

Obsah

AKTUALITY 2

OTÁZKY A ODPOVĚDI

K problematice výpočtu základu pohyblivého příspěvku 4

Co může přinést spolupráce externího a interního auditu (Vítězslav Kus) 5

XVIII. SNĚM KA ČR

Osmnácté sněmování v jihomoravské metropoli (Jaromír Dočkal) 7

Komentáře ke zprávám

Ing. Petr Šobotník 10

Ing. Stanislav Staněk 11

Ing. Tomáš Brumovský 12

Co přináší nový zákon o auditorech (Ing. Petr Šobotník) 13

Nový zákon o auditorech v kontextu „osmé směrnice“ (Ing. Petr Kříž) 17

Připravované změny v Etickém kodexu IFAC (Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA) 20

Auditoři a zákon proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (Ing. Radomír Stružinský) 22

K DISKUSI

Rozdělování vlastního kapitálu po přeměně (Ing. Jana Skálová) 24

RECENZE 28

LIDÉ A FIRMY 31

@ e-příloha Auditor 10/2008

OBSAH

- Vlastní kapitál, srovnatelné údaje a dopady na daň z příjmu
- Novela zákona o podnikání na kapitálovém trhu
- Spojené osoby v účetních a daňových souvislostech
- Poznatky z přezkoumání hospodaření obcí

Toto číslo vyšlo **30. 12. 2008**
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **7. 1. 2009**

Ohlédnutí nejen za 18. sněmem



Petr Šobotník

Minulý měsíc se ti, kteří se nenechali odradit špatným počasím, sešli na již 18. sněmu Komory auditorů, a v době,

kdy čtete tento úvodník posledního čísla časopisu Auditor v roce 2008, se již většinou chystáme na oslavu Vánoc a přivítání Nového roku 2009.

Jaký tedy byl pro auditory rok 2008? Určitě to byl rok velkého očekávání, co nám přinese nový Zákon o auditorech i rok zklamání z toho, jak se schvalování této normy protahovalo a opožďovalo. Vznik Rady pro veřejný dohled se ukázal být větším legislativním problémem, než se očekávalo, a diskuse v legislativní radě vlády si vyžádaly několik měsíců, než se návrh Zákonu o auditorech podařilo vládě ČR v květnu schválit a předat poslancům k dalšímu projednávání. Asi jen největší optimisté doufali, že se podaří návrh Zákonu o auditorech schválit do konce roku 2008 a současný vývoj dává za pravdu těm, kteří na tato očekávání reagovali zdrženlivě. Pro auditory se tedy z hlediska legislativy nic nemění, při auditech se i nadále řídíme existujícím zákonem.

Termín pro převedení Směrnice Evropské komise č. 2006/43 z května 2006 do národní legislativy vypršel 29. června 2008 a Česká republika se zařadila do skupiny 16 států EU, vůči kterým se rozhodla Evropská komise svým sdělením ze dne

27. listopadu 2008 zahájit šetření za nesplnění požadavku transformace příslušné Evropské směrnice do národních legislativ.

Osobně si myslím, že současný vývoj finanční krize auditorům více než kompenzuje neexistenci nového zákona a veřejného dohledu. Rada pro veřejný dohled sice nevznikla, zájem veřejnosti o výsledky auditu však bude v nadcházející sezóně na nesrovnatelně vyšší úrovni než kdykoliv v minulosti. Rychle se měnící ekonomické podmínky budou zásadním způsobem působit na ekonomické zdraví auditovaných subjektů a problematika správného oceňování bude alfou a omegou práce auditora. Jednoduché odpovědi zřejmě nebudou existovat a individuální situace se budou muset posuzovat v kontextu aktuálních trendů vývoje ekonomiky.

Nabízí se tedy přirovnání, že pro auditory byl rok 2008 takovým klidem před bouří, i když klidem pouze zdánlivým. Jsem přesvědčen, že naprostá většina z vás je v průběžném kontaktu se svými klienty v rámci příprav na auditu roku 2008 a daleko podrobněji než v minulosti se seznamujete s jejich situací.

Chtěl bych vám tedy popřát, abyste si ve zbývajícím období roku 2008 našli čas na odpočinek a relaxaci, strávili Vánoce v klidu a pohodě a načerpali hodně sil do další práce. Bude me je všichni potřebovat.

Ing. Petr Šobotník
prezident KA ČR

Petr Kříž obdržel výroční cenu ACCA za rok 2008

Ve druhé polovině listopadu se v Londýně uskutečnila slavnostní večeře Association of Chartered Certified Accountants, uspořádaná u příležitosti vyhlášení výročních cen ACCA za rok 2008. Největší účetní a auditorská profesní organizace na světě ACCA uděluje výroční ceny každoročně vybraným osobnostem – členům ACCA, kteří významnou měrou přispěli k vývoji účetní profese v globálním měřítku. V letošním roce byly výroční ceny uděleny pěti odborníkům ze čtyř kontinentů, mj. i Petru Křížovi, bývalému prezidentovi KA ČR a viceprezidentovi Federace evropských účetních FEE. Jde o významné ocenění jeho dosavadních aktivit v rámci rozvoje účetnictví a auditingu, a to jak v rámci České republiky, tak v rámci Evropské unie. Blahopřejeme! Výroční cenu za rok ACCA 2008 předal Petru Křížovi prezident ACCA Richard Aitken-Davies a bývalý primátor Londýna a místopředseda správní rady Pricewaterhouse Coopers ve Velké Británii sir John Stuttard, který byl při této příležitosti jmenován šestým čestným členem ACCA v její historii. **-jd-**



Z vyhlášení výročních cen ACCA (Annual Achievement Award 2008) v Londýně: Petr Kříž (uprostřed) obdržel výroční cenu ACCA z rukou prezidenta ACCA Richarda Aitken-Daviese (vpravo) a sira Johna Stuttarda. Stal se tak prvním českým odborníkem, který prestižní cenu získal.

Evidenční záznam KPV za rok 2008

S blížícím se koncem roku opět připomínáme povinnost potvrdit **do 31. 1. 2009** svou účast na aktivitách v rámci kontinuálního profesního vzdělávání v roce 2008, a to formou Evidenčního záznamu. Formulář je zveřejněn na internetových stránkách komory (pod odkazem Kurzy a vzdělávání nebo Formuláře) a samostatně vložený ho najdete v tomto čísle časopisu Auditor. Na zadní straně formuláře najdete text Směrnice pro KPV v aktuálním znění.

Před odesláním zkontrolujte, zda jste na formuláři nezapomněli uvést své identifikační údaje (jméno, číslo osvědčení). Vyplněný formulář odešlete poštou na adresu Úřadu KA ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1) nebo faxem na číslo 224 211 905. Do konce června 2008 byli auditóři povinni absolvovat prioritní téma Mezinárodní auditorské standar-

dy v minimálním rozsahu 20 hodin. Auditóři, kteří splnili tuto povinnost již v předchozích letech, nemusejí kolonku „Prioritní téma“ ve formuláři Evidenčního záznamu KPV vyplňovat. Nové prioritní téma na druhé pololetí 2008 vyhlášeno nebylo. Stanovený rozsah KPV činí **40 hodin/rok** pro všechny auditory, kteří jsou zapsáni v seznamu auditorů (s výjimkou auditorů, kteří měli v roce 2008 pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb). Pro auditory, kteří v průběhu roku 2008 začali opět aktivně vykonávat auditorskou činnost (např. po uplynutí doby pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb) činí limit KPV **60 hodin/rok** a není možné jej v závislosti na datu opětovného zápisu do seznamu auditorů úměrně krátit (§ 3 odst. 4 Směrnice pro KPV).

Do stanoveného rozsahu je možné započítat účast na vzdělávacích akcích pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR, ale i jinými institucemi, lektorskou činností nebo např. publikační činností (samozřejmě vždy související s auditorskou profesí) a také absolvování e-learningových kurzů (počet hodin určených pro zápočet do KPV je uveden u každého kurzu; podmínkou pro zápočet je úspěšné absolvování závěrečného testu).

Auditóři, kteří splnili minimální povinný limit KPV v rámci akcí pořádaných KA ČR (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období), **nemusejí Evidenční list zasílat.** Záznam je automaticky vygenerován z databáze KA ČR.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

Nabídka vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2009

Nejen v příloze tohoto čísla časopisu Auditor, ale též na webových stránkách komory naleznete nabídku vzdělávacích akcí na 1. pololetí roku 2009.

V současném velice náročném období, kdy na počátku prosince ještě není známo, zda bude schválena novela zákona o daních z příjmů přinášející změny, které by měly platit již od ledna 2009, a stejně tak není známo, zda a v jakém rozsahu budou platit změny v prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví, nebylo nikterak jednoduché sestavit program na 1. pololetí pro tak náročné posluchače, jakými auditoři bezpochyby jsou.

Za prvořadé považujeme rozšiřování a prohlubování znalostí v oblasti auditorských technik.

V této oblasti Institut vzdělávání pokračuje ve spolupráci s osvědčenými lektory jako např. s doc. Králíčkem, který připraví seminář na téma Aplikace Mezinárodních auditorských standardů v každodenní praxi, nebo s ing. Jindřiškovou na téma Zpráva auditora a novinky v ISA. Za pozornost stojí i seminář s doc. Zelenkou na téma Audit konsolidované účetní závěrky.

Mezi vzdělávací akce, které již mají tradici a nelze je opomenout, patří semináře s daňovou problematikou. V této oblasti jsme připravili klasická témata s osvědčenými lektory, mezi které patří daň z příjmů

s ing. Nesrovnalem nebo novela zákona o dani z přidané hodnoty s ing. Bendou.

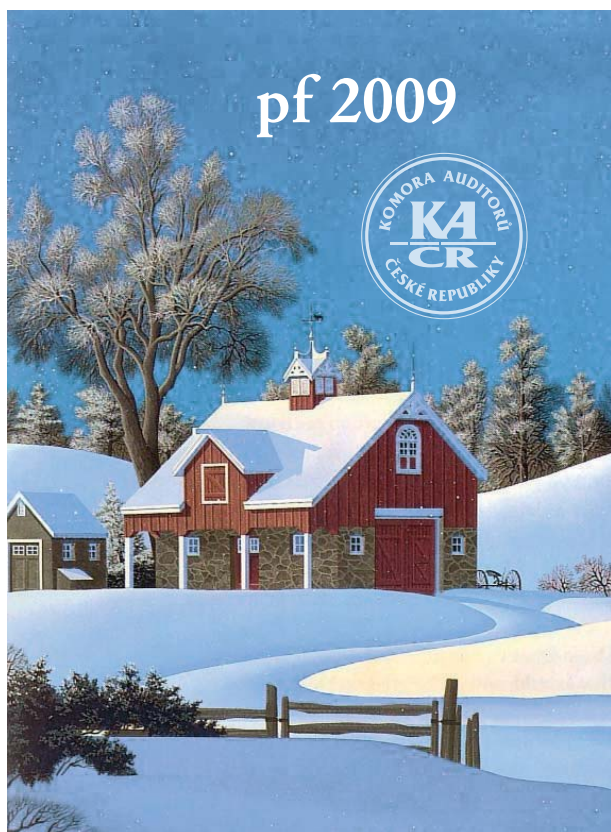
Velice náročné je nalézt zajímavé téma pro auditorskou obec z oblasti účetnictví. Zde jsme zvolili aktuální téma ve vztahu k novele zákona o účetnictví platné od ledna 2009, a to Elektronická výměna dat pro auditory s doc. Mejlíkem. Ve spolupráci s výborem pro metodiku připravujeme seminář na téma Praktické účetní případy z pohledu české účetní legislativy nebo Porovnání rozdílů mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy. Zajímavým tématem je také odložená daň za rok 2008, a to nejen z pohledu účetního, ale i daňového ve vazbě na důležitý ukazatel vlastního kapitálu (lektor ing. Kuneš).

Mezi další zajímavé akce lze jistě zařadit setkání s ing. Pilařovou na téma Aktuální účetní a daňové problémy nebo setkání s ing. Skálovou nad problematikou provázanosti obchodního zákoníku s účetnictvím.

Věříme, že vás některý z připravovaných seminářů z nabídky na 1. pololetí 2009 zaujme. V případě, že byste měli zájem o jiná témata, velice rádi uvítáme vaše náměty.

Ing. Jana Pilátová

předsedkyně Výboru pro KPV



Přehled novel IFRS účinných od roku 2009

Zároveň s tímto číslem časopisu Auditor dostáváte do rukou publikaci s názvem „Přehled novel IFRS účinných od roku 2009“, kterou vydala Komora auditorů s cílem podat ucelený přehled aktuálních změn Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) i nových interpretací a zdůraznit klíčové aspekty těchto změn.

Poměrně rozsáhlé změny v IFRS ovlivní různé oblasti výkaznictví účetních jednotek a skupin podniků, mohou mít dopad na nastavení informačních systémů, případně na obchodní rozhodování společností, které se musejí nebo chtějí zabývat IFRS výkaznictvím. Nezávislou recenzi celého textu této užitečné příručky provedl výbor komory pro IFRS.



Otázky – odpovědi

K problematice výpočtu základu pohyblivého příspěvku

Dotaz:

Dozorčí komise zaznamenává při řadě dohlídek u auditorů a auditorských společností, že v případech, kdy auditor kromě odměny za auditorské služby získává odděleně také úhradu cestovních (nebo i dalších) nákladů, není tato složka jeho tržeb započtena do základny pro výpočet pohyblivého příspěvku.

Dozorčí komise tuto skutečnost považuje za porušení Příspěvkového řádu, neboť oddělená úhrada dalších nákladů je jen způsobem výpočtu odměny auditora za auditorské služby; nepředstavuje příjem za jiné služby. Ve všech dosud zjištěných případech byl auditorem doplacen pohyblivý příspěvek vypočtený z této základny. Postup dozorčí komise nemá jasnou oporu v Příspěvkovém řádu, který základnu pro příspěvek definuje jako „příjmy (tržby) za auditorské služby“. Považujeme proto za vhodné sjednotit stanovisko orgánů KA ČR k této věci a následně ho zveřejnit, aby došlo ke sjednocení postupu u všech auditorů.

Dovoluji si vás proto požádat o stanovisko Rady KA ČR k této otázce.

Odpověď:

Stanovisko Rady Komory auditorů ČR k této problematice, které bylo projednáno a schváleno na zasedání ve dnech 6. - 7. 10. 2008 na podkladě stanoviska Výboru pro otázky profese a etiku:

Cestovní a ostatní výdaje související s realizací auditorské zakázky jsou nezbytným nákladem tak, jako každá jiná složka těchto nákladů. Pokud jsou tyto výdaje účtovány ze strany auditora klientovi samostatně, pak by měly být zahrnuty do základny pro výpočet pohyblivého příspěvku. Jde o to, že bez realizace auditorské zakázky by tyto náklady nevznikly a nebylo by je možné ani nikomu fakturovat.

Výše uvedené upřesnění výpočtu základu pro výpočet pohyblivého příspěvku bude doplněno do Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR a předloženo v příštím roce sněmu ke schválení.

Z korespondence KA ČR

Co může přinést spolupráce externího a interního auditu?

V České republice lze v poslední době sledovat postupný trend zvyšování zájmu vedení mnoha společností o služby interního auditu. Podle průzkumu na toto téma provedeného společností PricewaterhouseCoopers ve spolupráci s Českým institutem interních auditorů mělo v roce 2006 již 80 % respondentů samostatné oddělení interního auditu (v roce 2003 to bylo jen 41 % společností, v roce 2001 pouze 36 % společností). Zavedení interního auditu a jeho dostatečná podpora je, až na výjimky (např. u finančních institucí), dobrovolné rozhodnutí managementu společností s cílem zvýšení úrovně interního kontrolního prostředí a řízení a správy společnosti (corporate governance).

Druhým významným nástrojem kontroly uvnitř společnosti je externí audit. Ten je však pro řadu firem, na rozdíl od auditu interního, ze zákona povinný. Lze říci, že na prostá většina společností, které mají vlastní oddělení interního auditu, jsou natolik velké, že podléhají i auditu externímu. S ohledem na výše zmíněnou skutečnost, tedy že společnosti dobrovolně rozšiřují svůj kontrolní rámec o interní audit a zároveň podléhají auditu externímu, se nabízí otázka, nakolik přínosné je vzájemné sladění obou kontrolních mechanismů, resp. podpoření

jejich vzájemné spolupráce. Neměly by tyto oblasti spíše zůstat nezávislé jedna na druhé? Nepovede podpora spolupráce k přemrštěnému „nabobtnání“ kontrolní funkce a s tím spojenému navýšení celkových nákladů na tuto oblast?

Při uvažování o možnostech jejich vzájemné spolupráce je nutné si vymezit jejich společné nebo naopak rozdílné znaky. „Dobrovolnost“ byla již zmíněna. Další významný rozdíl mezi externím a interním auditem spočívá v záběru pokrytých oblastí a služeb, kterou oba kontrolní mechanismy poskytují. Externí audit by měl vlastníkům a vedení společnosti poskytnout v závěrečné zprávě nezávislý názor, resp. výrok, zda účetní výkazy vyjadřují pravdivý a věrný obraz finanční pozice a finančních výsledků společnosti, a zda byly tyto výkazy vytvořeny v souladu s příslušnou regulací (např. zákonem o účetnictví). Interní audit má v moderním pojetí naopak mnohem širší záběr. Nemá pouze ujišťovací, resp. kontrolní funkci, ale měl by působit i v roli interního poradce poskytujícího přidanou hodnotu ve formě např. zvýšení efektivity prováděných procesů.

Z rozdílných cílů externího a interního auditu tedy vyplývá i rozdílný rozsah jejich činností. Externí audit je

zaměřen především na finanční výkazy a finanční procesy, interní audit se navíc zaměřuje na „operativu“ jako takovou (např. marketingové procesy, oblast kvality), oblast souladu s regulatorními a interními předpisy. Výstupy interního auditu jsou doporučeny ve výše zmíněných oblastech a následné sledování provádění nápravných opatření.

Vzájemná spolupráce

Jakým způsobem tedy s ohledem na zmíněné společné a rozdílné znaky externího a interního auditu může docházet k jejich vzájemné spolupráci? Nezbytnou podmínkou je splnění několika základních předpokladů, a to především vymezení vzájemné spolupráce. Jak by z pohledu interního auditu měla vypadat, je popsáno v Rámci profesionální praxe interního auditu, v části doporučení pro praxi číslo 2050 – 1 „Koordinace“. Aby mohla být spolupráce úspěšná, je nejprve nutné určit odpovědnou osobu, která bude spolupráci řídit. Oblast spolupráce by měla zahrnovat:

- tvorbu společných auditorových strategií tak, aby pokrývaly požadované oblasti,
- stanovení pravidel komunikace (mezi interním a externím auditem navzájem, s vedením společnosti),
- nastavení, případně sjednocení auditorové metodologie a systému dokumentace za účelem vzájemného sdílení výstupů.

Externí auditoři se při posuzování míry a způsobu spolupráce řídí Mezinárodními auditorovými standardy, konkrétně standardem ISA 610 (Posuzování práce interního auditu). Posuzuje se zejména nezávislost, kompetence a kvalita interního auditu. Pokud je ve shodě s výše uvedenými požadavky, externí auditor musí přistoupit k ohodnocení jednotlivých výstupů (kontrol provedených interním auditem) z hlediska jejich použitelnosti.

Ideální spolupráci externího a interního auditu tedy lze charakterizovat jako jasně nadefinovaný, řízený a sledovaný proces v gesci odpovědné osoby (interního auditora), přičemž interní audit splňuje v rámci svých výstupů externímu auditu požadavky v oblastech nezávislosti, kompetence a kvality. Externí a interní auditoři úzce spolupracují při hodnocení stavu kontrolního prostředí, při plánování strategie a průběhu auditu, sdílení zkušeností a testovacích metod a úprav testovacích procedur pro pokrytí rizikovějších oblastí, dále při vytváření auditorových závěrů a při komunikaci s managementem nebo vlastníky společnosti.

Přínosy výše uvedené spolupráce lze tedy rozdělit do dvou základních oblastí: zvýšení kvality ujišťovací funkce u finančních výkazů, a to jak u externího, tak u interního auditu, a optimalizace interních a externích zdrojů.

Auditorská praxe v českých společnostech

Doposud jsme se zabývali ideálním stavem spolupráce externího a interního auditu. Jaká je však skutečná praxe ve společnostech v České republice? Skutečností

je, že externí auditoři často s interními auditory aktivně nespupracují. Tato situace má dva hlavní důvody.

Za prvé omezený rozsah prací externího auditora spolu se zavedenými auditorovými postupy, především na zakázkách menšího rozsahu, neumožňuje z hlediska celkové efektivity aktivní zapojení interního auditu.

Druhým důvodem je skutečnost, že interní audit v mnoha společnostech nedosahuje nároků, které na něj jsou kladeny jak externími auditory, tak i mezinárodními standardy pro praxi interního auditu (standardy IIA). Mezi nejčastější nedostatky patří nízká kvalita pracovních postupů, nedostatečný plánovací proces, neprůkazná pracovní dokumentace, ale i porušení principu nezávislosti interního auditu, např. v rámci organizačního začlenění. V úvodu již zmiňovaný průzkum též zjistil, že pouze 21 % oslovených společností mělo v roce 2006 zřízeno výbor pro audit, ve kterém jsou zastoupeni i jiní než výkonní ředitelé. Tento fakt může mimo jiné vést k absenci strategie interního auditu a nedostatečné operativní kontrole plánování a průběhu činnosti interního auditu. Dalším poměrně častým problémem bývá nedostatečná profesní kvalifikace osob provádějících interní audit.

S ohledem na možný nízký zájem externího auditu na zvýšení spolupráce s interním auditorem lze uvést, že iniciativu v tomto ohledu musí převzít výbor pro audit, resp. oddělení interního auditu ve společnosti jako takové. Uvedené přínosy by se měly stát impulsem těchto změn. Je zřejmé, že bez skutečně fungujícího interního auditu nemá smysl o výše uvedené spolupráci uvažovat a ani externí auditor by takovou spolupráci nemohl využít. Na druhou stranu zvýšení kvality interního auditu pomůže i auditu externímu. V praxi se však lze setkat i s tím, že externí auditor může být do určité míry rezistentní k takovéto změně. Pokud ovšem bude společnost externímu auditorovi nabízet jako partnera kvalitní oddělení interního auditu, proč se nezamyslet nad hledáním nového přístupu?

Vítězslav Kus

senior manažer PricewaterhouseCoopers ČR

tip měsíce



Šéfe, chtěl jste po mně informace o té krachující firmě?
Nesu vám něco mnohem lepšího: Celý svazek dezinformací!
Kresba I. Svoboda

Usnesení XVIII. náhradního sněmu Komory auditorů ČR

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

a) schvaluje podle předložených návrhů

- zprávu o činnosti Rady komory,
- zprávu o činnosti Dozorčí komise komory,
- zprávu o činnosti Kárné komise komory,
- zprávu o hospodaření a plnění rozpočtu roku 2007,
- účetní závěrku komory za rok 2007,
- převod zisku za rok 2007 na účet nerozděleného zisku minulých let,

- Zkušební řád s účinností dnem schválení,
- Informační řád s účinností dnem schválení,
- priority činnosti komory na rok 2009,
- rozpočet komory na rok 2009;

b) bere na vědomí

- zprávu o ověření účetní závěrky roku 2007,
- průběžné výsledky hospodaření v roce 2008;

c) ukládá Radě komory, Dozorčí a Kárné komisi komory

- zajistit jednotlivé úkoly vyplývající z priorit činnosti komory na rok 2009.

Priority činnosti Komory auditorů ČR v roce 2009

Priority činnosti jsou zaměřeny do oblastí: regulace auditu, řízení a kontrola kvality auditorské činnosti a komunikace s auditory a veřejností.

Rada:

- V návaznosti na nový zákon o auditorech připravit nové profesní předpisy ke schválení sněmem,
- spolupracovat s Ministerstvem financí a radou pro veřejný dohled při výkladu a aplikaci nového zákona o auditorech do praxe a do vnitřních předpisů Komory,
- pokračovat ve školení Mezinárodních auditorských standardů s cílem dosáhnout stavu, kdy všichni činní auditoři budou moci prokázat svoji odbornost v této oblasti,
- nadále se podílet na činnosti FEE, IFAC, NÚR,
- pokračovat ve spolupráci s institucemi, jejichž zaměření přímo či nepřímo souvisí s auditorskou profesí,
- poskytovat metodickou podporu a umožnit vzdělávání auditorům v souvislosti s ověřováním účetních závěrek sestavených podle IFRS,
- vhodným a racionálním způsobem informovat auditorskou obec o výsledcích činnosti Rady, a jejích pomocných orgánů (odborných výborů),
- spolupracovat s Dozorčí komisí a s Kárnou komisí při řešení problémů souvisejících s podporou kvality auditorské profese,
- aktivně řídit finanční hospodaření Komory a spolupracovat s Úřadem KA ČR na dosažení vyrovnaného rozpočtu.

Dozorčí komise:

- Navázat spolupráci s nově ustavenou Radou pro veřejný dohled,
- konzultovat s Radou pro veřejný dohled zaměření kontroly auditorských společností a auditorů,
- v návaznosti na nový zákon o auditorech připravit nové profesní předpisy ke schválení sněmem v oblasti dohledu nad auditorskou činností,
- pracovat na plnění požadavků IFAC v oblasti kontroly kvality, především na základě Akčního plánu KA ČR jako členské organizace IFAC,
- spolupracovat s Radou KA ČR a jejími odbornými výbory při hledání metodických návodů,
- informovat v obecné formě auditorskou obec o zjišťovaných nedostatcích při kontrolách,
- ve spolupráci s Úřadem KA ČR doplnit a stabilizovat personální situaci referátu dohledu.

Kárná komise:

- V návaznosti na nový zákon o auditorech připravit nové profesní předpisy ke schválení sněmem v oblasti činnosti kárné komise,
- sledovat a využívat odborné materiály FEE ke své činnosti,
- postihovat nedodržování požadavku na kontinuální profesní rozvoj auditorů,
- informovat v obecné formě auditorskou obec o případech porušení zákona a předpisů KA ČR a k tomu udělených kárných opatřeních.

Osmnácté sněmování v jihomoravské metropoli

Brno. Pondělí 24. listopadu 2008. Kongresový sál v hotelu Voroněž v těsné blízkosti brněnského výstaviště. Právě zde se uskutečnil sněm Komory auditorů ČR, v pořadí již osmnáctý. Ještě o víkendu, tedy v neděli bojovale silničáři s nenadálým sněžením a rozhlasové i televizní stanice referovaly o kalamitě a neprůjezdných komunikacích, ale v pondělí byly dálnice zcela průjezdné a v Brně nebylo po sněhu ani památky. Auditori, kteří se sem vypravili, vesměs neměli s dopravou žádný problém.

Účast na 18. sněmu Komory auditorů však byla nevalná. Do Brna se sjelo, resp. bylo zastoupeno formou plných mocí, pouhých 257 auditorů. Vzhledem k tomu, že na jednání nedorazila ani třetina z celkového počtu 1286 auditorů, bylo nutné vyhlásit místo řádného náhradní sněm.

Když pomíneme „sněhovou kalamitní atmosféru“, nižší účast na sněmování byla nepochybně způsobena i tím, že byt se to původně plánovalo, sněm nakonec neřešil změny profesních předpisů v souvislosti s novým zákonem o auditorech. Důvod je zřejmý: Poslanci a senátoři parlamentu se k projednání zákona dosud nedostali. Doufáme, že to zvládnou v příštím roce.

Projednávání nových profesních předpisů se odkládá na příští rok, což znamená, že komora bude muset v roce 2009 opět zorganizovat sněmovní jednání – i když se to neplánovalo (sněmy se mají napříště konat jednou za dva roky a původně se s dalším sněmem počítalo až v roce 2010).

Sněm ve zkratce

Vraťme se ale do hotelu Voroněž. Bez ohledu na nižší účast bylo sněmovní jednání informačně velice zajímavé a naznačilo, co nás čeká po přijetí nového zákona o auditorech.

Co se v tedy Brně událo? Ve zkratce: Osmnáctý sněm KA ČR odsouhlasil dosavadní kroky a činnost nově zvolené rady i obou komisí, potvrdil priority činnosti komory pro další období a schválil nové profesní předpisy (zkušební a informační řád).

Účastníci schválili výsledky hospodaření v roce 2007, průběžné výsledky za rok 2008 i rozpočet na rok 2009 (komentované prof. Libuší Müllerovou). V neposlední řadě vyslechli pozdravy hostů zastupujících partnerské organizace (ing. Ondřej Baláž ze Slovenské komory auditorů, ing. Jiří Škampa z Komory daňových poradců ČR a ing. Jana Gebauerová ze Svazu účetních ČR) a odborné přednášky týkající



Moderátorkou sněmovního jednání byla viceprezidentka komory prof. Libuše Müllerová (vlevo). Na snímku právě hovoří prezident ing. Petr Šobotník.

Zaznělo na sněmu

K mlčenlivosti auditora při předávání zakázky

doc. Vladimír Králíček

Na školení jsem se u posluchačů, kteří již měli návrh nového zákona o auditorech nastudovaný, setkal s tím, že si nevěděli rady s § 15 odst. 3 o mlčenlivosti auditora. A říkali: To se po nás chce, abychom předávali nastupujícímu auditorovi všechny významné informace, jak o tom tento paragraf hovoří? Domnívám se, že tedy dochází k nedorozumění.



Ve zmíněném paragrafu se totiž hovoří o situaci nahrazení jednoho auditora jiným auditorem. Co si pod tím představit? Znamená slovo „nahrazení“, že auditor je nahrazen v průběhu auditu, tzn. že jeden auditor nedokončil audit a po něm přichází auditor „hodnější“, povolnější, který audit ukončuje?

Zajímalo by mne, kdy a za jakých okolností má auditor povinnost předávat relativně detailní informace dalším auditorům a zúčastnit se vzájemného setkání?

Ing. Petr Šobotník

V § 15 odstavci 3 se říká, že auditor nahrazený jiným auditorem poskytne novému auditorovi přístup ke všem shromážděným významným informacím, které se týkají auditované účetní jednotky.

Jak to probíhá v současné době? Myslím si, že když se předávají zakázky, řada společností se dotazuje předchozí společnosti, zda existují nějaké důvody, které by ji měly vést k nepřevzetí, chce se sejit s auditorem a hovořit o tom. Otázkou je, do jakých detailů se půjde a jaké jsou obecné požadavky.

Rozhodně budou existovat situace, kdy bude auditor nahrazován jiným kolegou. Ale musíme se bavit také o tom, že k poskytování

významných informací by mělo docházet i v obecnějším měřítku.

Ing. Petr Kříž

Já to také chápu v širším měřítku než doc. Králíček. Když porovnáte § 15 odst. 3 s článkem 23 odst. 3 směrnice o statutárním auditu, zjistíte, že jsou v podstatě totožné. Takže pokud jsem se zde zmiňoval o tom, že směrnice EU bude solidním způsobem přetvářena do českého práva, je to praktickou ukázkou.

Ze své zkušenosti při předávání a přebírání zakázek u velkých firem musím konstatovat, že se nám před několika lety podařilo tuto proceduru standardizovat, a přináší to prospěch všem zúčastněným, protože všichni se dostáváme do situací, kdy jednak přebíráme a jednak předáváme zakázky. Pokud při tomto předávání a přebírání proběhnou informace o všech významných záležitostech, snižuje to rizika, kterým je profese jako celek vystavena, a nový auditor by neměl vydat špatný výrok, protože mu zůstane něco podstatného utajeno. Z tohoto hlediska vnímám zmíněné ustanovení tak, že snižuje riziko pro nás všechny. Je zřejmé, že předání informací pomůže víc novému auditorovi než odcházejícímu, ale z pohledu profese a veřejného zájmu si myslím, že ochrana je primární.

doc. Vladimír Králíček

Ve svém dotazu jsem jen citoval názory některých účastníků školení. Měli pocit, že nastupující auditor si velmi jednoduše zracionalizuje práci tím, že získá informace od předchozího auditora. Určitě bychom měli k tomuto ustanovení vypracovat nějaký výklad. Je mi jasné, že když dosavadní auditor vycítí, že novému jde o maximum informací jen proto, aby snížil pracnost, tak se asi bude předávání bránit. Ale na druhé straně bude dobré, když se sníží riziko nás všech, jak o tom hovořil ing. Kříž.

Ing. Petr Šobotník

Tato připomínka je velmi podnětná. Myslím si, že přístup k informa-



První řada: Zleva ing. Eva Rokosová (vedoucí úřadu KA ČR), ing. Radek Neužil (KDP), ing. Jiří Škampa (viceprezident KDP), ing. Jana Gebauerová (Svaz účetních) a ing. Ondřej Baláž (prezident Slovenské komory auditorů)

se změn, které lze v tuzemském auditu v nejbližší době očekávat. Jména přednášejících – ing. Petr Šobotník, ing. Petr Kříž, ing. Jiří Ficbauer a ing. Radomír Stružinský – byla zárukou fundovaného výkladu konkrétních témat.

Nové profesní předpisy

Sněm schválil dva nové profesní předpisy – zkušební řád a informační řád. Pokud jde o zkušební řád, jeho přijetí bylo vynuceno tím, že nový zákon o auditorech zřejmě zruší bez náhrady vyhlášku č. 467/2000 Sb., kterou je vydán stávající auditorský zkušební řád. Návrh nového zákona předpokládá, že auditorské zkoušky budou upraveny vnitřním předpisem komory. „Nový zkušební řád KA ČR v podstatě přejímá dosavadní stav, resp. ustanovení zákona o auditorech a prováděcí vyhlášky,“ zdůraznil ing. Zdeněk Grygar, který z titulu předsedy Výboru pro auditorské zkoušky komentoval tento nový dokument. Co se týče informačního řádu, předseda Výboru pro otázky profese a etiku ing. Jiří Ficbauer uvedl, že nový předpis přesněji vymezuje povinnosti auditorů, asistentů a auditorských společností týkající se hlášení aktuálních změn. Plné znění informačního řádu bylo součástí sněmovních materiálů; za zmínku ale určitě stojí nová povinnost podat informaci v případě ztráty nebo zničení spisu auditora.

Pokud jde o hospodaření komory, v souvislosti s průběžnými výsledky

v roce 2008 bylo nutné účastníkům sněmu objasnit výraznější změny v čerpání nákladů u některých položek. Totéž se týkalo i návrhu rozpočtu na rok 2009. Rozdíly v nákladech jsou způsobeny především přesunem aktivit vázaných na přijetí nového zákona o auditorech z letošního na příští rok.

Z vystoupení hostů

• Nejzajímavějším příspěvkem z řad hostů bylo nepochybně vystoupení prezidenta Slovenské komory auditorů ing. Ondřeje Baláže. Na Slovensku je totiž od 1. ledna letošního roku v platnosti nový zákon o auditorech, který již odpovídá požadavkům směrnice EU o statutárním auditu. Vedle komory byl zřízen úřad pro veřejný dohled nad auditory s poměrně silným personálním obsazením.

„Na úřad byly převedeny zkoušky auditorů a vedení seznamu auditorů a auditorských společností. Nicméně komoře v souvislosti s evidencí nebylo práce. Musíme i nadále vést seznamy – pro vlastní potřebu i proto, abychom mohli plnit úkoly, které máme,“ uvedl prezident ing. Baláž.

Slovenská komora auditorů má v nových podmínkách dvě hlavní role: tou první je zajištění vzdělávání a druhou je kontrola nad prací auditorů. Vzdělávací aktivity se týkají jak celoživotního vzdělávání auditorů, tak přípravy uchazečů o vstup do profese. Pokud jde o kontrolu, našim slovenským kolegům se podařilo dosáhnout toho, že komo-

ra zabezpečuje většinu kontrolních akcí a s určitými modifikacemi pokračuje v dosavadním systému. Nicméně právo provádět kontrolu má i úřad, a podle ing. Baláže to vypadá tak, že toto právo bude i uplatňovat. Od ledna do listopadu 2008 obdržel slovenský úřad pro dohled 16 podnětů na auditory. Úřad požádal komoru, aby tyto podněty prošetřila vlastními silami, ale následně zřejmě postup komory ještě prověří.

„Navzdory dobrým a korektním vztahům mezi komorou a úřadem je třeba počítat s tím, že tento nový dohled existuje, a týká se nejen komory, ale všech auditorů – to si musíme uvědomit všichni,“ prohlásil ing. Baláž. Jak je patrné, nově zřízený úřad pro veřejný dohled na Slovensku výrazně zasahuje do činnosti tamější komory a profese auditorů. „Tento tlak je velký a obávám se, že bude ještě větší, i v důsledku krachů firem, a když se hledá obětní beránek, po ruce je nejbližší auditor. Nečekají nás lehké časy,“ uvedl prezident Slovenské komory auditorů.

• Svaz účetních na 18. sněmu Komory auditorů zastupovala ing. Jana Gebauerová. Její vystoupení bylo krátké, ale výstižné: Ve vedení Svazu účetních proběhla v poslední době řada personálních změn, a současně prezidium i hlavní výbor (v čele s prezidentkou SÚ ing. Danielou Vláčilovou) se snaží zajistit kontinuitu činnosti tohoto profesního sdružení, které má téměř 10 tisíc členů a v příštím roce oslaví 40 let své existence.

• Pokud jde o Komoru daňových poradců ČR, ta si zachovává kontinuitu, což se projevilo i potvrzením dosavadního vedení na nedávné volební valné hromadě KDP. Na brněnském sněmu KA ČR o tom hovořil viceprezident KDP ing. Jiří Škampa.

Zmínil se také o poměrně zásadní změně, kterou přinesla jedna z novel zákona o daňovém poradenství, podle níž mohou daňové poradenství vykonávat i právnické osoby. Tato změna byla zakotvena do stanov KDP, nicméně některé záležitosti dosud nejsou vyřešeny. Ministerstvo financí např. tvrdí, že i v případě právnických osob může klienta zastupovat pouze daňový poradce, zatímco podle KDP není možné zužovat oprávnění z obchodního zákoníku a za právnickou osobu by měl mít možnost jednat statutární orgán, i když není daňovým poradcem.

Viceprezident ing. Škampa se ve svém vystoupení také zmínil o činnosti Daňové akademie, s.r.o., což je dceřiná společnost KDP, která zajišťuje vzdělávací aktivity. S finanční podporou EU bude v příštím roce koordinovat a organizovat vzdělávání v oblasti daní ve státní správě.

Součástí sněmovního jednání v Brně byly odborné přednášky, v nichž vystupující seznámili přítomné auditory s novinkami v oblasti legislativy i profesních předpisů. Upravené záznamy jednotlivých přednášek zveřejňujeme v tomto čísle časopisu Auditor.

Jaromír Dočkal

Foto autor



Na sněmovní jednání se do brněnského hotelu Voroněž sjelo, resp. bylo zastoupeno formou plných mocí, 257 auditorů.

cím neznamená poskytnout novému auditorovi celý spis, ale umožnit mu například nahlédnout do některých jeho částí. Takto jsme to v rámci naší firmy praktikovali. Když jsme si s některými kolegy předávali zakázky, oni se zeptali na některé záležitosti, my jsme jim je ve spisu ukázali, a bylo na nich, jaké závěry si z toho vyvodí. Určitá spolupráce se tady předpokládá.

Prof. Libuše Müllerová

Nepochybuji o tom, že jakmile začne platit nový zákon, komora bude pořádat školení a výbor pro auditorské směrnice určitě přistoupí k určitým doporučením ve vazbě na výklad jednotlivých ustanovení zákona.

Ing. Jiří Vrba

Ono to souvisí i se zproštěním mlčenlivosti. Dnes platí, že auditor musí mít ke zproštění mlčenlivosti souhlas od klienta, zatímco nový zákon již toto v podstatě nevyžaduje. V tom je základní rozdíl mezi oběma výklady, který tady řešíme, a proto bych byl rád, abychom si to uvědomili. Nedělejme si iluze, jak to dnes funguje. Na jedné straně jsou auditoři velké čtyřky, na straně druhé ti ostatní. A tam to spíše nefunguje. Určitě budeme vděční za nějaký výklad, ale jde spíše o to, že nový zákon v § 15 již předpokládá, že auditor je ve své podstatě „povinen“ předat informace, a je jen otázkou, co budeme považovat za informace významné atd.

Na jednání 18. sněmu KA ČR se podíleli:

Mandátová komise

Ing. Tomáš Brumovský, Ing. Zdeněk Grygar, Ing. Božena Okénková a Ing. Jana Krafčíková.

Návrhová komise

Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA, JUDr. Antonín Husák, Ing. Michal Štěpán a Ing. Otmar Urban.

Skrutátoři

Ing. Alena Bozděchová, Ing. Jaroslava Čížková, Ing. Jaroslav Daňha, Ing. Miroslav Halaška, Ing. Zdeněk Hanák, Ing. Petr Hanzlík, Ing. Tomáš Hökl, Ing. Lubomír Holeček, Ing. Zdeněk Jaroš, Ing. Erich Zofall, Ing. Ján Osuský a Ing. Pavel Hrabák.

Pracovníci Úřadu KA ČR

Komentáře ke zprávám

Ing. Petr Šobotník,
prezident KA ČR

V uplynulém období došlo k významné obměně ve složení rady, dozorčí komise a kárné komise, a před novými orgány stál úkol navázat na dosavadní aktivity komory a pokračovat v činnosti, zejména ve stěžejních oblastech.

Těžiště našich aktivit i nadále zůstalo ve výborech. Klíčovým úkolem bylo zajistit kontinuitu v práci výborů tak, aby se noví členové rady vzhledem ke své specializaci mohli uplatnit v těch výborech, které jim byly blízké. Myslím, že se to podařilo a kontinuitu jsme zajistili.

A nyní několik poznámek ke zprávě o činnosti rady, kterou jste obdrželi v materiálech pro sněm.

- V oblasti legislativy a vnitřních norem je pro nás klíčový nový zákon o auditorech. V návaznosti na tento zákon jsme se již začali zabývat vnitřními předpisy a připravovat jejich novelizaci. Původně jsme očekávali, že k novelizaci přistoupíme v letošním roce, ale jak všichni víte, došlo ke zpomalení legislativního procesu a jen v Legislativní radě vlády byl nový zákon projednáván asi pět měsíců. Máme tedy připraveny návrhy, ale nemůžeme je označit za definitivní, protože stále ještě neznáme konečné znění nového zákona. Přesto 18. sněmu překládáme některé předpisy ke schválení. Zajišťovali jsme i připomínky k dalším zákonům, které se dotýkají naší činnosti.

- Vzdělávání: Průběžné vzdělávání je naprosto klíčové pro to, aby si auditor udržel kontakt s nejnovějšími poznatky. Podpora vzdělávání ze strany komory je nezbytná pro to, abychom mohli auditorské služby poskytovat na odpovídající úrovni.

V červnu jsme uspořádali dvoudenní odbornou konferenci k 15. výročí komory, které se zúčastnila řada zahraničních hostů. Tato konference splnila účel, i když účast nebyla tak vysoká, jak bychom uvítali. Konference se ale nepochybně vydařila – včetně slavnostního večera v Rudolfinu.

Snažíme se pokračovat ve stanovování prioritních témat. Využíváme podpory z peněz EU; je to však velice složitý administrativní proces. Plnění KPV stále zůstává problémem, protože existuje řada auditorů, kteří průběžné vzdělávání nepovažují za důležité. To samozřejmě není v pořádku a na tento problém se musíme zaměřit i v budoucnu.

- Pokud jde o vstup do profese, řada uchazečů zřejmě očekávala, zda bude nebo nebude platit nový zákon, a zda budou nebo nebudou muset dělat ústní zkoušku. Početní stav profese je stabilizovaný, přírůstky a úbytky jsou minimální, přetrvává však vysoký počet osob, které jsou přihlášeny do zkouškového systému, ale zatím ještě žádnou zkoušku nesložily. Nový zákon na to bude muset reagovat, protože není administrativně únosné mít v evidencích tak vysoký počet uchazečů, kteří nevykonávají žádnou činnost. Spekulace s ústní zkouškou vyústily v to, že jsme na podzim letošního

roku stanovili mimořádné termíny, abychom těm, kteří měli písemné zkoušky už hotové a doufali, že se vyhnou ústní zkoušce, umožnili tuto zkoušku složit.

- Struktura auditorské obce zůstává konstantní. Jestliže jsme vloni měli celkem 1 263 auditorů, letos jich bylo před sněmem 1 261, přičemž počet OSVČ velice mírně klesl a v zaměstnaneckém poměru počet auditorů mírně stoupl. Nepatrně se zvýšil i počet auditorských společností. Lze říci, že v počtu 1 250 až 1 300 osob je auditorská obec již stabilizovaná.



- Otázky profese a etiky: Podařilo se dosáhnout výrazného pokroku v placení příspěvků, a to i ze strany asistentů auditora. Obnovila se setkání s auditory (Plzeň, Zlín). Pokračovala spolupráce s makléřskou společností v souvislosti s pojištěním auditorů v rámci rámcové smlouvy.

Novinkou je, že se množí dotazy k problematice profese a etiky, což ukazuje, že auditori nejenže přijali etický kodex, ale začínají se s ním seznamovat. Konkrétní dotazy svědčí o tom, že existují různé výkladové možnosti. Dotazy, které přicházejí, jsou zajímavé a uvažujeme o tom, že je i s komentářem budeme publikovat v časopise Auditor, abychom informovali ostatní kolegy.

- V oblasti auditorských standardů je velmi důležitý mezinárodní standard pro kontrolu kvality ISQC 1, s kterým jste měli možnost se seznámit i prostřednictvím časopisu Auditor. Trvá potřeba praktické aplikace mezinárodních účetních standardů. Věnujeme se tomu, aby byla zajištěna kvalitní úroveň překladů standardů ISA, což zůstává naší prioritou. Snažíme se, aby se zástupci komory účastnili jednání FEE nebo IFAC a aby přenos informací nebyl zprostředkovaný.

- Výbor pro metodiku účetnictví se zabýval celou škálou nových zákonů. Zástupci KA ČR spolu s Komorou daňových poradců, Vysokou školou ekonomickou, Svazem účetních a zástupci Ministerstva financí jsou členy Národní

účetní rady. Spolupráce v této radě se vyvíjí velice dobře. Rád bych zmínil např. aktivní přístup k novele vyhlášky č. 500, kde se projednává řada zajímavých bodů, které by měly vstoupit v platnost od nového roku. Prostřednictvím Národní účetní rady také probíhá spolupráce s odborem metodiky Ministerstva financí ČR.

Metodika účetnictví pochopitelně umožňovala lektorskou podporu vzdělávacím akcím. V této oblasti bych chtěl také zmínit i aktivity podvýborů pro IFRS a finanční instituce.

- Co se týče veřejného sektoru, zde je řada oblastí pro rozvoj a případné uplatnění auditorů. Jednáme s Nejvyšším kontrolním úřadem a snažíme se iniciovat úpravy legislativy, které by umožnily, aby auditoři mohli získávat nové zakázky. Veřejný sektor by mohl být dalším zdrojem příjmů pro auditorskou obec.

Je třeba reagovat na problematiku účetnictví státu. Zajímavá je i oblast čerpání prostředků z Evropské unie – zde máme zkušenost, že vyžadované auditorské zprávy v řadě případů nesplňují obsahové náležitosti.

I výbor pro veřejný sektor poskytoval lektorskou podporu ve vzdělávání.

- K časopisu Auditor: Snažíme se, aby jednotlivá vydání byla tematicky zaměřená. Z poslední doby bych rád zmínil vydání týkající se problematiky středisek sdílených služeb (v rámci outsourcingu), která je pro řadu auditorů novou oblastí a vyžaduje i nové přístupy.

Časopis Auditor se průběžně orientuje na různá odvětví a specializované přílohy jsou tím, čím bychom jej chtěli obohacovat i v budoucnu.

- O mezinárodní spolupráci jsem se již zmínil. Snažíme se, aby se členové rady aktivně účastnili jednání pracovních skupin v Evropské federaci účetních; svého zástupce doc. Králíčka máme i v IFAC. V rámci pracovních skupin FEE máme pokryté sekce auditingu, účetnictví, veřejného sektoru, etiky a finančních institucí. Tím je zajištěn kvalitní přenos informací z evropské, případně světové roviny do podmínek České republiky.

V souvislosti s mezinárodními aktivitami bych chtěl zmínit i dubnovou návštěvu prezidenta IFAC Fermína del Valle v Praze. Česko bylo vybráno, aby zorganizovalo setkání auditorských a účetních profesí ze zemí střední a východní Evropy. Jednání proběhlo v dubnu a reakce IFAC byla ve vztahu k naší komoře velmi pozitivní.

Nedávno proběhl výroční kongres IFAC, kde bylo jmenováno šest zemí, které již přijaly plán k plnění opatření podle doporučení IFAC. Jednou z těchto zemí je Česko, a na kongresu jsme byli v této souvislosti pochváleni.

- Pokud jde o úřad komory, ten pokračuje v trvalé podpoře jednotlivých aktivit. I když v rámci úřadu dochází k některým personálním změnám, odchodům na mateřské ap., podpora byla zajištěna. Úřadu bych chtěl poděkovat za přípravu oslav 15. výročí, ať už to byla konference nebo společenský večer v Rudolfinu.

- K úseku dohledu: V současné době je projednáváno posílení tohoto úseku o dva pracovníky, kteří by měli nastoupit na přelomu letošního a příštího roku. Je to velmi důležité. Jakmile bude existovat rada pro veřejný dohled, kvalita naší práce bude měřena nejen našimi interními měřítky, ale budou zde i určitá externí měřítka. Jde o to, abychom nově vzniklé radě pro veřejný dohled nedali příčinu k připomínkám a kritice naší práce.

Je v zájmu všech auditorů, aby komora dokázala členskou základnu neustále vzdělávat, a aby i dohled v této souvislosti působil preventivně, resp. vhodnou formou publikoval některá zjištění.

- Hospodaření komory je vždy velmi sledovanou oblastí. Pro letošní rok jsme počítali s tím, že budou připravovány vnitřní normy v návaznosti na nový zákon o auditorech. Ten však přijat nebyl a aktivity nemohly být uskutečněny v takovém rozsahu, jak jsme počítali. To je věcný důvod pro určité změny v čerpání nákladů.

Tržby a příspěvky OSVČ a auditorských společností opět mírně stouply. Nárůst se týkal především auditorských společností, nikoliv OSVČ.

Ing. Stanislav Staněk, předseda Dozorčí komise

Rád bych zmínil jen některé aspekty, které sice byly obsaženy ve zprávě o činnosti dozorčí komise, která byla součástí materiálu pro sněm, ale lze se na ně podívat i z trochu jiného úhlu pohledu.

- K preventivní roli dozorčí komise. Již několik let platí, že dozorčí komise není tím, kdo vykonává „policijní práci“. Tuto nemilou povinnost převzala kárná komise a dozorčí má za úkol působit preventivně, zevnitř komory, odhalovat případné nedostatky a následně působit směrem k jejich nápravě.

Někteří auditoři si to ještě neuvědomili a i nadále považují samotnou návštěvu dozorčí komise a provedení



dohlídky za jistou formu trestu. Chtěl bych vás požádat: pokud se setkáte s někým, kdo má takový názor, řekněte mu, aby se zamyslel nad tím, jakou má dohled úlohu a co dozorčí komise skutečně zajišťuje.

- Pro naši práci je velmi důležitá spolupráce s úřadem komory, specificky s referátem dohledu, protože dozorčí komise a její členové nemohou obsáhnout celou dohlídkovou činnost, která je poměrně rozsáhlá. V letošním roce se počet zaměstnanců referátu dohledu snížil. V současné době se snažíme tuto situaci napravit. Do nového roku bychom měli vstupovat opět posílení a doufejme, že s vyšší kvalitou. Zmíněné personální omezení nám zkomplikovalo cíl, který jsme si stanovili po loňském sněmu: zvýšení počtu dohlídek tak, abychom byli schopni plnit požadovanou periodicitu, čímž se snažíme předjímat požadavky nového zákona i nové rady pro veřejný dohled nad auditorskou profesí. To se odráží i v zaměření našich dohlídek – snažíme se prioritně věnovat těm auditorům, kteří auditují subjekty veřejného zájmu, podniky ve finančním sektoru nebo velké průmyslové podniky. Snažíme se vyrovnat i s tím, že existují auditoři, u kterých dosud kontrola, resp. dohlídka provedena nebyla. Jejich počet je stále menší a menší. Nicméně hodláme toto manko dohnat, abychom měli přesně zmapovaný celkový stav naší profese.

- Relativně velkou část naší činnosti tvoří opakované dohlídky, tzn. situace, kdy při dohlídce u některého auditora nebo auditorské společnosti objevíme určité nedostatky, které vyžadují, aby se jim auditor věnoval delší dobu, a my se s určitým odstupem přišli podívat na to, jak se s nedostatky vypořádá. Opakované dohlídky mají do jisté míry i „vzdělávací úlohu“. Mám ale dojem, že někteří kolegové se bohužel vzdělávají jenom tímto způsobem, takže při opakované dohlídce zjistíme, že zásadní nedostatky zjištěné při předchozí dohlídce byly sice napraveny, ale v dalších oblastech k žádnému pozitivnímu posunu nedochází.

- Snažíme se vylepšit komunikaci s auditory. Proto se snažíme zveřejňovat články členů dozorčí komise v časopise Auditor. V poslední době v něm byl např. publikován velmi zajímavý článek ing. Zídka.

Připravili jsme také semináře a klubové večery vedené členy dozorčí komise, kde přítomné seznamujeme s výsledky dohledu a nejčastějšími zjištěními, aby se auditoři mohli vyvarovat nejčastějších nedostatků.

- Ke vztahu dozorčí komise s radou a kárnou komisí. Máme velmi dobře nastaven vztah s výborem pro otázky profese a etiku, protože máme řadu společných otázek, na které musíme reagovat, příp. si vyměňovat názory, jak postupovat. Pracovně komunikujeme s kárnou komisí, a i zde je spolupráce velmi dobrá. Věnujeme se i kontrolní činnosti směřované dovnitř komory; letos jsme se opět zabývali vzdělávacími akcemi, jejich financováním a cenami.

Ing. Tomáš Brumovský, místopředseda Kárné komise

Podrobná zpráva o činnosti kárné komise byla zveřejněna v materiálech ke sněmu, které jste obdrželi. Doplnil bych ji jen některými postřehy.

- Z hlediska statutu je kárná komise nezávislým orgánem komory a specifika její činnosti spočívají zejména v tom, že její činnost jako správního orgánu je řízena obecně platnou právní normou, a to správním řádem a na něj navazujícím předpisem komory – kárným řádem.



- Na posledním volebním sněmu byla kárná komise sto procentně obměněna, tzn. že všichni členové, kteří dnes pracují v kárné komisi, jsou členy novými. V této souvislosti komora zajistila pro členy kárné komise již v lednu 2008 školení na téma „Aplikace správního řádu v podmínkách profesní komory“ a kárná komise následně mohla navázat na činnost komise z předchozího období. Šlo zejména o složité případy, které byly šetřeny na základě podnětů dozorčí komise nebo České národní banky.

- Co se týče podnětů, vycházejí v podstatě ze tří pramenů: z dozorčí komise, z České národní banky (týká se auditorů, kteří provádějí audit u subjektů veřejného zájmu) a z externích míst. Pokud jde o „externí podněty“, v letošním roce registrujeme jejich úbytek – z 22 případů v roce 2007 jich do konce října 2008 bylo devět. Počet podnětů od dozorčí komise se naopak zvýšil, a to ze čtyř v roce 2007 na 11 do konce října 2008.

Kárná komise se dále zabývá i prověřováním monitoringu médií. V poslední době jsme se v této souvislosti zabývali dvěma případy, jedním případem ve Vimperku a druhým v Mostě.

Specifickou oblastí jsou podněty od Výboru pro KPV. Kárná komise přijala cca 80 podnětů kvůli nedodržování povinností v kontinuálním profesním vzdělávání.

Tento problém se stává dosti závažným, zejména pokud jde o neplnění povinnosti vzdělávat se v rámci vyhlášených prioritních témat. V současné době evidujeme, že prioritní témata v rámci KPV nesplnilo 62 auditorů, a kárná komise se tím tudíž musí zabývat.

- Přestože kárná komise nepovažuje za cíl své činnosti udělovat pokuty, některé podněty, které jsou v komisi řešeny, mají bohužel tak závažný charakter, že musíme k nepřijemným postihům přistupovat. V této souvislosti

bych chtěl říci, že každý podnět je pečlivě zkoumán a případné sankce jsou udělovány rovněž až po pečlivém uvážení toho kterého konkrétního případu.

Co se týče výše pokut, maximální limity povolené zákonem nejsou využívány, i když víme, že návrh nového zákona limity zvyšuje. Kárná komise preferuje prevenci, a sankce uplatňuje až úplně na posledním místě – pouze v případech hrubého nebo opakovaného porušování platných předpisů.

Z přednášky ing. Petra Šobotníka, prezidenta Komory auditorů ČR

Co přináší nový zákon o auditorech

Ve svém příspěvku bych vás chtěl seznámit s tím, jak probíhaly diskuse k novému zákonu o auditorech, o obecných východiscích i některých změnách oproti současnému stavu, které se nás výrazněji dotknou.

- Na úvod krátký exkurs do minulosti. Když jsme byli vloni v listopadu zvoleni do orgánů komory, k projednávání nového zákona o auditorech jsme se dostali až v lednu, a zjistili jsme, že v rámci připomínkového řízení se objevila řada pozměňovacích návrhů, které uplatnilo zejména ministerstvo vnitra a ministerstvo spravedlnosti. Některé návrhy byly pro auditory přímo devastující, např. povinnost oznamovat orgánům činným v trestním řízení jakékoli podezření na hospodářskou kriminalitu nebo trestný čin. Když to trochu přehenu, z auditorů by se stali téměř udavači – a profese by tím samozřejmě velice utrpěla. Snažili jsme se proto poměrně intenzivně lobbovat, kde se dalo. Podařilo se nám dostat do Legislativní rady vlády, naše stanoviska vysvětlit, takže v konečné etapě legislativní odbor vlády rozhodl podpořit stanovisko ministerstva financí proti stanovisku ministerstva vnitra, a výše zmíněné pozměňovací návrhy se podařilo odstranit.

- Tato etapa trvala poměrně dlouho, až do února, a možná i to byl jeden z důvodů, proč se projednávání zákona zpozdilo. Měli jsme však určitě zájem na tom, abychom i za cenu zpoždění docílili odstranění některých bodů týkajících se zejména mlčenlivosti a nezávislosti. V návrhu zákona se např. objevil požadavek, aby pokud dozorní orgán nesouhlasí s výrokem auditora, musel auditor tuto skutečnost ve svém výroku uvést! I takové nesmysly se projednávaly. Připomínkové řízení probíhá ve všech orgánech státní správy, každý si tam může napsat téměř cokoliv a pokud to není rozporováno, z každého zákona se může stát velmi „zajímavý“ dokument.

- Zúčastnili jsme se jednání Legislativní rady vlády, byli jsme i u ministra, znovu jsme byli zváni na projednávání

vládního návrhu. Trvalo to dlouho, a i když jsme byli relativně úspěšní, výsledný dokument (sněmovní tisk 517) musíme stále považovat „syrový“, protože do něj mohou zasáhnout poslanci. Stačí se podívat na návrhy rozpočtového a kontrolního výboru Poslanecké sněmovny na stránkách www.psp.cz. K tomu bych snad jenom dodal, že v Poslanecké sněmovně byl nový zákon přikázán k projednání pouze rozpočtovému výboru. Kontrolní výbor takový příkaz nedostal, nicméně o své vlastní iniciativě sněmovní tisk projednává. Připomínky rozpočtového výboru byly minimální, v usnesení kontrolního výboru je uvedeno poměrně hodně návrhů na změnu.

- Komora auditorů byla pozvána ministerstvem financí na jednání kontrolního výboru, a ve svých vystoupeních jsme vyjádřili nesouhlas se změnami, které tento výbor navrhuje. Nebylo to vzato na vědomí a bylo nám řečeno, že když bude ministr obhajovat zákon v parlamentu, tyto připomínky tam může uplatnit.





Jestliže si tudíž na internetu po jednání kontrolního výboru přečtete, že po projednání se zástupci Komory auditorů a ministerstva financí kontrolní výbor přijal to a to usnesení, chtěl bych to uvést na pravou míru: zástupci ministerstva financí i Komory auditorů vyjádřili nesouhlas s připomínkami, nicméně kontrolní výbor je odsouhlasil.

- A nyní k samotnému zákonu o auditorech, resp. k obecným východiskům. Směrnice Evropského parlamentu číslo 43 byla přijata v květnu 2006 a do národních legislativ měla být transponována do 30. 6. 2008. Máme určité zpoždění, které ještě narůstá.

Navázali jsme na předchozí aktivity komory a snažíme se udržet základní směr, tzn. v co nejvyšší míře zachovat dosavadní regulaci auditorské profese, nezasahovat do struktur, které fungují, a využít nové znění zákona v úpravě regulace tak, aby byla vhodná pro auditorskou profesi.

Tento proces probíhá v jednotlivých zemích různě. Kdo byl na konferenci KA ČR v červnu letošního roku, mohl slyšet příspěvky maďarské, polské i slovenské strany, a co země, to jiný vývoj. Jako klíčová se ukazuje spolupráce zákonodárce, ministerstva financí s odborným orgánem nebo s komorou, a ta v každé zemi probíhá jinak. Současný návrh nového zákona v podobě sněmovního tisku č. 517 je pro auditorskou obec akceptovatelný.

- Při projednávání transpozice směrnice č. 43 se diskutovalo o tom, zda má jít o aktualizaci stávajícího zákona nebo o zcela nový zákon. I v návaznosti na usnesení vlády z roku 2004 bylo dohodnuto, že by měl být vydán nový zákon, že zásahy do existujícího zákona by byly neúměrné. Auditorská obec to uvítala s tím, že se tak snadněji podaří prosadit do legislativy určité žádoucí změny. Možná jsme trochu podcenili to, že nový zákon nemusí přinášet jenom pozitiva, ale i nové povinnosti. Takže je to o hledání určité rovnováhy.

- Jaké změny se nás oproti současnému stavu dotknou? Doporučoval bych podívat se na pojmy definice sítě a propojených osob. Tato změna úzce souvisí s novelou etického kodexu a dostává se do zákona. V zásadě jde o to, abychom zabránili situaci, kdy by mohla být ohrožena nezávislost auditora.

Schématický případ, který už snad ani nepřichází v úvahu: mám dvě firmy, v jedné z nich vedu účetnictví, a druhou toto účetnictví audituji. To zákon neumožňuje.

- V zákoně je definován subjekt veřejného zájmu. Ti, kteří budou takový subjekt auditovat, budou předmětem častějších dohlídek, a to každé tři roky.

Jde o otázku veřejného zájmu nejen z hlediska definice subjektů, ale také o to, že audit je vždy službou ve veřejném zájmu a riziko společností, které jsou pod jurisdikcí veřejného zájmu, je vždy větší než u jiných jednotek.

Náročnější požadavky se netýkají jen četnosti dohlídek, ale i povinnosti vypracování zprávy o průhlednosti auditorské společnosti. Jinak řečeno: Auditóři, kteří budou pracovat u subjektů veřejného zájmu, toho budou muset na sebe také mnohem více přiznat.

Z logiky věci by zřejmě audity subjektů veřejného zájmu měly být zajímavější, protože riziko je zde větší.

- Definice klíčového auditorského partnera se přebírá ze standardní mezinárodní terminologie. Pojem partnera česká legislativa zatím neznala, takže jde o uvedení do souladu s tím, co je běžné ve světě.

- Pokud jde o vydání auditorského oprávnění, nový zákon upravuje podmínky pro asistenty auditora. Dnes jsme v situaci, že pokud asistent nepracuje alespoň 35 hodin týdně, musíme ho podle zákona ze seznamu vyřadit. Nyní se tato doba v průměru prodlouží, takže by to mělo být výhodnější pro auditory. Týká se to například žen, které pracují na částečný úvazek, pečují o dítě apod.

- Zavádí se termín dobré pověsti, který se přebírá ze směrnice Evropské unie. Otázkou je, co si pod tímto pojmem představít. V dikci nového zákona je termín dobrá pověst pojat spíše jako princip a neobsahuje přesná pravidla. V této souvislosti se vždy bude posuzovat individuální situace.

Ukazuje se totiž, že i při dodržování přesně daných pravidel a postupů může být všechno jinak a audit nebo zobrazení účetní jednotky není odpovídající.

- Ke vstupu do profese probíhaly velké diskuse. Skutečnost, že vstup do profese bude upravovat vnitřní předpis komory, a nikoli vyhláška ministerstva financí, je pozitivní. Pro komoru je to náročnější: sama bude stanovovat zkouškové předměty, po dohodě s radou pro dohled nad auditory bude mít možnost je upravovat tak, jak bude přesvědčena, že je to pro naši profesi nejvýhodnější.

- Zkušební řád bude vnitřním předpisem komory a přistoupí s ním by jej měl v nových podmínkách schválit. Pochopitelně může docházet k úpravám obsahového zaměření auditorské zkoušky tak, abychom reagovali na nejnovější vývoj a našli rozumnou rovnováhu mezi zkoušením z oblasti obecných teoretických předmětů a předmětů, které jsou více zaměřeny na auditorskou praxi.

Auditorská zkouška se bude skládat z dílčích písemných zkoušek, a důležité je, že zkušební komisi bude jmenovat rada pro dohled nad auditory. Tímto postupem je zdůrazněna určitá nezávislost na komoře.

- Důležitá je oblast uznávání zkoušek při vstupu do profese. I na toto téma se vedla řada diskusí, a to ve dvou rovinách. Jedna z nich se týká uznávání zkoušek mezi profesními svazy. Jestliže je někdo daňovým poradcem, asi by nemělo logiku, aby skládal „daňovou zkoušku“ pro vstup do Komory auditorů. Takových případů je víc. Druhou rovinou je uznávání vysokoškolských zkoušek před vstupem do profese. Existuje celá řada možných postupů a určitě bude nutné k tomu přistupovat citlivě, co a za jakých podmínek se bude uznávat.

V novém zákoně je uvedena obecná klauzule, podle které může být zkouška uznána, pokud je obsahově příbuzná s předmětem, který se zkouší, a pokud ji uchazeč složil nejpozději před sedmi lety.

- Posílil se význam etického kodexu. V dosavadním zákoně byla uvedena jen věta, že se má dodržovat etický kodex. Nyní se základní principy, jako je bezúhonnost, nezávislost, nestrannost, odborná způsobilost a náležitá péče, dostávají přímo do zákona. V zákoně je patrné i posílení principu nezávislosti. Nezávislost auditora byla ohrožována. Jsou tam uvedeny i určité postupy, jakým způsobem toto ohrožení nezávislosti eliminovat.

Jedním z takových postupů je např. jmenování auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky. V praxi to znamená, že by jej u akciových společnostech měly schvalovat valné hromady. Uvidíme, jak se to vyvine, ale ve světě je to běžná praxe. Základní princip, že auditor (protože zajišťuje službu ve veřejném zájmu) neslouží výkonnému managementu, by měl být dodržen. Světová praxe ukazuje, že většinou auditora jmenují akcionáři, i když to také často bývá formální proces a jen respektují doporučení výkonného managementu. Bez ohledu na to zde ale máme posílení nezávislosti oproti situaci, kdy auditora jmenuje přímo výkonný management. Určitě víte, jak to vypadá, když auditor řeší s výkonným managementem spor, a management není spokojen. Obvykle dochází k hrozbě odvolání auditora.

- S tím souvisí princip mlčenlivosti. Zmínil jsem již neúměrné požadavky ministerstva vnitra na poskytování informací. Podařilo se je eliminovat, nicméně v zákoně jsou

uvedeny vybrané situace, kdy auditor bude mít povinnost informace poskytnout. Podle mého názoru jsou tyto požadavky „férové“ a mohou být uplatněny.

- Za důležité považuji to, že přímo do zákona se nám dostalo poskytnutí informace v případě nahrazení auditora jiným. Auditor by se měl více zaměřit na přebírání zakázek. Je to důležité i pro jeho ochranu. Mám na mysli situaci, kdy auditor vykonává svoji práci pečlivě a odpovědně, a dojde k závěru, že se s určitou skutečností nemůže ztotožnit. A pak se najde druhý auditor, který zmíněnou skutečnost „přejde mrknutím oka“ a zprávu podepíše. Měl by existovat doklad o komunikaci mezi oběma auditory, předávající by měl se svými výhradami seznámit auditora přebírajícího, a naopak: nastupující auditor by měl vždy vyvinout maximální úsilí setkat se s auditorem předchozím a zjistit, co ho vedlo k odmítnutí zakázky.

- Víím, že od řečnického pultu se to hezky říká, praxe je mnohem složitější a v neposlední řadě jde i o honoráře. Nicméně každý by si měl uvědomit, kdy je jeho nestrannost a nezávislost ohrožena. V každém případě podporuji institut setkávání auditorů při předávání zakázek, protože to může naší profesi hodně pomoci. Poskytnutí informací v této souvislosti rozhodně nelze považovat za porušení mlčenlivosti, naopak se to vyžaduje.

- V novém zákoně je zmíněn i přístup k tvorbě cen, resp. potřeba objektivního stanovení ceny. Probíhají diskuse o tom, jaká by měla být cena, hovoří se o tom, co je mnoho nebo co je málo. I současné orgány dohledu sledují, jakým způsobem se stanovuje cena. Slyšel jsem o případu, kdy auditor vyhodnotil náročnost zakázky potřebou 10 hodin, ale podle mého názoru i kdyby šlo o hodně „jednoduchou společnost“, jen k dokumentaci mu uvedených 10 hodin zřejmě stačit nebude.

- Zmínil jsem se, že odpovědnost za jmenování auditora přechází na nejvyšší orgán auditované jednotky. Za určitých podmínek může tuto odpovědnost převzít dozorčí rada nebo výbor pro audit, ale princip je zřejmý. V této souvislosti kontrolní výbor Poslanecké sněmovny argumentoval tím, že jmenování auditora by neměl řešit zákon o auditorech, ale obchodní zákoník. Argumentovali jsme tím, že zakotvení této povinnosti je v současné situaci nevhodnějším řešením, což potvrdila Legislativní rada vlády i prof. Dědič, který je garantem obchodního zákoníku. Kontrolní výbor ale reagoval způsobem: „Ne, my to tam mít nechceme, ať to řeší někdo jiný“. Takže pokud tento pozměňovací návrh projde, dostaneme se do rozporu se směrnicí Evropské unie. Možná by bylo lepší, kdyby zmíněná povinnost byla uvedena v obchodním zákoníku, ale pokud to v něm není,



a nebude to ani v zákoně o auditorech, dospějeme k nehoršímu řešení.

- V návrhu nového zákona jsou zapracovány i určité obranné mechanismy pro auditora. Když např. dochází k podpisu smlouvy, nesouhlas stanovisek by neměl být důvodem k výměně auditora. Zde je důležitá ona vzájemná informovanost auditorů.

V zákoně je uvedeno, že výměna auditora by měla být oznamována dohledu, ale neumím si představit, že tak bude činit samotná společnost. Zůstává na auditorech, aby našli nějaké mechanismy a aby o těchto věcech hovořili. Když jsou smluvní vztahy ukončovány v průběhu auditu z důvodu nesouladu názorů auditora a auditované jednotky, ve svých důsledcích to poškozuje pověst celé profese.

- K odpovědnosti auditora za celou konsolidovanou účetní závěrku. Auditor nemusí auditovat všechny dceřiné nebo přidružené společnosti, resp. společnosti vstupující do konsolidace, ale měl by zajistit takové procedury, které mu umožní vydat výrok za konsolidovanou účetní závěrku tak, že zodpovídá za její celek. Může jít o vlastní vnitřní předpisy, které se mohou v jednotlivých praxích lišit. Auditor nemůže ve svém výroku prohlásit: „auditoval jsem 60 % a zbylých 40 % auditoval někdo jiný“. Musí provést určité procedury k seznámení se s auditem společností, které neauditoval, aby mu to umožnilo vydat výrok k účetní závěrce jako celku. To je nový požadavek, který je přenesen ze směrnice EU do našeho právního stavu.

- Existuje povinnost projednání zprávy auditora. Pokud dozorčí nebo statutární orgány souhlasí se zprávou auditora, musí to být v této zprávě uvedeno. Určitým zjevním je, že připomínky ke zprávě je auditor povinen písemně pořádat.

- Nastavuje se systém kontroly kvality. Byly stanoveny lhůty pro dohled. Při auditu u subjektů veřejného zájmu je to jednou za tři roky, u ostatních jednou za šest let.
- U kárných opatření dochází k navýšení maximálního limitu sankcí. Na sněmu se hovořilo o tom, že maximální limity zatím nejsou využívány. Osobně si myslím, že v kárném řízení je potřeba nalézt rozumnou rovnováhu mezi tím, aby se na jedné straně zbytečně netrestalo, a na druhé straně aby se nepromíjely závažné prohřešky.
- Podle návrhu nového zákona by měla zůstat komoře většina jejích dosavadních funkcí. Nová bude spolupráce s radou pro veřejný dohled. Zatím nemáme informace o nominacích do této rady a lze očekávat diskuse na toto téma s ministerstvem financí, Českou národní bankou ap.
- Změny se týkají orgánů komory, jak budou probíhat volby, jaké bude funkční období, což jsou ale záležitosti technické.
- Subjekty veřejného zájmu budou mít povinnost zřídit výbory pro audit. Nedělám si iluzi o tom, že je zřídí všechny, ale je to určitý posun od výkonného managementu ke kontrolní funkci vlastníků. V okamžiku, kdy bude stoprocentní vlastník zároveň výkonným ředitelem, nebude to asi „to pravé ořechové“, ale v situaci, kdy budou výkonný management a vlastníci oddělení, má to svou logiku.



Z přednášky ing. Petra Kříže, viceprezidenta FEE

Nový zákon o auditorech v kontextu „osmé směrnice“

Byl jsem požádán, abych si vzal na hlavu onen imaginární „evropský klobouk“, který občas nosím, a podíval se na očekávaný nový zákon o auditorech v kontextu s „osmou směrnicí o statutárním auditu“ a z pohledu Evropské unie.

- Evropský parlament se v současné době velice pečlivě věnuje způsobu transponování této konkrétní směrnice do zákonů jednotlivých členských zemí. Tím, že směrnice byla postavena na bázi minimální harmonizace, objevuje se v Evropě téměř 27 odlišných režimů.

Jsou některé jiné směrnice, které postupují principem maximální harmonizace. I v „auditorské směrnici“ jsou také body – například se říká, že členské státy nesmějí požadovat účast auditorů při kontrole a řízení auditorské společnosti přesahující 75 %. To je příklad maximální harmonizace. Minimální harmonizací je naopak požadavek, že auditoři musí mít prostou většinu. Vzhledem k odlišnosti jednotlivých transpozic v některých oblastech zřejmě dojde k určitým úpravám směrnice.

- Jsou oblasti, kde separátní národní úprava nečiní problém, ale na druhé straně existují situace, kdy by odlišné pojetí mohlo mít řadu nejrůznějších důsledků. Například definice sítě: Jestliže si členské státy odlišně upraví definici sítě auditorských společností, mohli bychom se dostat do nepříjemných situací. Sít v jedné zemi by nemusela odpovídat definici sítě v zemi jiné.

- Další problematická definice se týká subjektů veřejného zájmu. Směrnice požaduje zapracování kótovaných společností, bank a pojišťoven a dalších subjektů, které každý stát uzná za nutné.

Česká definice je jednou z nejširších, protože v ní máme zahrnuty prakticky všechny subjekty podléhající regulaci České národní banky, zdravotní pojišťovny atd., takže v tomto případě jdeme značně nad rámec minimálních požadavků

Jsou ale státy, které překvapivě tvrdí, že do subjektů veřejného zájmu stačí zahrnout kótované společnosti a nemají tam být explicitně ani banky a pojišťovny. To je určitě problematická transpozice, a zřejmě bude v rozporu s evropskou směrnicí.

- V případě výborů pro audit zpravodaj Evropského parlamentu konstatuje, že v naprosté většině zemí za



tím nedošlo k jejich povinnému vytváření, takže v tomto směru nejsme příliš velkou evropskou výjimkou.

- U rotace statutárního auditora nebo klíčového partnera se v některých zemích objevuje požadavek, aby rotace probíhala velice rychle, po dvou až třech obdobích. V jednom případě se dokonce požadovalo, aby se auditor měnil každý rok. Podle Evropského parlamentu by takový přístup bránil kvalitnímu provedení auditu, a lze očekávat tlak na odstranění zmíněné extrémně rychlé rotace. Našich sedm let je zcela v souladu s požadavky směrnice.

- Pokud jde o oblast veřejného dohledu, Evropský parlament relativně velice přesně monitoruje právní založení a vznik orgánů veřejného dohledu. Sleduje i to, zda již byly jmenovány osoby do tohoto orgánu, zda má veřejný dohled dostatečné finanční krytí pro svou činnost za rok 2008, zda má dostatečné personální zdroje pro výkon své činnosti ap. I zde vykazuje míra implementace směrnice v různých státech řadu nedostatků.

- Evropský parlament klade důraz na zapracování Mezinárodních standardů auditu ISA do legislativního rámce Evropské unie. Lze předpokládat, že nyní – když byl dokončen tzv. Clarity project ISA – tento tlak zesílí, a auditoři v jiných zemích přejdou na ISA tak, jak je tomu u nás již několik let.

- Parlament se také věnuje dvěma doporučením, která byla vydána v průběhu roku 2009 Evropskou



komisí členským státům. Tato doporučení mají výhodu, že nemusí podléhat složitému procesu schvalování závazných právních předpisů v Evropské unii, a Evropská komise je používá jako určité motivační nástroje, sleduje jejich zapracování, a teprve v případě, že k zapracování nedochází, zapracovává požadavky do směrnic nebo nařízení.

- První doporučení Evropské komise se týká zajišťování kvality auditů, které se nicméně věnuje pouze auditům subjektů veřejného zájmu a požaduje, aby u těchto auditů kontrolu zajišťování kvality nevykonávali jedni auditoři nad druhými, tedy aby ji vykonával nějaký nezávislý orgán.

Myslím si, že model, který máme v zákoně (referát dohledu, dohled dozorcí komise a Rada pro veřejný dohled nad auditory), tomuto požadavku vyhovuje, ale jsou některé země (např. Maďarsko), které počítaly s tím, že zajišťování kvality bude provádět jeden auditor nad druhým, a ty budou mít s tímto doporučením určitý problém.

- Druhé doporučení EK se týká oblasti odpovědnosti auditorů. Evropská komise požaduje určitým způsobem omezit odpovědnost auditorů v případě nedbalosti. Netýká se to samozřejmě úmyslného nedodržení předpisů, úmyslného porušení povinností, ale pouze nedbalostních problémů.

Jde o situace, kdy by se nahrazovala způsobená škoda při výrazném nepoměru mezi kapitálem auditované společnosti a kapitálem auditora nebo auditorské společnosti. Tato nerovnováha může být taková, že i malý podíl auditora na skutečně způsobené škodě by mohl snadno způsobit jeho zánik, takže Evropská komise doporučuje omezení. Buď maximální možnou škodou, kterou auditor uhradí (stanovení absolutní částky, násobek auditorské odměny ap.), jednoznačným vy-

mezením toho, že auditor hradí škodu podle míry svého zavinění, příp. určitou kombinaci těchto způsobů. Záleží na jednotlivých členských státech, jakým způsobem zmíněné doporučení zapracují do národní legislativy, protože národní předpisy obecné odpovědnosti se liší takovým způsobem, že jediná „evropská úprava“ je v současné situaci jen těžko možná.

Ale přibývá států s omezením horní hranice; většinou tyto hranice bývají dvě – jedna pro audit kótovaných společností a subjektů veřejného zájmu, druhá pro ostatní audity. Když jsem tuto otázku konzultoval s ministerstvem financí, bylo přislíbeno, že po schválení zákona začneme diskutovat o tom, jaké by bylo nejlepší řešení v České republice.

Původně jsme se v expertní skupině snažili již do návrhu nového zákona o auditorech včlenit proporcionální odpovědnost, kde se říkalo, že auditor odpovídá za způsobené škody pouze do výše míry svého zavinění, nicméně v Legislativní radě vlády toto ustanovení vypadlo s tím, že ustanovení odpovědnosti za škodu je řešeno jinými zákony (a doporučení EK nebylo v té době vydáno). Myslím, že doporučení Evropské komise nám dnes dává dostatečný prostor pro to, abychom pro auditory požadovali specifické řešení.

- Na evropské úrovni se komplexně sleduje způsob implementace osmé směrnice o statutárním auditu a pokud se zjistí, že jednotlivé implementace jsou natolik odlišné, že brání přeshraniční spolupráci a zajištění jednotné kvality auditu v Evropské unii, lze předpokládat určitá opatření, která by měla „extravagantní výstřelky“ národních režimů vyřešit. Proto Evropský parlament požaduje od Evropské komise hodnocení transponování směrnice a souhrnnou zprávu do dvou let, tedy do roku 2010.

- Ke konci října 2008 implementovalo 11 z 27 členských zemí EU požadavky směrnice a 16 států implementaci ještě nemělo (u deseti se očekává, že to zvládnou ještě do konce roku, včetně České republiky, a v případě šesti států k transpozici dojde až v roce 2009, což je poněkud tristní). Taková je realita a můžu vás ubezpečit, že Česká republika na tom není z hlediska legislativního procesu zdaleka nejhůř.

- Co se týče způsobu zapracování nové „osmé směrnice“ do českého právního systému, jsem přesvědčen, že návrh zákona je velice přesným a účelným zapracováním směrnice do koncepce auditorské profese tak, jak se u nás v uplynulých osmnácti letech vytvářela. A pokud tam jsou nějaké úpravy, pak z velice jasných důvodů. V situaci, kdy není důvod k výrazným změnám a posunům, byla původní koncepce profese zachována. Myslím si, že v návrhu nového zákona nejsou

žádné specifické „národní excesy“, které by byly kritické a které by vyžadovaly problematická řešení.

- Návrh nového zákona o auditorech je v mnoha ohledech pro činnost auditorů o něco liberálnější než ten stávající. Ubírá některé povinnosti, některé zase přidává, což je jistě pravda, ale přidává jen ty povinnosti, které směrnice pro statutární audit striktně vyžaduje.
- Jediné, kde se trochu lišíme, je relativně široká definice subjektů veřejného zájmu, která možná bude činit problémy zejména menším auditorům v situaci, kdy auditují např. obchodníky s cennými papíry apod. Často to mohou být velmi malé společnosti. Tuto oblast se nám bohužel nepodařilo ovlivnit žádoucím způsobem.
- Myslím si, že návrh nového zákona je dobrou základnou pro aplikaci doporučení Evropské komise k zajištění kvality auditů subjektů veřejného zájmu. Nechci říct, že bychom byli přijetím tohoto zákona plně v souladu s tímto doporučením, ale většinu věcí, které bude potřeba v tomto směru přijmout, tento zákon umožňuje, a bude na komoře a Radě pro veřejný dohled, aby tyto věci upravily takovým způsobem, abychom byli i s tímto doporučením v souladu, tj. nebude třeba kvůli tomu měnit zákon.
- Naopak doporučení Evropské komise k odpovědnosti auditorů novým zákonem příliš řešeno není, dochází ke zjednodušení odpovědnosti auditora zaměstnance, protože odpadá ona společná odpovědnost auditora zaměstnance s auditorem OSVČ nebo auditorskou společností, pro níž pracuje. Z tohoto hlediska je to lepší úprava, ale doporučení EK v návrhu zatím zpracováno není. Očekáváme, že diskuse na toto téma s ministerstvem financí bude zahájena v příštím roce.
- Ještě bych chtěl zmínit dvě technické drobnosti, které bude zřejmě třeba dopracovat (a ministerstvo přislíbilo, že se v těchto případech nebude bránit technické novele). Jde o precizní nastavení práv dozorčích orgánů KA ČR v přístupu do spisů apod., a o určitý nesoulad s uznáváním lhůt, protože pokud by se uznávaly zkoušky z vysokých škol, protože pokud existuje sedmiletá lhůta, nicméně zkoušky v rámci Komory auditorů se uznávají pouze tři roky. Je logické, že těžko můžeme očekávat, že všichni vysokoškoláci se hned po škole vrhnou na skládání zkoušky auditora. Určité sblížení těchto lhůt (např. pět let místo tří) by asi bylo rozumné. Doufáme, že k nějakému přiblížení a úpravě v této oblasti dojde.

• Na závěr malý přehled, jak jsme na tom legislativně. Ministerstvo financí předložilo návrh nového zákona vládě již před Vánoce loňského roku. Následovalo jednání Legislativní rady vlády, vypořádání připomínek, vnitřní a vnější připomínková řízení apod., až 22. května 2008 byl vládní návrh zákona předložen do Poslanecké sněmovny, tj. pět týdnů před transpoziční lhůtou Evropské komise.

Vzhledem k parlamentním prázdninám, volbám ap. došlo k prvnímu čtení až koncem září. Toto čtení bylo velice rychlé, bezproblémové a vládní návrh byl přikázán k projednání rozpočtovému výboru.

O měsíc později, 22. října 2008, rozpočtový výbor tento zákon projednal, přišel s několika drobnými úpravami, které byly předjednány s ministerstvem financí i s komorou.

Došlo k technickým vylepšením a k jedné úpravě týkající se financování Rady pro veřejný dohled. V návrhu zákona bylo původně řečeno, že činnost rady se financuje ze státního rozpočtu a z výnosů, pokut, které tato rada uloží. Došlo ke změně formulace v tom smyslu, že činnost Rady pro veřejný dohled je financována z pokut, které vybere, a nebude-li to stačit, zbytek bude doplněn ze státního rozpočtu. Je to určitá úliťba, ale na druhou stranu je zřejmé, že abych založil nějaký orgán, musím ho nejdříve zafinancovat a teprve poté může vybírat nějaké pokuty.

Na jednání kontrolního výboru 18. listopadu 2008 se objevil pozměňovací návrh, který měl asi 5 nebo 6 bodů. Dva z nich byly určitými drobnými technickými vylepšeními. Objevilo se například upřesnění, že se zákon vztahuje na Evropskou unii, když směrnice říká, že se vztahuje na celý Evropský hospodářský prostor. Dále došlo k pokusu o přesun povinnosti jmenovat



auditora valnou hromadou ze zákona o auditorech do obchodního zákoníku.

Nemyslím si, že akceptace tohoto návrhu kontrolního výboru by měla mít nějaký zásadní dopad na fungování auditorské profese, ale myslím si, že by mohla mít zásadní dopad na splnění požadavku směrnice a na reálné fungování tohoto zákona. Připomínky, které komora v této věci předložila, byly státoprávní, nebyly to věci, kde bychom se skutečně domáhali vlastních práv a povinností, ale šlo nám o veřejný zájem.

Na programu 43. schůze Poslanecké sněmovny, začínající 25. listopadu 2008, je zařazeno druhé i třetí čtení návrhu nového zákona o auditorech. (Tato schůze se nakonec neuskutečnila, protože poslanci neodsouhlasili její program – poznámka redakce.)

Zůstávám mírným optimistou a věřím, že později v lednu skutečně tento zákon spatří světlo světa a jsem přesvědčen, že pokud nenastane nějaký zásadní obrat, nový zákon rozumně založí další fungování auditorské profese.

Z přednášky ing. Jiřího Ficbauera

Připravované změny v Etickém kodexu IFAC

Tlak na uplatňování etického chování auditorů v každodenní praxi je hodně velký a bude samozřejmě narůstat. Chtěl bych vás informovat o některých připravovaných změnách v Etickém kodexu. V úvodu bych chtěl zdůraznit jednu skutečnost: Stejně jako musíme dodržovat zákon o auditorech, totéž se bude týkat i Mezinárodních auditorských standardů a Etického kodexu, protože zákon ukládá jejich dodržování.

Co se týče samotných změn v Etickém kodexu, ty jsou realizovány v rámci projektu jeho zkvalitnění a sleduje se hlavně jejich „polidštění“ tak, aby některé formulace byly lépe pochopitelné odborné veřejnosti. Etický kodex se také rozšiřuje o klasifikaci některých činností, které již běžně provádíme. Nejvíce změn se týká sekcí 290 a 291.

- V úvodní sekci 100 jsou uvedeny základní principy práce auditora. Tyto principy se nijak nerozšířily, pouze došlo k upřesnění některých výkladových pojmů, které v podstatě neznamenají zásadní změnu.

- V sekci 140 týkající se důvěrného charakteru informací je zpřesněn postup rozhodování o možném prolomení mlčenlivosti auditora. V této souvislosti se na výbor pro otázky profese a etiku obrací řada auditorů s dotazem, jak je to se zachováním či prolomením principu mlčenlivosti.

Je třeba, abychom si uvědomili, že mnohdy je i v zájmu auditora, aby byla mlčenlivost prolomena, a to právě ve vztahu k požadavkům Etického kodexu. V dnešním světě, kde může docházet k celé řadě chybných a nebo dokonce i podvodných jednání, k realizaci různých druhů účetních křivek apod., musí být mnohdy v zájmu auditora samotného, aby byla prolomena jeho mlčenlivost. Tento postup je samozřejmě nutné dobře zvážit a také vzít v potaz, že podle nového zákona o auditorech může auditora zbavit mlčenlivosti i komora. Nebude to tedy záviset jen na statutárním orgánu účetní jednotky, resp. na



libovůli jeho členů, ale nově se otevírá prostor odpovídajícího řešení této otázky i pro auditory.

Nový zákon mj. určuje, že auditor nesmí ztratit dobrou pověst. Tato pověst u nás není definována a ani zvykové právo v této souvislosti u nás neplatí. Proto je potřeba všechna fakta pečlivě zvážit. Můžete totiž získat klienta, který bude vypadat velice váženě a seriózně, ale při provádění auditu se následně zjistí, že realizace zakázky je spojena se značnými riziky, jejichž eliminace je problematická.

- Sekce 200, která se týká auditorů, je rozdělena na dvě části: První část je obecnější, ve druhé jsou uvedeny konkrétní případy jednotlivých situací, od vzniku základních hrozeb po postupy, jak se proti těmto hrozbám zabezpečit, aby byly dodrženy základní principy naší práce.

- V sekci 210 se hovoří o úpravách, které se týkají způsobu získávání zakázek a v souvislosti s tím i dodržení určitých základních pravidel. V tomto případě je třeba velmi vážně počítat s určitými činnostmi, které auditor musí pravidelně opakovat, a to i u zakázek dlouhodobých.

Každý rok je nutné vyhodnotit všechny hrozby a rizika, která s předmětnou zakázkou souvisí vč. realizace jejich zajištění. Jedná se zejména o posouzení velikosti klienta, jeho vyjednávací síly, náročnosti procedur, které musí být v zájmu dodržení kvality práce auditora dodrženy a uplatněny další faktory. Stručně řečeno je nutné opakovaně posuzovat, zda realizace předmětné zakázky je a nebo už není v našich silách a schopnostech právě ve vztahu k dodržení zásad kvality práce auditora, etiky a všech dalších ISA. Zdůrazňuji, že tento proces musíme realizovat vždy před vlastním převzetím zakázky a musí být každoročně opakován i u dlouhodobých zakázek. Samozřejmě, tuto skutečnost je nutné dokumentovat ve spisu.

V praxi existují příklady, že auditor jedná s klienty, kteří se na něj obrátí a přitom se snaží uplatnit velikost své vyjednávací síly tak, aby pokud možno omezili rozsah prací souvisejících s auditem. To samozřejmě nesmíme ve své práci připustit. Může nastat i opačná situace, kdy v případě klientů menšího rozsahu je volen zbytečně rozsáhlý postup.

- Co se týká konfliktu zájmů v sekci 220, jsou v jejím rámci nově a pregnantněji vyjmenovány situace související se vznikem a eliminací těchto konfliktů, ale v podstatě se jedná o změny méně významného charakteru. Více je rozveden zejména postup zajištění těchto hrozeb.
- V sekci 230 – Stanoviska dalších stran – došlo k upřesnění postupu při získávání stanovisek jiných odborníků. Je třeba zdůraznit doplnění způsobů postupu nového auditora v případě, kdy klient nesouhlasí s kontaktováním auditora stávajícího. Pokud se stane, že klient s tímto krokem nesouhlasí, mělo by to být významným varováním pro každého z nás, protože takový požadavek v sobě může skrývat obrovské nebezpečí skrytých rizik. Nemusíme totiž vždy zjistit fakta, která zjistil náš předchozí kolega nebo kolegyně, a nově přichází auditor se tak může vystavit zbytečně vysokým rizikům. V takovémto případě může dojít k velmi vážným kolizním situacím, kterým je třeba se vyhnout.
- V sekci 240 jsou podrobněji vyjmenovány situace ve vztahu k tzv. podmíněným honorářům. Takový typ honorářů není auditorům povolen.
- Co se týče dodržování principu objektivity při poskytování našich služeb, jsou změny spíše drobného charakteru.
- K největším změnám dochází v sekcích 290 a 291. Celá sekce 290 je přepracovaná. Je rozšířena na všechny možné druhy služeb auditorského charakteru a věnuje se také tzv. sítím auditorských firem, jak je třeba tyto sítě chápat a jak k nim přistupovat. Zcela nová



sekce 291 řeší nezávislost při realizaci ostatních ověřovacích zakázek.

Obě tyto sekce jsou vlastně co do struktury shodné. Možným příkladem ostatní ověřovací zakázky je ověření správné výše ceny za realizaci prací a nebo služeb určitého druhu např. pro územní samosprávný celek. V praxi je možný vznik ověřování celé řady dalších skutečností, kde výrok nebo postupy nemají takový charakter, že by poskytovaly ujištění na úrovni auditu, nicméně o ověřovací zakázku se v každém případě jedná. Postupy při realizaci takových zakázek řeší nová sekce 291.

- Je třeba zdůraznit, že nemám pochybnosti o tom, že všichni máte odpovídající znalosti Etického kodexu. Je ale třeba se seznámit i s tímto novelizovaným zněním tak, abyste byli schopni kodex i nadále uplatňovat v každodenní praxi. Jakmile bude k dispozici kompletní nový text, zveřejníme jej v intranetu komory, a budeme vás o tom informovat v časopise Auditor.
- V souvislosti s uplatňováním základních principů Etického kodexu se může zdát, že narůstá administrativa a že to může být pro menší auditory zatěžující. Je třeba zdůraznit, že cílem není nadměrně zatěžovat každého z nás. Na druhé straně musíme vztít v potaz, že auditorský výrok má dnes ve vztahu ke třetím stranám takovou vážnost, že je třeba dodržet kvalitu a také odpovídající transparentnost v naší práci. Správné rozhodování od procesu převzetí zakázky, přes její realizaci až po její odpovídající mapování prostřednictvím spisu auditora je tedy nanejvýš aktuální. Proto také musíme bedlivě zvažovat rozsah a náročnost každé zakázky ve vztahu ke schopnostem její realizace. Dodržení Mezinárodních auditorských standardů i Etického kodexu musí být v naší práci prvotní. Tyto zásady práce je třeba také neopomenout při působení v rámci sítě auditorských firem, kterou nemusí nutně být jen a pouze právní uspořádání, ale také společné postupy při realizaci konkrétní zakázky.

Z přednášky ing. Radomíra Stružinského

Auditoři a zákon proti legalizaci výnosů z trestné činnosti

O existenci nového zákona č. 253/2008 Sb. proti legalizaci výnosů z trestné činnosti již určitě víte. Ve svém vystoupení se zmíním o základních odlišnostech oproti dosavadnímu zákonu, povinnostech auditorů a auditorských společností a povinnostech Komory auditorů, které z nového zákona vyplývají.

- Hlavní odlišností nového od dosavadního zákona je, že podezřelé obchody dosud auditori hlásili přímo finančně analytickému útvaru Ministerstva financí a nově je budou oznamovat tomuto útvaru prostřednictvím Komory auditorů.

- Druhou odlišností je výkon správního dozoru. Ministerstvo financí má správní dozor nad dodržováním zmíněného zákona, nicméně povinnosti správního dozoru jsou delegovány přímo ze zákona na Komoru auditorů.

- Jaké povinnosti vyplývají z nového zákona pro auditory? V § 2, odstavci e) nového zákona je auditor definován jako povinná osoba. Jako povinná osoba je povinen identifikovat klienta před uskutečněním obchodu přesahujícího 1000 eur, je-li účastníkem obchodu. Auditor je zároveň povinen provést kontrolu klienta, pokud je účastníkem obchodu převyšujícího 15 tisíc eur, a dále je povinen identifikovat klienta při jakémkoliv podezřelém obchodu či vzniku podezřelého obchodního vztahu.

- Způsob identifikace najdete v § 8 tohoto zákona. Nejde o složitou činnost; identifikace v podstatě obnáší nashromáždění určitých údajů o klientovi. Lze říci, že pokud auditor vede spis poctivě a pečlivě, zachycením těchto informací v auditorském spisu současně naplní i povinnosti dané novým zákonem.

- V obecném měřítku musí povinná osoba nahlásit podezřelý obchod ministerstvu financí nejpozději do pěti dnů ode dne zjištění. Auditori a další vyjmenované profese postupují odlišně, protože nemusí podezřelé obchody hlásit přímo ministerstvu financí, ale podle § 26 odstavce 3 „auditor učiní oznámení podezřelého obchodu přímo Komoře auditorů České republiky“.

- Jinou povinností auditora a auditorské společnosti je (podle § 23, odstavce 1) to, že „povinná osoba musí zajistit nejméně jedenkrát v průběhu 12 kalendářních měsíců proškolení zaměstnanců, kteří se mohou při výkonu své pracovní činnosti setkat s podezřelými obcho-



dy, a proškolení všech zaměstnanců před zařazením na takováto místa.“

Zákon byl vyhlášen počátkem července 2008, takže zhruba do podzimu příštího roku by měli všichni auditori proškolit své zaměstnance. A kromě toho by měli mít zavedenou proceduru, která zajistí, aby byl při příchodu nový zaměstnanec proškolen z hlediska povinností dle tohoto zákona.

- Máme nějaké povinnosti, ale musíme být také schopni prokázat jejich plnění. O zmíněných školeních by měly existovat záznamy, měly by existovat i záznamy o proškolení nově příchozích zaměstnanců. Takže nejen plnit, ale i dokumentovat.

- V obecném měřítku vykonává správní dozor nad povinnostmi, které vyplývají ze zákona, ministerstvo financí. To se ale netýká advokátů, auditorů, soudních exekutorů a daňových poradců. U těchto profesních skupin ministerstvo financí delegovalo výkon správního dozoru na profese. Jakým způsobem je správní dozor delegován, to definuje § 37, odstavec 2 zákona. Příslušná komora je povinna provést na základě písemného podnětu ministerstva financí kontrolu dodržování povinností (advokáta, notáře, auditora, soudního exekutora nebo daňového poradce) vyplývajících z tohoto zákona a uvědomit ve stanovené lhůtě písemně ministerstvo o jejím výsledku.

- Jak jsem se již zmínil, komora má na starosti kromě zprostředkování správního dozoru také vyřizování hlášení podezřelých obchodů. Pro vyřizování tohoto

hlášení existuje určitý postup, komora již na tuto povinnost reagovala, existují vnitřní směrnice, zásady, jak se bude s hlášeními zacházet. Auditor nahlásí podezřelý obchod podle § 18 přímo komoře, ta by měla hlášení přezkoumat, a pokud budou splněny všechny náležitosti, předá oznámení ministerstvu financí, a to bez zbytečného odkladu nejpozději do 7 kalendářních dnů ode dne zjištění podezřelého obchodu. Pokud náležitosti nebudou splněny, komora na ně musí písemně upozornit oznamovatele. Jak je patrné, komoře, resp. úřadu komory vznikají nové administrativní úkony, které bude muset vykonávat a bude se s nimi muset v nastávajícím období pořádat.

- Pokud jde o správní dozor nad povinnostmi danými zákonem, postup je následující: Ministerstvo financí by mělo podat podnět pro provedení kontroly (nad dodržováním povinností vyplývajících ze zákona) na určitého auditora nebo auditorskou společnost, např. kvůli tomu, že neplní identifikační nebo kontrolní povinnosti. Tento podnět by měl být doručen na úřad komory, ten jej předá dozorčí komisi, informuje prezidenta, viceprezidenta a kárnou komisi. Dozorčí komise by následně měla stanovit termín kontroly. V případě nedostatečné lhůty dozorčí komise navrhuje novou lhůtu a informuje o tom prezidenta a viceprezidenta. Dozorčí komise by pak měla předat zprávu o kontrole prezidentovi, viceprezidentovi, a zpráva bude následně odeslána ministerstvu financí.

- Potíž je, že lhůtu pro vyřízení kontroly určuje ministerstvo financí. Komora zde má zúžený manévrovací prostor a měla by udělat všechno pro to, aby kontrola byla vykonána co nejdříve, resp. ve stanoveném termínu. Pokud bude navržená lhůta neschůdná, komora by měla nějakým způsobem navrhnout ministerstvu financí novou lhůtu.

Zatím (bohužel nebo bohudík) komora ani úřad nemají s takovými podněty žádné zkušenosti, ale v budoucnu mohou nastat situace, kdy lhůta pro danou kontrolu bude nezvládnutelná, neschůdná nebo organizačně obtížná, a tak musíme být připraveni i na jednání s ministerstvem financí o jejím prodloužení.

- Zákon byl vyhlášen 8. července letošního roku a proškolení byste si měli v auditorských praxích a společnostech zajistit nejpozději do 31. srpna 2009. Nabízí se eventualita organizovat školení společně s dalšími auditorskými praxemi, a měli byste být

schopni prokázat, že jste školení zorganizovali a všichni zainteresovaní jej absolvovali.

- Věřím, že případů, kdy budete nahlašovat podezřelé obchody, bude pokud možno co nejméně a že se vás nový zákon bude dotýkat pouze v tom, že naplníte povinnosti proškolení, identifikace, shromáždění údajů atd.

Z diskuse

Ing. Petr Kříž

Jestliže budeme hlášení podávat prostřednictvím komory, jaká bude její role? Bude komora nějakým způsobem posuzovat oprávněnost hlášení? Bude se zabývat tím, zda jde nebo nejde o podezřelý obchod? Bude hlášení nějak anonymizovat? Pokud bude úloha komory spočívat v tom, že přichází fax přepoště finančně analytickému útvaru MF, pokládal bych to za zcela zbytečnou formální zátěž.

Ing. Radomír Stružinský

Komora zatím nemá zkušenosti s posuzováním podezřelých obchodů. Tuto činnost zajišťoval pouze finančně analytický útvar MF, a možná že by bylo nejlepší pro tento účel najmout do úřadu komory nějakého bývalého pracovníka tohoto útvaru. Role komory bude asi zpočátku užší a později se možná může rozšiřovat.

Zatím lze v zásadě říci, že pokud bude mít hlášení logiku a bude splňovat všechny náležitosti, úřad s nejvyšší pravděpodobností oznámení zaeviduje a obratem jej pošle na finančně analytický útvar.

Až později, podle toho, jak bude praxe s hlášeními narůstat, může být „filtrační role“ komory větší.



Rozdělování vlastního kapitálu po přeměně

V časopise Auditor č. 8/2008 byly zveřejněny dva články týkající se přeměn společností a možnosti zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu. Toto téma je nesmírně živé, což dokumentuje i připravovaná změna účetních předpisů pro příští účetní období, která musí připravit podmínky pro zachycení přeshraničních fúzí. Zůstaňme ale zatím v tuzemsku a podívejme se společně, kde je provázanost účetních předpisů s obchodním právem a jak na tuto skutečnost můžeme reagovat.

V dalším textu jsou tedy rozebrány možnosti, jak naložit s vlastním kapitálem po přeměně obchodní společnosti a zda jsou či nejsou správné možnosti jeho výplaty vlastníkům.

Vymezení vlastního kapitálu

Obchodní zákoník definuje v § 6, odst. 4 vlastní kapitál jako vlastní zdroje financování obchodního majetku, vykazované v pasivech rozvahy. Strukturu, v jaké je vykazován vlastní kapitál v účetní závěrce, upravuje vyhláška v Příloze č. 1 – *Uspořádání a označování položek rozvahy*:

Vlastní kapitál	
PASIVA CELKEM	
A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.I.	1. Základní kapitál
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)
	3. Změny základního kapitálu
A.II.	Kapitálové fondy
A.II.	1. Emisní ážio
	2. Ostatní kapitálové fondy
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
A.III.	1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
	2. Statutární a ostatní fondy
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
A.IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let
	2. Neuhrazená ztráta minulých let
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)

Podrobnější analýzu těch položek, které jsou ovlivňovány přeměnami obchodních společností, obsahuje následující text.

Základní kapitál

Základní kapitál obsahuje navrhovanou výši základního kapitálu nástupnické společnosti dle projektu přeměny obsahující hodnotu původních akcií, případně zvýšení/snížení jejich nominální hodnoty, plus nominální hodnotu akcií nově emitovaných.

Položka „Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly“ se vykazuje se záporným znaménkem (-) a představuje snížení vlastního kapitálu o hodnotu vlastních akcií, pokud je nástupnická společnost již vlastnila či je v důsledku fúze získá a nepoužije je k výměně.

Dle ČÚS č. 011 jsou vlastní akcie oceněny v účetní hodnotě převzaté z účetnictví jiné zúčastněné společnosti či v pořizovací ceně. Po přeměně zde může být zachycen také uvolněný obchodní podíl, který společnost získá protihodnotou za vypořádací podíl vyplacený nesouhlasícímu společníkovi nebo akcionáři.

Oceňovací rozdíly z přecenění – změny od 1.1.2008

Ministerstvo financí v novelizaci českých účetních předpisů zvolilo koncepční přístup k oceňování na reálnou hodnotu pro přeměny. Tato koncepce se dá popsat těmito kroky:

1. nejprve budou přeceněny na reálnou hodnotu takové položky majetku, které se oceňují na reálnou hodnotu v souladu s § 27, odst. 1 zákona o účetnictví, tedy cenné papíry, deriváty, majetek a závazky zajištěné deriváty; toto přecenění se zaúčtuje standardním způsobem (výsledkově nebo rozvahově),
2. dále se přecenění majetkové účasti ekvivalencí (rozvahově),
3. na závěr dojde k přecenění ostatního majetku rozvahovým zachycením rozdílů na účet „Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách“ vykazovaný v pasivech.

Fond z přecenění cenných papírů a derivátů

Ve vazbě na první krok vznikají „Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“. Ty představují kapitálový fond, který vzniká z přečtených rozdílů mezi zpravidla pořizovací cenou a reálnou hodnotou (účet 414). Dle § 27 zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500 (§ 51 až 53) a ČÚS č. 008 je v některých případech přecenění cenných papírů a derivátů na reálnou hodnotu účtováno do vlastního kapitálu jako zvýšení (při zhodnocení) nebo snížení (při znehodnocení). Na tvorbě tohoto fondu se podílejí zejména realizovatelné cenné papíry, majetkové účasti přečtené ekvivalencí a deriváty, které slouží jako zajištění budoucích rozvahových položek (cash flow hedge). Další alternativou vzniku tohoto fondu je použití zajišťovacího účetnictví při přirozeném zajištění cizoměnového rizika. Přecenění cenných papírů oproti vlastnímu kapitálu je postaveno na principu, že tento fond je přísně účelově vázán k aktivu, při jehož přecenění byl vytvořen. Jeho použití navazuje na operaci s příslušným cenným papírem (na jeho prodej nebo další přecenění) nebo s derivátem (vypořádání nebo přecenění). Je zcela vyloučena možnost použít pasivního zůstatku účtu 414 k jakékoliv transakci s vlastním kapitálem směrem k vlastníkům. Z tohoto „fondu z přecenění“ nelze zvýšit základní kapi-

tál ani provést výplatu vlastníkům. Jde tedy o součást vlastního kapitálu, se kterým nemůže společnost volně disponovat.

Při plánování přeměny může dojít k technickému problému v důsledku neprovázanosti zákona o přeměnách a účetních předpisů. Nominální hodnota nově emitovaných akcií může být maximálně do výše čistého obchodního majetku stanoveného znaleckým posudkem. Pokud jsou součástí aktiv podniku realizovatelné cenné papíry, které budou přeceněny pomocí účtu 414, může být část jejich reálné hodnoty vykázána v pasivech na nedisponibilním fondu z nového ocenění, a tudíž nelze aplikovat doslovné znění zákona o přeměnách (např. § 105 nebo § 265).

Fondy z přecenění ostatního majetku

Položka „Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách“ představuje fond z přecenění majetku na reálnou hodnotu dle znaleckého ocenění majetku vyžadovaného zákonem o přeměnách s výjimkou změny právní formy. Dle § 27 zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500 (§ 54) a ČÚS č. 011 je tento fond zaúčtován/vytvořen ke dni předcházejícímu rozhodnému dni sloučení, splynutí nebo rozdělení (v konečné účetní závěrce).

Jsou zde zaúčtovány rozdíly mezi účetními hodnotami majetku a reálnými hodnotami majetku zanikajících účetních jednotek nebo části účetní jednotky rozdělované odštěpením. Účtujeme zpravidla zvýšení hodnoty aktiv na příslušné majetkové účty souvztažně s tímto kapitálovým fondem. Výjimku tvoří ty složky majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos, nebo těch složek majetku a závazků, u kterých se změny reálné hodnoty nebo změny ocenění ekvivalencí účtují prostřednictvím kapitálového fondu výše uvedeného, vykazovaného v položce „A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“.

Nutno také zdůraznit, že tento fond je snížen o částku odloženého daňového závazku, který vzniká a je účtován v návaznosti na přecenění majetku na reálnou hodnotu. Odložený daňový závazek snižuje výši tohoto fondu, který je k dispozici na navýšení ostatních položek vlastního kapitálu (zejména základního kapitálu).

Zahajovací rozvaha

V zahajovací rozvaze již není vykazován fond – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (účet 418), protože jeho hodnota bude přesunuta do jiných složek vlastního kapitálu (viz ČÚS č. 011 bod 2.5. novelizovaný od 1.1.2008). Předpokládá se jeho použití na zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti (v důsledku emise nových akcií), dále pak tvorbu emisního ažia nebo rezervního fondu.

Část tohoto fondu je možno také vykázat jako nerozdělený zisk, oporou pro to nám může být ustanovení v bodě 2.5. v ČÚS č. 011, které uvádí, že konečný zůstatek tohoto účtu bude v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti zachycen v rámci účtové skupiny

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy nebo
42 – Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku podle smlouvy o fúzi, projektu rozdělení nebo smlouvy o rozdělení.

V tomto bodě si dovoluji vyjádřit nesouhlas s článkem prof. Vomáčkové „Hlavní problémy v novele ČÚS 011“ (časopis Auditor č. 8/2008, str. 19), kdy dle mého názoru nejde o žádné „skrývání“ fondu z přecenění. Informace o použití tohoto fondu jsou obsahem projektu přeměny (dříve smlouvy o přeměně) a ta je vždy přílohou konečné účetní závěrky i zahajovací rozvahy. Navíc jsou tyto informace podrobně popisovány v příloze k účetní závěrce i zahajovací rozvaze.

Projekt přeměny

Tyto přesuny mezi vlastními zdroji, mezi položkami vlastního kapitálu musí být popsány v projektu přeměny a také komentovány v příloze k zahajovací rozvaze. Určení, v jaké struktuře nástupnická obchodní společnost přebírá složky vlastního kapitálu zanikající obchodní společnosti, vychází zejména z:

1. výměnného poměru, který určuje, v jaké výši bude vytvořen (při splynutí, rozdělení, odštěpení) nebo navýšen (sloučení, rozdělení sloučením) základní kapitál nástupnické společnosti,
2. rozhodnutí o vytvoření zákonného rezervního fondu u s.r.o. nebo a.s.,
3. vhodnosti vyrovnání neuhrazených ztrát společnosti,
4. rozhodnutí vlastníků o položkách emisní ažio nebo nerozdělený zisk.

Přesná struktura převzetí složek vlastního kapitálu je jednou z náležitostí projektu fúze (viz § 70, odst. 1, písm. b/ zákona o přeměnách). Tato struktura vlastního kapitálu bývá také komentována v Příloze k zahajovací rozvaze. ČÚS č. 011 hovoří v bodě 2.10. o tom, že účetní jednotky k zahajovací rozvaze připojí písemné vysvětlení, které bude obsahovat všechny relevantní skutečnosti spojené s účetními operacemi vyvolanými přeměnou.



Milej pane, dnes jsem to Evropě „osladii“. Požádal jsem o dotaci z evropských fondů!
Kresba I. Svoboda

Fond z přecenění při přeměnách a jeho možné rozdělení akcionářům

Pro další posuzování vycházíme z toho, že společnost při přípravě přeměny řádně splnila všechny své informační povinnosti směrem k vlastníkům. Tedy na valné hromadě schvalující přeměnu se mohli vlastníci seznámit s konečnými účetními závěrkami všech zúčastněných společností, v projektu přeměny byl srozumitelně popsán postup převzetí složek vlastního kapitálu a byla k dispozici i zahajovací rozvaha nástupnické společnosti.

Dále vycházíme z toho, že bylo zaúčtováno individuální znalecké ocenění jednotlivých složek majetku a správně vyčíslena a zaúčtována odložená daň (odložený daňový závazek).

Za těchto okolností tedy došlo ke zvýšení vlastního kapitálu o správnou částku, ke kterému by došlo, pokud by majetek byl za tržní hodnotu prodán (znalecký posudek musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě dle § 27, odst. 4, písm. b/ zákona o účetnictví). Ocenění majetku reálnou hodnotou je možno považovat za jev žádoucí a prospívající věrnému obrazu skutečnosti v účetnictví. Tento postup je také možno považovat za odkrytí tichých rezerv tak, jak je uváděno zejména v německé literatuře.

Tiché rezervy

Podle Fireše a Zelenky (1997, str. 135)¹⁾ tichou rezervu můžeme obecně charakterizovat jako tu část vlastního jmění podniku, která není účetně vykázána. V konečném důsledku je způsobena rozdíly z ocenění aktiv a dluhů podniku, tedy rozdíly mezi zvolenou základnou pro „reálné“ ocenění, od níž se odvíjí úvahy o tichých rezervách, a mezi účetním oceněním jednotlivých položek.

Vlastní kapitál podnikatelského subjektu lze v účetnictví vždy rozdělit na dvě základní části: na část vzniklou vklady majitelů (akcionářů, společníků), popř. vklady jiných subjektů do podniku (dary, dotace) nebo při různých vzájemných kombinacích mezi podniky, a na část, která vznikla z podnikatelské činnosti, vedoucí ke vzniku hospodářského výsledku. Vzhledem k charakteru tichých rezerv je možné je rozčlenit na část vzniklou při výše zmíněných vkladech a na část vztahující se k výsledku hospodaření. Část tichých rezerv má pak z hlediska jejich vzniku podobu kapitálových vkladů a část má podobu nerozděleného zisku²⁾.

Podle Knüppela (2006, str. 87)³⁾ je podhodnocení majetku důvodem pro vznik tichých rezerv. Díky podhodnocení je majetek a vlastní kapitál vykázán v příliš nízké hodnotě. Mimoto podhodnocení také zkrusluje výši zú-

čtovaného zisku či ztráty, protože výše odpisů majetku je příliš nízká. Podhodnocení také poskytuje velký hrací prostor pro „bilanční kosmetiku“, kdy ve vhodném okamžiku mohou být tiché rezervy rozpuštěny a vykázán zdánlivý zisk. Názor, že tiché rezervy slouží zájmům věřitelů, je velmi problematický. Tiché rezervy mají potenciál k zastření ztrát (Verlustverschleierungspotential). Dostane-li se společnost do krize, budou tiché rezervy rozpuštěny a věřitelům je předložen obraz kvetoucího podnikání.

Lze tedy uzavřít, že přecenění majetku na reálnou hodnotu a navýšení vlastního kapitálu při přeměně je jev žádoucí a není důvodu se mu bránit. Následné snížení vlastního kapitálu výplatou vlastníkům (pokud společnost má volné peněžní prostředky), je pak jen logickým vyústěním.

Riziko kreativního účetnictví

Skutečnost, že podniky mají možnost za určitých právních podmínek přeceňovat majetek směrem nahoru, může být zdrojem kreativního účetnictví. Ve vztahu ke kreativnímu účetnictví je nutné si uvědomit, že pokud podniky smějí přeceňovat majetek směrem nahoru, mohou dle Krupové (2001, str. 10)⁴⁾ určovat:

- období vykázání přeceněné částky,
- částku přecenění,
- očekávanou dobu životnosti majetku a jeho zbytkovou hodnotu pro určení odpisů,
- jak postupovat při zúčtování fondu z přecenění,
- jak často přecenění provádět.

Česká legislativní úprava se snaží těmto hrozbám čelit, a je otázkou, zda úspěšně. Pokud v českých podmínkách společnost přistoupí ke sloučení, splynutí či rozdělení, pak určuje i okamžik, kdy bude majetek přeceňen na reálnou hodnotu.

Částka přecenění je určena znaleckým posudkem, a měla by odpovídat tržní ceně majetku. Zúčtování fondu z přecenění je v kompetenci vlastníků, kteří při přípravě projektu přeměny mohou určit, zda z tohoto fondu bude vytvořen základní kapitál nástupnické společnosti, rezervní fond nebo zda bude část zaúčtována jako nerozdělený zisk minulých let. Tato skutečnost musí být skutečně podrobně popsána v projektu přeměny, na který navazuje zahajovací rozvaha nástupnické společnosti. Oba dokumenty jsou schvalovány valnými hromadami společností účastnících se fúze či rozdělení. Výše zmiňované riziko – způsob zúčtování fondu – tak sice není odstraněno, je však podrobeno zveřejnění a schválení valnou hromadou schvalující projekt přeměny.

¹⁾ Fireš Bohuslav, Zelenka Vladimír: *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. rozšířené vydání, Management Press, Praha, 1997. 173 s. ISBN 80-85943-24-7.

²⁾ V odborné literatuře se někdy objevují i synonyma jako např. rezervy latentní nebo rezervy skryté.

³⁾ Knüppel M., (2006): *Bilanzierung von Verschmelzung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007. ISBN – 13: 978 3 503 10009 5

⁴⁾ Krupová Lenka: *Kreativní účetnictví - možnosti a meze*, Komora auditorů ČR, Praha, 2001.

Po zrealizované přeměně není možno opakovat přecenění na reálnou hodnotu, tj. není možno přecenění pravidelně aktualizovat.

Právní omezení výplaty vlastního kapitálu

At je fond z přecenění při přeměnách vykázán v zahajovací rozvaze jako součást základního kapitálu, ostatních kapitálových fondů nebo nerozděleného zisku, nebrání platný obchodní zákoník v dalších letech vlastníkům v jeho rozdělení a vyplacení prostředků odpovídající jeho výši. Alternativ vedoucích ke snížení vlastního kapitálu je několik a všechny mají svá právní omezení a procedury.

Pokud byl fond použit v minulosti při realizaci přeměny na zvýšení základního kapitálu, může dojít po uplynutí několika let ke snížení základního kapitálu postupem dle obchodního zákoníku (snížení nominální hodnoty akcií či vzetí akcií z oběhu – odkup akcií). Tato procedura je řádně zveřejněna a věřitelům musí být poskytnuto odpovídající zajištění.

Pokud byl fond převeden do ostatních kapitálových fondů nebo do nerozděleného zisku, lze postupem dle § 178 obchodního zákoníku dospět k rozhodnutí o výplatě nerozděleného zisku či jiných vlastních zdrojů, které nejsou účelově vázány.

Finanční omezení výplaty vlastního kapitálu

Pokud budeme zkoumat nebezpečnost možnosti výplaty fondu z přecenění při přeměnách, který se stal součástí základního kapitálu, rezervního fondu či nerozděleného zisku, je vhodné se vrátit k jeho podstatě popsané v části o tichých rezervách. Pokud tedy přece-

něním pro účely fúze byla odkryta tichá rezerva spočívající v ocenění nemovitosti reálnou hodnotou, pak tento zdroj ve vlastním kapitálu nemá krytí likvidními aktivy, ale vykazovanou hodnotou nemovitosti. Těžko si pak lze přestavit výplaty části hodnoty nemovitosti.

Daňové dopady snížení vlastního kapitálu

Pokud po přeměně dojde ke snížení vlastního kapitálu nástupnické společnosti a k výplatě společníkům, je možno konstatovat, že platný zákon o daních z příjmů nedává odpověď na otázku, jaký bude daňový postup. Vlastně je možno říci, že lze spekulovat již při přípravě přeměny, která položka vlastního kapitálu má při cestě zpět k akcionáři nejlepší daňový režim. Je to základní kapitál, ostatní kapitálové fondy nebo nerozdělený zisk? Záleží na osobě příjemce (fyzická nebo právnická) a na výši nabývací ceny podílu na společnosti. V úvahu tak přichází trojí možné posouzení daňového dopadu na společníka:

1. společník nezdaní nic, protože o přijatou částku sníží nabývací cenu podílu,
2. společník zdaní část nebo celou částku ve svém obecném základu daně,
3. společník získá příjem až po zdanění srážkovou daní sraženou a odvedenou vyplácející společností.

Ale v našich podmínkách každoročních změn daňových zákonů není možné dlouhodobé daňové plánování, takže tato oblast není pro státní rozpočet nijak nebezpečná.

Ing. Jana Skálová

TPA Horwath

Co najdete v e-příloze č. 10/2008

Vlastní kapitál, srovnatelné údaje a dopady na daň z příjmů

V posledním roce začala diskuse v odborné veřejnosti na téma, jak postupovat v případě oprav chyb minulých let tak, aby bylo dosaženo srovnatelných údajů vykazovaných v účetních závěrkách podnikatelských subjektů. Prvním krokem k tomuto byla diskuse na půdě Národní účetní rady, která vyústila v přijetí Interpretace I-11 – Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v účetních závěrkách podnikatelů. Tato interpretace se věnuje celé řadě problémů, příspěvek ing. Jany Skálové, jehož přetisk z časopisu Účetnictví v praxi najdete v e-příloze Auditor, se zaměřuje na účetní zachycení oprav chyb minulých účetních období a jejich vykazání v aktuální účetní závěrce.

Spojené osoby v účetních a daňových souvislostech

V e-příloze Auditor je i článek zabývající se účetními a daňovými souvislostmi u spojených osob. Kromě definice jsou v něm uvedeny další okruhy jako obecné pravidlo tvorby cen, aplikace pravidla obvyklých cen, specifické daňové problémy týkající se spojených osob a výhody vzájemného propojení v podnikání.

Novela zákona o podnikání na kapitálovém trhu

Dne 1.7.2008 nabyt účinnosti zákon č. 230/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. S účinností od 1.1.2009 byla schválena část zákona týkající se uznání způsobu ověřování odbornosti obvyklého

na kapitálovém trhu. Tento způsob zohledňuje Česká národní banka. Mezi nejvýznamnější změny patří zejména posílení regulace investičního trhu, regulace investičních služeb a organizování trhu s investičními nástroji; mezi další skutečnosti nové úpravy patří, že se zavádí vedle regulovaného trhu i tzv. mnohostranný obchodní systém, který plní nižší míru požadavků než trh regulovaný.

Poznátky z přezkoumání hospodaření obcí

Stávající čas zahájení přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků volá po výměně zkušeností z pohledu auditora. Své poznatky z přezkumu hospodaření ÚSC uvádí v článku, zveřejněném v časopise Obec & finance, auditor Miroslav Gross.

-av-

Počítačem integrované řízení podniku

Rozvoj informačních a komunikačních technologií je jedním z podstatných znaků globální ekonomiky. Proniká do všech sfér lidských činností, ve všech profesích je počítačová podpora samozřejmostí. Přináší s sebou nesporné výhody, ale i mnohá rizika. V důsledku toho roste tlak na rozvoj vzdělání v dané problematice. Na to reagují i požadavky Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants – IFAC). Výbor pro výchovu a vzdělávání, do jehož kompetence patří tvorba standardů pro přípravu profesionálních účetních, rozšířil požadavky na jejich vzdělání o relativně široce vymezenou znalost informačních a komunikačních technologií spjatou s tvorbou informačních systémů.



Na tyto požadavky reaguje právě vydaná kniha, jejíž obsah je rozdělen do čtyř problémových okruhů:

- První okruh (kapitoly 1, 2) je obecným úvodem do problematiky využívání informačních systémů v řízení podniku v současném ekonomickém prostředí. Vymezuje obsah základních pojmů, metodiku tvorby, využívání a rozvoje informačních systémů s podporou informačních a komunikačních technologií. Poskytuje základní představu o obecné

architektuře informačních systémů. Napomáhá tím rozvoji schopností účinné spolupráce tvůrců a uživatelů při tvorbě informační strategie integrované se strategií podniku. Nároky na účetní profesi se zvyšují i v tomto směru. Odborní pracovníci by měli být aktivní při formulaci požadavků na informační systém, již v době, kdy se tvoří koncepce, stejně jako při implementaci a rozvoji informačního systému v průběhu jeho životního cyklu.

- Druhý okruh (kapitoly 3, 4, 5) specifikuje počítačovou podporu řízení podniku v průřezu obecnou architekturou informačního systému, a to takto:

- nejprve vysvětluje obsah a funkce transakčních systémů na bázi řízení podnikových zdrojů Enterprise Resource Planning – ERP. Tyto systémy počítačově podporují řízení logisticky uspořádaného transformačního procesu a finančně ekonomické řízení. Jsou koncipovány jako otevřené modulární systémy přispívající k hladkému průběhu klíčových i vybraných podpůrných procesů v podniku, které se rozšiřují do podnikového okolí. Jsou proto doplňovány o specifické softwarové aplikace pro řízení dodavatelско-odběratelských řetězců, řízení zákaznických vztahů, řízení lidských zdrojů a o produkty elektronického obchodování. Text poskytuje přehled o vývoji nástrojů a metod řízení aplikovaných ve vazbě na rozvoj technologií od doby jejich vzniku po současnost. Upozorňuje na nová sofistikovaná softwarová řešení;

- následně vymezuje požadavky, které mají splňovat počítačové aplikace pro podporu manažerského rozhodování. Upozorňuje na strukturu externích a interních dat/informací pro strategickou a taktickou úroveň řízení s vazbou na podnikový ERP systém. Podává přehled o vývoji aplikací, který

vrcholí ve struktuře nástrojů Business Intelligence – BI poskytujících rozsáhlou počítačovou podporu řízení podniku;

- se zaměřením na cílovou skupinu čtenářů věnuje zvláštní pozornost účetnictví v informačním systému, které prolíná všemi jeho vrstvami. Je integrální součástí otevřeného komplexního integrovaného informačního systému. Text upozorňuje na změny, které přináší počítačový způsob zpracování účetních dat/informací, neboť spolu s nepochybnitelnými přínosy s sebou nese i značná rizika. Odráží se v nových přístupech ve zpracování účetních výkazů i v auditu.

- Třetí okruh (kapitola 6) přibližuje čtenáři různé přístupy k implementaci informačního systému. Specifikuje vznik a rozvoj metodiky systémové integrace, která obsahuje postupy řešení spolu s odpovědností za koncepci, implementaci a rozvoj informačního systému v prostředí informačních a komunikačních technologií v integritě s podnikovou strategií. Upozorňuje na přednosti metodiky Multidimensional Development of Information System – MDIS. V návaznosti na to vymezuje roli a potřebné vlastnosti systémového integrátora. Přibližuje obsah, postupy reengineeringu podnikových procesů. Specifikuje způsoby hodnocení efektivnosti informačních systémů, jejich možnosti a omezení. Uvádí výsledky výzkumu zaměřeného na posouzení toho, jak se v podnikové praxi uplatňují doporučené metodické postupy při implementaci informačních systémů.

- Čtvrtý okruh (kapitoly 7, 8) umožňuje čtenáři nahlédnout do současné podnikové praxe. Obsahuje ukázkou aktuálního ERP systému. Vymezuje obsah základních modulů pro operativní až taktickou úroveň řízení podniku. Konkrétní implementaci ukazuje na podnicích

z různých oblastí výroby. Náhled uzavírá implementace nástrojů BI pro manažerská rozhodování. Recenzovaná publikace je vhodným zdrojem informací pro široký okruh odborné veřejnosti a svým

obsahovým zaměřením je vhodnou studijní literaturou pro všechny profesní systémy vzdělávání účetních a auditorů.

Prof. Libuše Müllerová

Autoři: Marie Pospíšilová, Ladislav Mejzlík, Lenka Velechovská
Vydalo nakladatelství BOVA
POLYGON, Praha 2008
ISBN 978-80-7273-753-4
258 stran, cena 448 Kč

Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálových společnostech

Kapitálové společnosti jsou nejrozšířenější právní formou podnikání v České republice. Původní relativně jednoduchá úprava jejich hospodaření v počátcích nástupu tržní ekonomiky v poslední dekádě minulého tisíciletí se postupem času stávala složitější v souvislosti s transakcemi při přeměnách obchodních společností. Po vstupu České republiky do Evropské unie se k tomu přidala problematika přeshraniční fúze. To vše pod tlakem globalizace a s tím související potřebou implementace evropských směrnic a mezinárodních účetních norem do českého obchodního práva a účetních předpisů. Na všechny tyto změny aktuálně reaguje uvedená publikace, jejíž devět kapitol je obsahově rozdělena do třech částí.

První část se věnuje obecnému vymezení a výkladu základních pojmů obchodního zákoníku a jejich zobrazení v účetnictví. Začíná problematikou obchodních podílů a cenových papírů, jejich oceňováním, účtováním pořízení, držení a prodeje. Dále se zabývá založením obchodní společnosti, otevřením účetních knih, možnostmi zvyšování či snižování základního kapitálu, příplatky ke vkladům do vlastního kapitálu, výplatou podílu na zisku či vypořádacího podílu. Ve vazbě na ustanovení obchodního zákoníku řeší otázku zákonného rezervního fondu při nabývání vlastních akcií v akciové společnosti a důvody jejich nabývání. Tato obecná část je zakončena řádnou, mimořádnou a mezitímní účetní závěrkou, zdů-

vodňuje, kdy se která z těchto závěrek sestavuje a k čemu slouží. Druhá část knihy se zabývá přeměnami obchodních společností ve vazbě na nový zákon o přeměnách, který nabyl účinnosti k 1. 7. 2008 a přinesl některé novinky ve srovnání s původní úpravou v obchodním zákoníku. Na ně musí reagovat i účetní a daňové postupy. Jsou zde vysvětleny základní typy přeměn, povinný obsah projektu, problematika oceňování jmění a zásadní zákonné lhůty. Pozornost je dále věnována obsahu účetních závěrek společností opět v souvislosti s oceňováním jejich majetku tam, kde se ze zákona provádí přecenění a jeho následné promítnutí do zahajovacích rozvah nástupnických společností. Vysvětleny jsou zde odlišnosti různých typů přeměn včetně přeshraniční fúze, i daňové dopady, a to jak z pohledu zúčastněných společností, tak z pohledu jejich společníků. Závěrečné kapitoly třetí části už jen dokreslují sledovanou tematiku z pohledu mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 3, který je inspirací pro účetní zobrazení některých složitějších transakcí v českých účetních předpisech. Jedná se hlavně o přístup při stanovení pořizovací ceny akvizice, způsob zahrnováním vedlejších pořizovacích nákladů, odložené či podmíněné platby, menšinové podíly a goodwill, odškodnění z garancí původních vlastníků, postupnou akvizici nebo snížení podílové účasti v dceřiném podniku při ponechání si kontroly.



Celý text je prokládán názornými příklady účtování, při orientaci v tak náročném tématu pomohou i přílohy s odkazy na aktuální daňovou úpravu. Uvedená publikace se jistě zařadí mezi nepostradatelnou literaturu jak pro účetní, kteří budou problematiku přeměn (a nejenom jich, ale i dalších transakcí v kapitálových společnostech) řešit v praxi, tak i pro auditory, kteří budou účetní závěrky těchto společností před a po přeměnách ověřovat.

Prof. Libuše Müllerová

Autoři: Jana Skálová, Pěva Čouková
Vydalo nakladatelství ASPI,
Praha 2008
ISBN 978-80-7357-397-3
309 stran, cena 395 Kč
www.aspi.cz

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

- Oceňování pro účely IFRS
- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Antimonopol a regulace
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvence

Váš silný partner v oceňování

Váš kontakt: **Marta Rosová** | Tel.: +420 226 219 000 | E-mail: marta.rosova@tacoma.eu

www.tacoma.eu

Rödl & Partner **Nová auditorka v brněnském týmu**



Miroslava Bělohoubková

Specializovat se bude na anglicky mluvící klienty – výrobní a obchodní

Kancelář Rödl & Partner rozšířila své řady o novou auditorku. Tou je **Miroslava Bělohoubková**, která se stala členem brněnského auditorského týmu.

společnosti. Miroslava Bělohoubková je absolventkou Ekonomické fakulty VŠB – TU v Ostravě. Před nástupem do kanceláře Rödl & Partner působila jako auditorka ve společnosti IB Grant Thornton Audit. Mezi její záliby patří spinning, power jóga, cyklistika, lyžování a windsurfing. Brněnská pobočka Rödl & Partner letošně oslavila desáté výročí své působ-

nosti. Rozhodnutí o rozšíření aktivit i na Moravu přišlo v době, kdy pražská kancelář měla za sebou již šest let činnosti. Od samého počátku nabízela brněnská pobočka kompletní šíři poradenských služeb typických pro Rödl & Partner v celém světě, tedy služby v oblastech práva, auditu a daň. V současné době zde působí více než tři desítky specialistů. **-jd-**



Účetní roku 2008

Letos se již počtvrté konala celorepubliková soutěž o nejlepšího „účetního roku“. Uspořádala ji společnost Cígler Software ve spolupráci s generálním partnerem GE Money Bank a odborným garantem – Komorou certifikovaných účetních. Základního kola se zúčastnilo více než 2000 soutěžících (zúčastnit se mohl každý občan ČR starší 18 let, který ovládá účetnictví, bez ohledu na dosažené vzdělání, profesní postavení nebo používaný ekonomický software). Do finále, které proběhlo počátkem října v Brně, postoupilo téměř 100 nejlepších a vítězkou se stala **Kateřina Dušánková**, absolventka VŠE (obor finance a účetnictví), která

po škole nastoupila do liberecké firmy ZH Bohemia Audit, kde nyní pracuje jako auditorka.

Vítězka, která se může pyšnit titulem Účetní roku 2008, vyhrála exotický zájezd pro dvě osoby na Bali v hodnotě 100 000 Kč plus kapesné ve výši 20 000 Kč.

Finálové kolo proběhlo formou vyplnění písemného zadání. Jedinou povolenou pomůckou byl kapesní kalkulátor pro matematické výpočty neobsahující funkci pro ukládání textů. Zadání obsahovalo test a čtyři příklady z českého účetnictví a IFRS. Partnery soutěže Účetní roku 2008 byla asociace ACCA a společnosti Datev, LCS Helios, J.K.R., Karat

Software a Microsoft. Mediálně soutěž podpořilo mj. nakladatelství Bilance a časopisy Účetnictví v praxi, Daně a právo, Profit, Osobní finance a FinExpert.cz. **-jd, av-**



Titul „Účetní roku 2008“ získala Kateřina Dušánková (vpravo). Cenu za vítězství v soutěži jí předal Martin Cígler, předseda představenstva Cígler Software.

Deloitte.

Nový partner v oblasti daní



Marek Romancov

Na pozici partnera nastoupil v říjnu do společnosti Deloitte **Marek Romancov** (36). Bude se podílet na strategickém růstu daňových oddělení v ČR a na Slovensku. Je předním odbor-

níkem v oblasti transferových cen na českém trhu. Před příchodem do společnosti Deloitte pracoval ve společnosti PricewaterhouseCoopers, kde se kromě vedení skupiny pro transferové ceny mimo jiné rovněž spolupodílel na vedení skupiny poradců pro automobilový průmysl ve střední a východní Evropě. Má rozsáhlé zkušenosti se všemi aspekty korporátních a mezi-

národních daňových systémů. Specializuje se na poradenství a konzultace v daňové oblasti pro nadnárodní společnosti zahrnující transferové ceny, strukturování daní, repatriace zisku a optimalizace daňové struktury. Marek Romancov je ženatý, má tři děti a mezi jeho záliby patří automobily, cyklistika, lyžování a fotbalový klub Bohemians 1905. **-jd-**

lidé a firmy

ERNST & YOUNG**Posila daňového týmu přichází z Toronto**

Ian Wheldon

Tým daňového poradenství společnosti E&Y v České republice posílil senior manažer **Ian Wheldon** (36), který do Prahy přichází z E&Y v Torontu. Ve své nové ro-

li se bude specializovat především na oblast mezinárodního zdanění a daňové plánování pro právnické osoby. Ian Wheldon působí v oblasti daňového poradenství u společnosti E&Y již více než deset let. V minulosti se podílel na řadě významných projektů realizovaných např. v Kanadě, Mexiku, Brazí-

lii nebo ve Spojených státech. Mezi jeho nejdůležitější klienty patří přední globální telekomunikační, průmyslové, realitní či distribuční společnosti. Ian Wheldon absolvoval Ryerson University v Torontu, kde získal titul Bachelor of Commerce. Je rovněž kvalifikovaným účetním. **-jd-**

**Druhé místo v žebříčku TOP Firemní filantrop**

Společnost KPMG Česká republika získala na slavnostním vyhlášení 5. ročníku prestižního žebříčku TOP Firemní Filantrop 2008 druhé místo v kategorii poměr výše darů k hrubému zisku. Diplom převzal partner společnosti Roger Gascoigne z rukou Richarda Grabera, velvyslance USA v České republice.

TOP Firemní Filantrop je žebříček, který v České republice sleduje firemní dárce podle objemu rozdělených prostředků v kvantitativní části a pod-

le originality projektů a zapojování zaměstnanců v části kvalitativní. Žebříček sestavuje a vyhláší Fórum dárců ve spolupráci s Czech TOP 100.

Do filantropických počinů společnosti KPMG Česká republika za hodnocené období jsou zahrnuty nejen finanční dary neziskovým organizacím, jako např. ekologickému sdružení Tereza, Dennímu stacionáři Akord a vzdělávací organizaci Junior Achievement, ale i pro bono služby, kterými jsou především audit a daňové poradenství pro

nadace, neziskové organizace a spolupráce se studenty. **-jd-**

**Ekologický certifikát ISO 14001**

Odpovědné chování vůči sociálnímu a životnímu prostředí je pro většinu českých firem velmi aktuálním tématem. Jedná se totiž o důležitý ukazatel nefinanční výkonnosti firem. Vedení KPMG ČR zaměřilo svou pozornost na problematiku environmentální odpovědnosti a na podzim letošního roku obdržela společnost KPMG ČR certifikaci ISO 14001 (mezinárodně platná norma specifikující požadavky na systém environmentálního managementu, jejímž záměrem je podpora ochrany životního prostředí, prevence znečišťování, vytváření bezpečných podmínek pro zaměstnance ap.). Česká pobočka KPMG se díky certifikaci

ISO 14001 oficiálně zařadila mezi organizace, které si uvědomují význam životního prostředí a chtějí svůj vztah k němu aktivně zlepšovat.

Jedním z cílů, které si společnost KPMG ČR stanovila, je nákup technických zařízení a dopravní prostředků s nižší energetickou náročností, které zároveň vyhovují přísnějším emisním limitům. „Naším manažerům jsme letos poprvé nabídli hybridní automobily a již čtyři z nich nabídku přijali,“ uvedl Roger Gascoigne, partner KPMG odpovědný za systém environmentálního managementu. Nejde však jen o automobily. Na chodbách i v kancelářích všech po-

boček společnosti jsou zavedeny speciální boxy na tříděný odpad a na pražské pobočce je instalovaný box na drobný elektroodpad. Zaměstnancům vedení společnosti nabízí pravidelné programy sloužící ke zvyšování ekologického povědomí. „Naši zaměstnanci mohou v každém roce využít jeden den na dobrovolnické aktivity. Právě v jejich rámci bychom se chtěli zaměřit na ekologii – ať půjde o sázení nové lesní školky nebo čištění lesních studánek. Zaměstnanci si budou moci zvolit svoji cestu,“ poznamenal Gascoigne. **-jd-**

AUDITOR

AUDITOR, číslo 10, 2008, ročník XV, 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. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,

Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz
Adresa redakce: Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma).
 Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo **30. 12. 2008**.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.
 Foto na titulní straně: Jaromír Dočkal

