

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR (Eva Rokosová)	2
Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR (Martina Smetanová)	3
Nabídka vzdělávacích akcí na druhé pololetí 2011 (Monika Kryštůfková)	3
Setkání auditorů a asistentů auditora v Pardubicích (Libuše Šnajdrová)	4
Kulatý stůl na téma „Zelená kniha Evropské komise – Regulace auditu: poučení z krize“ (Markéta Jindřišková)	5

TÉMA ČÍSLA – HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA

Ohlédnutí za hospodářskou kriminalitou v době krize (PwC)	6
Auditor a trestní právo (Miroslav Špecián)	10
Stručný přehled některých trestných činů souvisejících s výkonem auditorské činnosti (Jan Molín)	15
Auditoři a trestní odpovědnost právnických osob (Stanislav Staněk)	20
Audit účetní závěrky a právní předpisy (Markéta Jindřišková)	21
Podvod není omyl (Daniel Horad)	24
Rozhovor s Lenkou Bradáčovou, náměstkyní Krajského státního zástupce v Ústí nad Labem a prezidentkou Unie státních zástupců ČR Hospodářská kriminalita a role auditora při jejím odhalování	28

NA POMOC AUDITORŮM

Judikatura Nejvyššího správního soudu k účetnímu problému – dohadným účtům (Jana Skálová, Jiří Pelák)	30
Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	34

K DISKUI

Pohádka dlužnická aneb zač je toho loket? (Petr Kříž)	36
--	----

ZE ZAHRANIČÍ

34. kongres Evropské účetní asociace (Libuše Müllerová, Ladislav Mejzlík)	38
--	----



e-příloha Auditor 6/2011

OBSAH

- Prověřte politiky a jejich účty
- Korupce u veřejných zakázek
- Zkušenosti z ekonomické krize
pro regulaci účetnictví a auditu

Toto číslo vyšlo **13. 7. 2011**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **14. 9. 2011**

Název se změnil, pomoc auditorům zůstává



Pavel Kulhavý

Možná jste v minulých číslech časopisu Auditor zaznamenali, že podobně jako u několika dalších výborů Komory auditorů došlo na začátku letošního roku též ke změně jména Výboru pro otázky profese a etiku (VOPE) na Výbor pro správu profese (VSP). Název se změnil, ale obsah práce a cíle Výboru zůstávají podobné.

Prioritou činnosti Výboru pro správu profese je podpora auditorů, auditorských společností i asistentů auditora při řešení jejich správně-profesních a etických záležitostí. Výbor připravuje odpovědi na desítky dotazů auditorů. V poslední době například mnoho auditorů konzultuje aplikaci Etického kodexu na konkrétní situace ze své praxe. Často jsou na programu jednání výboru také žádosti o zbavení mlčenlivosti. Někteří auditoři si například nejsou vědomi toho, že mohou v odůvodněných případech sami požádat Komoru o zbavení mlčenlivosti. VSP též zajišťuje plnění správně-profesních požadavků kladených na auditory zákonem o auditorech a vnitřními předpisy KA ČR, včetně Etického kodexu.

Pro mne osobně jsou nejzajímavější součástí činnosti VSP příležitosti k setkáním a diskusím s kolegy auditory. VSP totiž jednak organizuje tradiční regionální setkání auditorů, která se konají každý půlrok v jiném kraji České republiky, a je také organizátorem slavnostního slibu

nových auditorů, které se koná několikrát ročně.

Zatím poslední regionální setkání s auditory se uskutečnilo v květnu v Pardubicích. I přesto, že se konalo ve stejnou dobu jako čtvrtfinálový zápas českých hokejistů na mistrovství světa (Mezinárodní federace ledního hokeje nás tradičně nepotěšila), setkání se zúčastnilo mnoho auditorů, diskuse byla živá a přinesla i mnoho podnětů pro další práci volených orgánů Komory. Podobnou inspirací, i když v jiných profesních oblastech, jsou i setkání při příležitosti slavnostního slibu nových auditorů. V červnu se na Komoře auditorů uskutečnilo tento rok již podruhé a diskuse s novými kolegy, kteří přijeli z mnoha částí České republiky, se soustředila na oblast vstupu do auditorské profese, zkuškového systému, odborné praxe a uznávání profesních a vysokoškolských zkoušek. Naši noví kolegové se svým entuziasmem a konstruktivními náměty budou určitě přínosem pro další rozvoj profese.

Rád bych využil této příležitosti a poděkoval všem auditorům za včasné plnění všech svých správně-profesních povinností, které na nás klade zákon o auditorech, a zároveň připomenul, aby se v případě potřeby i nadále obraceli na Výbor pro správu profese se svými dotazy i konstruktivními náměty v souvislosti se správou auditorské profese a auditorskou etikou.

Pavel Kulhavý

předseda Výboru pro správu profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání dne 13. června zabýval klíčovými otázkami profese, a to aktuálním vývojem v Evropském parlamentu týkajícího se úpravy regulace auditorské profese na základě vyhodnocení dotazníků k tzv. Zelené knize o auditu.

Dále byl velice kladně hodnocen průběh kulatého stolu pořádaného Radou pro veřejný dohled nad auditem k Zelené knize o auditu dne 31. května 2011 na VŠE v Praze, kterého se zúčastnili kromě členů prezidia RVDA, zástupců auditorských firem a představitelů Komory auditorů rovněž představitelé významných institucí jako guvernér ČNB Miroslav Singer, náměstek ministra financí Ladislav Minčíč a vedoucí odd. auditu MF Martin Šabo, viceprezident FEE Petr Kříž a další (podrobněji viz článek na str. 5).

Dalším významným bodem jednání Výkonného výboru byla informace prezidenta Petra Šobotníka k přípravě programu mezinárodní konference, kterou hodlá Komora pořádat ve dnech 10. – 11. října v Praze (viz vložená pozvánka) a informace Evy Rokosové k organizačnímu zajištění konference.

Dále VV projednal běžnou agendu, v rámci které schválil:

- návrh Výboru pro správu profese na vyškrtnutí auditora na vlastní žádost ze seznamu auditorů vedeného KA ČR podle zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro správu profese na vyškrtnutí dvou auditorů z důvodu neplacení příspěvků na činnost Komory,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8, odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na zamítnutí žádosti o osvobození žadatelů

od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8, odst. 3 zákona o auditorech,

- návrh na výplatu pololetních premií zaměstnanců za první pololetí 2011.

Výkonný výbor dále projednal:

- vnitřní směrnici komory (s drobnými úpravami) „Zásady pro přípravu auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky“ s účinností od 1. ledna 2012 a doporučil ji prezidentovi komory ke schválení,
- nabídku vzdělávacích akcí pořádaných komorou na druhé pololetí 2011,
- průběžné výsledky plnění rozpočtu komory k 31. květnu 2011 a srovnání se stejným obdobím roku 2010,
- návrh přiznání k dani z příjmu KA ČR za rok 2010 a účetní závěrky KA ČR za rok 2010,
- návrh Výboru pro metodiku auditu týkající se aktualizace Příručky pro provádění auditu u podnikatelů,

a vzal na vědomí:

- informace z jednání Rady pro veřejný dohled o došlých podnětech na auditory,
- zprávu o setkání představitelů komory s auditory, které se konalo v květnu v Pardubicích (viz článek na str. 4),
- informaci z jednání pracovní skupiny pro uznávání zkoušek z jiných institucí,
- předběžnou informaci o vyhodnocení došlých formulářů „Vyúčtování příspěvků“, ze kterého plyne, že lze očekávat snížení výnosů z pohyblivých příspěvků oproti roku 2010 o cca 2 mil. Kč,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakčních rad a Dozorčí komise a Kárné komise,
- zprávy ze zahraničních cest Petra Šobotníka na konferenci SKAU na Slovensku a Martina

Skácelíka na setkání pracovní skupiny pro účetnictví v FEE (viz zprávy ze zahraničních cest na www.kacr.cz),

- zápis ze zasedání Národní účetní rady,
- informace o vyřizování metodických dotazů z oblasti účetnictví a auditu došlých do KA ČR,
- přehled odpovědí z členských organizací FEE na dotaz KA ČR k pracnosti auditu pro různé typy účetních jednotek,
- zprávu o průběhu česko-švýcarského projektu a o dosavadním přínosu pro auditory a Komoru,
- zprávu z jednání Petra Šobotníka a Markéty Jindřiškové se zástupci Světové banky o stavu auditu a účetnictví v České republice,
- zprávu o situaci Komory auditorů jakožto plátce DPH.

Závěrem informoval prezident komory Petr Šobotník o průběhu výběrového řízení na pozici ředitele úřadu. Předběžným výběrem pořádaným personální agenturou Rychetský & spol. bylo k dalšímu jednání doporučeno devět kandidátů, s nimiž budou probíhat pohovory za účasti členů prezidia.

Eva Rokosová
úřad KA ČR



Ze zasedání Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Výbor pro veřejný sektor KA ČR (Výbor) se na zasedání konaném dne 6. června 2011 zabýval následujícími tématy.

Informace od zástupce Ministerstva financí

Vladimír Remeš informoval Výbor o připomínkách hejtmanů krajských úřadů provádějících přezkoumání hospodaření obcí k poměrovým ukazatelům, které byly pro rok 2010 aktualizovány. Poměrové ukazatele, tj. podíl pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku, jsou, v souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, povinnou součástí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Připomínky se týkaly např. vymezení jednotlivých účtů pohledávek a závazků, které vstupují do samotného výpočtu podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku. Ministerstvo přislíbilo, že podněty budou analyzovány a následně předloženy Výboru k diskusi. Algoritmus, pro výpočet poměrových ukazatelů bude s největší pravděpodobností koncem roku 2011 opět aktualizován.

Poměrové ukazatele jsou, podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání, ale jejich výpočet není zákonem přesně vymezen. Nový algoritmus, který byl v tomto roce publikován v e-příloze časopisu Auditor č. 3/2011, je vodítkem, ne dogmatem. Auditor provádějící přezkoumání hospodaření územního celku musí proto zvážit, zda by do výpočtu poměrových ukazatelů neměly vstupovat i další informace kromě těch, které jsou uvedeny v publikovaném algoritmu. Tyto skutečnosti by měl auditor ve zprávě

o výsledku přezkoumání hospodaření územního celku popsat.

Kromě poměrových ukazatelů byly na zasedání probírány i zkušenosti z přezkoumání hospodaření územních celků za rok 2010, protože u těchto jednotek probíhá reforma účetnictví. Jako nejproblematičtější se jeví chybějící metodická základna, neznalost účetních metod a zásad, špatná spolupráce s Ministerstvem, které je garantem reformy veřejných financí aj. Ve zprávách o výsledcích přezkoumání hospodaření územních celků za rok 2010 byly tyto problémy auditory velmi často zmiňovány.



Informace k novému Standardu

Standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku byl publikován ve finančním zpravodaji Ministerstva financí č. 3. Standard popisuje dva hlavní způsoby odpisování, a to zjednodušený nebo způsob, kdy sama účetní jednotka rozhodne o předpokládané době užívání dlouhodobého majetku, s využitím odpisů rovnoměrných, výkonových nebo komponentních. K 31. prosinci 2011 musí vybrané účetní jednotky odpisy začít účtovat.

Michal Svoboda – vedoucí oddělení Metodické podpory účetnictví státu Ministerstva financí přislíbil poskytnout Výboru „výklad“ k porozumění a aplikaci tohoto standardu. O nejdůležitějších skutečnostech budeme informovat.

VZDĚLÁVÁNÍ

Nabídka vzdělávacích akcí na druhé pololetí roku 2011

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí na druhé pololetí 2011.

V této souvislosti připomínám, že Výkonný výbor pro rok 2011 vyhlásil prioritní vzdělávací téma Klarifikované ISA a související témata v rozsahu 14 hodin a s termínem splnění do 31. prosince 2011. Auditři, kteří na podzim roku 2010, případně v prvním pololetí 2011 absolvovali dvoudenní seminář Klarifikované ISA, mají tuto povinnost účasti na tomto semináři již splněnu. Pro ostatní, ale nejen pro ně, budou v rámci prioritního tématu do nabídky na druhé pololetí zařazeny semináře podle novelizované Příručky IFAC k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků (dvoudenní) a školení podle aktualizované Příručky IFAC k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe (jednodenní). Tyto semináře se uskuteční v Praze, v Brně a v Ostravě a budou opět realizovány a financovány v rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ programu česko-švýcarské spolupráce.

Uvedené plánované semináře budou probíhat formou workshopů a pro zajištění efektivnosti bude kapacita seminářů omezena. Proto v případě zájmu o účast na těchto seminářích sledujte prosím aktuální informace zveřejňované průběžně na internetových stránkách Komory. Vzhledem k administrativní náročnosti a podmínkám projektu budou termíny a ostatní aktuální informace k těmto seminářům zveřejněny dodatečně, předpokládáme v průběhu července.

Kromě seminářů věnovaných auditorských technikám najdete v naší nabídce tradičně i semináře zaměřené na aktuální účetní a daňovou problematiku. Řadu seminářů jsme

připravili ve spolupráci s odbornými výbory KA ČR a osvědčenými lektory. Naší snahou bylo navázat na semináře, jejichž témata v uplynulém období zaznamenala značný ohlas u auditorů jako např. Účetnictví státu, Korporace – obchodní společnosti, a již tradiční prosincový seminář věnovaný problematice roční účetní závěrky. Vzhledem k velkému úspěchu dubnového semináře Michala Štěpána zaměřeného na testy kontrol, zařazujeme tento v Praze ještě jednou.

Kromě prezenčních seminářů budou v průběhu letních měsíců novelizovány e-learningové kurzy Zpráva auditora a Spis auditora – vybrané poznatky z dohledu tak, aby byly v souladu s klarifikovanými ISA a na podzim budou opět zpřístupněny. Mimo to v současné době připravujeme nový e-learningový kurz, jehož obsahem bude vybraná problematika z oblasti IFRS.

Kompletní nabídku vzdělávacích akcí včetně e-learningových kurzů najdete také na webových stránkách Komory, jejichž prostřednictvím je možné se na vybrané semináře přihlásit on-line.

Na závěr bych ráda upozornila na odbornou konferenci Aktuální otázky auditu s mezinárodní účastí, která se bude konat v Praze ve dnech 10. – 11. října 2011. Podrobnější informace o programu a další organizační pokyny najdete na pozvánce, která je rovněž součástí tohoto vydání časopisu Auditor.

Ráda bych touto cestou poděkovala všem, kteří navštěvují akce organizované Institutem vzdělávání za přízeň, a doufám, že i nabídka připravená na druhé pololetí 2011 bude zajímavá a lákavá.

Monika Kryšťůvková
Institut vzdělávání KA ČR

Připomínky KA ČR k návrhu novely zákona č. 320/2001 Sb.

Komora auditorů připravila připomínky k návrhu novely zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

Připomínky se týkaly zejména těchto oblastí: zavedení pojmu audit ve veřejné správě, aplikace dvou

systemů mezinárodních standardů u interních auditorů, nezávislosti auditního orgánu a interního auditora, kontrolované či auditované osoby, průběžné řídicí kontroly a sankcí.

Martina Smetanová
Výbor pro veřejný sektor KA ČR

Setkání auditorů a asistentů auditora v Pardubicích

Dne 11. května 2011 se pod záštitou Výboru pro správu profese konalo v Pardubicích setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci Komory auditorů ČR. Za volené orgány Komory se setkání zúčastnili viceprezident Jiří Ficbauer, předseda Výboru pro správu profese Pavel Kulhavý, předseda Výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar a místopředsedkyně Dozorčí komise Monika Vítová. Za úřad Komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Pavel Kulhavý přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byl zákon o auditorech a jeho aplikace v auditorské praxi.

Následně informoval Jiří Ficbauer přítomné auditory o činnosti výkonného výboru Komory za poslední dobu, mimo jiné o jeho snaze prosadit v některých případech změnu zákona o auditorech tak, aby lépe odpovídal potřebám auditorů. Dále informoval o činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem, jejímž je členem.

Poznatky z činnosti Dozorčí komise přednesla Monika Vítová. Dle nového zákona o auditorech se významně zvýšil počet kontrol kvality – dříve to bývalo asi 100 kontrol ročně, na příští rok počítá Dozorčí komise s již zhruba 250 kontrolami kvality. Monika Vítová dále popsala průběh kontroly kvality u auditorů a nejčastější nedostatky, s nimiž se při kontrolách setkávají. Také informovala o spolupráci Dozorčí komise s RVDA.

Zdeněk Grygar informoval o zkouškovém systému a jeho

změnách poté, co vstoupil v platnost nový zákon o auditorech. S účinností nového zákona byla například zrušena ústní zkouška. Zároveň ale byla zavedena nová desátá dílčí písemná zkouška – Auditing II. V zákoně je nově obsaženo osvobodování od zkoušek a upraveny podmínky pro rozdílovou zkoušku pro auditory z jiných členských států EU a ze třetích zemí.

Pavel Kulhavý hovořil o nejčastějších dotazech, které řeší Výbor pro správu profese. Jde například o požadavky zákona o auditorech a Etického kodexu na nezávislost auditora, pravidla pro dočasný a trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti či možnosti zbavení auditora mlčenlivosti.

Jako obvykle byla velká část setkání věnována dotazům auditorů. Dotazy se týkaly např. rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu, smluv o provedení auditorské činnosti a povinnosti oznámení o jejich výpovědi. Dále se diskutovalo některá ustanovení Etického kodexu, povinnosti auditora ve vztahu k podvodům, problematika přezkumu měst a obcí, povinnost účetních jednotek zveřejňovat výroční zprávu.

Setkání v Pardubicích proběhlo ve velmi příjemné atmosféře. Auditorům, kteří se této akce zúčastnili, děkujeme nejen za účast, ale i za jejich aktivní přístup k diskutovaným tématům.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Kulatý stůl na téma „Zelená kniha Evropské komise – Regulace auditu: poučení z krize“

Jednání proběhlo dne 31. května 2011 na VŠE v Praze. Bylo organizováno Radou pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) ve spolupráci s KA ČR a katedrou finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze.

Jednání řídil prezident RVDA Jiří Rusnok a zúčastnili se ho zástupci auditorské obce, MF ČR, ČNB, akademické obce a uživatelů auditorských služeb.

Své stanovisko k otázkám položeným v Zelené knize sdělili účastníkům jednání Petr Šobotník za KA ČR, Ladislav Minčič za MF ČR, Jiří Rusnok za RVDA, Miroslav Singer za ČNB a Ladislav Mejzlík za VŠE. Svými názory přispěl i Petr Kříž a Zdeněk Liška.

Stanoviska jednotlivých organizací byla velmi podobná, několikrát zaznělo, že nebylo dost času na vyhodnocení dopadů implementace směrnice o provádění statutárního auditu a že Zelené knize měla předcházet studie těchto dopadů.

V prezentacích a v následné diskusi zazněly mimo jiné následující názory:

- Jakékoli unáhlené kroky Evropské komise v závislosti na výsledcích konzultací v rámci Zelené knihy by byly kontraproduktivní.
- Úlohou auditora není ubezpečit uživatele jeho zprávy o finančním zdraví auditované jednotky.
- Je nutné posílit pozici výborů pro audit.
- Určení auditora třetí stranou se jeví jako nevhodné a může vést ke korupčním praktikám.
- Použití ISA v rámci EU je přínosné.
- Koncentrace trhu na oblasti auditorských služeb není považována za systémové riziko.
- Tzv. joint-audits se v minulosti neosvědčily a není tedy vhodné prosazovat jejich povinné zavedení.
- Rotace auditorů je přínosem (nejednotné názory na vnitřní a vnější rotaci).
- Je nutné a vhodné veřejnosti vysvětlovat roli auditora, nedevalvovat pojem „audit“.

- Zavedení nového centrálního evropského dohledu nad auditem je považováno za neefektivní.

Petr Šobotník mimo jiné seznámil účastníky jednání se složením auditorské obce s ohledem na věkovou strukturu a příspěvky na činnost KA ČR.

Ladislav Minčič a Martin Šabó z MF ČR informovali o plánovaných novelizacích zákona o auditorech.

Změny by měly být provedeny ve dvou krocích:

- 1) technické změny (pravděpodobně v řádu týdnů)
 - » kontrola kvality,
 - » lhůty pro uznávání zkoušek;
- 2) obsahové změny (není stanoven časový horizont, týká se oblastí, jejichž řešení je předmětem širšího konsensu)
 - » omezení odpovědnosti auditorů,
 - » rotace,
 - » auditori ze třetích zemí,
 - » přerušení výkonu auditorské činnosti.

Jiří Rusnok seznámil přítomné se strukturou RVDA. Ve svém příspěvku zdůraznil, že považuje kontrolovanou funkční samosprávu auditorské profese za velmi vhodné řešení.

Radek Neužil (RVDA) informoval členy jednání o postoji Evropské komise ke stanoviskům obdržným v rámci konzultací – EK se necítí těmito stanovisky zavázána, „nejednalo se o referendum“. Zřejmě dojde k posunu termínu vydání finálního stanoviska EK směrem ke konci roku 2011 (původní termín byl stanoven na listopad 2011).

Vystoupení Miroslava Singera bylo kromě jiného zaměřeno na zhodnocení spokojenosti ČNB jakožto uživatele auditorských služeb s těmito službami. ČNB je v zásadě spokojena s legislativním rámcem poskytování auditorských služeb, převážnou částí auditorských výstupů a všeobecnou komunikací

s auditorskou obcí. Rezervy spatřuje u některých auditů malými auditorskými společnostmi, u auditů kontrolních a řídicích systémů a v činnosti výborů pro audit.

Petr Kříž informoval o tom, že 22. června by mělo být k dispozici stanovisko pléna Evropského parlamentu k Zelené knize. FEE organizuje 30. června konferenci k regulaci auditu, na které bude přítomen i evropský komisař Michel Barnier.

Ladislav Mejzlík poskytl informace o informačních zdrojích, a to jak na internetových stránkách Evropské komise, tak na internetových stránkách katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze (<http://kfua.vse.cz/greenpaper>), kde jsou shromážděny odkazy na veškerá stanoviska institucí z ČR k Zelené knize, sumář zaslaných odpovědí vypracovaný Evropskou komisí a další související materiály a rovněž prezentace vystupujících u kulatého stolu.

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR



Ohlédnutí za hospodářskou kriminalitou v období hospodářské krize

V současné době vrcholí přípravy dalšího vydání Celosvětového průzkumu hospodářské kriminality, který společnost PwC každé dva roky provádí. Bude se jednat již o v pořadí šesté vydání toho průzkumu, který je nejrozsáhlejší studií svého druhu na světě a poskytuje tak jedinečný přehled o vnímání, očekávání a skutečném dopadu hospodářské kriminality na podnikání na celém světě.

Výsledky by měly být zveřejněny koncem letošního roku. Bude zajímavé sledovat, jak se pomalu dozrívající hospodářská krize promítne do typů podvodů a jejich četností, profilu pachatelů podvodů a jejich motivů. Jsem zvědav, jestli společnosti v návaznosti na alarmující výsledky průzkumu z roku 2009 zvýšily své úsilí v oblasti prevence a odhalování podvodů, kterou dlouhodobě považujeme za zcela klíčovou. Rovněž jsem zvědav, zda-li se naplní – z našeho pohledu ne zcela racionální – přesvědčení mnoha českých společností, že se v budoucnu s hospodářskou kriminalitou nesetkají. Jakkoliv bych společností toto přál, události posledních měsíců mě nenaplňují přílišným optimismem.

Zatímco můžeme v napětí a sladké nevědomosti očekávat výsledky průzkumu za rok 2011, domnívám se, že není na škodu si připomenout hlavní zjištění průzkumu PwC z roku 2009.¹⁾ Tyto byly společností PwC uveřejněny na konci roku 2009 a vychází z názorů a zkušeností vedoucích pracovníků více než 3 000 společností v 54 zemích světa, včetně 83 předních společností v České republice.

Michal Kohoutek

senior manažer, Forenzní služby, PwC

Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009 – Česká republika

Hlavní zjištění

- Hospodářská kriminalita nadále představuje závažný problém ovlivňující společnosti po celém světě, ve střední a východní Evropě i v České republice. Celkem 24 % společností v České republice se v uplynulém roce stalo obětí jednoho nebo více případů hospodářské kriminality, což je pod průměrem střední a východní Evropy (34 %) i pod celosvětovým průměrem (30 %). Vzhledem ke skutečnosti, že v České republice je více podvodů odhaleno shodou okolností než pomocí zavedených systémů, lze usuzovat, že mnoho podvodů zůstává nezjištěno.
- Strach ze ztráty zaměstnání (58 %) a přesvědčení, že konkurenti ve snaze získat zakázku uplácejí (53 %), zvyšují v čase hospodářského poklesu tendenci českých pracovníků dopouštět se podvodu. Přesvědčení, že „když to dělají ostatní, tak je to v pořádku“, je v ČR častější (60 %) než v zemích střední a východní Evropy (58 %) a ve světě (35 %).
- Polovina respondentů, kteří se stali obětí podvodu, řešila manipulaci účetnictví či zkreslování účetní závěrky. Četnost těchto podvodů se v čase hospodářské krize výrazně zvýšila. V ČR se jedná zejména o manipulace v souvislosti s žádostmi o úvěry a další finanční zdroje. Majetková zpronevěra tradičně zůstává nejběžnějším typem hospodářské kriminality v ČR (60 %).
- Počet případů korupce a uplácení v posledních 12 měsících mírně vzrostl (z 27 % v roce 2007 na 30 % v roce 2009) a nadále přesahuje světový průměr (27 %). Ze zkušenosti je ale zřejmé, že skutečný výskyt korupce a uplácení je vyšší, protože v praxi je velmi těžké tyto aktivity odhalit.
- Čtvrtina společností v ČR zaznamenala v posledním roce nárůst nákladů spojených s podvody a stejný počet respondentů uvedl, že nejzávažnějším nefinančním dopadem hospodářské kriminality bylo zhoršení morálky zaměstnanců. Desetina českých společností vykazala v důsledku podvodů ztrátu vyšší než 1 milion USD.
- Nejčastějšími pachateli podvodů byli v uplynulých 12 měsících vlastní zaměstnanci společností. Pracovníci na nižších pozicích se v ČR dopustili 70 % všech interních podvodů, což je mnohem více než v regionu střední a východní Evropy (41 %) i celosvětově (42 %). U interních pachatelů bylo v České republice nejčastějším řešením situace propuštění (65 % případů).
- Externí pachatelé se podíleli na 45 % podvodů v České republice. Hlavními pachateli byli zprostředkovatelé (56 %) a zákazníci (33 %).
- 55 % případů hospodářské kriminality bylo odhaleno náhodou nebo pomocí prostředků mimo kontrolu managementu. Ve střední a východní Evropě i celosvětově je takto odhaleno jen 32 % podvodů a je zřejmé, že české firmy se příliš spoléhají na náhodu.
- Téměř 74 % českých respondentů uvedlo, že v minulém roce nezměnili četnost provádění hodnocení rizik spojených s podvody ve srovnání s předešlými 12 měsíci. Kromě toho téměř třetina (30 %) českých společností uvedla, že v posledních 12 měsících neprovedla žádné vyhodnocování rizik podvodu.

¹⁾PricewaterhouseCoopers: Hospodářská kriminalita v období hospodářské krize. Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009

- Je velmi překvapivé, že 70 % českých společností neočekává, že se v příštím roce setkají s hospodářskou kriminalitou, zejména s účetními podvody, uplácením a korupcí a majetkovou zpronevěrou. Vezmeme-li v úvahu současné ekonomické prostředí a to, že se stav ekonomiky v následujících 12 měsících zřejmě nijak výrazně nezlepší, není tato jistota pochopitelná a může společně způsobit řadu zbytečných problémů a ztrát.

Ekonomický pokles zvýšil riziko podvodu

Celosvětový hospodářský pokles znatelně ovlivnil většinu společností – 69 % českých společností oznámilo zhoršení finančních výsledků v posledních 12 měsících (celosvětově to bylo 62 % respondentů). Současné ekonomické klima ovlivnilo i vnímání rizika podvodů – 40 % respondentů z celého světa se domnívá, že jejich společnost čelí většímu riziku hospodářské kriminality. U českých respondentů byl tento názor výrazně méně častější – jen ve 24 % případech. Důvodem může být skutečnost, že v době provádění tohoto průzkumu nebyly ještě dopady krize na české společnosti tak výrazné.

Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009 odhalil, že 24 % českých společností se v posledních 12 měsících stalo obětí hospodářské kriminality a že čtvrtina poškozených zaznamenala více než 10 případů podvodu.

Co vede k podvodům v čase krize?

Pro spáchání podvodu musí být splněny tři podmínky: příležitost, pohnutka a schopnost zdůvodnit si takové jednání. Všichni respondenti, kteří si myslí, že jsou v současném ekonomickém prostředí vystaveni vyššímu riziku podvodu, se domnívají, že význam minimálně jednoho z těchto tří faktorů v uplynulém roce vzrostl.

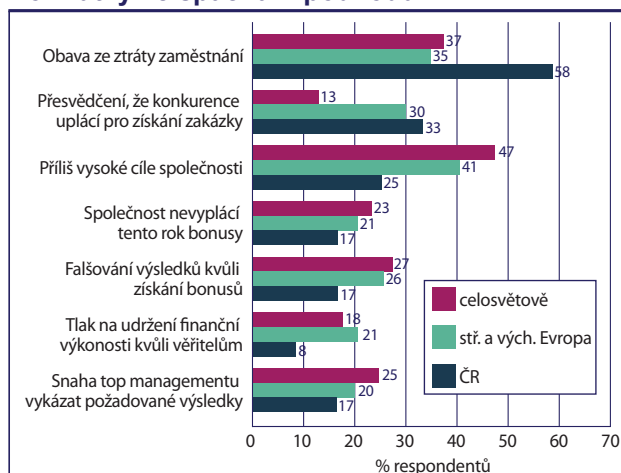
Podle českých respondentů byla hlavní pohnutkou ke spáchání podvodu v současném ekonomickém prostředí obava ze ztráty zaměstnání (58 %). Ve střední a východní Evropě i celosvětově byla hlavní pohnutkou potřeba dosáhnout náročné finanční cíle. V České republice navíc celá třetina respondentů uvedla, že pohnutkou k hospodářské kriminalitě bylo přesvědčení, že konkurence uplácí, aby získala zakázku (celosvětově 13 %).

Dvě třetiny (67 %) českých společností zdůraznily tři klíčové problémy, které zvýšily riziko podvodu:

- snížení stavu zaměstnanců vedoucí ke kumulaci funkcí a oslabení vnitřních kontrol,
- zaměření managementu především na přežití společnosti a menší pozornost věnovaná riziku podvodů,
- přesun provozu či expanze do jiných zemí.

Čtvrtina společností v České republice si myslí, že riziko hospodářské kriminality vzrostlo i v důsledku vyšší schopnosti lidí zdůvodnit (ospravedlnit) si páchaní podvodu. Celých 80 % pachatelů uvedlo jako

Pohnutky ke spáchání podvodu



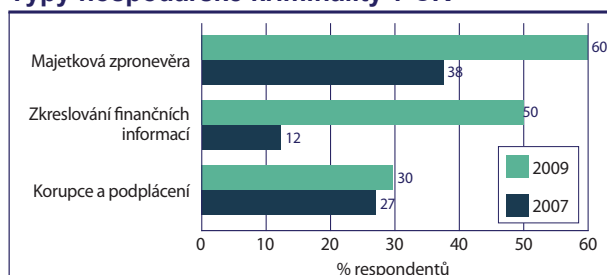
důvod potřebu udržet si životní úroveň, což je podobné situaci ve střední a východní Evropě a celosvětově. Na 60 % respondentů v České republice uvedlo jako zdůvodnění pro spáchání podvodu přesvědčení, že „ostatní také podvádějí“. Podobně častý je tento důvod i v ostatních zemích střední a východní Evropy, zatímco celosvětově ho uvádí jen 35 % pachatelů.

Mění se tvář podvodů – nárůst počtu účetních podvodů

Hospodářská kriminalita má řadu forem a všechny mají vážné důsledky. Zpronevěra majetku je již dlouho nejčastější formou hospodářské kriminality a platí to i pro rok 2009. Tato skutečnost není překvapivá, neboť zpronevěru – tedy odcizení majetku s konkrétní hodnotou – lze poměrně snadno odhalit. Nad tímto rizikem proto mohou společnosti poměrně snadno a rychle získat kontrolu a zamezit budoucím ztrátám.

Neuvěřitelných 50 % společností, které se v uplynulém roce staly obětí hospodářské kriminality, řešilo případ účetního podvodu či zkreslování finančních informací. To představuje dramatický nárůst oproti minulým letům a je to výrazně více než letošní (pozn. red. 2009) světový průměr (38 %). V ČR byly tyto podvody nejčastější ve vztahu k získávání úvěrů a jiných finančních zdrojů. Nárůst účetních podvodů je důsledkem hospodářského poklesu, oslabení vnitřních kontrolních funkcí v důsledku propouštění zaměstnanců a také rostoucího tlaku na splnění cílů.

Typy hospodářské kriminality v ČR



Uplácení a korupce vykazují v ČR stálý růst: od předloňských (pozn. red. 2007) 27 % na 30 % v roce 2009. V tomto případě vnímáme růst výskytu jako pozitivní, neboť to znamená, že společnosti jsou schopnější a ochotnější korupci a uplácení odhalovat a vyšetřovat – a z praxe víme, jak náročné je tento typ podvodu zjistit. Ve střední a východní Evropě se korupce a uplácení vyskytly ve 44 % případů. Skutečný výskyt tohoto podvodu je i v ČR ve skutečnosti vyšší a mnoho případů stále zůstává neodhaleno nebo nenahlášeno.

Klíčem jsou prevence, odhalování a reakce

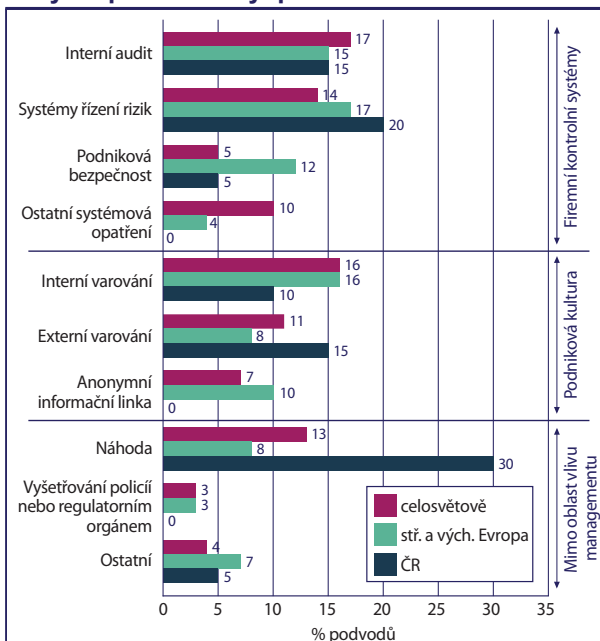
Téměř čtvrtina respondentů v České republice uvedla, že se stali v loňském roce obětí hospodářské kriminality, řada podvodů však zůstává nezjištěna. Hlavním nástrojem na identifikaci rizik a slabých míst ve společnosti jsou pravidelná hodnocení rizik podvodů. Téměř třetina (30 %) českých respondentů však neprovedla v posledním roce žádné hodnocení rizik podvodů a dalších 29 % ho provedlo pouze jednou. Celosvětové výsledky přitom ukazují jasnou korelaci mezi četností hodnocení rizik podvodů a počtem odhalených případů.

Umí společnosti odhalovat podvody?

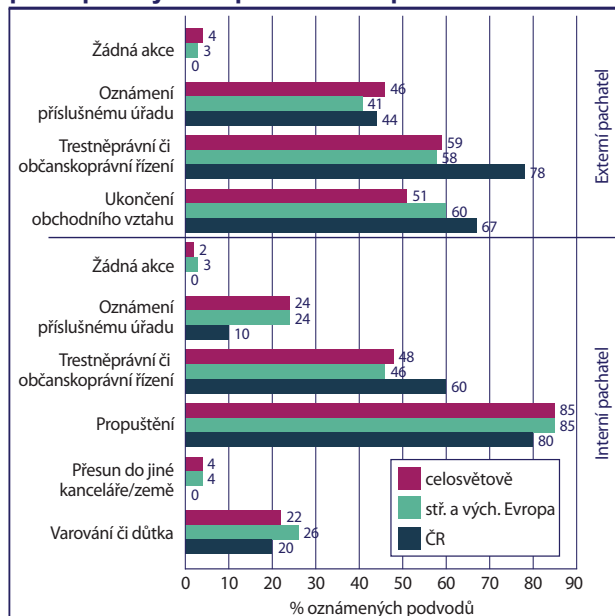
Nejčastějšími faktory, které podle dotázaných napomohly páchání podvodů, byly snižování stavu zaměstnanců vedoucí k oslabení vnitřních kontrol a soustředění pozornosti managementu na přežití.

Jen 15 % podvodů v českých společnostech bylo odhaleno interním auditem. Pokud by nedošlo ke snížení stavu zaměstnanců zodpovědných za interní kontroly, bylo by touto cestou odhaleno více podvodů. Pětina podvodů byla odhalena prostřednictvím systémů řízení rizik včetně preventivního hodnocení rizik podvodů.

Jakým způsobem byl podvod odhalen?



Jak společnosti postupovaly vůči pachatelům podvodu?



Celých 55 % podvodů bylo odhaleno jinak než prostřednictvím k tomu určených systémů a nástrojů. Nejčastěji šlo o interní či externí varování nebo o pouhou souhru okolností. To je výrazně více než v regionu střední a východní Evropy (32 %) i celosvětově (32 %), což naznačuje, že se české společnosti až příliš spoléhají na náhodu. Zároveň to vysvětluje znatelně menší množství případů hospodářské kriminality zjištěné za poslední rok.

Z hlediska systémů prevence podvodů a kontrolních systémů reagovaly české společnosti na měnící se ekonomické prostředí podobně jako ostatní země.

Má vedení společnosti jasný postoj vůči hospodářské kriminalitě?

Čtvrtina respondentů, kteří se stali obětí hospodářské kriminality, potvrdila, že tato situace měla zásadní dopad na morálku zaměstnanců. Celých 60 % společností, které uvedly, že vzrostla schopnost pachatelů si podvodné jednání zdůvodnit (ospravedlnit), se domnívá, že hlavním způsobem zdůvodňování je pocit, že „když to dělají jiní, tak je to v pořádku“.

Necelá polovina (45 %) respondentů zahájila vůči externím pachatelům trestněprávní nebo občanskoprávní řízení, což odpovídá zjištěním pro střední a východní Evropu (46 %) a mírně převyšuje celosvětový průměr (37 %).

U interních viníků reagovaly české společnosti nejčastěji propuštěním (65 %) a občanskoprávním nebo trestněprávním řízením.

Je velmi pozitivní, že v letošním průzkumu (pozn. red. 2009) jsme se v ČR nesetkali s jediným případem, kdy by společnost nepodnikla vůči pachatelům podvodů žádné kroky – v roce 2007 neučinilo žádné opatření 12 % respondentů.

Z hlediska postoje vedení či „tónu shora“ můžeme v širším kontextu vzít v úvahu i roli legislativního a regulačního rámce. Jak ukazují zkušenosti z jiných zemí, hraje právě celkové regulační prostředí důležitou roli v tom, jak společnost i jednotlivé podniky hospodářskou kriminalitu vnímají a tolerují.

Není proto příliš povzbudivé zjištění, že jen 13 % dotázaných považuje legislativní a regulační rámec v ČR za dostatečně efektivní při prevenci podvodů. Žádný z podvodů, s nimiž se setkali respondenti našeho průzkumu, nebyl odhalen ze strany regulátorů a státní správy. A naopak 70 % obětí podvodu uvedlo, že hospodářská kriminalita neměla žádný vliv na jejich vztahy s úřady – tedy že úřady buď o podvodu vůbec nebyly informovány, nebo nepodnikly žádnou akci.

Z našich zkušeností vyplývá, že je-li přístup úřadů k podvodům důrazný a konzistentní, přistupují i samy společnosti k této otázce mnohem vážněji a důsledněji – jako příklad můžeme uvést třeba odvětví finančních služeb nebo USA či Velkou Británii. Naš průzkum naznačuje, že Česká republika má v této oblasti stále značné rezervy.

Náklady hospodářské kriminality

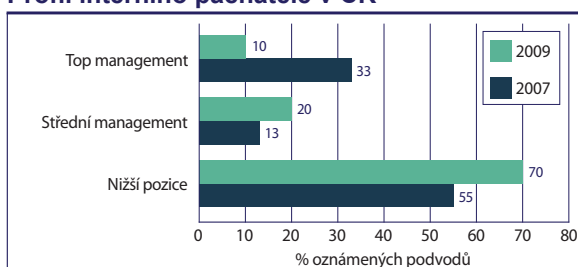
Nárůst nákladů spojených s hospodářskou kriminalitou zaznamenala v roce 2009 čtvrtina společností v České republice, 43 % ve střední a východní Evropě a 42 % celosvětově. Čtvrtina českých respondentů, kteří se stali obětí podvodu, uvedla, že celkové náklady přesáhly 100 000 USD (zhruba 1 750 000 Kč), u 10 % dokonce 1 milion USD (více než 17 000 000 Kč). Tyto náklady představují značné částky, jejichž ztrátu si společnosti v čase hospodářského poklesu nemohou dovolit – a jejichž ztrátě je často možné zabránit.

Většina respondentů v České republice, ve střední a východní Evropě i na celém světě považují za nejvážnější důsledky hospodářské kriminality negativní vliv na morálku zaměstnanců a poškození obchodních vztahů. Ačkoli tyto dopady nelze přesně vyčíslit, představují pro společnosti další významný náklad.

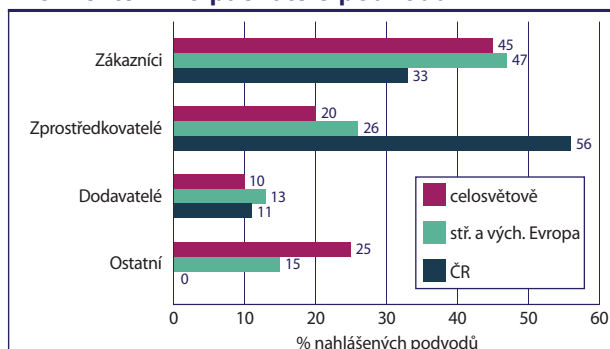
Pachatelé podvodů

Z našich zkušeností vyplývá, že značná část hospodářské kriminality je páčána zaměstnanci nebo ve spolupráci s nimi. To potvrdily i výsledky letošního průzkumu (pozn. red. 2009), který prokázal nárůst podílů

Profil interního pachatele v ČR



Profil externího pachatele podvodu v ČR



interních pachatelů – celkem 55 % pachatelů byli zaměstnanci společnosti (oproti 40 % v roce 2007).

Tato skutečnost pravděpodobně souvisí s tím, že zaměstnanci lépe znají situaci uvnitř společnosti (včetně silných a slabých stránek), a proto mají lepší podmínky ke spáchání podvodu.

V 70 % případů, kdy podvod spáchal zaměstnanec, šlo o pracovníka na nižších pozicích. Ve střední a východní Evropě spáchal 59 % interních podvodů střední a vyšší management, celosvětově 56 %. Nelze ale říct, že v ČR došlo k poklesu množství podvodů páchaných managementem, spíše byla tato čísla ovlivněna skutečností, že management se často podílí na podvodech, které je těžké odhalit (např. zkreslování účetní závěrky).

V ČR se na hospodářské kriminalitě mnohem častěji podíleli obchodní zástupci a zprostředkovatelé (56 %) ve srovnání se celosvětovým průměrem (20 %).

Hospodářská kriminalita v budoucnosti

Jak jsme uvedli výše, je znepokojivé, že 30 % respondentů z České republiky neprovedlo v uplynulém roce hodnocení rizik podvodů a 29 % ho provedlo pouze jednou. Celkem 30 % respondentů, kteří se stali obětí hospodářské kriminality, si myslí, že počet případů podvodu oproti minulému roku vzrostl. Přitom téměř tři čtvrtiny (74 %) českých respondentů nezměnily v tomto období četnost hodnocení rizik. Zdá se, že české společnosti vnímají v době hospodářského poklesu hodnocení rizika podvodů spíše jako luxus než nutnost. Hospodářská kriminalita ale není statická hrozba, a proto společnosti potřebují vyhodnocovat tato rizika průběžně.

Zcela nepochopitelné je přesvědčení českých společností, že se v budoucnosti s hospodářskou kriminalitou neseťkají – tento názor se objevuje zejména ve vztahu k finančním podvodům (zkreslení účetní závěrky), majetkové zpronevěře a korupci a uplácení.

Auditor a trestní právo



Miroslav
Špecián

Existují profese, v nichž je znalost trestního práva důležitější než ve většině jiných. Profese auditora je nepochybně jednou z nich. Trestní právo má pro auditora v podstatě existenciální význam, neboť odsouzení za trestný čin (byť spáchaný z neznalosti trestního práva) znamená definitivní stop jeho profesní kariéry¹⁾. Zároveň se však audi-

tor může s trestním právem setkat v daleko subtilnější a méně zjevné podobě. Auditor totiž již z titulu svého povolání vstupuje do velmi úzkého a důvěrného vztahu se svým klientem a dozívá se řadu citlivých informací. Udržet optimální vyváženost tohoto vztahu není vždy lehké. V lepším případě může auditor zjistit, že někdo páchá trestný čin na majetku klienta. Jindy může takto důvěrný vztah vyústit v poznatek, že se klient sám možná dopouští trestné činnosti. Nebo zcela naopak může klient získat pocit ekonomické nadřazenosti a vycházet z předpokladu, že když „si auditora platí“, může po něm žádat i zaretušování protiprávního stavu. Auditor pak musí řešit složitou otázku, jak na tyto informace a situace reagovat, jak se zachovat, aby sám nepřekročil hranici vědomé a úmyslné účasti na trestné činnosti apod. Účelem tohoto článku je proto připomenout některé základní trestněprávní otázky důležité z pohledu auditora. Článek je veden snahou nezatěžovat komplikovanými teoretickými úvahami a poskytnout zejména základní přehled tohoto nejdůležitějšího. Pokud přivede čtenáře k zamyšlení a případně k vyhledání podrobnější literatury²⁾, bude jeho účel zcela splněn.

Jak poznat trestný čin

To, co je trestným činem a jaký trest za něj hrozí, vymezuje trestní právo hmotné. Celá tato oblast je od 1. ledna 2010 po téměř 50 letech zcela nově upravena komplexním kodexem³⁾, který trestněprávní praxe zkráceně označuje jako „(trestní) zákoník“⁴⁾.

Ačkoliv se zatím nezdá, že by nový kodex zásadním způsobem fakticky změnil stav věcí v oblasti trestního práva, přesto přinesl přinejmenším zcela novou terminologii a změnil pojetí trestného činu. Tento pojem je přitom základním východiskem, budeme se mu nyní proto věnovat podrobněji.

Zákonná definice trestného činu je vymezena v § 13 odst. 1 trestního zákoníku tak, že trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje

za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.

Tato definice zřejmě neposkytne analyticky zaměřeným auditorům příliš přesnou a prakticky použitelnou představu. Pro vymezení trestného činu bude proto vhodnější použít učebnicovou definici. Její výhodou je, že rozkládá trestný čin na více prvků, které můžeme podrobněji popsat.

Trestným činem tak je jednání, které splňuje tyto charakteristiky:

- je protiprávní;
- musí se u něj vždy vyskytovat tyto čtyři základní znaky:
 - » pachatel činu;
 - » zavinění pachatele (tzn. úmysl nebo nedbalost);
 - » objekt činu (tzn. dostatečně významný společenský zájem, např. zájem na tom, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz);
 - » objektivní stránka činu (tzn. konkrétní jednání rámcově popsané v trestním zákoně, jeho konkrétní následek například v podobě majetkové škody a příčinná souvislost mezi tímto jednáním a následkem);
- nepostačí jej postihnout podle jiných, mírnějších právních předpisů (např. jako účetní správní delikt apod.).

Teprve můžeme-li si v tomto krátkém seznamu pomyslně odškrtnout každou položku, může jít o trestný čin.

Zastavme se nyní u jednotlivých těchto definičních znaků a položek blíže a pokusme se v nich identifikovat body důležité z pohledu auditora.

Protiprávnost

Protiprávnost trestného činu znamená, že jde o jednání, které je v rozporu nejenom s trestním zákoníkem, ale současně i s dalšími právními normami, pokud určitou oblast upravují. Konkrétně například jednání auditora, který by sice dospěl ke zkrácené zprávě, ale postupoval by přesně podle účetních a auditorských právních předpisů, by nebylo protiprávní a jako takové by ani nemohlo naplnit znaky trestného činu.

Trestní zákoník v souvislosti s protiprávností dále vymezuje i některé okolnosti, které paušálně zcela vylučují protiprávnost určitého jednání. Jde o tzv. **okolnosti vylučující protiprávnost** a vymezené v § 28 až 32 trestního zákoníku. Dopustí-li se kdokoliv protiprávního jednání za těchto okolností, nejde o trestný čin. K okolnostem

¹⁾ Viz § 4 odst. 1 písm. c), odst. 2 a na ně navazující § 6 a § 7 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném a účinném znění;

²⁾ Viz např. velmi kvalitní monografii „Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních“ autora Jana Molína, vydanou počátkem tohoto roku, která se pravděpodobně jako jediná věnuje této specifické problematice již se zohledněním „nového“ trestního zákoníku účinného od 1. 1. 2010;

³⁾ O komplexní kodex jde, odhlédneme-li od právní odpovědnosti mladistvých, která je vymezena zvláštním zákonem. Pro auditory jde ale o předpis v podstatě nevýznamný.

⁴⁾ Zatímco dřívější předpis se označoval jako „trestní zákon“, pro nový předpis se používá označení „trestní zákoník“, které má zdůraznit jeho kodexový charakter. Toto označení odkazuje na zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném a účinném znění.

vyklučujícím protiprávnost patří zejména krajní nouze, nutná obrana a svolení poškozeného. Pro auditory však může mít zvláštní význam nově upravená okolnost, označovaná jako **přípustné riziko**⁵¹. Princip přípustného rizika spočívá v tom, že trestný čin nespáchá ten, kdo v souladu s dosaženým stavem poznání a informacemi, které měl v době svého rozhodování o dalším postupu, vykonává v rámci svého postavení společensky prospěšnou činnost, kterou sice poruší zájem chráněný trestním zákonem, ale společensky prospěšného výsledku nešlo dosáhnout jinak. Toto ustanovení kryje i tzv. podnikatelské riziko, neboť i podnikání je společensky prospěšnou činností. Je však třeba mít na paměti i omezující podmínky, které snižují dosah beztrestnosti podnikatelského rizika: o přípustné riziko nepůjde, jestliže výsledek zcela zřejmě neodpovídá míře rizika, anebo provádění této činnosti zřejmě odporuje požadavkům jiného právního předpisu, veřejnému zájmu nebo se přičí dobrým mravům.

Čtyři znaky skutkové podstaty

Posuzujeme-li určitý děj a snažíme se najít odpověď na otázku, zda představuje trestný čin, budeme kromě protiprávnosti v daném ději hledat tyto čtyři prvky:

- způsobilého pachatele,
- zavinění pachatele (tedy úmysl či nedbalost),
- tzv. objektivní stránku (tedy to, zda jednání pachatele odpovídá jednání popsanému v trestním zákoníku, zda toto jeho jednání vedlo k následku uvedenému v trestním zákoníku a zda právě toto jednání bylo příčinou tohoto následku), a
- tzv. objekt, tedy zda byl ohrožen zájem uvedený v trestním zákoníku.

Pokud jde o **pachatele**, je obecně známo, že jím může být pouze fyzická osoba starší 15 let, která je v době činu přičetná (§ 22, 25 a 26 tr. zákoníku).

Trestní odpovědnost právnických osob je navzdory opakovaným proklamacím a poměrně běžnému uzákonění ve světě stále jen na úrovni záměru.

To ale neznamená, že trestná činnost páchaná pod firmou právnické osoby je zcela mimo dosah trestní odpovědnosti. Pro každého, kdo jedná jménem právnické osoby (a tedy i např. pro pracovníky auditorské společnosti ve smyslu § 5 zákona o auditorech), má bezprostřední význam ustanovení § 114 odst. 2 trestního zákoníku. Z něj vyplývá, že ve všech případech, kdy trestní zákoník vyžaduje, aby byl pachatel nositelem zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení, postačí, že zvláštní vlastnost, způsobilost nebo

postavení má právnická osoba, jejímž jménem pachatel jedná. Prakticky to tedy znamená, že trestní odpovědnost například za trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku lze dovodit i tehdy, pokud zprávu auditora vyhotovila auditorská společnost. Trestní odpovědnost bude ale směřovat vůči jejímu konkrétnímu pracovníkovi, nikoliv vůči společnosti, a je spíše věcí důkazního řízení, jak dobře (či špatně) lze takovouto konkrétní fyzickou osobu prokazatelně určit.

Pokud jde o **zavinění**, rozeznává trestní zákoník dvě jeho formy: úmysl (§ 15 trestního zákoníku) a nedbalost (§ 16 trestního zákoníku).

Podle § 13 odst. 2 trestního zákoníku je k trestní odpovědnosti třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákoník výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.

Pokud jde o **jednání popsané ve skutkové podstatě**, lze konstatovat, že podmínkou trestnosti určitého jednání je to, že na dané jednání přesně dopadá popis uvedený ve zvláštní části trestního zákoníku, tj. v ustanoveních § 140 až 419, která vymezují jednotlivé trestné činy.

Součástí tohoto popisu je samozřejmě i následek. Požadavek, aby existovala příčinná souvislost mezi tímto jednáním a následkem popsaným v určitém konkrétním ustanovení trestního zákoníku, je pak již jen logickým vyústěním toho, že trestat lze pouze za jednání, jímž pachatel způsobil zákonem předvídaný škodlivý následek.

Pro každého, kdo se pohybuje v oblasti hospodářských vztahů, lze jako téměř obligatorní četbu doporučit zejména ustanovení o některých trestných činech majetkových uvedených v § 205 až 232 a o trestných činech hospodářských vymezených v § 240 až 271. Základní přehled některých nejdůležitějších skutkových podstat je uveden v další části tohoto článku



*Zdá se, že tento podnik hospodářská kriminalita již nemůže ohrozit.
Kresba: Ivan Svoboda*

⁵¹ pojem je upraven v § 31 tr. zákoníku, ale podrobněji k tomuto institutu viz např. Kratochvíl, V. a kol., Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část. 1. vydání, Praha: C.H.Beck 2009, s. 391

zabývající se nejčastějšími trestněprávními pastmi na auditory.

Nemožnost postihu mírnějšími prostředky

Trestní právo je založeno na zásadě, že jde o právní ochranu posledního stupně (princip ultima ratio). Platí, že trestní odpovědnost pachatele lze uplatňovat jen v případech, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu. Trestní odpovědnost by tak například u auditora měla nastat až tehdy, nepostačí-li disciplinární postih podle stavovských předpisů. Přílišné spoléhání na tuto zásadu však nelze doporučit – její aplikace je totiž v rukou orgánů činných v trestním řízení.

Trocha zmatku aneb trestný čin, zločin a přečin

Závěrem této části bude na místě vysvětlit terminologický posun, k němuž došlo s účinností nového trestního zákoníku a který může někdy působit matoucím dojmem.

V současné době se lze setkat s trojím označením trestního deliktu jako trestného činu, zločinu či přečinu.

Trestný čin je obecnou kategorií, která zahrnuje obě další. Toto označení lze tedy použít, pokud si nejsme zcela jisti a chceme mít jistotu správné volby.

Pojmem přečin se označuje trestný čin spáchaný z nedbalosti anebo trestný čin úmyslný s trestní sazbou do 5 let.

Pojmem zločin se pak označuje jakýkoliv trestný čin, který není přečinem (tedy úmyslný trestný čin se sazbou nad 5 let).

Toto rozlišování však nemá pro praktický život auditorů přílišný význam a lze zcela bez problémů zůstat u již zažitého pojmu trestný čin.

Jak se nestat spolupachatelem či účastníkem

Situace, v nichž by auditor byl jediným anebo hlavním pachatelem trestného činu, budou zřejmě velmi výjimečné, snad s výjimkou čistě auditorského trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 alinea druhá trestního zákoníku.

Daleko častěji mohou připadat v úvahu situace, v nichž se auditor setká s již existujícím kriminogenním prostředím a z tohoto setkání může pramenit nebezpečí, že bude do tohoto prostředí vtažen.

V této souvislosti je na místě upozornit na to, že trestní právo necílí pouze na přímého pachatele, ale rozšiřuje okruh dopadu skutkových podstat jednotlivých trestných činů na potenciálně velmi široký okruh osob, které se v nějaké (mnohdy velmi vzdálené) formě na trestném činu jiné osoby „pouze“ podílejí.

Do tohoto okruhu komplicity lze bez nároku na teoretickou preciznost zahrnout následující osoby:

- spolupachatele (§ 23 trestního zákoníku);
- organizátora (§ 24 odst. 1 písm. a trestního zákoníku);
- návodce (§ 24 odst. 1 písm. b trestního zákoníku);
- pomocníka (§ 24 odst. 1 písm. c trestního zákoníku).

Všem těmto formám účasti na trestném činu jiné osoby je společné to, že podmínkou trestnosti je úmysl. Spolupachatelem, organizátorem, návodcem či pomocníkem se tedy nelze stát z nedbalosti, ale pouze úmyslně.

Kromě toho pak trestní zákoník upravuje zvláštní samostatné trestné činy, které fakticky spočívají v podpoře cizí trestné činnosti. Z praktického pohledu mají význam zejména tyto dva trestné činy:

- nepřekažení trestného činu (§ 367 trestního zákoníku),
- neoznámení trestného činu (§ 368 trestního zákoníku),

jejichž společným jmenovatelem je to, že postihují osobu, která nepřekazí nebo neoznámí páchání některých nejzávažnějších trestných činů. Jako trestný čin nepřekažení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku tak například může být postiženo úmyslné nepřekažení legalizace výnosů z trestné činnosti přesahujících částku 5 milionů Kč.

Pokud se budeme držet hlediska praktické upotřebitelnosti, bude mít pro auditory zřejmě největší význam institut pomocníka k trestnému činu, upravený v § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku.

Tento institut totiž rozšiřuje dosah trestního zákoníku i na osoby, které se na trestné činnosti jiného podílejí relativně vzdálenějším, nikoliv bezprostředním způsobem.

Pomocníkem (a z procesního pohledu tedy i obviněným) se tak může stát například ten, kdo usnadní jinému spáchaní trestného činu tím, že mu poskytne radu.

Je tedy zřejmé, že hranice mezi poskytnutím služby subjektu, který se dopouští trestné činnosti, a vlastním zapojením do účasti na trestné činnosti může být někdy velmi tenká, a průběh této hranice bude nejasný zejména v počátečních fázích trestního řízení, kdy je skutková a důkazní situace zpravidla ještě nepřehledná a nestabilní. Právě v tomto kontextu spíše než kdekoliv jinde se proto vyplatí řídit se osvědčenou lidovou moudrostí, že opatrnosti není nikdy dost.

Nejčastější trestněprávní pasti na auditory

Závěrem bude na místě zmínit některé trestné činy, u nichž existuje vyšší míra pravděpodobnosti, že se s nimi auditor setká.

Je skutečností, že do okruhu těchto trestných činů by nepochybně náležela i řada trestných činů majetkových (zejména podvodná jednání) a řada deliktů hospodářských (zejména daňových).

S ohledem na limitovaný rozsah a účel tohoto článku se však omezíme jen na orientační popis několika málo skutkových podstat, k němuž připojíme již jen krátké připomenutí, že kromě dále uvedených konkrétních znaků musí daný trestný čin splňovat i znaky obecné, jimž jsme se věnovali v první kapitole tohoto článku definující trestní čin (zejména protiprávnost, způsobilost pachatele a zavinění).

Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy (§ 259 trestního zákoníku)

Jde o skutkovou podstatu trestného činu, který míří právě na auditory a jejich činnost.

Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo jako auditor vystaví jinému:

- nepravdivou zprávu auditora, nebo
- nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech.

Trestní zákoník stanoví na tento trestný čin trest odnětí svobody až na dvě léta nebo zákaz činnosti.

Tento trestný čin lze spáchat pouze úmyslně.

Za zdůraznění stojí fakt, že jde o trestný čin čistě činnostní, nikoliv výsledkový. To znamená, že k trestnosti se nevyžaduje jiný následek, než je nepravdivost vystaveného dokumentu. Zejména se nevyžaduje vznik majetkové škody, poškození práv jiné osoby a podobně. Tím se samozřejmě i zužuje okruh okolností, na nichž lze stavět obhajobu.

Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 trestního zákoníku)

Jde o účetní trestný čin par excellence, který postihuje zejména tzv. kreativní finanční účetnictví a dále pak machinace s podklady pro obchodní rejstřík.

Pokud jde o kreativní účetnictví, tomu se věnuje odstavec 1 uvedeného ustanovení.

Trestný čin může spočívat v následujících třech jednáních pachatele, který alternativně:

- **nevede** účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, anebo
- v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech **uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje**, anebo
- takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady **změní**, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají.

Na rozdíl od výše uvedeného „auditorského“ trestného činu zde trestní zákoník již podmiňuje trestnost takového jednání tím, že toto jednání vede k určitému konkrétnímu následku. Tím je skutečnost, že pachatel:

- ohrozí majetková práva jiného, nebo
- ohrozí včasné a řádné vyměření daně.

Pokud jde o trestní sazbu, ta je odstupňována v závislosti na škodlivosti následku od dvou až do osmi let odnětí svobody.

Legalizace výnosů z trestné činnosti z nedbalosti (§ 217 trestního zákoníku)

Boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti je a bude jedním z leitmotivů trestní politiky a trestního práva minimálně následující dekády.

Ambivalentně formulovaný název tohoto trestného činu jakoby implikoval, že trestná je pouze legalizace výnosů z nedbalostní trestné činnosti.

Takovýto výklad by však neuspěl, neboť opak je pravdou a trestná je zde legalizace výnosů z jakékoliv trestné činnosti. Dokonce postačuje, aby pachatel legalizace jednal z nedbalosti.

Pokud jde o zavinění, bude tedy pachatel legalizace v tomto případě jednat zaviněně i tehdy, pokud ani nevěděl, že svým jednáním může porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákoníkem způsobit, ale vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům o tom vědět měl a mohl (§ 16 odst. 1 písm. b trestního zákoníku). V tomto ustanovení se skrývá možná past pro auditory, neboť právě oni mohou být označeni za ty, kdo nejspíše mohou a mají takovéto okolnosti znát a vědět.

Samotné jednání, jímž se umožňuje legalizace výnosů z trestné činnosti, spočívá v tom, že pachatel jinému z nedbalosti **umožní zastřít** původ nebo

inzerce

ANAG
www.anag.cz

Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví
výklad a řešené příklady
130 řešených příkladů
účty územních právních osob k 31. 12. 2011
účetní výkazy neziskových organizací
spracování zahraničních právních osob
účetní a granty v ČR
aktualizované a rozšířené vydání
edice účetnictví

brožovaná, 296 stran, 339 Kč

Automobil v podnikání
• u právnické osoby
• u fyzické osoby – podnikatele
• vozidlo zaměstnavatele a zaměstnance
• z hlediska daně a příjmů, daně z přídáné hodnoty, daně silnicí
• účetnictví
1. vydání
edice účetnictví

brožovaná, 440 stran, 389 Kč

Vzory korespondence podle daňového řádu
• nové pohledy na správu daní
• změny při jednání se správcem daní
• CD pro tvorbu a tisk podání
1. vydání
edice daně

brožovaná, 336 stran, 469 Kč

Společnost s ručením omezeným
řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe
2011/2012
18 aktualizovaných výkladů
edice účetnictví

brožovaná, 360 stran, 399 Kč

zjištění původu věci nebo jiné majetkové hodnoty ve větší hodnotě, která byla získána trestným činem spáchaným na území České republiky nebo v cizině, nebo jako odměna za něj.

Ústředním pojmem je **věc nebo jiná majetková hodnota**.

Věci jsou samozřejmě peníze, ale podle § 134 odst. 1 trestního zákoníku se za věc považují například i peněžní prostředky na účtu a cenné papíry.

Jinou majetkovou hodnotou budou nejspíše pohledávky a jiné penězi ocenitelné hodnoty.

Tyto věci a jiné majetkové hodnoty musí:

- mít větší hodnotu, tedy hodnotu nad 50 000 Kč;
- musí pocházet z trestného činu (není podstatné, zda byl spáchán na území ČR nebo v cizině).

Přísnější trest (až na tři roky) bude uložen pachatel, který spáchá tento trestný čin tak, že poruší důležitou povinnost vyplývající z jeho zaměstnání, povolání, postavení nebo funkce nebo uloženou mu podle zákona.

V kontextu auditorské profese by mohla být takovou důležitou povinností například některá z povinností uvedených v § 21 odst. 3 zákona o auditorech.

Závěr

Nadpis tohoto článku zní „Auditor a trestní právo“, což je téma již tak poměrně široké. Realita okolního světa je ale ještě daleko širší a pestřejší než i to nejpodrobnější pojednání. Tím méně ji mohl popsat tento text. Jeho ambicí bylo poskytnout základní východiska pro úvahy o tom,

zda určitý čin může spadat do trestněprávní oblasti.

Tato východiska lze stručně graficky shrnout v připojeném schématu. Další ambicí tohoto příspěvku bylo krátce se zastavit u jednotlivých trestných činů, s nimiž by se auditoři mohli setkat nejčastěji. Protože ale každému setkání s trestným činem nepochybně schází pozitivní podtext, lze si závěrem jen přát, aby tento příspěvek zůstal pouze v rovině teoretické informace a nepromítl se do praktické osobní zkušenosti čtenáře.

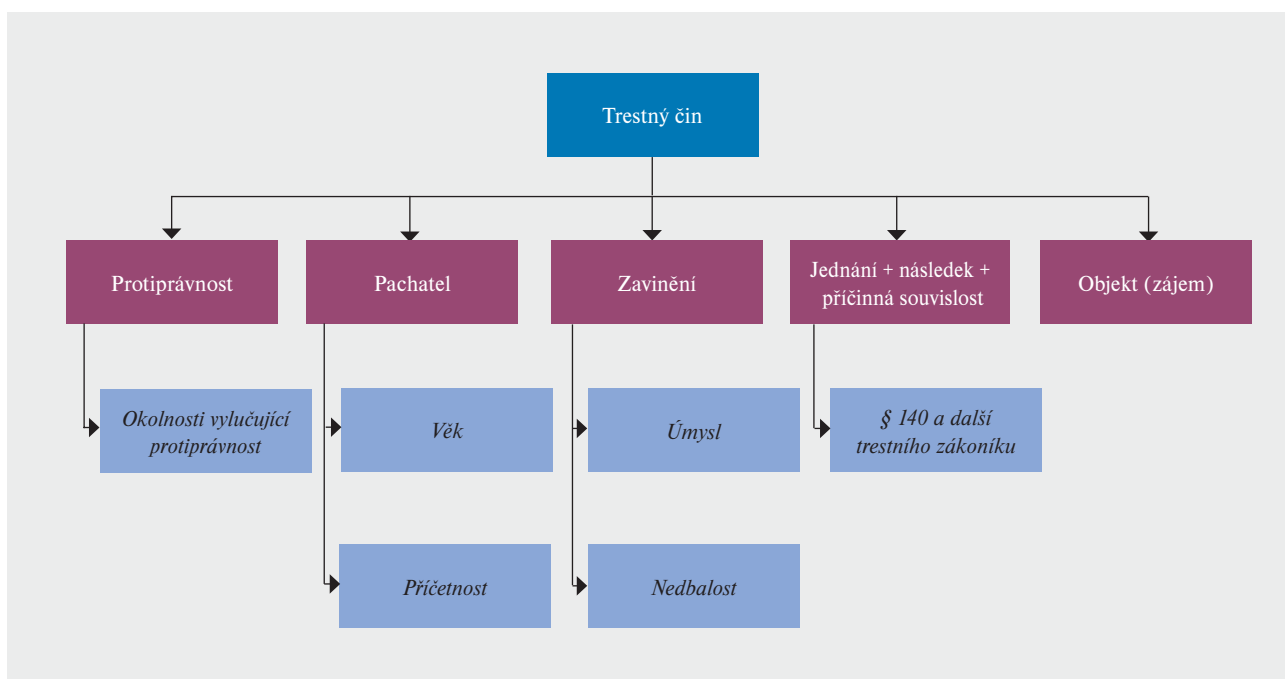
Miroslav Špecián

JUDr. Miroslav Špecián, Ph.D. ukončil v roce 1999 magisterské studium na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze, kde pak v roce 2002 obhájil rigorózní práci na téma *Evropské právo obchodních společností* a v roce 2006 disertační práci na téma *Obchodní právo a účetnictví*.

V letech 2002 až 2010 působil na státním zastupitelství a jako státní zástupce se věnoval především veřejnoprávnímu a trestněprávnímu pohledu na oblast obchodního života. V rámci specializace se zaměřoval zejména na hospodářskou trestnou činnost. V roce 2009 byl stážistou u Evropského soudního dvora v Lucemburku, kde se soustředil především na procesní aspekty řízení před soudem a problematiku předběžných otázek, zejména tzv. PPU.

V současné době působí jako advokát a věnuje se zejména obchodnímu právu a mezinárodním obchodněprávním vztahům.

Faktory trestní odpovědnosti



Stručný přehled některých trestných činů souvisejících s výkonem auditorské činnosti



Jan Molín

Tak jako tomu je téměř u každé lidské profese, i profese auditorská je spojena s příslušnou odpovědností. Tato tzv. profesní odpovědnost má několik složek, přičemž jednou z nejtěživějších je odpovědnost trestní. Na tu lze přitom systematicky nahlížet ze dvou úhlů pohledu. Auditor se totiž může

v konkrétním případě vystavit trestní odpovědnosti:

- a) za spáchání „svého vlastního“ trestného činu a/nebo
- b) jako účastník či spolupachatel na trestném činu jiné osoby, nejčastěji svého klienta.

Cílem tohoto článku je přinést výčet několika základních trestných činů, jež souvisejí s výkonem profese auditorů a které mohou být řazeny pod první skupinu uvedeného výčtu. V následujícím textu jsou tedy popsány některé vybrané skutkové podstaty trestných činů uvedené ve zvláštní části zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“). V této souvislosti je však nutné zdůraznit, že zvláštní část trestního zákoníku tvoří nedílnou jednotu s částí obecnou, a to zejména se základy trestní odpovědnosti. Vzhledem k tomu, že tento článek se obecnou částí nezabývá, dovolujeme si čtenáře odkázat na příslušné výklady trestního práva či na některé dřívější články.¹⁾

Trestné činy související s nepravdivými zprávami auditora nebo s nepravdivými potvrzeními

Jedním ze základních „auditorských“ trestných činů je trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku. Podle úpravy tam uvedené se trestného činu dopustí mimo jiné ten, kdo jako auditor vystaví jiněmu:

- a) nepravdivou zprávu auditora nebo
- b) nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech.²⁾

Trestní zákoník přitom přiřazuje tomuto trestnému činu hrozbu trestem odnětí svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

Lze dovodit, že objektem (tzv. chráněným statkem) je u tohoto trestného činu zájem na pravdivosti zprávy

auditora, resp. potvrzení, která auditoři vydávají. Smyslem právní úpravy je přitom to, aby byly chráněny také zájmy osob, které na základě těchto dokumentů jednají. Z toho by bylo možné současně zpětně vyvodit, že zprostředkovaně je chráněna i důvěryhodnost celé auditorské profese.

V tomto ohledu je samozřejmě zásadní, co se rozumí pojmy „nepravdivá zpráva“ nebo „nepravdivé potvrzení“, a to navíc nahlíženo prizmatem skutečnosti, že výsledek auditorské činnosti je do značné míry subjektivní. Z povahy věci a v souladu s dostupnými výklady trestního práva půjde zřejmě o dokument, jehož obsah je v rozporu se skutečností tak, že obsahuje:

- zcela nepravdivé údaje, jejichž obsah vůbec neodpovídá skutečnosti, nebo
- hrubě zkreslené údaje, jejichž obsah neodpovídá skutečnosti v podstatných a důležitých okolnostech.

Je zřejmé, že u některých konkrétních situací je možné otázku nepravdivosti auditorské zprávy nebo potvrzení zjevně vyvodit, u jiných případů však může být posouzení daného protiprávního jednání složitější, přičemž v případném trestním řízení pak v úvahu připadají důkazy prováděné zejména znaleckými posudky.

S trestným činem vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy je spojena důležitá charakteristika, a to ta, že tento trestný čin je dokonán již samotným vystavením takového dokumentu. V zásadě pak již nejde o to, jak bude s těmito dokumenty naloženo dále. Je však nutné připustit i situace, kdy by auditor jednal (a nepravdivou zprávu či potvrzení vystavil) na základě dohody či na žádost osob (klientů), které páchají nebo se připravují páchat nejčastěji některou z forem podvodného jednání, jinými slovy by tyto pachatele využili nepravdivé zprávy nebo potvrzení pro to, aby někoho uvedli v omyl. Potom by takové jednání auditora bylo nutné podle povahy věci (navíc) hodnotit jako účastenství (nejčastěji ve formě pomoci) či dokonce jako spolupachatelství na cizím trestném činu.

Navíc je možné zkoumat i situace, kdy by poté (z nej-různějších důvodů) pachatel od svého jednání upustil a nepravdivou zprávu nepoužil. Podle základních pravidel trestní odpovědnosti totiž platí, že u přípravy k trestnému činu nebo u pokusu trestného činu jejich trestnost zaniká, pokud pachatel dobrovolně upustil

¹⁾ Např. Molín, J. – Králíček, V.: Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních. Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 9/2010. Auditor, 2010, ročník XVII, č. 9. ISSN 1210-9096 nebo Králíček, V. – Molín, J.: Trestní zákoník – nový kodex trestního práva hmotného z pohledu auditora. Auditor, 2010, ročník XVII, č. 1. ISSN 1210-9096 nebo též článek Miroslava Špeciána v tomto čísle časopisu Auditor.

²⁾ Pro úplnost je nutné dodat, že trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy zahrnuje dvě skutkové podstaty. Kromě již vymezeného se tento trestný čin vztahuje také na osoby jednající jménem banky nebo jiného podnikatele oprávněného k provozování finanční činnosti podle jiného právního předpisu – viz ustanovení § 259 trestního zákoníku.

³⁾ Např. Šámal, P., Púry, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vydání, 801 stran, C. H. Beck, Praha 2001, ISBN 80-7179-493-7, str. 537 nebo Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol.: Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, 600 stran, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2010, ISBN 978-80-7357-509-0, str. 312

od dalšího jednání směřujícího ke spáchání trestného činu nebo potřebného k jeho dokončení a zároveň odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestními předpisy, nebo včas učinil oznámení (podrobněji v ustanovení § 20 odst. 3, resp. v § 21 odst. 3 trestního zákoníku). Lze vyvodit, že zánik této trestnosti by se však posuzoval pouze u přípravy, resp. pokusu trestného činu klienta, za jehož účelem vystavení nepravdivého potvrzení požadoval. Současně je možné konstatovat, že stejný závěr nelze učinit ohledně (bez)trestnosti auditora, neboť – jak již bylo vymezeno – ten se dopustil trestného činu již okamžikem, kdy nepravdivou zprávu či potvrzení vystavil. Bylo by dokonce možné až zároveň dovodit, že by to byl klient auditora, který by zřejmě byl účastníkem trestného činu auditora jako návodce, a to tedy i v tom případě, pokud by nepravdivé potvrzení nepoužil.

V kontextu trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy je zajímavý také samotný výklad pojmu „auditor“. V pojetí trestního práva se jedná o tzv. speciální subjekt, přičemž trestní zákoník k tomu v ustanovení § 114 odst. 1 stanoví, že jestliže ke spáchání trestného činu trestní zákon vyžaduje zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení pachatele, může být pachatelem nebo spolupachatelem trestného činu pouze osoba, která tuto požadovanou vlastnost, způsobilost nebo postavení má. Podle ustanovení § 114 odst. 2 trestního zákoníku dále platí, že jestliže zákon stanoví, že pachatel musí být nositelem zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení, postačí, že zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení jsou dány u právnické osoby, jejímž jménem pachatel jedná, tedy u auditorské společnosti. Za současného stavu je tak trestně odpovědná vždy jen ta fyzická osoba, která jménem auditorské společnosti jedná. Jinak tomu bude ale za situace trestní odpovědnosti právnických osob (auditorských společností), jak naznačují úvahy de lege ferenda.⁴¹ Ani v tom případě to ale nebude znamenat, že by byl zbaven trestní odpovědnosti sám pachatel jako fyzická osoba.

Popisovaná skutková podstata však není jedinou skutkovou podstatou, jež se dotýká postihu nepravdivých (či hrubě zkreslených) auditorských zpráv. Vedle trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy se pak jedná o trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku.

Tohoto trestného činu se v souladu s ustanovením § 254 odst. 1 trestního zákoníku dopustí a trestem odnětí svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti bude potrestán mimo jiné⁵¹ ten, kdo:

- a) nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nebo
- b) v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo

- c) takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

V ustanovení § 254 odst. 3 a 4 trestního zákoníku jsou uvedeny kvalifikované skutkové podstaty tohoto trestného činu, a to tak, že pachatel, který způsobí výše uvedeným činem značnou škodu na cizím majetku, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem. Pokud je pak na cizím majetku způsobena škoda velkého rozsahu, bude pachatel potrestán odnětím svobody na dvě léta až osm let.

Objektem je přitom zájem na řádném vedení a uchování účetních knih, resp. jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, a to současně včetně ochrany majetkových práv třetích osob, resp. ochrany zájmu na včasném a řádném vyměření daní. Zcela zásadní zde přitom je, že těmito „jinými doklady“ se v souladu s výklady trestního práva rozumí i auditorské zprávy.

Je nutné si uvědomit, že tento trestný čin je konstruován jako tzv. ohrožovací delikt. Znamená to tedy, že aby bylo jednání auditora takto hodnoceno, musí být ohrožena majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Na druhou stranu současně platí, že vznik skutečné škody není podmínkou trestnosti a pro případnou trestnost postačí, jsou-li majetková práva jiného (nebo včasné a řádné vyměření daně) ohrožena. Výše způsobené škody je ale podstatná pro případné subsumování konkrétního jednání pod zmíněné kvalifikované skutkové podstaty (s hrozbou přísnějšího trestu), čímž se také dále odlišuje tento trestný čin od trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy.

Dále je nutné poznamenat, že souběh trestných činů zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy možný není, neboť jak vyplývá z příslušných výkladů, ustanovení § 259 trestního zákoníku je ve vztahu k § 254 trestního zákoníku subsidiární. Jinými slovy, auditor může být v případě vyhotovení nepravdivé auditorské zprávy postižen buď za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, který však předpokládá škodlivý následek ve formě ohrožení majetkových práv jiného (nebo řádného a včasného vyměření daně), nebo za trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy, kde se již škodlivý následek nevyžaduje. Přesněji vymezeno, trestní zákoník tím, že upravuje trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy, doplňuje možnost trestního postihu pro situaci, kdy auditor vystaví nepravdivou zprávu auditora, aniž by nastal další následek. Jak již bylo uvedeno výše, trestná je již samotná skutečnost, že auditor nepravdivou zprávu (či potvrzení) vystavil.

Závěrem nutno podotknout, že oba trestné činy jsou trestnými činy úmyslnými. Pro trestní postih auditora se

⁴¹ Těmto úvahám a aktuálnímu stavu se věnuje článek Stanislava Staňka v tomto čísle časopisu Auditor.

⁵¹ Pro úplnost je nutno uvést, že tento trestný čin zahrnuje také dvě samostatné skutkové podstaty – viz § 254 trestního zákoníku.

tedy vyžaduje vždy úmyslné jednání, a to ať již ve formě úmyslu přímého či úmyslu nepřímého. Jedná se tedy o činnost vědomou, kdy auditor je alespoň srozuměn s následkem předpokládaným daným trestným činem: „O trestní odpovědnost auditora ... by se však nejednalo v případě, kdy auditor jen některé skutečnosti nebo okolnosti, např. v důsledku nedostatečných podkladů od auditované účetní jednotky, nedostatečně zhodnotí nebo posoudí. Takové opomenutí auditora, byť by k němu bylo dáno i nedbalostní zavinění, by nemělo být předmětem trestního stíhání...“⁶⁾.



Nepřekážení a neoznámení trestného činu

Trestní právo v České republice konstruuje dva trestné činy, jejichž smyslem je vynucení součinnosti fyzických a právnických osob při odhalování trestné činnosti, přesněji vyžaduje zabránění dokonání vyjmenované závažné trestné činnosti, resp. oznámení v době, kdy je vyjmenovaný trestný čin již spáchán. Tyto trestné činy se přitom (na drobné výjimky) „vztahují“ na všechny osoby, tedy i na auditory.

Smyslem těchto ustanovení je tedy zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví:

- a) že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu překazil, nebo
- b) že jiný spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, bez odkladu oznámil spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.⁷⁾

Trestný čin nepřekážení trestného činu

Trestný čin nepřekážení trestného činu je upraven v § 367 trestního zákoníku. Podle úpravy tam uvedené platí, že kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá tam vyjmenovaný závažný

trestný čin, a spáchání nebo dokončení takového trestného činu nepřekazí, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. Stanoví-li však trestní zákoník na některý z vyjmenovaných trestných činů trest mírnější, bude pachatel, který spáchání nebo dokončení nepřekazil, potrestán oním trestem mírnějším.

Klíčové v této otázce tedy je, o jaké konkrétní trestné činy, jejichž nepřekážení je trestné, se jedná. Odpověď přináší ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, které obsahuje taxativní výčet jednotlivých trestných činů. Lze konstatovat, že v řadě případů se jedná o nejzávažnější formy protiprávního jednání (např. trestný čin vraždy, trestný čin zabití, trestný čin vlastizrady atp.). Je však současně skutečností, že ve výčtu jsou uvedeny i některé (zpravidla tzv. kvalifikované) skutkové podstaty jednotlivých trestných činů, se kterými se auditor při své činnosti setkat reálně může. Jedná se například o tyto trestné činy:

- trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku,
- trestný čin podvodu podle § 209 odst. 5 trestního zákoníku,
- trestný čin pojistného podvodu podle § 210 odst. 6 trestního zákoníku a úvěrového podvodu podle § 211 odst. 6 trestního zákoníku,
- trestný čin dotačního podvodu podle § 212 odst. 6 trestního zákoníku,
- trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti podle § 216 odst. 4 trestního zákoníku,
- trestný čin zneužití informace a postavení v obchodním styku podle § 255 odst. 4 trestního zákoníku,
- trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku,
- trestný čin podplácení podle § 332 trestního zákoníku atp.

Platí tedy, že v případě, kdy se auditor při své činnosti hodnověrným způsobem dozví, že jiná osoba (nejčastěji klient) páchá (nebo se připravuje spáchat) některý z těchto vyjmenovaných trestných činů, je povinen takové jednání překazit. Pokud by toto jednání úmyslně nepřekazil, vystavil by se tím riziku vlastního trestního postihu.

Trestní zákoník přitom taxativně nestanoví, jakým způsobem má být protiprávní jednání překaženo. Je teoreticky možné, že se tak stane apelem na klienta, resp. informováním klienta o postupu, který pro jednání auditora předjímají trestněprávní předpisy, pak ovšem musí mít auditor jistotu, že klient od předmětného jednání upustil. V souladu s ustanovením § 367 odst. 3 trestního zákoníku pak dále platí, že překazit trestný čin lze i jeho včasným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

⁶⁾ Šámal, P., Půry, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vydání, 801 stran, C. H. Beck, Praha 2001, ISBN 80-7179-493-7, str. 537

⁷⁾ Pro úplnost je nutno uvést, že tato oznamovací povinnost se netýká advokátů a jejich zaměstnanců, kteří se dozví o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem advokacie nebo právní praxe a též duchovních registrovaných církví a náboženských společností, pokud se dozvědí o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem zpovědního tajemství nebo práva jemu obdobného.



Trestní zákoník vymezuje rovněž situace, při kterých případné nepřeřazení trestného činu nezakládá trestní odpovědnost. Jedná se o případy, kdy by auditor (popř. další osoby) nemohl trestný čin přezkazít bez značných nesnází nebo aniž by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání. Z toho současně vyplývá, že pachatelem tohoto trestného činu „nepřeřazení“ nemůže být osoba, která vyjmenovaný jiný trestný čin sama páchá nebo je na něm účastna.

Trestný čin neoznámení trestného činu

Trestný čin neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku je naopak koncipován tak, že ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný již spáchal některý z vyjmenovaných závažných trestných činů, a takový trestný čin neoznámí bez odkladu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. I zde však platí, že stanoví-li trestní zákoník na některý z vyjmenovaných trestných činů trest mírnější, bude potrestán oním mírnějším trestem.

V porovnání s taxativním výčtem trestných činů, jejichž nepřeřazení je trestné, si lze povšimnout, že zde je skupina vyjmenovaných trestných činů podstatně užší. I přesto se však i u tohoto trestného činu objevuje například:

- trestný čin padělání a pozměnění peněz podle § 233 trestního zákoníku,
- trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku nebo
- trestný čin podplácení podle § 332 trestního zákoníku.

Obdobně jako u nepřeřazení trestného činu i u tohoto trestného činu platí, že beztrestný je ten, kdo nemohl oznámení učinit, aniž by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání.

Lze si tedy povšimnout, že koncepce obou forem hmotněprávní trestní součinnosti je rozdílná. Zatímco v případě neoznámení trestného činu se trestá situace, kdy se auditor dozvěděl o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladně neoznámil, u nepřeřazení trestného činu jde obecně o zabránění jeho samotného spáchaní nebo dokončení. Zásadně se tak vylučuje trestní postih za nepřeřazení činu již

dokonaného, což je z logiky věci nemožné. Z těchto skutečností tak plyne podstatná skutečnost spočívající v rozlišení, kdy (tj. v jaké fázi) se auditor o případném protiprávním jednání svého klienta dozví.

S otázkou nepřeřazení, resp. neoznámení trestného činu zásadním způsobem souvisí také problematika mlčenlivosti auditora, resp. jejího prolomení. Bylo by si totiž možné položit otázku, zda by se auditor v konkrétním případě povinnosti mlčenlivosti nemohl dovolávat a připravovaný či páchaný trestný čin nepřeřazít, resp. již spáchaný trestný čin neoznámít. Je však nutné konstatovat, že takový postup možný není, jinými slovy auditor se své zákonné povinnosti zachovávat mlčenlivost dovolat nemůže.

V kontextu popisovaných trestných činů je nutné zdůraznit zásadní změnu právní úpravy, jež se také koncepčně dotýká zákonné povinnosti mlčenlivosti auditorů a která byla do právního řádu začleněna v souvislosti s účinností nového trestního zákoníku od 1. ledna 2010. Je totiž skutečností, že do ustanovení vymezujícího trestný čin nepřeřazení trestného činu byla vložena, mimo jiné, i skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, byť v kvalifikované formě, tedy se škodou dosahující alespoň 5 mil. Kč. Znamená to tedy, že pokud by se auditor dozvěděl, že jeho klient připravuje či páchá tento trestný čin, a to v době před jeho dokonáním (tj. v zásadě před podáním daňového přiznání), je povinen toto protiprávní jednání přezkazít.

Platí současně, že v obou formách (ať již tedy v případě nepřeřazení či neoznámení trestného činu) je na auditora nepřímo kladen zásadní úkol. Ten spočívá v nutnosti správně předběžně subsumovat konkrétní protiprávní jednání jiného pod skutkovou podstatu některého z trestných činů a vyvodit tak, zda se již jedná o některou formu oznamovaného či „přeřazovaného“ protiprávního jednání, nebo zda se o ni nejedná. V tomto případě totiž nesprávná kvalifikace vede k zásadním důsledkům spočívajícím v riziku vystavení se trestněprávnímu postihu. Nesprávný by současně byl postup, kdy by auditor z opatrnosti oznamoval i to jednání, které by pod vyjmenované trestné činy zcela zřejmě nebylo subsumováno, neboť by s tímto postupem mohlo být spojeno riziko porušení povinnosti mlčenlivosti a z toho vyplývající právní následky.

Neoprávněné nakládání s osobními údaji

Trestný čin neoprávněné nakládání s osobními údaji je upraven v § 180 trestního zákoníku. Podle této úpravy bude mimo jiné potrestán ten, kdo, byť i z nedbalosti, poruší státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti tím, že:

- neoprávněně zveřejní, sdělí nebo zpřístupní třetí osobě osobní údaje získané v souvislosti s výkonem svého povolání, zaměstnání nebo funkce, a
- způsobí tím vážnou újmu na právech nebo oprávněných zájmech osoby, již se osobní údaje týkají.

Pachateli takového činu přitom hrozí trest odnětí svobody až na tři léta nebo zákaz činnosti.

V souladu s ustanovením § 180 odst. 3 trestního zákoníku dále platí, že odnětím svobody na jeden rok až pět let, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti bude pachatel potrestán:

- a) spáchá-li čin jako člen organizované skupiny,
- b) spáchá-li čin tiskem, filmem, rozhlasem, televizí, veřejně přístupnou počítačovou sítí nebo jiným obdobně účinným způsobem,
- c) způsobí-li takovým činem značnou škodu, nebo
- d) spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

Trestní zákoník pro popisované jednání současně stanoví ještě přísnější trest (trest odnětí svobody na tři léta až osm let) v případech, kdy pachatel:

- a) způsobí činem škodu velkého rozsahu, nebo
- b) spáchá takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

Z vymezení trestného činu je zřejmé, že tento trestný čin souvisí s porušením zákonné povinnosti mlčenlivosti auditora týkající se osobních údajů. Osobními údaji se přitom v souladu se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů, rozumí jakékoliv údaje, které se vztahují k určenému nebo k určitelnému subjektu, tj. na základě jednoho (nebo i více) takových údajů lze zjistit jeho identitu.

Je více než podstatné, že trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji může být spáchán také z nedbalosti. Mimo jiné i z tohoto důvodu musí být au-

ditorem náležitě věnována pozornost ochraně dat jeho klientů, resp. třetích osob.

Závěr

Cílem tohoto článku bylo přinést přehled základních trestných činů, které přímo souvisejí s výkonem auditorské profese. Je však nutné si uvědomit, že v konkrétních situacích to budou okolnosti toho kterého případu, které budou rozhodovat o případné trestní odpovědnosti auditora. Je tedy více než nutné, aby při jakýchkoliv pochybnostech auditor ve věci vždy vyhledal kvalitní právní pomoc.

Současně platí, že trestní odpovědnost auditora je pouze jednou ze složek jeho „celkové“ profesní odpovědnosti. Auditor by si měl tedy vždy počínat tak, aby minimalizoval riziko vystavení se postihu souvisejícího s odpovědností disciplinární či s (v poslední době opět hojně diskutovanou) odpovědností soukromoprávní.

Jan Molín

Ing. Jan Molín, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Působí na Katedře finančního účetnictví a auditingu, kde v roce 2010 obhájil doktorskou práci. Od roku 1999 je daňovým poradcem, praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.



VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE katedra finančního účetnictví a auditingu

otevívá v souladu s § 60 zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách
v zimním semestru, tj. **od září do prosince 2011** následující kurzy celoživotního vzdělávání:

Mezinárodně uznávané účetní standardy (IFRS, US GAAP a směrnice EU)

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

Finanční účetnictví pro pokročilé

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

Bližší informace o obsahu a zaměření kurzů a elektronickou přihlášku získáte na adrese: <http://kfua.vse.cz/>
(sekce „Vzdělávání pro veřejnost“).

Kontakt: telefon: 224 095 125, fax: 224 095 198, adresa: Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 13067 Praha 3 – Žižkov, e-mail: vasek@vse.cz nebo ddvorak@vse.cz

Auditoři a trestní odpovědnost právnických osob



Stanislav Staněk

K tématu tohoto čísla patří nepochybně i informace o nově zaváděné trestní odpovědnosti právnických osob. Vládní návrh zákona „o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim“ v současné době projednává poslancská sněmovna parlamentu. Byť je zákon zatím v podobě návrhu a při projednávání v parlamentu může doznat změn, pojďme se seznámit s jeho hlavními rysy.

Proč trestní odpovědnost právnických osob?

Zavedení trestní odpovědnosti právnických osob je potřebné zejména pro postihování situací, kdy porušování zákonů je běžnou praxí při činnosti dané právnické osoby (např. v oblasti ekologie nebo nakládání s odpady). V takových situacích mnohdy orgány státu mohou zakročit proti konkrétním fyzickým osobám, ale právnická osoba může ve své nezákonné činnosti pokračovat. Navíc v některých případech nelze určit konkrétní odpovědnou fyzickou osobu. V současnosti také vznikají situace, kdy se jednotlivci vyhýbají odpovědnosti s odkazem na rozhodnutí kolektivního orgánu a individuální zavinění je těžko prokazatelné.

Česká republika je také poslední zemí EU, která dosud nemá zavedenu odpovědnost právnických osob za trestnou činnost. Formální úprava trestní odpovědnosti právnických osob se v jednotlivých státech liší, ale vždy sleduje cíl postihu konkrétních trestných činů. Potřeba zavést tuto odpovědnost je nejen zajištěním souladu s právem ostatních států Evropské unie, ale i opatřením proti hrozbě, že zahraniční právnické osoby páchající trestnou činností se budou přesunovat do České republiky, která nemůže jejich trestnou činnost postihnout.

Co bude trestáno?

Trestány budou trestné činy spáchané jménem právnické osoby, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti. Trestný čin musí být spáchan managementem (vedením, statutárním orgánem) nebo zaměstnancem při plnění pracovních úkolů. Důležité je, že není nutné, aby čin byl připsán konkrétní fyzické osobě.

Nový zákon je zde úzce provázán s trestním zákoníkem a uvádí výčet trestných činů, které jsou trestnými činy i z hlediska odpovědnosti právnických osob. Z dlouhého výčtu vybírám ty „nejzajímavější“ pro nás, auditory, v pořadí uvedeném v zákoně:

- porušení tajemství dopravovaných zpráv,
- podvod, pojistný podvod, úvěrový podvod, dotační podvod,

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,
- zkeslování údajů o stavu hospodaření a jmění,
- porušení autorského práva,
- poškození a ohrožení životního prostředí z nedbalosti,
- neoprávněné vypuštění znečišťujících látek,
- neoprávněné nakládání s odpady,
- přijetí úplatku, podplacení, nepřímé úplatkářství,
- neoprávněné zaměstnávání cizinců.

Jak budou právnické osoby trestány?

Nejpřísnějším trestem je zrušení právnické osoby, které nastupuje v případě, že její činnost spočívala zcela nebo převážně v páčání trestných činů. Dalším přísným trestem je trest propadnutí majetku, a to buď celého majetku nebo jeho soudem určené části, případně pak trest propadnutí věci. Peněžité tresty se ukládají denní sazbou v rozmezí jednoho tisíce až dvou milionů korun.

Soud může zakázat právnické osobě určitou činnost, pokud byl trestný čin spáchan v souvislosti s touto činností. Další omezující tresty zakazují účastnit se veřejných zakázek nebo přijímat dotace. Trest uveřejnění rozsudku pak znamená, že odsouzená právnická osoba musí na své náklady v určeném sdělovacím prostředku uveřejnit odsuzující rozsudek.

Zajímavé je, že soud musí přihlížet i k důsledkům, které může uložení trestu mít, například aby nedošlo k poškození věřitelů trestané osoby. Trestní odpovědnost právnických osob také přechází na právní nástupce a nelze se jí tak vyhnout přeměnou.



Znamená to nějakou změnu pro auditory?

Významnou změnou je samozřejmě to, že trestně odpovědné mohou být i auditorské společnosti, nejen auditoři – fyzické osoby. Kladu si otázku, zda to není změna jen teoretická, protože pokud nebyli dosud trestně stíháni v souvislosti se svou činností auditoři, nebude to asi běžnou věcí pro auditorské společnosti.

Za podstatnější změnu považují potřebu posuzovat činnost klientů i z pohledu trestní odpovědnosti. Zatímco doposud se případné trestní stíhání mohlo týkat vedení nebo zaměstnanců auditované účetní jednotky, nyní může trest postihnout i účetní jednotku samu. Uložený peněžitý trest nebo trest propadnutí věci jsou situace, o kterých je samozřejmě nutno účtovat. Jako auditoři se tak budeme muset zajímat, zda náš klient není trestně stíhán, jaké tresty mu hrozí a zda by toto riziko nemělo mít svůj odraz v účetní závěrce.

... a drobnůstka na závěr

V souvislosti s novým zákonem o trestní odpovědnosti právnických osob dochází také k novele řady dalších zákonů včetně zákona o auditorech. V zákoně o auditorech dochází ke zpřesnění úpravy týkající se prokazování bezúhonnosti fyzických osob a nově je bezúhonnost požadována i u právnických osob, které žádají o zapsání do seznamu právnických osob. Komora auditorů tak bude muset získávat výpis z rejstříku trestů nejen pro fyzické, ale i právnické osoby žádající zápis do seznamu auditorů.

Stanislav Staněk

Ing. Stanislav Staněk je členem Výkonného výboru a předsedou Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR, partnerem Deloitte.

Audit účetní závěrky a právní předpisy



Markéta Jindřišková

Dodržování právních předpisů účetní jednotkou, jejíž účetní závěrka je ověřována, je jednou ze záležitostí, kterými se auditor musí při provádění auditu účetní závěrky zabývat. Tato problematika je pokryta primárně standardem ISA 250 *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*, další požadavky na auditora jsou

však kladeny i jinými standardy ISA, zákonem o auditorech i jinými právními předpisy.

Odpovědnost auditora a odpovědnost účetní jednotky

Je nutné zdůraznit, že odpovědnost za to, že účetní jednotka dodržuje všechny relevantní předpisy, má statutární orgán účetní jednotky. Auditor provádějící audit účetní závěrky je odpovědný za získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Právní předpisy lze z hlediska odpovědnosti auditora rozdělit na dvě kategorie:

Kdy se zabývat tím, zda účetní jednotka dodržuje právní předpisy?

Před přijetím zakázky

Předtím, než se auditor rozhodne akceptovat určitou zakázku na provedení auditu účetní závěrky, musí v souladu s požadavky standardu ISQC 1 *Rízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby* posoudit integritu klienta. V této souvislosti je jistě vhodné zabývat se tím, zda neexistují náznaky toho, že se klient podílí například na praní špinavých peněz, nedodržuje relevantní účetní a daňové předpisy či jinak porušuje relevantní právní předpisy.

Povinnost posouzení integrity klienta by mělo být součástí zásad a postupů, které auditor stanoví pro přijetí a pokračování vztahů s klientem. Tyto zásady a postupy by měly obsahovat také postup, který auditor přijme, pokud zjistí, že integrita potenciálního klienta je ohrožena – například právě porušováním právních předpisů. Tato skutečnost bude mít vždy významný dopad na vyhodnocení rizikovosti potenciálního klienta a neřídko může vést i k jeho odmítnutí.

Kategorie předpisu	Povinnost auditora	Příklad
Předpisy, které mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce	Auditor musí získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu účetní jednotky s těmito předpisy, včetně prohlášení vedení k auditu.	Předpisy v účetní a daňové oblasti
Ostatní předpisy	<ul style="list-style-type: none"> Auditor se musí dotazovat, zda je činnost účetní jednotky v souladu s těmito předpisy. Auditor musí prověřit případnou korespondenci s příslušnými licenčními či regulatorními úřady. Auditor musí získat prohlášení vedení k auditu. 	Provozní licence nebo jiná povolení nutná k podnikání, předpisy v oblasti ochrany životního prostředí, regulatorní požadavky na kapitálovou přiměřenost atd.

Při identifikaci rizika a naplánování auditu

Audit účetní závěrky je založen na identifikaci rizikových oblastí. Rizikové oblasti je možné identifikovat pouze tím, že auditor získá znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí. V souladu s požadavky standardu *ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti* a na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí musí auditor získat všeobecný přehled o rámci právních předpisů vztahujících se na účetní jednotku a na odvětví nebo sektor, ve kterém účetní jednotka působí, a o způsobu, kterým účetní jednotka zajišťuje soulad s tímto rámcem.

Při provádění testů věcné správnosti a testů spolehlivosti, při „kompletaci“ auditu

V průběhu celého auditu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování jiných auditorských procedur může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy.

Jakým způsobem posuzovat soulad s právními předpisy?

Vzhledem k tomu, že odpovědnost za dodržování všech relevantních právních předpisů má statutární orgán účetní jednotky, je diskuse s vedením společnosti o zásadách a postupech týkajících se dodržování souladu s právními předpisy, doplněný případnou inspekcí relevantní dokumentace, jedním ze základních postupů při posuzování toho, zda klient dodržuje relevantní právní předpisy. Dále je vhodné dotázat se na to, které právní předpisy mají významný dopad na činnost společnosti a na zásady a postupy používané k identifikaci, hodnocení a účtování nároků uplatňovaných u soudu.

Auditor využije i stávající znalosti odvětví klienta, aktualizace znalostí právních předpisů v oblasti účetnictví a daňové legislativy jsou samozřejmostí.

Auditor je také povinen získat prohlášení vedení k auditu o tom, že byly poskytnuty informace o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zvážen při sestavení účetní závěrky.

Jak postupovat při zjištění nesouladu s právními předpisy?

V první řadě je třeba zmínit požadavky zákona o auditorech a požadavky zákona o některých opatřeních proti legalizaci trestné činnosti a financování terorismu (viz tabulka níže). S těmito požadavky se setkává každý auditor bez ohledu na to, v jakém oboru podniká jím auditovaná účetní jednotka.

Mezinárodní auditorský standard *ISA 250 Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky* stanoví další povinnosti auditora. Pokud auditor zjistí, že existují skutečnosti, které naznačují, že účetní jednotka porušuje relevantní právní předpisy, musí tuto skutečnost projednat s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením. Je nutné zdůraznit, že se často jedná o citlivé informace, může dojít i k situaci, kdy auditor sám nemá dostatečné odborné znalosti na to, aby posoudil, zda účetní jednotka postupuje v souladu s právními předpisy. V takových případech je nutné požádat o spolupráci právního poradce.

Může se však stát, že právní předpisy porušují přímo členové vedení či osoby pověřené správou a řízením. V takových případech je auditor povinen oznámit porušení právních předpisů bezprostředně nadřízenému orgánu v účetní jednotce. Pokud takový orgán neexistuje (což je zejména v případě menších a středních společností s ručením omezeným velmi časté), nebo pokud se auditor domnívá, že by jeho oznámení nevyvolalo žádoucí odezvu, je obvykle vhodné požádat o spolupráci právního poradce.

To, že účetní jednotka porušuje právní předpisy, může mít na účetní jednotku a její účetní závěrku nejrůznější vliv. Auditor se nejčastěji setkává se následujícími typy porušení právních předpisů:

- **Porušení předpisů upravujících přímo účetnictví a účetní závěrku společnosti** (např. zákon o účetnictví a související vyhlášky) může vést k tomu, že účetní závěrka bude obsahovat materiální nesprávnost. Auditovaná účetní jednotka může například použít metody oceňování (zásob, pohledávek atd.), které nejsou v souladu s českými účetními předpisy, může se rozhodnout nezveřejnit v příloze k účetní závěrce

Předpis	Požadavky
Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech	Zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v účetní jednotce, jejíž činnost podléhá podle jiných právních předpisů státnímu doзору nebo dohledu České národní banky skutečnosti, které nasvědčují tomu, že došlo k porušení jiných právních předpisů upravujících podmínky její činnosti, je povinen neprodleně písemně informovat příslušný orgán státního doзору nebo Českou národní banku.
Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech	Zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v jakékoli účetní jednotce, že došlo k porušení jiných právních předpisů upravujících podmínky její činnosti nebo skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu úplatkářství nebo trestných činů proti majetku, je povinen neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky nebo příslušný orgán u územních samosprávných celků nebo městských částí města Prahy.
Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu	Auditor je povinen oznámit podezřelý obchod, a to prostřednictvím Komory auditorů České republiky (detailní informace lze nalézt v metodické pomůcce „Postup auditorů při zamezování legalizace z výnosů trestné činnosti a financování terorismu“, která je zveřejněna na internetových stránkách KA ČR)



skutečnosti požadované českými účetními předpisy atd. V takových případech musí auditor vždy posoudit, zda dopad nesouladu na účetní závěrku vede k materiální nesprávnosti, a pokud tomu tak je, vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok. Dále je nutné posoudit, zda nedodržení předpisů v oblasti účetnictví může vést k vyměření pokut či jiných sankcí a zda by účetní jednotka neměla na případné pokuty vytvořit rezervu. V případě, že by rezerva v materiální částce vytvořena být měla, ale klient jí v účetní závěrce nevykáže, bude výrok auditora obsahovat další výhradu.

- **Porušení jiných právních předpisů** (například v daňové oblasti, oblasti ochrany životního prostředí) může také vést k tomu, že účetní jednotka bude čelit riziku sankcí, pokut atd. V případě, že by sankce či pokuty měly být v auditované účetní závěrce vykázány, jejich částka je materiální, avšak vykázány nejsou, povede to k výroku s výhradou nebo zápornému výroku z důvodu materiální nesprávnosti.
- **Některé právní předpisy vyžadují zvláštní pozornost auditora**, protože mají podstatný dopad na činnost účetní jednotky. Nesoulad s těmito předpisy může vést až k ukončení její činnosti nebo pochybnostem ohledně předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky. Takový dopad může mít například nedodržení podmínek licence nebo jiného oprávnění k podnikání. Pokud auditor zjistí, že účetní jednotka porušuje předpisy tohoto typu, musí vždy vyhodnotit dopad na účetní závěrku a případnou modifikaci zprávy auditora.

Povinnosti dle trestního zákona ve vztahu k zákonu o auditorech

Je třeba také připomenout, že v souvislosti se zásadní novelizací trestního práva (zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen trestní zákoník), která je účinná od 1. ledna 2010 došlo k významnému rozšíření výčtu trestných činů, které musí auditor překaziti či kde mu vzniká informační povinnost (§ 367 a § 368 trestního zákoníku). V souvislosti s touto novelizací zveřejnila KA ČR na internetových stránkách www.kacr.cz v části Dotazy

a odpovědi k zákonu o auditorech pod číslem 23 odpověď na dotaz týkající se této problematiky. Je jistě užitečné si celý dotaz i odpověď podrobně přečíst, odpověď lze stručně shrnout takto:

„V případě, kdy se auditor důvodně domnívá, že je naplněna skutková podstata trestného činu, který je obsažen v § 367 a v § 368 trestního zákoníku a on informuje o těchto skutečnostech orgány činné v trestním řízení, vyvážá se z trestněprávní odpovědnosti podle trestního zákoníku, pokud tak tento zákon stanoví. Může se však vystavit riziku kárného postihu podle zákona o auditorech z důvodu porušení mlčenlivosti s výjimkami výše uvedenými. Tohoto rizika se může zprostit tím, že požádá Komoru auditorů České republiky o zproštění mlčenlivosti. Domníváme se, že v případě naplnění předmětných ustanovení, se auditor nemůže vyvážat z trestněprávní odpovědnosti pouhou informací předanou vedení účetní jednotky v souladu se zákonem o auditorech. Vzhledem k nedostatku aktuální judikatury k těmto ustanovením, doporučujeme případný rozpor mezi zákonem o auditorech a trestním zákoníkem konzultovat s právníkem vždy pro každý konkrétní případ.“

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR

Ing. Markéta Jindřišková, FCCA pracuje jako vedoucí oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Je absolventkou VŠE v Praze. V oblasti auditu pracuje od roku 1993, působila jako manažer v oddělení auditu společností Arthur Andersen a Ernst&Young. Má také rozsáhlé zkušenosti s lektorskou a publikační činností v oblasti auditu a účetnictví. Je českou statutární auditorkou a hovoří plynně anglicky.



Podvod není omyl



Daniel Horad

Když se v letech 2002 a 2003 začaly v médiích objevovat zprávy o kreativitě finančních manažerů a účetních ve společnostech světoznámých jmen jako Worldcom, Enron nebo Parmalat, otevřela se současně i otázka odpovědnosti auditorů těchto společností, konkrétně zda mohli a měli na tyto podvody včas upozornit či zda s podnikovými kreativitami dokonce nespolečovali.

Některé z těchto kauz stály existenci jednu z tehdy nejvýznamnějších auditorských společností Arthur Andersen, její rychlý zánik byl pro tehdejší pozorovatele překvapením. Zároveň i signálem, jak se auditorský cech dokáže rychle očistit.

Smyslem následujících řádků není hledat odpověď na otázku, zda se auditor uvedených společností na podvodech podílel či nikoli. Z čistého idealismu věřím, že nikoli. Rád bych ale přetlumočil návod, který nám dávají Mezinárodní auditorské standardy (ISA), abychom se podobným úvahám pro příště vyhnuli, když ne při spekulacích médií hledajících senzaci, tak alespoň v rámci odborných diskuzí nebo při posuzování role auditora při podvodech při soudních jednáních.

Co je to vlastně podvod? A jak je na tom s odpovědností auditorů?

Je korektní si na začátek říci, co se skrývá za slovem podvod tolikrát zopakovaným na následujících řádcích. ISA toto slovo definují pregnančně. Pro podvod na rozdíl od chyby je typický **úmysl**, tedy záměrné jednání jedné osoby nebo rovnou celé skupiny. K čemu takové jednání má vést? I v tomto dávají ISA jasnou odpověď:

- k **defraudaci** majetku vlastněného společností – nutno dodat, že tento druh podvodu je pro odhalení při auditu přeci jen snazší, standardní riziko auditora ve spojení s majetkem, nebo chcete-li aktivy, společnosti je jeho existence, a na tu se zaměřuje mnoho testů. I z toho důvodu se budeme více zaměřovat na druhý typ podvodů, kterým je
- **manipulace s výkazy** v tom smyslu, aby výkazy obsahující finanční informaci o společnosti podaly nikoli věrný a poctivý obraz, ale obraz pokřivený tak, aby splňoval přání těch, kteří účetnictvím manipulují.

Dovolím si doplnit výše zmíněnou klasifikaci o malou osobní zkušenost. Typickou defraudací majetku byla prostá zpronevěra peněžní hotovosti pokladní, která současně pokladnu účtovala. Případ mi utkvěl v hlavě ne svou banalitou, ale zejména tím, že poté, co došlo k odhalení zpronevěry, pokladní defraudovala aktuální hotovost ještě jednou. Byla zkrátka rychlejší. Co je nicméně pro naše téma podstatné, je samotný fakt, že defraudace společnost neohrozila na existenci, a to ani po průčtování všech souvisejících operací (vytvoření pohledávky za pokladní a vyjádření rezervovaného

postoje ke schopnosti pokladní splácet prostřednictvím opravné položky). A to je i typické pro tento typ podvodů – nejenom že je relativně snadné tento typ podvodů odhalit, jak jsem již uvedl v klasifikaci podvodů, ale dopady těchto podvodů, prováděných především pracovníky na nižších pozicích, nejsou pro posouzení věrného a poctivého obrazu účetnictví tolik zásadní.

Opakem jsou ovšem podvody způsobené manipulací s výkazy. Jejich závažnost vyplývá ze skutečnosti, že tyto podvody jsou obvykle prováděny ve významných částkách a současně pracovníky, kteří mají k takové manipulaci pravomocí. Tedy obvykle manažery.

Odhalit chytře naplánovaný a uskutečněný podvod v průběhu několika málo dnů, po které audit probíhá, je obtížné, ne-li nemožné. Je proto vhodné si na tomto místě říci, jak ISA vnímají odpovědnost za odhalování



podvodů, ať typu defraudace majetku nebo manipulace s výkazy. **Primární odpovědnost**, zahrnující mimo jiné i vytvoření funkčního kontrolního prostředí omezujícího možnost vzniku podvodu a zachycujícího případné podvody realizované, má **vedení společnosti**.

To se této odpovědnosti nemůže zříci, a naopak je jedním z úkolů auditora se prostřednictvím prohlášení účetní jednotky přesvědčit o tom, že je si této odpovědnosti vedení společnosti vědomo a uznává ji.

Odpovědnost mají dále i **osoby pověřené řízením**, tedy například dozorčí rada společnosti nebo samotní majitelé. Jejich odpovědnost směřuje především ke kontrole vedení společnosti, které může být samo motivováno k uskutečňování podvodů. Osoby pověřené řízením tak vykonávají dohled nad vedením a současně vytvářejí prostředí, ve kterém znemožňují vedení společnosti obcházet kontroly. K tomuto riziku vyhýbání se vestavěným kontrolám se ještě později vrátíme.

A jak je na tom **auditor**? ISA vycházejí z logického závěru, že riziko neodhalení významných nesprávností v důsledku podvodu je vyšší než nezjištění nesprávností způsobených chybou. Pokud auditorské riziko předpokládá, že auditor ne vždy odhalí významné nesprávnosti způsobené chybou, nebylo by poctivé, aby auditor byl zodpovědný za odhalení nesprávností způsobených podvodem, jeli jejich odhalení složitější. ISA tedy nepředpokládají, že auditor odhalí všechny podvody a nečiní ho tak ani za jejich odhalení odpovědným.

Na druhé straně to nelze brát jako alibi a zdůvodnění nečinnosti směrem k odhalování podvodů. Auditor je povinen provést postupy předepsané ISA a okomentované v následujících odstavcích, aby i toto riziko, tedy

nezjištění nesprávnosti způsobené podvodem, snížil na přijatelně nízkou úroveň.

Projděme si nyní tyto postupy, abychom svou odpovědnost vyjádřili v konkrétních akcích.

Kdy se zaměřit na zjišťování podvodů

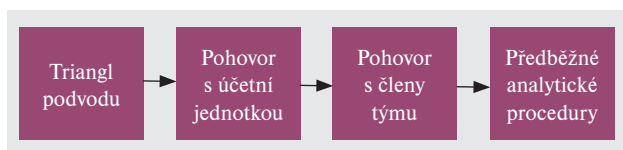
Nejprve velmi krátká poznámka k načasování postupů v souvislosti s odhalováním podvodů prováděných auditorem. Kdy je provádět? Stručná odpověď zní: V průběhu celého auditu, tedy při přijetí zakázky, jejím plánování, samotné realizaci i závěrečném vyhodnocování.

Přirozeně se v jednotlivých fázích provádějí odlišné postupy, všechny ale směřují k tomu, aby auditor již tolikrát zmíněné riziko neodhalení nesprávnosti stlačil do nejvíce směrem dolů. Dlužno dodat, že v každé fázi přistupuje auditor k provádění zmíněných postupů s **profesním skepticismem**, v případě rizika podvodů více než jindy.

Přijetí zakázky a plánování auditu

Už při **přijetí zakázky** se auditor zabývá rizikem podvodu. Kdy? Posuzuje-li integritu klienta a jeho vedení, nebo pokud v rámci strategie auditu stanovuje svou výchozí pozici k riziku zakázky. I tady tedy svou roli hraje podvod a riziko jeho výskytu, které v konečném efektu může vést auditora k tomu, že zakázku jako takovou odmítne. Nezapomeňme, že se auditor řídí při své činnosti **etickými principy**, a ty právě mohou negativní signály upozorňující na riziko podvodu vyhodnotit jako nepřekonatelnou překážku.

Obvyklejší situací ovšem bude přijetí zakázky a její následné **plánování**. Projděme si postupy, které při plánování ve vztahu k riziku podvodu předpokládají ISA.



Podle mého názoru jednou z nejmocnějších procedur při **plánování** přístupu auditora k riziku je vyhodnocení tzv. **trianglu podvodu**. Jedná se o trojúhelník, kdy každý z jeho vrcholů má svůj specifický význam:

- pobídka nebo nátlak provést podvod;
- příležitost, jež lze uchopit;
- schopnost ospravedlnit si podvodné jednání.

Práce s trianglem spočívá v obsazování jednotlivých vrcholů trojúhelníku reálnými situacemi u ověřovaného klienta, přičemž příklady obsazení jednotlivých vrcholů nabízí příloha 1 k ISA 240 řešící problematiku podvodů. Podaří-li se obsadit všechny tři vrcholy, neznamená to, že auditor odhalil podvod, nicméně u klienta nastala situace, která k uskutečnění podvodu přímo nahrává. Zkusme si vrcholy trojúhelníku modelově obsadit, byť formou tabulky, a ne třístranným obrazcem.

	Podvodné účetní výkaznictví	Zpronevěra majetku
Motiv/Tlak	při dosažení plánovaných výsledků bude vedení vyplacen bonus	špatné vztahy mezi společnostmi a zaměstnanci
Příležitosti	možnost obejít vestavěné kontroly a provést manuální zápis do účetnictví	chybějící hmotná odpovědnost za zásoby materiálu
Postoj/odůvodnění	pocit nedostatečného mzdového ocenění	tolerování drobných prohrěšků „krade každý, tak proč já ne?“

Domnívám se, že jsou v tabulce namodelovány poměrně tradiční případy, které lze v realitě nalézt v mnoha společnostech. Velmi pravděpodobně proto ISA předpokládají, že v každé společnosti jsou minimálně dvě rizika podvodu, se kterými se auditor musí být s to vypořádat. Rizikem na úrovni tvrzení je tzv. **revenue recognition**, tedy okamžik uznání výnosů ve výsledku hospodaření, kdy účetní jednotky ve snaze dostat svým plánům mohou být motivovány k dřívějšímu než správnému uznání výnosů a tím k manipulaci s finančními informacemi. Jak to provést? Například prostřednictvím pravomocí vedení společnosti, které ze své podstaty může **obcházet kontroly** a nařizovat nezvyklé a mimořádné účetní operace. V tomto případě se jedná již o riziko na úrovni účetní závěrky jako takové. V každém případě musí auditor k těmto rizikům přistoupit čelem, naplánovat své reakce na tato rizika, reakce v podobě testů provést a následně své testy vyhodnotit.

V úvodu byla zmíněna odpovědnost vedení a osob odpovědných za řízení společnosti za nastavení kontrolního prostředí a další související činnosti. V rámci **pohovoru** s těmito osobami se auditor přesvědčí, zda si jsou tyto osoby své odpovědnosti vědomy a jak dále naplňují své povinnosti. Tedy jak je kontrolní prostředí v části věnujícím se podvodům nastaveno, jaké konkrétní kontrolní činnosti s cílem odhalit podvody jsou prováděny a jak jsou monitorovány. Jaké je subjektivní hodnocení těchto osob, že ověřované finanční informace jsou podvodem ovlivněny, resp. jaké konkrétní výskyty podvodů (nebo podezření na ně) byly těmito osobami nebo i jinými pracovníky zaznamenány.

Předmětem rozhovoru jsou i otázky obecnějšího charakteru, například jakým způsobem probíhá komunikace mezi:

- vedením a ostatními zaměstnanci, ve které vedení sděluje své hodnoty, priority, postupy, ale třeba i etické principy uplatňované při podnikání,
- vedením a osobami pověřenými řízením o případných rizicích výskytu podvodu a přijatým řešením.

Osobou, s níž je rovněž možné vést rozhovor nad zmíněnými otázkami, může být i interní auditor. A to

zejména v případech, kdy je jeho postavení v organizační struktuře společnosti takové, že je ze své činnosti přímo odpovědný osobám pověřeným řízením. Pak se lze spolehnout na jeho nezávislost a objektivní hodnocení rizika v mezích možností.

Další rozhovory, které se v rámci plánování uskutečňují, mají intimnější charakter, neboť jsou prováděny v rámci **setkání auditorského týmu**. Členové týmu si na setkání vyměňují své názory a postřehy, které získali ať přímo při návštěvě klienta, ze zkušeností nabytých při předchozích zakázkách nebo třeba zaznamenaných z médií. Tým vyhodnotí nastavení kontrolních procesů ve společnosti, jednotlivé postřehy a rizika a navrhne, jak k nim přistoupit, aby tato rizika byla dostatečně potlačena. Sice není nezbytné, aby se takového setkání účastnili všichni členové týmu, nicméně závažnost problematiky i ISA samotné předpokládají, že o výsledcích budou zpraveni všichni.

Při plánování auditu ve vztahu k riziku neodhalení významné nesprávnosti způsobené podvodem mohou zásadně pomoci **předběžné analytické procedury**, tedy porovnání vybraných hodnot a ukazatelů v čase nebo ve vzájemném vztahu (obchodní marže, průběh přímých nákladů k tržbám apod.). Příklady možných indikátorů podvodu jsou uvedeny dále v tomto článku, na tomto místě již proto pouze dodávám, že jako mohou být indikátorem podivné vývoje rozvahových nebo výsledkových položek, tak v řadě případů více návodnými jsou neobvyklé vztahy v cash-flow, při analytických procedurách tolik opomíjené. Proč i tam? Neboť o peníze i při podvodech jde až na prvním místě.

Dokumentovat, dokumentovat, dokumentovat... To platí o veškerých procedurách, o těch se vztahem k riziku podvodu rovněž. Auditor musí veškeré své procedury, úvahy i závěry zanášet do svého spisu, a to především pro vlastní pocit bezpečí.

Průběh auditu

Přes pečlivé naplánování auditu (a porozumění účetní jednotce při plánování) se auditor musí riziku podvodu věnovat i ve vlastním průběhu zakázky, při provádění auditorských testů (viz schema níže). Zkusme v následujících odstavcích shrnout, na co především by se auditor měl zaměřit.

Plánuje-li kdokoli ve společnosti provést podvod s odpadem na ověřované informace, bude se pravděpodobně jednat o ad hoc akci, která nebude zakomponována do systematicky sledovaných událostí. Jinými slovy, **manuálně provedené účetní zápisy** jsou více náchylné na riziko podvodu než vytvořené automaticky. Proto by jim auditor měl věnovat patřičnou pozornost.

Se stejnou logikou ISA směřují auditorské práce i na transakce, které jsou vzhledem k velikosti či předmětu podnikání **neobvyklé**. Může se jednat o jednorázové obchody vymykající se logice oboru podnikání klienta, může se jednat o transakce transferující zisk do jiných společností apod. Samy o sobě nemusí být vždy podvodné, nicméně i čtenář tohoto článku jistě uzná, že pravděpodobnost výskytu podvodu je zde opět vyšší než u transakcí standardních.

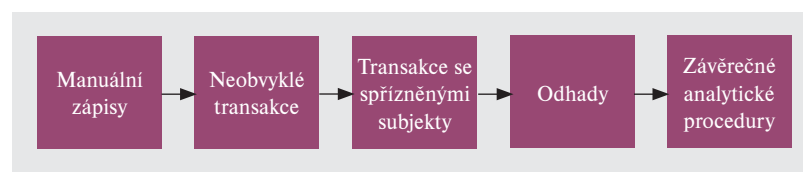
K transakcím zmíněných v předchozím odstavci lze doplnit další kritérium, které riziko výskytu podvodu zvyšuje, a tím jsou **transakce se spřízněnými osobami**. Prověřuje-li tedy auditor neobvyklé transakce, měl by se při svých testech zaměřit i na transakce v rámci skupiny nebo na transakce se společnostmi, které jsou s ověřovanou společností propojeny personálně. Koneckonců případy, kdy vedení společnosti „přelávalo“ hodnotu jím vedeného podniku do svých vlastních společností, nebyly v minulosti nijak výjimečné, a výrazem „tunelovat“ jsme obohatili mezinárodní slovní zásobu.

Účetnictví je o odhadech, jinými slovy i o subjektivních vstupech do účetnictví. Rafinované podvody tak mohou a často i jsou prováděny pomocí malého přehodnocení odhadu směrem ke kýženému výsledku. Pokud se takto „upraví“ více odhadů, celkový dopad na obraz finanční informace už může být významný a přitom účetnictví neobsahuje jednotlivou významnou nesprávnost.

Jedním z auditorských testů je tak i **přezkoumání odhadů**, a to především těch, které provádí vedení společnosti nebo jiní pracovníci motivovaní k podvodu a využívající tuto příležitost (vzpomeňte na triangl podvodu a jeho využití při plánování). Auditor porovná každý jednotlivý odhad se svým předpokladem a dále pak to, zda odchylky odhadů vedení od předpokladů auditora až příliš často nejdou stejným směrem a dohromady již netvoří významnou nesrovnalost. K tomu následuje stručný přehled toho, které metody či odhady mohou být v této souvislosti například předmětem posouzení auditorem (viz tabulka na další straně).

Jestliže jsme plánovací procedury zakončili aplikací analytických metod, můžeme jimi ukončit i činnosti prováděné v průběhu zakázky. Při **závěrečných analytických procedurách**, které jsou standardními ukončovacími činnostmi nejen v souvislosti s rizikem výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem, se auditor může a v souladu s ISA i musí znovu zamyslet a zvážit, zda ověřované finanční informace nejsou ovlivněny podvodem. Indikátorem může být výrazně vyšší marže vytvořená při stejném obratu, nápadný pokles režijních nákladů, dosažení stejného obratu při nižším počtu zaměstnanců a daly by se nacházet další a další příklady.

Může se to zdát zbytečné a samozřejmé, nicméně pro udržení kompletnosti informace vyplývající z tohoto článku nezbyvá než i na tomto místě dodat, že veškeré procedury, které auditor ve fázi vlastní realizace zakázky, tedy při provádění auditorských testů, provádí, je nanejvýš



Typ odhadu	Poznámka
Životnost dlouhodobého majetku	S delší životností klesají odpisy a stoupá výsledek hospodaření.
Metoda odepisování dlouhodobého majetku	Aplikace nevhodné metody odpisování, která nezobrazuje věrně a poctivě skutečné využívání majetku po dobu jeho ekonomické upotřebitelnosti.
Přecenění majetku na reálnou hodnotu	Aplikace nevhodného zdroje nebo nevhodné metody může výrazně ovlivnit to, co společnost vydává za reálnou hodnotu například finančních investic.
Opravné položky k aktivům	Jedná se možná o nejvíce subjektivní kategorii ze všech zde uvedených, kdy odhady jsou skryty jak v metodě použité pro stanovení opravných položek, tak už jen v úvodním posouzení, zda mají či nemají být opravné položky k tomu kterému aktivu tvořeny.
Rezervy	Ovlivnit ověřovanou finanční informaci lze prostřednictvím metody pro stanovení výše rezervy, ale i obvykle subjektivním stanovením pravděpodobnosti, zda a kdy dojde k rezervou krytému riziku.
Dohadné účty aktivní i pasivní	Už z názvu vyplývá, že se jedná o položky odhadované, obvykle na základě subjektivně zhodnocených informací.
Odložená daň	Při poklesu sazeb v budoucnosti lze s větší odložené daně manipulovat už jen tím, že se realizace přechodného rozdílu „naplánuje“ do vhodného období (u závazku s nejnižší sazbou, u pohledávky naopak s nejvyšší), nicméně mnohem prozaičtější manipulací je už samotné vyhodnocování reálnosti uplatnění odložené daňové pohledávky.

vhodné dokumentovat v auditorském spisu. Přitom je i užitečné si znovu uvědomit, že odpovědnost auditora leží především v provedení předepsaných a plánovaných postupů a auditorská dokumentace v podobě spisu je tak často jediným důkazním prostředkem, že auditor své odpovědnosti dostal.

Vyhodnocení nesprávnosti

Ani v závěru auditu, při ukončování a vyhodnocování všech prací, není možné vypudit z hlavy myšlenku na skutečnost, že ověřované finanční informace mohou být významně ovlivněny podvodem.

ISA předpokládají, že auditor každou zjištěnou nesprávnost podrobí své osobní úvaze, zda není způsobena právě podvodem. To vyžaduje dvojí. Jednak cit auditora pro posouzení důvodů, díky kterým zjištěná nesprávnost, odstraněná či neodstraněná, vznikla, jednak závěr vyplývající z této osobní úvahy dokumentovat ve svém spisu. Praktickou se tak může jevit například poměrně standardní tabulka odstraněných a neodstraněných nesprávností, kdy ke každé položce auditor uvede svůj závěr ve vztahu ke zdroji nesprávnosti, tedy zda se jednalo podle jeho názoru o chybu, nebo o podvod.

Je logickým a snadným závěrem, že zjištěné neodstraněné nesprávnosti auditor hodnotí a případně promítá do svého výroku. Nicméně ISA umožňují auditorovi reagovat i jinými způsoby. Mimo jiné **prohlášením**, o kterém jsme se již v tomto článku zmínili v souvislosti s odpovědností vedení. V prohlášení se mimo to musí objevit i jasná deklarace vedení, že auditora seznámilo s výskytem podvodů či i jen podezřením na tento výskyt, a že seznámilo auditora se svým hodnocením rizika vlivu podvodů na ověřované finanční informace.

Nicméně ani prohlášením možnosti a povinnosti auditora nekončí. Nedílnou součástí naší práce je komunikace, v řadě případů především **komunikace s vedením a s osobami pověřenými řízením**. V souvislosti s podvody má auditor především povinnost oznamovat těmto orgánům svá podezření na výskyt podvodů. Za obecnou povinnost auditora lze také považovat i navrhovanou doporučení směřující ke zkvalitnění kontrolního prostředí společnosti. Auditor tak může zúročit své zkušenosti nabyté u jiných klientů a poskytnout klientovi vedle důvěry v ověřované informace i další přidanou hodnotu.

Závěr

Na závěr si dovoluji rekapitulaci hlavních myšlenek:

- auditor, nakolik je odborníkem v oblasti účetnictví, účtování a sestavování účetních závěrek, vnitřních procesů i jejich prezentace v podobě nejrůznějších výstupů, bude-li proti němu stát odborně zdatný protivník, podvod nemusí odhalit;
- auditor se nicméně nesmí vzdát možnosti, že podvod odhalí, a proto je povinen provést postupy navržené ISA proto, aby riziko neodhalení podvodu snížil na co možná nejnižší míru;
- auditor se zabývá úvahami zaměřenými na podvody v účetních informacích po celou dobu zakázky – při jejím přijímání, plánování, provádění i jejím vyhodnocování;
- narazí-li na podvod či jen na podezření na něj, reaguje na něj.

A na úplný závěr mi dovoluji popřát Vám klienty, kteří jsou podvodů prosti. Na začátku jsem přiznal moje idealizování si světa. Na konci tedy doplním, že věřím, že takových klientů je výrazná většina.

Daniel Horad

Ing. Daniel Horad je absolventem VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, auditor s oprávněním 1979. Od roku 2000 působí ve skupině TPA Horwath v její auditorské části. V současné době zastává pozici manažera zakázek a metodika auditu. Spolupracoval na vytvoření jednotné metodiky auditu pro skupinu TPA Horwath CEE, konkrétně na manuálu auditu a auditorském spisu. Specializuje se na auditní proces, IFRS a konsolidace.

Rozhovor s Lenkou Bradáčovou, náměstkyní Krajského státního zástupce v Ústí na Labem a prezidentkou Unie státních zástupců ČR

Hospodářská kriminalita a role auditora při jejím odhalování

Lze vysledovat nějaké trendy ve vývoji hospodářské kriminality? Liší se dnešní hospodářská kriminalita výrazně od té před např. deseti lety?

Nejprve je třeba poznamenat, že trestné činy hospodářské mají zajistit potřebnou trestněprávní ochranu ekonomiky tam, kde civilní nástroje selhávají, resp. nejsou účinné a trestná činnost, která je motivována dosažením nelegálních příjmů, může ohrozit samu podstatu hospodářského systému. Z toho co jsem právě řekla, je zřejmá souvislost vývoje hospodářské kriminality s vývojem ekonomiky, tržního prostředí a rovněž úrovně legislativy, která tržní prostředí reguluje. Hospodářská kriminalita devadesátých let byla spojena s velkými kauzami podvodného či nehospodárného nakládání s finančními prostředky v bankovních ústavech a investičních společnostech, s podvodným jednáním řady ekonomických subjektů, které se dostaly do stavu úpadku a nebyly schopny či ochotny zvolit cestu zákonného řešení formou konkursu či cíleně hledaly a využívaly nedokonalosti právního řádu, případně zákony obcházely (např. kauzy lehkých topných olejů, manipulované konkurzy). Velký podíl na tomto stavu, který přinesl ekonomice značné ztráty, připisují nedostatečné legislativě a úrovni podnikatelského prostředí. Etika v podnikání, základní zásady, mezi něž patří řádné dodržování smluv, jako by v té době neexistovaly. Současné ekonomické prostředí je částečně jiné, a tomu odpovídá rovněž struktura trestných činů. Se současným systémem přerozdělování veřejných prostředků jsou spojeny kvalifikované dotační podvody, které nezřídka zasahují zájmy Evropské unie. Nastavení velmi benevolentních podmínek pro poskytování spotřebitelských úvěrů se odrazilo ve stovkách úvěrových podvodů a co považují za vysoce nebezpečné, je vysoké procento případů



JUDr. Lenka Bradáčová, Ph.D. absolvovala Právnickou fakultu UK v Praze, kde také v roce 2002 obhájila disertační práci na téma *Drogy a kriminalita*. V letech 2006 až 2008 byla poradkyní Ministra spravedlnosti ČR v oblasti trestněprávní problematiky. Je členkou rekodifikační komise pro trestní právo procesní a členkou Rady pro probaci a mediaci pro roky 2007 – 2011. Působí jako lektorka Justiční akademie v oboru trestního práva a jako externí vyučující Policejní akademie ČR. V roce 2003 byla jmenována náměstkyní Krajského státního zástupce v Ústí na Labem. Od března 2008 je prezidentkou Unie státních zástupců ČR.

nehospodárného nakládání s veřejnými prostředky orgány veřejné moci, ať již státní správy či samosprávy, a s tím spojená jednání účelového a nehospodárného zadávání veřejných zakázek, jejichž průvodním jevem jsou korupční aktivity. Daňová kriminalita je bohužel nežádoucím jevem téměř konstantní povahy a ze zahraničních zkušeností je zřejmé, že nejen v České republice.

Měla by si auditorská, účetní, případně daňová profese být podle Vašeho názoru vědoma nějaké zásadnější změny, kterou přinesl nový trestní zákoník?

Nemyslím, v oblasti hospodářských trestných činů k žádným zásadním změnám nedošlo, objevily se některé speciální skutkové podstaty, u některých trestných činů oproti staré úpravě absentuje trestnost přípravy, což považuji zejména ve vztahu k daňovým trestným činům za negativum nové úpravy. Obecně je možno mluvit o zmírnění trestních sazeb právě ve vztahu k hospodářským trestným činům. Co se týče trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy, jehož se jako speciální subjekt může dopustit auditor, pokud vystaví jinému nepravdivou zprávu auditora nebo nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech (§ 259

tr. zákoníku), došlo oproti původní úpravě pouze k upřesnění terminologie, tak aby odpovídala zákonu o auditorech. Základní znaky trestného činu tak jako výše trestu zůstaly beze změny.

Mohou být auditóři zváni jako znalci ad hoc a pokud ano, stává se tak?

Trestní řád ukládá orgánům činným v trestním řízení, aby je-li třeba k objasnění skutečností důležitých pro trestní řízení odborných znalostí, vyžádaly odborné vyjádření a pokud pro složitost posuzované otázky takový postup nepostačuje, přibraly znalce. Odborné vyjádření podává osoba, která má potřebné odborné předpoklady, a proto nic nebrání tomu, aby bylo odborné vyjádření vyžádáno od auditora či účetního. Znalci ad hoc jsou v ekonomických oborech přibírání výjimečně, a to za situace, kdy nemůže znalec, který je zapsán v seznamu znalců, úkon provést či zda by provedení úkonu bylo spojeno s nepřiměřenými náklady či obtížemi.

Objevují se auditóři jako svědci v trestním řízení (např. pokud auditor ověřoval účetní závěrku pachatele apod.)?

Ano nezřídka jsou auditóři či osoby, které vedly obviněnému účetnictví, vyslechnuti v průběhu vyšetřování jako

svědci a následně předvolání ve stejném postavení k soudu v průběhu hlavního líčení. Svědecká výpověď, pokud je prolomena povinná mlčenlivost, bývá důležitým důkazem.

Jaký je význam účetnictví v trestním řízení? Jakou má důkazní sílu z pohledu státního zástupce?

Účetnictví, resp. účetní výkazy představují v trestním řízení jeden ze základních listinných důkazů a při vyšetřování většiny hospodářských a majetkových trestných činů jsou zdrojem základních informací. Zájem na řádném vedení účetnictví se rovněž odráží ve skutkové podstatě trestného činu zkeslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 tr. zákoníku). Trestní právo postihuje toho, kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen. Dále rovněž postihuje toho, kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje či takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změnil, zničil, poškodil nebo učinil neupotřebitelnými nebo je zatají a takovýmto jednáním ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Při výkladu jednotlivých znaků se vychází především ze zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavků na jeho průkaznost.

Setkáváte se s falšováním účetnictví? Jak k tomu například dochází?

Nezákonné zásahy do účetnictví jsou velmi často průvodním jevem daňových trestných činů, když jejich cílem je vzbudit na straně kontrolního orgánu, jímž je správce daně, či obchodního partnera omyl o ekonomické situaci povinného subjektu a ohrozit majetková práva obchodního partnera či včasné a řádné vyměření daně. Pachatelé často zanesou do účetnictví doklady osvědčující plnění, které buď neproběhlo či proběhlo v jiném rozsahu. V mnoha případech pachatel účetnictví zatajuje tak, že vůči daňovým orgánům předstírá, že doklady nemá nebo je ukryje pro kontrolní orgán na nedostupných

místech či tvrdí, že účetnictví je uschováno u další osoby či, že v případě obchodní společnosti, převedl obchodní podíl na další osobu a této rovněž předal kompletní účetnictví. Většinou se jedná o převod na osoby bez stálého bydliště a bez finančních prostředků, které za nepatrnou finanční částku podepíší listiny spojené s převodem. K faktickému předání účetnictví však nedochází a celý převod je pouze účelový s cílem zakrýt trestnou činnost převodce podílu. Rovněž není neobvyklé, že pachatel nahlásí fiktivní krádež účetnictví. Z judikatury soudů však vyplývá, že trestnímu postihu se může vystavit i ten, kdo úmyslně nesplní povinnost obnovit ztracené, odcizené, zničené nebo poškozené účetnictví, dojde-li v důsledku takového nesplnění povinnosti k ohrožení majetkových práv jiného či včasného a řádného vyměření daně.

Měl by auditor hrát nějakou roli v boji proti hospodářské kriminalitě?

Samozřejmě, samotný kvalitní výkon auditorské profese poskytuje záruky řádného fungování hospodářského systému, působí preventivně a celkově by měl ekonomické prostředí kultivovat. Již vymezení postavení auditora, který musí být při provádění auditorské činnosti nezávislý na auditované osobě a nesmí se podílet na jejím rozhodování, při provádění auditorské činnosti je vázán právními předpisy a je rovněž povinen dodržovat auditorské standardy a etický kodex a ostatní vnitřní předpisy Komory, naznačuje jeho významnou úlohu. K takovému vnímání jistě přispělo i podstatné zpřísnění podmínek pro oblast auditu účetních závěrek s cílem zkvalitnění práce auditorů a auditorských společností tak, jak je nastavil zákon z roku 2009, který reagoval na evropskou směrnici. Pokud auditor poskytuje služby ve veřejném zájmu, pak se auditorská profese zásadně odlišuje například od profese daňového poradce nebo advokáta, kteří jednají v zákonném rámci ve prospěch

klienta, a skutečně nestranný výkon profese zaručuje objektivní informace pro další subjekty a může zásadním způsobem předcházet vzniku trestněprávního následku.

Jaký je Váš názor jako státní zástupkyně na profesní mlčenlivost? Měla by obecně být mlčenlivost prolamována? Pokud ano, v jakých případech a z jakých důvodů?

Zásada mlčenlivosti je jednou z tradičních zásad platných v řadě profesí ohledně specifických skutečností. Globalizace, mezinárodní přesah zločinu a v neposlední řadě hrozby spojené s terorismem, ač můžeme v této souvislosti diskutovat o míře nebezpečí pro ten který region, v sobě spojují potřebu analýzy informací, a to i takových, které jsou obecně pod ochranou profesní mlčenlivosti. Všechny tyto hrozby veřejného pořádku a bezpečnosti mění i přístup k této tradiční zásadě. V současné době ji tedy není možné chápat absolutně. Existují totiž závažné důvody, které auditorovi naopak nařizují, aby určité skutečnosti, o kterých se dozví v průběhu provádění auditorské činnosti, sdělil subjektům, které s takovou informací dále pracují. Jde především o skutečnosti, které se týkají podezření na spáchání trestného činu úplatkářství, trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení se jedná o povinnost poskytnout informaci o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin úplatkářství. Ohledně úplatkářských trestných činů, kam



patří trestný čin přijetí úplatku a podplácení (§ 331, 332 tr. zákoníku) platí rovněž obecná oznamovací povinnost, jejíž nesplnění je trestné ve formě neoznámení trestného činu (§ 368 tr. zákoníku). Pokud právní předpis průlom umožňuje, měla by být při jeho tvorbě vždy zvažována proporcionalita mezi ochranou osobní informace a veřejným zájmem na ochraně celospolečenských hodnot. Při pohledu na stav současné společnosti, necht si každý posoudí, zda je průlom ve prospěch vyšetřování úplatkářských trestných činů na místě. Má odpověď jakožto státního zástupce je jasné ano.

Je obvyklé, že je v trestním řízení využíváno prolomení profesní

mlčenlivosti? Jaké podmínky to případně doprovází (např. jaké podmínky je třeba splnit pro předběžný souhlas soudce)?

Profesní mlčenlivost je často prolamována přímo právním předpisem, který upravuje podmínky výkonu té které profesní skupiny, a zákonodárce tak dává najevo potřebu použitelnosti informace především při naplňování veřejného zájmu, jak jsem již uvedla. Trestní řízení je ovládáno řadou zásad a jedna z nich je svázána s povinností orgánů činných v trestním zjištění skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nezbytném pro jejich rozhodnutí. Mnohdy by nebylo možné bez prolomení profesní mlčenlivosti takové povinnosti vůbec

dostát. Pokud zvláštní právní předpisy prolomení mlčenlivosti neupravují, je možné, aby státní zástupce požádal o předchozí souhlas soudu, na základě kterého, vyzve povinný orgán ke sdělení informací. Je na úvaze soudu, zda takové žádosti vyhoví a to při zvážení důkazní situace, tak možnosti obstarat důkaz jinými prostředky např. listinou. Současná podoba světa a s ní spojené výhody se budou bohužel promítat do řady zákazů, povinností a omezení, tak aby stát mohl dostát svým funkcím a jednou z nich je rovněž výkon trestní spravedlnosti.

Rozhovor vedli Jiří Pelák a Jan Molín

Foto: Jan Kolman

na pomoc auditorům

Judikatura Nejvyššího správního soudu k účetnímu problému – dohadným účtům

V posledních měsících vyvolal velký ohlas v odborné veřejnosti judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011 čj. 8 Afs 35/2010-106, týkající se účtování o dohadných účtech pasivních. Správce daně neuznal jako daňově uznatelný náklad roku 2003 částku ročních odměn zaměstnanců zaúčtovanou jako mzdové náklady souvztažné s dohadnými účty pasivními. Dle názoru správce daně měly být tyto náklady zaúčtovány až do zdaňovacího období roku 2004, ve kterém byly odměny zaměstnancům přiznány, a zaměstnancům tak vznikl na odměny nárok. Dle správce daně byl účetní zápis proveden v době, kdy společnosti nevznikl žádný závazek vůči zaměstnancům, a proto byl proveden v rozporu s účetními předpisy.

Společnost napadla tento postup správce daně žalobou a ve své argumentaci uváděla, že zaúčtování dohadné položky do účetního období roku 2003 vycházelo z věcné souvislosti mezi ročními odměnami zaměstnanců a ziskem roku 2003. Důvodem pro nárok na roční odměny byl dosažený zisk roku 2003, tedy přesněji práce zaměstnanců vykonaná v roce 2003 pro dosažení tohoto zisku.

Tím tedy byla odůvodňována věcná souvislost odměn s účetním obdobím roku 2003. Dále společnost argumentovala se zásadou opatrnosti.

Podstata sporu

Podstatou sporu bylo to, zda roční odměny zaměstnanců jsou nárokovou složkou mzdy či nikoliv. V posuzovaném případě bylo konstatováno, že roční odměny zaměstnanců jsou nenárokovou složkou mzdy, neboť vznik nároku na tuto odměnu je dán jak ekonomickým výsledkem společnosti, tak rozhodnutím příslušných vedoucích pracovníků. Odměny byly závislé na úvaze příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance, který musel odměnu navrhnout, a další výše nadřízený odměnu schvaloval, jeho rozhodnutí mělo v tomto smyslu konstitutivní význam. Při analýze vycházel soud z uzavřených smluv a vnitropodnikových směrnic pro hmotnou zainteresovanost, z nichž bylo patrné, že vznik nároku je vázán i na schválení auditovaného výsledku hospodaření za příslušný rok představenstvem společnosti. V posuzované věci bylo sice pravděpodobné, že roční odměny vyplaceny budou, ale zaměstnancům

nevznikl nezpochybnitelný a vymahatelný nárok. Společnosti nevznikl dluh vůči zaměstnancům. Pokud nárok na odměny nevznikl, nelze o nich účtovat ani formou dohadné položky pasivní. Soud dovozuje, že pokud by předmětem účetního případu byla tarifní mzda či náhrada mzdy za dovolenou jako nárokové složky z pracovníprávních vztahů, pak by použití dohadných účtů bylo na místě. Pokud bylo argumentováno zásadou opatrnosti, tak té mohla společnost dostát prostřednictvím tvorby rezervy, která je využívána v případě, kdy je znám účel závazku, ale žádný závazek dosud nevznikl, pouze se lze domnívat, že vznikne (odst. 7 judikátu). Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s názorem správce daně.

V judikátu je konstatováno, že při účtování na dohadný účet pasivní je třeba zachovat princip, že je účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše.

Další judikatura k dohadným účtům aktivním

K problematice účtování na dohadné účty existuje i další judikatura

Nejvyššího správního soudu, která také byla inspirací pro uvedené stanovisko.

V rozsudku ze dne 18. 12. 2008 čj. 2 Afs 101/2008-143 byl řešen případ, kdy správce daně doměřil společnosti výnosy, které dle jeho názoru nebyly zachyceny v účetnictví, ač tam měly být zachyceny. Jednalo se o případ, kdy ve společnosti došlo k havárii – zřícení střechy nad kotelnou. Společnost účtovala do účetního období roku 2002 náklady související s odstraňováním havárie, nikoliv však o očekávané náhradě škody od pojišťovny, kdy finanční úřad dovozoval, že mělo být o této náhradě účtováno do výnosů pomocí dohadných účtů aktivních.



Společnost se bránila tím, že v roce 2002 přetrvávaly pochybnosti ohledně naplnění podmínek pojistné smlouvy, neboť na střeše v kritickou chvíli probíhala oprava a v souvislosti s tím nebyl znám důvod jejího zřícení. Navíc rozsah havárie přesahoval rozsah převážně většiny pojistných případů a bylo zřejmé, že právní titul plnění nebude dlouho postaven najisto. Skutečnost, že se společnost pojistného plnění domáhala, nepředstavuje právní titul, z něhož lze odvodit existenci pohledávky.

Ohledně této události také probíhala šetření Policie ČR. Společnost účtovala o nákladech průběžně tak, jak je vynakládala, a vzhledem k tomu, že jednání s pojišťovnou trvalo až do 20. 11. 2003, byl výnos z pojistného plnění zaúčtován v roce 2003.

Společnost v kasační stížnosti poukazovala na interpretaci obdobného problému Národní účetní radou. Ta v interpretaci přijaté dne 4. 2. 2008 č. 1-14 – *Okamžik vykázání nároku na přijetí či vrácení dotace* uvedla, že daňový subjekt není oprávněn účtovat o dotaci, není-li postaveno najisto její poskytnutí. Aplikováno na daný případ to znamená, že o dohadné položce aktivní lze účtovat, není-li pochyb o nároku na pojistné, avšak není přesně známa výše plnění. Společnost tak uvádí, že se jedná o další potvrzení názoru, že nelze účtovat o skutečnostech, které nejsou známy k rozvahovému dni, ani ke dni, k němuž je účetní závěrka sestavována, což platí dle zásady opatrnosti zejména o nedosažených ziscích.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s argumentací společnosti a konstatoval, že za situace, kdy ke dni účetní závěrky není jistota nejen o výši pojistného plnění, ale ani o tom, zda havárie je skutečně pojistnou událostí, nelze účtovat o předpokládaném výnosu pojistného jako o dohadné položce aktivní. Dále uvedl: Při střetu zásady časové a věcné souvislosti účtování předpokládaného pojistného plnění se zásadou účetní opatrnosti, tak nutně za stávajících okolností musela převážet zásada účetní opatrnosti, ústící v nepřiznání očekávaného výnosu z pojistné náhrady do účetního období roku 2002, prostřednictvím dohadné položky aktivní. Postup společnosti nebyl v rozporu s Opatřením MF, ustanovením zákona o účetnictví ani s ustanovením zákona o daních z příjmů. Správce daně, který vycházel z opačného názoru a část výnosu pojistného odpovídající nákladům promítl do hospodářského výsledku roku 2002 a tomu odpovídajícím způsobem zvýšil a doměřil daň společnosti, pochybil a uložil tak daň protizákonně.

Další judikatura k dohadným účtům pasívním

V rozsudku ze dne 16. 5. 2007 čj. 2 Afs 36/2006-77, byl řešen případ, kdy společnost vyfakturovala svému odběrateli zakázku v roce 1999 a náklady související s touto zakázkou, vynaložené až v roce 2000, zaúčtovala do účetního období roku

1999 pomocí dohadných účtů pasívních. Finanční úřad tyto náklady v roce 1999 neuznal jako daňově uznatelné a doměřil daň.

Společnost napadla postup správce daně žalobou. V řízení před soudem však bylo prokázáno, že náklady na zakázku vyfakturovanou v roce 1999 byly ve skutečnosti vynaloženy v roce 2000 (např. potřeba materiálu).

Zásadní otázkou v tomto sporu bylo, zda společnost byla oprávněna účtovat o sporných nákladech prostřednictvím účtu dohadné účty pasívním, a tedy zahrnout tyto náklady do účetního období roku 1999, tedy tímto způsobem o tyto náklady snížit základ daně z příjmů ve zdaňovacím období roku 1999.

Z judikátu vybíráme: „Na dohadné účty pasívním lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Je však nutno zdůraznit, že takto lze účtovat o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně realizovány, pouze nebylo možno je zaúčtovat. Například se může jednat o náklady, na jejichž zaúčtování účetní jednotka neměla fakturu (faktura za telefon za měsíc prosinec, která dojde k zaúčtování až v lednu), nebo u nákladů, které jsou účtovány za rok pozadu (typicky např. vyúčtování za plyn, elektřinu, vodné a stočné). K realizaci těchto nákladů však musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich jako o dohadných položkách pasívních účtováno. Použití tohoto způsobu účtování by tedy bylo na místě, pokud by společnost měla v souvislosti s předmětnou zakázkou náklady v roce 1999, neznala by však jejich přesnou výši a neměla k dispozici účetní doklady a toto své tvrzení prokázala. Pro závěr, že se tak v dané situaci nestalo, svědčí i skutečnost, že původní výše dohadné položky pasívním k zakázce byla v prosinci 1999 změněna z částky 720 tis. Kč na částku 485 tis. Kč, a to proto, že v roce 1999 byly na zakázce provedeny práce v rozsahu 350 tis. Kč a zbývající část prací byla provedena až v roce 2000.“

Soud se tedy přiklonil k názoru správce daně.

Za významný považujeme ještě poslední odstavec judikátu: Obiter dictum (vyjádření názoru soudu, který cítí potřebu vytvořit do budoucna jasné vodítko). Nejvyšší správní soud dodává, že abstraktně vzato není žádných hmotněprávních překážek k tomu, aby společnost náklady v souvislosti se zakázkou, které chtěl daňově uplatnit ve zdaňovacím období 1999, které mu však vznikly až v roce 2000, neuplatnil ve zdaňovacím období 2000, prokázeli, že byly skutečně vynaloženy v souvislosti s touto zakázkou. Princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných nákladů se zdanitelnými příjmy je totiž nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti subjektu a povahou plnění, které poskytuje či přijímá. Jestliže tedy daňový subjekt v souvislosti se zakázkou, kterou realizoval v podstatě v roce 1999, měl dodatečně náklady i v roce 2000, je nutno tyto náklady zásadně považovat za daňově uznatelné.

Trochu účetní teorie

Zmíněné judikáty ilustrují dva zásadní účetní problémy:

- 1) zda je důležitější rozvaha nebo výsledovka. Ač se to může zdát být překvapivé, má se za to, že není možné, aby oba výkazy měly stejně dokonalou vypovídací schopnost. Podstata tohoto „spor“ spočívá v tom, jak vysoko mezi účetními principy stojí princip přiřazování výnosů a nákladů.
- 2) Co se rozumí pod pojmem „závazky“ (případně pod jeho synonymy „dluhy“ nebo „cizí kapitál“) v účetnictví.

Pokud v popisovaném případě bonusů dáme přednost výsledovce, znamená to, že se budeme snažit stanovit ideálně správný výsledek hospodaření roku, za který se bonusy přiznávaly. V tomto přístupu je princip přiřazování nákladů k výnosům velmi vysoko v účetních principech. Náklad je totiž především chápán jako vynaložení prostředků za účelem dosažení výnosů. S trochou zjednodušení: bez výnosu náklad neexistuje. Pokud výše nákladu není jistá, je na místě výši nákladu odhadnout, abychom ve výsledovce porovnávali výnosy s relevantními náklady a výsledek hospodaření tak dával smysl.

Naproti tomu, pokud dáme přednost rozvaze, znamená to, že budeme lpět na tom, aby se v rozvaze vyskytovaly pouze existující aktiva a závazky. Tento přístup náklad nechápe jako důsledek výnosu, ale jako důsledek vzniku dluhu. Pokud se vznikem dluhu zároveň nedojde ke zvýšení aktiv, nezbytně dochází k snížení vlastního kapitálu, tj. k nákladu. Odhadovat výši závazku, pokud neznáme jeho přesnou výši, je nutné, ale pokud závazek neexistuje, není co odhadovat.

Přístup preferující rozvahu je však mnohem komplikovanější: musí se vypořádat s tím, co znamená, že závazek existuje, tj. s definicí závazku. Velkým problémem je odlišnost „závazku“, jak jej chápe právo (dále „závazek v právním smyslu“) a jak ho chápe účetnictví [dále jen „(účetní) závazek“].

Existují závazky v právním smyslu, které nejsou účetními závazky, a existují případy opačné, kdy účetní závazky nejsou závazky v právním smyslu. První případ může být ilustrován uzavřením kupní smlouvy. Tento smluvní vztah obsahuje dva závazky v právním smyslu: jedna strana je povinna dodat např. zboží, druhá strana je povinna zaplatit. Nicméně všichni jako účetní víme, že první strana nebude vykazovat pohledávku spočívající v nároku na zboží a zároveň závazek zaplatit a druhá strana opačnou pohledávku a závazek. Uzavření smlouvy a tyto vzniklé závazky v právním smyslu z pohledu účetnictví vůbec nebudou existovat, a to zejména z důvodu absence tzv. minulé události, na základě které by tyto pohledávky a závazky vznikly i účetně. Takovou událostí je např. dodání zboží odběrateli, která je provázena vznikem účetního závazku zaplatit. Aby došlo ke vzniku účetního závazku, událost (transakce) musí reálně nastat, nestačí ji pouze naplánovat, tj. uzavřít smlouvu.

Na druhé straně se vyskytují i závazky, které jsou vykázané v účetnictví, aniž by to byly závazky v právním smyslu, tj. závazky právně vymahatelné. Příkladem mohou být tzv. mimosmluvní závazky (angl. „constructive obligation“). Tyto závazky jsou definovány tak, že již nastala událost, která vedla k jejich vzniku, a ačkoli nejsou právně vymahatelné,

je více pravděpodobné než nepravděpodobné, že dojde k jejich úhradě. Současně protistrana očekává, že tento závazek společnost uhradí. Typickým příkladem jsou právě bonusy. Pokud je např. zavedenou praxí, že se bonusy každoročně vyplácejí, nebo existuje „gentlemanská“ dohoda se zaměstnanci, že součástí jejich odměn za práci jsou i bonusy, vzniká zmíněný mimosmluvní závazek. Pokud společnost, která pravidelně bonusy vyplácí (např. v polovině roku následujícího po roku, za které jsou bonusy přiznávány), by na konci roku nevykázala závazek z bonusů, nesprávně by si snižovala své krátkodobé zadlužení, protože je pravděpodobné, že do 12 měsíců dojde k platbám, které byly vyvolány událostí nastalé v minulosti (což je odvedená práce zaměstnanců). Mimosmluvní závazky se obvykle vykazují v rezervách.

Rozhodnout o tom, zda existuje mimosmluvní závazek, může být komplikované a vyžaduje značnou míru subjektivity. Situace s bonusy může totiž v realitě vypadat i tak, že historie vyplacení bonusů vázaných na práci v předchozím roce je nejednoznačná, někdy jsou bonusy přiznány a někdy ne, neexistují žádná pravidla nebo vodítka pro jejich přiznání (vše záleží na libovůli vedení). Tato situace je všem známa a vyplacení bonusu je na konci roku považováno za spíše nepravděpodobné. Z pohledu zaměstnance je tedy případný následný bonus spíše příjemným překvapením. V takovém případě, i když bude bonus prezentován jako bonus za předchozí rok, se bude jednat spíše o jeho název než realitu. Přiznání bonusu totiž možná ani tak nezávisí na výkonu zaměstnance v předchozím roce, ale spíše na duševním rozpoložení odpovědných osob v okamžiku přiznávání bonusů. V takovém případě ke konci předchozího roku neexistuje ani závazek v právním smyslu a nemusí existovat ani mimosmluvní závazek, tj. v takovém případě závazek nebude vůbec vykázan.

Popsaná situace nicméně může vést ke vzniku tzv. podmíněného závazku, který se však nevykazuje v rozvaze, protože z účetního hlediska neexistuje (jeho úhrada je nepravděpodobná). Nicméně, i když podmíněný závazek

není účetním závazkem, jeho zveřejnění může dokreslit finanční situaci vykazující účetní jednotky, a proto se podmíněné závazky obvykle popisují v příloze. Příkladem by mohla být situace, kdy podmínkou pro přiznání bonusu je zaměstnání u společnosti v daném roce, přičemž je zcela na libovůli vedení, zda bonus bude v průběhu příštího roku přiznán, a žádná historie ani další vodítka neukazují na to, že výplaty bonusu se považují za obvyklou součást odměn zaměstnanců.



Na poslední zmíněné situaci lze dobře ilustrovat spor mezi rozvahou a výsledovkou, tj. spor o to, jak důležitý je princip přiřazování nákladů a výnosů. Preference výsledovky by vedla k vykázání nákladu i v případě s podmíněným závazkem, preference rozvahy povede k nevykázání nákladu (protože náklad lze zaúčtovat pouze proti závazku).

S ohledem na historický vývoj účetnictví, kdy se důraz na rozvahu a výsledovku střídal, je možné konstatovat, že ani jeden z přístupů nelze definitivně prohlásit za správný. Podobně jako politické smýšlení může být levicové nebo pravicové, což je záležitostí zejména osobního pocitu o tom, co je správné, s diskutovaným účetním dilematem je to podobné. Můžeme se všichni rozdělit na rozvaháře a výsledovkáře, a to v zásadě pouze na základě osobní preference. Na základě toho, jak moc máme rádi přiřazování výnosů a nákladů.

To, zda je preferována výsledovka nebo rozvaha, záleží na dobovém paradigmatu účetnictví – buď se nacházíme v době, která dává přednost rozvaze, nebo výsledovce. Prakticky

se toto paradigma promítá do textů zákonů o účetnictví, účetních koncepčních rámců apod. Není nezajímavé, že několik posledních desetiletí dochází ke zdůrazňování rozvahy a definic aktiv a závazků. Princip přiřazování výnosů a nákladů přestává být účetním principem a stává se pouhou vlastností účetnictví – když vše bude uděláno, tak jak má, přiřazení výnosů a nákladů se v účetnictví objeví, aniž bychom se o to museli úmyslně starat. Preference výsledovky bývala kdysi typická pro US GAAP (Američané výsledovku dodnes považují za mnohem významnější výkaz než rozvahu, protože celá společnost je prostě orientována na výkon), preference rozvahy, definic aktiv a závazků a odstranění principu přiřazování nákladů a výnosů z koncepčního rámce je dnešní přístup IFRS (viz např. odst. 95 stávajícího Koncepčního rámce). Odklon od výsledovky bylo například možné pozorovat i ve vývoji metodiky výpočtu odložené daně (změna „deferred method“ na „liability method“).

Pokud se cítíte být spíše „výsledovkáři“, může to být tedy i proto, že vaše vzdělání a zkušenosti jsou spíše spjatá s dobou preference výsledovky.

Jak je patrné z prvních dvou judikátů, soudy se domnívají, že i české účetnictví klade primární důraz na rozvahu a na to, co je aktivum a závazek. Teprve druhotné slovo má princip přiřazování nákladů a výnosů. I z tohoto důvodu považujeme uvedené judikáty za zásadní – vždyť přiřazování výnosů a nákladů je explicitně zmíněno v zákoně o účetnictví v § 3, zatímco explicitní definice aktiv a závazků tento zákon, ani prováděcí předpisy neobsahují.

Další, co považujeme téměř za revoluční, je fakt, že soud v případě prvního judikátu jako vhodné řešení označuje využití rezerv. Jinými slovy, ačkoli české účetnictví nemá explicitní definici účetního závazku a nezná termín mimosmluvní závazek (tedy závazek právně nevymahatelný), soud se jasně přiklání k tomu, že takové závazky mají být vykazovány, a to v rámci rezerv. V tomto článku se snažíme dále vysvětlit, že některé

situace nemusí vést ani k vykázání rezervy (viz podmíněné závazky).

Soud vlastně sděluje: je-li účetní závazek i závazkem v právním smyslu, je na místě použít dohadnou položku. Není-li účetní závazek závazkem v právním smyslu, takový závazek je třeba vykázat, ale ve specifické části rozvahy – v rezervách (pozor – neplatí opačné pravidlo, že mezi rezervami nemohou být závazky v právním smyslu, naopak, mnoho rezerv je i závazkem v právním smyslu). Řečeno ještě jinak: pokud i např. soud rozhodne o tom, že daný vztah není závazkem v právním smyslu, neznamená to, že takový závazek nemusí nebo dokonce nesmí být vykázán v účetnictví. Zda v účetnictví bude vykázán, záleží na tom, zda se bude jednat o závazek v účetním smyslu (tj. může jít např. o mimosmluvní závazek), na což soud sám upozornil.

K rezervám je třeba ještě doplnit, že rezervy nejsou svébytnou položkou rozvahy, jsou součástí závazků (dluhů, cizího kapitálu). Proto rezerva musí být existujícím (i když třeba „neprávním“) závazkem. Rezervy nevyjadřují neexistující, např. v budoucnu očekávané dluhy. Dokonce např. i rezerva na budoucí ztráty je stávajícím závazkem – objevuje se např. v případě, kdy účetní jednotka již uzavřela ztrátovou (nevýhodnou) smlouvu, v souladu se zásadou opatrnosti tuto ztrátu (která je příčinou již nastalé události) musí vykázat okamžitě, a rezerva (dluh) vyjadřuje ocenění závazku společnosti dostát svým povinnostem ze ztrátového obchodu. Rezerva na budoucí závazky je pak dost nešťastná formule, protože rezerva sama je také závazkem. Zde se má na mysli to, že rezerva vyjadřuje odhad (např. povinnost nahradit škodu) závazku, který vzejde ze soudního rozhodnutí. Nicméně, i když příkaz zaplatit vyplývající z rozsudku se objeví až v budoucnu, již nyní existuje povinnost nahradit škodu, pokud ji účetní jednotka způsobila.

S bonusy za daný rok se tedy lze obecně vypořádat čtyřmi způsoby:

1) Bonusy jsou právně vymahatelné: jedná se o náklad a „klasický“ závazek (tj. vykázáný jako

- závazek vůči zaměstnancům nebo v rámci dohadných položek).
- 2) Bonusy jsou chápány jako standardní součást odměn zaměstnanců a/nebo je jejich vyplacení považováno za pravděpodobné, ale není na ně právní nárok: jedná se o náklad a závazek – rezervu.
 - 3) Bonusy jsou podmíněny prací v daném roce, ale nejsou chápány jako obvyklá součást odměn zaměstnanců: nejedná se o náklad, jedná se o podmíněný závazek, který je vhodné popsat v příloze.
 - 4) Bonusy jsou jen formálně nazývány jako bonusy za uplynulý rok (nebo tak nejsou nazývány vůbec), ale nijak s ním nesouvisí: nebude vykázáno ani zveřejněno v účetní závěrce za uplynulý rok.

Závěr

S ohledem na uvedené lze doporučit, aby společnost prověřily své postupy v oblasti účtování o dohadných účtech. Zpravidla největší částky objevující se na dohadných účtech pasívních byly v minulosti právě roční

odměny zaměstnanců. Při jejich posuzování je třeba vycházet z toho, jak jsou u konkrétní společnosti upraveny podmínky vzniku nároku na odměnu. Pokud je přiznání ročních odměn vázáno na splnění konkrétních úkolů v daném účetním období (např. provozní hospodářský výsledek, obratovost různých položek aktiv, apod.) a přímo ve smlouvě pracovníka či ve vnitropodnikové směrnici je stanovena její výše jako např. určité pevné procento, lze splnění kritérií a tím i právní nárok na odměnu stanovit ke konci účetního období. V tomto případě je vhodné použít účtování pomocí dohadných účtů pasívních.

Pokud však je přiznání nároku na odměny vázáno na další (subjektivní) podmínky, jako byl v uváděném případě návrh a schválení nadřazeným pracovníkem, schválení auditovaného výsledku hospodaření představenstvem atd., pak je třeba dle situace (viz předchozí kapitola) účtovat o rezervě na tyto odměny nebo o odměnách neúčtovat vůbec a případně je zveřejnit v příloze jako podmíněný závazek.

Posouzení účetního případu vyústí do správného zaúčtování, které bude také plně respektováno platným zákonem o daních z příjmů, tedy zaúčtování pomocí dohadných účtů bude představovat daňově uznatelné náklady, zaúčtování rezervy na odměny náklady daňově neuznatelné. Využití rezervy při zaúčtování nenárokových ročních odměn, případně jejich účtování až v dalším roce (bude-li se např. jednat o podmíněný závazek), bude představovat pouze časový posun v daňové uznatelnosti nákladů vyvolaných schválením a vyplacením ročních odměn zaměstnancům.

Jana Skálová, Jiří Pelák

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MŠMT, RP 61 384339903

Pozn. redakce: Všechny tři judikáty byly zveřejněny v originále, tj. bez jakýchkoliv úprav v e-příloze Auditor č. 5/2011 na webových stránkách KA ČR.

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím.

Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Na pomoc auditorům – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.

Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce v případě, že účetní závěrka za srovnatelné účetní období nebyla auditorem ověřena

Auditor provedl prověrku, nikoli audit, účetní závěrky společnosti XY (dále jen „společnost“) k 31. 12. 2009. K této účetní závěrce vydal, z důvodu řady významných (materiálních) nesprávností, záporné vyjádření.

Společnost provedla v roce 2010 opravy významných (materiálních) nesprávností týkajících se roku 2009, a to formou úpravy počátečních stavů majetku a závazků k 1. 1. 2010, přičemž vlivy těchto úprav byly vykázány jako součást výsledku hospodaření minulých let. Provedené úpravy i způsob jejich vykázání byly zveřejněny v příloze k účetní závěrce k 31. 12. 2010.

Jaký je vliv na zprávu auditora k účetní závěrce k 31. 12. 2010?

Stanovisko KA ČR:

Nevyjadřujeme se k účetnímu řešení výše popsané situace, poskytujeme pouze stanovisko k vlivu výše uvedených skutečností na zprávu auditora.

V souladu s odstavcem 19 standardu ISA 710 *Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka*, jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací účetní závěrka nebyla auditována. Takové vyjádření však auditora nezbavuje povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období.

V souladu s odstavcem 12 standardu ISA 710 včetně aplikační doložky, jestliže účetní závěrka za předchozí období, která byla zkeslená, nebyla opravena a zpráva auditora nebyla opětovně vydána, ale srovnávací údaje byly řádně přepracovány, či bylo provedeno jiné řádné zohlednění v účetní závěrce a/nebo byly v účetní závěrce za běžné období zveřejněny příslušné údaje, pak může auditor připojit do zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti popisující okolnosti a odkazující, kde je to relevantní, na zveřejňované údaje, jež plně popisují skutečnost, kterou lze nalézt v účetní závěrce.



Získal-li tedy auditor dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují významné (materiální) nesprávnosti, které významně ovlivňují účetní závěrku za běžné období, a podle jeho názoru jsou srovnávací údaje řádně přepracovány, či je provedeno jiné řádné zohlednění v účetní závěrce a/ nebo jsou v účetní závěrce za běžné období zveřejněny příslušné údaje, potom (s ohledem na zprávu auditora k účetní závěrce k 31. 12. 2010):

- výrok auditora není modifikován s ohledem na opravy počátečních zůstatků a uváděné srovnatelné informace,
- auditor doplní do zprávy auditora, za odstavec obsahující výrok auditora, odstavec nadepsaný „Zdůraznění skutečnosti“, ve kterém odkáže na odstavec přílohy v účetní závěrce, ve které je popsán způsob úpravy srovnatelných informací, včetně dopadu na srovnatelné údaje a údaje běžného období,
- auditor doplní do zprávy auditora, za odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, odstavec nadepsaný „Jiné skutečnosti“, ve kterém uvede, že účetní závěrka za srovnatelné období nebyla auditována.

Komentář metodického oddělení KA ČR

Upozorňujeme, že v současnosti jsou používány dva postupy pro vykázání oprav nákladů a výnosů předchozích účetních období. V souladu s obvyklou českou praxí je oprava nákladů a výnosů předchozích účetních období účtována jako součást běžného období. Pokud tato oprava ovlivňuje hospodářský výsledek běžného období a jedná se o významnou částku, měla by být vykázána jako součást mimořádných výnosů a nákladů. Zároveň je třeba, aby příloha obsahovala potřebné informace o provedené opravě, a to jak informaci o chybných částkách srovnatelných údajů, tak i o dopadech této opravy na údaje běžného období zveřejněné v účetní závěrce. Pokud jsou všechny požadavky platných účetních předpisů splněny, potom účetní závěrka, včetně srovnatelných údajů minulého období, byla připravena v souladu s příslušným účetním rámcem. Některé formulace standardu *ISA 710 Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka* však primárně předpokládají, že opravy chyb minulých období jsou řešeny opravou srovnatelných údajů. Z tohoto důvodu byla k tomuto standardu vytvořena aplikační doložka, kterou jsou upravena ustanovení v pasáži „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“ způsobem, který zohlední skutečnost, že dle převažujícího výkladu česká legislativa tento postup neumožňuje a vyžaduje jiný (zde uvedený) způsob odstranění a zohlednění chyby. Auditor pak může v situaci, kdy účetní jednotka použije uvedený způsob, vydat výrok bez výhrad, případně s odstavcem obsahujícím zdůraznění skutečnosti popsané v příloze k účetní závěrce.

V souladu s Interpretací NÚR *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů* účetní jednotka upraví srovnávací údaje o významné chyby, ke kterým došlo v minulých účetních obdobích. Jejich kumulativní dopad, který je záúčtován v aktuálním období, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření za účetní období. Toto řešení neodpovídá požadavkům Českého účetního standardu 19, avšak vyhovuje požadavkům uvedeným v § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, který vyžaduje, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a v § 4 odst. 5, vyhlášky 500/2002 Sb., který vyžaduje úpravu srovnávacích údajů namísto úpravy údajů za běžné období. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít tento postup, může využít možnosti odchýlit se od požadavků ČÚS, kterou poskytuje § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Uvedený postup je třeba dodržovat konzistentně, jak je uvedeno v interpretaci I-11. Postup auditora při formulaci výroku je popsán v odpovědi na uvedený dotaz.

Pohádka dlužnická aneb zač je toho loket?

Návrh interpretace „Pořizovací cena cizoměnové pohledávky“ vyvolal překvapivě živou a rozpornou diskusi mezi auditory i v odborné veřejnosti. Využívám čas získaný krátkou regenerací k tomu, abych se podíval se na tuto otázku s trochou odstupu, přesto slibuji, že se nebudu vyhýbat praktickému pohledu.

Evangelium účetní nám v prvním verši 25. knihy říká: „Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplaty nebo vkladem pořizovací cenou.“ Zákon zde tedy jednoznačně stanovuje vstupní ocenění pohledávky a specificky se následně oceňování pohledávek, s výjimkou pohledávek nabytých a určených k obchodování, nevěnuje. Zkusme tedy zvolit určitý odstup a definovat pohledávku jako nehmotné aktivum představující nárok na inkaso určité částky k určitému termínu, tedy nárok na budoucí peněžní přítok. Předdesílám, že tento nárok sebou nese vždy úvěrové, úrokové a v případě cizoměnových pohledávek též měnové nebo chcete-li kurzové riziko. Již slyším námitku, že většina pohledávek je ne-



úročená, tedy úrokové riziko nenese, ale to je značně zjednodušující názor, který při bližším pohledu neobstojí. Mám-li nárok inkasovat za 12 měsíců milion korun plus 6% úrok, nesu zcela stejné úrokové riziko, jako když mám nárok za 12 měsíců inkasovat 1 060 000 korun, neboť pokud se výrazně zvednou úrokové sazby nad současnou tržní sazbu 6%, budu při inkasu částky škodný a reálná hodnota nároku tak klesne. Faktem však je, že u krátkodobých neúročených pohledávek od úrokového rizika účetnictví většinou abstrahuje. Úvěrové riziko je řešeno formou opravných položek a v případě pořizovaných pohledávek je rovněž zohledněno v diskontu z nominální hodnoty pohledávky, kdy pořizovací cena pohledávky zohledňuje jak časovou hodnotu peněz, tak úvěrové riziko předpokládané v okamžiku pořízení. Konečně měnové riziko zohledňuje moderní účetnictví formou obousměrných kurzových přepočtů, tj. dochází k odklonu od historické ceny k permanentnímu oceňování měnového rizika na aktuální reálnou hodnotu¹⁾. Smyslem tohoto přečeňování je udržet ocenění pohledávky v souladu s výší budoucího peněžního přítoku při jejím inkasu.

Slíbil jsem praktický přístup, tedy se podívejme na modelovou situaci, kdy česká společnost využívající

finanční rok k 31. březnu, získá 31. prosince předchozího roku pohledávku splatnou za 90 dní, tj. 1. dubna ve výši 1 milion eur. Necht je oficiální kurs eura pro zjednodušení k 31. prosinci ve výši 25 Kč, k 31. březnu 24 Kč a k 1. dubnu 24,02 Kč.

V prvním scénáři je situace jednoznačná. Pohledávka vznikne prodejem zboží do zahraničí, prvotní ocenění je 25 milionů a při přecenění k 31. březnu se hodnota nároku sníží a vznikne kurzová ztráta 1 milion Kč.

Ve druhém scénáři je společnost faktorem, pohledávku nakoupí 31. prosince s 1% diskontem od věřitele v rámci faktoringové smlouvy (pro zjednodušení bezregresní) za 24 750 000 Kč (99 % z 25 milionů).

Ve třetím scénáři je společnost faktorem, pohledávku nakoupí 31. prosince s 1% diskontem od amerického věřitele v rámci faktoringové smlouvy při kurzu 0,75 EUR/USD za 1 320 000 USD (99 % z 1 333 333 USD).

Ve čtvrtém scénáři inkasní společnost nakoupí pohledávku, která je pochybná vzhledem k finančním obtížím dlužníka za 50 % nominální hodnoty, tj. 12 500 000 Kč. Za ocenění této pohledávky ji vzniknou vedlejší pořizovací náklady ve výši 100 000 Kč.

Připomínám, že ve všech případech má společnost právní nárok na inkaso částky 1 milion eur k 1. dubnu. Abstrahujeme-li od úvěrového a úrokového rizika, zdá se být oprávněným požadavek věrného obrazu, aby takovéto aktivum bylo ve všech scénářích oceněno srovnatelným způsobem. Jediný způsob, který tomuto požadavku vyhovuje, je postupovat v souladu s návrhem interpretace, který vyžaduje, aby si pohledávka v účetnictví nesla ocenění odpovídající měně, v níž bude splacena.

Pomineme-li tedy jednoznačný scénář první, který uvádím pouze pro výchozí kritické srovnání, bude v druhém i ve třetím scénáři pohledávka v rozvaze k 31. březnu oceněna ve výši 24 milionů Kč, pokud společnost zohlední úrokové riziko formou postupného rozpouštění diskontu nebo ve výši 23 760 000 Kč (99 %), bude-li diskont realizovat až při inkasu – obě metody jsou přijatelné a v praxi používané.

Pokud by společnost nepřeceňovala měnové riziko, zachovala by ocenění nároku ve druhém scénáři v nereálné výši 24 750 000 Kč, přestože by následující den inkasovala pouze 24 020 000 Kč. Ve třetím scénáři by společnost přeceňovala pořizovací cenu 1 320 000 USD a ocenění pohledávky k 31. březnu a výsledovka společnosti by byla absurdně vystavena vývoji kurzu měnového páru USD/Kč, přestože pohledávka představuje nárok na inkaso 1 milionu EUR. Rozpor s požadavkem na věrný a poctivý obraz je v tomto posledním případě zcela zřejmý.

Konečně je třeba se vypořádat se scénářem čtvrtým, který je pro existující diskusi asi nejzajímavější, neboť obsahuje dvě komplikace. První je výrazný diskont pořizovací ceny, vyplývající z úvěrového rizika dlužníka, a druhou je vedlejší pořizovací náklad za ocenění.

¹⁾ viz též podrobněji „Chvála smíšeného modelu“ v časopise Auditor č. 4/2010

Z dosažené tržní ceny na úrovni 50 % nominálu tři měsíce před splatností lze odvodit, že objektivně existuje pravděpodobnost inkasa pohledávky na úrovni mezi 50 – 60 %. Výsledný peněžní přítok bude tedy záležet na nominální hodnotě pohledávky (1 milion EUR), vývoji kurzu Kč/EUR a vývoji úvěrového rizika, neboť při jeho růstu v porovnání s okamžikem pořízení bude třeba k rozvahovému dni vytvořit příslušnou opravnou položku. Přesto i v tomto scénáři bude inkasovaná částka kolísat, v konkrétním případě klesat, s vývojem kurzu měnového páru Kč/EUR, a není důvod, aby tento vývoj účetnictví ignorovalo jenom proto, že úvěrové riziko je vyšší než riziko měnové.

Celková pořizovací cena pohledávky včetně vedlejších nákladů na ocenění je 12 600 000 Kč. Za tuto pořizovací cenu si inkasní společnost pořídila právní nárok na inkaso 1 milionu EUR. Vyčíslíme tedy pořizovací cenu tohoto nároku v této výši a převedeme ji do měny nároku, tj. 504 000 EUR (12,6 milionu/25). Nezmění-li se do 31. března pravděpodobnost inkasa, bude právě vyjádření pohledávky v EUR a její průběžný přepočít do Kč nejlépe odrážet faktickou hodnotu tohoto nároku. Zvýší-li se pravděpodobnost inkasa, použijeme princip obezřetnosti a realizujeme zisk až při inkasu, sníží-li se pravděpodobnost inkasa, použijeme opravné položky. Povšimněme si, že vedlejší pořizovací náklady budou zvyšovat pořizovací cenu pohledávky, ale nikdy v tržním prostředí nepřesáhnou její nominální hodnotu vyčíslenou

k okamžiku pořízení, neboť pak její pořízení ztrácí ekonomický smysl, pokud nejsme zastánci teorie, že „i ztráta je zisk“.

Cizoměnové pohledávky by si tedy měly v účetním ocenění stále nést své měnové riziko, a to bez ohledu na způsob jejich nabytí. Dokonce bude-li smlouva obsahovat ujednání, že příslušná dlužná částka vyčíslená v eurech bude uhrazena v korunách oficiálním kurzem platným ke dni úhrady, doporučil bych ji i v tomto případě z praktického důvodu vést účetně v cizí měně, neboť v případě korunového účtování bych měl samostatně účtovat navíc o měnovém derivátu, čemuž se každý příčetný účetní rád vyhne.

Závěrem si dovoluji vyjádřit své osobní stanovisko, že pokud by české účetní předpisy ani s využitím verše druhého z knihy sedmé zákona neumožnily postupovat tak, jak interpretace navrhuje, bylo by nutné co nejrychleji zahrnout princip podstaty nad formou jako zákonný požadavek pro vedení účetnictví.

Petr Kříž

viceprezident FEE

Poznámka redakce: Plný text návrhu interpretace Národní účetní rady „Pořizovací cena cizoměnové pohledávky“ bude k dispozici od 1. srpna 2011 volně ke stažení z [www.stranek Národní účetní rady na adrese www.nur.cz](http://www.stranek.Narodni.ucetni.rady).



Garantujeme Vám úsporu práce

**roční aktualizace ZDARMA!!!
akce platí do 30.8.2011**

2.8

faust – software jako výhoda.

Jako jediný software pro auditory pokrývá celou auditorskou agendu (spis, testy, výběr vzorků).
Dejte na doporučení Vašich kolegů a vyzkoušejte systém Faust přímo při Vaší práci.

Přednosti

Fausta oproti konkurenci:

- ▶ technické řešení systému
- ▶ přehlednost a ovladatelnost
- ▶ možnost individuálního rozšíření
- ▶ neustálý a pravidelný rozvoj
- ▶ propracovanější práce s účetními deníky klientů
- ▶ jednoduché a rychlé naplnění spisu auditora
- ▶ pozitivní hodnocení kontrolních komisí KAČR
- ▶ cena

inzerce

Objednejte si nezávislou prezentaci na info@fragaria.cz

www.fragaria.cz





34. kongres Evropské účetní asociace

Ve dnech 20. – 22. dubna 2011 se v hlavním městě Itálie Římě uskutečnil již 34. výroční kongres Evropské účetní asociace (European Accounting Association). Kongres pořádaly společně italská LUISS Guido Carli University v Římě a Università in Siena, kde probíhalo 16. – 19. dubna 2011 již tradičně, tak jako před každým kongresem EAA, setkání doktorandů (Doctoral Colloquium). Historický Řím přilákal téměř půl druhé tisícovky delegátů z celého světa. Svůj příspěvek poslalo k posouzení 1153 účastníků, z nichž 917 bylo přijato k prezentaci v průběhu kongresu. Nejpochetnější zastoupení prezentujících mělo Německo (106) a dále pak Velká Británie (83), Austrálie (66) a USA (61). Tak jako vždy byl kongres organizován jak formou sympozií tak i paralelně probíhajících pracovních skupin.

Tradičně velký zájem ze strany účastníků kongresu byl o sympozia, kterým se organizační výbor každé pořádatelce země snaží dát atraktivní aktuální témata a obsadit je špičkovými odborníky. Ani v tomto případě tomu nebylo jinak, včetně dvou prvních plenárních zasedání konaných první den kongresu. Úvodní z nich nazvané „**Odezňívající finanční krize – příležitost pro účetní výzkum**“ se pokoušelo najít odpověď na to, jakou úlohu sehráli účetní profesionálové v období krize. Jak mohli pomoci firmám zvládat nové požadavky regulace a řízení při zvyšování jejich výkonnosti, při řízení rizik a při využití příležitostí ke změně a inovacím. Diskutovaly se otázky, jakou roli mohou v této oblasti sehrát účetní akademici v budoucnu, komu může být užitečný jejich výzkum a zda může něco ovlivnit, čemu je třeba se učit a co je lepší zapomenout.

Stejně zajímavé bylo i druhé odpolední plenární zasedání s názvem „**Řízení akademického účetního prostředí – udržitelnost mezinárodní profese**“. Globální finanční krize zvýšila v mnoha ohledech zájem o různé systémy řízení a regulace. Jakou roli v těchto procesech hraje účetní profese? Svět, ve kterém se účetní akademici pohybují, klade neustálé výzvy ke změnám, zvyšuje se význam interdisciplinárního přístupu a veřejného zájmu, to vše se neobejde bez systematického výzkumu.

Také sympozia v následujících dnech se zabývala aktuálními tématy, z nichž si přiblížíme alespoň hlavní myšlenky.

- **Symposium 1: Účetnictví a správa a řízení – příspěvek k práci v této oblasti**

Oblast správy a řízení (Corporate Governance) je často kritizována jako zanedbávaná ze strany výzkumu. Velmi málo je známo o fungování správy a řízení v praxi. Zahrnuje například využívání informací představenstvy, strategické plánování, tok informací mezi společnostmi, kapitálovými trhy a regulátory, nebo různé přístupy k využívání účetních a auditorských standardů. Symposium bylo příspěvkem k tomu, jak se ke správě a řízení staví pracovníci v různých oblastech účetnictví a jaká je jeho budoucnost.

- **Symposium 2: Řízení účetního časopisu ve věku informačních systémů**

Ocenit kvalitu publikovaných výsledků výzkumu není jednoduché. Proto je důležité, že všichni zainteresovaní vidí důležitost této potřeby a využívání informačních systémů v této oblasti je mimo diskuzi. Všechny aktivity časopisu jsou hluboce ovlivněny (a někdy i zkresleny) jejich existencí. Výběr oponentů, jejich činnost a výsledky jejich hodnocení jsou těžce snášeny autory, to vše je ovlivňováno fungováním informačního systému redakce. Symposium se zaměřilo na to, zda volit tradiční cestu k současným charakteristikám účetního časopisu a nastavením svých pravidel naplňovat požadavky respektovaných editorů.

- **Symposium 3: Ekonomická a finanční krize – snížení hodnoty a oceňování**

Oceňovací modely obsažené v IAS 36 a IAS 39 běžně využívají tržní data, ale během finanční krize byly trhy více než obvykle rozkolísané a rozhodování o snížení hodnoty bylo velmi obtížné jak pro vykazování, tak pro auditory i uživatele. Nejistota k oceňování na bázi reálné hodnoty (fair value) se stala kritickou v okamžiku, kdy pozorovatelé trhů nebyli schopni vyjádřit názor na budoucí peněžní toky účetních jednotek. Hierarchie



způsobů určování reálné hodnoty obsažená v IFRS by měla více vypovídat o nejistotě měření a snížit tím informační asymetrii.

- **Symposium 4: Finanční účetnictví – výzkum, standardizace a praxe: hledání chybějící vazby**
Akademikům stejně jako v jiných oblastech se vytýká, že jejich poznání spíše zaostává za praxí, než aby ji ovlivňovalo. Je jim často vytýkáno, že produkují velké množství článků, potýkají se s problémy s publikováním a otázkami na to, kdo jejich výstupy využívá? Akademici v oblasti účetnictví musí zkoumat problémy, které odpovídají zejména na otázky definované tím, pro koho je výzkum užitečný, kdo jsou jeho uživatelé. Na tyto otázky se symposium pokoušelo nalézt odpovědi.
- **Symposium 5 – Zelená kniha Evropské komise: poučení z krize a budoucí příležitosti.**
Podle názorů Evropské komise ukazují zkušenosti z finanční krize, že současná situace v regulaci auditu vyžaduje provedení změn. Změna by měla být zaměřená zejména na řešení nových problémů, které byly popsány v Zelené knize Evropské komise. Finální podoba změn bude podle harmonogramu Evropské komise zveřejněna v listopadu 2011. Příprava je zaměřena na následující problémy:
 - » vyjasnění úlohy auditorů,
 - » posílení nezávislosti profese,
 - » podpora změn ve struktuře auditorského trhu,
 - » podpora růstu malých a středních firem,
 - » posílení mezinárodní spolupráce.
- **Symposium 6: Historie účetnictví – minulost, přítomnost a budoucnost**
Symposium monitorovalo výsledky výzkumu historie účetnictví – oboru, který se začal rozvíjet zejména od 70. let minulého století. Hodnocení těchto výsledků se zúčastní nejenom historici, ale také vydavatelé a nakladatelé účetních časopisů. Diskuse byla zaměřená nejenom na počet a obsah publikací v této oblasti, ale i na možná výzkumná témata, teoretické přístupy a metody výzkumu v této oblasti.
- **Symposium 7: Nehmotný a intelektuální kapitál – meze vykazování v účetnictví**
V posledních patnácti letech se výzkum nehmotného majetku orientoval do nejrůznějších směrů,

aby zjistil možnosti a lepší způsoby jeho účtování a vykazování v aktivech společností. Hledaly se nové modely a metody hodnocení, řízení a analýzy intelektuálního kapitálu. Doporučovaly se nefinanční informace a souvislosti, které by měly ukázat, jak nehmotný majetek přispívá k hodnotě společností. Symposium bylo zaměřeno zejména na kritické hodnocení stávajících publikací a způsobů zveřejňování informací o nehmotném majetku a intelektuálním kapitálu ze strany firem. Diskutovaly se koncepční problémy při testování poznatků a regulační přístupy k této oblasti.

- **Symposium 8: Rodinné firmy v účetních studiích – příležitost pro výzkum a publikace**
Této problematice je zatím věnována malá pozornost, což se projevuje také v malém odborném zájmu o tuto oblast, stejně jako v odborné literatuře. Symposium se pokusilo vymezit oblasti, ke kterým účetnictví rodinných firem může přispět. Současně nastínilo směry výzkumu pro tuto oblast. Upozornilo na již dosažené výsledky a přední odborníky, kteří se touto oblastí zabývají.
- **Symposium 9: Co je důležitého ve výzkumu manažerského účetnictví**
Symposium navázalo na kritickou diskuzi o interpretativním manažerském účetnictví, která začala v roce 2008. Zhodnotilo nové techniky v této oblasti a jejich praktický význam. Kriticky se také vyjadřovalo k využívání matematického modelování a dalších kvantitativních metod, jako je teorie jednání, teorie kontingence a obecně ke kvantitativně zaměřenému empirickému výzkumu. Výzkum v kvantitativním manažerském účetnictví přináší poznatky o určujících faktorech rozvoje této oblasti za posledních 30 – 40 let.

Paralelní pracovní skupiny

Příspěvky jednotlivých účastníků konference, kterým byl přijat jejich příspěvek k prezentaci, pak byly prezentovány autory v tématicky zaměřených pracovních skupinách. Příspěvky v každé skupině jsou vždy obsahově velmi rozmanité a zpravidla prezentují výsledky výzkumu v domácím prostředí daného autora. Následující statistika zaslanych a přijatých příspěvků do jednotlivých pracovních skupin zároveň ukazuje,



ze zahraničí

jakým tématům je v současné době v oblasti ekonomického výzkumu věnována největší pozornost.

Pracovní skupina	Zasláno	Přijato
Auditing	128	97
Accounting Education	45	18
Financial Analysis	153	114
Financial Reporting	290	213
Accounting and Governance	150	103
Accounting and Information Systems	28	19
Management Accounting	185	145
Public Sector Accounting	61	46
Social and Environmental Accounting	72	46
Taxation	41	30
CELKEM	1 153	831

V porovnání s předchozími ročníky výrazně posílila oblast účetního výkaznictví, finanční analýzy a auditingu. Poslední jmenovaná sekce byla zaměřena hlavně na zjišťování auditorského rizika, na oblasti etiky, konfliktu zájmů a nezávislosti auditora, na kvalitu auditu, rotaci auditorů a na další oblasti, které zajímají auditorskou obec ve všech zemích.

Kongres provázela, tak jako již tradičně, řada společenských akcí. První účastníci kongresu, kteří se zaregistrovali již v úterý 20. dubna 2011 odpoledne, byli přivítáni na tzv. Early Bird Reception v prostorách LUISA University. První den kongresu uzavřel koncert ve velkém sále komplexu Parco della Musica. Jedná se o největší

multifunkční komplex v Evropě a jeden z deseti největších na světě. Závěrečnou tradiční slavnostní večeří završil koktejl v rozsáhlých prostorách Salone delle Fontane.

Valná hromada EAA

Kongres byl stejně jako každý rok zakončen valnou hromadou Evropské účetní asociace. Mezi hlavní body programu valné hromady patřilo formální potvrzení voleb orgánů asociace. Zejména se jednalo o předání funkce prezidenta EAA. Prezidentkou se pro další funkční období stala paní Begoña Giner ze Španělska, která vystřídala ve funkci dosavadní prezidentku Aileen Pierce z Irska. Dále byli potvrzeni nově zvolení reprezentanti jednotlivých zemí, což se týkalo také České republiky, za kterou převzala funkci národního koordinátora EAA Marcela Žárová (nahradila stávajícího národního koordinátora pro ČR Ladislava Mejzlíka, který již byl v minulosti zvolen do této funkce na maximální počet dvou volebních období). Valná hromada rovněž schválila rozpočet a účetní závěrku asociace a na závěr účastníci vyslechli prezentaci a pozvání na příští 35. kongres EAA, který se bude konat ve dnech 9. – 11. května v 2012 v slovinské Lublani.

Libuše Müllerová, Ladislav Mejzlík

Tento příspěvek byl zpracován v rámci projektu GAČR č. 402/09/0225 s názvem „Užití IAS/IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti“

Co najdete v e-příloze č. 6/2011

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem

na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zaslána e-mailem.

Zaznamenali jsme**Proveďte politiky a jejich účty**

O posudku týkajícího se průhlednosti stranického financování, který vypracovala organizace Greco, si můžete přečíst v přetisku článku z Hospodářských novin.

Korupce u veřejných zakázek

Přidělování veřejných zakázek a kontrola nad tím se zaměřením

na zdravotnictví je tématem článku uveřejněného v časopise TEMPUS MEDICORUM, jehož přetisk uvádíme v tomto vydání e-přílohy.

Zkušenosti z ekonomické krize pro regulaci účetnictví a auditu

Nastínit základní lekce a výzvy pro oblast účetnictví a auditu je cílem článku Petra Kříže v časopise Bankovníctví, jehož přetisk naleznete také v e-příloze.

-VeL-