

Obsah

AKTUALITY 2

VZDĚLÁVÁNÍ 5

NA POMOC AUDITORŮM

Stanovisko MF k problematice převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku 6

Český auditor na hřišti jménem Evropa (Ing. Petr Kříž, FCCA) 6

Projednáni zprávy auditora – doporučené postupy (Ing. Radomír Stružinský) 9

TÉMA ČÍSLA – NEZISKOVÝ SEKTOR

Co je to, když se řekne... neziskový sektor (Ing. Danuše Prokůpková) 11

Účetní závěrka státu a její ověřování (Ing. Jaromíra Steidlová) 17

K DISKUSI

Dopady opravy chyb na srovnatelnost (Ing. Jiří Pelák, Ph.D.) 19

LIDÉ A FIRMY 23



e-příloha Auditor 6/2007

- Příklady postupů auditora v návaznosti na ISQC 1 (Metodická pomůcka)
- Už jste někdy slyšeli o znalostním pracovníkovi?
- Vztah účetního výsledku hospodaření a základu daně z příjmů
- Způsob zveřejňování účetních závěrek v roce 2007
- Bude finančnímu leasingu udělena červená karta?
- Korupce

Toto číslo vyšlo **13. 7. 2007**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **5. 9. 2007**

IFRS pro malé a střední podniky



Jestliže jsme před časem na této omezené ploše konstatovali, že IFRS v současnosti představují legislativní bouři, něco podobného je v tuto chvíli možno říci o legislativě pro malé a střední podniky (SME). Že můžeme dopady záhy pocítit na vlastní kůži, asi není třeba zdůrazňovat. Jde především o projekty snížení administrativní náročnosti SME, což řeší Evropská unie, a dále o mezinárodní účetní standard pro SME, který řeší Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB. Bez významu není ani zaměření pozornosti na malé a střední auditorské firmy.

Nejdůležitější snad nakonec bude otázka, co je to SME. Malý nebo střední podnik jinde v Evropě bude asi mnohem větší než u nás. A od mikropodniků – do 10 zaměstnanců – je třeba úplně odhlédnout, ty nechce řešit nikdo. To, že jsou stanovena kritéria, však neznamená srovnatelnost mezi zeměmi. A pokud záměr snížit administrativu SME dojde ke svému naplnění např. v tom, že tyto podniky nebudou mít povinný audit, řada z nás ztratí klienty, které dosud za malé a možná ani střední nepovažovala. Odstraněním povinnosti SME mít povinný audit se dá snížit administrativní náročnost. Evropský parlament tak možná získá nějaké body. Vedlejší dopady ale mohou být tristní, kvalita výkaznictví zřejmě utrpí. Jak to bude s kvalitou daňových přiznání,

se ukáže. A přetlak na trhu auditorských služeb se bohužel ještě zvýší.

Pro odlehčení je možno nahlédnout do zákulisí tvorby standardu pro SME. Jde o dlouhodobý projekt, o jehož postupu a výsledcích bývá často informováno na různých mezinárodních konferencích a seminářích. Profesionální organizace vyplňovaly v minulosti řadu dotazníků k této problematice. V průběhu dvou minulých let se začaly objevovat kritické příspěvky k tomuto tématu. Pochopitelně. Snaha IASB zachovat soulad principů tohoto standardu s platnými IFRS vyvolává potřebu zavést u SME například reálnou hodnotu, ústup od historických cen, rozchod s potřebami daňového výkaznictví. Samozřejmě je to logické, ale jak to koresponduje s potřebami malých a možná i středně velkých podniků? Právě zde KA ČR v posledních letech důrazně upozorňovala na nutnost takového účetnictví pro SME, které bude primárně založeno na historických cenách a daňově orientováno. Asi před třemi lety jsem měl příležitost na jednání IASB se zástupci orgánů zodpovědných za účetní standardy v Londýně upozornit na tuto skutečnost. Zástupci IASB, většinou experti z akademických kruhů, naopak obšírně vysvětlovali, jak se SME dokáží vypořádat s fair value – reálnou hodnotou. Z jiného jednání vyplynula odpověď, proč bychom v našich účetních standardech měli uvažovat daňová hlediska? Snad by ale mělo převážit pojetí, že standardy patří těm, kteří jejich literu v každodenní práci naplňují, nikoliv těm, kdo je vytvářejí. A že v takovém malém podniku jedna



či dvě účetní denně řeší otázky v přímé vazbě na daně, by mělo být hlavní. Že majitel takové „firičky“ přesně ví, v čem spočívá hodnota jeho podniku a přecenění reálnou hodnotou, mu kromě komplikací málo přinese.

Co tedy s otázkou naplnění potřeb SME a návrhu nového standardu pro SME? Odpověď na tuto otázku může být překvapivá pro naše mladší

kolegy, ne tak pro dnešní padesátníky. V čem spočívá? Ve změně názvu standardu! Standard, jak je zpracován, je vlastně určen pro ty malé a střední podniky, které patří do kategorie podniků veřejného zájmu. Tedy pro malé banky, spořitelny, pojišťovny atd. Ale také pro dceřiné podniky těch společností, které povinně zpracovávají konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. A tak se

hledá název standardu, který by nevypovídal o malých a středních podnicích, ale o těch, kterým je ve svém výsledku (zatím jen v návrhu) určen. Snad vtipné řešení, ale problematiku účetnictví skutečných malých a středních podniků IASB zřejmě zatím řešit nebude.

Ing. Ladislav Langr
předseda podvýboru pro IAS/IFRS

Ze zasedání Rady KA ČR

Jednání rady 18. června 2007 zahájila a řídila prof. Müllerová z pověření prezidenta doc. Králíčka, který se pro onemocnění omluvil. Po projednání standardních záležitostí Výboru pro otázky profese a etiku podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb., tj. návrhy na vyškrcnutí asistentů auditora, žádosti pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb, byla rada informována o nových auditorech, kteří byli zapsáni do seznamu auditorů v období od dubna

2006 do konce května 2007 (viz informace v tomto čísle časopisu Auditor). Dále byla rada seznámena s průběžným plněním rozpočtu KA ČR k 31. 5. 2007, s průběhem vzdělávacích akcí KPV dotovaných z fondu Evropské unie na téma Praktická aplikace ISA a se zprávami ze zahraničních cest.

Rada projednala a schválila pololetní prémie zaměstnanců, dále schválila dvě novely vnitřních předpisů, a to Spisový a skartační řád a Zásady pro vyřizování ko-

respondence KA ČR, a projednala předložený návrh termínů klíčových zasedání na rok 2008.

Rada vzala na vědomí zprávu Dozorčí komise o kontrole úřadu a vyjádření Ing. Rokosové, informace ze zasedání Národní účetní rady, zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí a informace Kárné komise.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

CD s Mezinárodními auditorskými standardy

Současně s tímto číslem časopisu je auditorům rozesíláno CD s českým překladem příručky mezinárodních auditorských standardů, vydání 2007. CD obsahuje překlady všech dokumentů uvedených v Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2007 Edition, který vydává každoročně Mezinárodní federace účetních IFAC s texty platnými k 1. lednu daného roku. V příručce naleznete (kromě úvodních textů): Etický kodex IFAC platný od 30. června 2006, revizi sekce 290 Etického kodexu, standard pro řízení kvality (ISQC), standardy pro provádění auditu a prověrky historických finančních informací (ISA, ISRE), pokyny pro praxi (IAPS), standardy pro ostatní ověřovací zakázky (ISAE) a standardy pro související služby (ISRS).

Letošní vydání dále obsahuje první dokumenty upravené v rámci projektu IAASB ke zlepšení srozumitelnosti standardů, tzv. Clarity



Project, kterými jsou: Předmluva, ISA 240, ISA 300, ISA 315 a ISA 330. Účinnost upravených dokumentů nastane dříve než 15. prosince 2008.

Mezinárodní auditorské standardy v českém jazyce byly poprvé vydány v roce 2004, a to v elektronické podobě; v roce 2005 a 2006 přibylo i vydání knižní. Letos vychází již čtvrté vydání těchto standardů, a to v elektronické podobě. Kompletní anglické znění naleznete na příloženém CD či na volně přístupných internetových stránkách IFAC www.ifac.org.

Český překlad je zveřejněn na internetových stránkách komory www.kacr.cz v části pro auditory – Regulace auditorské profese – Mezinárodní auditorské standardy. Redakční rada pro překlad ISA uvítá konstruktivní připomínky a návrhy na úpravu odborné terminologie a textů překladu. Připomínky zasílejte na adresu rr-isa@kacr.cz.

Alena Beranová, DiS.
referát metodiky KA ČR

Příklady postupů auditora v návaznosti na ISQC 1 v e-příloze tohoto vydání časopisu Auditor

Loňský XVI. sněm auditorů uložil Radě Komory auditorů v rámci priorit činnosti KA ČR v roce 2007 zpracovat **pomůcku pro auditory k vytváření podmínek pro zajištění kvality auditorské profese** (aplikace ISQC 1). Rada požádala Výbor pro auditorské standardy (VAS), aby projednal tuto problematiku a navrhl řešení, které by v tomto kontextu naplnilo usnesení sněmu.

Výbor pro auditorské standardy přezkoumal uplatňování ISQC 1 v jiných členských organizacích IFAC. Důležitým zjištěním bylo, že aplikace ISQC 1 se setkává s obtížemi i v jiných jurisdikcích, zejména u malých a středních auditorských společností.

Po zvážení všech okolností a na základě rozhodnutí rady převzal VAS část pomůcky připravené jihoafrickým institutem, který jako jeden z prvních takový materiál vypracoval. Pro srovnání: v USA existuje obdoba ISQC 1 pouze ve formě „exposure draft“, schválení standardu se očekává v září 2007 a teprve poté bude zpracována implementační pomůcka.

Přestože dokument vypracovaný VAS je pouhým překladem části ji-

hoafrické pomůcky, patří k prvním svého druhu v rámci členských organizací IFAC.

Auditoři, kteří budou tuto pomůcku využívat, by měli mít na paměti, že každá z příloh je pouze ilustrativním příkladem, a v praxi bude nutné vzít v potaz okolnosti a prostředí, ve kterém bude pomůcka používána.

Jinými slovy: Pomůcka by měla sloužit jako příklad postupů, které mohou, ale nemusí být vyčerpávající a vhodné v okolnostech konkrétního auditu.

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) v současné době připravuje vlastního „průvodce“ k ISQC 1, který bude zveřejněn začátkem roku 2008. Jakmile bude tento dokument k dispozici, VAS zpracuje jeho překlad. Do té doby VAS doporučuje auditorům přihlížet k přiloženému dokumentu.

Pomůcku Příklady postupů auditora v návaznosti na ISQC 1 najdete v e-příloze tohoto vydání časopisu Auditor (č. 6/2007).

Jan Tyl, CA

Výbor pro auditorské standardy KA ČR

Národní účetní rada zveřejnila novou interpretaci

Národní účetní rada schválila 28. 5. 2007 interpretaci I-12 Faktoring.

Nová interpretace reaguje na skutečnost, že faktoring v našem právním systému není definován ani speciálně upraven účetním či daňovým předpisem, kromě několika odkazů neřešících obsah ani formu. Faktoring je především ekonomický pojem, který představuje službu s cílem zajistit určitý specifický způsob financování v souvislosti s pohledávkami.

Interpretace se zabývá oběma základními formami faktoringu: situací, kdy faktor nepřebírá právo (vlastnictví) ani rizika (správa po-

hledávek), a stav, kdy faktor přebírá právo (vlastnictví) i rizika (postoupení či prodej pohledávek), přičemž míra převzetí rizika faktorem může být různá.

Cílem interpretace není vysvětlovat různé formy faktoringu, které nemají vliv na to, jak má být o jednotlivých formách faktoringu správně účtováno. Zabývá se zejména zobrazením faktoringové transakce v účetnictví, a to může být v zásadě pouze dvojí – rozvahové (tj. pouze na úrovni zúčtovacích vztahů), nebo výsledkové (jako prodej pohledávky).

Úplné znění interpretace I-12

Faktoring je na webových stránkách komory www.kacr.cz. -jd-

Ze světa

Kongres FEE pro malé a střední podniky 6. - 7. 9. 2007 v nizozemském Haagu

Ve dnech 6. a 7. září 2007 se v nizozemském Haagu uskuteční v pořadí již třetí kongres Evropské federace účetních znalců (FEE) zaměřený na malé a střední podniky a malé a střední účetní a auditorské firmy. Kongres pořádá FEE ve spolupráci s nizozemskými profesními organizacemi NIVRA a NovAA. Tématem letošního kongresu je „Nové příležitosti pro malé a střední podniky (SME) a malé a střední účetní a auditorské firmy (SMP): Transparentnost, finance a zjednodušení v evropském kontextu“.

Na programu letošního plenárního jednání budou tyto body:

- Vývoj v oblasti SME a SMP v Nizozemí včetně zjednodušení a přístupu k financování.
- Vývoj v oblasti SME a SMP v Evropské unii včetně zjednodušení a dopadu Směrnice o statutárním auditu na malé auditory a jejich odpovědnost.
- Účetní výkaznictví pro SME: Vhodnost IFRS pro SME na evropské scéně.
- Nové trendy týkající se účetních (kancelář budoucnosti, vliv výpočetní techniky včetně XBRL).





Vedle plenárního jednání budou probíhat workshopy k jednotlivým tématům.

Ústředním tématem loňského, druhého kongresu FEE zaměřeného na SME a SMP, který se konal 7. - 8. září ve francouzském Versailles, byl rozvoj podnikání v měnícím se globálním prostředí. První kongres ve španělském Sitges v září 2004 se soustředil na harmonizaci účetnictví malých a středních podniků.

Bližší informace o zářijovém kongresu v Haagu včetně registrace jsou na webových stránkách www.nivra.nl/fee a na stránkách FEE www.fee.be.

Auditorům, kteří se zúčastní letošního kongresu, započítá Komora auditorů ČR 11 hodin do kontinuálního profesního vzdělávání.

-av-



Informace o složení slibu nových auditorů

V rámci změněné formy předávání osvědčení novým auditorům bylo za období od 1. dubna 2006 do 31. 5. 2007 předáno celkem 38 osvědčení. S každým novým auditorem bylo vedeno individuální jednání, při kterém auditor složil slib, jehož text potvrdil svým podpisem.

Jedná se o auditory, kteří v předšlých třech letech složili deset písemných zkoušek a na závěr úspěš-

ně absolvovali ústní auditorskou zkoušku. Zároveň tito noví auditori splnili tříletou praxi asistenta auditora. Jejich přehled uvádíme v následující tabulce.

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

Ing. Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů
a asistentů auditora

Jméno	Č. osv.	Datum zápisu do seznamu	Zaměstnavatel
Ing. BERR Jan	2035	4.4.2006	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. HAŠEK Michal	2036	20.6.2006	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. LOUBEK Václav	2037	10.8.2006	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. JAREŠOVÁ Jitka	2038	10.8.2006	A.A.T. spol. s r.o.
Ing. BAČA Jan	2039	10.8.2006	Ernst & Young Audit & Advisory, s.r.o., člen koncernu
Ing. RAJNOCHOVÁ Lenka	2040	10.8.2006	RAVO-AUDIT s.r.o.
Ing. SŮVA Jaroslav	2041	10.8.2006	Consultas - Audit s.r.o.
Ing. PAV Radek	2042	10.8.2006	Ernst & Young Audit & Advisory, s.r.o., člen koncernu
Ing. HONLOVÁ Karolina	2043	10.8.2006	Ernst & Young Audit & Advisory, s.r.o., člen koncernu
Ing. HAVELKA Jaroslav	2044	5.9.2006	PROXY, a.s.
Ing. ROGEROVÁ Diana	2045	5.9.2006	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. BĚLOHOUBKOVÁ Miroslava	2046	15.9.2006	B. AUDIT s.r.o.
Ing. GAJDOŠOVÁ Irena	2047	1.10.2006	Auditorská a daňová kancelář ing. Ambrož spol. s r.o.
Ing. TAČOVÁ Monika	2048	16.10.2006	M A C T E ANIMO, spol. s r.o.
Ing. LUTZ Josef	2049	1.10.2006	Auditorská společnost Ostrava, s.r.o.
Ing. ORLETOVÁ Andrea	2050	4.10.2006	ÚČTOSERVIS BRNO, spol. s r.o.
Ing. HOMOLOVÁ Jitka	2051	18.10.2006	Audit EU s.r.o.
Ing. HRUBÁ Lenka	2052	8.11.2006	v současnosti nesplňuje podmínky par. 3 odst. 1 písm. e) zák. 254/2000 Sb.
Ing. ŠTĚPÁN Michal	2053	8.11.2006	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. VRBOVÁ Iveta	2054	1.1.2007	H-P Třebíč, spol. s r.o.
Ing. Mgr. ŘÍHOVÁ Judita	2055	6.1.2007	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. JELÍNKOVÁ Šárka	2056	11.1.2007	OSVČ
Ing. KOHOUT Tomáš	2057	16.1.2007	OSVČ
Ing. VÁCLAVÍKOVÁ Andrea	2058	18.1.2007	O-CONSULT, s.r.o.
Ing. VAŠINA Jindřich	2059	6.1.2007	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. VENDELBERGEROVÁ Lenka	2060	17.1.2007	BDO Prima Finkonsult s.r.o.
Ing. HORA Tomáš	2061	16.1.2007	LN-AUDIT, s.r.o.
Ing. JEŽKOVÁ Alena	2062	19.1.2007	KODAP ETL, s.r.o.
Ing. KMOCH Štěpán	2063	20.1.2007	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. PÍPAL Jiří	2064	20.2.2007	PROXY, a.s.

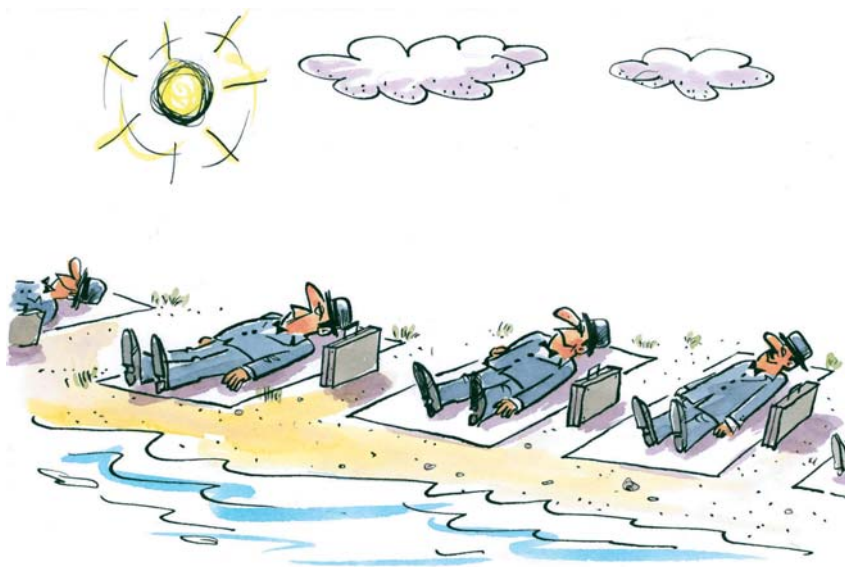
Jméno	Č. osv.	Datum zápisu do seznamu	Zaměstnavatel
Ing. KOŘENOVÁ Silvie	2065	20.2.2007	JConsult Economic Service s.r.o.
Ing. KREJČÍŘÍKOVÁ Hana	2066	20.2.2007	HZK audit, s.r.o.
Ing. ŘÍHOVÁ Jana	2067	1.3.2007	OSVČ
Ing. ŠMEJKAL Libor	2068	1.3.2007	Auditorská, s.r.o.
Ing. LEINOVÁ Gabriela	2069	10.3.2007	OSVČ
Ing. SVOBODA Jiří	2070	23.4.2007	Ernst & Young Audit & Advisory, s.r.o., člen koncernu
Ing. LUDVÍKOVÁ Eva	2071	23.4.2007	AUDITOR Praha, s.r.o.
Ing. BRACHTLOVÁ Klára	2072	15.5.2007	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

Návrh novely zákona o podnikání na kapitálovém trhu

Ministerstvo financí předložilo dne 16. dubna 2007 do mezirezortního připomínkového řízení návrh novely zákona o podnikání na kapitálovém trhu a některých dalších zákonů v souvislosti s transpozicí směrnice o trzích finančních nástrojů (MiFID) a navazující prováděcí směrnice. Veřejnosti se pro informaci předkládá úplné znění měněných zákonů s vyznačenými změnami a důvodová zpráva ve verzi předložené do mezirezortního připomínkového řízení. Součástí novel některých zákonů je návrh novely zákona č. 15/

1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, který v § 8 odst. 1a) – umožňuje ČNB vyžadovat informace od každého (v souladu s čl. 50 směrnice 2004/39/ES) včetně auditora, auditorských společností a znalců, **čímž by došlo k dalšímu prolovení mlčenlivosti auditora.** Úplné znění novely zákona včetně důvodové zprávy je ke stažení na internetu www.kacr.cz.

-ru-



Celozávodní dovolená.

Kresba I. Svoboda

Vzdělávání

E-learning: ano, či ne?

V září tomu bude již rok, co máme k dispozici novou formu vzdělávání, a to prostřednictvím webových stránek KA ČR. Ano, řeč je o e-learningu. Zatímco na podzim loňského roku tato forma vzdělávání vyvolala značný zájem nás auditorů i našich asistentů, v současné době je tomu přesně naopak, byť hodnocení této formy vzdělávání od těch, kteří již e-learningovými kurzy prošli, je značně pozitivní.

Dovolu mi připomenout, že se jedná o zkušební provoz, v rámci kterého se testují nejen možnosti a schopnosti autorů a technického zázemí, ale též zájem členů komory o nový produkt. Výsledky zkušebního provozu budou předloženy sněmu, který bude rozhodovat o tom, zda se bude tato forma vzdělávání nadále rozvíjet, nebo ne.

Všem je nám jasné, že v současné době vrcholí auditorská sezona a musíme toho ještě hodně stihnout, ale blíží se léto, během kterého mnozí z nás mohou trochu vydechnout a připravit se na novou sezonu. Myslím, že bychom tento čas mohli využít nejen k odpočinku a regeneraci našich fyzických a duševních sil, ale též k profesnímu rozvoji a tedy i ke vzdělávání.

V současné době máte možnost si vyzkoušet tři e-learningové kurzy. Od září chystáme spustit nový, věnovaný problematice nejčastěji se opakujících nedostatků z dohlídek Dozorčí komise KA ČR.

Kdo jste to ještě nezkusili, otevřete nové stránky naší komory a projděte si některou z e-learningových lekcí, abychom na podzim mohli zodpovědně na sněmu této formě vzdělávání říci: ano, či ne.

Ing. Jana Pilátová

předsedkyně Výboru pro KPV

Stanovisko MF k problematice převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku

V minulém čísle časopisu jsme zveřejnili **materiál Koordinačního výboru 161/25.01.07**, který se zabýval problematikou převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku dle § 23a odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a **závěry Výboru pro metodiku KA ČR** k uvedené problematice z hlediska účetnictví. Dnes zveřejňujeme **stanovisko Ministerstva financí ČR** k materiálu Koordinačního výboru 161/25.01.07.

Můžete tak porovnat stanoviska MF, KV i Výboru pro metodiku KA ČR, a vytvořit si na celou záležitost vlastní názor.

Stanovisko MF mělo být původně zveřejněno již v minulém čísle Auditora, nicméně redakční rada jej do uzávěrky čísla oficiálně neobdržela.

a) K postupu u vkládajícího

Použití ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) nemůže posuzovat Ministerstvo financí, použití to-

hoto ustanovení musí obhájit sama účetní jednotka.

Z hlediska daně z příjmů lze souhlasit s tím, že na straně vkládajícího nedochází ke zdanění z titulu zákonných opravných položek a rezerv (o jejich celkovou výši vytvořenou v souladu se ZoR k okamžiku vkladu podniku nebo části podniku není zvyšován základ daně, respektive snižována daňová ztráta), které v souladu s § 23a odst. 5 písm. a) přecházejí na nabyvatele (společnost, do které je podnik či část podniku vkládána). Tento princip platí bez ohledu na způsob účetního zachycení vkladu podniku nebo jeho části. Přijatý závěr vyplývá v souladu s argumenty uvedenými v příspěvku a z obecné daňové neutrality dané operace, kterou stanovuje směrnice, důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. (Parlamentní tisk č. 402/0) a především pak § 23 odst. 5 písm. a) ZDP. Je nutné zdůraznit, že tento závěr platí pouze pro případy vkladu podniku či části podniku u kterých jsou splněny veškeré podmínky stanovené v § 23a ZDP. Dále je nutné zdůraznit, že

správci daně budou dané transakce posuzovat také z hlediska § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP.

b) K postupu u nabyvatele

Pokud účetní jednotka postupuje v souladu s § 24 odst. 3 bodem 1 zákona o účetnictví a § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška), tj. převezme opravné položky a rezervy z účetnictví vkladatele, lze souhlasit s postupem účtování uvedeným v příspěvku (materiálu Koordinačního výboru 161/25.01.07). Pokud se jedná o postup podle § 24 odst. 3 bodu 2 zákona, tj. ocenění jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu a dále § 6 vyhlášky, není podle našeho názoru postup uváděný v příspěvku KV (tj. kombinace znaleckého ocenění a opravných položek) v souladu s citovanými ustanoveními. Na straně nabyvatele odkazujeme na stanovisko odboru účetnictví, které bude plně akceptováno i z hlediska daně z příjmů.

-jd, mfc-

Český auditor na hřišti jménem Evropa

Následující řádky přináší osobní úvahy autora z působení v evropském prostředí, zejména pak z posledních šesti měsíců činnosti v exekutivě Evropské federace účetních FEE. Konkrétní příklady dokládají klíčové prvky současné agendy této organizace, ale zároveň ilustrují obecnější trendy ze sjednocující se Evropy. Záměrem obecnějších úvah je naopak zasadit současnou realitu do širších souvislostí.

Co nás spojuje a co nás rozděluje?

Jsem přesvědčen, že diskuse a způsoby řešení kulturních a filosofických otázek vytváří dnes v Evropě větší rozdíly než administrativní hranice nebo legislativní rámce, a tyto trendy budou v nejbližších letech posilovat.

FEE má dnes dva oficiální jazyky, angličtinu a francouzštinu. Francouzský je oficiální název organizace Fédération des Experts Comp-

tables Européens, angličtina je však jediným jednacím jazykem všech orgánů FEE. Taková je dnešní realita podnikatelského světa a její přijetí je rozhodně účelnější než její odmítání. Pochopitelně to neznamena, že bych o přestávkách nehovořil s bratry Slováky česky, Němci s Rakusy se baví německy a Belgičané s Holanďany vlámsky a s Francouzi francouzsky. V období blížících se voleb do Rady Komory auditorů ČR však musím připomenout, že v me-

zinárodním styku se funkcionáři komory angličtině nevyhnu.

Přes společný jazyk však existují pozoruhodné rozdíly v přístupu a názorech účetních a auditorů z různých oblastí. V Evropské unii je zřetelná anglosaská kulturní oblast, zahrnující ostrovní státy, Skandinávii a Nizozemí, a oblast středomořská. Toto dělení zvyšuje úlohu Německa a střední Evropy, které s jižní nebo severní oblastí mohou vytvářet většinu. Přesto, nebo právě proto se FEE snaží docházet k závěrům konsensuálním způsobem, což v řadě případů vede k nutnosti hledání vyváženého kompromisu. V jiných případech však existuje jasný celoevropský zájem, což se projevuje především při jednání se Spojenými státy nebo s mezinárodními organizacemi jako IFAC nebo IASB.

Zjednodušení podnikatelského prostředí

Značnou pozornost věnuje FEE od prosince 2006 návrhům Evropské komise na zjednodušení podnikatelského prostředí v Evropě. Dokladem je nejen řada jednání a stanovisek předložených Evropské komisi k návrhům v oblasti účetnictví a auditu, ale i zařazení tohoto tématu do samostatného bloku kongresu FEE pro malé a střední podniky v září v Nizozemí (viz informace na str. 3).

V úvodu musím zdůraznit, že snížení byrokracie pro podnikatele je tématem, k němuž se budu vždy pozitivně hlásit z niterného přesvědčení, že jsme dávno překročili rozumnou úroveň. Realitou jsou stále stoupající nároky na účetnictví velkých korporací a skupin, vyvolané především tlakem kapitálových trhů. Proto mám osobně velké pochopení pro snahy zjednodušit tyto účetní předpisy pro střední, ale zejména pro malé podniky, i pro podrobnou analýzu otázky: u kterých podniků veřejný zájem o nezávislé ověření jejich finanční pozice a hospodaření převyšuje náklady s tím spojené.

V současnosti jsem však přesvědčen, že nastavená úroveň u nás odpovídá potřebám české ekonomiky a plně podporuji FEE při snaze zachovat řešení této otázky na národní úrovni bez zásahů z Bruselu. Pro informaci doplňuji, že v EU jsou dnes státy, které mají limity auditu nastaveny na maximální úrovni, kterou umožňuje 4. směrnice EU, ale i státy, které vyžadují audit všech společností majících omezené ručení svých společníků.

Jasnost a jednoznačnost auditorských standardů

Standardy ISA by již měly být pro české auditory každodenním chlebíčkem a zájem o úspěšné završení tzv. clarity projektu Výboru pro auditorské a ověřovací standardy IAASB tedy sdílíme s většinou našich evropských profesních kolegů. Tomu odpovídá i pozornost věnovaná tomuto projektu a připomínkováni všech novelizovaných standardů ze strany FEE, zejména její pracovní skupiny pro audit, exekutivy a rady. Sdíleným evropským zájmem je zachování principiálního přístupu tak, aby standardy nebyly zapleveleny řadou podrobných pravidel a umožňovaly profesní úsudek auditora, ale též aby za-

bezpečovaly jednotnou míru ujištění, které uživateli účetní závěrky její audit poskytuje. Proto je pod heslem „audit je audit“ odmítána snaha definovat různé úrovně auditu pro různé podniky; diskutuje se však o možnosti využití prověrek nebo jiné, nově definované nižší úrovně ujištění, která by byla vhodná pro malé či střední podniky, avšak nenazývala by se auditem.

Vykazování segmentů – politická přetahovaná o zjednodušený standard

V listopadu 2006 vydal IASB standard IFRS 8, který nahrazuje původní IAS 14 a výrazně zjednodušuje a mění vykazování segmentů. Místo oborových a geografických segmentů požaduje vykazování pouze jednoho členění, které používá vrcholové vedení k řízení společnosti, a to právě v té podobě, kterou používá pro řízení, bez ohledu na to, zda jsou tyto informace v souladu s požadavky IFRS. Standard je motivován jednoduchou a logickou úvahou, že co je vhodné pro vrcholové řízení, je přínosné i pro uživatele účetní závěrky. Schvalování standardu pro použití v EU v profesních organizacích, Evropské poradní skupině pro účet-



VELIKOST = SÍLA

Jsme auditorskou, účetní a daňovou společností s relativně stálým okruhem klientů. Pokud máte zájem spojit se s námi, abychom byli větší, stabilnější a konkurenceschopnější, kontaktujte nás!

Tel. 602 295 248 Václav Provod

ní výkaznictví EFRAG i ve Výboru pro regulaci účetnictví Evropské komise probíhalo hladce až do chvíle, kdy se do něj svým odmítavým stanoviskem vložili poslanci Evropského parlamentu, kteří došli k závěru, že standard nepodporuje evropské blaho, což je jedním z předpokladů jeho přijetí. Byla-li při diskusi o standardu IAS 39 o finančních nástrojích hlavním problémem jeho složitost a komplikovaná aplikace v některých bankách, je v případě IFRS 8 kritizována jeho relativní jednoduchost využívající informace dostupné uvnitř podniku. Hlavním problémem se však zdá být jeho velká podobnost s obdobným americkým standardem SFAS 131.

Evropská komise v současné době chystá analýzu dopadů IFRS 8 na evropské účetní výkaznictví, na niž se FEE spolu se svými členskými organizacemi a se sestavovateli a uživateli účetních závěrek bude aktivně podílet. Osobně doufám, že v této oblasti nedojde k dalším rozdílům mezi IFRS v oficiální podobě schválené IASB a IFRS ve znění přijatém v Evropské unii.

IAS 39 – úsilí o rozetnutí gordického uzlu v oblasti finančních nástrojů

Devětatřicítka je bezesporu nejobsažnějším a z odborného i politického pohledu nejkomplikovanějším standardem od zahájení tvorby těchto standardů v sedmdesátých letech

minulého století. Odborný spor mezi částí evropské bankovní komunity, Evropskou centrální bankou a IASB přerostl do politické roviny v okamžiku, kdy Evropská unie přijala IAS 39 ve znění, které vypouštělo některá ustanovení o možnosti oceňování finančních závazků reálnou hodnotou a některá ustanovení podmiňující využití tzv. zajišťovacího účetnictví. V mezidobí se relativně rychle podařilo najít kompromis řešící problém oceňování reálnou hodnotou, do současnosti však přetrvává problém v zajišťovacím účetnictví, který vyvolává nutnost přesného definování, zda jsou účetní závěrky sestaveny dle plných IFRS nebo IFRS ve znění přijatém EU.

Hlavní jednání jsou vedena formou oficiálních i soukromých konzultací mezi Evropskou bankovní federací a IASB. Bankovní skupina FEE je však v kontaktu s oběma těmito organizacemi a usiluje o nalezení vhodného kompromisu, případně nového modelu zajišťovacího účetnictví, který by řešil problémy některých evropských bank, které mají příliš velkou část pasiv rozvahy tvořených běžnými účty a krátkodobými vklady. Odborné diskuse na toto téma přesahují obsah tohoto článku, nicméně hledání odborně odůvodnitelného kompromisu, který by nenarušoval základní principy, na nichž jsou IFRS založeny a přitom odrážel různorodé zájmy všech zúčastněných stran, je typickou ukázkou složitých odbor-

ně-politických vztahů v rámci Evropy i mimo něj, jejichž řešení je předpokladem budoucího pokroku.

Snaha o účinnost a hospodárnost

Vnitřní fungování FEE ovlivňují často protichůdné snahy o rozšiřování/prohlubování její činnosti a o hospodárnost, danou nutností financovat celou činnost příspěvků členských organizací. Ve své roli treasurerera odpovědného za finanční otázky organizace se podílím na činnosti projektového týmu, který během prvního pololetí 2007 analyzoval vnitřní postupy a metody práce a navrhl významné změny v interních předpisech a postupech, doporučil využití moderních technologií umožňujících omezit četnost osobních jednání v Bruselu, zpružnil organizaci při zachování rozhodující úlohy rady, v níž jsou zastoupeny všechny členské státy FEE.

Sekretariát FEE je tvořen především Vlámý a Valóny, a jeho fungování tím trochu připomíná výše nastíněné kulturní rozdíly mezi severem a jihem v menším, ale nezastupitelnou roli tam mají i zaměstnanci z jiných zemí. Jeho fungování bylo výrazně posíleno zřízením funkce výkonného ředitele, kterým byl v loňském roce jmenován agilní Olivier Boutellis-Taft.

Fungování sekretariátu v těsné blízkosti orgánů EU poskytuje jeho zaměstnancům potřebný nadhled k řešení celoevropských problémů v evropském zájmu. V porovnání s úzkými zájmy a pohledy, které v řadě případů u nás nepřesahují úzké regionální nebo profesní zájmy, je setkávání s experty pohybujícími se na evropské a celosvětové úrovni obohacující a přínosné. Porovnávání řady osobních a národních přístupů pak umožňuje optimální řešení řady otázek. Rád přispěji k přenosu těchto poznatků do naší komory.

Ing. Petr Kříž, FCCA
viceprezident FEE

Projednáni zprávy auditora – doporučené postupy

Účelem tohoto materiálu je poskytnout auditorům doporučení, jak se v praxi vypořádat s povinností projednat zprávu auditora, která pro ně vyplývá z § 14, odstavec 6 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. (dále jen „ZoA“). Materiál obsahuje doporučené postupy při projednávání zprávy auditora, jejichž použitím by se měla minimalizovat rizika na straně auditora. Komora auditorů České republiky pracovala při sestavení tohoto materiálu s právními výklady požadavku stanoveného § 14 odstavce 6 ZoA, je však třeba upozornit, že stanoviska jiných právníků se mohou lišit. Nelze také vyloučit, že soudy, které jsou kompetentní vydávat stanoviska, budou posuzovat postup auditora při projednání zprávy odlišně, než je doporučeno v tomto materiálu.

Použité podklady

Při přípravě materiálu byly využity následující informační zdroje:

- Text zákona č. 254/2000 Sb., ZoA (citace textu uvedena *kurzívou*).
- Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (citace textu uvedeny *kurzívou*).
- Právní posouzení problematiky.

Požadavky platných právních předpisů

V souladu se zákonem č. 254/2000 Sb., ZoA, § 14, odstavec 6: *zprávu auditora projedná auditor nebo auditorská společnost se statutárním orgánem i dozorčím orgánem účetní jednotky; jde-li o obec nebo městku*

*část hlavního města Prahy se starostou, u statutárních měst a hlavního města Prahy s primátorem, u kraje s hejtmanem, dále s finančním výborem zastupitelstva. V souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, § 12, odstavec 2: *projednáni zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem se řídí ustanovením o projednání zprávy o ověření účetní závěrky podle zvláštního právního předpisu (kterým je ZoA).**

Doporučené kroky:

- 1. Auditor či auditorská společnost (dále jen „auditor“) ve smlouvě o provedení auditu výslovně informuje o své povinnosti projednat zprávu auditora v souladu s § 14 odst. 6 ZoA**
Auditor zdokumentuje provedení tohoto kroku založením smlouvy do spisu auditora. Smlouva o provedení auditu je v souladu s § 14 odst. 7a ZoA povinnou součástí spisu auditora.
- 2. Auditor požádá statutární a dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor zastupitelstva o určení termínu schůzky k projednání zprávy auditora**

V souladu s odstavci 15 a následujícími standardu ISA 260 Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky auditor může pro komunikaci s účetní jednotkou zvolit ústní nebo písemnou formu. Existují určité výjimky vymezené v ZoA či v ISA, kdy je předepsána výhradně písemná forma komunikace. Auditor tedy může účetní jednotku vyzvat buď ústně, nebo písemně. V případě ústního vyzvání by měl

Přehled doporučených postupů

Postup	Dokument ve spisu auditora
Auditor či auditorská společnost (dále jen „auditor“) ve smlouvě o provedení auditu výslovně informuje o své povinnosti projednat zprávu auditora v souladu s § 14, odst. 6 ZoA	Smlouva o provedení auditu
Auditor požádá statutární a dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor zastupitelstva o určení termínu schůzky k projednání zprávy auditora	Kopie dopisu / zdokumentování ústního projednávání tohoto požadavku
Auditor se zúčastní jednání, během kterého je projednávána zpráva auditora	Zápis auditora z tohoto jednání, případně kopie zápisu účetní jednotky z tohoto jednání, případně protokol o projednání zprávy auditora
Statutární či dozorčí orgán/finanční výbor určí pouze svého zástupce pro projednání zprávy	Tento dokument je založen ve spisu auditora a je považován za neprojednání návrhu auditorské zprávy s dozorčím či statutárním orgánem / finančním výborem.
Projednávání zprávy auditora je statutárním či dozorčím orgánem účetní jednotky / finančním výborem zastupitelstva písemně odmítnuto	Písemné odmítnutí
Statutární či dozorčí orgán / finanční výbor zastupitelstva nereaguje	Zdokumentování všech postupů auditora vedoucích k projednání zprávy



Což o to, tohle raftování je docela dobrodružné. Ale takový audit na obecním úřadě – to je teprve adrenalin! Kresba I. Svoboda

auditor tuto skutečnost zdokumentovat ve spisu auditora. V případě písemného vyzvání založí auditor do spisu auditora kopii dopisu.

3a. Auditorovi je sdělen termín pro projednání jeho zprávy

V případě, že statutární či dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor zastupitelstva na žádost auditora reaguje a určí termín jednání, na kterém dojde k projednání zprávy auditora, auditor toto projednání zdokumentuje v auditorském spisu. Je možné si vyžádat i zápis z jednání statutárního a dozorčího orgánu účetní jednotky / finančního výboru zastupitelstva, případně připravit protokol z jednání, který je podepsán auditorem a zúčastněnými členy statutárního a dozorčího orgánu

účetní jednotky / finančního výboru zastupitelstva. Tyto dokumenty pak auditor založí do spisu auditora.

Auditor není (dle obdržených právních stanovisek) povinen se ubezpečit, že se projednávání zúčastnili všichni členové statutárního a dozorčího orgánu účetní jednotky / finančního výboru zastupitelstva či zda je tento orgán usnášeníschopný. Je povinností statutárního orgánu a dozorčího orgánu / finančního výboru zastupitelstva, aby si vnitřně sdělil informaci o projednávání zprávy auditora.

3b. Statutární či dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor zastupitelstva schůzku písemně odmítne

V případě, že auditor obdrží písemné odmítnutí projednání zprávy auditora, založí tento dokument do spisu auditora. Auditor již v této situaci nemůže činit žádné další kroky. Pokud statutární či dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor určí pouze zástupce pro projednání zprávy, auditor tuto situaci považuje za odmítnutí projednání zprávy auditora.

3c. Statutární či dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor na výzvu auditora nereaguje

V případě, že statutární či dozorčí orgán účetní jednotky / finanční výbor na výzvu auditora nereaguje, auditor ve spisu auditora tuto skutečnost zdokumentuje. Auditor již v této situaci nemůže činit žádné další kroky.

Ing. Radomír Stružinský
člen Rady KA ČR

Citace z předpisů:

Zákon č. 420/2004 Sb.

§ 12

Přezkoumání auditorem

- 1) Auditor se při přezkoumání řídí ustanoveními § 2, 3 a 10 a § 17 odst. 2.
- 2) Projednání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem se řídí ustanovením o projednání zprávy o ověření účetní závěrky podle zvláštního právního předpisu²²⁾ obdobně. Stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem předá územní celek přezkoumávacímu orgánu do 15 dnů po jejím projednání v orgánech územního celku.²³⁾
- 3) Přezkoumání vykonávané auditorem podle tohoto zákona je podle zvláštního zákona²⁴⁾ auditorskou službou k ověřování dalších skutečností¹⁶⁾ a auditor při něm, na základě smlouvy uzavřené podle § 4 odst. 6, jinak postupuje podle zvláštního právního předpisu.²⁴⁾

Zákon č. 254/2000 Sb.

§ 14

- 6) Zprávu auditora projedná auditor nebo auditorská společnost se statutárním orgánem i dozorčím orgánem účetní jednotky; jde-li o obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou, u statutárních měst a hlavního města Prahy s primátorem, u kraje s hejtmánem, dále s finančním výborem zastupitelstva.

Standard ISA 260 Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky

15. Auditor může předávat informace osobám pověřeným řízením ústně nebo písemně. Rozhodnutí auditora o ústním nebo písemném sdělení mohou ovlivnit takové faktory jako:
 - Velikost, provozní struktura, právní struktura a komunikační procesy auditované účetní jednotky.
 - Povaha, citlivost a důležitost záležitostí auditu důležitých z hlediska řízení, o nichž mají být předány informace.
 - Ujednání ohledně pravidelných schůzek nebo podávání zpráv o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.
 - Skutečnost, zda je auditor v neustálém kontaktu s osobami pověřenými řízením.
16. Pokud dojde k ústnímu předání informací ohledně záležitostí auditu, které jsou důležité z hlediska řízení, musí auditor ve spisu auditora zdokumentovat předané záležitosti a případné reakce na ně. Tato dokumentace může mít formu zápisu z jednání auditora s osobami pověřenými řízením. Za určitých podmínek, v závislosti na povaze, citlivosti a důležitosti dané záležitosti, je vhodné, aby osoby pověřené řízením písemně potvrdily auditorovi veškerou ústní komunikaci o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.

Co je to, když se řekne... neziskový sektor

Relativně velmi rychlé změny právního řádu v devadesátých letech vyústily do celé řady liberálních úprav vztahujících se k zajištění nově potvrzených ústavních svobod. V současnosti platí řada ustanovení, na která jsme si již zvykli a která měla podporovat samosprávné řízení územních celků, vznik občanských iniciativ a dalších obecně prospěšných seskupení. Cílem a účelem bylo zejména, alespoň ve své původní formulaci, podporovat standardní parlamentní demokracii.

V rámci probíhajících reforem jsme si již zvykli na řadu opatření a pojmů, které se do našeho právního řádu dostaly postupně v uplynulých letech. Zejména je přijímán jako daný právní stav, že s určitými typy právnických osob, pro které se vžily pojmy jako např. **veřejný sektor**, resp. **veřejná správa a samospráva**, **nevýdělečné**, resp. **neziskové organizace** či **veřejně-prospěšná činnost** jsou spojeny určité (např. daňové) výhody a zvláštnosti v jejich způsobu financování, finančního hospodaření a účtování. Právní rámec odpovídá svým uspořádáním těmto skutečnostem. Zvláštní způsob jejich vzniku a hospodaření včetně odlišného režimu zdaňování, což je nutné v účetnictví těchto organizací zohlednit, mnohdy nepřispívají k potřebné přehlednosti a srozumitelnosti informačních systémů (účetnictví), čímž je ztížena role případného auditu těchto účetních jednotek. Účelem tohoto a navazujících článků, které budeme zveřejňovat v příštích číslech časopisu Auditor, je nabídnout auditorům přehled o způsobu založení, vzniku a další existenci takovýchto organizací s upřesněním obsahu některých důležitých pojmů daného platného právního rámce za účelem spolehlivé orientace uživatelů – auditorů. Jedná se o výčet současné institucionální sféry v oblasti veřejných financí a dalších nevýdělečných organizací

za účelem posílení právní jistoty při případném auditu.

Status „veřejně prospěšnosti“

Zamyšlení nad daným pojmem je hned v úvodu důležité, i když zdánlivě s naším dalším výkladem souvisí jen okrajově.

Je třeba konstatovat, že vymezení veřejně prospěšné činnosti neziskových organizací z hlediska svého obsahu v legislativě České republiky doposud neexistuje. Především v daňovém zákoně se předpokládá, že by se mělo jednat o činnost



vymezenou v samotném věcně příslušném zákoně, a dále ve statutu, stanovách, zřizovacích nebo zakladatelských listinách „neziskových“, resp. „nevýdělečných“ organizací. Proto takto vymezená činnost takovýchto organizací bývá někdy označována jako **hlavní činnost**, resp. **poslání** neziskových organizací. Vzhledem k absenci obsahu výše uvedeného termínu nelze administrativně vyloučit, že by ve statutu, stanovách, zřizovacích či zakladatelských listinách nemohly být uvedeny i činnosti podnikatelského charakteru. Dva výše uvedené důvody vedly k velmi specifickému vyjádření **předmětu daně** pro neziskové organizace v České republice. Pro účely zákona o daních z příjmů je definován v § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění, zvláštní daňový režim **„pro poplatníky, kteří nebyli založeni či zříze-**

ni za účelem podnikání“. Z uvedeného je možno dovodit, že jestliže neziskové organizace nebyly založeny či zřízeny za účelem podnikání, měly by vykonávat veřejně prospěšnou činnost. Do této kategorie jsou zahrnuty částečně i územní samosprávné celky, tj. kraje a obce. Podle § 18 odst. 6 zákona a za splnění podmínky uvedené v odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, **předmětem daně** sice **nejsou příjmy z činností**, uvedené v zakladatelských a zřizovacích listinách, stanovách a statutech, **ale pouze za předpokladu, že náklady převyšují výnosy**, resp. příjmy z těchto činností.

Předpokládá se, že tzv. veřejně prospěšná činnost je tedy činností ztrátovou, základním rozlišovacím znakem v rámci uplatňované horizontální daňové spravedlnosti je **rentabilita činností**. Ve skutečnosti je zaveden stav nerovnosti a daná ustanovení vyznívají mnohdy v neprospěch těch, komu měla přinést prospěch.

Tím, že nezisková osoba není zvýhodňována vůči ostatním poplatníkům, kteří nebyli zřízeni za účelem podnikání a kterým současně platné předpisy poskytují totožné daňové úlevy, odpadly i hlavní argumenty pro důsledné taxativní vymezení pole, v němž je možné neziskové organizace podle soukromého práva zakládat.

Speciální úprava existuje také v rámci režimu daně z přidané hodnoty. Zvýhodněno (nebo znevýhodněno) je několik typů služeb, z nich zejména výchova a vzdělávání (s výjimkou vzdělávacích činností, které nejsou poskytovány v rámci akreditovaného studijního programu, zejména přípravných a kvalifikačních kurzů), dále zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc (zejména ústavní sociální péče poskytovaná veřejnoprávními subjekty nebo dobročinnými organizacemi). Z toho lze dovodit, že z okruhu osvobození jsou vyloučeny fyzické osoby. (Srovnej ustanovení § 57, § 59, a § 61 zá-

kona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen ZDPH.) Od DPH je rovněž obecně osvobozeno poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Navíc je v případě veřejnoprávního dobročinných organizací od DPH osvobozeno poskytování služeb související s ochranou dětí a mládeže. Náboženské a obdobné společnosti mohou poskytovat vzdělávací, sociální a zdravotnické služby, aniž by tyto služby podléhaly zdanění DPH, avšak za podmínky, že se jedná o „duchovní péči“.

Shrnutí

Z hlediska ustanovení právního rámce pro daňové povinnosti je třeba zdůraznit, že úprava vyplývající ze ZDPH byla pro celý „neziskový“ sektor na základě tohoto specifického vyjádření úprava řešena shodně. Z hlediska ZDPH půjde o další vnitřní členění daňové povinnosti a specifik. Ve shrnutí dosavadní problematiky je třeba dále zdůraznit, že tyto úpravy – vyplývající z daňového režimu – vznášejí mimořádné nároky na organizaci a vedení účetnictví účetní jednotky, včetně použití (resp. zákazu užití) některých účetních metod ve smyslu zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví v platném znění. Zejména s ohledem na ustanovení § 7, s důrazem na věrný a poctivý obraz vedení účetnictví a sestavené účetní závěrky, ale i § 8 a dalších, se bude auditor potýkat s mnohými (těžko řešitelnými) problémy, které jsou důsledkem určitých nejasností, a to bez ohledu na to, kde spočívají prameny těchto nedorozumění – zda v nedotažené metodice či v neporozumění dané šíří problémů. Pokud jde o věcné vymezení, z množství diskusí na webových stránkách i v rámci expertních stanovisek se rýsuje dvě základní možnosti (dva modely) pro přiblížení se definici a obsahu statusu veřejné prospěšnosti.

Jednak je to model připravený experty ICNL (*Intentional Center for Not-For-Profit Law, Mezinárodní centrum pro právo neziskových organizací*), který obsahuje výčet činností, předpokládá registraci statusu veřejné prospěšnosti na základě již existujících právnické osoby. Dále předpokládá splnění některých stanovených zásad a naznačuje způsob sledování a metodické podpory. Vedle toho je k dispozici legislativně technický model (součást projektu ISE), který je základním rámcem pro formulaci paragrafového znění zvláštního zákona a obsahuje i výčet současně platných zákonů, které by musely být zvláštním zákonem novelizovány za účelem sjednocení terminologie, případně definování podmínek, požadavků a výhod se statusem veřejné prospěšnosti spojených. I když bližší, podrobná analýza daných skutečností by byla nad rámec tohoto pojednání, bude si vlastní směřování v rámci dané problematiky vynucovat další diskusi i na stránkách tohoto časopisu.

Současná institucionální struktura

Obsah v nadpisu uvedený je proto iniciován současným, především ekonomicko-společenským uspořádáním a problémy, kterými je tato sféra zatížena.

Počáteční úvaha o zařazení společnosti (resp. organizace) do daného institucionální právní struktury, je ovlivněna zejména těmito hledisky:

- míra právní regulace, tj. řízení a kontrola,
- způsoby a možnosti financování,
- vztah k výsledku hospodaření (rozdělení zisku, úhrada ztráty),
- možnosti získávání dodatečných zdrojů,
- účetnictví (zásady, principy a metody, které jsou žádoucí a povoleny),
- obsah a způsob sestavení finálních výkazů o majetku, závazcích, způsob – tvorba výsledku hospodaření.

Výše uvedená hlediska jsou formulována v jednotlivých platných právních předpisech a v samostatných zákonech a měla by být obsahem

rozboru a podrobnějšího zkoumání v navazujících článcích.

A. Veřejný sektor

Veřejný sektor se v zásadě člení na státní správu a samosprávu.

a) Státní správa

Při zajišťování veřejných služeb České republiky se státní správa představuje v členění na:

• organizační složky státu

Ministerstva a jím podobné ústřední orgány státu bez právní subjektivity, které ale **jsou** účetní jednotkou – viz ustanovení § 3 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 219/2000 Sb. Organizačními složkami jsou ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis anebo tento zákon (§ 51); obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

Ministerstva a jím podobné ústřední orgány státu jsou **bez** právní subjektivity, ale **jsou** účetní jednotkou – srovnej ustanovení § 3 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 219/2000 Sb., a § 79 Ústavního zákona č. 1/1993 Sb.

• organizační složky

Organizační složky výše uvedených organizačních složek. Takto zřízená organizační složka je vždy účetní jednotkou (viz § 4 odst. 1 a § 51 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb.). Při jejich zřízení se vždy vyžaduje svolení Ministerstva financí.

• vnitřní jednotky státu

Bez právní subjektivity a s povinností vést účetnictví, jak jim je nadefinuje zřizovatel – viz ustanovení § 52 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 218/2000 Sb.

• příspěvkové organizace (státní)

Mají právní subjektivitu a jsou účetní jednotkou – viz ustanovení § 51 odst. 2 a § 54 odst. 1 až 4 zákona č. 219/2000 Sb.

b) Samospráva – institucionální struktura

Schválením zákonů o krajích a obcích Poslaneckou sněmovnou byla prakticky nastartována reforma veřejné správy. Základní normy určily současnou podobu územního uspořádání a současně se změnila kompetence úřadů na všech úrovních. Byla rovněž upravena řada zákonů, jimiž by měl být realizován princip reformy, totiž přiblížení veřejné správy občany a posílení regionálních vlivů na rozhodování a správu státu. Změny, jež nové zákony přinesly, výrazně ovlivnily činnost státní správy i samosprávy včetně všech zastupitelských orgánů a úřadů obcí.

I zde si nová správa věcí veřejných vyžádala i vytyčení nových kontrolních a auditních systémů. Četnost článků a seminářů, které se např. přezkumem hospodaření územních samosprávných celků a jimi zřizovaných organizací či jejich auditem zabývaly, je přímo úměrná četnosti, rozsahu a obsahu problémů tu-

to činnost provázející. Dosud zveřejněná pojednání, ať již v časopise Auditor nebo jinde, byla důkazem přetrvávajících a neřešených problémů, s kterými se auditoři při přezkumech setkávali. I když jsou dosavadní vzdělávací programy zdrojem profesního zdokonalování a výměny názorů a zkušeností mezi auditory, mohlo dojít jen k dílčímu řešení naznačených problémů. Z těchto a dalších důvodů bude užitečné provádět plynulou analýzu **potřeb a přístupu auditora k přezkoumání a auditu** územního samosprávného celku.

Samospráva v členění na:

- **územní samosprávné celky**
Veřejnoprávní korporace – kraje, obce – viz zákon č. 128/2000 Sb., o obcích a zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, **a jejich**
- **vnitřní členění na organizační jednotky města**
Viz ustanovení § 4 odst. 2 a § 20 odst. 2, zákona č. 128/2000 Sb.

Podle dosavadního výkladu tyto subjekty mají právní subjektivitu a jsou účetní jednotkou.

- **organizační složky územně samosprávných celků**

Bez právní subjektivitu, nejsou účetní jednotkou – viz ustanovení § 24 odst. 1 až 3 a dále ustanovení § 25 a § 26 písm. h zákona č. 250/2000 Sb.

- **příspěvkové organizace**

Mají právní subjektivitu a jsou účetní jednotkou, jsou zřizované územně samosprávným celkem v souladu s ustanovením § 27 odst. 1 až 6 zákona č. 250/2000 Sb.

Shrnutí

V rámci reformy veřejných financí a v závislosti na obsahu a plnění tzv. Akčního plánu je sféra dnešního veřejného sektoru, resp. veřejných financí zahrnuta do sféry tzv. subjektů veřejného zájmu. Modernizací veřejných financí jsou systémové změny zaváděné v oblasti řízení a kontroly subjektů veřejně-

Faust – první otevřený auditorský systém, který se skutečně vyvíjí



Vážení,

je to právě dva roky od doby, kdy společnost Fragaria s.r.o. zahájila vývoj auditorského systému, jež postihuje všechny klíčové procesy činnosti auditora.

Základní filozofií je vývoj otevřeného řešení, které bude možno dále vyvíjet a rozšiřovat. Je nám velkou ctí, že v září 2007 představíme již třetí zásadní rozšíření systému **Faust**, jehož uplatnění ani cena nezávisí na velikosti auditorského týmu.

Chtěli bychom touto cestou všem uživatelům poděkovat za náměty a připomínky, které výraznou měrou přispívají k vývoji systému. Zároveň přejeme příjemnou a ničím nerušenou dovolenou.

S pozdravem

vývojový tým systému Faust

Fragaria s.r.o.

Připravované funkční rozšíření systému Faust 2.5 se dotkne všech stávajících modulů, mezi hlavní cíle vývoje patří:

- 🔧 grafika a přehlednost systému
- 🔧 optimalizace výkonnosti celého systému
- 🔧 samostatný lokální modul Spis (pro práce v režimu offline)
- 🔧 sdílení dokumentů v rámci auditorského spisu
- 🔧 propojení modulu Spis a modulu Testy
- 🔧 rozšíření finanční analýzy
- 🔧 rozšíření možností náhodných i cílených výběrů v účetní databázi klienta

Více informací o produktu Faust lze najít na www.fragaria.cz.



ho sektoru, zaměřené na předcházení nedostatků a na vytváření náročnějšího prostředí pro činnost subjektů při zajišťování úkolů „veřejného zájmu“. Zavádění nových systémů tak přispívá k prosazování manažerských metod řízení. Nedílnou součástí je i hledání a nacházení nových auditních systémů, jakým se má stát např. zavedení **statutárního auditu ve státní správě** koncipovaného v rámci nově budované strategie PIFC v ČR – *Public International Financial Control*. PIFC vyjadřuje řídicí a kontrolní systém veřejných financí na úrovni ústřední, krajské a místní správy a samosprávy, včetně vytváření odpovídajících auditních principů. Strategie vytváření těchto nových auditních forem a institutů (a podmínek budoucího působení v rámci veřejných financí) vyžaduje samostatný rozbor.

B. Nevýdělečné organizace

Bez ohledu na zmínku o veřejně-prospěšné činnosti v úvodu tohoto článku je třeba vzít na vědomí některé další skutečnosti. Práva občanů upravuje Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, v platném znění. Práva občanů, tj. právo sdružování shromažďování a projevu, byla zpřesněna mj. ústavním zákonem č. 23/1991 Sb., Listina základních práv a svobod, v platném znění, kde je upravena svoboda shromažďování a sdružování, svoboda projevu, právo volební a petiční aj. Pojem „právnícké osoby“ vymezuje § 18 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v platném znění.

Právníckými osobami mohou být:

- sdužení fyzických nebo právnických osob,
- účelová sdužení majetku,
- jednotky územní samosprávy,

- jiné subjekty, u kterých to stanoví zákon.

Právnícké osoby lze rovněž členit podle toho, kdo je jejich zakladatelem nebo zřizovatelem. Jak již je výše uvedeno, stát zřizuje organizační složky a příspěvkové organizace s právní subjektivitou. Příspěvkové (obecní) organizace zřizuje také územní samosprávný celek. Jsou-li právnícké osoby zakládány či zřizovány občany či právníckými osobami za jiným účelem než je podnikání, zobecněl pro tyto typy právníckých osob název **nevýdělečné organizace**.

Jsou jimi především ty, které jsou uvedeny v tabulce č. 1. Jde o nevládní nevýdělečné organizace zakládané fyzickými nebo právníckými osobami (nikoli státem nebo obcemi) až na ty, které jsou uvedeny v tabulce č. 1 pod písm. i) a j).

Tabulka 1

druh právnícké osoby / poznámka	zřízena podle zákona	registraci provádí
<i>vznik právní subjektivity dnem registrace:</i>		
a) zájmová sdužení právníckých osob	zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, § 20f – § 21	Ministerstvo vnitra
b) sdužení bez právní subjektivity (na základě smlouvy o sdužení), nevzniká nová právnícká osoba!	zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, § 829 – 841	neregistruje se!
c) občanská sdužení (včetně odborových organizací)	vznik zák. č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů	Ministerstvo vnitra
d) organizace s mezinárodním prvkem	zák. č. 116/1985 Sb. o podmínkách činnosti organizací s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice	rozhodnutí Ministerstva vnitra, projedná a může povolit, § 3, odst. 1
e) Český červený kříž	zák. č. 126/1992 Sb., o ochraně znaku a názvu Červeného kříže a o Československém červeném kříži	Ministerstvo vnitra
f) Čs. Myslivecký svaz, Honební společenstva, Myslivecká sdužení	zák. č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, zákon č. 23/1962 Sb., o myslivosti	Ministerstvo vnitra
g) politické strany a politická hnutí	vznik zák. č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích	Ministerstvo vnitra
h) státem uznané církve a náboženské společnosti	zák. č. 308/1991 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností	Ministerstvo kultury
i) nadace a nadační fondy	a) do roku 1997 vznik dle § 20b – 20e, § 477, § 875, občanského zákoníku, b) od 1. 1. 1998 zák. č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech)	a) okresní úřad, místně příslušný podle sídla organizace b) registr nadací obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
j) obecně prospěšné společnosti, o.p.s.	zák. č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů	registr o.p.s. obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
k) společenství vlastníků jednotek	zák. č. 72/1994 Sb., v platném znění	zvláštní rejstřík vedený příslušným soudem

C. Organizace zřízené zvláštními zákony

Tj. veřejnoprávní (vládní, viz zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické

službě) instituce a státní fondy. Součástí těchto zákonů byla a je i specifická úprava pravidel hospodaření, zásady tvorby a čerpání prostřed-

ků a orgán pověřený jejich správou. V níže uvedené tabulce č. 2 uvádíme vznik právní subjektivity ze zákona a způsob registrace:

Tabulka 2

druh právnické osoby / poznámka	zřízena podle zákona	registraci provádí
Česká televize	zák. č. 483/1991 Sb., o České televizi	
Český rozhlas	zák. č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu	
Akademie věd ČR	zák. č. 283/1992 Sb., o Akademii věd České republiky	
Státní fond životního prostředí	zák. č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
Státní fond kultury	zák. č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
Státní fond na podporu kinematografie	zák. č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
Fond tržní regulace v zemědělství	zák. č. 472/1992 Sb., o Státním fondu tržní regulace v zemědělství	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
Fond národního majetku	zák. č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky - platil do 31. 12. 2005, zrušeno zák. č. 178/2005 Sb., kompetence přešly zákonem na stát, působnost MF	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
Pozemkový fond České republiky	zák. č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky	registrace 28. 6. 1992 u obchodního rejstříku
Fond dětí a mládeže	zák. č. 113/1993 Sb., o Fondu dětí a mládeže	(v roce 2000 vstoupil do likvidace) zák. č. 364/2000 Sb., o zrušení fondu dětí a mládeže a změnách některých zákonů
Český literární fond, Český hudební fond, Český fond výtvarných umění	viz ustanovení zákona č. 318/1993 Sb., kterým se upravuje změna postavení kulturních fondů a mění zákon č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon), ve znění zákona č. 89/1990 Sb. a zákona č. 468/1991 Sb.	státní fondy zanikly dnem vzniku nadací a nyní působí jako nadace dle zák. č. 227/1997 Sb..
Státní fond rozvoje bydlení	zák. č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
Státní fond dopravní infrastruktury	zák. č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů	obchodní rejstřík místně příslušný podle sídla organizace
veřejné vysoké školy	zák. č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách)	registr o akreditaci vede MŠMT - zařazeny do sítě škol
veřejné výzkumné instituce	zák. č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích	rejstřík Ministerstva školství

D. Organizace podle dalších zákonů

Tj. organizace zájmového charakteru zaměřené na nevýdělečnou činnost, i když s komerčním prvkem.

druh právnické osoby / poznámka	zřízena podle zákona	registraci provádí
Komora daňových poradců ČR	zák. č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců	práv. osoby registrované u ČSÚ podle zák. č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednot. sektorů
Komora auditorů ČR	zák. č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky	práv. osoby registrované u ČSÚ podle zák. č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednot. sektorů
Česká advokátní komora	zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii	práv. osoby registrované u ČSÚ podle zák. č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednot. sektorů
Notářské komory, Notářská komora ČR	zák. č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), § 29 - § 41 zákona	práv. osoby registrované u ČSÚ podle zák. č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednot. sektorů
Česká komora architektů	zák. č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě	právnické osoby registrované u ČSÚ podle zákona č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednotlivých sektorů
Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě	zák. č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě	právnické osoby registrované u ČSÚ podle zákona č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednotlivých sektorů
Komora veterinárních lékařů	zák. č. 381/1991 Sb., o Komoře veterinárních lékařů České republiky	práv. osoby registrované u ČSÚ podle zák. č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednot. sektorů
Komora patentových zástupců	zák. č. 237/1991 Sb., o patentových zástupcích	práv. osoby registrované u ČSÚ podle zák. č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednot. sektorů
Česká lékařská komora	zák. č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře	právnické osoby registrované u ČSÚ podle zákona č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednotlivých sektorů
Česká stomatologická komora	zák. č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře	právnické osoby registrované u ČSÚ podle zákona č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednotlivých sektorů
Česká lékárnická komora	zák. č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře	právnické osoby registrované u ČSÚ podle zákona č. 89/1995 Sb. – zařazeno do jednotlivých sektorů

E. Právnické osoby zřizované podle obchodního zákoníku za jiným účelem než za účelem podnikání

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, upravuje především postavení podnikatelů, obchodně závazkové vztahy a rovněž některé jiné vztahy související s podnikáním. Co se rozumí podnikáním, vymezuje § 2 obchodního zákoníku. Uvádím citát, který je všem auditorům dobře známý: „podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku“. Paragraf 56 odstavec 1 obchodního zákoníku připouští založení společnosti s ručením omezeným (spol. s.r.o.) a akciové společnosti (a.s.) **i za jiným účelem než za účelem podnikání**. Zakládání nevýdělečných organizací tohoto typu je v praxi zatím spíše výjimkou. Nicméně je nutné jejich formu připustit a počítat s jejich dalším rozvojem.

Zejména pokud se týče samosprávných celků a ve světle nových zákonů a jimi stanovených principů hospodaření se předpokládá jejich rozmach např. v rámci zdravotnictví a školství (viz školský zákon) apod.

Závěrem

V přehledu a tabulkách je uveden výčet dosavadní institucionální sféry tzv. neziskových, nevýdělečných státních organizací, územních samosprávných celků a obecních organizací a dalších organizací zřízených podle soukromého práva, které se zabývají veřejně-prospěšnou činností. Tu lze chápat jako činnost pro zajištění potřeb občanů státu, resp. územního samosprávného celku či jiné další obecně prospěšné (zájmové) činnosti.

Vzhledem k rozsahu a četnosti činností a služeb zajišťovaných státem, územním samosprávným celkem a dalšími organizacemi musí nutně vznikat řada nejasností a problémů, ať již jejich příčiny spatřujeme v nedosta-

tečné legislativní či metodické činnosti, spočívající např. v absenci definice obsahu odborných termínů či v provázanosti právního rámce apod.

Výbor pro veřejný sektor KA ČR chce přispět k většímu porozumění dané problematice, mj. i sérií článků v příštích číslech časopisu Auditor.

Těžiště probíraných témat bude zaměřeno do oblastí s největší potřebou auditorské spolupráce, tj. tam, kde je již dnes externí audit vyžadován nebo se s ním ve strategii počítá. K preferování auditorských služeb dochází jak vlivem naznačeného (dynamického) vývoje, tak vlivem potřeb vyplývajících z mezinárodních požadavků.

Z těchto důvodů bude užitečné věnovat dané oblasti soustředěnou pozornost i ze strany Komory auditorů.

Ing. Danuše Prokúpková
auditor, č. osv. 712

Účetní závěrka státu a její ověřování

Cílem účetní závěrky subjektů ve veřejném sektoru by obecně mělo být poskytování informací o finanční pozici, výkonu a vývoji finanční situace uživatelům.

Výkaznictví by mělo objasnit odpovědnost vládních jednotek (vlády) za finanční záležitosti a svěřené prostředky, a poskytnout informace užitečné pro rozhodování tím, že:

- ukazuje, zda byly zdroje získány a použity v souladu s přijatým rozpočtem;
- ukazuje, zda byly zdroje získány a využity v souladu s právními a smluvními požadavky, včetně finančních limitů stanovených příslušnými legislativními orgány;
- poskytuje informace o zdrojích, rozdělení a použití finančních prostředků;
- poskytuje informace o tom, jak vláda financuje své činnosti a vyrovnává své peněžní nároky;
- poskytuje informace, které jsou užitečné ke zhodnocení schopnosti vlády financovat své aktivity a vyrovnat své dluhy a závazky;
- poskytuje informace o finančním stavu vlády a jejích jednotek;
- poskytuje agregované informace užitečné pro zhodnocení výkonnosti vlády na základě nákladovosti poskytovaných služeb, efektivnosti a výkonů.¹

V ČR účetní závěrka a požadavky na informace v účetní závěrce jsou stanoveny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Obsah a rozsah finančních výkazů a požadavky na ně stanovuje vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků. Vyhláška stanovuje, že finanční výkazy pro hodnocení plnění rozpočtů správců kapitol, organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků jsou

v závěru roku považovány za součást účetní závěrky.

Cílem je – v souladu s § 20 a § 29 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), a vyhláškou č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků – získávání údajů účetních závěrek za jednotlivé organizační složky státu a příspěvkové organizace pro jejich další zpracování v následné víceetapové agregaci do závěrečného účtu kapitoly státního rozpočtu. Proto je důležitým předpokladem obsahová stejnorodost a správnost vymezených položek účetní závěrky, a tím srovnatelnost vykazování v jednotlivých účetních závěrkách.

Závěrečné účty jednotlivých kapitol státního rozpočtu vycházejí z údajů účetnictví jednotlivých účetních jednotek příslušné kapitoly státního rozpočtu, údaje ve státním závěrečném účtu jsou však v souladu s platným zákonem o rozpočtových pravidlech vykazovány na hotovostní bázi.

Kontrolu státního závěrečného účtu provádí Nejvyšší kontrolní úřad v souladu s působností dle § 3 odst. 1 písm. b) zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu. Cílem této kontroly typu finančního auditu (atestačního auditu) je vyjádřit názor, zda účetní závěrka kontrolované osoby (účetní jednotky) je sestavena ve všech významných ohledech v souladu s určeným rámcem účetního výkaznictví a zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a posoudit, zda závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu – jakožto součástí státního závěrečného účtu – sestavený na podkladě účetních a finančních výkazů jednotlivých kontrolovaných osob v příslušné kapitole státního rozpočtu, je v souladu s požadavky stanovenými právními předpisy a jaká je

vypovídací schopnost předkládaných informací z hlediska jejich úplnosti a spolehlivosti.

Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) doporučuje, aby se při finančních auditech nevyšší kontrolní instituce aplikovaly Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing – ISA), neboť pro každý výrok o ověření účetní závěrky by měly platit stejné zásady bez ohledu na povahu kontrolované osoby. Uživatelé auditované účetní závěrky mají nárok na jednotnou kvalitu provedení auditu. Současně je nutné brát v úvahu specifika účetních závěrek subjektů veřejného sektoru, které mohou obsahovat i další informace odlišné od informací v účetních závěrkách subjektů v soukromém sektoru. Z toho důvodu je nutné určit postupy obsažené v ISA modifikovat nebo doplnit tak, aby to odpovídalo příslušným specifikům.

Nejvyšší kontrolní úřad provádí v čase postupně kontroly závěrečných účtů jednotlivých kapitol státního rozpočtu a zpracovává stanovisko ke státnímu závěrečnému účtu. Nejvyšší kontrolní úřad opakovaně ve svých stanoviscích ke státnímu závěrečnému účtu zdůrazňuje skutečnost, že je nutné, aby údaje ve státním závěrečném účtu ČR byly vykazovány transparentně a umožňovaly mezinárodní srovnání. Je proto nutné, aby východiskem pro zobrazení výsledků hospodaření státního rozpočtu byl aktuální princip, podkladem účetnictví jednotlivých účetních jednotek v rámci kapitol státního rozpočtu a současně aby došlo k rozšíření rozsahu toho, za co jsou „skládány účty“, tzn. nutnost, aby účty byly skládány nejen za oblast finančního, ale i nefinančního majetku a za celou oblast závazků.

Na základě kontrolních závěrů a stanovisek Nejvyššího kontrolního úřadu ke státnímu závěrečnému účtu, projednávaných v kontrolním výbo-

¹ Zdroj: PSC Studie č. 1 „Finanční výkaznictví ústředních vlád“, IFAC, 1991, p. 11.



ru Poslanecké sněmovny Parlamentu, byla tímto výborem přijata usnesení stanovující požadavky na změny stávající situace.

V návaznosti na tyto skutečnosti je nutné také zmínit problematiku účetnictví subjektů veřejného sektoru. Regulace účetnictví v ČR je pro organizační složky státu, příspěvkové organizace a územně samosprávné celky prostřednictvím zákona o účetnictví, vyhlášky k provedení zákona o účetnictví a Českých účetních standardů. Účetnictví státu by obecně mělo sledovat v zásadě trojí cíl:

1. **sledovat čerpání schváleného rozpočtu**, tzn. účetnictví všech příjmů a výdajů státu (rozpočtové účetnictví), kdy účetnictví příjem – výdej systematicky zaznamenává operace plateb a inkas, výdaje a příjmy vztahují se k příslušnému účetnímu období = roku, během něhož byly uhrazeny či inkasovány, což umožňuje přesnou znalost pohybů na výdajové a příjmové straně, jakož i kontrolu, zda jsou tyto operace v souladu s tím, co schválil Parlament,
2. **mít nástroj pro řízení služební správcí státního majetku** pro identifikaci majetku státu, vyčíslení změny stavu tohoto majetku, ohodnocení budoucí zátěže pro stát (sledování rizik a jejich vývoje – proces zhodnocení, převody, právní spory, náklady na odstranění či likvidaci), následnou analýzu výsledků rozhodnutí a prognózu budoucích nákladů (investičních, provozních), tzn. účetnictví všech operací státu (finanční účetnictví státu), které je

založeno na principu konstatování práv a povinností, a operace se zaúčtovávají za účetní období, ke kterému se vztahují bez ohledu na datum provedení platby či inkasa; předpisy k finančnímu účetnictví státu se liší od předpisů platných pro podniky pouze z důvodu specifčnosti jeho operací,

3. **zjišťovat náklady veřejné politiky**, tzn. analyzovat náklady na jednotlivé akce realizované v rámci programů (účetnictví pro analýzu nákladů), kdy analytické účetnictví je určeno pro měření výkonnosti programů a akcí a zjišťování úplných vlastních nákladů, umožňující srovnání v čase a prostoru.

Výše uvedené cíle účetnictví souvisejí se specifickými cíli státu, s pravidly řízení, s činnostmi a s určitou specifikou výdajů a výnosů státu, kdy:

- *cílem* je naplnit poslání veřejné služby, tzn. ovládnutí nákladů, ne realizace zisků,
- *pravidla řízení* odpovídají makroekonomické logice a ne dílčímu ekonomickému cíli dosahování zisků, přičemž činnosti jsou rozmanité, v zásadě netržní,
- *výdaje* státu jsou v zásadě vyjádřením určitého povolení, které má formu schváleného rozpočtu a které slouží k poskytování bezplatných služeb a k přerozdělování prostředků; pro výdaje toto povolení znamená jednak povolení závazku k výdaji a jednak proplacení tohoto výdaje,
- *výnosy* státu plynou z vybírání daní, a to nezávisle na poskytovaných službách, tzn. ne z prodeje služeb nebo majetku.

Z výše uvedeného je zřejmé, že s ohledem na uvedená specifika musí existovat soubor účetních pravidel specifických pro stát. Nutná je definice *rámce státního účetnictví* jako souboru subjektů, jejichž provozní prostředky jsou povolovány a popisovány zákonem o státním rozpočtu.

V zásadě jde vždy o kategorie *ústředních vládních institucí a místní vládní instituce*. Veškeré operace těchto subjektů, které vytvářejí či pozměňují práva a povinnosti, musejí být zahrnuty do finančního účetnictví státu podle pravidel, která pro toto účetnictví platí.

Ve stávajícím zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví v ČR *není určeno pro koho, proč a v jaké podobě se informace finančního účetnictví poskytují*:

- *pro koho je vedeno účetnictví, tzn. kdo jsou jeho uživatelé,*
- *proč je vedeno účetnictví, tzn. co je jeho cílem,*
- *jaké jsou základní prvky účetních výkazů – aktiva, závazky, náklady, výnosy, zisk a jejich uznání a oceňování.*

Koncepce účetnictví je právně majetková, v oblasti účetnictví veřejného sektoru na stupni „mírného stupně“ aktuální báze, informace zveřejňované v účetní závěrce nepodléhají konsolidaci.

Pro organizační složky státu a některé příspěvkové organizace zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v ustanovení § 9 odst. 4 stanoví, že účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. c) – tj. organizační složky státu – vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (které ostatní účetní jednotky účetnictví ve zjednodušeném rozsahu vést mohou, stanoví zákon v § 9 odst. 3 a 5). Obsah pojmu „**zjednodušený rozsah účetnictví**“ je vymezen v ustanovení § 13a. Zatímco obsah ustanovení uvedených v odst. 1 písm. c) až f) tohoto paragrafu má kogentní charakter – účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu se od něj nemohou odchýlit, obsah ustanovení v odst. 1 písm. a) a b) a v odst. 2 má charakter dispozitivní – tj. ponechává na účetních jednotkách, zda tato ustanovení využijí či nikoli (je to dáno použitím slov „mohou“,

resp. „nemusí“). Podle odst. 2 „účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu podle odstavce 1, nemusí použít ustanovení § 13 odst. 1 písm. c) a d)“ – tj. *ne musí účtovat v knihách analytických účtů a knihách podrozvahových účtů*. V odst. 3 se pak uvádí, že „uplatnění postupu podle odstavců 1 a 2 není porušením ustanovení § 3 odst. 1 a § 7 odst. 1 a 2“ – tzn. že nejde ani o porušení povinnosti vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Účetnictví v oblasti veřejného sektoru je v posledním období předmětem zvýšeného zájmu, neboť zjednodušený rozsah účetnictví je v praxi stále více nevyhovující.

Usnesení vlády ČR ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu reaguje na současnou situaci stanovením povinnosti pro příslušné subjekty účtovat a vykazovat **na akruálním principu a vytvořit „účetnictví státu“ s účinností od 1. ledna 2010.**

Cílem by mělo být celkově vytvořit podmínky pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Materiál popisuje v současné době existující objektivní potřebu vzniku účetnictví státu, které by umožnilo *zjišťování údajů z účetnictví za stát jako celek a to na konsolidovaném základě*. V návaznosti na to bude nutné stanovit pro podřízené účet-

ní jednotky novým způsobem účetní metody, které zajistí vypovídací úroveň zachycovaných skutečností. Vznik účetnictví státu by tak měl zajistit možnost získávání agregovaných a konsolidovaných informací o hospodářské situaci státu jako celku. Pokud budou tyto informace správné, úplné a včasné, poskytnou o hospodářské situaci státu odpovídající „obraz“. Lze předpokládat, že v návaznosti na tyto plánované změny bude následně v centru pozornosti i problematika kontroly a auditu, tzn. problematika ověřování účetní závěrky státu.

Ing. Jaromíra Steidlová
Nejvyšší kontrolní úřad

k diskusi

K článku „Dopady opravy chyb na srovnatelnost“

Článek Dopady opravy chyb na srovnatelnost, jehož autorem je Ing. Jiří Pelák, Ph.D., upozorňuje na postup, který je v souvislosti s vykazováním oprav chyb doporučen interpretací NÚR I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů, která byla zveřejněna 16. května 2007. Postup popsany v interpretaci I-11, který spočívá v úpravě srovnatelných

informací, není dle názoru KA ČR postupem, který by vycházel z převažujícího výkladu české legislativy. KA ČR vydala v květnu 2007 Aplikační doložku k ISA 710 Srovnatelné informace, která řeší situaci, kdy opravy nákladů a výnosů předchozích účetních období jsou provedeny v rámci běžného účetního období. Aplikační doložka nabývá účinnosti dne 1. července 2007. Takřka současně byly tedy vydány dva odbor-

né materiály, které na problematiku oprav nákladů a výnosů předchozích účetních období nahlížejí rozdílně. Doufáme, že zařazení článku Ing. Peláka do rubriky „K diskusi“ splní svůj cíl – totiž vyvolat diskusi mezi čtenáři našeho časopisu – ať už na jeho stránkách nebo na internetových stránkách KA ČR či někde jinde.

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA
oddělení metodiky KA ČR

Dopady opravy chyb na srovnatelnost

Také vaši klienti, když objeví chybu, která se stala v minulých letech, zaúčtují její opravu do nákladů či výnosů běžného roku (řádných nebo mimořádných)? Pokud ano, činí tak nejen v rozporu s logikou účetnictví, ale i některými účetními předpisy.

Vyhláška a ČÚS 19: dva různé přístupy

Český účetní standard č. 19 v bodě 6.1., písmenu b) uvádí, že „opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že jde o významnou část-

ku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy“. Co se tedy stane, když se objeví chyba? V praxi to vypadá tak, že v drtivě většině případů se podniky, které mají povinnost postupovat podle českého zákona o účetnictví, jeho prováděcích předpisů a Českých účetních standardů, uchýlí k aplikaci bodu 6.1 standardu 19 a jeho dalším, srozumitelným bodům (např. 3.10.5), které se jasně vyjadřují k opravám chyb. Problém je však v tom, že vedle toho prováděcí vyhláška zákona o účetnictví č. 500/2002 Sb. vyžaduje ná-

sledující: „v případě, že informace uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost...“ (viz § 4 odst. 5). Na první pohled spolu tato dvě ustanovení moc nesouvisí. Co však aplikace obou ustanovení způsobí v případě chyby? Pro ilustraci postačí jako nejjednodušší příklad opomenutí zaúčtování faktury za poradenské služby ve výši 100 tisíc Kč, které byly přijaty v minulém účetním období. Na chybu se přišlo v polovině běžného roku.

Podle standardu 19 bude tato operace zaúčtována jako náklad běžného období. Situace povede k tomu, že loňské náklady na poradenské služby byly díky chybě o 100 tis. menší, náklady běžného roku budou díky ustanovení standardu 19 o 100 tis. větší, než by měly být. Jakákoli srovnatelnost či sledování trendu nákladů na poradenství je zcela vyloučena.

Této situaci se snaží zabránit citovaná vyhláška a stanovuje, že v případě nesrovnatelnosti informací je potřeba upravit srovnávací informace – tj. hodnoty za minulý účetní období v rozvaze, výsledovce a dalších výkazech.

Podle vyhlášky je tedy nezbytně nutné zaznamenat opomenutý náklad do srovnávacích údajů za minulý rok, v našem případě by se to tedy mělo dotknout loňského výsledku hospodaření a loňských závazků.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že nelze vyhovět oběma předpisům najednou a to ani v případě, že by náklad byl zaúčtován mezi náklady běžného roku a ještě by o něj byly opraveny srovnávací údaje. Nejen, že by se v takovém případě jedna transakce objevila v účetnictví dvakrát, ale srovnatelnosti by to nijak nepomohlo.

Kdy tento problém neexistuje

Popsaná situace kuriózně nenastává u všech účetních jednotek: ČÚS č. 19 totiž neaplikují banky a jiné finanční instituce a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v souladu s IFRS ve znění přijatém EU. Tyto účetní jednotky opravují chyby minulých let úpravou srovnávacích údajů a tak se oprava nedotkne nákladů a výnosů běžného období. Tento článek se tedy týká pouze těch účetních jednotek, které mají povinnost aplikovat ČÚS č. 19.

Které řešení zvolit: vyhlášku nebo standard?

Vzhledem k tomu, jak jasně zní odpověď na tuto otázku, je zajímavé, že v praxi se volí řešení opačné. Zákon o účetnictví v § 36 hovoří o tom, že obsah Českých účetních standardů „nesmí být v rozporu s ustanoveními tohoto zákona a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel“. Předně to, co zákon zakazuje, nastalo ve standardu 19: je-

ho část je v rozporu s jiným právním předpisem, a to sice s prováděcí vyhláškou zákona. Z logiky věci vyplývá, že ustanovení standardu 19 není nejen nikým vynutitelné (je v rozporu se zákonem), ale správně by nemělo být ani možné jeho použití, protože podnik aplikující tuto část standardu 19 porušuje zároveň prováděcí vyhlášku zákona o účetnictví.

Aplikace § 7 odstavce 1 a 2 zákona o účetnictví

Vzhledem k tomu, že se jedná o rozpor mezi standardem a vyhláškou, není použití tohoto paragrafu nezbytně nutné, nicméně celá situace se bezprostředně dotýká jeho smyslu.

Pokud dojde k chybě v minulém účetním období, je její zaúčtování do běžného roku v přímém rozporu s tím, že zákon zde účetním jednotkám ukládá povinnost, aby obsah jejich účetní závěrky odpovídal skutečnému stavu. Jestliže podnik v běžném období podnik nepřijal poradenskou službu ve výši 100 tisíc Kč (což je skutečný stav), nelze tedy v běžném období vykázat náklad na poradenské služby ve výši 100 tis. Kč. Jak ještě víc by se dalo vzdálit od reality než zaúčtování něčeho, co se vůbec nestalo?

O jaký názor se v praxi opřít

Problém opravy chyb a srovnatelnosti je již několik let diskutován na půdě Národní účetní rady (NÚR). Teprve nedávno se NÚR (která je sdružením Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické v Praze) zcela jasně a konkrétně k tomuto problému postavila s tím, že v tomto případě je nezbytně nutné preferovat vyhlášku před standardem a věrnost účetnictví před formalistickým naplňováním ustanovení nejnižších účetních předpisů. Vzhledem k tomu, že se na tomto řešení shodli renomovaní experti, kteří pocházejí z členů Národní účetní rady, je zde k dispozici velmi seriózní, oficiálně zveřejněný odborný názor (viz www.nur.cz), o který se může kterýkoli podnik opřít.

Správné řešení – postup

Jak by mělo vypadat správné řešení, které je v souladu s prováděcí vy-

hláškou zákona a § 7 odst. 2 zákona o účetnictví? Řešení bude demonstrováno na výše uvedeném příkladu s přijatými poradenskými službami za 100 tis. Kč.

Vykázání

Náklady běžného období musí zůstat neovlivněny, protože v běžném období žádná transakce nenastala. Co je v účetnictví špatně je zisk minulých let a ten je potřeba opravit.

V našem případě, kdy dojde k objevení chyby příliš pozdě (závěrka prošla auditem, byla schválena valnou hromadou, kopie byla uložena do sbírkových listin), není závěrku dost dobře možné změnit.

Místo toho dojde pouze ke změně srovnávacích údajů v závěrce za běžné období – tj. upraví se hodnoty, které se přebírají z minulých závěrek. Dojde tedy k tomu, že loňská závěrka nebude přesně odpovídat srovnávacím údajům, které z ní (za normálních okolností) pocházejí.

Konkrétně v rozvaze dojde ke snížení zisku, který bude uveden jako zisk vykazovaný loni a ke zvýšení závazků z konce minulého roku. Ve výsledovce dojde k úpravě ve sloupci srovnávacích údajů v řádku „služby“.

Účtování

Ze stejných důvodů, z jakých nelze již měnit schválené a uložené výkazy, nelze ani otevřít již uzavřené účetní období. Z toho důvodu dojde k tomu, že částka 100 tis. Kč bude zaúčtována v běžném období, ale ne jako náklad, ale jako snížení výsledků hospodaření minulých let. Souvztažně dojde ke zvýšení závazků.

Pokud účetní jednotka bude postupovat tímto způsobem, tak

- z jedné chyby neudělá dvě tím, že opačnou chybu zaúčtuje v běžném období (jak to požaduje standard 19), čímž dojde k naplnění § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, a
- splní požadavek prováděcí vyhlášky, protože údaje uváděné jako srovnávací a údaje za běžné období se stanou srovnatelnými.

Opravy a daň z příjmů

Uvedený postup nemá žádný vliv na placení daní z příjmů. Daňový re-

žim oprav chyb je upraven daňovými předpisy. Není nezajímavé, že daně nikdy problém s opravami chyb neměly – s opravami se nikdy nečekalo až na vyplnění daňového přiznání za běžný rok, ale podávala se přízná ní dodatečná.

V uvedeném případě bude tedy podnik ve vlastním zájmu podávat dodatečné daňové přiznání.

Tím se dostáváme k další chybě: v loňském účetním období v důsledku opomenutí nákladu byla špatně vypočtena daň z příjmů. To znamená, že vedle nákladu na poradenské služby byl ještě špatně náklad na daň z příjmu; v našem případě měl být o 24 tisíc Kč nižší.

Ačkoli tedy uvedený postup nemá vliv na placení daně z příjmů, má vliv na její zaúčtování a vykázání. Chyba se bude opravovat podobně jako chyba způsobená opomenutím faktury: Výsledek hospodaření minulých let bude zvýšen o 24 tis. Kč a zároveň bude snížen závazek ze splatné daně (tj. měla by zřejmě vzniknout pohledávka).

Opravy a auditor

Velký problém s řešením opravy chyb podle standardu 19 zažívali auditoři. Vedle popsaného obecného problému s věrností měli ještě problém s plněním auditorské směrnice ISA 710, která se věnuje srovnávacím údajům (pozn.: v překladu ISA 710 je použit termín „srovnatelné“).

Mezinárodní standard ISA 710, který KA ČR převzala za svůj, totiž vůbec nepředpokládá, že někde na světě existuje oprava chyby minulých období, která se zaúčtuje a vykáže ve výsledku hospodaření běžného období. Odstavec 15b tohoto standardu jasně přikazuje, že v případech, kdy dojde k objevení chyby a o tuto chybu nejsou upraveny srovnávací údaje (což je postup dle standardu 19), musí auditor vydat výrok v výhradou ke srovnávacím údajům.

To stavělo auditory do velmi těžké úlohy: podle vlastních standardů museli klientům, kteří do puntíku splnili veškeré „výslovné“ požadavky těch nejposlednějších účetních předpisů, vystavit výrok s výhradou, pokud je nevykázání oprav ve srovnávacích údajích významně zkrátilo.

Mimochodem tato situace byla jedním z posledních impulsů pro NÚR, aby se problémem zabývala. Samotná Komora auditorů se však na vážnost situace rozhodla reagovat navíc sama, a to s ohledem na to, že převládající praxe je bezvýhradná aplikace řešení vyžadovaného standardem 19. Ačkoli tedy Národní účetní rada zastává názor, že aplikace diskutovaných ustanovení standardu je minimálně nevhodná, Komora auditorů nemůže spoléhat na to, že „pouhý“ názor Národní účetní rady bude více akceptován než doslovné znění účetního standardu.

Z toho důvodu KA ČR v květnu 2007 vydala aplikační doložku k ISA 710, která upravila mj. odstavec 16 tak,



že auditor může akceptovat i takovou opravu chyby minulých let, která zasáhne do výsledku hospodaření běžného roku (příčemž umožňuje auditorovi tuto skutečnosti zmínit ve své zprávě, ale nepožaduje modifikovaný výrok).

Námítky proti navrhovanému řešení

Vzhledem k tomu, že opravy chyb minulých účetních období se v ČR zaznamenávají do běžného roku už po velmi dlouhou dobu, mnoho účetních oprava proti výsledku hospodaření minulých let zaskočí. Poté, co dojde k překonání nezvyklosti tohoto postupu, většina účetních naopak ocení to, že mají nástroj na řešení chyby, která nezpůsobí katastrofu (zejména) v zisku běžného období, tj. že nejsou nuceni udělat chybu novou, akorát zrcadlově obrácenou. Častou námitkou je: „jak se mám vzepřít výslovnému ustanovení Českých účetních standardů“. Opravy chyb jsou bezpochyby problémem,

protože se jim ČÚS 19 věnuje na několika místech výslovně. Nicméně na straně vzepření se standartu nestojí jen prostá logika, ale i dikce zákona o účetnictví, která hovoří o konceptu věrnosti účetnictví realitě a která stanovuje hierarchii účetních předpisů. Nyní mají účetní navíc k dispozici i výslovný názor Národní účetní rady. Není nezajímavé, že náklad na poradenské služby, který zde posloužil jako příklad, se neobjeví v žádné výsledovce, myšleno v žádném výkazu v jeho části za běžné období. V předchozím roce náklad chyběl v důsledku chyby, v běžném roce by neměl být zaúčtován jako náklad, ale pouze by se měl objevit ve srovnávacích údajích. To by mohlo vést k domněnce, že takto lze skrývat náklady – v jednom roce se na ně zapomene, a ve druhém už se v nákladech neobjeví.

To je jen naivní myšlenka. Oprava chyby způsobí změnu výsledků hospodaření minulých let, což je značně nestandardní operace a v podstatě jakýkoli pohyb v této položce musí být náležitě vysvětlen. Tento fakt je jedním z důvodů, proč se v zahraničí zcela běžně používá výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. V tomto výkazu jsou chyby velmi výrazně vidět. Naproti tomu, je celkem snadné chyby zamaskovat do nákladů běžného roku, kde splynou s ostatními. Navrhované řešení je tedy bezpochyby transparentnější. Pokud se chyby opakují nebo jsou významné, je zřejmě, že ani jejich zmizení z běžných čísel výsledovek podvádějící management nezachrání.

Dalším argumentem obhájců řešení minulých chyb v běžném výsledku hospodaření je ten, že srovnávací údaje v běžném období přesně neodpovídají závěrce minulého období, ze které mají pocházet. No, jak by také mohly, když ta minulá závěrka byla špatně! Je naopak zcela přirozené, že tyto hodnoty sobě neodpovídají. Tyto hodnoty sobě mají odpovídat pouze v případě, kdy je vše v pořádku. Smyslem účetnictví není křýt chyby a tvářit se, jak „všechno sedí“, když to prostě není pravda. Tato situace bývá přirovnávána i k tomu, že dojde k porušení bilanční kontinuity. V takovém případě se však

jedná o její nepochopení. Bilanční kontinuita je pravidlo, které říká, že žádná rozvaha nespadne z nebe, tj. že mezi rozvahami jsou vazby představované jednotlivými transakcemi. Pokud máme k dispozici 2 rozvahy, musíme vždy být schopni z účetnictví zjistit, proč se konkrétní položka změnila. Bilanční kontinuita je mezi zahajovací rozvahou a konečnou rozvahou, i mezi konečnou a zahajovací. Tím, že oprava chyby minulých let je opravdu zaúčtována (např. proti zisku minulých let), bilanční kontinuitě bylo učiněno zadost. Nedošlo k žádnému svévolnému měnění výkazu.

Dalším problémem spojeným s účtováním oprav chyb minulých let je schvalování zisku valnou hromadou. První problém spočívá v tom, že díky chybě dojde k chybnému rozdělení zisku. Tato chyba je však způsobena původní chybou v účetnictví a nelze je eliminovat jakýmkoliv způsobem účtování opravy, pokud ovšem nedojde k opravě celé závěrky ještě před jejím schválením.

Druhou otázkou je, jak je rozdělování zisku ovlivněno opravováním chyb minulých let. Protože obchodní zákoník

vymezuje disponibilní zisk bez ohledu na zisk běžného roku (jinými slovy lze rozdělit vše mimo vyjmenované složky vlastního kapitálu), není dopad různého účtování opravy nijaký. Je irrelevantní, zda je opravou ovlivněn zisk minulých let nebo zisk běžného období, protože disponibilní zisk je stručně řečeno jejich součet.

Změna odhadu a chyba

Od okamžiku, kdy se začne oprava chyby (správně) účtovat proti ziskům minulých let, je nutné začít pečlivě rozlišovat mezi chybou a změnou odhadu.

Vytvoření rezervy nebo dohadné položky pasivní ve výši, která neodpovídá budoucím platbám není chybou. V účetnictví se pracuje s odhady a nepřesnost je jejich vlastností.

Na druhé straně, je rozdíl mezi tím, když podnik zapomene zaúčtovat rezervu, a mezi tím, kdy její výši nepřesně odhadne. První případ je příkladem chyby, která by měla být účtována proti výsledku hospodaření minulých let, ve druhém případě jde pouze o nepřesný odhad a dopad nepřesného odhadu ovlivní výsledek

běžného období. Vše, co bylo doposud napsáno o chybách, se tedy netýkalo nepřesnosti odhadů.

Doporučení na závěr

Doporučení je prosté: postupovat podle předpisů vyšší právní síly (zákonu a vyhlášky), nikoli podle nejnižšího předpisu, kterým je Český účetní standard č. 19. Možná si sami všimnete, že si tak ušetříte pracné vysvětlování podivného ovlivnění výsledovky chybou minulých let nechápavému managementu klienta. A nebo se nabízí ještě jedno hypotetické řešení: mít klienta, který nedělá chyby vůbec.

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Tento text byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM, RP 6138439903.

Co najdete v e-příloze č. 6/2007

Na pomoc auditorům

Metodická pomůcka k vytváření podmínek pro zajištění kvality auditorské profese – Příklady postupů auditora v návaznosti na ISQC 1

V e-příloze Auditor č. 6/2007, která je přístupná na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v uzavřené části pro auditory Extranet, najdete metodickou pomůcku vypracovanou Výborem pro auditorské standardy KA ČR. Jsou v ní příklady postupů při zvažování přijetí zakázky a pokračování vztahu s klientem, při přidělování zakázek zaměstnancům a další.

K diskusi

Už jste někdy slyšeli

o znalostním pracovníkovi?

V článku se jeho autorka ing. Jarmila Zouharová snaží nastínit pojem a problematiku znalostního pracovníka a jeho význam pro společnost,

o němž by se měl auditor zmínit alespoň dopisem vedení společnosti.

Zaujalo nás

Vztah účetního výsledku hospodaření a základu daně z příjmů

Příspěvek ing. Ivany Pilařové, jehož přetisk z časopisu Účetnictví v praxi uvádíme v e-příloze, pojednává o návaznosti mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů, kdy je nezbytné správně rozeznat, jaké zaúčtované náklady a výnosy se do základu daně bez změny přenesou, a které je nutné v procesu tvorby základu daně k účetnímu výsledku hospodaření přidat.

Zaznamenali jsme

Způsob a formy zveřejňování účetních závěrek v roce 2007

U povinnosti účetních jednotek zveřejňovat účetní závěrky, stanovené

zákonem o účetnictví, došlo v poslední době k několika změnám. Těm se věnuje článek v časopise Účetnictví, který je v e-příloze č. 6.

Bude finančnímu leasingu udělena červená karta?

Navrhovaná daňová reforma bude mít mj. zásadní dopad na finanční leasing a následně i samotnou existenci leasingových společností působících v ČR. Více k tomuto tématu v přetisku článku z časopisu Ekonom, jehož autorem je Milan Bláha z KPMG ČR.

Korupce dál kvete, hlavně v byznysu

Problém korupce je aktuálním tématem přetřásaným v tisku. V e-příloze uvádíme hned několik článků, které vyšly na toto téma v poslední době v denním tisku a ekonomických časopisech.

-av-

Grand Thornton: Koncentrace auditorského trhu v zemích G8 je rizikem pro kapitálové trhy

Míra koncentrace auditorského trhu v zemích G8 je nebezpečně vysoká. Firmy označované jako Big Four (velká čtyřka – E&Y, PwC, KPMG a Deloitte) zajišťují v těchto zemích auditu u 91 % klíčových veřejně obchodovatelných společností. Tak vysoká koncentrace ověřování finančních výkazů v rukou několika málo firem je obrovským rizikem pro kapitálové trhy. Vyplývá to ze studie, kterou v polovině června zveřejnila britská pobočka

společnosti Grand Thornton International.

Studie prokázala, že největší koncentrace auditorského trhu je v Itálii. Tam firmy z Big Four provádějí auditu u 99 % klíčových společností, s jejichž akciemi se obchoduje na kapitálových trzích. Velmi vysoký podíl má velká čtyřka i ve Velké Británii (98 %), USA (97 %), Kanadě (96 %), v Rusku (90 %), Japonsku (84 %) a Německu (83 %).

Nejnižší míra koncentrace byla zaznamenána ve Francii, kde velká čtyřka audituje pouze 61 % klíčových společností. Není to však způsobeno zdravějším konkurenčním prostředím ani tradiční vysokou mírou vlastenectví v zemi galského kohouta. Za nižší koncentrací auditů v rukou Big Four stojí přísné regulační předpisy pro oblast účetnictví a auditu, které ve Francii platí již v roce 1966.

-gt-

Koncentrace auditu v rámci zemí G8

	Kanada	Francie	Německo	Itálie	Japonsko	Rusko	Velká Británie	USA	celkem
počet zkoumaných společností	246	194	179	150	747	10	350	1429	3305
z toho auditu – velká čtyřka	237	119	149	149	629	9	342	1381	3015
– ostatní	9	75	30	1	118	1	8	48	290
tržní podíl velké čtyřky	96%	61%	83%	99%	84%	9%	98%	97%	91%
Ernst & Young	41	32	22	50	177	1	63	409	795
KPMG	69	29	57	19	172	1	77	309	733
PwC	66	31	49	45	135	5	117	373	821
Deloitte	61	27	21	35	145	2	85	290	666
Grant Thornton	7	3			7		1	19	37
BDO	1	4	11		1		5	15	37
Mazars & Guerard		21		1					22
RSM		8					1		9
jiné	1	39	19		110	1	1	14	185

Zdroj: Bloomberg, Grant Thornton UK

BDO má nové partnery

Společnost BDO Prima Audit má od 1. července 2007 dva nové partnery – Rudolfa Heřmanského a Petra Slavička. Oba budou mít na starosti oblast auditorských služeb.

Rudolf Heřmanský je absolventem VŠE v Praze. Do BDO nastoupil v roce 2002 jako senior manager a je zodpovědný za audit, účetní poradenství a finanční due diligence pro klienty se zahraniční majetkovou účastí.



Rudolf Heřmanský

Je také vedoucím metodického oddělení této společnosti.

Poskytováním auditorských služeb se zabývá od roku 1991. V devadesátých letech pracoval v oddělení auditu výrobních a obchodních společností KPMG a posléze působil ve firmě Nörr Stiefenhofer Lutz, kde byl společníkem a jednatelem.

Rudolf Heřmanský je členem Rady KA ČR a předsedou Výboru pro auditorské standardy.

Petr Slaviček pracuje ve společnosti BDO jako audit manager od roku 1994, kdy absolvoval VŠE v Praze. Zaměřuje se na audit finančních institucí a pod-



Petr Slaviček

nikatelů, problematiku mezinárodních účetních standardů IFRS, problematiku finančních derivátů a zajišťovací účetnictví. Od roku 2007 působí v rámci BDO

jako IFRS country leader.

Tuzemská síť BDO letos rozšířila také počet partnerů v daňové oblasti. V únoru se novými partnery společnosti BDO Prima Tax stali **Petr Kunc** a **Robert Jurka**.

-jd-



Na snímku vlevo rektor pražské VŠE Richard Hindls na tiskové konferenci Czech Top 100. Na fotografii vpravo předseda představenstva PPF Kamil Ziegler, řídicí partner KPMG František Dostálek a rektor pražské Vysoké školy hotelové Štěpán Müller v prostorách Obecního domu po slavnostním vyhlášení výsledků.

KPMG: Partner projektu 100 nejvýznamnějších firem ČR

V pražském Obecním domě se v polovině června uskutečnilo vyhlášení 13. ročníku projektu 100 nejvýznamnějších firem České republiky který organizuje sdružení Czech Top 100 a jehož partnerem je dlouhodobě i auditorská společnost KPMG. Hlavní žebříček nejvýznamnějších firem je sestavován na základě tržeb za uplynulé finanční období. Za rok 2006 byly nejuspěšnější Skoda Auto, ČEZ a Unipetrol, které v souhrnu vykázaly tržby ve výši cca 485 miliard korun. Kromě hlavního žebříčku však organizátoři vyhláší i vedlejší kategorie - nejlepší firmy podle zisku, přidané hodnoty, produktivity, růstu tržeb apod.,

a nejuspěšnější firmy v jednotlivých oborech a regionech. Samostatně jsou sestavovány také žebříčky finančních institucí. Z bank dosáhla v roce 2006 největších výnosů Česká spořitelna, mezi pojišťovny uspěla Česká pojišťovna a mezi ostatními finančními institucemi byl nejlepší ČSOB Leasing.

V Obecním domě se udělovaly i dvě zvláštní ceny partnerů projektu Czech Top 100: Dynamickou firmou roku (cena České pojišťovny) se stala společnost ConocoPhillips, a Firemní bankou roku (cena MasterCard) byla vyhlášena Komerční banka. Zatímco o Firemní bance roku rozhodovala porota složená z ví-

ce než 150 finančních ředitelů klíčových českých firem, tzv. „koeficient dynamiky“ pro určení Dynamické firmy připravili odborníci z VŠE Praha. „Koeficient dynamiky vychází z několika údajů – kromě velikosti tržeb je to také počet zaměstnanců, vytvořená přidaná hodnota a produktivita práce. Všechny tyto ukazatele se sledují ve čtyřleté časové řadě a porovnávají se meziroční nárůsty. Tato konstrukce umožňuje kvalifikovaně posoudit dlouhodobý dynamický vývoj firmy a zároveň tento vývoj očistit od vlivu náhodných a mimořádných faktorů,“ prohlásil Richard Hindls, rektor Vysoké školy ekonomické v Praze. -jd-



Partner KPMG Pavel Závitkovský v rozhovoru s generálním ředitelem České pošty Karlem Kratinou (vlevo). Vrchní ředitel a člen bankovní rady ČNB Pavel Řežábek v diskusi s partnery BDO Vlastimilem Hokrem a Janem Doležalem (vpravo).

AUDITOR

AUDITOR, číslo 6, 2007, ročník XIV, 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. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Opletalová 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacrc@kacrc.cz. Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hrášského 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 13. 7. 2007.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

