pokud jde o vzdělávání, vesměs používají zásad kontinuitního vzdělávání – povinný počet hodin je dotován určitým bodovým systémem, rovněž tak jsou vybrána témata – je-

jich absolvování je možno realizovat pouze ve vzdělávacím systému kontrovaném komorou (např. Maďarsko). Zprávu za KA ČR přednesl ing. Vrba.

Na závěr této části vystoupil viceprezident FEE Jacques Potdevin. Krátce nastínil bez bližší specifikace nejbližší úkoly FEE v souvislosti s novou směrnicí o statutárním auditu:

- řešení jednotného postupu při nastavení veřejného dohledu v rámci jednotlivých zemí EU, spolupráce s národními orgány při jeho koncipování,

- implementace ISA včetně řešení národních specifik,
- problémy harmonizace IFRS – US GAAP (EFRAG),
- příprava nové směrnice pro odbornou kvalifikaci auditora.

Postup v implementaci nové evropské směrnice o statutárním auditu

Z vystoupení jednotlivých zástupců vyplývá, že se profesní komory V-4 velmi intenzivně zabývají zejména budoucí koncepcí veřejného dohledu, a to ve spolupráci s národními regulátory.

Slovenská a maďarská komora připravila ve spolupráci s národním regulátorem řešení ještě před schválením směrnice, což vytvoří zřejmě určité problémy (v SR na základě grantu).

V Maďarsku jde o úvahu „zvolnění některých částí směrnice“ a naopak v některých případech o její „zprísňení“ (sám prezident maďarské komory nepovažuje toto urychlené řešení za smysluplné).

Polsko diskutuje o problému financování – jejich představa vychází z úvahy, že by komora financovala sama celý veřejný dohled. Předběžné představy se v podstatě shodují: komise sestávající ze sedmi členů. Různé přístupy jsou k jejímu složení, způsobu jmenování a již zmíněnému financování včetně rozsahu výkoného orgánu k vlastnímu zajištění činnosti – i zde jde zatím o úvahy.

V diskusi se řešila otázka rozsahu zaměření veřejného dohledu – auditované společnosti veřejného zájmu (v každé ze zemí jsou určeny odlišně), a ostatní – a to ve vztahu k současné funkci dohledu v rámci profese – a dále, zda bude otázka veřejného dohledu součástí zákona o auditorech či nikoliv. Předpokládané zavedení je uvažováno shodně jako v ČR – tj. od 1. 1. 2008.

Úprava nové směrnice se nezabývá jiným než statutárním auditem, což klade určité otázky ve vztahu k samoregulaci profese u všech ostatních auditorických služeb, pokud by jí příslušná národní legislativa rovněž vynesla. Je zřejmé, že zavedení veřejného dohledu je úkolem vlád jednotlivých členských zemí – s povinností jejího zavedení nejpozději do dvou let po vyhlášení příslušné směrnice – a vlády se rozhodně ujmou této části regulace.

Aplikaci směrnice o statutárním auditu přisuzujeme tu nejvyšší prioritu, neboť podle ní se budou odvíjet regulovaná pravidla pro auditorické služby v novém zákonu

o auditorech. K problému ISA: Všechny profesní komory v podstatě zavádějí tyto standardy shodným způsobem jako u nás. Nikdo se nezmiňuje o eventuelních úpravách ve vztahu k národní legislativě (viz naše „aplikační doložky“), rovněž příprava na jejich praktickou aplikaci včetně vzdělávání postupuje shodně jako u nás. Zprávu za KA ČR přednesl doc. Králíček.

Aplikace IAS/IFRS ve vztahu k regulačním orgánům v zemích V-4

Národní aplikace IAS/IFRS vyplývá z nařízení EU s platností od roku 2005. Jak již bylo konstatováno v loňském roce, přístup k jejich

aplikaci je různý i ve vztahu k počtu společností, kterých se sestavení konsolidované účetní závěrky týká. V některých případech se totiž týká nejen společností kótovaných na burze (viz např. ČR), ale všech povinně auditovaných společností. Základním diskutovaným problémem je otázka vztahu k daňovým zákonům – zejména základu daně u společnosti, jejíž závěrka byla sestavena dle IAS/IFRS. Zprávu za KA ČR přednesl doc. Králíček. Příští, v pořadí již sedmá konference komor V-4 se bude konat v Polsku

Ing. Jiří Vrba
viceprezident KA ČR



Zprava: Jacques Potdevin, viceprezident FEE, a Deszo Sugár, prezident Maďarské komory auditorů.



Delegace KA ČR – (zprava) Vladimír Králíček, Eva Rokosová, Jiří Vrba.



Zleva: Ivan Bošela, prezident Slovenské komory auditorů, Piotr Rojek, prezident Polské komory auditorů, Joana Placzek, tlumočnice.



Delegáti Srbska, Bulharska a Rumunska.



Zprava: Ladislav Langr, Irena Liškařová, Markéta Jindřišková, Eva Rokosová, Athina Lérová.



Zleva: Vladimír Králíček, Richard George, Lubomír Harna.

Setkání se zástupci Výboru IFAC pro etické standardy

Dne 12. června 2006 proběhla v prostorách KA ČR schůzka zástupců Komory auditorů, Svazu účetních a Výboru IFAC pro etické standardy (IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants). IESBA zastupovali předseda Richard George, technická manažerka Jan Munro a předsedkyně pracovní skupiny pro oblast nezávislosti Jean Rothbarth. Za KA ČR byli přítomni členka rady Libuše Müllerová, členka dozorčí komise Jana Kutilová, ředitelka Úřadu KA ČR Eva Rokosová, předseda podvýboru pro IAS/IFRS Ladislav Langr, členka výbo-

ru pro metodiku Irena Liškařová, zaměstnankyně úřadu Athina Lérová a Markéta Jindřišková i autor tohoto článku. Svaz účetních zastupovali prezident Lubomír Harna a viceprezidentka Alena Mrkvičková. Výbor IESBA je jedním z výborů a komisí IFAC (viz tabulka). Jeho úkolem je vytváření vysoce kvalitních a celosvětově použitelných etických standardů pro účetní odborníky. Na činnost IESBA dohlíží Výbor veřejného dohledu PIOB, který byl zřízen za účelem dohledu nad činností IFAC. IESBA má zodpovědnost za tvorbu Etického ko-

dexu IFAC, na jehož základě byl vytvořen i Etický kodex KA ČR. Etický kodex IFAC je upravován v reakci na aktuální problémy účetní profese, poslední novela byla provedena v červnu 2005.

Po uvítání a představení všech účastníků zástupci IESBA seznámili přítomné se strukturou Etického kodexu IFAC. Velká pozornost byla věnována těm částem Etického kodexu, které se zabývají problematikou nezávislosti. Do konce roku 2006 by měl být vydán návrh novelizace části Etického kodexu týkající se této oblasti. Nejvý-



Členové IESBA spolu s představiteli Komory auditorů a Svazu účetních na večerním výletu parníkem po Vltavě.



Jednání IESBA v hotelu Renaissance v Praze.

znamnější změny jsou očekávány v oblasti finančních podílů, subjektů veřejného zájmu, rotace partnerů, následného zaměstnávání klíčových auditních partnerů u klienta a poskytování neauditorských služeb. Zástupci IESBA dále informovali o projektu, jehož cílem je nově definovat tzv. network firm, tj. auditorskou firmu patřící do skupiny firem. V červnu 2005 byl vydán návrh úpravy Etického kodexu IFAC v této oblasti a připomínky k tomuto návrhu jsou v současné době vyhodnocovány. Zástupci IFAC informovali o dalších projektech, které se zabývají problematikou etiky

u účetních odborníků provozujících praxi ve vládních organizacích a problematikou souladu s etickými zásadami účetních odborníků v případě odhalení zpronevěry nebo protiprávního jednání. V závěru jednání proběhla mezi všemi účastníky diskuse zaměřená mj. i na problematiku nové směrnice o povinném auditu (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek).

Schůzka proběhla v předvečer zahájení jednání IESBA, které se konalo v Praze ve dnech 13.

a 14. června 2006. Komora auditorů ČR a Svaz účetních jakožto členská organizace IFAC uspořádaly pro členy IESBA projíždku parníkem Praha po Vltavě. Zahraniční účastníci vyjíždky obdivovali krásy Prahy ozářené odpoledním sluncem (cesta proti proudu) i následně památky Prahy nasvícené pro potěchu turistů (při cestě zpět po proudu k přístavišti u Právnické fakulty). Čas strávený na palubě byl využit i k neformální diskusi o problematice auditorské profese v různých koutech světa.

doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
prezident KA ČR

Výbory a jiné pomocné orgány IFAC:

Poradní panel pro soulad (Compliance Advisory Panel) CAP	Poradní panel pro soulad je zodpovědný za dohled nad implementací a fungováním programu souladu s členskými povinnostmi. Radě rovněž doporučuje přijetí nových členských organizací.
Výbor pro rozvojové země (Developing Nations Committee) DNC	Výbor pro rozvojové země identifikuje problémy rozvojových zemí a reprezentuje jejich zájmy a tím přispívá k celosvětovému rozvoji účetní profese. Vyhledává rovněž zdroje a pomoc od členských organizací a jiných institucí ve prospěch rozvoje účetní profese v těchto zemích.
Mezinárodní výbor pro vzdělávací standardy (International Accounting Education Standards Board) IAESB	Mezinárodní výbor pro vzdělávací standardy vytváří standardy, provádí výzkumy a zajišťuje výměnu informací s cílem zajistit adekvátní vzdělávání účetních odborníků a harmonizovat v tomto směru účetní profesi.
Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board) IAASB	Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy vytváří standardy pro auditorské, jiné ověřovací a související služby a celosvětově je rozšiřuje, čímž přispívá ke zlepšení jednotnosti v přístupu k poskytování auditorských, jiných ověřovacích a souvisejících služeb.
Mezinárodní výbor pro etické standardy (International Ethics Standards Board for Accountants) IESBA	Mezinárodní výbor pro etické standardy je zodpovědný za vytváření vysoce kvalitních a celosvětově použitelných etických standardů pro účetní odborníky. Výbor neustále sleduje situaci v oblasti etiky s cílem ujistit se, že etické standardy správně reagují na očekávání zainteresovaných stran.
Mezinárodní výbor pro účetní standardy veřejného sektoru (International Public Sector Accounting Standards Board) IPSASB	Mezinárodní výbor pro účetní standardy veřejného sektoru vydává a šíří standardy účetnictví veřejného sektoru, organizuje výzkumné a vzdělávací programy a organizuje výměnu informací v této oblasti.
Nominační výbor (Nominating Committee) NC	Nominační výbor vydává doporučení týkající se složení Rady, výborů a pracovních skupin IFAC s cílem zajistit jejich co nejkvalitnější složení.
Výbor účetních odborníků neprovozujících veřejnou praxi (Professional Accountants in Business Committee) PAIB	Výbor účetních odborníků neprovozujících veřejnou praxi vydává manuály, sponzoruje výzkumné programy a zajišťuje mezinárodní výměnu informací. Rovněž se snaží vybudovat u odborné veřejnosti povědomí o možnostech služeb poskytovaných těmito odborníky.
Výbor pro malé a střední účetní praxe (Small and Medium Practices Committee) SMPC	Výbor pro malé a střední účetní praxe reprezentuje zájmy účetních odborníků pracujících v malých a středních podnicích a účetních odborníků, kteří malým a středním podnikům poskytují služby.
Nadnárodní auditorský výbor (Transnational Auditors Committee) TAC	Nadnárodní auditorský výbor je výkonným výborem Fóra firem*). Členem Fóra firem se může stát jakákoli společnost provádějící mezinárodní audit. Jednou z podmínek členství ve Fóru firem je soulad s jejími standardy kvality.

*) Fórum firem (Forum of Firms) je platforma otevřená pro všechny firmy a sítě firem, které provádějí audit v mezinárodním měřítku, propagují konzistentní kontrolu kvality auditorské práce včetně využívání Mezinárodních auditorských standardů a podporují konvergenci národních auditorských standardů na ISA.

K problematice oprav v účetních záznamech

Jak stanoví § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Proto jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správně, úplně, průkazné, srozumitelné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Tento zcela jistě správný požadavek na kvalitu účetnictví však narušují různé chyby a ne-

K problematice vzniku nesprávností účetnictví

Nesprávnosti účetnictví mohou vzniknout (a také většinou vznikají) v účetních jednotkách ve všech fázích sběru a zpracování účetních informací i ve všech účetních záznamech, které obecně tvoří náplň účetnictví, tj. v účetních dokladech, v účetních knihách a v ostatních účetních písemnostech.

Způsobují je nejen **účetní pracovníci**, např. účtováním nesprávného

třeba dodatečně proúčtovat a zjistit tak správné stavy majetku a závazků.

Příčinou vzniku nesprávností účetnictví je v podstatě skutečnost, že výše uvedení pracovníci nedodržují nebo porušují platné právní předpisy, a to

- **vědomě** (záměrně) ve snaze získat buď pro sebe nebo pro kolektiv hospodářského střediska, závodu či celého podniku neoprávněné výhody, což se jim někdy daří jen za cenu provádění nepřipustných nebo nedovolených účetních případů,
- **z nedbalosti**, kdy nevěnují patřičnou pozornost plnění svých pracovních povinností, což se negativně projevuje jak ve včasnosti a způsobu zpracování účetních dokladů, tak i ve včasnosti, resp. dochvilnosti a způsobu jejich zaúčtování, v ochraně účetních písemností před jejich poškozením nebo zničením apod.,
- **nevědomě** (nezáměrně) v důsledku přehlédnutí, nízké odbornosti (kvalifikace) apod., ale někdy též **v důsledku chybné interpretace či aplikace právních předpisů**, zaviněné jejich složitostí nebo jejich častou změnou apod.



Než zkolaboval, neustále nám tvrdil, že v jeho lékařských záznamech chybí položky „má dát“ a „dal“, a že se to musí opravit.

Kresba: I. Svoboda

správnosti, které – pokud se zjistí – je třeba odstranit řádným a průkazným způsobem. V tomto směru zákon o účetnictví stanoví v § 35, že opravy v účetních záznamech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví.

V našem příspěvku bychom chtěli nejen poukázat na problematiku oprav údajů účetních knih z hlediska formy a času jejich provádění, ale naznačit i možné řešení této problematiky v účetních jednotkách podléhajících auditu **též při znovuořevření uzavřených již účetních knih.**

nebo neprověřeného účetního dokladu, chybným účtováním či „nasažením“ chybného účtovacího předpisu apod., ale též **mimoučetní pracovníci**, na což se nesmí zapomínat. Z nich jsou to především pracovníci, kteří vyhotovují účetní doklady, nařizují nebo schvalují účetní případy obsažené v účetních dokladech, nebo pracovníci, kteří se podílejí na oběhu účetních dokladů tím, že přezkušují správnost účetních dokladů z hlediska věcného nebo z hlediska přípustnosti účetního dokladu apod. Vyskytují se však i chyby **v práci inventarizačních komisí**, popř. pracovníků pověřených provedením inventury, které je

Řádné vyjasnění příčin vzniku nesprávností účetnictví má velký význam pro volbu vhodných opatření k zjednání nápravy i zamezení jejich opakování, tedy pro prevenci.

K pojetí nesprávnosti účetnictví

V nejširším slova smyslu je možno za nesprávnosti účetnictví považovat veškeré chyby a nedostatky, které narušují číselné údaje poskytované účetnictvím, ale i chyby a nedostatky, které se týkají jeho průkaznosti, srozumitelnosti a přehlednosti, jako např. vedení některých úseků účetnictví obyčejnou tužkou, používání zkratk a symbo-

lů, které nejsou běžné a přesto nejsou vysvětleny, používání zastaralých vzorů účetních písemností (záznamů) apod. V tomto druhém případě jde o nesprávnosti účetnictví, které se s odstupem doby, resp. několika let již nedají zpětně odstranit či opravit. I když nelze – vzhledem ke značnému objemu písemností účetnictví – očekávat, že při konkrétním ověřování auditor „objeví“ veškeré obsahové (věcné) nesprávnosti účetnictví, lze na druhé straně oprávněně požadovat, aby spolehlivě prověřil, že účetnictví je průkazné, srozumitelné a přehledné, a v opačném případě upozornil na nutnost nápravy. V další části se proto zaměříme na nesprávnosti účetnictví, které především ovlivňují chybné účtování či narušují číselné údaje účetnictví, tzn. jeho obsahovou (věcnou) náplň (nebo tento nedostatek mohou způsobit), a které je proto třeba odstraňovat, resp. opravovat hned, jakmile se zjistí. Druhy těchto nesprávností – jejichž výčet není a ani nemůže být vyčerpávající – si uvedeme podle jednotlivých typů (druhů) účetních záznamů (písemností účetnictví):

a) *Nesprávnosti zjišťované v účetních dokladech*

Mezi nesprávnosti vyskytující se v účetních dokladech, které negativně ovlivňují tvorbu a kvalitu účetních informací v dalších fázích jejich zpracování, je možno zařadit zejména

- nesprávnosti, resp. chyby v peněžních údajích (částkách), které způsobují vždy nesprávnosti účetnictví a nepotřebují další komentář,
- chyby v údajích o množství, např. vydaného materiálu nebo potravin, ujetých kilometrů, odpracovaných hodin apod., které mají obdobný dopad na kvalitu účetnictví jako nesprávnosti v peněžních údajích,
- nesprávný či chybný popis účetního případu, jehož důsledkem je

i nesprávné (chybné) zaúčtování této operace,

- stanovení nesprávného účtovacího předpisu (tj. výběr souvztažných účtů), podle kterého je účetní případ zaúčtován,
- stanovení nesprávného účetního období, v němž má být, resp. je účetní doklad proúčtován. Tato nesprávnost narušuje zásadu nezávislosti účetních období (akruální princip) a tím i kvalitu obsahové náplně údajů účetnictví.

Poznámka: Dá se říci, že každá nesprávně nebo nepravdivě uvedená či ignorovaná náležitost účetního dokladu, požadovaná v § 11 zákona o účetnictví, ovlivňuje, resp. narušuje věrné zobrazení skutečnosti v účetnictví.

b) *Nesprávnosti zjišťované v účetních knihách*

Nesprávnosti, které ovlivňují nežádoucím způsobem kvalitu číselných údajů přebíraných z účetních knih pro účetní závěrku a účely plnění daňových povinností apod., vznikají zejména:

- nesprávným zaúčtováním správného účetního dokladu,
- správným podvojným zaúčtováním na věcně příslušných souvztažných účtech nesprávného účetního dokladu,
- nesprávným účtováním převodu zůstatků či obrátů účtů (např. uzávěrkové zápisy),
- nezaúčtováním (nepodchycením) vzniklých účetních případů, ať těch, na něž jsou vystaveny řád-

né účetní doklady, nebo těch, na něž nejsou účetní doklady vůbec vystaveny,

- nesynchronním účtováním na syntetických a analytických účtech apod.

c) *Nesprávnosti zjišťované v ostatních účetních záznamech (písemnostech)*

I když mezi ostatní účetní záznamy patří písemnosti takového významu, jako např. účtový rozvrh, seznam účetních knih, seznam účtů vedených na volných listech, archivní účetní knihy apod., které významně ovlivňují dodržování stanovené metodiky účetnictví, jeho úplnost, průkaznost atd., přesto mají největší význam a nezastupitelné poslání z hlediska důkazu o **formální správnosti** účetních zápisů další dva druhy těchto písemností.

Jsou to předvaha a kontrolní (obratové) soupisky, které mohou být samozřejmě nahrazeny též počítačovými sestavami či postupy při zpracování dat programově zabezpečených. Pokud v těchto účetních písemnostech jsou číselné neshody (rozpory) v součtových částkách, znamená to vždy, že byla porušena některá ze základních účetních zásad při účtování, např. nedodržení podvojnosti účetních zápisů a nesoulad mezi syntetickou a analytickou evidencí.

Z hlediska **věcné správnosti** účetních zápisů mají největší význam **inventurní soupisy**, které „potvrzují“ věrné zobrazení skutečnos-

inzerce

ÚZ

úplná znění
právních předpisů

47 témat
1012 předpisů

k dostání 24 h.
denně na
www.uz.cz

Sagit

ti v účetnictví. Proto jakékoli číselné chyby v inventurních soupisech, nalezené dodatečně při případných následných interních kontrolách inventurních soupisů, je nutno opravit a proúčtovat též v účetních knihách běžného účetního období.

K postupu a způsobu provádění oprav v účetních knihách

Provádění oprav nesprávností účetnictví je všestranně náročné pro jejich výjimečnost, a proto je nelze nechat živelnému přístupu. Výjimečnost opravovaných nesprávností samozřejmě nespočívá v jejich četnosti, ale v jejich charakteru. Snad každá nesprávnost účetnictví představuje současně přímé či nepřímé narušení nejméně jednoho (zpravidla však více) právního předpisu. Z hlediska správného účtování představuje každá nesprávnost výjimečný přístup, vybočení z jednotné metodiky, a proto vyžaduje též výjimečný přístup k jejímu odstranění (opravě). To se týká zejména nesprávností ovlivňujících věcnou (obsahovou) stránku účetnictví v důsledku provádění účetních zápisů na věcně nepřislušných účtech. Přitom je třeba důsledně dodržovat § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, z něhož především vyplývá, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Od roku 2001 pak přináší novela zákona o účetnictví č. 492/2000 Sb. možnost provádět opravy nesprávností účetnictví též již **v uzavřených účetních knihách jejich znovuotevřením.**

Opravy nesprávností účetnictví v běžném účetním období

Díky vnitřnímu kontrolnímu systému (tzv. sebekontrolé), jímž je účetnictví vybaveno jak při přebírání údajů do účetnictví (tj. při vyhotovování a zpracování účetních dokladů), tak i po skončení běžného účtování před provedením účetní uzávěr-

ky, zjišťuje se značná část nesprávností a chyb účetnictví (pokud tyto samozřejmě vznikly) již *v průběhu* nebo *koncem běžného účetního období* (kalendářního nebo hospodářského roku).

V tomto směru má též nezastupitelné poslání inventarizace majetku a závazků, kterou účetní jednotky ověřují ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti. Také inventarizace majetku a závazků představuje významnou součást vnitřního kontrolního systému, při níž se zjišťují – vedle inventarizačních rozdílů – též chyby, které je nutno zaúčtováním odstranit. Tyto nesprávnosti a chyby, které se zjistí v běžném účetním období (roce) až do provedení účetní uzávěrky a sestavení roční účetní závěrky se opraví v účetních knihách bez ohledu na to, zda se týkají minulých účetních období či běžného účetního období, a to na účtech analytických i účtech syntetických. Přitom chybné účetní zápisy je možno opravovat jen způsobem dovoleným. Nesmí se opravovat přepisováním, vymazáváním nebo jiným způsobem (chemicky, zalepováním apod.), kterým by se stal původní zápis zcela nebo zčásti nečitelným, a tím i neprůkazným.

Opravy nesprávností zápisů v účetních písemnostech, **zjištěné** v běžném období, a to ještě **před ukončením** účetní uzávěrky a **sestavením účetní závěrky**, je možno provádět:

a) tak, že se chybná peněžní částka nebo jiný text a jejich zaúčtování pouze přeškrtnou (v příslušném účetním dokladu, na příslušném syntetickém nebo analytickém účtu apod.) tenkou čarou, aby opravená část původního zápisu zůstala čitelná, a nad ní, popř. na jiné místo (např. na druhou stranu účtu, účetního dokladu apod.) se napíše nový zápis. K opravovanému zápisu je třeba z důvodu průkaznosti uvést datovanou poznámku o provedení opravy, podepsanou pracovníkem odpovědným za správnost opravovaného údaje, pokud povaha opra-

vy nevyžaduje vystavení zvláštního účetního dokladu,

b) v účetních knihách lze provádět opravy peněžních částek a jejich zaúčtování také souvztažným účetním zápisem. Při provádění oprav tímto způsobem je možno rozlišovat:

- opravu doplňkovým zápisem, byla-li na správné účty a na jejich správné strany zaúčtována *nižší* peněžní částka. Opravným doplňkovým zápisem se doučtuje příslušný rozdíl,
- opravu částečným červeným stornem, jestliže byla na správných souvztažných účtech zaúčtována *vyšší* peněžní částka, která se tímto způsobem snižuje na správnou výši,
- opravu úplným červeným stornem, když se opravovaným zápisem ruší celá peněžní částka. Opravným účetním zápisem se v tomto případě opravuje jak chybná souvztažnost, tak i zaúčtovaná peněžní částka, ale s použitím záporných čísel (červeně nebo se znaménkem minus),
- opravu zápisem chybně zaúčtovaných peněžních částek na opačných stranách příslušných účtů a podle potřeby novým účetním zápisem,
- byly-li zapsány správné peněžní částky souvztažným zápisem na jeden správný a druhý nesprávný (tj. věcně nepřislušný) účet, lze provést opravu také jen souvztažným zápisem mezi tímto nesprávným účtem a novým správným účtem,
- při vedení účetnictví formou sestav či uložením na datových souborech se opravy účetních zápisů provádějí buď zápisem na opačnou stranu účtu, nebo zápisem na téže straně účtu s opačným znaménkem. Při záznamu opravného účetního dokladu na technický nosič dat (tj. při uložení do datových souborů) by měl tento záznam o provedené opravě obsahovat též datovanou poznámku a jméno autora opravy. V tomto směru je vhodné upozornit, že základ průkaznosti účetnictví vede-

ného prostředky výpočetní techniky je v záznamu na technický nosič dat a v ošetření tohoto záznamu při jeho vzniku, uchování na nosiči a využívání při zpracování úloh účetnictví v souladu s projekčně programovou dokumentací tak, aby nedošlo k jeho poškození, zničení, zneužití nebo ztrátě.

Je vhodné upozornit, že provedením oprav nesprávností se účetnictví uvádí na stav žádoucí, tj. stav pravdivý, resp. stav věrně zachycující skutečnost. Tím se však ještě neodstraňují všechny důsledky, které byly chybným účtováním (resp. vznikem chybného účetního případu) způsobeny, jako je opožděný či nesprávný odvod daně z přidané hodnoty, daně z příjmů, příspěvků na důchodové, nemocenské a zdravotní pojištění apod. Proto oprava nesprávností účetnictví ještě příslušné pracovníky nezavazuje ani odpovědnosti za tyto důsledky, a tudíž účetní jednotku ani před sankčním postihem v podobě pokut a penále apod.

K problematice otvírání již uzavřených účetních knih pro provedení oprav nesprávností v již sestavené roční účetní závěrce

Ze současně platného znění zákona o účetnictví, a to z § 17 odst. 4 vyplývá, že

„Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze **z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu**, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává závěrkou podle tohoto zákona“.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že účetní jednotka má možnost, a nikoli povinnost znovuotevřít uzavřené již účetní knihy a záleží v tomto směru jen na jejím rozhodnutí. Dále z něj vyplývá, že účetní

jednotka má tuto možnost jen do doby **schválení účetní závěrky**. Vezmeme-li v úvahu např.

§ 128 odst. 1 obchodního zákoníku, tak ve společnosti s r.o. trvá tato možnost nejdéle do šesti měsíců od posledního dne účetního období, neboť v této době musí valná hromada **schválit** řádnou účetní závěrku. Z výše uvedené citace též vyplývá, že znovuotevření účetních knih a provedení potřebných oprav účetních zápisů je možné jen za bezprostředně minulé účetní období.

Možnost zpětně opravovat chyby v účetnictví (tzn. i včetně toho, co se zapomnělo zaúčtovat), kterou dává citované ustanovení zákona o účetnictví, je událostí mimořádně významnou, protože se v našem účetnictví objevuje poprvé. Lze předpokládat, že této možnosti využívá či využije i leckterá auditovaná účetní jednotka. Vždyť účetní

jednotce, která uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje v účetních záznamech a způsobí tím, že účetní závěrka zkreslí věrný obraz předmětu účetnictví hrozí ve smyslu § 37 zákona o účetnictví pokuta až do výše 3 % btto hodnoty aktiv celkem.

Stručně k chybám a nedostatkům účetnictví, vyžadujícím novou účetní závěrku

Názory na to, které chyby a nedostatky účetnictví minulého účetního období (a tím i původní účetní závěrky) jsou závažné a vyžadují provést dodatečné opravy účetních zápisů v již uzavřených účetních knihách a sestavit novou účetní závěrku, mohou být rozličné, a to i u pracovníků stejné účetní jednotky.

V tomto směru je zákon o účetnictví neutrální a nechává vše na rozhodnutí odpovědných pracovníků

inzerce

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE katedra finančního účetnictví

nabízí v souladu s § 60 vysokoškolského zákona
jednosemestrální kurzy celoživotního vzdělávání

Mezinárodně uznávané účetní standardy (IFRS, US GAAP)

Podrobné seznámení s problematikou IFRS a US GAAP
včetně praktických příkladů jejich implementace v ČR.

Finanční účetnictví pro pokročilé

Třináct tematicky zaměřených soustředění seznamujících
s aktuálními problémy českého finančního účetnictví.

Bližší informace o obsahu a zaměření kurzů a elektronickou
přihlášku získáte na adrese: www.kfu.vse.cz (informace
pro veřejnost – kurzy), případně vám je zašleme na vyžádání
poštou. Začínáme v druhé polovině září 2006.

Kontakt: telefon: 224 095 125, fax: 224 095 198
adresa: Katedra finančního účetnictví VŠE v Praze
Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3 – Žižkov
e-mail: vasek@vse.cz (Ing. Libor Vašek)

účetní jednotky. Stejně tak mohou být různé názory na to, jak postupovat konkrétně při řešení způsobu provádění oprav účetních zápisů v již uzavřených účetních knihách. Přesto si musí účetní jednotka poradit sama. Lze totiž těžko očekávat, že Ministerstvo financí vydá alespoň všeobecný návod, jak provádět konkrétně opravy účetních zápisů v již uzavřených účetních knihách jejich znovuootevřením. Zatímco metodika účetnictví, kterou Ministerstvo financí dosud řídí či usměrňuje, vychází z předem daných pravidel, jsou každá chyba či opomenutí v účetnictví jednotlivých účetních jednotek individuální a svým způsobem výjimečné. A proto je třeba tyto v konkrétních případech těž individuálně řešit.

Zpětné provádění oprav účetních zápisů by mělo být pečlivě zváženo a u auditovaných účetních jednotek **prodiskutováno též s auditorem**, který vydal výrok k účetní závěrce, jež má být předmětem oprav, resp. nově sestavena po opravách účetních zápisů. Auditor musí též nově sestavenou účetní závěrku po provedených opravách účetních zápisů znovu auditovat a vydat nově příslušný výrok. **Tuto povinnost účetní jednotky nechat si znovu auditovat nově sestavenou účetní závěrku po opravách účetních zápisů lze odvodit z odst. 5 § 21 zákona o účetnictví, který zní:**

„Účetní jednotky, které mají povinnost ověřování podle § 20, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly ověřeny auditorem, způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly“.

Nesprávnosti účetnictví, které především ovlivňují chybné účtování či narušují **číselné údaje roční účetní závěrky**, tzn. obsahovou (věcnou) náplň vykázaných položek v sestavené rozvaze a výkazu zisku a ztráty, a které je vhodné, resp. třeba odstraňovat a opravovat novými účetními zápisy v již uzavřených účetních knihách, jestliže se včas zjistí, nelze samozřejmě taxativně vyjmenovat. **V tomto smě-**

ru lze jen příkladmo uvést možné chyby, opomenutí či nedostatky, u nichž vzhledem k významnosti je třeba provést jejich opravu novým účetním zápisem, jako např. v důsledku

- chybného zaúčtování došlé faktury (daňového dokladu) za dodávku stroje (dlouhodobého hmotného majetku) přímo do nákladů,
- převedení (zařazení) zatím fakticky nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku (např. stroje) do dlouhodobého hmotného majetku (mezi samostatné movité věci) a zahájení jejího (neopraveného) odpisování i pro účely daňové, které je tedy nesprávné, pokud investice (stroj) není technicky ještě funkční (použitelná), resp. provozuschopná (účetní nepočkal s účtováním na řádný zápis o převzetí investice, vystavený příslušnou technickou komisí, která tímto též potvrzuje uvedení dané investice do řádného provozu, tj. užívání),
- nezaúčtování nevyfakturované dodávky, např. služby, na účet 389 – Dohadné účty pasivní se souvztahným účtováním na vrub účtu 518 – Ostatní služby, u níž do konce účetního období nedošla faktura (daňový doklad) dodavatele (na toto účtování se tedy prakticky z různých důvodů zapomnělo),
- výdeje materiálu ze skladu do spotřeby, oceňovaného v pevné, resp. plánované, pořizovací ceně (která je vyšší než skutečná) bez vyúčtování příslušného podílu oceňovacích odchylek (účetní zapomněl tento podíl zaúčtovat),
- nevytvoření (nevyúčtování) příslušných rezerv, např. na opravy budovy, či nevyúčtování čerpání této rezervy,
- nevytvoření (nevyúčtování) zádoucích opravných položek, např. k pohledávkám, či neproučtování jejich snížení.

Stručně k možnému způsobu provedení oprav

K vlastnímu provedení oprav účetních zápisů v již uzavřených účet-

ních knihách je třeba – jak stanoví odst. 4 § 17 zákona o účetnictví – otevřít účetní knihy minulého účetního období. **To znamená**

- otevřít hlavní knihu a provést účtování na příslušných syntetických účtech,
- založit nový deník (deníky),
- otevřít příslušné knihy analytické evidence.

Pokud jde o hlavní knihu, otevření syntetických účtů by se mělo provést zapsáním konečných zůstatků jednotlivých účtů na opačnou stranu těchto účtů (rozvahových i výsledkových), a to s datem posledního dne otevřeného účetního období, např. dnem 31. prosince (je-li účetním obdobím kalendářní rok začínající dnem 1. ledna a končící dnem 31. prosince).

Z logiky věci vyplývá, že již uzavřené účetní knihy se mohou otevřít jen k rozvahovému dni a že všechny účetní zápisy, jimiž se provádějí potřebné opravy, budou mít jedno datum, resp. datum jednoho dne, a to v daném případě dne 31. prosince. Také účetní doklady, které musí být vyhotoveny k proučtování každého opravného účetního zápisu s patřičným vysvětlením (textem), musí mít datum rozvahového dne (tj. posledního dne účetního období) a pořadové číslo příslušného účetního dokladu, které je volné v dané skupině číslování účetních dokladů. Stejně tak je třeba očíslovat a s datem rozvahového dne zaúčtovat všechny externí doklady (např. došlé faktury – daňové doklady), které během tohoto účetního období došly, jež však účetní opomněl zaúčtovat či mu byly doručeny až po uzávěrce účetních knih a sestavení účetní závěrky. Zpětně však nelze účtovat externí účetní doklady, např. faktury (daňové doklady), které se týkají dodávek služeb, provedených v minulém účetním období, dojdou ale až v běžném účetním období, a mají tudíž i datum jejich vyhotovení, spadající již do tohoto nového účetního období.



APOGEO

Daňové poradenství

Expertní znalostí jednotlivých oblastí daňové problematiky **přinášíme klientům jistotu souladu výkaznictví** s platnými právními předpisy při trvalé snaze minimalizovat jejich daňové zatížení.

- Daňové poradenství pro právnické osoby
- Daňové poradenství pro fyzické osoby
- Daňové poradenství v oblasti nepřímých daní
- Daňové plánování

Daňové poradenství	Auditorské služby	Poradenské služby	Finance	Oceňování podniků
--------------------	-------------------	-------------------	---------	-------------------

Člen skupiny NATLAND GROUP

■ www.apogeo.cz

V daném případě je možno, resp. nutno postupovat tak, že se ve znovu otevřených již uzavřených účetních knihách minulého účetního období vyúčtují provedené (dodané) služby jako nevyfakturované dodávky s datem rozvahového dne a skutečně došla faktura (daňový doklad) se v nadcházejícím běžném účetním období vyúčtuje jako závazek vůči dodavateli se souvztažným zápisem na účtu 389 – Dohadné účty pasivní (strana Má dát), tzn. obvyklým způsobem.

Při účtování oprav účetních zápisů na příslušných syntetických účtech by se nemělo zapomenout též na zápisy časové (v deníku či v denících) a na zapsání příslušné opravy účetního zápisu na příslušném účtu analytické evidence. Pokud jde o opravné zápisy v analytické evidenci, měla by být k nim vypracována tzv. kontrolní soupiska, která dává – ve smyslu ustanovení § 16 zákona o účetnictví – prů-

kaz o tom, že peněžní částky na opravovaných syntetických účtech v úhrnu souhlasí s peněžními částkami na příslušných analytických účtech.

Po provedení oprav účetních zápisů pozbývá platnosti dříve sestavená předvaha i účet 702 – Konečný účet rozvahový a účet 710 – Účet zisků a ztrát a je třeba tyto nově sestavit.

V nově vypracované předvaze by měly být uvedeny jako počáteční zůstatky k rozvahovému dni, např. k 31. 1. 2005, „staré“ konečné zůstatky před opravou (opravami), dále pak jako „obraty MD a D“ částky provedených oprav na příslušných rozvahových a výsledkových účtech a jako konečné zůstatky budou uvedeny číselné údaje po opravě (opravách) jednotlivých účtů. Poté se nově vypracuje účet 702 a účet 710. Tyto účty včetně nové předvahy je třeba v záhlaví zřetelně odlišit od původních před

opravou (opravami). Podle těchto podkladů se nově sestaví rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

Otázkou je, zda by nemělo být reagoováno na provedené opravy ve znovuotevřených účetních knihách též v **příloze účetní závěrky**, neboť provedení oprav účetních zápisů je možno považovat za významnou událost, a jako na takovou by bylo zřejmě vhodné vzít zřetel ve smyslu příslušných ustanovení v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění. Zřejmě bude též nutno zvážit, zda není třeba v důsledku oprav vyhotovit nový přehled peněžních toků (cash flow). Problémem není jen to, jak vstoupit do již uzavřeného účetnictví a provést opravy účetních zápisů, ale také jak opravit počáteční stavy na účtech syntetických i analytických v novém (běžném) účetním období o provedené opravy účetních zápisů předchozího účetního období. V tomto směru je třeba zachovat (dodržet) tzv. bilanční kontinuitu, kterou stanoví odst. 4 § 19 zákona o účetnictví. Také při vyúčtování oprav mezi účtem 701 – Počáteční účet rozvahový a příslušnými rozvahovými účty (včetně zápisů v příslušné analytické evidenci) je třeba vyhotovit řádné interní účetní doklady se srozumitelným popisem příčin opravného účetního zápisu.

K některým předpokladům provedení oprav

Zde je vhodné podotknout, že k řešení této problematiky v podmínkách konkrétní účetní jednotky jsou zapotřebí též konkrétní informace, a to nejen o druzích chyb, jež je třeba odstranit, resp. doúčtovat to, na co se zapomnělo, ale také např.

- informace o konkrétní účetní formě, tj. jak se vede účetnictví, např. v počítači či s jeho pomocí,
- zda se možností provést opravy účetních zápisů v znovuotevřených již uzavřených účetních knihách zabývá též používaný software či zda je možno se v tomto směru dodatečně obrátit na

- tvůrce softwaru a ve spolupráci s ním řešit tuto problematiku,
- zda vůbec používaný software „pustí“, resp. dovolí, znovuotevření účetních knih za uzavřené již období,
 - jak závažný je zjištěný nedostatek a jaký je jeho vliv na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a zda se tedy vůbec vyplatí postupovat náročnou cestu provedení dodatečné opravy účetnictví minulého účetního období a sestavit novou účetní závěrku,
 - jaké účetní období má účetní jednotka (zda kalendářní či hospodářský rok) apod.

Z uvedeného vyplývá, že je vhodné, resp. nejlepší, postupovat podle konkrétních případů chyb a nesprávností účetnictví i podmínek konkrétního prostředí účetní jednotky, neboť spekulativní výběr chyb a nedostatků nemusí vždy vést ke správnému postupu. Je jen samo-

zřejmé, že opravované účetní písemnosti i nově vyhotovené písemnosti v souvislosti s provedenými opravami je třeba po jejich schválení též řádně archivovat.

Závěr

Účetnictví poskytuje nezastupitelné i nepostradatelné údaje pro řízení, které musí mít též patřičnou **kvalitu**, respektující časový a věcný vztah těchto údajů k jednotlivým účetním obdobím, a současně i bilanční kontinuitu. Vytvoření podmínek pro získávání takovýchto údajů v účetnictví však záleží především na samotné účetní jednotce. V tomto směru by měly účetní jednotky mít vypracovaný vlastní harmonogram prací, spojených s uzavíráním i otevíráním účetních knih, jakož i vlastní pravidla či zásady pro opravování případných chyb, zjištěných následně v účetnictví.

Znovuotevření uzavřených již účetních knih **před schválením** roční účetní závěrky a provedení dodatečných oprav účetních zápisů za účelem sestavení **nové** účetní závěrky představuje velký zásah do obsahu účetních knih za minulé období. Proto by se mělo dít uvážlivě a v auditovaných účetních jednotkách výlučně **po konzultaci s auditorem** a s respektováním jeho názoru či doporučení na způsob a rozsah provedení potřebných oprav. Přitom otevření uzavřených již účetních knih a provedení případných oprav účetních zápisů je možno dohodnout s auditorem již během provádění auditu, který dosud neskončil. Není tedy nutné čekat na vydání jeho výroku (a vyhotovení zprávy o auditu) a pak rozhodnout, zda provést případnou opravu (opravy) či nikoli.

Ing. Vladimír Schiffer

Sdělení MF: K problematice financování nakládání s elektrozařízeními a elektroodpady podle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech

Výrobci definovaní zákonem č. 185/2001 Sb., o odpadech mají povinnost přispívat na zajištění zpětného odběru, zpracování, využití a odstranění historického elektrozařízení (§ 2 písm. k) vyhlášky č. 352/2005 Sb., o nakládání s elektrozařízeními a elektroodpady), a to provozovateli kolektivního systému, který je zapsán pro danou skupinu historického elektrozařízení v Seznamu vedeném Ministerstvem životního prostředí. Pokud účetní jednotka zjistí, že účtovala o příspěvku na historické elektrozařízení (elektrozařízení pocházející z domácností, uvedené na trh do dne 13. srpna 2005, které je určeno ke

zpětnému odběru) do kolektivního systému, který není Ministerstvem životního prostředí zapsán do Seznamu pro danou skupinu elektrozařízení jako provozovatel, jenž zajišťuje společné plnění financování nakládání s historickým elektrozařízením, je povinna uvést své účetnictví do souladu s ustanovením § 7 odst. 1 a § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. V daném případě je nezbytné zohlednit tyto skutečnosti:

- účetní jednotka plnila vůči někomu, kdo nesplňuje požadavky zvláštního právního předpisu,
- účetní jednotka má nárok na vrácení takového plnění,

- účetní jednotka má povinnost odvést příspěvek do správného „legálního“ kolektivního systému, jelikož se „nesprávným“ plněním nezbavuje svých povinností stanovených zvláštními právními předpisy.

Je též nezbytné posoudit předmětnou skutečnost, že výrobce odvádí příspěvek na historické elektrozařízení do kolektivního systému, který není zapsán do Seznamu vedeného Ministerstvem životního prostředí pro danou skupinu historického elektrozařízení, a to z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Je významné, zda se jedná

o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů či nikoli. Zákon o odpadech a jeho prováděcí vyhláška č. 352/2005 Sb. stanoví, že pro každou skupinu elektrozařízení zajišťuje společné plnění financování nakládání s historickými elektrozařízeními jeden kolektivní systém, který též stanoví výši způsob a odvádění těchto příspěvků. Podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů je výdajem (nákladem) na dosažení zajištění a udržení příjmů takový výdaj (náklad), k jehož úhradě je poplatník povinen podle zvláštního zákona. Není-li příspěvek na historické

elektrozařízení odváděn výrobcí v souladu se zákonem o odpadech a jeho prováděcí vyhláškou, tzn. není-li odváděn do kolektivního systému zapsaného Ministerstvem životního prostředí pro danou skupinu historického elektrozařízení a způsobem, který tento kolektivní systém stanoví, není jeho vynaložení výdajem (nákladem) podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Pro úplnost se uvádí, že příjmy provozovatelů kolektivního systému, které jim plynou z příspěvků výrobců podle zvláštního právního předpisu (zákon o odpadech a jeho

prováděcí vyhláška) jsou podle § 19 odst. 1 písm. zo) zákona o daních z příjmů osvobozeny od daní z příjmů, a to za podmínky, že tito provozovatelé jsou zaregistrováni podle zvláštního právního předpisu, tzn. podle citovaného zákona a vyhlášky. Pouze provozovatelé kolektivních systémů, kteří jsou oprávněni vybírat příspěvky od výrobců na základě zápisu do Seznamu vedeného Ministerstvem životního prostředí, mají příjmy z těchto příspěvků osvobozeny.

Ing. Petr Plesnivý
ředitel odboru – Účetnictví a audit

Opravy chyb minulých období a výrok auditora

Na základě dotazu jednoho auditora se výbor pro auditorské standardy zabýval otázkou, jak reagovat na opravy chyb minulých období. Dotaz obsahoval následující skutečnosti:

- společnost vede účetnictví podle českých účetních předpisů (ZÚ, vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS pro podnikatele),
- společnost je poprvé povinně auditována za rok 2005,
- společnost do roku 2004 účtovala o daňových odpisech dlouhodobého majetku,
- v roce 2005 byl sestaven odpisový plán, který odpovídal skutečné době životnosti dlouhodobého majetku, rozdílly byly průčítovány na vrub oprávek a ve prospěch mimořádných výnosů roku 2005,
- oprava v absolutní částce činila trojnásobek materiality.

Auditor se na základě výše uvedených skutečností rozhodl, že vydá výrok s výhradou k počátečním stavům dlouhodobého majetku a oprávek k dlouhodobému majet-

ku. Vedení účetní jednotky s tímto výrokem vyslovalo nesouhlas a oznámilo, že se obrátí na komoru a je ochotno jít až k soudu, aby dokázalo, že bylo účtováno a účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetními předpisy, tudíž dle ZÚ podává věrný a poctivý obraz, a tím pádem že není důvod k výhradě.

Výše popsaný problém by nevznikl, pokud by účetní jednotka účtovala podle IFRS, neboť by mohla opravit jak srovnatelné údaje, tak průčítovat opravu v běžném období takovým způsobem, aby nebyl chybou minulého období ovlivněn hospodářský výsledek běžného období.

V případě vedení účetnictví dle českých účetních předpisů má problém dvě roviny :

- srovnatelné údaje,
- počáteční zůstatky a jejich dopad na údaje běžného období.

Důsledný postup dle ISA 710 Srovnatelné údaje, článek 19 by na první pohled skutečně vedl k výroku s výhradou ke srovnatel-

ným údajům. Otázkou však je, jak interpretovat požadavek standardu, který ukládá auditorovi vyžadovat na vedení opravu srovnatelných údajů, a v případě, že vedení opravu odmítne provést, příslušným způsobem modifikovat výrok. Srovnatelné údaje však náš ZÚ umožňuje upravit jen v některých případech.

Pokud jde o počáteční zůstatky, ty jsou sice chybné, ale nejsou v účetní závěrce prezentovány. Proto výhrada k nim není relevantní. Oprava chyby minulých období byla



provedena v souladu s českými účetními předpisy, tj. proúčtována dle ČÚS 019 s dopadem do hospodářského výsledku běžného období a patřičně popsána v příloze. Ani v tomto případě tedy asi také není důvod pro výhradu.

Otázkou tedy je, zda může být v tomto případě podrobný popis situace v příloze včetně vyhodnocení dopadů do srovnatelných údajů, počátečních stavů a hospodářské-

ho výsledku považováno za požadované provedení opravy dle ISA 710, čl. 19. Výbor po obsáhlé diskusi dospěl k závěru, že skutečně ve výše popsaném případě není na místě výrok s výhradou. Celý problém byl popsán a zpracován v návrhu aplikační doložky „Opravy chyb minulých období“ k ISA 710 Srovnatelné údaje. Tento návrh je nyní předkládan k diskusi, jejímž cílem je diskutovat přístup k opravám minulých

období dle českých účetních předpisů. Zatím se tedy nejedná o připomínkové řízení aplikační doložky, ale pouze o diskusi nad věcnou podstatou problému, tj. názoru na to, kdy je třeba dát výhradu z důvodu chyb minulých období.

Ing. Zdeňka Drápalová
Ing. Michal Štěpán

Návrh aplikační doložky k diskusi

Úvod

Česká legislativa neumožňuje opravy chyb předchozích účetních období pomocí úpravy srovnatelných údajů, nýbrž vyžaduje provedení oprav v rámci běžného účetního období. Některá ustanovení ISA

by byly náležitě upraveny či bylo provedeno jiné řádné zohlednění v účetní závěrce a/nebo byly uvedeny příslušné zveřejňované údaje, pak může auditor připojit odstavec se zdůrazněním skutečnosti, popisující okolnosti a odkazující na příslušné zveřejňované údaje. V této souvislosti auditor také zváží použití ISA č. 560 „Udalosti po datu účetní závěrky“.

Odstavec 19

V situacích, kdy nastupující auditor zjistí, že srovnatelné údaje jsou významně zkráceny, požádá vedení

va ovlivňuje hospodářský výsledek běžného období a jedná se o významnou částku, měla by být vykázána jako součást mimořádných výnosů a nákladů. Zároveň je třeba, aby příloha obsahovala potřebné informace o provedené opravě, a to jak informaci o chybných částkách srovnatelných údajů, tak i o dopadech této opravy na údaje běžného období zveřejněné v účetní závěrce. Pokud jsou všechny požadavky platných účetních předpisů splněny, potom účetní závěrka, včetně srovnatelných údajů minulého období, byla připravena v souladu s příslušným účetním rámcem.

Formulace ISA 710 primárně předpokládají, že opravy chyb minulých období jsou řešeny opravou srovnatelných údajů. Z tohoto důvodu bylo nutno upravit textace ustanovení v pasáži „Srovnatelné údaje“ způsobem, který zohlední skutečnost, že česká legislativa tento postup neumožňuje a vyžaduje jiný (výše uvedený) způsob odstranění a zohlednění chyby. Bez této úpravy by aplikace originální verze ISA mohla vést k situaci, že auditor bude nucen vydat výrok s výhradou, ačkoliv účetní jednotka postupovala při zohlednění zjištěné chyby v souladu s platnými účetními předpisy.

710 nejsou slučitelná s touto situací, proto je zpracována aplikační doložka, která tento problém řeší.

A. Aplikace standardu

Upravené odstavce

Odstavec 16

Jestliže za okolností uvedených v odstavci 14 účetní závěrka za minulý období sice nebyla revidována a nebyla opětovně vydána zpráva auditora, avšak srovnatelné úda-

četní jednotky o opravu srovnatelných údajů či jiné řádné zohlednění v účetní závěrce a komentář této skutečnosti. Jestliže vedení opravu či jiné řádné zohlednění v účetní závěrce odmítne provést, auditor příslušným způsobem modifikuje svou zprávu.

B. Komentář k aplikaci

Oprava chyb je v souladu s aktuálně platnými českými účetními předpisy účtována jako součást běžného období. Pokud tato opra-



Povinnost vedení účetnictví fyzických osob – podnikatelů z titulu překročení obrátu

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252

1. Úvod

V rámci zákona č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), a některé další zákony, byla novelizována ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZÚ) týkající se vymezení účetních jednotek a vzniku povinnosti těchto subjektů vést účetnictví. Konkrétně se mj. jedná o fyzické osoby, které jsou podnikateli a stávají se účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 písm. e) ZÚ.

Tento příspěvek se zabývá problematikou povinnosti vedení účetnictví těch fyzických osob, které podle ZÚ v platném znění překročily stanovený obrát včetně plnění osvobozených od DPH, jež nejsou součástí obrátu, v roce 2003.

2. Popis problematiky

S účinností od 1. 1. 2005 došlo na základě výše uvedených právních předpisů v rámci povinnosti fyzických osob – podnikatelů vést účetnictví z titulu překročení obrátu ke dvěma změnám.

První z nich je úprava § 1 odst. 2 písm. e) ZÚ. Toto ustanovení přineslo zvýšení kritéria obrátu pro vymezení účetních jednotek těch fyzických osob, které jsou podnikateli a nestaly se účetní jednotkou podle jiného ustanovení § 1 odst. 2 ZÚ a jeho aplikace nečiní v praxi potíže.

Druhou změnou, která je ve své podstatě retroaktivní, je ustanovení části jedenácté čl. XV. odst. 1 Přechodná ustanovení zákona č. 669/2004 Sb. Toto přechodné ustanovení ZÚ upravuje postup fyzických osob, které se staly účetní jednotkou podle ustanovení § 1 odst. 2 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb.,

o účetnictví, ve znění zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., tj. těch, které překročily v roce 2003 obrát 6 mil. Kč.

V souvislosti s uvedeným přechodným ustanovením se lze v praxi setkat s jeho dvojím výkladem v otázce povinnosti testovat hranici obrátu ve výši 15 000 000 Kč za rok 2003.

výši 15 000 000 Kč v roce 2004. K obrátu dosaženému v roce 2003 se nepřihlíží.

3. Rozbor problému

Z první věty přechodného ustanovení vyplývá, že toto ustanovení řeší fyzické osoby, které se do účinnosti zákona č. 669/2004 Sb. staly účetní jednotkou dle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnic-



Milej pane, když se bavíme o daňových zákonech, podle mého selského rozumu by měli celou sněmovnu přestěhovat do Bohnic.

Kresba: I. Svoboda

Varianta A: Fyzické osoby – podnikatelé, které v roce 2003 překročily obrát ve výši 15 000 000 Kč se stávají účetní jednotkou 1. 1. 2005 s povinností vedení účetnictví od 1. 1. 2006. Obrát roku 2004 není v tomto případě důležitý.

Varianta B: Fyzické osoby – podnikatelé, se stávají k 1. 1. 2005 z titulu překročení obrátu účetní jednotkou pouze v případě, že překročily obrát ve

tví, ve znění zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., tj. v roce 2003 překročily obrát 6 mil. Kč. Druhá část věty konstatuje, že uvedené fyzické osoby (tj. ty, které v roce 2003 překročily obrát 6 mil. Kč) se považují za účetní jednotku až ode dne účinnosti novely, není-li dále stanoveno jinak.

Pokud by tedy přechodné ustanovení touto větou končilo, tak by se všechny fyzické osoby, které překročily v roce 2003 obrát 6 mil.

Kč a původně se staly účetní jednotkou 1. 1. 2004 dle § 1 odst. 2 písm. e) ZÚ, staly účetní jednotkou až dnem účinnosti novely, tj. 1. 1. 2005 s povinností vést účetnictví od 1. 1. 2006.

Druhá věta rozděluje účetní jednotky (formulace „Pokud obrat těchto účetních jednotek...“ znamená, že je stále řeč o fyzických osobách uvedených v první větě), na dvě skupiny.

V první skupině jsou účetní jednotky z první věty, jejichž obrat přesáhl nejen 6, ale zároveň i 15 mil. Kč, které jsou povinny vést účetnictví od 1. 1. 2006. Ve druhé skupině jsou ty fyzické osoby, které se původně staly účetní jednotkou k 1. 1. 2004, jejichž obrat nepřesáhl 15 mil. Kč. Pro ty platí speciální ustanovení podle kterého se za účetní jednotku nepovažují, nevzniká jim povinnost vést účetnic-

tví a k dřívějšímu vzniku povinnosti vést účetnictví se nepřihlíží.

Z poslední uvedené věty zároveň „a contrario“ vyplývá, že u první skupiny fyzických osob se k dřívější povinnosti vést účetnictví přihlíží, ale s využitím úvodní části bodu 1. přechodných ustanovení, která posunuje vznik účetní jednotky a povinnost vést účetnictví o jeden rok. Argumentem pro opačný názor byla zejména část formulace přechodných ustanovení na začátku druhé věty, která se odvolává na § 1 odst. 2 písm. e) ZÚ s tím, že dle tohoto ustanovení se testuje obrat vždy za bezprostředně předcházející kalendářní rok, tj. v roce 2005 za rok 2004. Domníváme se, že uvedený odkaz na písm. e) § 1 odst. 2 ZÚ představuje pouze odkaz na věcné vymezení obratu (obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně plnění osvobozených od DPH,

jež nejsou součástí obratu). Ostatní podmínky upravuje pro tento případ právě uvedené přechodné ustanovení.

Jako podpůrný argument pro názor, že obrat roku 2003 se testuje, lze uvést i tu skutečnost, že pokud by pro povinnost vedení účetnictví byl rozhodující až obrat roku 2004, povinnost vést účetnictví pro stanovenou skupinu osob s obratem nad 15 mil. Kč od 1. 1. 2006 uvedená v přechodných ustanoveních by byla nadbytečná, neboť pro účetní jednotky, které překročí obrat 15 mil. Kč v roce 2004 tato povinnost vyplývá přímo z § 1 odst. 2 písm. e) ZÚ v platném znění.

4. Návrh řešení:

Z výše uvedeného lze dle našeho názoru vyvodit závěr, že dnem 1. 1. 2005 se stávají účetní jednotkou s povinností vést účetnictví od

Vývojový tým divize J2EE společnosti Fragaria s.r.o. ohlásil předběžný termín pro spuštění druhé verze aplikace FAUST Auditor – komplexní systém pro správu celé auditorské agendy verze 2.0, a to dne 1. 8. 2006.



Aplikace je rozdělena na několik modulů:

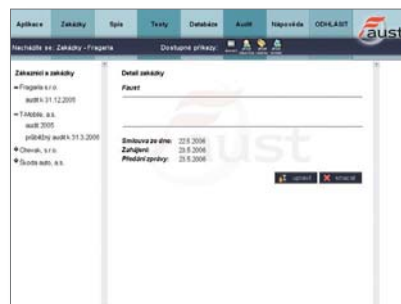
- Zakázky
- Spis
- Testy
- Databáze
- Audit
- Náповěda

Celý systém byl na základě ohlasů stávajících zákazníků rozšířen o nové funkce, a to zejména v modulu „Spis“ a v modulu „Databáze“. Rozsáhlých inovací doznalo i uživatelské rozhraní a grafické zpracování celé aplikace.

Novinkou je i funkce „Vytipované položky“, která v účetní databázi doplňuje použití jednoduchých i složitějších filtrů.

Vedoucí vývojového týmu, pan Martin Bílek, dodává: „Velkou zkušeností pro nás byly reakce našich uživatelů, kteří přispěli při vývoji druhé verze mnoha poznatky, které jsme dříve nebyli schopni odhalit. Určitě bychom stejným způsobem chtěli pokračovat i v budoucnu, jelikož právě zkušenosti našich uživatelů jsou tím největším pomocníkem při vývoji“.

Pro stávající i nové zákazníky připravujeme mnoho slev a akcí, sledujte proto naše webové stránky www.fragaria.cz.



Společnost Fragaria s.r.o. poskytuje odborné služby i v dalších oborech, např:

- tvorba internetových prezentací
- webdesign
- redakční systémy
- internetové obchody
- skladové a evidenční systémy
- webhosting
- serverhosting



1. 1. 2006 dvě skupiny fyzických osob s kritériem obratu. První z nich jsou fyzické osoby, které překročily obrat 15 mil. Kč v roce 2003 – pro ty uvedené skutečnosti vyplývají z přechodných ustanovení. Druhou skupinou jsou fyzické osoby, které překročily obrat 15. mil.

Kč v roce 2004 – pro ty uvedené skutečnosti vyplývají z § 1 odst. 2 písm. e) ZÚ.

Platí tedy varianta A.

5. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

Odbor účetnictví MF ČR souhlasí se závěrem předkladatele, tj. s variantou A (prvním testovaným obratem je obrat za rok 2003).



Co najdete v e-příloze č. 6/2006

Výbory a komise informují

Ve e-příloze č. 6/2006, která je auditorům dostupná v uzavřené části internetových stránek komory www.kacr.cz, jsou informace z jednání výboru pro auditorské zkoušky, výboru pro metodiku a podvýboru pro finanční instituce.

Na pomoc auditorům

Odpověď náměstkyně ministra financí Dany Trezziové na dopis prezidenta KA ČR Vladimíra Králíčka k postupu společností, které podle zákona o účetnictví přešly od 1. ledna 2005 na IAS/IFRS, přičemž následně byly jejich cenné papíry vyřazeny z regulovaného trhu, najdete e-příloze č. 6/2006.

Z tiskových zpráv auditorů firem

PwC: Mezinárodní společnosti dávají při řešení sporů přednost arbitráži

Mezinárodní společnosti se stále častěji obracejí se svými spory na mezinárodní arbitráž, neboť váhají svěřit své věci místním soudům. Vyplývá to ze studie, kterou vypracovaly School of International Arbitration při londýnské univerzitě a firma PricewaterhouseCoopers. Mezinárodní arbitráži dává přednost před nadnárodním soudním procesem 73 % společností.

KPMG: Firmy podceňují přípravu na nové směrnice EU

Firmy podceňují přípravu na implementaci směrnice EU týkající se tr-

hů finančních nástrojů, která má evropským podnikům i investorům pomoci snížit náklady na kapitál. Vyplývá to výzkumu, provedeného KPMG International ve spolupráci s Economist Intelligence Unit.

E&Y: Druhý ročník Executive Party

Druhý ročník setkání vrcholných představitelů soukromého a veřejného sektoru pod názvem Executive Party 2006 byl zaměřen na výměnu názorů a zkušeností v oblasti řízení rizik a interního auditu.

KPMG: Strategické rozhodování nutí firmy přemýšlet v dlouhodobé perspektivě

Strategický přístup neboli sourcing, s jehož pomocí se firmy na celém světě snaží mapovat a identifikovat stávající a potenciální trhy, nabývá stále většího významu mezi jejich zásadními rozhodnutími. Studie firmy KPMG International, jejíž závěry jsou v e-příloze, si klade za cíl zjistit, jaké strategie a postupy uplatňují finanční instituce v rámci svého strategického plánování.

E&Y: Jen polovina projektů v ČR skončí včas a s původním rozpočtem

Průzkum firmy Ernst & Young zaměřený na projektové řízení ve firmách v České republice ukázal, že firmy realizují projekty poměrně často, ale jen polovina z nich je realizována v původně plánovaném termínu a bez překročení nákladů.

E&Y: Společnosti z vyspělých zemí se obávají podvodů v rozvíjejících se ekonomikách

Přestože se společnosti z vyspělých ekonomik setkaly s podvodny v zemi svého sídla nebo v jiné ekonomicky rozvinuté zemi, jejich management se podstatně více obává rizik spojených s podvodným jednáním, která hrozí v rozvíjejících se ekonomikách. Téměř polovina respondentů v průzkumu věnovaném podnikatelské etice považuje za největší riziko úplatkářství a jiné projevy korupce.

Zaujalo nás

Účetní hodnota s. r. o. a její praktické použití

Kromě toho, že účetnictví společnosti s ručením omezeným by mělo být využíváno k řízení společnosti, má značný význam také v rovině majetkové, např. při výplatě vypořádacího podílu a pro ocenění obchodního podílu. Tento problematice je věnovaný článek ing. Pavla Běhounka, převzatý z časopisu Účetnictví v praxi, který najdete v e-příloze č. 6/2006. Příspěvek obsahuje i praktické příklady.

Rozdělení odštěpením

Odštěpení je novou formou rozdělení obchodní společnosti. Spolu s fúzí, převodem jmění na společníka a změnou právní formy společnosti představuje způsob přeměny obchodní společnosti. Více k tomuto tématu v e-příloze.

-av-

Zlínský kraj a kraj Vysočina

Krajů je čtrnáct a časopis Auditor vyjde v letošním roce desetkrát. Proto v některých číslech představujeme dva kraje najednou a je nám jasné, že je to na úkor podrobnějšího popisu. Ale nic jiného nám nezbyvá, chceme-li zachovat ucelenou „ročnickovou“ řadu titulních stran na určité téma.

Pro toto vydání Auditora jsme zvolili dva kraje, které sice nemají společnou hranici, ale jejich správní centra v nedávné historii patřila do jednoho celku, do Jihomoravského kraje. Jde o Zlínský kraj a kraj Vysočina. Oba regiony mají „základ“ na jižní Moravě. Krajské centrum v Jihlavě však získalo novým správním rozdělením i bývalé české okresy Havlíčkův Brod a Pelhřimov (kdoví jak si tamní lidé říkají: dřív byli čechy a dnes jsou moraváky?). A pod Zlínský kraj spadá kdysi severomoravský Vsetín (což není tak bolestné, protože chybí dilema v příslušnosti k Čechům nebo Moravě, a na Vsetínsku umí pálit stejně dobrou slivovici jako jinde na Zlínsku).

Zlínský kraj

Území Zlínského kraje lze rozdělit na Hanou, Slovácko a Valašsko. Menší část regionu je velmi úrodná, ta větší má kopcovitý až horský charakter. Zemědělství se tedy daří zejména na Kroměřížsku a Uherskohradištsku; horské části Beskyd, Javorníků a Bílých Karpat jsou vhodné spíše pro turistiku.

Pokud jde o průmyslovou výrobu, ta je soustředěna v bývalých okresních městech, mezi nimiž dominuje Zlín. Podnikatelský duch, který tady kdysi rozvinul Tomáš Baťa, nevymizel ani po desetiletích socialistického

hospodaření. A je to patrné jak v obchodních aktivitách místních podnikatelů a firem, tak i v oblasti výroby, průmyslu atd.

Zlínský kraj patří k těm menším, a tak se v tvorbě HDP řadí až na 10. místo v ČR. V roce 2003 dosáhla zdejší průměrná hodnota HDP na jednoho obyvatele částky 198 020 Kč.

V roce 2004 žilo na území Zlínského kraje zhruba 590 tisíc obyvatel. Když to porovnáme s faktem, že kraj patří svou rozlohou k nejmenším v republice, zjistíme, že hustota zalidnění výrazně převyšuje republikový průměr.

Kraj Vysočina

Kraj Vysočina můžeme charakterizovat jako členitý region s vyšší nadmořskou výškou a řídkým osídlením. Ať sem zamíříte z české nebo moravské strany, vždy se zapletete do klikatých cest a cestiček typických pro pahorkatinu.

Pomineme-li průmyslové celky v bývalých okresních městech, na Vysočině je nejvíce rozšířeno zemědělství. Přírodní podmínky pro tuto činnost jsou ale spíše podprůměrné (nadmořská výška, méně úrodná půda). To naštěstí nemá vliv na pěstování brambor, olejnin a chov skotu na pastvinách.

Vysočina se řadí mezi regiony s nadprůměrnou rozlohou – jen čtyři kraje v ČR mají větší plochu. K 1. lednu 2005 však žilo na Vysočině jen zhruba 510 tisíc obyvatel, což představuje čtvrtou nejnižší lidnatost mezi kraji ČR. Pokud jde o registr ekonomických subjektů, v rámci ČR se Vysočina umístila před Karlovarským krajem na předposledním místě, což vzhledem k počtu obyvatel svědčí o nižším stupni podnikatelských aktivit.

Ekonomická výkonnost kraje ve srovnání s ostatními regiony v ČR zaostává za průměrem. Podíl kraje na republikovém hrubém domácím produktu dosahuje 4,4 %, čímž se Vysočina řadí na 11. místo mezi kraji. Je to ovšem dáno malým počtem obyvatel. Při přepočtu HDP na jednoho obyvatele se Vysočina posouvá na sedmé místo (234 530 Kč).



Regionální statistika

	Zlínský kraj	Vysočina
auditoři OSVČ	44	14
auditoři zaměstnanci	20	15
auditorské společnosti	19	10
asistenti auditora	40	39

(seznamy KA ČR, stav 26. 6. 2006)

počet soukromých podnikatelů	101 480	73 577
počet obchodních společností	11 486	6 276
- z toho akciové společnosti	751	427
počet družstev	303	544
počet státních podniků	19	15

(registr ekonomických subjektů, stav k 30. 9. 2005)

-jd-

AUDITOR

AUDITOR, číslo 6, 2006, ročník XIII, 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., **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 511 167, 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 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 14. 7. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: Zlín, budova Krajského úřadu, TOAST pro Zlínský kraj.

