

Co připravuje ministerstvo financí

• **První skupina opatření**, která je ve stádiu příprav, vyplývá z nutnosti implementovat direktivy přijaté na úrovni EK a týká se *praní špinavých peněz, boji proti financování terorismu* atd. Jedná se o novelu předpisů, které upravují tuto problematiku, a sekundárně se dotknou i auditorské profese a auditorů (a nejen jich, ale i advokátů, notářů, realitních kanceláří ap.).

Jedná se o takový typ opatření přijatých na evropské úrovni, o kterých se příliš diskutovat nedá a které lze v zásadě jenom implementovat.

O co jde? Stručně řečeno: *Rozšiřuje se oznamovací povinnost* všech svobodných povolání, o kterých jsem se zmínil. Ono se to týká i dalších institucí, bank, spořitelen ap., ale tam nám to z profesionálního hlediska příliš nevadilo. Nyní se ještě více „utahuje smyčka“ nad svobodnými profesemi.

Bohužel neznám přesný rozsah oznamovací povinnosti (v době, kdy jsem připomínkoval návrh, jsem pracoval jenom s věcným záměrem), ale měla by být respektována velmi důležitá hranice, která - pokud by nebyla respektována - by zřejmě byla pro dotčené profese záhubou.

Musí být zachována ochrana klientů v případě, že přicházejí konzultovat předem nějaký záměr (nabízí se jim určitý typ transakce, obchodu, nebo provádějí určitý obchod a v jeho průběhu dospějí k závěru, že mohou být na hraně zákonnosti či nezákonnosti, oznamovací povinnosti či nepovinnosti). Zde musí být respektována ochrana klienta. Pokud by zde byla zafixována povinnost v každém případě okamžitě oznámit podezření, že klient se nachází za hranou předpisů pro praní špinavých peněz, pak si neumím představit, který „trouba“ by se šel poradit. Tím by „vypadla“ celá část klientely a de facto by zanikla preventivní část naší práce (čímž nemám na mysli jen profesi auditorů, ale i advokátů, daňových poradců).

Konzultační činnost totiž nelze vykládat pouze tak, že pomáháme zločinným podnikatelům zakrývat jejich nekalé „rejdy“, ale je tomu přesně na-

opak: Tím, že jim radíme a vysvětlujeme, zabráňujeme tomu, aby se dostávali tam, kde jim není pomoci a kde už překročili zákon. Doufám, že se tuto linii podaří udržet.

• **Druhý balík opatření**, který připravujeme, vyplývá částečně z vnitřních potřeb České republiky a částečně je určitou reflexí evropského a celosvětového vývoje.

Těžiskem toho balíku je připravovaná souběžná *novela zákona o účetnictví a daňových předpisů*, zejména zákona o dani z příjmu. Záměrem je přistoupit k jiné formě regulace účetnictví, a to od hierarchie „zákon - vyhláška - podzákonná norma“ k regulaci typu „obecný zákon - standardy“.

Tato nutnost již není nikým zpochybňována, diskuse se vedou jenom o tom, jak rychle a jakými typy standardů bude toto ošetřeno.

Z hlediska účetních je tato změna velmi jednoduchá. V novele bude pouze uvedeno, že vedle možnosti splnit povinnost vést účetnictví podle tuzemské právní úpravy lze splnit tutéž povinnost tím, že účetnictví a účetní výkazy budou sestaveny podle obecně uznávaných mezinárodních standardů. Ve vyhlášce pak bude uvedeno, které standardy nebo jejich překlady to jsou, aby se zamezilo pochybnostem zejména u překladové části, co je a co není pramenem regulace. Nic víc dělat nemůžeme.

My do této novely zároveň chceme zabudovat zrušení jednoduchého účetnictví, a to takovým způsobem, že valná část účetních jednotek používajících jednoduché účetnictví přestane být účetními jednotkami a povedou pouze evidenci pro účely zjištění základu daně. Povedou v zásadě totéž co dnes, jenom se to nebude označovat jako účetnictví - půjde o daňovou evidenci. Pouze některé účetní jednotky s větším kvantitativním rozsahem činnosti přejdou do sféry účetnictví - nikoli jednoduchého, ale podvojného.

Obě změny jsou z našeho „účtařského hlediska“ poměrně jednoduché. Neaptná změna v zákoně o účetnictví



Ing. Ladislav Zelinka, PhD.,
náměstek ministra financí ČR

OBSAH

AKTUALITY	5
DISKUSNÍ OKÉNKO	7
„Vánoční dárek“ v podobě dopisu prezidenta Ing. Anna Smutná	7
Stanovisko Rady KA ČR k problematice vyškrtnutí auditorů v pracovním poměru ze seznamu auditorů a k dopisu ing. Smutné	8
Právní posudek k aplikaci zákona č. 254/2000 Sb. ve věci pracovních poměrů auditora a uznávání praxe JUDr. Miroslav Sylla	8
Stanovisko ministerstva financí	10
DOTAZY A ODPOVĚDI	10
VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ	12
SNĚM	
Novela zákona o účetnictví po roce existence Ing. Hana Březinová	13
NA POMOC AUDITORŮM	
Audit za účetní období 2001 (opravený výklad) Ing. Stanislav Špringl Ing. Antonín Jeřábek	16
Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků Ing. Rudolf Kotrba	17
DISKUSE	
Čeští auditori v Evropské unii Ing. Eva Rokosová	18
Po Enronu dochází v zaměření interního auditu k velkým změnám (rozhovor s G. Coxem) Ing. Petr Jurák	22
K PROBLEMATICE DANÍ	
Zdanitelné plnění v případě dodání zboží s odkládací podmínkou přechodu vlastnického práva Ing. Václav Pačesný	24
Daňové aspekty derivátů Ing. Jiří Nesrovnal Ing. Aleš Cechel, Ing. Pavel Beran	25
ZAÚJALO NÁS	
Připravte se, přichází IFRS	27
Kvalitní audit hospodaření zvyšuje věrohodnost samospráv	29
ZAZNAMENALI JSME	30



však vyvolá ohromné množství změn v daňové legislativě.

V této souvislosti si vzpomínám na jednu z posledních přednášek akademika Knapa, který před lety na Karlovarských právnických dnech ohnivě líčil, jak jedno škrtnutí pera zákonodárce způsobí, že se mohou vyhodit vagóny právníkové literatury. Zmíněná „nepatrná“ změna v zákoně o účetnictví vyvolá velkou potřebu změn v daňových předpisech. A to z toho důvodu, že zanikne stínové vykrývání pohybu účetnictví a daní. Dosud bylo nutné každou změnu v účetnictví ošetřit i v daňových předpisech, aby výsledný dopad změny účetní metody byl daňově neutrální. Pokud ovšem přejdeme z regulace legislativní na podlegativní, na standardovou, pak není technicky možné stávající postup udržet. Standardy jsou tady totiž ve své podstatě proto, aby byly flexibilnější, aby reagovaly rychleji na potřeby ekonomické reality. Jinými slovy - podíváme-li se na rychlost, s jakou jsou vydávány, měněny a interpretovány mezinárodní účetní standardy, a porovnáme to s rychlostí, jakou se u nás provádí změny daňových předpisů, vidíme, že by tam docházelo ke zpoždění jeden, dva roky.

Nabízejí se tři řešení:

- ponechat vše tak, jak je a riskovat, že „daňáři“ budou vždy se zpožděním dohánět rychle se měnící účetnictví, a že státní rozpočet bude rok, rok a půl až dva roky v nejistotě, jakou příjmovou daň lze očekávat,
- nebo naopak vázat účinnost standardů až na provedení změn v daňových předpisech a způsobit tak, že české účetnictví bude stále cca o dva roky zpožděno za zbytkem světa,
- a nebo zajistit sterilizaci dopadů změn účetnictví do oblasti daní, tzn. oddělit základ daně od výsledků zjištěných v účetnictví takovým způsobem, aby pohyby v účetnictví neměly žádný vliv na základ daně.

Nejvhodnějším řešením je oddělení účetnictví a daní. Zní to hezky, pro účetní je to jednoduchá záležitost (budeme v zásadě dělat to, co doposud - u dotčených syntetických účtů povedeme nejméně dva analytické okruhy, daňově uznatelný a daňově neuznatelný, nebo pro jistotu ještě třetí, nějaký „spoják“, kam budeme na přechodnou dobu „odkládat“ případy, o kterých si nebudeme jisti), ale jistě si dovedete představit, co to udělá s předpisy daňovými (poprvé v novodobé historii Česka a Československa bude v daňových předpisech řečeno, co je příjem, výdaj a co je základ daně - bez

ohledu na to, *zda* nebo *jak* je to zachyceno v účetnictví).

Existují i *otevřené otázky*.

- Tou první je, jak rozřadit účetní jednotky do skupin. Asi by nebylo vhodné zvolit „Maův tygří skok“ a zavést Mezinárodní účetní standardy shora dolů, od velkých podniků až po ty nejmňavější. Ukazuje se, že bude zapotřebí *rozlišit účetní jednotky na ty, které budou implementovat Mezinárodní účetní standardy*, a na ty, které budou postupovat podle jakýchsi národních účetních standardů, které by měly být jednodušší, měly by obsahovat méně variant, a měly by být snáze interpretovatelné.

- Nabízí se otázka, zda bychom u některých menších účetních jednotek neměli „vzkřísit“ to, co jsme tady již měli v letech 1991 a 1992, tzn. *zjednodušené podvojně účetnictví*. To by znamenalo, že pod národními účetními standardy (které by reprezentovaly plnohodnotné podvojně účetnictví) by existovalo něco, co by vlastně bylo „jednodušší než jednoduché účetnictví“, leč zachovávalo by to všechny prvky účetnictví podvojněho. Osobně bych se za to přimlouval, koneckonců kdysi jsem napsal „Sbíрку souvztažností pro zjednodušené účetnictví“, ale na druhou stranu mám obavy, že bychom museli zřídit nějakou komisi, která by posuzovala a rozhodovala, kdo smí a kdo nesmí účtovat podle tohoto zjednodušení, a kdo musí používat národní účetní standardy atd. Obávám se, abychom zbytečně nevytvořili další agendu rozhodování, opravných prostředků atd.

- Co se týče *souběžného používání národních a mezinárodních účetních standardů*, nebudeme se příliš odchýlovat od evropského trendu, který vychází z toho, že existují určité jednotky, které musí povinně vykazovat podle IAS, zatímco ostatní účetní jednotky mohou, ale nemusí. Jedná se hlavně o tzv. „kandidátské“ účetní jednotky, tzn. ty, které se teprve chtějí dostat do onoho patra, kdy už budou muset vykazovat podle Mezinárodních účetních standardů.

Práce na druhém balíku opatření v současnosti vrcholí a doufáme, že se nám podaří co nejdříve rozeslat k veřejné diskusi první materiál.

- **Třetí balík opatření** lze označit jako „*Soubor opatření*“ a nebo ještě lépe „*Poučení z krizového vývoje v Enronu a ve Worldcomu*“. Tento balík má původ ve Spojených státech, překonal Atlantický oceán a přicestoval k evropským břehům. Výsledkem jsou opatření Evropské komise,

která máme určitým způsobem implementovat i u nás. Na rozdíl od prvního balíčku, kde jsou „tvrdá“, kogentní ustanovení, můžeme v tomto případě použít vlastní úsudek.

Nevidím důvod pro to, abychom se stavěli do „*furiantské pózy*“: Uděláme si to všechno po svém, nebudeme nic přebírat, protože jsme nejchytřejší a všude jinde to dělají špatně. Ale na druhé straně bychom měli vzít v úvahu odlišnou bázi, ze které vznikají problémy a následné reakce.

- Zejména ve Spojených státech, ale i v Kanadě, je valná část úspor sektoru domácností (a částečně i sektoru podnikatelského) uložena nikoliv ve vkladových, ale v investičních produktech. To má proti klasickému evropskému modelu (bankovní vkladové produkty) řadu výhod - pružnost, odpadají zbytečné mezičlánky, bankovní marže atd. a firmám se usnadňuje přístup ke kapitálu. *Jde o úplně jiné klima než u nás*.

Přestože se jedná o investiční produkty (tzn. nejsem střadatelem, který má vklad, jehož jistina se nemění a přibývají úroky, ale jsem držitelem podílových listů, derivátů nebo akcií) a měl bych se proto chovat jako investor, počítat s investičním rizikem (pokles hodnoty držených akcií, nízké dividendy nebo jejich nevyplacení), tradice vnímat tyto produkty jako vklady se prosazuje natolik silně, že se americké firmy tváří, jako kdyby drobní akcionáři nebyli akcionáři, ale vkladateli. A směřují k tomu, aby hodnota „kvazi jistiny“ neklesala a aby dividendy byly vypláceny pravidelně a ve výši, která by měla substituovat úroky.

To je z hlediska uživatelského komfortu příjemné: Místo toho, abych uložil peníze do banky na úrok, koupím si akcie, jejichž hodnota neklesá a ze kterých získávám pravidelný dividendový výnos, který by měl být vyšší než úroky z bankovních produktů.

Takové prostředí ale vytváří ohromný tlak na to, aby se firmy chovaly jako banky. A vzniká problém. Bankovní svět má přece jenom jiná pravidla a jinou aritmetiku než podnikatelský, průmyslový svět, kde existují nějaké výrobní cykly, kde se obnovují investice atd. A určitá sinusoida ekonomického cyklu najednou nevyhovuje a je požadována přímka. Jinak řečeno: po firmách se požaduje, aby neustále, i v krátkodobých měřících stále dosahovaly kladných výsledků.

Když se zmíněná sinusoida dostane do mínusu, propad je vykrýván tím, čemu se říká „*cooking the books*“ neboli „*vaření knih*“. Účetní si vezmou nabroušenou tužku a křivku určitým způsobem vyrovnají směrem nahoru.

To je zcela odlišné klima než u nás, kde ostrá tužka účetního z důvodů daňových upravuje výsledky v převážně většině případů směrem dolů!

• Jinou odlišnost vidím ve *struktuře řízení firem*. Vzpomínám si, že když se u nás připravoval první obchodní zákoník, diskutovalo se o tom, zda zůstat u přežilého, složitého, starého a zatuchlého rakouského či německého modelu „management - představenstvo - dozorčí rada“, nebo zvolit lepší, moderní anglosaský či americký model, kdy je vše koncentrováno do „board of directors“. Nyní se ukazuje, že naše staré, zatuchlé rakousko-uherské principy jsou velmi půvabné.

Mám pocit, že občas objevujeme objevené. Když se např. před časem přišlo s přeceňováním na tzv. „fair value“, málokdo si vzpomněl, že již na přelomu 18. a 19. století to bylo popsáno v dynamických a eudynamických bilančních teoriích (viz Schmalenbach a další). Podobně se nyní s úžasem z odborného tisku dozvídám, že faktorem, který je téměř signifikantní pro to, aby se podnik dostal do problémů, je situace, kdy je funkce šéfa managementu spojena s funkcí předsedy představenstva, předsedy „board of directors“ a pokud navíc neexistuje komise pro audit. Teprve zásluhou amerických finančních skandálů se tedy dostáváme k tomu, že rozdělení úloh mezi výkonný management, představenstvo a dozorčí radu není přežilé ani zkonstaté, ale že má nějaký smysl.

• Z výše uvedeného „podhoubí“ vznikly problémy, které vyvolaly opatření, jež budeme muset realizovat. Objevují se i extrémní požadavky: aby byl audit prováděn měsíčně, ne-li týdně, aby auditoři „reportovali“ téměř současně se zveřejňováním burzovních zpráv, aby auditor pomáhal likvidovat riziko plynoucí z toho, že vklady jsou deponovány nikoliv produktem bankovním, ale investičním.

Je logické, že z takového prostředí (podnikatelského, manažerského) a z poptávky po stabilitě burzovních výsledků musí samozřejmě vyjít úplně jiné typy opatření, než ty, která bychom vnímali jako nejdůležitější. Doufám, že jste zaznamenali, že u nás nikdo nenutil šéfy velkých korporací, aby přísahali, že jejich účetnictví je správné. Když jsem navíc přemýšlel nad tím, na co by vlastně přísahali, nedošel jsem k jednoznačnému závěru.

Jak je patrné, hodláme s inkriminovanými doporučeními pracovat tvůrčím způsobem, a v této souvislosti připravujeme materiál, který by měl být předmětem široké diskuse. Nutno zmínit, jak na doporučení reagovala Ev-

ropa: některá doporučení, která na kontinent nepatří, nebyla reflektována.

Žhovou novinkou je opatření, které prof. Karel van Hulle poprvé popsál na světovém kongresu v Hongkongu a které spočívá v požadavku, aby od roku 2005 společnosti registrované na burze cenných papírů nejen vykazovaly podle mezinárodních účetních standardů, ale byly i auditovány podle mezinárodních auditorských standardů.

Čtyři úrovně

Co tedy hodláme dělat v souvislosti s doporučeními, která přicházejí ze Spojených států a z Evropy. Vzniká materiál pro jednání vlády, který bude mít čtyři úrovně.



„Nemůžeme začít chytat kočku za ocas a začít regulaci auditorů. Nejprve musí být v pořádku prostředí pro podnikání,“ uvedl ve svém příspěvku náměstek ministra financí ing. Ladislav Zelinka.

• První úroveň se týká **podnikatelského prostředí**. Jestliže máme obnovit do určité míry otřesenou důvěru v ekonomiku, v podnikatelskou sféru a v účetnictví, musíme v první řadě dát do pořádku podnikatelské prostředí. Nemůžeme začít „chytat kočku za ocas“ a začít regulaci auditorů. Nejprve musí být v pořádku prostředí pro podnikání.

Připravuje se více novinek: Dojde k rekonstrukci obchodního zákoníku, který má být přejmenován na obchodní zákon (a doufám, že to nebude jediná změna, kterou tam najdeme), připravují se změny v oblasti kapitálových trhů, cenných papírů atd.

V tomto pásmu se kupř. nabízí otázka, zda by neměl být *výběr auditora* striktně záležitostí dozorčí rady nebo valné hromady (aby byl více odclonen vliv managementu). Považuji za zbytečné „kopírovat“ komisi pro audit a vytvářet nějaké další orgány.

V této rovině by také mělo být jasné řečeno, že *auditor nemůže odstraňovat rizika vyplývající z toho, že ekonomika určité společnosti je řízena trhem*. Za první republiky se používal výraz „hrát na burze“, a dnes se říká, že se na burze „obchoduje“. Ale to není pravda! Ono se pořád „hraje“, je to riziková oblast, ve které jsou ekonomické procesy spojeny s riziky. Kdybychom měli vyslyšet volání po odstranění rizik, museli bychom zřejmě obnovit Státní plánovací komisi. A jestliže připustíme, že ekonomika je řízena trhem, musíme počítat s určitými riziky, která žádný auditor nemůže odstranit. Po auditorech lze žádat aby odhalili nesprávné a nepravdivé účetnictví a nebo i excesy, případy kdy někdo krade, tuneluje, zpronevěruje, úmyslně přivádí společnost k úpadku... Ale není možné počítat s tím, že by audit zlikvidoval riziko plynoucí z podnikání. Musíme si uvědomit, že úpadek je běžnou součástí tržního prostředí a v každé společnosti dochází k úpapkům a bankrotům.

• Druhá úroveň se týká **zobrazení podnikání v účetnictví**. Zde se počítá s velmi významnými zásahy. Jde samozřejmě o *implementaci mezinárodních účetních standardů* a o *oddělení účetnictví od daní*, resp. o likvidaci onoho deformujícího vlivu v příjmových daních.

Vedle toho existuje ještě jedno velmi silné a účinné opatření. Několik studií předních světových univerzit se zabývalo souvislostmi mezi úpady a krizemi obchodních společností, a tím, kdo v nich odpovídal za účetnictví. V anglosaském světě rozlišují účetního na CPA (chartered public accountant), tj. odborníka „s licenci“, anebo „obyčejného, resp. obecného ekonomu“ (nejčastěji MBA). Univerzity z různých částí světa dospívají k závěru, že pokud za účetnictví ve sledovaných společnostech odpovídají lidé, kteří sice mají odpovídající vzdělání, ale nemají další rozměry kvalifikace (zejména směrem k etickým pravidlům, jimiž jsou vázáni auditoři a veřejně působící účetní), existuje větší riziko „poruch“ v ekonomice společnosti.

Nemůžeme proto přistoupit na koncepci prosazovanou v prvních porevolučních letech, která vycházela z toho, že účetnictví je privátní záležitost podnikatele (nikdo mu do toho nemá co mluvit, jediným, kdo proti němu může kriticky vystoupit, je finanční úřad, který v případě neprůkazného účetnictví vyměří daň podle pomůcek). Existují i subjekty veřejného zájmu, resp. takové typy podnika-

telských subjektů, jejichž účetnictví již není jenom jejich soukromou záležitostí, a v takových případech je třeba uložit *nejenom povinnost vést účetnictví, ale i to, aby jeho vedení zajistila kvalifikovaná osoba.*

U jiných profesí to je zcela samozřejmé. Když budu chtít vedle brněnského výstaviště postavit továrnu na zábavnou pyrotechniku, tak mi to dovolí jenom tehdy, když budu mít odborného zástupce se zkouškami na střelmistra nebo na práci s výbušninami ap.

Vedení účetnictví by také měla zajišťovat osoba kvalifikovaná, tzn. pokusíme se položit základ pro regulaci účetní profese jiným způsobem než dosud, kdy účetnictví může vést každý, kdo má střední školu a pořídí si živnostenský list (a ani to není nutné, pokud je v pracovním poměru). To je pro určité typy účetních jednotek nedostačující. Předpokládám, že jednotky podléhající regulaci nebo povinnosti vykazovat podle mezinárodních účetních standardů, budou mít povinnost zajišťovat účetnictví prostřednictvím kvalifikované osoby.

Nechci, abych byl špatně pochopen. Nejde o znovuzavádění funkce hlavních účetních, nejde ani o oslabování odpovědnosti vedení účetní jednotky za její účetnictví. Naší snahou je, aby se např. v oblasti trestního práva nemohl management vymlouvat, že „bohužel se nám tady střídali účetní každých 14 dnů, jednou to byla paní, která přišla po 15ti letech z mateřské dovolené, podruhé byla naše účetní vyučenou zahradnicí a potřetí šlo o propuštěného trestance, kterého jsme přijali po dohodě s kurátorem - a tak se

nedivte, jak to účetnictví vypadá“. A tak se doměří daň podle pomůcek, ale odpovědnost managementu se určitým způsobem vytrácí.

Regulace účetní profese by měla spočívat ve vytvoření určitého *systému certifikace*. Já jsem v této souvislosti občas používal termínu řecký model. Důvod je tento: Řečtí kolegové mi na ministerstvu financí vysvětlovali, že mají účetní klasifikované do tříd A, B, C a D. Ti s nejnižší kvalifikací mohou vést účetnictví v zásadě jenom běžným živnostníkům, pak jsou vyšší a vyšší a pro regulované účetní jednotky se vyžaduje nejvyšší stupeň certifikace účetního.

• Třetí úroveň je **kontrola onoho obrazu podnikání v účetnictví** - tedy audit. V této věci musíme respektovat Evropskou unii a plně implementovat mezinárodní auditorské standardy. Jako bývalý činovník komory vím, že máme čisté svědomí, naše standardy jsou už poměrně kompatibilní a zřejmě půjde o běžnou revizi, zda naše předpisy vyhovují požadavkům a eventuálně se jednoduše technicky doplní. Problémem je ale udržení této kompatibility do budoucna - pokud bychom drželi stávající koncept, bylo by nutno při každé změně mezinárodních auditorských standardů revidovat naše tuzemské předpisy. Ukazuje se, že praktičtější bude ze zákona o auditorech tato ustanovení „exportovat“ ven a stejně jako v oblasti účetnictví jen odkázat na standardy. Za druhé je nutno se znovu podívat na to, zda jsou využity všechny možnosti pro dosažení maximální nezávislosti auditorů. Sám zde vidím určité rezervy:

- Kupříkladu u nás nemáme dostatečnou *horizontální prostupnost účetní profese*. Jinak řečeno: stavíme auditora do situace, že jednou dostane licenci a aby o ni nepřišel, musí neustále působit v profesi - místo toho, aby konjunkturálně podle potřeby přecházel např. z funkce ekonomického ředitele do funkce auditora a zpět. V zemích, které mají jednotný systém, to velké potíže nedělá. Jestliže my tady fixujeme „úzký výběh“, působíme tím ohromné komplikace existenčního charakteru, protože auditora stavíme do situace, kdy buď musí vrátit licenci a žít se jinak anebo musí obětovat jiný druh příjmů, aby o licenci nepřišel. To logicky zvyšuje tlak na obcházení tvrdých pravidel, na ohrožení nezávislosti atd. To jsou ovšem problémy drobné.

- Ve velkém jde o problémy, které lze zastřešit pojmem „*příjmy z neauditorské činnosti*“. Objevují se studie, které tvrdí, že neexistuje statistická závislost mezi objemem příjmů z neauditorské činnosti a mezi objektivitou auditu atd. Osobně těmto statistickým výsledkům moc nevěřím. Záleží spíše na způsobu, co se měří, jaké faktory se poměřují.

Tento problém se týká více méně auditorů, jejichž praxe je kvantitativně limitovaná, ale z 90 % se koncentruje do tzv. „Velké čtyřky“. Když si přečtete International Accounting Bulletin, který publikuje různé přehledy (za Evropu, Asii, za celý svět, za některé země), objevíte i žebříček auditorských firem a rozdělení jejich tržeb. A tam je přesně vidět, že čtyři největší mají z neauditorské činnosti ohromné příjmy, u dalších firem se tyto příjmy snižují a „lid polem pracující“ se živí v zásadě jenom auditem. Z uvedeného žebříčku je patrné, kde je onen „červený hadr dráždící býka“, resp. regulátory, organizace sdružené v IOSCO a další.

Asi nemůžeme jít cestou nějakého tvrdého administrativního omezení, ale zareagovat na tuto skutečnost budeme muset. Jestliže si konkrétní firma účtuje za neauditorskou činnost dvě miliardy a za audit 200 tisíc, tak určitě ráda obětuje audit ve prospěch příjmů z neauditorské činnosti. Dříve nebo později bude tato otázka nastolena; budeme k tomu „dotlačeni“ prostředím, které nás obklopuje.

- Jiným opatřením, které se hodně diskutuje, je *rotace auditorů*. Mám k dispozici studii jistého profesora z Kalifornie, který vyhodnocuje statistickou souvislost mezi úpadky a zpronevěrami a mezi určitými signifikantními faktory. Hodnotí, zda je šéf managementu zároveň předsedou „board



Fotografie z brněnského sněmu: Ing. Eva Rokosová, která je pověřena řízením Úřadu KA ČR, hovoří s náměstkem ministra financí.

du“, jestli existuje nebo neexistuje komise pro audit, hodnotí poměr auditorů a neauditorských příjmů, a dobu, po kterou jeden auditor audituje společnost. A čísla dokumentují, že čím déle je jeden auditor u jedné firmy, tím více vzrůstá riziko, že dojde k excesu.

V Evropě jsme zatím zvolili určitý „švejkovský kompromis“: rotace ano, avšak nikoli externí, ale interní. Malí auditoři na tom budou bití, protože když jsem jediný, nemám se interně s kým měnit, po určité době musím skončit a přijdu o zakázku. V případě velkých firem by měla rotace probíhat tak, že jednoho partnera té samé firmy nahradí druhý.

Nevím, zda je tento evropský kompromis udržitelný; uvidíme, kam povede diskuse, a předpokládám, že to bude diskuse velmi bouřlivá. Materiál, který připravíme, bude v této věci otevřený, a uvidíme, jaká bude reakce nejen poskytovatelů auditorských služeb (auditorů), ale i jejich uživatelů, kterých je nepoměrně více a kteří nás živí.

• Čtvrtou úrovní je ona „kočka chybná za ocas“, tedy **kontrola auditorů a dozor nad jejich činností**. Noví

náři v této souvislosti vyvolali v létě velkou vlnu požadavků, co všechno by na auditory mělo být uvaleno. A byly situace, kdy jsem se zamýšlel nad tím, zda by nemělo být trestné již to, že jsem auditorem. Jinak řečeno: předem by se nám presumovala vina a my bychom se museli vyvinít. Možná, že s tím ještě někdo přijde.

Námi připravovaná změna v této oblasti se týká zejména *složení dozorčí komise*. Jde o to, zda to bude ryze interní, profesní záležitost Komory auditorů, anebo jestli se bude jednat o orgán, do kterého budou alespoň částečně delegovat své zástupce regulátoři a uživatelé.

Pokud jde o regulátory, v našich podmínkách se jedná o Komisi pro cenné papíry, bankovní dozor České národní banky, dozor nad pojišťovnami Ministerstva financí a o dohled nad kampaničkami.

Co se týče uživatelů, u nás i ve světě se objevují úvahy o tom, že by to měli být zejména představitelé průmyslových svazů, hospodářských komor atd.

Zde vidím poměrně významný problém, protože žádná jiná profesní organizace takový způsob regulace nezná. Nevím o tom, že by kupř. lékaři

byli dozorováni Svazem pacientů, nebo že by advokáti ve své komoře měli nějaké vnější účastníky. Na jedné straně mi osobně účast zástupců regulátorů a uživatelů nevdá, na druhé straně nevím, jestli zrovna auditorská profese má být obětí beránkem, na kterém se má tento model vyzkoušet. Vždy se tady naráželo na určitou mlčenlivost, diskretnost, na možnost zneužití informací jinými stranami.

I v tomto případě hodláme připravovaný materiál zveřejnit a předpokládám, že vyvolá velmi bouřlivou diskuzi. Prosím všechny, kteří tento materiál budou číst, aby se na věc dívali „dvojí optikou“ a rozlišovali to, co je v něm kogentní (tedy „natvrdo“, co musíme, kde jsme vázáni asociační dohodou s Evropskou unií nebo jinými mezinárodními smlouvami) a co je v něm dispozitivní (měkké, resp. co můžeme určitým způsobem změnit).

Je jasné, že ani to dispozitivní se nemůže příliš odchylovat od „hlavního proudu“, protože naše malá ekonomika přece jen potřebuje žít z obchodu, z výměny zboží, z výměny služeb, z cizích investic atd. Ale rozlišujeme to, co musíme, a to, kde je určitý prostor k diskuzi.

AKTUALITY

KOMORA AUDITORŮ ČR ŘÁDNÝM ČLEMEM FEE

Na slavnostním valném shromáždění FEE (Evropská federace účetních expertů a auditorů) v Bruselu dne 19. prosince 2002 byla Komora auditorů ČR prohlášena za řádného člena FEE. Bylo tím završeno několikaleté úsilí KA ČR o dosažení plného členství v této organizaci, která sdružuje národní profesní organizace z členských zemí Evropské unie a je hlavním partnerem pro jednání ohledně profesních záležitostí s příslušným direktorátem Evropské komise. Valného shromáždění FEE se za KA ČR zúčastnila tříčlenná delegace v čele s prezidentem ing. Petrem Křížem.

KA ČR byla přijata za člena korespondenta, tj. člena bez hlasovacího práva, již v roce 1996 po dvouletém období spolupráce. Zástupci KA ČR se účastnili po celou dobu členství práce a zasedání odborných pracovních skupin FEE pro účetnictví, audit, banky a pojišťovny, a pro etiku. Výstupy jsou prezentovány v časopise Auditor a promítány do směrnic KA ČR. Kromě toho mají rada a odborné výbory KA ČR

k dispozici materiály projednávané v ostatních pracovních skupinách FEE, a to z oblastí jako např. přímé a nepřímé daně, malé a střední podniky, liberalizace a kvalifikace profese, udržitelnost životního prostředí. Do FEE byly přijaty kromě KA ČR i další organizace – polský institut KIBR, slovenská komora SKAU, maďarská komora MKVK a za člena korespondenta bulharský institut ICPA. FEE sdružuje nyní i organizace z devíti kandidátských zemí na přijetí do Evropské unie.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

ZE ZASEDÁNÍ RADY

Prosinec 2002

Rada na svém zasedání jednala o:

- průběhu a výsledcích XII. sněmu v Brně,
- textu dopisu auditorům ohledně pracovního poměru po 1. 1. 2003,
- personálních záležitostech úřadu,
- prvních jednáních s firmou Datev ohledně autorských práv KA ČR a ceně SW Datev Audit pro audi-

tory zapsané v seznamech KA ČR,

- návrhu na vymezení jednotek zvýšeného veřejného zájmu,

schválila:

- návrhy vyškrtnutí asistentů auditora z důvodů neplacení příspěvků,
- návrh výboru na zamítnutí žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb,
- přidělování stejného čísla osvědčení těm fyzickým osobám, které byly vyškrtnuty ze seznamu auditorů a znovu požádají o zaplání,
- jmenování auditorů ing. Sedláka, ing. Petrmanna a ing. Drápalové do odborných výborů KA ČR,

vzala na vědomí:

- přerušení soudního jednání s MF ohledně profesních předpisů KA ČR,
- návrh opatření MF ke zlepšení kvality účetnictví a auditu v ČR,
- zprávy ze zasedání výborů a komisí,
- zprávy z pracovních cest,
- nabídku vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2003.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

NOVELA ZÁKONA UPRAVUJE REŽIM ZDAŇOVÁNÍ NEREALIZOVANÝCH KURZOVÝCH ROZDÍLŮ ZA ROK 2002

Pouhých deset dnů před koncem roku 2002 (20. 12.) podepsal prezident republiky novelu zákona o daních z příjmů, která mj. upravuje režim zdaňování nerealizovaných kurzových rozdílů. Přijetí novely, resp. řešení problematiky nerealizovaných kurzových rozdílů bylo očekáváno odbornou veřejností již několik měsíců. Po určitých peripetiích v Poslanecké sněmovně však novelu schválil Senát PSP až 19. 12. 2002, tedy doslova „za pět minut dvanáct“.

Novela zákona o daních z příjmů, která byla zveřejněna ve Sbírce zákonů pod číslem 575/ 2002 a nabyla účinnosti 1. ledna 2003, umožňuje společně rozhodnout, zda budou o nerealizovaných kurzových rozdílech v roce 2002 účtovat rozvahově (podle účetních postupů platných k 31. prosinci 2001) nebo výsledkově (podle postupů platných od 1. ledna 2002). Tento postup je ale možné použít v případě kurzových rozdílů, které vznikly přepočtem pohledávek, závazků a dlužných cenných papírů se splatností delší než 12 měsíců držených do splatnosti.

Nová úprava daňového režimu nerealizovaných kurzových rozdílů je dobrou zprávou pro firmy, u nichž tvoří kurzové rozdíly významné položky a kterým hrozilo, že budou muset zaplatit daň i z těch příjmů, které ve skutečnosti nebyly realizovány.

Jaké změny přináší legislativní úprava zdaňování nerealizovaných kurzových rozdílů? Prosincové vydání Finančních aktualit KPMG je charakterizovalo následovně:

- novela platí pouze pro zdaňovací období započatá v kalendářním roce 2002,
- úprava neřeší situaci poplatníků, kteří podali daňové přiznání před účinností zákona,
- úprava je provedena novelou zákona o účetnictví; pro daňové účely zůstává rozhodné účetní zachycení,
- účetní jednotka si bude moci vybrat, zda bude o kurzových rozdílech u pohledávek, závazků a dlužných cenných papírů (a to dlužných cenných papírů se splatností delší než 12 měsíců držených do splatnosti) účtovat podle postupů účtování účinných od 1. 1. 2002 či podle postupů účtování účinných do 31. 12. 2001, tj. mezi výsledkovým a bilančním způsobem účtováním kurzových rozdílů,

- volba však musí být provedena jednotně pro všechny pohledávky, závazky a výše uvedené cenné papíry.

Kromě základního posouzení, zda poplatníkovi z nerealizovaných kurzových rozdílů plyne výsledně ztráta či zisk a zda je jeho hospodářský výsledek před zohledněním nerealizovaných kurzových rozdílů kladný či záporný, může volba způsobu účtování ovlivnit např.:

- uplatnění daňové ztráty z minulých let a dalších položek snižujících základ daně,
- tvorbu opravných položek k pohledávkám,
- nízkou kapitalizaci,
- případná postoupení pohledávek.

-jd-

STANOVEN TERMÍN PRO VSTUP DO EVROPSKÉ UNIE: 1. KVĚTNA 2004

V polovině prosince loňského roku se Evropská rada na svém zasedání v Kodani dohodla s deseti kandidátskými státy na podmínkách rozšíření Evropské unie. Na základě tohoto kroku EU připravuje návrh přístupové smlouvy tak, aby mohl být schválen Evropským parlamentem a podepsán členskými státy a kandidátskými zeměmi v dubnu 2003 v Athénách. Členství v EU je závislé na výsledcích referenda v každé kandidátské zemi. Ta by měla proběhnout v první polovině roku 2003, v České republice pravděpodobně v polovině června. Pokud referendum podpoří vstup naší země do

Evropské unie, mělo by se tak stát 1. května 2004.

Předpokládá se, že v květnu 2004 se plocha EU zvýší o 23 % a počet obyvatel vzroste o 20 % na 450 milionů. Všech nově vstupujících států by se mělo v roce 2004 zúčastnit voleb do Evropského parlamentu.

-jd-

VÝZVA AUDITORŮ K ETICKÉMU KODEXU IFAC

V návaznosti na závěry XII. sněmu auditorů ve vztahu k Etickému kodexu IFAC vyzýváme auditory, aby zpracovali písemně své připomínky a dotazy ke konkrétním sporným příp. nesrozumitelným ustanovením Etického kodexu IFAC a tyto zaslali do úřadu Komory auditorů **do 30. 4. 2002**. Výbor se pak došlými připomínkami a dotazy bude zabývat tak, aby výsledky mohly být předloženy příštímu sněmu auditorů.

-rok-

PŘÍSPĚVKY KOMOŘE DO KONCE LEDNA

Připomínáme, že 31. 1. 2003 je splatnost fixní části příspěvků auditorů a auditorových společností na činnost komory ve smyslu zákona o auditorech a podle Příspěvkového řádu KA ČR. Roční příspěvek se vypočítá za každého auditora a asistenta auditora ve výši 2600 Kč, za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč. Číslo účtu KA ČR vedeného u Komerční banky, a.s. je 87039011/0100.

-rok-



Na lednovém zasedání redakční rady časopisu Auditor se velmi obsírně diskutovalo o problematice vyškrtávání auditorů ze seznamu KA ČR (viz příspěvky v rubrice Diskusní okénko). Na snímku zleva prof. Pilný, ing. Fišerová a p. Valešová (firma Informedia), u protější strany stolu zleva ing. Kučerová, ing. Hampl, sl. Bečvářová (úřad komory), doc. Králíček (host na jednání) a prof. Müllerová (předsedkyně redakční rady).

Od ledna 2003 by měli být podle zákona o auditorech vyškrtnutí ze seznamu auditorů všichni naši kolegové, kteří jsou zaměstnání v orgánech státní správy či v obchodních, finančních a jiných společnostech jako hlavní účetní, vnitřní auditoři, finanční ředitelé či dokonce jsou zaměstnání přímo na Úřadu KA ČR. Komora auditorů se tím ochudí o řadu velmi vzdělaných a prospěšných auditorů. Všichni víme, že je to v důsledku nešťastného znění zákona. V současnosti je ze strany předkladatele deklarována snaha změnit toto nešťastné ustanovení, ale při tempu změn našich zákonů je skutečně otázkou, kdy k tomu dojde a zda mezitím nepřijdeme o řadu svých kolegů, kteří se zřejmě budou angažovat v jiných příbuzných profesních organizacích.

Komora může podle § 12, odst. 4, písm. b) zákona o auditorech pozastavit oprávnění k poskytování auditorských služeb na základě písemné žádosti až na je-

den rok, aniž by zákon ukládal zkoumat důvody, které k podání žádosti vedly.

Uveřejňujeme příspěvek na toto téma a uvítáme i další názory.

Pište nám poštou, faxem, mailem, můžete psát dlouhé i krátké příspěvky.

Marie Kučerová

kucerova_marie@centrum.cz

*Názory a připomínky posílejte pod značkou „Diskusní okénko auditora“ **písemně** na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, **faxem** na 224 211 905 nebo **e-mailem** na adresu kacr@kacr.cz.*

„Vánoční dárek“ v podobě dopisu prezidenta

Stejně jako já, i vy všichni jste zřejmě obdrželi dopis prezidenta KA ČR, kterým jste vyzváni k dokladování své činnosti, a nebo také k tomu, abyste se nechali dobrovolně vyškrtnout ze seznamu auditorů a vrátili své „auditorské osvědčení“. Musím přiznat, že jsem zřejmě „stavovsky přecitlivělá“, ale mě se skutečně dotýká, že ten, kdo má hájit mé zájmy, mě vyzývá k tomu, abych se jich dobrovolně vzdala. Byl to jeden z nejhorších vánočních dávků, který jsem kdy obdržela.

Nechci polemizovat o tom, kdo nás „prosté české auditory“ zařadil do kategorie profesí, kterými se nelze téměř uživit. Očekávala jsem rozumná prohlášení, že auditor je především účetním a snad i znalcem účetnictví, čili pokud se náhodou právě živí účetní nebo znaleckou činností, není to v rozporu se zájmy profese, naopak mnohdy je to velká životní praxe. To, že auditor právě neprovádí audit, ale provádí například poradenství v oboru účetního znalectví, nebo je interním auditorem či jiným auditorům připravuje podklady za účetní jednotku (tzn. výsledek celoroční práce účetních), to je právě proto, že obor sám nenabízí možnost se ho držet, být hrdý a zároveň neumřít hladu. Navíc nevím proč vysokoškolský učitel je ze zákona preferován před účetními? Kdo auditorům připravuje podklady, kdo sestavuje výroční zprávy? Není to potom zákonem uznané zvýhodnění určité profese před jinou? Domnívám se, že audi-

torem a členem KA ČR jsem se stala tím, že jsem splnila zkoušky a další náležitosti, které byly vyžadovány. Nyní skutečně necítím potřebu auditorské osvědčení vracet KA ČR, jejíž členem tak vlastně přestanu být. Nemohu věřit pouhým dopisům, že se mi osvědčení vrátí, až se upraví zákon. Může se tak stát, že ve chvíli, kdy se byt i jako odborník náhle stanu nezaměstnanou, byt s letitou praxí, nebudu náhle ani auditorem ani účetním. Potom mohu znovu začít skládat zkoušky a certifikáty, za které budu platit ve chvíli, kdy nebudu mít ani na prostou obživu? Nevyznívá to jako určitý zámeř skrývající se za čistotu profese? Dále „osvědčení auditora“ v určité oblasti také dává možnost provozovat poradenskou činnost jako volnou činnost, a náhle na svoji kvalifikaci nebudeme mít žádné osvědčení, a pro zaměstnavatele už ztratíme osvědčení o svých znalostech dané právě oním auditorským osvědčením? To vám všem připadá správné a všichni půjdete zaplatit a složit zkoušky na certifikaci účetních? A ve chvíli, kdy potom nebudete vykonávat přímo činnost účetního a Komora účetních se rozhodne si opět odejmout certifikace, tak je také dobrovolně vrátíte?

Domnívám se, že vznik **pochybné formulace** v zákoně, která může být vysvětlena různě, je nešťastný, ale skutečně odmítám tvrzení, že jediná možnost, jak naplnit znění zákona, je to, že požádám KA ČR dobrovolně o vy-

škrtnutí ze seznamu auditorů a vrátím auditorské osvědčení.

Samozřejmě jsem slyšela, že existuje takový právní výklad, že nelze uplatnit § 12, odst. 4 (tj. možnost pozastavit oprávnění k poskytování auditorských služeb na základě vlastní žádosti na jeden rok) ve vztahu k § 3 odst. 1 písm. e).

Pokud takový právní výklad existuje, nemusí být konečný a jediný správný. Já si skutečně myslím, že tento výklad lze uplatňovat u nových zápisů do seznamu auditorů, ale ne ve vztahu k již dříve zapsaným auditorům, tj. ve vztahu k § 3 odst. 1 písm. e). Lze právě tak polemizovat se zněním § 12 odst. 4) písm. b), **kdy není řečeno, že nelze podat opakovaně písemnou žádost, která potom platí právě jen jeden rok.** Čili ve vysvětlení, že každým rokem podám novou žádost o pozastavení poskytování auditorských služeb, je zcela vysvětlitelným naplněním zákona tak, jak ho chápu. Stejně tak musím například ze zákona o správě daní podávat každým rokem **opakovaně** různá prohlášení apod., která potom platí pro příslušný rok.

Já chápu, že tento nepovedený zákon není obecně tak škodlivý, jako například zákon, kterým se nedávno téměř zamezilo transplantovat orgány, ale jinak je vidět, že naši předkladatelé zákonů i zákonodárci si mnohdy vykládají leccos jinak než potom veřejnost. Transplantace se týkají mnoha z nás, dokonce i poslanců, tento zá-

kon nikoliv, ale určitě se pár jedinců týká. Jsme tedy skutečně tak malá skupina, která se prostě nechá dobrovolně zbavit svých práv a ještě si tuto žádost sama napíše a nechá notářsky ověřit, aby následně kdokoli mohl říci: „Zde to vidíte, nechali jste se dobrovolně vyškrtnout ze seznamu!“. To je jediná skutečná realita, kterou máme udělat – ostatní jsou pouze sliby o budoucích změnách zákona, sliby o vrácení auditorského osvědčení v případech, že se situace změní apod.

V současné době se mi nechce věřit slibům a skutečně se domnívám, že do 10. ledna 2003 je třeba v souladu

s § 12 odst. 4) písm. b) podat písemnou žádost o pozastavení oprávnění k výkonu činnosti auditora v souladu s § 3 odst.1 písm. e) a řádně zaplatit členský příspěvek KA ČR na příslušné roční období. Tím se domnívám, že nic nevede nikoho k tomu, aby mohl postupovat podle § 22 a zahájit vůči auditorovi, který nic neporušil, kárné řízení a v případě, že tak bude postupovat KA ČR, potom je nutno se obrátit na soud viz § 12 odst. 7.

Osobně se domnívám, že KA ČR má mít auditory zapsané v seznamu auditorů s tím, že pro příslušný rok uvede vedle jména auditora, zda je zaměst-

nán v auditorské firmě (protože mnozí z těchto také nesmí v souladu se svými pracovními smlouvami sami audit firem provádět), nebo zda je auditorem samostatně poskytujícím služby nebo zda právě tento rok neposkytuje auditorské služby, **v tomto smyslu a ne v jiném bych také chápala zákon** i to co auditor oznámí KA ČR do 10. ledna příslušného roku. Ale ani jeden z výše uvedených není vyškrtnut, nezbavuje se osvědčení a zůstává členem KA ČR – pokud zaplatí příspěvek.

Ing. Anna Smutná
auditorka, č. osv. 1054

Stanovisko Rady KA ČR k problematice vyškrtnutí auditorů v pracovním poměru ze seznamu auditorů a k dopisu auditorky ing. Smutné

Rada Komory auditorů ČR cítí složitost tohoto problému, který vznikl v důsledku nedokonalosti zákona o auditorech. Na svých zasedáních v průběhu roku se tímto problémem opakovaně zabývala a hledala řešení, které by vyhovělo zákonu a současně se co nejméně dotklo auditorů. Přestože povinnost auditorů a Komory auditorů ČR reagovat na změ-

ny zákona o auditorech je nesporná, přetrvává řada pochybností, z nichž některé jsou obsaženy v příspěvku ing. Smutné.

Rada Komory auditorů ČR se rozhodla doporučit auditorům řídit se postupem uvedeným v dopise prezidenta Komory auditorů ČR ze dne 11. 12. 2002 (čj. 790/02). Rada činí a bude i nadále činit kroky nezbytné

k přijetí úpravy zákona tak, abychom mohli tyto vyškrtnuté auditory co nejdříve opět přivítat v našich řadách. Příkládáme v rámci objektivit právní stanovisko advokáta JUDr. Sylly k této problematice a dopis náměstkyně ministra financí ing. Zelinky ze dne 23. 4. 2001 (otištěný již v čísle 5/2001).

-rok-

Právní posudek k aplikaci zákona č. 254/2000 Sb. ve věci pracovních poměrů auditora a uznávání praxe

Tento právní posudek je zpracován na základě objednávky klienta č.j. 26/02. Jeho účelem je odpovědět na otázky vznesené v této objednávce a uvést k tomu příslušnou právní argumentaci.

1. Postup podle § 46 zákona č. 254/2000 Sb. v případě auditorů s pracovním poměrem

Podle § 3 odst.1 písm.e) může být do seznamu auditorů zapsán jen ten, kdo není v pracovním poměru s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele, pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti.

Podle § 11 odst. 4 písm.c) vyškrtne komora ze seznamu auditorů také auditora, který přestal splňovat podmínky stanovené § 3 odst.1 písm.e), tedy auditora, který je v pracovním poměru.

Podle § 46 nabývá ustanovení § 3 odst.1 písm.e) účinnosti dnem 1. ledna 2003.

Zákon ukládá komoře právní povinnost pro uvedený případ existence pracovního poměru auditora ze seznamu vyškrtnout. I když zákon zná institut „pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb“ (§ 12), nelze k pozastavení z důvodu existence pracovního poměru přistoupit. Výčet důvodů pro pozastavení je v zákoně uveden taxativně, nemůže být rozšiřován. Především však je existence pracovního poměru (ve výše uvedeném smyslu) výslovně důvodem pro vyškrtnutí ze seznamu auditorů.

Je třeba konstatovat, že text zákona je zde jednoznačný a nenabízí se jiná možnost výkladu zákona. Lze uvést i to, že posunutím účinnosti § 3 odst.1 písm. e) tak, jak je provedeno v § 46, byla poskytnuta poměrně dlouhá lhůta pro to, aby se zúčastnění přizpůsobili požadavkům zákona.

Pouze mimo rámec platné právní úpravy by bylo možné vést úvahu o tom, zda není toto opatření (vyškrtnutí ze seznamu) příliš tvrdé vůči auditorovi. Potom by bylo nutno porovnat oba instituty, tj. „vyškrtnutí“ a „pozastavení“, a jejich právní následky. Tvrdost zákona je možno porovnávat i se srovnatelnými případy. Například podle zákona o advokacii případná existence pracovního poměru má za následek pouhé „pozastavení“, nikoliv „vyškrtnutí“. Nicméně taková úvaha by snad mohla vyústit v návrh legislativních změn, nemůže však mít dopad na uvedený výklad zákona.

2. Splnění podmínky praxe dle § 3 odst. 1 písm. d)

Ustanovením § 3 odst.1 písm. d) je jako jedna z podmínek pro zapsání do seznamu auditorů stanoveno, že

daná osoba (žadatel) pracovala po dobu alespoň tří let jako asistent auditora. Pak se klade otázka, zda v případě pojednaném ad 1, tj. při vyškrtnutí ze seznamu auditorů, pro vznik nebo existenci pracovního poměru musí být vyžadována znovu práce tří let v postavení asistenta auditora, resp. zda předchozí praxe auditora může tuto praxi nahradit.

Mohou nastat případy, že osoba, která bude po 1. 1. 2003 vyškrtnuta ze seznamu auditorů pro vznik pracovního poměru, požádá po zániku tohoto pracovního poměru zнову o zápis do seznamu auditorů.

Zákon i pak ukládá komoře provést zápis jen za podmínky, že daná osoba pracovala po dobu tří let ve funkci asistenta auditora.

Přitom daná osoba byla již auditorem. Podle dřívějšího zákona o auditorech byla stanovena obsahově podobná podmínka, totiž podmínka dvouleté praxe v postavení asistenta auditora a šlo o podmínku pro vykonání zkoušky auditora. (Praxe asistenta auditora podle dřívější úpravy je kladena na roveň s praxí asistenta auditora podle nové úpravy - viz § 41 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb.)

To znamená, že mohou existovat osoby, které byly auditorem, případně jím byly i po dobu tří let. Nepracovaly přitom po dobu tří let ve funkci asistenta auditora, a to ani ve funkci asistenta podle dřívějšího zákona ani podle nového zákona.

Z **jazykového výkladu** nelze dospět k jinému závěru, než, že pokud není splněn požadavek práce tří let v postavení asistenta auditora, nelze osobu do seznamu zapsat.

Již položená otázka však ukazuje, že zde s jazykovým výkladem nelze vystačit. Tento výklad by vedl k absurdnímu závěru. Osobu, která tři roky pracovala jako asistent auditora, by bylo možno zapsat a osobu, která pracovala tři roky přímo jako auditor, nikoliv. Pro tuto úvahu dává prostor legitimní způsob výkladu tzv. **reductio ad absurdum**. Tento výklad vede k závěru, že i praxi auditora lze započítat v „náhradu“ za požadovanou práci asistenta auditora.

Podobně se lze podpůrně obrátit i k **teleologické** metodě výkladu, která vychází ze záměru zákona. Záměrem zde bylo nepochybně to, aby k výkonu praxe auditora byly připouštěny pouze osoby znalé, osoby s praxí. Práce asistenta auditora pak je praxí, která umožňuje získat určité znalosti a dovednosti pro výkon sa-

motné profese auditora. Tím se dostáváme k tomu, že při uznání praxe auditora namísto práce asistenta auditora bude účel zákona nesporně splněn.

Nicméně naznačené argumenty mohou mít oproti jazykovému výkladu jen podpůrný význam. Proto je nutno přihlédnout k otázce **ústavní konformity výkladu zákona**.

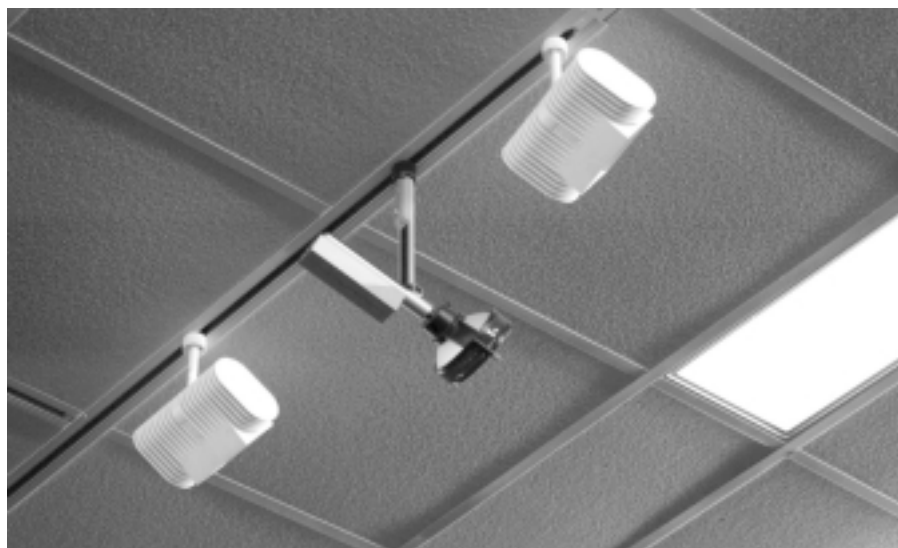
Podle čl. 26 Listiny základních práv a svobod má každý právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Podle odst. 2 téhož článku může zákon stanovit podmínky a omezení pro výkon určitých povolání nebo činností.

Podle čl. 41 odst. 1 listiny se pak lze i uvedených práv (práva na podnikání) domáhat pouze v mezích, které stanoví zákon.

V daném případě zákon stanoví, že pro zápis do seznamu auditorů a ná-

byl auditor vyškrtnut ze seznamu jen pro existenci pracovního poměru, by pro nový zápis měla praxe auditora nahrazovat požadovanou praxi asistenta auditora. Takto tedy odpovídáme na položenou otázku kladně, ano předchozí praxe auditora může nahradit zákonem požadovanou praxi asistenta auditora.

Jako argument je třeba brát v úvahu i to, že pokud by v popsaném případě komora zápis z důvodu nesplnění kritéria praxe odmítla, následoval by s velkou pravděpodobností soudní spor. Je samozřejmě obtížné výsledky takového sporu předvídat. Nicméně uvedené argumenty nás vedou k závěru, že by komora v takovém sporu pravděpodobně neuspěla. Následky takového neúspěchu by pak mohly být dosti citlivé a mohly by hypoteticky spočívat i v náhradě ušlého zisku. Už v případě hrozby vzniku takového



sledně tedy pro výkon auditorských služeb je nutno splnit podmínku práce tří let v postavení asistenta auditora. Uvedený zákon omezuje právo na podnikání, navazuje takto na ustanovení Listiny a provádí je. Je třeba proto tento zákon vidět i ústavním pohledem.

Pak nastupuje důležité interpretační pravidlo obsažené v čl. 4 odst. 4 Listiny. Podle tohoto ustanovení:

„Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.“

Je-li tedy již listinou připuštěno omezení práva podnikat (v tomto případě poskytovat auditorské služby), musí být šetřeno podstaty toho práva a omezení nesmí být zneužíváno.

Máme za to, s použitím uvedené argumentace, že v daném případě, kdy

sporu by pak komora stála před obtížně řešitelnou otázkou, zda tento spor vůbec vést.

Ovšem současně upozorňujeme, že se tím nevyjadřujeme k jiným případům než případu, kdy jde o vyškrtnutí pro existenci pracovního poměru a nový zápis.

Závěry:

- osoba, která bude v pracovním poměru (s výjimkou pracovních poměrů uvedených v § 3 odst. 1 písm. e) zákona o auditorech) musí být po 1. 1. 2003 vyškrtnuta ze seznamu auditorů,
- pokud uvedená osoba požádá o nový zápis do seznamu auditorů, je třeba připustit, aby praxe auditora byla uznávána jako praxe dle § 3 odst. 1 písm. d).

V Praze dne 22. 4. 2002

JUDr. Miroslav Sylla
advokát

Stanovisko Ministerstva financí

(Dopis náměstka ministra financí ing. Ladislava Zelinky prezidentovi KA ČR ze dne 23. 4. 2001, čj. 401/7 746/2001)

Vážený pane prezidente,
vzhledem k četným dotazům auditorů, týkajících se § 46 zákona č. 254/2000 Sb., který nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2003 a podle něhož od uvedeného data nesmí být auditor v pracovním poměru nebo v obdobném poměru, s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti, vypracovalo Ministerstvo financí stanovisko, které vám zasílám:

Podle § 3 odst. 1 písm. e) a § 46 zákona č. 254/2000 Sb., nesmí být auditor poskytující auditorské služby po 1. lednu 2003 v pracovním nebo obdobném poměru, s výjimkou případů zohledněných v § 3 odst. 1 písm. e) zákona. Obecně tedy není od uvedeného data zákonem připuštěn u auditora souběh pracovního nebo obdobného poměru s poskytováním auditorských služeb.

Pokud auditor bude po uvedené

době v pracovním nebo obdobném poměru, tj. nebude splňovat podmínku stanovenou v § 3 odst. 1 písm. e), je povinen oznámit podle § 6 odst. 2 tuto skutečnost bezodkladně komoře, případně může včas písemně požádat komoru o vyškrtnutí ze seznamu auditorů. Komora tyto auditory vyškrtne ze seznamu auditorů na základě § 11 odst. 4 písm. c) nebo § 11 odst. 1 písm. f).

Zákon č. 254/2000 Sb. na druhé straně umožňuje auditorovi podle § 12 odst. 4 písm. b) požádat komoru o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb i z titulu nesplnění podmínky stanovené v § 3 odst. 1 písm. e). I když lze na základě písemné žádosti auditora pozastavit oprávnění k poskytování auditorských služeb nejdéle na jeden rok, není vyloučeno, aby auditor v případě potřeby podával žádosti opakovaně.

Vyškrtnutí ze seznamu auditorů ne-

lze uplatnit na ty auditory, kteří o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb z uvedeného titulu včas požádali.

V případech, kdy auditor nesplní včas oznamovací povinnost podle § 6 odst. 2 zákona, a nebo nepožádá sám o vyškrtnutí ze seznamu auditorů, zahájí komora (při zjištění neplnění podmínek zákona) kárné řízení, na jehož základě může dojít k vyškrtnutí auditora ze seznamu auditorů podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c). Auditora lze v tomto případě znovu zapsat do seznamu auditorů, po splnění podmínek stanovených zákonem, nejdříve po uplynutí 3 let od vyškrtnutí ze seznamu.

Současně se domnívám, že auditorská veřejnost by s tímto stanoviskem měla být seznámena. Vzhledem k tomu, že tato problematika je značně citlivá, jsem toho názoru, že jednotný postup KA ČR ve smyslu uvedeného stanoviska bude ze strany auditorské veřejnosti pozitivně přijat.

S pozdravem

Ing. Ladislav Zelinka
náměstek ministra financí ČR

Dotazy - odpovědi

Podotýkám, že pokud dotazy směřují k výkladu zákonných ustanovení, mohu vám pouze sdělit svůj právní názor, který však v žádném případě nemůže být závazný a obecně přijatelný. Podotýkám, že se zákon č. 254/2000 Sb. připravoval ve spolupráci s vaší komorou a úmysl zákonodárce, tedy způsob výkladu jednotlivých ustanovení by měl být zásadně bližší pracovníkům komory. V neposlední řadě bych rád v této souvislosti zmínil, že zákon č. 254/2000 Sb. je zákon poměrně nový a nevytvořila se k jednotlivým ustanovením ustálená judikatura, která by byla výkladovým pravidlem.

Auditorka je zaměstnána na hlavní pracovní poměr u auditorské firmy, na vedlejší prac. poměr provádí účetní práce. Bude toto po 1. 1. 2003 v rozporu se zákonem?

• Ano, je třeba ukončit vedlejší pracovní poměr, ale účetní práce mohou být prováděny „na fakturu“. Pracovní poměr u firmy zabývající se audit (auditorské společnosti) je zásadně přípustný dle § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb. Provádění účetních prací „na fakturu“, tedy na základě obchodně právního vztahu či občansko právního vztahu je samostatně přípustné dle ust. § 18 odst. 2 písm. d) zák. č. 254/2000 Sb., samozřejmě po splnění všech podmínek zvláštních předpisů.

Auditorka (OSVČ) jako hlavní činnost bude provádět auditorské služby. Současně je však spoluma-

jitelkou firmy na účetní práce. Bude toto po 1. 1. 2003 možné?

• Ano, může být spolumajitelkou (společnicí, akcionářkou), nesmí však mít u této (neauditorské) společnosti příjem ze závislé činnosti. Obecně je však třeba vyvarovat se případného porušení zákazu konkurence. V zásadě je nezbytné vyloučit tento druh činnosti, tedy konkurenční činnost, aby se předešlo případným dopadům na osobu, která porušila zákaz konkurence.

Auditor je společníkem zahraniční firmy (resp. firmy, která má sídlo v zahraničí) a provozuje činnost, která je neslučitelná s auditorskými službami. Může být společníkem i nadále?

• Ano, jedná se o správu vlastního majetku a není v závislém vztahu k uvedené společnosti. Není rozhodou-

ující, zda jde o zahraniční či tuzemskou právnickou osobu. Obecně platí že auditor může být vlastníkem obchodních podílů (společníkem), akcií (akcionářem), družstevních podílů (družstevníkem), podílů v komanditní společnosti (komanditistou). Nezbytně by se však měl vyvarovat u neauditorských firem závislého vztahu, tedy vztahu pracovního právního a podle mého názoru by neměl ani vykonávat činnost statutárního orgánu či být neomezeně ručícím společníkem.

Auditorka vyučuje na poloviční pracovní úvazek na Obchodní akademii (střední škola) účetnictví. Může toto provozovat po 1. 1. 2003?

• Ne, je nutné pracovní poměr zrušit, avšak může odměnu za vyučování fakturovat. Pedagogická činnost je zákonem povolena. K otázce pracovního poměru je třeba vyložit tento pojem dle ust. zákoníku práce, tedy pracovním poměrem je třeba rozumět nejen pracovní poměr dle § 27 zák. práce, ale i ostatní druhy pracovních poměrů, které jsou upravovány zákoníkem práce, tedy vedlejší pracovní poměr, vedlejší činnost, jakkoliv jsou tyto pracovní poměry vázány na pracovní poměr, podle mého názoru rovněž i dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, tj. dohoda o provedení práce či dohoda o pracovní činnosti. V tomto případě jde

o činnost obdobnou dle § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb.

Společnost je zapsána v OR s předmětem podnikání: účetnictví, daňové poradenství. Majitelem společnosti je auditor. Kvůli účetnictví musí mít u této společnosti uzavřen pracovní poměr. Může poskytovat auditorské služby jako OSVČ?

• Nemůže, neboť má uzavřen pracovní poměr u neauditorské společnosti. Lze rozšířit předmět podnikání o auditorskou činnost a zapsat společnost do seznamu auditorských společností. Pak lze v souladu s ust. § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb. pokračovat v pracovním poměru.

Auditor je současně společník a zaměstnanec auditorské společnosti, prostřednictvím své neauditorské společnosti, poskytuje účetnictví. Lze takto pokračovat po 1. 1. 2003?

• Dotaz je nejasný, nelze dovodit, zda auditor - tazatel poskytuje vedení účetnictví právě své auditorské společnosti či třetím osobám. V zásadě není na překážku auditorské činnosti dle ust. § 18 odst. 2 písm. d) zák. č. 254/2000 Sb. provádět vedení účetnictví či provozovat ekonomické, poradenské či organizační činnosti vedle činnosti auditora, přičemž není rozhodující, zda jsou auditorské činnosti vykonávány auditorem nebo auditorskou společností.

Musí být na auditorské služby vystaven živnostenský list, resp. pokud auditor ještě provozuje poradenskou činnost v oblasti účetnictví?

• Na auditorské služby neexistuje živnostenský list, jedná se o činnost upravenou zvláštním zákonem. Pokud auditor pracuje jako OSVČ, může provozovat i poradenskou činnost v oblasti účetnictví. Oprávnění k auditorským službám je vydáváno po splnění zákonných podmínek dle § 3 a násl. zák. č. 254/2000 Sb.

Je považována Dohoda o provedení práce lektorů/auditorů za nepovolený pracovní poměr podle zákona o auditorech od 1. 1. 2003?

• Podle mého názoru je dohoda o provedení práce v rozporu s ust. § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb., jde o vztah, který je upraven zákoníkem práce. Tady pracovním poměrem je třeba rozumět nejen pracovní poměr dle § 27 zák. práce, ale i ostatní druhy pracovních poměrů, které jsou upravovány zákoníkem práce - vedlejší pracovní poměr, vedlejší činnost, jakkoliv jsou tyto pracovní poměry vázány na pracovní poměr a podle mého názoru rovněž i doho-

dy o pracích konaných mimo pracovní poměr, tj. dohoda o provedení práce či dohoda o pracovní činnosti. V tomto případě jde o zákonem zakázanou činnost obdobnou dle § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb. Lektorská činnost, ke které však dotaz směřoval, je činností pedagogickou a podle § 18 odst. 2 písm. c) zák. č. 254/2000 Sb. nemůže být pedagogická činnost na překážku poskytování auditorských služeb. V případě lektorské činnosti, jakož i jiné činnosti pedagogické, vědecké, publicistické, literární nebo umělecké, lze připustit uzavření závislého či obdobného vztahu - dohodou o provedení práce.

Je správa vlastního majetku (společník, jednatel) překážkou v poskytování auditorských služeb (§ 18 odst. 1 v kombinaci s odst. 2 písm a) ?

• Spravování vlastního majetku není na překážku poskytování auditorských služeb dle § 18 odst. 2 písm. a) zák. č. 254/2000 Sb. Auditor může být společníkem či akcionářem obchodní společnosti a může vykonávat svá práva společníka, ale může i nést své povinnosti společníka (účast a rozhodování na valné hromadě, apod.), nesmí však podle mého názoru vystupovat ve funkci statutárního orgánu či neomezeně ručícího společníka v obchodní společnosti, která není vedena jako auditorská společnost. Postavení statutárního orgánu má obecně povahu mandátního vztahu ke společnosti a je podle mého názoru zakázáno jako činnost obdobná v § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb.

Pokud je auditor pouze jednatel obchodní společnosti bez příjmu z této činnosti a není společníkem neauditorské firmy, je toto v roz-

poru s § 18 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech?

• Podle mého názoru je postavení auditora jako jednatele u neauditorské firmy v rozporu s ust. § 3 odst. 1 písm. e) zák. č. 254/2000 Sb. a nejde již o správu vlastního majetku. Postavení jednatele je ve vztahu ke společnosti činností obdobnou pracovnímu poměru, neboť jde v zásadě o činnost vyplývající z mandátního vztahu dle ust. § 66 odst. 2 obch. zák., přičemž přiměřeně platí ust. § 566 a násl. obch. zák. a tedy platí i ust. § 571 odst. 1 a 2 obch. zák., tedy předpokládá se, že pokud není výše úplaty za mandátní činnost sjednána, vzniká mandatáři (statutárnímu orgánu) právo na úplatu ve výši obvyklé.

Auditor, společník obchodní firmy (neauditorské), může zůstat po 1. 1. 2003 jednatel (společníkem) - pokud nebude mít podepsanu pracovní smlouvu?

• Auditor může být v každém případě společníkem neauditorské obchodní společnosti, nesmí vykonávat funkci statutárního orgánu - jednatele.

Závěrem si dovoluji poznamenat, že odpovědi na uvedené otázky jsou mým právním názorem, přičemž tento můj výklad nemusí být v žádném případě směrodatný, neboť některá z dotazovaných ustanovení zák. č. 254/2000 Sb. mohou být vykládána odlišně a závisí pouze na úvaze orgánu Komory auditorů, jaký výklad k jednotlivým ustanovením zaujme. Podstatné pro objektivní výklad bude rozhodnutí soudu, který jako jediný orgán může závazně interpretovat příslušná ustanovení zákonů.

JUDr. Karel Fiala
advokát



Prosinec 2002

VÝBOR PRO INFORMAČNÍ POLITIKU

Na svém zasedání v prosinci 2002 se výbor věnoval přípravě a jednání s firmou DATEV ohledně autorských práv komory a udělení souhlasu s používáním produktů komory s SW firmy DATEV. Dále se jednalo o ceně za udělení souhlasu a o ceně za SW Datev Balance a Datev Audit pro auditory zapsané v seznamech auditorů. Jednání bylo velmi obtížné, nicméně v lednu má být předložen k jednání upravený návrh podmínek.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

VÝBOR PRO METODIKU

Výbor na svém posledním zasedání 10. prosince 2002 projednával obsáhlý materiál týkající se problémů, které byly předloženy NÚR k projednání Koordinačnímu výboru pro účetnictví a nebyly z velké části řešeny. Po rozsáhlé diskusi výbor doporučil uveřejnit svá stanoviska k některým otázkám v souvislosti s účetní závěrkou podnikatelů za rok 2002 v časopise Auditor (viz samostatná příloha časopisu Auditor č. 10/2002).

Dále proběhla diskuse k návrhu novely zákona o účetnictví. Členové byli rovněž informováni o návrhu opatření ministerstva financí ke zlepšení kvality a posílení důvěryhodnosti účetnictví a účetního výkaznictví v České republice a o přípravě a tvorbě vyhlášky k národním účetním standardům a standardům samotným.

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Členové výboru byli na zasedání 9. prosince 2002 informováni o výsledcích ankety o rozsahu a cenách auditu obcí, která proběhla v říjnu na semináři „Audit veřejného sektoru“, dále o přípravě návrhu vyhlášky k Českým účetním standardům ministerstvem financí a následně tvorbě těchto národních standardů, o návrhu novely zákona o účetnictví. Z diskuse k návrhu novely zákona o účetnictví vyplynulo, že subjektům z oblasti rozpočtového hospodaření by měl zákon věnovat pozornost tak, aby odrážel jejich zvláštnosti.

Další body jednání:

- informace o vydání nové auditorské směrnice č. 55 – „Audit nevýdělečných organizací“ s pracovní pomůckou (příloha časopisu Auditor č. 10/2002);
- diskuse k připravovanému návrhu zákona o přezkumu hospodaření územně samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky KA ČR

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Zasedání výboru pro auditorské zkoušky proběhlo dne 4. prosince společně se zkušebními komisaři pro ústní auditorské zkoušky. Hlavním bodem programu bylo projednání vybraných otázek k ústní auditorské zkoušce a schválení rozpisu komisí pro ústní auditorskou zkoušku 11. a 12. prosince 2002 na Komoře auditorů ČR.

Výbor pro auditorské zkoušky dále projednal připomínky členů výboru k doposud předaným návrhům na aktualizaci Sborníku materiálů k auditorské zkoušce, které vypracovali příslušní garanti. Aktualizací sborníku se bude výbor nadále zabývat na svém příštím jednání, které proběhne v lednu 2003.

Dalším bodem programu bylo vypracování plánu činnosti výboru pro auditorské zkoušky na rok 2003. Zasedání výboru se plánuje zhruba jedenkrát měsíčně (kromě měsíců červenec a srpen 2003) a pravidelnou součástí každého jednání budou: kontrola zápisu z minulého jednání, projednání obsahového a organizačního zajištění termínů písemných a ústních zkoušek, zhodnocení průběhu uplynulých zkoušek a seminářů před vstupem do profese a informace o postupu prací na společném vědomostním základě KA ČR a Svazu účetních. Kromě těchto pravidelných úkolů se bude výbor v příštím roce zabývat zejména jednotlivými dílčími písemnými auditorskými zkouškami a (jak vyplývá z pravidelných úkolů) společným vědomostním základem KA ČR a Svazu účetních.

Výbor byl rovněž seznámen s výsledky a s průběhem dílčí písemné auditorské zkoušky z Auditingu, konané dne 9. listopadu 2003, kde z celkového počtu 31 přítomných uchazečů uspělo 29 (94 %) uchazečů a neuspěli 2 (6 %).

Na závěr jmenoval výbor komisi pro dílčí písemnou část auditorské zkoušky z účetnictví.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

DOZORČÍ KOMISE

Dozorčí komise KA ČR (Komise nebo DK) na svém řádném zasedání 12. prosince 2002

projednala:

- Závěry plánovaných dohlídek u dvou auditorů a u čtyř auditorských společností, které odhalily dílčí a jednotlivé nedostatky nejen v dokumentaci výsledku auditů účetních závěrek ve spisech auditora a ve výkonu dalších aktivit auditorů vedle poskytování auditorských služeb, ale i v plnění informační povinnosti auditorů a auditorských společností vůči komoře (vyplynuly zejména z nerespektování zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a z nedodržování navazujících profesních předpisů a auditorských směrnic). Komise odsouhlasila u jednoho auditora a u tří auditorských společností provedení další dohlídky v průběhu let 2003 a 2004, s věcným zaměřením na plnění dohodnutých opatření k nápravě a čtyřem auditorům doporučila absolvovat v nejbližším možném termínu školení organizované komorou k problematice vedení spisu auditora u podnikatelských subjektů a u subjektů zvýšeného veřejného zájmu.
- Informaci z průběžného šetření dvou a o vyřízení tří stížností a podnětů (podání), které komora obdržela v souvislosti s podezřením na porušení povinností konkrétních auditorů a auditorských společností a uložila příslušným členům Komise a zaměstnancům referátu dohledu KA ČR (RD) konkrétní úkoly, jejichž realizace ve stanovených termínech povede k urychlenému vyřízení dosud neuzavřených podání.
- Jednotný přístup při řešení konkrétních problémů, které vyplynuly z preventivních dohlídek, pramenících z podezření na porušení příslušných ustanovení zákona o auditorech, jmenovitě ustanovení §§ 13, 17 a 18 a Etického kodexu KA ČR, konkrétně ustanovení §§ 6 a 7.
- Unifikovaný postup při zdokladování kontrolních zjištění v rámci preventivního a mimořádného dohledu a zpřísněný přístup při posuzování existujících nedostatků v činnosti auditorů, pramenících nejen z nedodržení zákona o auditorech, ale i navazujících profesních předpisů a auditorských směrnic vydávaných komorou na pomoc auditorům.
- Opatření směřující k objektům i subjektům plánovaného

dohledu, zaručující splnění plánu řádných a mimořádných dohlídek, které provedou DK a RD v součinnosti s externími odborníky v roce 2003.

- Úpravu rámcového plánu řádných a mimořádných dohlídek na 1. pololetí 2003 s možností prodloužení jeho realizace do 30. září 2003 v závislosti na objemu došlých stížností a podnětů komoře na činnost svých členů, které bude DK v součinnosti s RD KA ČR prošetřovat a mediální kritiky práce auditorů, na kterou DK bude reagovat.

Dozorčí komise se dále

zabývala:

- Podmínkami nástupu auditorů do týmu inspektorů kvality pro výkon dohledu a způsobem jejich proškolení.
- Úpravou koncepce preventivního dohledu, včetně aktualizace kontrolních postupů při jeho provádění.
- Vyhodnocením zkušeností získaných při prošetřování stížností a podnětů obdržených komorou na činnost některých svých členů.
- Podněty na prohloubení spolupráce s kárnou komisí (KK), se kterými seznámí pozvané zástupce KK na lednové schůzce DK.

- Námětem na uspořádání výjezdního zasedání DK v květnu 2003, věcně zaměřeného vedle obvyklého programu i na řešení aktuální problematiky vyžadující větší časový prostor a spojeného s proškolením inspektorů kvality pro výkon dohledu a praktickou realizaci preventivních dohlídek u vybraných auditorů a auditorských společností.
- Poznatky získanými na Slovenské komoře auditorů na úseku kontroly kvality poskytování auditorských služeb, které komora zúročí v rámci své působnosti v oblasti kontroly kvality auditu a auditorské profese.
- Konečnou úpravou Směrnice pro vyřizování stížností a jejím využitím v praktické činnosti.
- Náměty na aktualizaci Směrnice pro dohled, směřující k posílení působnosti komory v oblasti dohledu na poskytování auditorských služeb.
- Problematikou manuálů vydávaných komorou na pomoc auditorům a doporučila využít manuál auditora ing. Dušana Střížníka jako další vhodné metodickou pomůcku pro výkon auditu a jeho dokumentaci ve spise auditora.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

SNĚM

Z vystoupení doc. ing. Hany Březinové, CSc., na XII. sněmu KA ČR

Novela zákona o účetnictví po roce existence

Byla jsem pověřena prezidentem Svazu účetních ing. Lubomírem Harnou, abych pozdravila sněm Komory auditorů a jeho účastníky, což tímto ráda činím. V této souvislosti je třeba zmínit, že stejně jako dochází k harmonizaci v účetnictví, prohlubuje se i harmonizace mezi profesními institucemi. Domnívám se, že cesta je již určitým způsobem nastolena, což dokládá tříletá existence Národní účetní rady, kde se všechny

tři profesní instituce a v zastoupení Fakulty financí a účetnictví Vysoká škola ekonomická v Praze snaží o úzkou spolupráci v oblasti vzdělávání, metodiky a v určitém rozsahu i při zahraničních jednáních - tak, aby nedošlo k ovlivnění nebo k narušení suverenity jednotlivých institucí. Osobně věřím, že spolupráce se bude nadále prohlubovat.

Ve svém vystoupení bych měla hovořit na téma Zákon o účetnictví, resp.

Novela zákona o účetnictví po roce její existence. Svůj příspěvek jsem několikrát přepracovala, protože po vystoupení pana náměstka Zelinky, které se zabývalo vývojem účetnictví do budoucna, jsem v těžké pozici. Mám hovořit ke konkrétním praktickým záležitostem, neboť vás, stejně jako mne, čekají audity účetních závěrek za rok 2002. V nich se musíme vypořádat i se změnami, které přinesla platná novela zákona o účetnictví.

Na tomto sněmu zaznělo, že je potřeba, aby Komora auditorů vydávala více odborných názorů, stanovisek, jak aplikovat některá ustanovení novelizovaného zákona o účetnictví. Metodický výbor Komory auditorů se snaží zaujímat a vydávat určitá stanoviska a názory, které jsou publikovány v časopise Auditor. Ale je to opravdu složité, neboť ne vždy lze najít konsensus mezi názory jednotlivých odborníků. Navíc jakékoliv následné výklady a stanoviska nejen nemají žádnou právní váhu, ale nelze se jich ani dovolávat. Těžko může kdokoliv ve snaze napravit chybu v právním předpise vydat stanovisko, které by tuto chybu výkladově eliminovalo.

Příklad: Vezmeme novelu zákona o účetnictví, která byla ve Sbírce zákonů publikována 5. října 2001, a auditorskou směrnici č. 3, která hovoří



„Novela zákona o účetnictví nastolila řadu problémů, neboť obsahuje nejednoznačně definované paragrafy,“ uvedla ve svém příspěvku na sněmu doc. Hana Březinová.

o tom, jak má vypadat zpráva auditora o ověření účetní závěrky, resp. výrok auditora. Auditor se má vyjádřit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz... Otázka zní čeho? Na jednom místě směrnice (čl. 27 písm. a) se lze dočíst tuto formulaci výroku: „Účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v souladu s uvedenými účetními předpisy.“ Když se podíváme na předmět účetnictví v novele zá-

ní závěrka může obsahovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Jako auditori k tomu budeme přistupovat tak, že firma podléhající auditu bude sestavovat účetní závěrku v rozsahu, jak ji sestavovala v roce 2001, kdy ještě nebyl v platnosti citovaný § 18 odst. 1. Opatření MF č.j. 281/97 417/2001 se tento problém pokusilo napravit a uvádí v Příloze č. 3, Čl. I, že účetní závěrka zahrnuje tři výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, cash flow)

Všichni, kteří se touto profesí zabýváme, určitě přesvědčíme klienty o tom, že akciová společnost podléhá auditu, sestavuje účetní závěrku tak, aby podávala maximum informací pro její uživatele, tzn. rozhodně ne ve zjednodušené formě. „Kosmetické vady“ však přetrvávají, jsou předmětem nejistoty účetních jednotek i auditorů, takže jsem ráda, že nás v průběhu roku 2003 čeká novela zákona, která by měla některé záležitosti odstranit.

Chápu, že jde při tvorbě právních předpisů o neustálý proces, který se za dva roky posune dále, ale v praxi jsme v situaci, kdy budeme mít vedle sebe jednotlivá účetní období a musíme se s tím vypořádat, musíme docílit srovnatelnosti.

Příklad: Účetní období ve výroční zprávě. Od 5. října 2001, kdy nabyla účinnosti novela § 21 zákona o účetnictví, diskutujeme o tom, jak má vypadat výroční zpráva, která má zahrnovat mj. informace v rozsahu účetní závěrky za běžné účetní období a za dvě bezprostředně předcházející účetní období. Je otázkou, zda víme, co mají tyto informace obsahovat? Měla jsem možnost před malou chvílí si přečíst stanovisko MF, které vzniklo jako závěr z koordinačního výboru a které se týká § 21, tedy toho, jak bude vypadat konkrétně výroční zpráva. Všichni na tento závěr čekáme a chtěli bychom vědět, jak budou vedle sebe postaveny jednotlivé informace v rozsahu účetní závěrky. Jistota však nemáme. Budou do jednotlivých účetních výkazů doplněny další sloupceky za dvě bezprostředně předcházející účetní období? Budou v těchto výkazech sloupceky tři, možná čtyři? Mají být informace upravené tak, aby byly srovnatelné? Mají se účetní jednotky pustit do tvůrčí práce a nejen v každém účetním výkazu rozšířit počet účetních období na rozsah požadovaný § 21 zákona o účetnictví, ale také v příloze účetní závěrky uvést informace v tabulkách za tři účetní období a popsat účetní metody v jednotlivých účetních obdobích, nebo vzít tři účetní závěrky a jako součást výroční zprávy je předat ke zveřejnění (ale je otázkou, kdo takové informace bude používat; jako zbytečná se jeví případná každoroční duplicita). Dnes je 25. listopadu a ani po roce účinnosti novely zákona o účetnictví není jasné, jak má výroční zpráva vypadat.

My tady hovoříme o novele zákona o účetnictví, ale v parlamentu se již projednává další novela, která by se měla vztahovat ještě na letošní rok. Jestliže postupují podle zákona o účet-



Účastníci sněmovního jednání pozorně naslouchají výkladu doc. Březinové, která kritizovala kvalitu přijímaných legislativních norem.

kona o účetnictví, objevíme definici: „Předmětem účetnictví je majetek a jiná aktiva, závazky, jiná pasiva atd.“ V auditorské směrnici je v její další části (čl. 28) uveden příklad výroku auditora následovně: „Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a závazků vlastního kapitálu, finanční situace a výsledků hospodaření“. Tato definice je preciznější a všichni si ihned uvědomíme, že zákon o účetnictví je v této souvislosti napsán nesprávně. Je to zřejmě snahou, aby se do něj vměstnalo jednoduché i podvojně účetnictví. Ale my rozhodně neúčtujeme o majetku, neověřujeme v účetní závěrce majetek a pokud ano, pak v intencích, zda byl uznán jako aktivum či nikoliv (a pak je nákladem, časově rozlišeným nákladem, je součástí podrozvahy ap.). Toto posuzujeme, k tomu zaujíme stanovisko a vydáváme výrok.

Dalším problémem je například účetní závěrka. Všichni obecně víme, co je obsahem účetní závěrky. Paragraf 18 odst. 1 zákona o účetnictví uvádí, že je to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha obsahující vysvětlivky. Účet-

a přílohu, a čtvrtý výkaz (přehled o změnách vlastního kapitálu) je „s otazníkem“.

Bylo zajímavé, jak se vyvíjela v návrzích prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví pro rok 2003, kde byly snahy definovat, že se v příloze komentuje celá účetní závěrka. Bohužel to ve vazbě na znění zákona o účetnictví nelze opravit prováděcím předpisem. Ale účetní jednotka přece musí komentovat, zda v přehledu o finančních tocích používá přímou nebo nepřímou metodu a co je obsahem peněžních ekvivalentů.

K obsahu účetní závěrky také patří její rozsah. Paragraf 18 odst. 3 zákona uvádí, které účetní jednotky mohou používat zjednodušený rozsah účetní závěrky. Tam objevíme zajímavou větu vymezující účetní jednotky, které mají právo volby vytvářet účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu: „Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky uvedené v § 20, pokud nesplňují kritéria § 20 písmene b).“ A pokud splňují § 20 písmeno a), kde je akciová společnost, zjednodušenou účetní závěrku sestavovat mohou?

nictví tak, jak je účinný od 1. ledna 2002, účtují průběžně (jak je uvedeno v § 12) a v průběhu účetního období neměním metody. Tzn. jakékoliv případné opatření, které dnes, zítra nebo za týden schválí parlament a umožní zpětné zásahy, nás dostane do rozporu s některým z paragrafů zákona o účetnictví, protože jsme byli poctiví a účtovali průběžně, stanovili si vnitřní předpisy pro účetnictví vč. použitých účetních metod.

Ústavní soud před několika dny zrušil technickou novelu obchodního zákoníku. Když si promítneme, co všechno bude tímto krokem dotčeno mj. v účetnictví, jde o podstatný zásah. Za poslední dva roky, tzn. za rok 2001 a 2002, se upřesnila problematika zveřejňování účetní závěrky. Paragraf 21a zákona o účetnictví elegantně navazuje na § 27a odstavce 2 písmeno c) obchodního zákoníku a říká, že účetní závěrku zveřejňujeme uložením do Sbírký listin a že tím veškeré povinnosti účetní jednotky končí. Zamýšlíme se pouze nad tím, kdo má povinnost v Obchodním věstníku sdělit, že jsme závěrku uložili do Sbírký listin.

Před 31. 12. 2001 byla podle § 33 obchodního zákoníku tato povinnost jednoznačně na straně obchodního soudu. Pak došlo k technické novele obchodního zákoníku, která ustanovení § 33 obchodního zákoníku rozšířila o slova „neukládá-li zákon tuto povinnost někomu jinému“. Tím nastala nejistota, zda neaplikovat § 769 obchodního zákoníku. Technická novela obchodního zákoníku je však zrušena, což je v procesu zveřejňování účetní závěrky z tohoto pohledu pozitivní záležitostí.

Jinou otevřenou skutečností - i po roce existence novely zákona o účetnictví - je problematika oceňování. Jedním z podstatných důvodů novelizace zákona o účetnictví byla harmonizace systému oceňování s mezinárodními účetními pravidly. Problém se týká prosazování zásady opatrnosti a oceňování veškerých aktiv, resp. veškerého majetku, který je vytvářen vlastní činností, tou cenou, která je nižší (buď vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou). Tolik zákon.

Je ale otázkou, jak je toto ustanovení prakticky aplikovatelné, jak na ustanovení zákona reagují podzákoné účetní normy a jaká je vazba na související právní předpisy. Pro rok 2002 nemáme vyřešenu problematiku oceňování pohledávek v případech bezúplatného nabytí. Paragraf 25 odstavce 1 písmeno k) zákona o účetnictví v případě bezúplatného nabytí pohle-

dávek vyjímá pohledávky z oceňování reprodukční pořizovací cenou, ale nestanoví jiný způsob oceňování. Je otázkou, co s klientem, který bude mít tedy k dispozici pohledávky, které získal bezúplatně.

Mohu se zmínit o problematice rezerv, které jsou vyjmenovány v § 26 odstavci 3 zákona o účetnictví, jako další nástroj uplatňování zásady opatrnosti. Například rezerva na rizika a ztráty je účetní rezervou, kterou mezinárodní pravidla spíše pro její obecnost potlačují.

Teprve audit za rok 2002 nám možná pomůže dokončit náhled na to, jakým způsobem je v zákoně o účetnictví upravena problematika inventarizace. Mezi účetní záznamy, které mají být průkazné, patří od 1. 1. 2002 také inventurní soupis. Tento soupis má podle § 30 odstavce 2 písmeno d) obsahovat i ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury - pro účely vytváření rezerv, opravných položek, odpisů, - pro korekci oceňování, ale k rozvahovému dni.

Paragraf 29 zákona o účetnictví umožňuje provádět inventuru čtyři měsíce před koncem účetního období. Jestliže bude inventura dokončena např. v říjnu, samozřejmě bude nutné získané informace korigovat,

Další oblastí je problematika účetních záznamů a elektronického přenosu dat. V průběhu roku jsme si začali zvykat na to, kam připojovat které záznamy, jakým způsobem lze přenášet informace, že můžeme mít za určitých podmínek průkazné všechny faxové zprávy, informace přenesené internetem atd. Otázkou zůstává, zda jsme schopni - po roce platnosti novely zákona o účetnictví - posoudit, zda je postupováno vždy ve smyslu ustanovení zákona o účetnictví. Technická podoba záznamů by přicházela v úvahu např. pro archivaci u účetních jednotek, které jsou v konkurzu nebo v likvidaci. Je dostatečně průkazné, když budou prvotní doklady naskenovány a uloženy v elektronické podobě?

Víme, že obě dvě formy (písemná i technická) jsou si rovny, ale bude to dostatečné např. pro soudní jednání, pro jakoukoliv další dokumentaci? Zákon o účetnictví je v oblasti účetních záznamů hodně „syrový“ a myslím, že je před námi dost práce, aby se systémem elektronického záznamu srovnal ve všech informačních disciplínách, resp. alespoň v účetnictví a daních. Do budoucna se připravuje, jak uvedl pan náměstek ministra, oddělení účetnictví a daní. Ale nyní jsme v situaci, kdy - ať chceme nebo nechceme - vycházíme v daních z účetnictví a s tím



Sněmovních jednání se zúčastnil i nestor českého auditu, bývalý prezident KA ČR prof. Vladimír Pilný.

protože podklady pro vytvoření opravné položky nebo rezervy v inventurním soupise budou nedostatečné. Bude nutné nejen dopočítat přírůstky a úbytky majetku k rozvahovému dni, jinak by informace neměly správnou vypovídací schopnost, ale také znovu posoudit oceňování pro účely aplikace nástrojů zásady opatrnosti.

souvisejí i účetní doklady a akceptování jejich formy pro daňové účely.

Zákon o účetnictví obsahuje velice závažné přechodné ustanovení, které nám podle mého názoru bude komplikovat život nikoli v roce 2002 (i když ani to není vyloučeno - vzhledem k tomu, co se projednává v parlamen-

tu), ale zejména v roce 2003. Jak jistě víte, přechodné ustanovení č. 4, které je v zákoně č. 353/2001 Sb., uvádí, že opatření MF, která byla vydána podle zákona o účetnictví, se nepoužijí v rozsahu, v jakém je předmět jejich úpravy obsažen ve vyhlášce. Znamená to, že část opatření pozbudou své platnosti, avšak ostatní ustanovení se budou používat v tom rozsahu, ve kterém nepřejdou do prováděcích vyhlášek. Pokud nebudou v rozporu, pokud budeme umět udělat řez, co použít a co nikoliv.

Pročetla jsem zákon o Sbírce zákonů (zákon č. 309/1999 Sb.), který popisuje právní řád v České republice

a rozděluje právní normy, nástroje právního řádu, které mohou vydávat jednotlivé orgány včetně ministerstev. Když se podíváme na ustanovení týkající se opatření, která regulují a ještě nějakou dobu budou regulovat účetnictví, zjistíme: do 30. června roku 2002 bylo možné vydávat opatření ministerstva financí, a tedy korigovat některé problémy, na které jsme v průběhu letošního roku naráželi. Tato opatření zaniknou nejpozději 31. 12. 2003. To znamená, že pokud nebudou zrušena prováděcími vyhláškami (takové ustanovení v prováděcích vyhláškách nejsou), budeme se muset naučit sami aplikovat některé části z vyhlášek a některé části

z těchto opatření. Je to sice otázka roku 2003, ale ten je již za dveřmi.

Pokud bych měla shrnout svůj názor na novelu zákona o účetnictví po roce její existence, hodnotím ji stejně jako 1. 1. 2002, tzn. že nastoluje řadu problémů, neboť obsahuje některé nejednoznačně definované paragrafy. Ty je potřeba umět uchopit způsobem, aby účetní závěrky, které budeme brzy auditovat, co nejvčetněji zachycovaly nikoli předmět účetnictví tak, jak je definovaný v § 2 zákona o účetnictví, ale to, co je v auditorské směrnicí - aktiva, závazky, vlastní kapitál, výsledek hospodaření a finanční pozici účetní jednotky.

NA POMOC AUDITORŮM

Audit za účetní období 2001

(opravený výklad)

Dnem 1. ledna 2002 nabyl účinnosti zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon o č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. V této souvislosti, pokud jde o zákon o účetnictví, se vyskytla otázka podle kterého znění § 20 zákona o účetnictví posuzovat povinnost ověřování účetní závěrky za účetní období 2001 auditorem v účetních jednotkách.

K této otázce přijalo Ministerstvo financí pod č. j. 282/8 518/2002 ze dne 1. února 2002 následující stanovisko:

1. Povinnost ověřování účetní závěrky za účetní období 2001 auditorem se posuzuje již podle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 353/2001 Sb.
2. Účetním jednotkám, kterým v důsledku uplatnění bodu 1. zanikne povinnost mít účetní závěrku za účetní období 2001 ověřenu auditorem, příslušný správce daně uzná tuto skutečnost jako důvod k vyhovění žádosti (§ 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů tj. do 2. dubna 2002, nejdéle však do 1. července 2002. Při souběhu uvedené skutečnosti s příjmy zdaňovanými v zahraničí na základě daňového přiznání, pokud jsou součástí zdaňovaných příjmů uve-

dených v přiznání, není dotčeno právo účetní jednotky požádat v odůvodněných případech podle § 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, příslušného správce daně o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání až na deset měsíců, tj. do 31. října 2001.



3. Výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, jsou také prokázané výdaje na nepovinné ověřování účetní závěrky auditorem. Pokud se účetní jednotka v souvislosti s uplatněním bodu 1. rozhodne, že započatě ověřování účetní závěrky za účetní období 2001 nebude dokončeno, jsou i dosavadní náklady v prokázané výši vynaložené na toto ověřování výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

4. Účetní jednotky, jimž v důsledku uplatnění bodu 1. vznikne povinnost mít účetní závěrku za účetní období 2001 ověřenu auditorem, podají daňového přiznání k dani z příjmů v prodloužené zákonné lhůtě podle § 40 odst. 3, s přihlédnutím k § 14 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, tj. do 1. července 2002. Tím není dotčeno jejich právo požádat příslušného správce daně o lhůtu delší, a to z dalších důvodů bezprostředně souvisejících se zajištěním povinnosti podle bodu 1., za podmínek stanovených v § 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

5. Pro sestavení účetní závěrky za účetní období 2001 platí ustanovení čl. II bod 1. zákona č. 353/2001 Sb.. To znamená, že tato závěrka se sestaví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a opatření č.j. 281/71 701/1995 ze dne 21. prosince 1995, ve znění pozdějších opatření, a že v rozsahu v jakém byla podle uvedených předpisů skutečně sestavena podléhá i povinnosti ověřování auditorem.

Ing. Stanislav Špringl, v.r.

ředitel odboru 54

Daně z příjmů právnických osob

Ing. Antonín Jeřábek, v.r.

ředitel odboru 28

Účetnictví

Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků

Zhodnocení právní úpravy pro přezkoumání hospodaření od 1. ledna 2003

I. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), v ustanovení § 42, zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), v ustanovení § 20, zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, v ustanovení § 38 a zároveň také zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v ustanovení § 17 odst. 4 ukládají povinnost územním samosprávným celkům nechat si přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok.

Pro tento úkol zákon č. 250/2000 Sb. dává Ministerstvu financí zmocnění stanovit obsah a podmínky přezkoumání vyhláškou. Touto vyhláškou je vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Novely zákona o obcích a zákona o krajích přijaté v květnu a v červnu loňského roku, které nabyly účinnosti 1. ledna 2003, podstatně mění současný stav existující v této oblasti podle právní úpravy platné do konce roku 2002. Především odnímají územním samosprávným celkům možnost volby pro zadání přezkoumání a stanovují povinnost dát si přezkoumat hospodaření auditorem, a to:

- obcím nad 5000 stálých obyvatel včetně statutárních měst a všem dobrovolným svazkům obcí (zákon č. 313/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 128/2000 Sb., o obcích),
- všem krajům (zákon č. 231/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 129/2000 Sb., o krajích).

U obcí do 5000 stálých obyvatel nechává zákon možnost zadat přezkoumání auditorovi nebo požádat o přezkoumání kraj, který má tuto činnost vykonávat v přenesené působnosti.

Do procesu přezkoumání jsou zákonem č. 313/2002 Sb. nově začleněny i finanční úřady. Podle § 45 odst. 1 může finanční úřad ve správním řízení uložit obci, jestliže si o přezkoumání nepožádá, pokutu do výše 100 000 Kč a zabezpečit provedení přezkoumání obce auditorem na náklad povinné obce.

Odlišná pravidla pro přezkoumání platí podle zákona č. 131/2000 Sb. (který nebyl novelizován) pro hlavní město Prahu a pro jeho městské části. Hlavnímu městu Praze i jeho městským částem zůstává možnost volby.

Zatímco kraje musí zadat přezkoumání hospodaření auditorovi, hlavní město Praha může využít také této možnosti, anebo může o přezkoumání požádat Ministerstvo financí. Také městské části hlavního města Prahy mohou bez ohledu na jejich velikost požádat o přezkoumání Magistrát hlavního města Prahy, nebo zadat výkon přezkoumání auditorovi.

II. Dalším právním předpisem pro přezkoumání je zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., a na něj navazující Směrnice komory auditorů č. 52, která upravuje audit obcí a organizací veřejného sektoru. Směrnice je určena auditorům, kteří provádějí přezkoumání hospodaření, finanční nebo výkonnostní audit obcí. Předmětem této směrnice je účetní uzávěrka předepsaná zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která zahrnuje rozvahu, výkaz zisků a ztrát, výkaz o plnění rozpočtu a přílohu.

Finanční audit, jehož výsledkem je auditorská zpráva, je nad rámec požadavků zákona o obcích a rozpočtových pravidel. Výsledkem přezkoumání tak není auditorská zpráva, ale zpráva o výsledcích přezkoumání hospodaření. Ve výroku potom auditor naznačí, zda účetní výkazy jsou v souladu s platnými předpisy a zda věrně zobrazují finanční situaci obce.

III. Vyhláška Ministerstva financí č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí stanovuje předmět, obsah a podmínky přezkoumání. Podle ní budou postupovat krajské úřady a Ministerstvo financí jako subjekty provádějící přezkoumání u obcí a magistrátních měst, ale také auditori, jestliže jsou pověřeni obcí přezkoumání hospodaření provést. Tuto závaznost vyhlášky jim určuje smlouva uzavřená mezi obcí a tímto auditorem, neboť v ní musí být stanoven předmět, obsah a podmínky přezkoumání v souladu s vyhláškou.

IV. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ani jeho prováděcí vyhláška č. 64/2002 Sb. se na

přezkoumání hospodaření obcí nevztahuje. Toto omezení je totiž uvedeno přímo v ustanovení § 1 odst. 3 zákona o finanční kontrole.

V. Komora auditorů České republiky vydala Auditorskou směrnici č. 52 „Audit obcí a organizací veřejného sektoru“, která stanovila základní principy auditu veřejného sektoru.

Nejdůležitějším výstupem této směrnice je rozlišení auditu veřejného sektoru na tři části:

- a) přezkoumání hospodaření obcí,
- b) finanční audit obcí,
- c) výkonnostní audit.

Přezkoumání hospodaření obcí je činnost vedoucí ke splnění povinnosti dané zákonem o obcích a směrnicí stanovuje, že jejím provedením obec tuto povinnost splní. Výsledkem této činnosti je „**Zpráva o výsledcích přezkoumání hospodaření obce**“.

Rozdělením auditu na tři části dává tomuto prvnímu principu možnost jednotného postupu jak pro krajské úřady, tak i pro auditory. Výsledkem přezkoumání auditorem zde nebude auditorský výrok, ale zpráva o provedené práci a zjištěních, které z přezkoumání vyplynou. Zpráva o výsledcích přezkoumání hospodaření obce je tedy jednotným výstupem z provedeného přezkoumání.

Finanční audit obcí je činnost nad rámec požadavků zákona o obcích a jejím výsledkem je auditorská zpráva. Finanční audit je prodlouženým přezkoumáním hospodaření obce a obsahuje další procedury vyplývající ze zákona o auditorech. Je zřejmé, že takovou činnost bude provádět auditor.

Výkonnostní audit se zaměřuje na ukazatele, které měří hospodárnost, účelnost a efektivitu. Je to audit pevně vyjádřených hodnototvorných činností a jeho cílem je porovnání vybraných ukazatelů se standardy. Tento audit je vysoce nad rámec požadavků zákona o obcích a provádí se tehdy, přeje-li si obec demonstrovat občanům účelné, hospodárné a efektivní užívání veřejných prostředků ve srovnání s existujícími měřítky nebo kritérii výkonnosti.

VI. Naprostá většina obcí (více než 90 %) si doposud nechávala přezkoumat své hospodaření okresním úřadem a zbývající část potom auditorem. Ze 14ti krajů si v roce 2002, kdy kraje měly možnost volby mezi auditorem a Ministerstvem financí, nechalo 5 krajů přezkoumat své hospodaření Ministerstvem financí.

Zrušení okresních úřadů ke konci roku 2002 vyžaduje přijmout novou právní úpravu a zároveň otevírá prostor pro komplexní řešení systému kontroly. Tímto řešením by měla být nová právní úprava této problematiky. Vláda České republiky uložila ministru financí a vnitra předložit návrh zákona o přezkoumání hospoda-

ření územních samosprávných celků. Vláda přitom rozhodla, že přezkoumání bude provádět Ministerstvo financí. Účinnost tohoto zákona se předpokládá dnem 1. 1. 2004.

Ing. Rudolf Kotrba

(Autor je pracovníkem Ministerstva financí, odboru územních rozpočtů.)

DISKUSE

Čeští auditoři v Evropské unii

Schopnost obstát v silném konkurenčním prostředí na trhu Evropské unie je jedním z kritérií pro přijetí kandidátských zemí. Očekává se, že Česká republika se stane členem EU v roce 2004. Následující příspěvek se pokouší vyhodnotit konkurenční pozici českých auditorů na Evropském trhu a formulovat roli Komory auditorů v procesu přípravy českých auditorů na budoucí změny prostředí. V neposlední řadě má být příspěvek podnětem k zamýšlení nad situací a k zahájení diskuse a příprav.

Úvod

Nejdůležitějším úkolem pro české auditory v nejbližších měsících bude připravit se náležitě na vstup do Evropské unie, nejdůležitějším úkolem Komory auditorů bude nabídnout auditorům v tomto procesu náležitou podporu a služby.

V tomto článku je stručně prezentován regulační rámec pro auditorskou profesi doma i v Evropské unii a postavení Komory auditorů v legislativě České republiky.

Užitím tzv. PEST analýzy identifikují faktory politické, ekonomické, sociální a technologické, jsou utříděny nejvýznamnější vnější faktory, které ovlivňují auditorskou profesi a její prosperitu v současné době. Je zde rovněž pokus poukázat na nejvýznamnější změny ve vnějším prostředí, které lze očekávat po vstupu do České republiky do EU v roce 2004 a na příležitosti a rizika podle tzv. SWOT analýzy, která na naše auditory čekají.

Závěrem jsou formulovány hlavní úkoly pro Komoru auditorů, jejichž naplnění by mělo pomoci auditorům při přípravě na změny vnějšího prostředí po vstupu do EU a obstát v silném konkurenčním prostředí EU. V neposlední řadě by tato studie měla vést auditory a jejich volené představitele v Komoře auditorů k zamýšlení, jakým způsobem přípravu na vstup do EU skutečně provádět.

Auditorská profese

Audit získal dnešní globální podobu po velké světové krizi 30-tých let 20. století v ekonomicky vyspělých zemích s cílem snížit rizika obchodů s akciemi na burzách. Auditori ověřují, zda účetní závěrky (finanční výkazy) společností věrně a pravdivě prezentují majetek a závazky, a informují v auditorské zprávě uživatele účetních závěrek, resp. všechny zainteresované osoby o výsledcích svého ověřování a o transakcích, které mohou přinést významná rizika pro trvání společnosti v budoucnosti.

Na auditory jsou kladeny vysoké nároky z hlediska jejich odborného vzdělání, kvalifikace a nezávislosti na vládě i obchodních společnostech, smějí být zaměstnáni jen u auditora nebo auditorské firmy, jsou povinni řídit se etickým kodexem a auditorskými směrnici, které závazně upravují postupy při auditu.

Komora auditorů České republiky

Komora auditorů ČR byla původně zřízena podle zákona o auditorech č. 524/1992 Sb. v roce 1993 a její činnost a vývoj pokračuje podle nového zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. od ledna 2001. Zřízení takovéto instituce bylo jedním z mnoha důsledků změn po tzv. „sametové revoluci“ v bývalém Československu v listopadu 1989, po které bylo centrálně řízené národní hospodářství postupně nahrazeno tržní ekonomikou. Většina státních podniků byla privatizována a tak se statutární audit účetních závěrek a výročních zpráv stal nezbytností vyžadovanou jak Obchodním zákoníkem, tak i regulátory rodícího se kapitálového trhu.

Auditorské služby smějí podle zákona o auditorech poskytovat pouze osoby zapsané v seznamech vedených Komorou auditorů. Podmínky pro zápis do seznamu auditorů jsou upraveny

zákonem a prováděcí vyhláškou ke zkušebnímu řádu.

Komora má statut neziskové samosprávné organizace nezávislé na veřejných financích.

Podrobnější údaje o vnitřním uspořádání komory a o jejích činnostech jsou uvedeny na www.kacr.cz.

Vnější faktory ovlivňující auditorskou profesi

Auditorská profese a prosperita auditorů závisí na mnoha vnějších faktorech, které jsou v následujících odstavcích utříděny podle tzv. systému PEST analýzy, tj. na politické, ekonomické, sociální a technologické. Je uveden současný stav, tj. v roce 2002:

• Politické faktory:

a) Auditorská profese může plnit svoji funkci pouze v demokratickém politickém systému s tržní ekonomikou. Pamatujeme ještě centrálně plánovanou ekonomiku v bývalém Československu před listopadovou revolucí v roce 1989, kdy žádní nezávislí auditoři neexistovali. Tehdy u nás nebylo auditorů zapotřebí, neexistoval kapitálový trh, privátní společnosti, burza resp. obchodování s akciemi. Ustavení regulační instituce pro auditorskou profesi je jedním z logických následků politických změn u nás po roce 1989, Komora auditorů ČR jako nezávislá samosprávná organizace byla založena podle zákona na jaře v roce 1993. V Evropské unii je výkon auditorské profese podřízen pravidlům tzv. 8. direktivy EU, která formuluje kvalifikační a jiné požadavky na osoby, které nezávislý audit účetních závěrek vykonávají. Současná právní úprava pro výkon auditorské profese na území České republiky zákon č. 254/2000 Sb. je plně v souladu s 8. direktivou EU.

b) Významný dopad na naši ekonomiku mělo otevření naší ekonomiky směrem k zahraničí a zrušení řady bariér na počátku 90-tých let, což se příznivě promítlo do dalších faktorů ovlivňujících auditorskou profesi.

- c) Mezi další politické faktory, působící na velikost auditorského trhu u nás, jsou zákonem upravené limity pro povinný audit účetních závěrek. Pokud se budou limity zvyšovat, aniž budou provázeny vyšší ekonomickou výkonností společností s ručeným omezeným tak, aby zůstaly stále v oblasti limitů pro povinný audit, dojde u některých auditorů k úbytku klientů - viz následující odstavce.

• **Ekonomické faktory:**

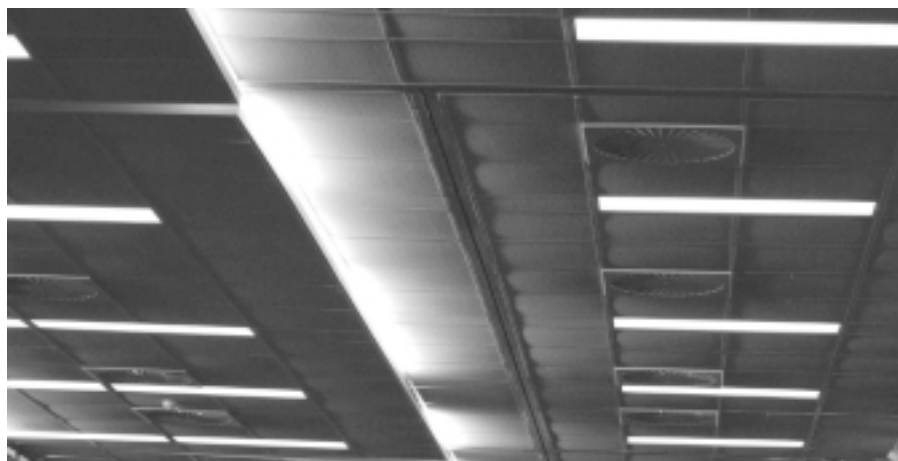
- a) Povinný audit účetních závěrek a výročních zpráv má u nás ze zákona jen omezený počet společností. Obchodní společnosti tvoří nejpočetnější skupinu, jsou to všechny akciové společnosti, ale také část společností s ručením omezeným podle § 21a) zákona o účetnictví, kde povinnost auditu vzniká při dosažení stanovené výše kapitálu, ročního obrátu, počtu zaměstnanců ap. Čím více budou společnosti prosperovat a dosahovat zákonem stanovených limitů pro povinný audit, tím více vzroste poptávka po auditu, auditori získají více klientů. Lze tedy stručně konstatovat, že prosperita auditorské profese závisí na prosperitě obchodních společností.
- b) Snížení počtu povinně auditovaných účetních jednotek na našem trhu pak může přispět ke zhoršení kvality a věrohodnosti účetnictví u mnoha společností. Tento faktor je tím závažnější, že živnostenský zákon ještě před několika lety nekladal žádné kvalifikační požadavky na osoby vedoucí účetnictví, takže kvalita účetnictví byla u mnoha firem na velice špatné úrovni. Pokud účetní jednotky dají přednost úspoře nákladů za auditorské služby a nebudou mít své účetnictví pod dohledem auditora, může dojít k pomýlení uživatelů jejich účetních závěrek. To může být celospolečensky škodlivé, dojde-li ke zhoršení ekonomické situace v důsledku neověřených účetních závěrek a nárůstu rizikových klientů u těch společností, které hospodaří s cizími prostředky a/nebo své prostředky půjčují jiným účetním jednotkám, tj. banky, leasingové společnosti. Tato situace pak s velkou pravděpodobností přispěje ke zhoršení kvality podnikatelského prostředí u nás, což se promítne do sociálních faktorů ovlivňujících auditorskou profesi - viz následující odstavce. Můžeme tedy konstatovat, že snížení počtu auditovaných společností na

našem trhu není v současné době ani v zájmu auditorů, ani v zájmu veřejnosti, resp. společnosti.

• **Sociální faktory:**

- a) Věrohodnost a dobrá pověst auditorů a auditorských společností patří k nejdůležitějším sociálním faktorům ovlivňujícím jak celou auditorskou profesi, tak jednotlivé auditorské společnosti. Těžko si lze představit, že burzy budou přijímat na své trhy akcie společností auditovaných nevěrohodnými auditory, resp. auditorskými společnostmi. Nedávný zánik nadnárodní auditorské společnosti Arthur Andersen díky spojování jejího jména s auditem a poradenstvím u zkrachovalého Enronu v USA potvrdil oprávněnost tohoto faktoru. Věrohodnost auditorů se zvyšuje

kvalitou jejího účetnictví. Vycházíme-li z běžné praxe podle auditorských směrnic, je zřejmé, že auditor nemůže prověřit to, o čem se nedozvěděl. Záleží tudíž na kvalitě řízení účetní jednotky, na jejích vnitřních informačních a kontrolních systémech, zda auditor obdrží úplné a pravdivé informace, případně, zda pochybení v předávání podkladů a informací auditorovi vznikne bez úmyslu či záměrně. Chování účetní jednotky ovšem auditor může ovlivnit jen omezeně v rámci služeb, které jí kromě auditu v souladu se zákonem poskytuje. Nicméně prosazování zásad správného řízení společností podle mezinárodního kodexu tzv. „Corporate Governance“ patří mezi oblasti, kde by se auditori měli intenzivně angažovat.



se s transparentností jejich chování a vztahů, s růstem jejich odborné kvalifikace a s přijetím mezinárodně uznávaných etických a profesních pravidel. Auditorské společnosti samy zvyšují svoji věrohodnost zaváděním vnitřních řídicích, kontrolních a ochranných systémů, které snižují pravděpodobnost výskytu selhání auditora.

- b) Je potřeba si uvědomit, že chování osob uvnitř organizace je do značné míry předurčeno stavem vnějšího prostředí, kvalitou legislativy a soudnictví, kvalitou a etikou podnikatelského prostředí. Pravděpodobnost selhání osob uvnitř organizace je tím vyšší, čím vyšší je tolerance k nezákonnému, korupčnímu a neetickému chování v okolním prostředí. V zájmu auditorů je tudíž i kultivace podnikatelského prostředí na území, kde působí.
- c) Věrohodnost a kvalita auditu je rovněž ovlivněna úplností a pravdivostí informací, které auditor obdrží od účetní jednotky, zejména

Příznivý dopad na podnikatelské prostředí pak bude dalším neméně významným přínosem.

- d) Dalším sociálním faktorem je kvalita a úroveň komunikace mezi auditorem a účetní jednotkou. Do této oblasti můžeme řadit vyjednávací a prezentační dovednosti auditora, využívání moderních informačních technologií a systémů, znalosti cizích jazyků, zejména angličtiny, němčiny a ruštiny. Je zřejmé, že při dlouhodobém prezírání těchto znalostí a dovedností se konkurenceschopnost auditorů při získávání nových klientů sníží a dá se očekávat, že budou mít v budoucnu problémy i s udržením současných klientů.

• **Technologické faktory:**

- a) Podpora téměř všech oblastí a činností moderními informačními technologiemi a systémy se stala samozřejmostí během uplynulých deseti let, zejména po zrušení embarga v návaznosti na pád tzv. „železné opony“ na dovoz vyspělých

IT ze zahraničí. Kvalita účetnictví a auditu je nyní podporována řadou programů a je v zájmu auditorů podporovat jejich kvalitu a rozšíření za přijatelnou cenu.

- b) Obnova technologického vybavení ve výrobních společnostech a inovace přispívají ke zvýšení jejich produktivity a ke zvýšení obrátu. Obvykle vede také k růstu společnosti a ke zvýšení počtu zaměstnanců, čímž dochází i k posílení naší ekonomiky. Rozšíří se však tím i trh pro auditory při dosažení stanovených limitů pro povinný audit – dojde ke zvýšení počtu potenciálních klientů, tj. účetních jednotek podléhajících povinnému auditu.

Změna vnějších faktorů po vstupu České republiky do Evropské unie

Česká vláda požádala o přijetí České republiky do Evropské unie v lednu 1996, teprve v prosinci 2002 bylo rozhodnuto, že k přijetí dojde v květnu 2004. Proces před přijetím do EU má vést k vyloučení nebo alespoň ke snížení hlavních rozdílů mezi podnikatelským a legislativním prostředím v zemích EU a v České republice, resp. v dalších kandidátských zemích tak, aby nedošlo k šokům ani pro obyvatele ani pro společnosti. Přestože hlavním cílem našeho legislativního procesu v posledních letech bylo přejímání pravidel EU do našich zákonů, můžeme očekávat následující změny vnějších faktorů (jsou opět utříděny podle systému PEST):

• **Politické faktory:**

- a) Evropský trh bude otevřen našim auditorům. V zemích EU je obvyklá vysoká ochrana spotřebitelů a tudíž budou očekávány vyšší záruky a odpovědnost auditorů za poskytnuté auditorské a jiné služby. Náležité pojištění profesní odpovědnosti auditorů se stane nezbytností, zvláště budou-li soudy fungovat mnohem rychleji a efektivněji, než známe ze současné situace u nás.
- b) Události ve světě během uplynulého roku a půl počínaje útokem na WTC v New Yorku 11. září 2001 nebo krachem obrovských akciových společností Enron, WorldCom aj. vyvolávají tlaky veřejnosti na přísnější pravidla zejména pro účetní a auditorskou profesi, avšak také pro právníky, advokáty, odborné poradce. Cílem těchto přísnějších pravidel mají být opatření odhalující tzv. praní špinavých peněz, korupci státních úředníků, dále mají vést k vyšší nezávislosti auditorů, k vyšší trestní odpověd-

nosti nejvyšších představitelů akciových společností za správnost účetních závěrek a pravdivost výročních zpráv. V USA byl přijat tzv. Sarbanes-Oxley Act, což je zákon, podle kterého se mají řídit účetní jednotky a auditori společností sídlících i mimo území USA, pokud mají zájem, aby jejich akcie byly obchodovány na burzách v USA. Tento zákon vyvolává ve světě ostrou polemiku, zejména v zemích EU, protože jejich respektování by bylo v rozporu s místní legislativou a vyžadovalo by v mnoha zemích její změnu. Nicméně také Evropská komise připravuje nové direktivy vedoucí k vyšší kvalitě auditu a posílení nezávislosti auditorů, takže podobné zákonné úpravy můžeme očekávat v blízké budoucnosti i v České republice.

- c) Kromě již zmíněných faktorů bude mít značný dopad na naše obchodní a výrobní společnosti zavedení jednotné měny Euro. V současné době se liší názory odborníků na to, kdy by k tomu mělo dojít a komu a jaké výhody či nevýhody toto může přinést.

• **Ekonomické faktory:**

- a) Kromě dojednaných výjimek začne platit mnoho norem pro kvalitu výrobních a služeb, začne platit řada opatření k ochraně životního prostředí, bezpečnosti práce a ochrany pracujících, sociálních opatření ap., což povede u řady výrobních a obchodních společností a podniků k vyšším provozním nákladům. Následně se pak aplikace těchto opatření může projevit v nižší prosperitě podniků, v horších případech může dojít i k jejich likvidaci. Je tedy v zájmu auditorů poskytovat nebo jinak zajišťovat ekonomické poradenství svým klientům, aby v nových podmínkách úspěšně přežili.
- b) Ke snížení nákladů dojde u firem, které dovážejí zboží ze zemí EU, v důsledku odstranění dovozních cel. Dá se očekávat i jejich růst a vyšší prosperita, což je v zájmu auditorské profese, jak bylo vysvětleno již dříve.
- c) Auditori získají řadu nových zakázek v oblasti auditu speciálních projektů a regionálních projektů financovaných z různých účelových fondů EU. Efektivní využívání těchto fondů povede ke zvýšení prosperity řady podniků.

• **Sociální faktory:**

- a) Znalost cizích jazyků, zejména angličtiny, němčiny, francouzštiny

a ruštiny na vysoké odborné úrovni bude nevyhnutelným předpokladem pro auditory, kteří budou chtít získat klienty v EU mimo území České republiky. Avšak i auditori s těmito znalostmi mohou očekávat určité bariéry psychologického charakteru, jestliže firmy budou preferovat auditory své národnosti.

- b) Pouze vysoká kvalifikace, kvalitní a bezúhonná odborná praxe a etické chování může auditorům přinést konkurenční výhodu a získat nové klienty.

• **Technologické faktory:**

V oblasti technologií se neočekávají žádné významné rozdíly mezi firmami v ČR a v ostatních zemích EU. Nadále zůstane otázkou podnikatelské strategie a nákladů, zda se firma rozhodne zavádět nejmodernější techniku.

Šance a nebezpečí pro auditory

V následující kapitole (tzv. SWOT analýze) je obsaženo vyhodnocení situace z poněkud odlišného pohledu členěného do čtyř skupin (silné a slabé stránky, příležitosti a nebezpečí), které pomůžou českým auditorům formulovat strategii a úkoly pro Komoru auditorů k přípravě na zapojení do trhu EU. Je potřeba připravit se na nebezpečí, vztít v úvahu slabé stránky a efektivně využít silné stránky a příležitosti.

Silné stránky:

- samospráva profese nezávislou institucí – Komorou auditorů, která harmonizuje české auditorské směrnice s mezinárodními standardy a profesní etikou a nabízí metodickou podporu,
- schopnost a ochota auditorů ke kontinuálnímu profesnímu vzdělávání a ke změně postupů za účelem dosažení lepších výsledků,
- znalosti auditorů i v jiných odborných oblastech, jako ekonomické a finanční poradenství, daňové poradenství, metodika účetnictví ap.

Slabé stránky:

- u mnohých auditorů dosud nízká znalost odborné angličtiny a nízká nebo žádná schopnost pracovat s texty mezinárodních účetních standardů a mezinárodních auditorských standardů v originále,
- u některých auditorů neplnění povinnosti kontinuálního profesního vzdělávání, malá snaha udržovat vysokou odbornost,
- u některých auditorů nezájem o globální harmonizaci účetní a auditorské profese, neporozumění principům mezinárodních standardů,

- nízká znalost práva EU, zejména direktiv EU týkajících se účetnictví, auditu, obchodního zákona, ochrany spotřebitelů ap.
- u některých auditorů chybné postupy, nedodržování auditorských směrnic a etického kodexu.

Příležitosti:

- otevření nových trhů nejen v zemích současně patnáctky EU, ale i v deseti nových členských zemích EU ze střední a východní Evropy,
- schopnost poskytovat ekonomické poradenství a konzultace týkající se podnikání, strategie, marketingu a tím podpora prosperity firem a jejich konkurenceschopnosti,
- nízká cenová hladina v ČR, která přispívá k nižším nákladům auditorských firem, může být dočasnou výhodou auditorů a přispět ke vstupu na nové trhy v EU nebo k získání nových klientů pro zahraniční společnosti s pobočkami v ČR,
- vydání opatření Komorou auditorů k podpoře nezávislosti a kvality auditorských služeb a jejich důsledná kontrola.

Nebezpečí:

- ekonomická recese v globálním rozměru a potenciální měnové krize můžou ohrozit všechna odvětví včetně auditorské profese,
- snížení ekonomické výkonnosti českých firem v důsledku implementace přísných nařízení a směrnic EU a zvýšení nákladů převyšující možnosti firem může vést k jejich bankrotům a likvidaci, čímž bude auditorům ubývat klientela,
- ekonomická recese v zemích EU způsobená silným protekcionismem v porovnání s USA, Japonskem a asijskými zeměmi může vést ke snížení konkurenceschopnosti společností EU na globálních trzích, následně rovněž k úbytku klientů auditorům,
- globální zhoršení důvěry v auditorskou profesi v důsledku medializovaných selhání auditorských firem,
- nízká důvěryhodnost českých auditorů a společností způsobená zhoršenou pověstí vytvářenou všeobecně na základě ojedinělých, ale veřejně známých selhání auditorů v České republice,
- potencionální diskriminace českých auditorů, resp. auditorů z nově přijatých zemí, v 15ti nynějších zemích EU díky preferenci národních auditorů a účetních (psychologické faktory),
- předčasné legislativní změny v ČR upravující zvýšení limitů pro povinný audit.

Formulování strategie pro přípravu českých auditorů

S ohledem na výše pospanou analýzu se nyní pokusme formulovat nejbližší cíle a strategii k jejich dosažení.

Je zřejmé, že auditori musí být náležitě připraveni na silné konkurenční prostředí na trhu EU. Je tedy potřeba odstraňovat slabé stránky a připravit se na nebezpečí. Je však možné působit jen v těch oblastech, které lze z pozice auditorů nebo Komory auditorů reálně ovlivnit.

Čeští auditori by měli získat pověst výjimečné věrohodnosti a kvality, která by je odlišila od obecného průměru a přinesla by jim konkurenční výhodu. Ideálním stavem by bylo, kdyby čeští auditori byli preferováni na kapitálových trzích v EU kvůli své věrohodnosti, důslednosti a nekompromisnosti při provádění auditu.

Zde je nezastupitelná úloha Komory auditorů ČR, která má ze zákona k dispozici potřebné nástroje i pravomoci a může jimi výrazně ovlivnit kvalitu a dodržování profesní nezávislosti auditorů, může i působit na státní zpravu a veřejnost jménem profese. Konkrétně by bylo potřeba:

- zavést přísnější pravidla pro řízení a kontrolu kvality auditorské profese,
- zvýšit počet kontrol a zrychlit vyřizování podnětů a stížností,
- zavést systém diferenciacie auditorů podle zjištěné kvality poskytovaných služeb,
- nekompromisně udělovat kárná opatření včetně vyškrcnutí ze seznamu auditorů tam, kde došlo k závažným porušením závazných pravidel,
- obohatit nabídku vzdělávacích akcí a seminářů o ekonomické poradenství, např. při vytváření podnikatelských strategií, marketingu ap.

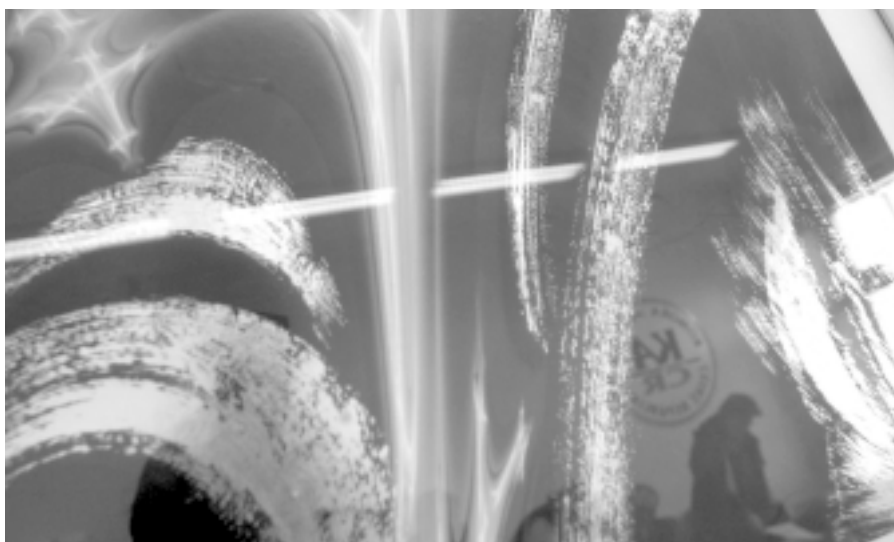
v mnoha oblastech podnikání, nabízet kurzy odborné angličtiny, příp. němčiny, nabízet kurzy mezinárodních účetních a auditorských standardů a angažovat zahraniční lektory, případně autory a spoluautory směrnic, nabízet kurzy o vybraných direktivách EU,

- zavést dobrovolné přezkoušení auditorů z oblasti mezinárodních standardů a udělování příslušné certifikace,
- zvolit vhodný způsob prezentace této činnosti Komory auditorů na veřejnosti s cílem obeznámit ji se zlepšením kvality české auditorské obce,
- přesvědčit příslušné instituce o vhodnosti a potřebnosti zachování současných limitů pro povinný audit,
- působit na veřejnost a na podnikatele, aby si uvědomili přínosy dobrovolného auditu a pořízovali jej i v případě, že jej nemají ze zákona povinný,
- zjistit podmínky pro otevření auditorské firmy českého auditora v zemích EU včetně budoucích, zejména v sousedním Německu, Rakousku, Polsku, Maďarsku a Slovensku.

Závěr

Silné konkurenční prostředí v Evropské unii povede k silné diferenciaci mezi auditory a dá se předpokládat, že obstojí jen ti náležitě připravení. Nelze se spokojit s vizí, že si auditori udrží své současné klienty, měli by být připraveni na získávání nových klientů a k rozšíření spektra služeb, které poskytují. Komora auditorů by pak měla efektivně vykonávat svěřenou správu auditorské profese s důrazem na řízení a kontrolu její kvality a posílení dobré reputace českých auditorů doma i v zahraničí.

Ing. Eva Rokosová, MBA



Po Enronu dochází v zaměření interního auditu k velkým změnám

Pane Coxí, mohli byste se krátce představit?

Působil jsem jako prezident ECIA a tuto funkci jsem v současné době na pražské valné hromadě ECIA předal svému nástupci panu Ulrichu Hahnovi. Působil jsem také jako prezident Institutu interních auditorů ve Velké Británii a Irsku. Nyní jsem rovněž členem výkonné rady mezinárodního institutu interních auditorů IIA² Inc. se sídlem v USA a vykonávám funkci mezinárodního tajemníka. Řídím regionální vládní instituci pro obchodní podporu a audit ve správní oblasti South Somerset ve Velké Británii, kde odpovídám za interní audit rizik a informační systémy.

Mohl byste nám říci, jaké byly hlavní cíle a priority v průběhu Vašeho působení ve funkci prezidenta ECIA?

Mým hlavním úkolem bylo zaměřit ECIA na Evropskou unii a evropské otázky, a to i na jednotlivé detaily. Chtěl jsem, aby Konfederace poskytovala našim členům v Evropě kvalitní služby.

Jaké změny se očekávají v Evropské konfederaci interních auditorů?

V současné době mezi naše členy patří 27 států, ale brzy se k nám přidají i další země včetně Bulharska, které se již účastnilo jako pozorovatel letošní Valné hromady. Doufáme také, že se do práce zapojí i státy Pobaltí a později možná Ukrajina a Rusko. Takže plánujeme rozšíření do co nejvíce evropských zemí. V současné době byly spuštěny naše internetové stránky, kde mohou všichni občané evropských států čerpat informace o interním auditu.

Jak byste popsal hlavní rozdíly mezi profesí interního auditora před pár lety a dnes?

Jedním slovem – Enron. Ano, dříve se interní auditoři soustředili především na rizika, která se týkala celé firmy. Dnes dochází k velkým změnám a interní auditoři se zaměřují více na finanční výkaznictví. Rizika samozřejmě zkoumají dále, ale větší pozornost věnují rizikům spojeným se správou

a řízením podniků (Corporate Governance), finančním oblastem a etickým problémům v rámci dané firmy. A to je opravdu velký posun.

Jaký odhadujete dopad účetních skandálů (např. Enron nebo Worldcom) na správu a řízení společností, na činnost interního auditu, na požadavky na interní auditory a na standardy profesionální praxe interního auditu?

Myslím si, že je velmi důležité, že ECIA poskytuje poradenství pro Evropskou komisi jak v otázkách interního auditu, tak v oblasti správy a řízení podniků. Věřím, že se nám do příštího roku podaří Evropské komisi předložit určitý návrh. Správa a řízení je rolí interního auditu a jako taková se musí stát předmětem posuzování interními auditory, kteří se tak podílejí na jejím zlepšování. Myslím si, že společnost, která má určité ambice a chce dosáhnout určité světové velikosti, se v dnešní situaci neobejde bez poradenství.

Co se týká činnosti auditu, již jsem uvedl, že dochází k jistým posunům v zaměření na etiku a správu a řízení podniků. Interní auditoři se snaží ujistit, že vztah mezi představenstvem a zainteresovanými osobami je správný a že výměna informací je otevřená a transparentní.

Co se týče požadavků na interní auditory, samozřejmě, je nutná jistá kvalifikace, ale skutečnou otázkou je, jaká jsou očekávání představenstva a zainteresovaných osob a co my interní auditoři můžeme učinit, abychom je splnili. V současné době si již všichni uvědomují, že interní audit je velmi významná profese a že poskytuje velmi důležité služby, a proto došlo také ke změně očekávání a požadavků. Nadále již nemůžeme pouze provádět audity, ale musíme přinášet především přidanou hodnotu. To se od nás totiž očekává. Co se týče standardů, v nedávné době byly upraveny a nyní jsou podrobovány další analýze především s ohledem na otázky správy a řízení, aby tak odpovídaly současné situaci. Je velmi zajímavé, že naše stan-

dardy byly přijaty mnoha podniky na celém světě. Banky je dokonce schválily jako součást svých postupů. To jenom opět potvrzuje, že v současné době v interním auditu dochází k velkým změnám.

V USA byl v červnu 2002 schválen Sarbanesův zákon (Sarbanes Oxley Act of 2002). Jaký to bude mít dopad na dění v Evropě v oblasti správy a řízení společností?

Podle mého názoru lze za jeho hlavní dopad považovat skutečnost, že Evropa, Evropská komise a jednotlivé vlády se začaly podrobně zajímat o dění ve Spojených státech. Mnohé evropské země mají například propracovanější legislativu a kontrolní mechanismy v otázkách správy a řízení podniků než USA. Spojené státy tedy mají co dohánět. V Evropě je již spousta otázek nějakým způsobem upravena. Ve Velké Británii existuje například Turnbullova zpráva, která sice nemá formu žádných zákonných předpisů, ale v podstatě pokrývá řadu stejných otázek jako Sarbanesův zákon. Evropská komise a jednotlivé vlády však ještě dále zkoumají, které aspekty těchto doporučení je možno zlepšit. Musí se samy sebe ptát např., zda by se interní audit měl nyní stát zákonem vyžadovanou součástí všech podniků. Možná tomu tak bude. Všechny společnosti působící v Evropě budou podle mého názoru muset v budoucnosti zavést výbor pro audit a firmy veřejně obchodovatelné na burzách budou muset zavést interní audit tak do dvou nebo do tří let.

Opravdu jsou to Spojené státy, kdo musí dohánět evropské země?

Podle mého názoru ano. Spojené státy jsou v mnoha ohledech centrem volného obchodu, ale nejedná se o zemi, která by ochotně zaváděla regulační předpisy zaměřené na správu a řízení podniků. Nyní po událostech v Enronu k tomu ale přistoupit musí. Domnívám se, že ve členských státech Evropské unie, zejména v Německu a ve Francii, jsou regulační postupy mnohem silnější než ve Spojených státech. Ale to je pouze můj soukromý názor.

¹ Evropská konfederace institutů interního auditu (ECIA) byla založena v roce 1982. V současnosti sdružuje instituty interních auditorů z 27 zemí Evropy a středomoří s více než 12 000 interními auditory.

² Mezinárodní institut interních auditorů (IIA - The Institute of Internal Auditors) byl založen v roce 1941 a má sídlo v Orlandu v USA (www.theiia.org). V současné době IIA sdružuje cca 80 000 interních auditorů ze 120 zemí světa včetně 27 evropských institutů interních auditorů (ECIA).

Jaké výzvy podle Vás stojí před profesí interního auditu v Evropě a v celosvětovém měřítku?

Domnívám se, že jednou z velkých výzev je dostát očekáváním, které společnosti a veřejnost po událostech v Enronu a Worldcomu mají. Pro interní audit je to opravdu velký mezník - náš význam velice vzrostl a nyní je vůbec nejvyšší za celou existenci této profese. Musíme ale dostát slibům, splnit očekávání veřejnosti a podniků a dodávat služby vysoké kvality. Výzvou je tedy pokrýt poptávku. V současné době mnohé evropské země mají nedostatek interních auditorů, kteří by měli dostatečné vzdělání, kvalifikaci a schopnosti.

Jaké jsou dle Vašeho názoru hlavní příležitosti a rizika interního auditu?

Příležitostí je samozřejmě celá řada. Nyní jsme na scénu nevstoupili v roli policisty, ale spojence. To je skvělá příležitost, jak si zlepšit postavení. Počet členů ECIIA i IIA v USA neustále roste. Podniky si totiž říkají: „Nyní bychom měli zřídit oddělení interního auditu, těch interních auditorů budeme potřebovat více.“ A to je skvělá příležitost. Rizikem ovšem zůstává, zda se nám podaří splnit zmíněná očekávání.

Jaký bude mít podle Vás vstup České republiky do Evropské unie dopad na profesi interního auditu v ČR?

Podle mého názoru největší výzvu představuje skutečnost, že jednou z podmínek členství v EU je zajištění kvalitních služeb interního auditu, a to zejména ve veřejném sektoru. Ostatním zemím žádná taková podmínka stanovena nebyla. Jedná se opravdu o velký úkol. Podle mého názoru je profese interního auditu v České republice díky aktivitám ČIIA³ nejrozvinutější ze všech kandidátských zemí. Jste tedy mnohem lépe než většina ostatních zemí připraveni na poskytování kvalitních služeb. Alespoň v soukromém sektoru jsem si všiml, že velmi dobře víte, o čem tato profese je. Budete se však muset vyrovnat s mnoha výzvami. Myslím si, že Český institut interních auditorů se na ně velmi dobře připravuje a je schopen je kvalifikovaně a profesionálně řešit.

Jak hodnotíte vývoj interního auditu v České republice?

Odpovím poněkud nepřímě. ECIIA si pro místa svých konferencí střídavě vybírá mezi rozvinutými a rozvíjejícími se zeměmi. Česká republika byla sice vybrána právě mezi těmi rozvíjejícími se zeměmi, ale Český institut interních

auditorů je již velmi dobře rozvinutý. Jedná se opravdu o velmi dobře vyvinutou a fungující instituci, která poskytuje služby vysoké kvality, profesionálním způsobem a podle stejných standardů jako instituty v rozvinutých zemích EU. A to je pravda.

A jak byste zhodnotil tuto pražskou konferenci?

Účastnil jsem se čtyř konferencí ECIIA a každá z nich byla lepší než ta předchozí. Vzhledem k problémům se záplavami jste podle mého názoru odvedli naprosto skvělou práci. Tato slova myslím upřímně. Jen málo evrop-

Tato konference měla skutečně mezinárodní rozměr. V minulosti většina účastníků pocházela pouze z pořádatelky země. Zatímco zde se vám podařilo prakticky opak. Jistě, bylo zde mnoho zástupců z českého prostředí, ale přijeli také odborníci ze Spojených států, Mexika, Asie a mnoha evropských zemí. Udělalo to na mne opravdu velký dojem.

Navštívil jste Prabu již dříve?

Ano, navštívil. Společně se ženou jsme se ale rozhodli, že příští rok sem pojedeme znovu a zůstaneme zde déle, protože Praha je opravdu nádherné město.



Autor příspěvku ing. Petr Jurák v rozhovoru s Gerry Coxem, exprezidentem ECIIA (na snímku vlevo).

ských zemí by bylo schopno za takovéto situace odvést stejně kvalitní práci. A možná tato skutečnost vymezuje tuto konferenci ECIIA mezi ostatními. Řečníci pocházeli z mnoha zemí a dokázali si zvolit opravdu mezinárodní témata. Navíc jste dokázali zajistit skutečně mezinárodní posluchače. To na mě učinilo největší dojem.

V čem vidíte přínos takovéto konference nebo konferencí tohoto typu?

Podle mého názoru je to především příležitost k setkání evropských interních auditorů a možnost sdílení informací a zkušeností. Potřebujeme nové příležitosti. Takováto setkání pořádá mnoho organizací, ale pro většinu možných účastníků je to příliš nákladné. Zde se však jednalo o něco jiného. Již si ani nepamatuji, kolik zemí se zde účastnilo, ale bylo jich mnoho. Auditori tak měli velkou příležitost se podělit o zkušenosti i s kolegy ze vzdálenějších míst.

Lišila se tato konference od těch předchozích v nějakém významném aspektu?

Chtěl byste Českému institutu interních auditorů něco popřát?

Úspěch. Mnoho úspěchů. Máte velmi dobré vedení a pracovitě členy.

Máte nějaké osobní přání nebo přání pro celou profesi interního auditu?

Těším se již na odchod do důchodu. Ale co se týče profese, chtěl bych, aby dále rostla a byla uznána jako skutečná profese a přinášela přidanou hodnotu. To je mé osobní přání.

Děkuji za zajímavý rozhovor.

Ing. Petr Jurák
viceprezident ČIIA a ředitel auditů
finančních funkcí,
ČESKÝ TELECOM, a.s.

Rozhovor byl uskutečněn v rámci mezinárodní konference ECIIA „Interní audit v procesu globalizace“ po ukončení valné hromady ECIIA, kterou pořádal Český institut interních auditorů (ČIIA) v Praze v říjnu 2002. Na této valné hromadě byl rovněž zvolen nový prezident ECIIA Ulrich Habn.

³ Český institut interních auditorů (ČIIA) je profesní organizací sdružujících více než 600 interních auditorů z přibližně 150 společností. Je součástí mezinárodních struktur (ECIIA a IIA Inc.) a jejím posláním je prosazování a podpora rozvoje interního auditu v ČR. Více informací o ČIIA a interním auditu v ČR je možné získat na adrese: www.interniaudit.cz

Zdanitelné plnění v případě dodání zboží s odkládací podmínkou přechodu vlastnického práva

Předkládá:

Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osvědčení 2987

Popis problému

Na základě ustanovení § 445 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObchZ) se mohou při prodeji zboží na základě kupní smlouvy dle § 409 a násl. ObchZ strany písemně smluvit, že kupující nabude vlastnické právo později než předáním zboží (§ 443 ObchZ). Při smluvení odkládací podmínky nabytí vlastnického práva nabývá v souladu s ustanovením § 445 ObchZ kupující vlastnické právo teprve úplným zaplacením kupní ceny. Jedná se však o ustanovení dispozitivní povahy, takže smluvní strany se mohou dohodnout, že k nabytí vlastnického práva dojde v jiný smluvený okamžik. Pokud kupující nesplní odkládací podmínku nabytí vlastnického práva, může se stát, že přestože bylo zboží řádně předáno, ke změně vlastnického práva nikdy nedojde.

Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) váže vznik zdanitelného plnění dodáním zboží na změnu vlastnického práva.

Zdanitelné plnění se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH považuje za uskutečněné dnem dodání při prodeji zboží podle kupní smlouvy, v ostatních případech dnem převzetí nebo zaplacení zboží.

Navržený způsob řešení – zdanitelné plnění při dodání zboží

Domníváme se, že v souladu se zákonem je **přijímán následující výklad:**

Změna vlastnického práva je sice při dodání zboží jednou z podmínek uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) ZDPH, **datum uskutečnění zdanitelného plnění** je však v případě **dodání zboží ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH** definován jako den dodání zboží (pokud se jedná o případ kupní smlouvy podle Obchodního zákoníku) nebo den převzetí nebo zaplacení da-

ného zboží (v ostatních případech). Tímto dnem se dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH **zdanitelné plnění považuje za uskutečněné**. V případě dodání zboží s výhradou vlastnictví tak datum uskutečnění zdanitelného plnění zpravidla předchází okamžiku převodu vlastnického práva.

V důsledku tohoto výkladu tak mohou vzniknout určité pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění v případě, že **zboží** je (např. v důsledku nezaplacení kupujícím) **vráceno** prodávajícímu **aniž by kdy došlo k přechodu vlastnického práva**.

Vycházíme z předpokladu, že úmyslem obou stran bylo dodat zboží, k čemuž také došlo, a prodávající i kupující předpokládali, že zboží bude zaplacené a poté bude také převedeno vlastnické právo ke zboží. Zcela stranou našich úvah pro tuto chvíli ponecháváme případy, které by mohly být posuzovány jako zakrytí skutečného stavu stavem formálně právním a bylo by proto na ně nezbytné aplikovat § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) ZDPH hovoří o dodání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva. Není zde uveden minulý čas (docházelo) ani dokonavý vid (dojde, došlo).

Dále je pak nezbytné, jak již bylo uvedeno výše, respektovat ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH, ve kterém zákonodárce uvádí, kdy se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné.

Nejen gramatický, ale např. i logický a teleologický výklad příslušných ustanovení ZDPH podle našeho názoru vede k níže uvedenému závěru.

Navržený způsob řešení – vrácení zboží v případě, že nedošlo ke změně vlastnictví

Pokud dojdeme k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo již dodáním zboží, je nezbytné jeho vrácení posuzovat podle ustanovení § 15 odst. 1 ZDPH. Toto ustanovení se týká

opravy základu daně a výše daně a jeho použití není vázáno na přechod vlastnického práva, přestože při vrácení zboží nakoupeného bez výhrady vlastnictví zpravidla k převodu vlastnictví z kupujícího zpět na prodávajícího dochází.

Stejně tak není důležité, zda je vráceno celé plnění nebo pouze jeho část, např. z důvodu částečné úhrady kupní ceny. V obou případech se postupuje standardním způsobem dle ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH.

Analogicky se v případě snížení ceny podle ustanovení § 15 odst. 1 písm. b) ZDPH postupuje stejným způsobem, jaký se v obdobných případech použije u zboží prodávaného bez výhrady vlastnického práva. Zda došlo k úhradě kupní cenou již před opravou dle § 15 odst. 1 písm. b) ZDPH nebo ne nemá na opravu dle § 15 odst. 1 písm. b) ZDPH žádný vliv.

Oprava základu daně se provede ke dni vrácení zdanitelného plnění. V případě, že původní zdanitelné plnění bylo uskutečněno pro plátce, provede se oprava základu daně a výše daně vystavením daňového dobropisu dle § 13 ZDPH.

Závěr

Výše nastíněný problém je podle našeho názoru možné řešit výkladově a není nutné iniciovat změnu či upřesnění stávajících právních předpisů. Výklad Ministerstva financí ČR je podle našich informací minimálně v zásadních otázkách totožný s naším názorem.

Návrh na opatření

Doporučujeme po projednání na Kordinačním výboru odsouhlasit a z důvodu právních jistot daňových subjektů publikovat, případně zařadit do metodických pokynů Ministerstva financí ČR níže uvedený text:

„I v případech, kdy je zboží prodáváno s výhradou vlastnictví a protože kupující nezplatí kupní cenu je mu zboží prodávajícím odebráno, je za

předpokladu splnění ostatních podmínek zejména podle § 2 odst. 2 ZDPH (dodání zboží uskutečněné v tuzemsku a při podnikání) nezbytné považovat zdanitelné plnění za uskutečněné podle § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH dodáním zboží. Vrácení zboží se v těchto případech řeší opravou základu daně ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH, a to

přesto, že ke změně vlastnického práva nikdy nedošlo.

Stanovisko MF ČR:

Odbor 18 MF s navrhovanými závěry souhlasí, neboť v popsaném případě jsou splněny podmínky pro použití § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož může plátcé opravit základ daně při zrušení nebo vrácení celého nebo

části zdanitelného plnění. Jestliže došlo k dodání zboží a k jeho vrácení, i když nedošlo ke změně vlastnického práva, je možno podle § 15 odst. 1 ZDPH postupovat.

Stanovisko předkladatelů:

Došlo k názorové shodě. Výklad Ministerstva financí ČR je v daném případě shodný s výkladem předkladatele.

Daňové aspekty derivátů

Předkládá:

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141

Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855

1. Úvod - popis problému

V poslední době se v praxi začíná diskutovat o daňové relevantnosti nákladů a výnosů vzniklých z titulu derivátových obchodů. Občas se lze setkat u odborné veřejnosti se stanovisky, že v případě spekulativních derivátů (deriváty k obchodování) jsou případné ztráty vzniklé z titulu těchto derivátů daňově nerelevantní. Tyto výklady nejsou většinou odůvodňovány odkazem na konkrétní ustanovení platných právních předpisů (s výjimkou obecného odkazu na ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)). Hlavní argument těchto výkladů většinou spočívá např. v přirovnávání spekulativních derivátových obchodů k hazardním hrám (například prohra v kasinu). Domníváme se, že takovýto výklad není správný s tím, že zdůvodněním a rozбором této věci se chceme věnovat v tomto příspěvku.

V samostatné části příspěvku se zabýváme problematikou stanovení základu daně z titulu derivátových operací u fyzické osoby nepodnikatele.

2. Analýza problému

Náklady a výnosy vzniklé z titulu derivátových obchodů je obecně možné rozdělit do tří základních kategorií:

a) Náklady z titulu různých poplatků a jiných podobných plateb vznikajících v souvislosti s realizací derivátového obchodu.

b) Náklady a výnosy vzniklé v souvislosti s vypořádáním derivátového obchodu.

c) Náklady a výnosy vzniklé z titulu výsledkového přeceňování derivátů na reálnou hodnotu - § 27 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dál jen ZoÚ).

Domníváme se, že pro daňové účely není obecně rozhodující, zda se jedná o derivát k obchodování, nebo zda se jedná o zajišťovací derivát (viz Úvodní ustanovení Čl. XIX odst. 4 opatření MF ČR č. j.: 281/89759/2001, kterým se stanoví postupy účtování pro podnikatele/dále jen „PÚP“). Dále jsme přesvědčeni, že vše, co je dále uvedeno, platí jak pro termínové operace, tak pro opce (Úvodní ustanovení Čl. XIX odst. 3 PÚP). V případě opcí je jedinou výjimkou, kterou dále uvádíme, prodej opce. Dále do úvodu zdůrazňujeme, že vše, co je dále uvedeno ohledně daňových aspektů, platilo obecně i před 1. 1. 2002 (samozřejmě logicky s výjimkou nákladů a výnosů z titulu přeceňování derivátů v těch případech, kdy je výsledkové přeceňování umožněno až počínaje 1. 1. 2002).

Domníváme se, že jak u zajišťovacích derivátů, tak u derivátů k obchodování lze obecně vyjít z toho, že veškeré výše specifikované náklady a výnosy, které u derivátů vznikají, je možné považovat za daňově relevantní na základě ustanovení § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Dále bude tento závěr podrobněji samostatně rozebrán pro náklady a samostatně pro výnosy.

2.1 Náklady vzniklé z titulu derivátových obchodů

Je obecně možné konstatovat, že ZDP výslovně neupravuje otázku nákladů a výnosů vzniklých z titulu derivátových obchodů. Jedinou nepatrnou výjimkou je ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, které v zásadě vylučuje z daňově relevantních nákladů ztrátu z prodeje práva opce (byť tento pojem není v českém právu definován - pomíne-li vymezení pojmu „opce“, obsa-

ženého v jednotlivých postupech účtování).

Ve všech ostatních případech je tedy možné konstatovat, že výše specifikované náklady z titulu derivátových obchodů, zúčtované v souladu se ZoÚ a jednotlivými prováděcími předpisy, jsou daňově uznatelné na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, to znamená, že při stanovení základu daně se bude vycházet z účetnictví bez jakékoliv speciální úpravy, protože tyto náklady a výnosy ZDP v současném znění nijak výslovně neupravuje.

V této souvislosti samozřejmě vzniká otázka, zda u těchto nákladů bude obecně splněna podmínka daňové uznatelnosti uvedená v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Domníváme se, že tato podmínka splněna obecně bude. Zcela jednoznačně to bude dle našeho názoru u zajišťovacích derivátů, kde vzniklé náklady lze přirovnat k nákladům na pojištění. Jsme přesvědčeni, že takovýto závěr platí obecně bez ohledu na to, zda předmětný derivát v daném případě bude splňovat v některých případech poměrně přísná kritéria pro zařazení daného derivátu do kategorie zajišťovacího derivátu z účetního hlediska (viz např. Úvodní ustanovení Čl. XIX odst. 10 písm. b) PÚP). Takovouto kategorizaci derivátů pro účely účetnictví (použitá primárně pro zvolené rozdílné způsoby přeceňování derivátů) není obecně možné bez dalšího přejímat pro účely daňového posouzení věci. Z hlediska daňového bude obecně důležité, aby daňový subjekt prokázal (viz § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), za použití povolených důkazních prostředků (viz § 31 odst. 4 ZSDP) účel pořízení derivátu, a to především ve vazbě na § 24 odst. 1 ZDP (tj. např. byl uzavírán za účelem zajištění určitého rizika). Pokud daňový subjekt v souladu s předchozí větou prokáže, že se jednalo o zajišťovací derivát (bez ohledu na jeho účetní posouzení), budou veškeré náklady, které z tohoto titulu vzniknou, obecně daňově relevantní.

Zůstává otázkou, zda bude možné takto postupovat také v případě spekulativních derivátů. Jsme přesvědčeni, že v případě daňových subjektů podnikatelů se bude také v případě spekulativních derivátů obecně jednat o daňově relevantní náklady. Používání spekulativních derivátů má z podnikatelského hlediska obecně charakter operací na kapitálovém a finančním trhu, které podnikatel provádí za účelem dosažení zisku. Je fakt, že operace na kapitálovém a finančním trhu jsou různé rizikové a různě výnosné. Obecně platí, že nižší riziko znamená nižší výnos a naopak. Z tohoto pohledu patří deriváty k těm rizikovějším. Z platných právních předpisů rozhodně nevyplývá, že by podnikatelské riziko (které se v podnikání obecně projevuje dosažením účetní ztráty) bylo daňově nerelevantní. Naopak v případech, kdy zákonodárce chtěl určitá podnikatelská rizika (projevující se, jak již bylo uvedeno, prostřednictvím účetní ztráty) vyloučit z daňově relevantních nákladů, uvedl to výslovně do textu zákona (viz například ztráta z prodeje cenných papírů, ztráta z prodeje pozemků a podobně). Na základě výše uvedeného je tedy možné uzavřít, že podnikatelské riziko (ke kterým případné náklady na spekulativní deriváty bezpochyby patří) je obecně s výjimkami uvedenými výslovně v textu zákona daňově relevantní. Z tohoto pohledu je obecně nepodstatné, jak vysoké toto riziko je. Obdobně rizikové jako uzavření spekulativního derivátu může být například v mnohých případech obchodování s některými státy bývalého SSSR. Přesto nikdo nepochybuje o tom, že případná ztráta z takového obchodování bude obecně daňově relevantní.

Jsme toho názoru, že hranici pro daňovou uznatelnost nákladů na spekulativní deriváty je obecně možné vidět v praktické aplikaci ustanovení zamezujících obcházení daňových předpisů, to je především ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, případně § 23 odst. 10 ZDP.

Není však obecně možné přijmout závěr, že náklady na spekulativní deriváty budou daňově nerelevantní, protože jsou vysoce rizikové a z tohoto důvodu není splněna podmínka § 24 odst. 1 ZDP. Jak již bylo několikrát zdůrazněno, ZDP kromě výslovně uvedených případů (ztráta z prodeje cenných papírů, pozemků a podobně) akceptuje jako daňově relevantní podnikatelské riziko projevující se v zásadě v účetní ztrátě.

2.2 Výnosy vzniklé z titulu derivátových obchodů

To, co je uvedeno obecně o nákladech vzniklých z titulu derivátových opera-

cí, platí u podnikatelů také pro výnosy vzniklé z titulu derivátových operací, tj., že veškeré výnosy z titulu derivátových operací zaučtované v souladu se ZoÚ a jednotlivými prováděcími předpisy budou obecně daňově relevantní, a to na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, protože se bude obecně vycházet ze zaučtování daných operací do výnosů s tím, že ZDP neobsahuje v této věci speciální úpravu.

2.3 Specifický způsob stanovení základů daně z titulu derivátových obchodů u fyzické osoby nepodnikatele (§ 10 ZDP)

V případě fyzické osoby nepodnikatele budou případné příjmy z titulu derivátu zdaňovány dle § 10 ZDP (domníváme se, že ustanovení § 8 ZDP, které by teoreticky mohlo připadat do úvahy, neobsahuje ve výčtu příjmů příjmy, které by mohly být považovány za příjmy z titulu derivátů). Z výše uvedeného vyplývá speciální konstrukce základu daně uvedená v § 10 odst. 4 a 5 ZDP a následně podrobněji popsána ve výkladovém pokynu MF ČR D-190 v části k § 10 odst. 4 ZDP. Z toho obecně vyplývá, že případná celková ztráta z titulu obchodů s deriváty je v daném zdaňovacím období u fyzické osoby-nepodnikatele daňově nerelevantní. Je však možné v rámci jednoho zdaňovacího období kompenzovat ziskové a ztrátové obchody s deriváty. Do výše příjmu je do nákladů možné zahrnout také jednotlivé poplatky hrazené v souvislosti s realizací derivátových obchodů.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného rozboru doporučujeme přijmout tento závěr:

a) V případě podnikatelů jsou obecně veškeré náklady a výnosy vzniklé z titulu derivátových obchodů daňově relevantní na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Pouze v případech, kdy dochází k nezákonnému obcházení daňových předpisů, mohou být náklady týkající se derivátových obchodů kvalifikovány jako daňově nerelevantní. To znamená, že budou splněny předpoklady pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, případně § 23 odst. 10 ZDP. Náklady na spekulativní deriváty však není obecně možné vylučovat z daňově relevantních nákladů pouze z důvodu jejich rizikovosti. ZDP obecně podnikatelské riziko akceptuje jako daňově relevantní s výjimkou speciálně upravených případů (ztráta z prodeje cenných papírů a pozemků apod.).

b) V případě fyzické osoby nepodnikatele budou příjmy z titulu derivátových operací zdaňovány dle § 10 ZDP

s tím, že v rámci jednoho zdaňovacího období je možné kompenzovat zisky a ztráty z titulu derivátových operací. Za daňově relevantní náklady (samozřejmě do výše příjmů) je možné mimo jiné považovat i veškeré poplatky hrazené z titulu derivátových operací.

Po projednání na Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF ČR (Zápis z jednání Koordinačního výboru konaného dne 29. 5. 2002 ve znění zápisu ze dne 3. 7. 2002):

MF chápe příspěvek jako posouzení aktuálního právního stavu. Pozitivně hodnotí zejména skutečnost, že i ze strany KDP je odmítán postup sledující pouze účelové krácení daňové povinnosti. Podle platné právní úpravy bude pouze na poplatníkovi jak se vypořádá s dokazováním. MF dále konstataje, že současný stav je pouze důsledkem neúplné provázanosti ZDP a zákona o účetnictví a že bude nutné uvedenou oblast příslušně legislativně upravit tak, aby byly zcela eliminovány pokusy o účelové krácení základu daně. Podle vyjádření zástupců KDP, bude tento postup podpořen.

Z hlediska daně z příjmů fyzických osob souhlasí odbor 53 MF se závěrem předkladatelů pod bodem b).

Stanovisko předkladatelů:

Jsme rádi, že MF ČR nám dalo v mnohém, co je uvedeno v předmětném příspěvku, za pravdu (například z hlediska zdaňování derivátů u fyzických osob, případně v otázce obecného prokazování daňové uznatelnosti nákladů z titulu derivátů). Můžeme také souhlasit s obecnou tezí, že je nutné odmítat jakékoliv postupy „...sledující pouze účelové krácení daňové povinnosti...“, avšak s dodatkem, že se musí jednat o postupy, které jsou **v rozporu s platnými právními předpisy**. Obecně totiž platí, že například v případě, kdy má daňový subjekt několik variant řešení, a pro jednu z nich se rozhodne, protože je pro něj z daňového hlediska výhodnější, nejedná se o nezákonné krácení daňové povinnosti, nýbrž jde o legální snížení základu daně (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 319/97-36 ze dne 8. 7. 1998 publikovaný v časopise *Správní judikatura* 15/98, str. 459).

Odmítnout musíme závěr, že v rámci projednávání dané problematiky byl stran KDP ČR poskytnut jakýsi „blankošek“ či „blankosměnka“ z hlediska budoucí právní úpravy této problema-

tiky v ZDP a KDP ČR dopředu akceptuje jakékoli návrhy v této věci ze strany MF ČR, jak by to snad také nepřímě mohlo vyplývat z předposlední věty předmětného zápisu. V rámci projednávání předmětného příspěvku byl zástupci KDP ČR obecně vysloven souhlas s možností výslovné úpravy problematiky derivátů v ZDP. Zároveň však bylo konstatováno, že z hlediska stanoviska KDP ČR bude relevantní konkrétní znění navrhané právní úpravy. Autoři se domnívají, že by řešení nemělo spočívat v paušálním vy-

loučení daňové ztráty z titulu derivátů ze základu daně, jak tomu bylo (do 31. 12. 2001) a částečně i je v současné době např. u cenných papírů. Jsme toho názoru, že nepoctivé praktiky a jednání, které jsou v rozporu s platnou právní úpravou, by obecně neměly vést k řešení této problematiky v ZDP. V rámci daňového řízení má správce daně dostatek velmi účinných prostředků, jak tyto nezákonné praktiky postihnout (jenom namátkou je možné uvést i v příspěvku zmiňovaný § 23 odst. 10 ZDP). Pokud je oblast derivátů

skutečně natolik problematická a existují zde možnosti různých nepoctivých a nezákonných postupů (s takovým paušálním hodnocením však nesouhlasíme), jsme toho názoru, že by tuto situaci neměly řešit daně, ale výslovně by měla být řešena v právních předpisech, které se danou oblastí zabývají. To v daném případě znamená především zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, případně zákon č. 15/1998 Sb., o Komisi pro cenné papíry, a navazující, případně související, právní normy.

ZAUJALO NÁS

Připravte se, přichází IFRS

Zákon o účetnictví umožňuje podnikům povinným sestavovat konsolidované účetní závěrky aplikovat namísto českých předpisů Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Další novela je už na cestě. Začneme stručným připomenutím současného stavu. Evropský parlament v letošním roce schválil návrh Evropské komise, na jehož základě budou muset všechny společnosti s cennými papíry veřejně obchodovatelnými v rámci EU od roku 2005 povinně sestavovat své konsolidované účetní závěrky podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS - nově používané označení Mezinárodních účetních standardů, IAS). V praxi to znamená, že více než sedm tisíc evropských společností v časovém horizontu dvou let opustí své dosavadní národní účetní standardy a přejde na vykazování podle IFRS. Řada projektů konverzí je již uskutečňována a existují již také příklady jejich úspěšného dokončení. Z účetního hlediska budou muset být české podniky po vstupu do EU především připraveny na používání IFRS. Jednak budou pro české podniky přímo závazné platné zákonné normy Evropské unie, tzn. že emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů budou muset povinně sestavovat konsolidované účetní závěrky připravené v souladu s IFRS nejpozději od roku 2005. Dále však bude aplikace IFRS v mnohem větší míře podporována či přímo vyžadována českou národní legislativou. Ministerstvo financí již totiž zahájilo přípravu další novelizace zákona o účetnictví, která reaguje na požadavek povinné aplikace IFRS v Evropě. Záměrem tohoto procesu je, aby české podniky byly na evropské požadavky připraveny ještě před vstu-

pem země do unie. Na přípravě novelizace se bude podrobně pracovat v roce 2003. Již dnes se ale rýsuje, jaké jsou záměry pro novou zákonnou úpravu používání IFRS v české účetní praxi. Mezinárodní standardy by měly být povinně používány jednak podniky podléhajícími regulaci či státnímu doзору (banky, pojišťovny, emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů atd.), ale zřejmě i podniky sestavujícími konsolidované účetní závěrky. Dále by však měla existovat možnost, aby i ostatní podniky mohly dobrovolně IFRS používat. Je tedy zřejmé, že pro řadu českých podniků se tématem dne v příštích dvou či třech letech stane přechod na IFRS. Je třeba obávat se takové změny? Podniky se sice dnes téměř neustále vyrovnávají se změnami v různých oblastech (informační technologie, novely obchodního práva, změny vládní politiky atd.), tato skutečnost ovšem neznamená, že by další oblasti změn (jako např. právě finanční výkaznictví) představovaly menší zátěž. Členové vrcholového vedení podniků budou mít tendence říkat: „Přechod na mezinárodní standardy je účetní metodická záležitost, o kterou se postará účetní oddělení.“ Takový pohled však není správný - přechod od národních účetních norem k IFRS se bude nutně týkat celého podniku, neboť nová báze pro vykazování jeho výkonnosti musí být celým podnikem reflektována. IFRS ovlivní celý podnik. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví se budou muset stát součástí procesu přípravy rozpočtů a předpovědí. Tyto standardy ovlivní způsob, jakým budou oceňována aktiva a závazky, jak budou vykazovány zisky či jak podniky vysvětlí okolnímu světu dopad nových

významných kontraktů. Pro podniky kotované na burzách budou zcela samozřejmě očekávání trhu vyjadřována podle měřítek IFRS. V neposlední řadě dojde i k dopadům na kritéria pro stanovování bonusů a odměn. Dá se říci, že ovlivněn bude každý, kdo je zodpovědný za určité oddělení a musí připravit rozpočet, či každý člen vedení, který pro účely rozhodování používá účetní informace. Pokud tedy tvrdíme, že touto změnou musí být prostoupen celý podnik, znamená to, že změna musí být nevyhnutelně tak obtížná? Před několika lety obsahovaly Mezinárodní účetní standardy širokou řadu možností výběru účetních pravidel a postupů a pro podniky a jejich auditory bylo jednoduché tvrdit, že národní účetní závěrky jsou téměř v souladu s IAS bez nutnosti provádění zásadních úprav. Toto již dnes určitě není pravda - řada možností výběru už byla eliminována a ty, které dosud přetrvávají, budou s největší pravděpodobností zrušeny během blízké budoucnosti. Je nutné si uvědomit, že i když se národní účetní předpisy postupně harmonizují s IFRS, stále přetrvává řada rozdílů a stále se s vývojem standardů objevují nové. Často platí, že „zakopaný pes“ bývá právě v detailech, které se na první pohled mohou jevit jako nevinné. Obecně lze říci, že stupeň obtížnosti přechodu na IFRS bude záležet na složitosti či komplexnosti podnikání. Změna ve způsobu vykazování bývá složitější a časově náročnější v některých konkrétních odvětvích, jako jsou např. telekomunikace (kde bývá velké množství tzv. společných podniků), farmaceutický průmysl (kde účtování o nákladech na výzkum a vývoj, o obchodních značkách či patentech bývá komplexní a složité) či finanční instituce (kde se ve značné míře používají finanční nástroje). Na druhé straně je možné říci, že v některých tradičních jednodušších odvětvích nebude nutně muset při přechodu na IFRS docházet k zásadnějším změnám v účtování.

Neztrácejte čas

Podniky, jichž se bude přechod na IFRS týkat, budou muset zabudovat příslušné dopady do svého každodenního života. Tyto podniky mohou v současnosti vstupovat do transakcí, které budou zanedlouho vykazovány odlišným způsobem. Na místě budou otázky typu: „Bylo by to či ono strategické rozhodnutí správné, pokud by bylo ve finančních výkazech zobrazeno jiným způsobem?“ Pokud podnik uvažuje o leasingu nové administrativní budovy na dobu 20 let, tak bude např. muset přehodnotit své záměry z pohledu „nových“ účetních standardů. Samozřejmě že změna v účetních informacích znamená žádný zásah do ekonomické podstaty činnosti podniků. Avšak může se stát (a řada podniků s tím již zkušenost má), že podnik může vykazovat vysoké zisky podle jednoho finančně vykazovacího rámce a významné ztráty podle druhého. Podniky musí být tudíž také připraveny na nutnost vysvětlení změn svému okolí - jinými slovy na poměrně významný „komunikační“ projekt. Jak se tedy mohou podniky vyhnout potenciální ztrátě důvěry ze strany svých dodavatelů a odběratelů? Nejlepší reakcí asi je připravit se na změny co nejdříve. Například „stínovým“ vykazováním podle IFRS může podnik, který ví, že ho přechod na IFRS čeká, identifikovat hlavní problémové oblasti a zjistit, jaká vysvětlení bude muset poskytnout. Užitečná také může být příprava informací poskytujících vzájemné sladění rozdílných výsledků dosažených podle dvou finančně vykazovacích rámců.

Příprava zaměstnanců a informačních systémů

Z interního pohledu podniků bude přechod na IFRS představovat především významný vzdělávací proces. Mnoho lidí (a to nejenom ve finančních odděleních) bude muset znát základní dopady. Vezměme si např. bankovního zaměstnance s určitou znalostí národních účetních předpisů, jehož úkolem je monitorovat finanční informace klientů pro účely posuzování jejich kredibility. Až budou tito klienti předkládat údaje v souladu s IFRS, bude tento zaměstnanec schopen činit spolehlivé úsudky bez náležitého proškolení? Požadované úrovně školení se samozřejmě budou lišit. Důležité bude, aby porozumění základním konceptům, na nichž jsou účetní principy postaveny, bylo dosaženo napříč celými podniky. Pracovníci finančních oddělení a pracovníci přicházející do styku s auditory budou určitě potřebovat náročnější a důkladnější proškolení. Nalézt dostatečné množství příslušných zaměstnanců, kteří mají potřebné zna-

losti IFRS, přitom již dnes bývá pro podniky v Evropě problémem. Jednoduše řečeno je zřejmé, že zatím není k dispozici dostatečný počet lidí, kteří IFRS opravdu rozumějí. Pro podniky, které jsou zvyklé dokončovat své účetní závěrky v průběhu dubna či května (hovoříme o podnicích, jejichž účetní období se shoduje s kalendářním rokem), přichystají IFRS ještě další překvapení. Když totiž tyto podniky přejdou na vykazování podle IFRS, mohou být vystaveny novému tlaku na předkládání výsledků již v únoru či nejspíše na začátku března. Taková je totiž zažitá norma u převážné části podniků vykazujících své výsledky podle IFRS. Analytici a investoři v Evropě jsou zvyklí mít všechny výsledky připravené podle IFRS k dispozici ve stejné době, a podniky tedy musí mít informační systémy umožňující rychlé zpracování dat. Podniky, které konverzí k IFRS již prošly či procházejí, bývají šokovány právě množstvím požadavků na informace, které musí být zveřejňovány, a tím, jak se tyto informace často odlišují od dosavadních národních účetních rámců. Řada společností přitom zjišťuje, že jejich systémy nejsou v současnosti schopny poskytovat požadovaná data. Přes to všechno

ovšem nespouštějme z dohledu hlavní důvody, proč je či bude pro podniky přechod na IFRS přínosný. Především by tento přechod měl být přínosný pro každý podnik, který bude v budoucnu potřebovat navýšit svůj kapitál. S aplikací rozšířeného a jednotného rámce účetních pravidel a postupů budou bankéři, investoři a analytici schopni daleko lépe porozumět předmětu podnikání a budou pokládat předkládané údaje za mnohem důvěryhodnější, čímž dojde ke snížení rizik pro investory.

Daně v oblasti životního prostředí

V oblasti životního prostředí neexistují v Evropské unii jednotná pravidla, která by stanovovala povinné daně a jejich sazby. Jednotlivé členské státy mají svobodu v rozhodování, do jaké míry přizpůsobí v tomto směru svou vnitřní legislativu požadavkům stanoveným na globálních summitech o životním prostředí. Vstup do Evropské unie nebude tedy mít v této oblasti pro Českou republiku zásadnější vliv.

Tomáš Bašta,

PricewaterhouseCoopers

Robert Wadura, James Walton,

Deloitte & Touche Central Europe

(Přetištěno z časopisu *Ekonom*,

19. 12. 2002)

INZERCE

Máte rádně vedenou

DOKUMENTACI AUDITU?

Jednoduše, přehledně a efektivně

Zpracování formou vyplnění formulářů

Obsáhlý poznámkový aparát

Kompletace z části zpracovaných
nezávislými pracovníky

Opakované použití jednou vložených
údajů a vzorových dat

Tisk výsledné dokumentace



DK Audit

Program pro vedení
dokumentace auditora

Ing. Miloslav Rott
Mojžíšova 14, 61200 Brno

tel: 603 898 702

www.dksoftware.cz

info@dksoftware.cz

Kvalitní audit hospodaření zvyšuje věrohodnost samospráv

Počet měst a obcí, jejichž hospodaření přezkoumávají auditoři, je ve srovnání s počtem, který přezkoumávali státní úředníci, zanedbatelný. Novela zákona č. 128/2000 Sb. účinná od 1. 1. 2003 posunuje hranici velikosti obcí, jejichž hospodaření musí být přezkoumáno pouze auditorem, až od pěti tisíc obyvatel výše. Do tohoto počtu bude nyní obec moci volit mezi auditorem a krajským úřadem. Jaká jsou pro a proti při tomto jejich rozhodování?

Problematika veřejných rozpočtů a stoupajícího zadlužování některých obcí a měst byla v poslední době předmětem mnoha diskusí i v souvislosti se sestavováním státního rozpočtu na rok 2003. Co dál s tímto problémem? Jak to souvisí s činností auditorů registrovaných v Komoře auditorů ČR? Určitě značně. V souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů v rámci reformy veřejné správy bylo třeba stanovit, kdo bude provádět od 1. 1. 2003 přezkoumání hospodaření nižších územních samosprávných celků, tj. měst a obcí. V úpravě platné do 31. 12. 2002, konkrétně dané zákonem o obcích č. 128/2000 Sb., měly obce a města povinnost dát přezkoumat své hospodaření buď okresním úřadem nebo auditorem, v případě Brna, Ostravy a Plzně Ministerstvem financí nebo auditorem. V novele zákona č. 128/2000 Sb. účinné k 1. 1. 2003 byl zmiňovaný § 42 upraven. Ale jak? Oproti původnímu návrhu, kdy pouze auditorem mělo být přezkoumání provedeno již u obcí nad 300 obyvatel, přes posunutí této hranice na 1000 obyvatel je nakonec hranice posunuta až na 5000 obyvatel. Do 5000 obyvatel může obec volit mezi auditorem a krajským úřadem. Komora auditorů ČR, která registruje auditory oprávněné provádět auditorskou činnost, reagovala na původní návrh novely § 42 zákona o obcích tím, že značně rozšířila dosavadní vzdělávání auditorů v oblasti veřejného sektoru a uspořádala cyklus vícedenních seminářů speciálně zaměřených na problematiku přezkoumání hospodaření a auditu v obcích. První auditoři a asistenti auditorů již obdrželi osvěd-

čení Komory auditorů, potvrzující účast na tomto vzdělávacím cyklu. Do této iniciativy zasáhlo tedy zvýšení hranice pro povinné přezkoumání velmi citelně. Zvládly by krajské úřady přezkoumání tolika obcí, když obcí nad 5000 obyvatel je pouze okolo 250 a obcí do 5000 obyvatel téměř šest tisíc, pokud by se jejich vedení rozhodla pro »audit« krajem? I při vši snaze jednotlivých zaměstnanců krajských úřadů musí být potlačena kvalita. Kdy vůbec přezkoumávání začne? Až po zpracování účetních a finančních výkazů, v lepším případě o něco dříve. Pokud je přezkoumání hospodaření objednáno u auditora (případně včetně finančního auditu podle Směrnice Komory auditorů č. 52 - audit ve veřejném sektoru), sám auditor vyvíjí snahu, aby mohl ověřovat průběžně již ve druhé polovině běžného roku významné skutečnosti, týkající se v případě přezkoumání hospodaření rozpočtu a jeho změn dle rozpočtových opatření, finančních operací, čerpání dle rozpočtové skladby, dluhové služby apod. Současně v rámci finančního auditu průběžně sleduje účtování o významných akcích, jejich financování, zachycování pohledávek a závazků, významné pohyby majetku, jeho ocenění, plnění daňových povinností, vykazování hlavní a doplňkové činnosti atp. Po skončení běžného roku se pak věnuje pouze závěrečným operacím. Tím je umožněno celou řadu problémů prodiskutovat bezprostředně po jejich vzniku, případně i preventivně hledat řešení pro připravované akce města. Auditoři často slyší, že by si obce audit objednaly, ale že asi návrh neprojde orgány města, které o tom rozhodují. »Audit« od státních úředníků je totiž zadarmo, zatímco auditora jako nezávislého odborníka registrovaného povinně v Komoře auditorů, musí zaplatit obec ze svého rozpočtu. To je ovšem velmi zjednodušená námitka. Tzv. audit od státních úředníků stojí zcela určitě z hlediska zatížení veřejných financí našeho státu mnohem více. Nezatěžuje sice přímo obecní rozpočet, ale určitě ovlivní rozpočtové určení příjmů obcí, například procentní výši podílu obcí z jednotlivých

daní. Státní správa totiž musí zaplatit vše, čím jsou již auditoři registrovaní v Komoře auditorů dávno vybaveni (odborná způsobilost, průběžný vzdělávací systém, pracovní prostory a podmínky, výpočetní technika a jiné pomůcky). Jak jsem již uvedla, auditoři nabízejí i mnohem širší služby ve finančním auditu, ale i ve výkonnostním. Jsou schopni a povinni upozornit na negativní vlivy a tendence v hospodaření měst, podobně jako u podnikatelských subjektů. To by mělo být signálem pro státní správu, zastupitelstva, rady a komise měst a obcí a pro širší veřejnost (například peněžní ústavy), zda se zvyšuje zadluženost, zda je správně vykázán majetek města, stav závazků a jiné závazky, případně záruky ve výkazech neuvedené. Kvalitně zpracovaný audit upozorní včas na schopnost územních samosprávných celků dostát svým závazkům v budoucnu, zhodnotí možnosti profinancovat budoucí nezbytné výdaje a upozorní i na rostoucí zadluženost. Auditoři odpovídají za kvalitu provedeného auditu, nad jejich činností je vykonáván dohled orgány Komory auditorů a pro případ způsobení škody musí být pojištěni. To vše v žádném případě nelze nahradit přezkoumáním hospodaření. Je třeba nastolit otázku, proč města od určitého počtu obyvatel nemají kromě přezkoumání hospodaření i povinnost finančního auditu podobně jako podnikatelé, když jsou dnes samostatnými právními subjekty s pestrými škálami činností různorodé problematiky. Přitom mají města možnost při výběru auditora vybírat si podle kritérií, která sama určí a mezi něž určitě patří i cena. Ve velké konkurenci, jaká je mezi auditory, bývají málokdy vybráni ti, kdo navrhnou vyšší ceny. Pokud by se audit u obcí stal běžnou záležitostí jako u podnikatelů, mohly by se obce lépe v auditorské nabídce orientovat a více upřednostňovat kritérium kvality. Z ankety mezi auditory, kteří byli ochotni poskytnout informace, vyplynulo, že průměrný rozsah přezkoumání a auditu a průměrná cena za 1 rok v závislosti na počtu obyvatel bývají dosti rozdílné. U obcí do 1000 obyvatel byl uveden nejlevnější audit již za 10 tisíc Kč a nejmenší rozsah 10 hodin. S rostoucím počtem obyvatel rozsah a ceny stoupají až po rozsah 350 hodin u statutárního města a cenu 320 tisíc Kč (bez DPH). Jde však o nepatrný zlomek prováděných auditů, ve vzorku není žádná ze zahraničních auditorských firem. Komora auditorů a činnost auditorů je v součas-

né době z větší míry než před účinností zákona č. 254/2000, o auditorech kontrolována Ministerstvem financí ČR. V působnosti ministerstva je posuzování profesních předpisů Komory auditorů, vydání zkušebního řádu pro auditory a jmenování předsedů zkušebních komisí pro auditory. Komora auditorů je ochotna jednat o různých variantách přezkumu obcí, ale těžko může přihlížet postupnému rozšiřování přezkumu státní správou a omezování působnosti auditorů. Dosud platná vyhláška č. 41/2002, o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků již rozšířila přezkoumání hospodaření o jisté prvky finančního auditu a připravovaný zákon o přezkoumání hospodaření v tom pokračuje. Fakticky tedy činnost auditorů, kteří musí mít vysokoškolské vzdělání, skládat náročné zkoušky před získáním auditorského osvědčení a kontinuálně se

vzdělávat, nahradí státní úředníci. Počet měst a obcí, které během uplynulých deset let přezkoumávali a ověřovali auditori, je ve srovnání s počtem obcí přezkoumávaných státními úředníky vskutku zanedbatelný. Stav zadluženosti a využití veřejných financí za tuto dobu je bezesporu i odrazem práce těch, kteří po tu dobu hospodaření přezkoumávali. Je jisté, že stát musí vykonávat dohled nad čerpáním zejména účelově poskytnutých prostředků formou dotací, případně v omezeném rozsahu sledovat nejvýznamnější toky prostředků státního rozpočtu. K tomu ovšem stačí, aby stát svým aparátem prováděl přezkoumání pouze v těchto vybraných částech a umožnil úpravu stávajících a připravovaných zákonů tak, aby audit prováděný registrovaným auditorem zahrnoval všechny ostatní procedury dnešního přezkoumání a přiměřeně ke specifice této sfé-

ry i další auditorské postupy obvyklé v podnikatelské sféře. Podle mého názoru je to v globále nejlevnější a zároveň neúčinnější možnost jak skloubit povinnosti a zájmy státních orgánů a profesní organizace, která byla zřízena zákonem a plní své zákonné povinnosti bez jakýchkoliv požadavků na státní finance. Rozhodující slovo v tom budou mít města a obce samotné. Zvolí si cestu uvolnění nepatrných prostředků ve vztahu k objemu svých rozpočtů na kvalitní službu auditora, nebo upřednostní přezkoumání „zadarmo“ od úředníků bez odpovědnosti k přezkoumávaným subjektům a jejich okolí?

Ing. Anežka Vojtěchová
předsedkyně Výboru
pro veřejný sektor KA ČR

(Moderní obec, 4. 12. 2002)

ZAZNAMENALI JSME

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

Z DOMOVA

BEZPLATNÁ možnost láká. V Jihočeském kraji stovky obcí do 300 obyvatel budou mít zájem o to, aby jim napřesrok místo letos zrušených okresních úřadů bezplatně přezkoumával hospodaření krajský úřad. Vyplývá to z výsledků průzkumu, který si provedl krajský úřad. Jeho mluvčí ing. Marie Ptáčková zároveň uvedla, že novou možnost nechat si od příštího roku bezplatně ověřit své hospodaření krajskými úředníky na jihu Čech podle prvních zjištění patrně využije i podstatná část obcí do 5000 obyvatel. V kraji přitom je 455 obcí do 499 obyvatel a 604 obce do 4999 obyvatel. Podle mluvčí audit hospodaření obcí na všech sedmi okresních úřadech v Jihočeském kraji dosud zajišťovalo celkem zhruba 40 pracovníků. Na krajském úřadě bude pro tyto účely k dispozici přibližně 20 úředníků. „Zatím nemáme důvod pochybovat o tom, že by naše kapacita na audit hospodaření obcí, které o něj projeví zájem, nestačila,“ míní mluvčí. Na otázku, zda se krajský úřad nesetká s problémy, jak získat a řádně zaplatit kvalifikované pracovníky, kteří by se na audit specializovali, odpovídá, že kraj si pracovní-

ky pro zajišťování agend, které na něj od 1. 1. 2003 přecházejí v rámci reformy státní správy, de facto nevybírám. „Přecházejí k nám v rámci delimitace ze zanikajících okresních úřadů,“ upřesňuje mluvčí. Ing. Marie Ptáčková připomíná: „Jestliže kraj odpovídá za účetnictví obcí, pak zajišťování auditu obcí krajským úřadem je nezbytné. S ohledem na ustanovení dalších souvisejících zákonů a vyhlášek, například vyhlášky Ministerstva financí č.16/01 Sb., je kraj zodpovědný i za přenos dat z účetnictví obcí do centrálních statistických souborů. Při kontrole hospodaření kraj bude mít k těmto údajům přímý přístup, čímž se splnění těchto povinností výrazně zjednoduší.“ Mluvčí rovněž konstatuje, že pro kraj bude pořizování auditu dostatečným podkladem pro zodpovědné rozhodnutí, zda za tu či onu obec převezme záruku například při jejím jednání s poskytovateli dotačních titulů, což podle ing. Marie Ptáčkové dosud možné nebylo.

(Moderní obec, 4. 12. 2002)

BUDOU rozhodovat finanční možnosti. I malé město dnes obvykle disponuje velkým majetkem a problemati-

ka jednotlivých činností radnice, jejich posouzení, účtování, pohledávky, daňové záležitosti apod. bývají velmi specifické. Navíc legislativa často pro jejich řešení nabízí různé výklady. Ing. Květoslava Jeníčková, starostka Lázní Bohdaneč (3012 obyvatel) v okrese Pardubice, tím vysvětluje, proč se vedení města letos rozhodlo zadat provedení auditu hospodaření komerční firmě, kterou vybralo z více nabídek. „Domnívám se, že náklady vynaložené na odborné posouzení hospodaření a správnosti účetních operací jsou účelně vynaloženými náklady,“ zdůrazňuje starostka. Připouští však, že náklady za komerční audit do budoucna jistě ovlivní rozhodování každé obce, zejména velikosti Lázní Bohdaneč. Proto starostka nevyklučuje, že možnost nechat si provést audit krajským úřadem zdarma město v budoucnu využije. Obdobně v naší anketě odpověděl ing. Roman Ostrézi, tajemník Městského úřadu Bzenec (4233 obyvatel) v okrese Hodonín. Pro město zatím pracuje místní auditor, bezplatná možnost ověření hospodaření by ovšem pro město byla, jak uvedl tajemník, finančně výhodná. „Bude však záležet na novém vedení města, pro jaký způsob se rozhodne,“ uzavřel tajemník. Zcela jednoznačně je pro bezplatný audit od krajského úřadu Zuzana Baráková, ekonomka Obecního úřadu Huzová (629 obyvatel) na Bruntálsku. I dosud tato obec využívala možnosti přezkumu hospodaření okresním úřadem. Také Palkovicím (2596 obyvatel) v okrese Frýdek-Místek zatím hospodaření prověřoval okresní úřad. Staros-

ta ing. František Huška v té souvislosti zdůraznil, že s výsledky auditu byli seznamováni všichni občané a uváděly se i při žádostech o dotace. „Pokud audit bude vykonávat kraj zdarma, rádi tuto službu přijmeme,“ konstatoval palkovický starosta. Jana Drábková, tajemnice Městského úřadu Velká Bystřice (2877 obyvatel) v okrese Olomouc, uvedla, že si město nechává ověřovat hospodaření auditorem, jehož vybralo z došlých nabídek. Tuto praxi podle tajemnice město prozatím dál dodržuje.

(Moderní obec, 4. 12. 2002)

AUDIT vyjde město na 100 tisíc korun. Kontrolu finančního hospodaření města vždy prováděl finanční referát okresního úřadu. Ovšem kvůli jeho zániku 1. ledna 2003 a reformě státní správy musí nyní obce a města kontrolu svého hospodaření zadat soukromé auditorské firmě. V Rakovníku poprvé vyhrála firma, která nemá sídlo na okrese. Celý audit se provádí po etapách a předpokládá se, že by měl být dokončen v lednu až únoru. Audit vyjde nyní město na 100 tisíc korun.

(Rakovnický deník, 5. 12. 2002)

KAROSA mění svého auditora. Hospodaření největšího českého výrobce autobusů, společnosti Karosa Vysoké Mýto, bude za letošní rok kontrolovat auditorská společnost Deloitte Touche Tohmatsu místo dosavadní Ernst & Young. Deloitte Touche Tohmatsu bude auditovat i dceřinou společnost Karosy na Slovensku. Změna auditora Karosy souvisí se záměrem skupiny Irisbus-Iveco mít jednotnou auditorskou společnost.

(MF Dnes, 10. 12. 2002)

SITUACE ve Škodě Praha, která je generálním dodavatelem technologií pro Jadernou elektrárnu Temelín, je podle jejího nového šéfa kritická. „Je evidentní, že firma je dlouhodobě ztrátová, nemá pozitivní marži,“ řekl nový předseda představenstva a generální ředitel Škody Jiří Hurych. „Potřebuji rychle udělat zrcadlo společnosti, co se týká financí, právního auditu a personálních zdrojů,“ zdůraznil. Zdravé jádro v podniku však podle něj existuje. Firma se rozhodla vyměnit auditora za jednoho z velké čtyřky, který nastaví pravý obraz společnosti. „V průběhu ledna chceme předložit představenstvu a dozorčí radě a následně i akcionářům návrhy, jak dále s firmou,“ prohlásil. Mezi možnostmi patří kapitalizace určité části požadovaných pokut od ČEZ do základního jmění firmy, konkurs, který by však zkomplikoval řadu zakázek,

ale i privatizace. Právě vymáhané pokuty po Škodě, z nichž jenom ČEZ chce zhruba miliardu korun za zpoždění Temelína, komplikují situaci. Nejsou totiž podle Hurycha adekvátně zaneseny v účetnictví, což znesnadňuje zjištění skutečné finanční pozice podniku. Kromě Temelína jde i o další právní spory.

(Právo, 19. 12. 2002)

ÚČETNÍ bytového podniku Správa nemovitostí, která za dva roky připravila město minimálně o tři milióny korun na nájemném, nebude zřejmě jediná, kdo bude potrestán. Hradečtí radní se shodují v názoru, že by z or-

hledat,“ řekl. S tím však nesouhlasí ekonomický náměstek hradeckého primátora Alois Tuháček. „Neměli kontrolovat jednotlivé účetní operace, ale směrnice pro oběh účetních dokladů, které vše popisují. Orgány podniku mají podle mne za celý případ defraudace majetkovou odpovědnost,“ řekl. Komunistický zastupitel Štěpán je připravený z funkce odejít. „Necítíme vinu. Pokud se ale kolegové v zastupitelstvu domnívají, že je to naše chyba, tak ať nás odvolají,“ řekl.

(Hradecké noviny, 19. 12. 2002)

POLICIE zatkla jednatele firmy Tender group Radovana Sitaře. Firma organi-



gánů společnosti měli být vyhozeni současní zástupci města, kteří prý selhali při kontrolách. „Počkáme na výsledky šetření, ale jiná varianta než jejich výměna není možná,“ řekl radní a zastupitel za ODS Boris Herman. Šest mužů, z nichž tři sedí v dozorčí radě a další v představenstvu, by tak přišlo o slušné kapesné. Člen dozorčí rady dostává 3500 korun a předseda 4000 korun. Nejvyšší muž představenstva bere 5000, člen o tisícovku méně. Částky dostávají za jedno sezení, za rok se sejdou k rokování v průměru desetkrát. K tomu navíc pobírají na konci roku tantiémy za hospodářský výsledek podniku, které se mohou vyšplhat až na 10 000 korun. Na oplátku však za neúspěchy firmy ručí celým svým majetkem. Předseda dozorčí rady Správy nemovitostí Lubomír Štěpán, který na zastupitelstvu useda do opozičních lavic KSČM, se hájí tvrzením, že na podvod nepřišel ani auditor. „Dozorčí rada má kontrolovat účetnictví, závěrečnou zprávu a vůbec činnost podniku. Pokud ale účetní tají údaje, těžko může rada tuto chybu

zavola pro příbramskou radnici výběrová řízení, za které brala milionové úplatky. Jeden z nich byl od firmy IDOS. Sitař zůstal ve vyšetřovací vazbě. Předběžná zpráva auditorky Naděždy Voborské odhalila závažné nedostatky v účetnictví příbramské radnice a nepořádek v jejích fakturách. O některé účetní položky už také projevila zájem policie. Kromě jiného jde o ty, které souvisejí s pronájmem kulturního domu.

(MF Dnes - Příbramsko, 31. 12. 2002)

VELKÝ úklid v nemocnicích. Ekonomické audity, někde možná rušení a s tím související propouštění, to vše s sebou přináší přechod stovky okresních nemocnic pod správu krajů. Žádné hezké představy to nejsou. Na druhé straně jde o dobrý příklad, že přeci jen má reforma veřejné správy a zřízení krajů, nějaký smysl. Neboť od vizí ministerských úředníků se zdánlivě bezedným státním rozpočtem za zády se přechází k realitě krajů, kterým stát navěsil na krk třeba se zdravotnickými zařízeními nemalé dluhy a velmi

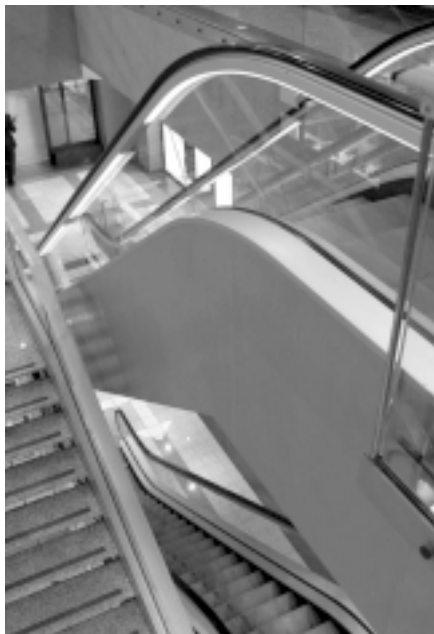
skoupě se s nimi podělil o rozpočtové prostředky. Na úrovni krajů už se není možné vymlouvat obecnými frázemi. Jediné, co je s tím nadělením možné udělat, je zavést pořádek a zjistit, jak si kdo stojí a proč. Jsou na tom nemocnice skutečně špatně kvůli politice zdravotnických pojišťoven, nebo proto, že jejich management prostě špatně hospodaří? Nemají nemocnice třeba na úhradu léků proto, že je stát zahnal svým plošným zvyšováním mezd do finančního kouta, nebo proto, že je jich prostě moc? Možná se konečně dočkáme odpovědí. Tak dlouho se čekalo na zdravotnickou reformu, optimalizaci zdravotnických zařízení a podobné systémové zásahy shora od k tomu příslušného ministerstva, až k tomu dojde nuceně, pod tíhou času a miliardových dluhů a podle potřeb jednotlivých krajů, tedy zdola. Ani to není úplně ideální. Můžeme si dobře představit, kolik zmatků, budoucích, dnes nepředvídaných potíží a problémů pro pacienty, ale i nemocnice samé to může přinést. Ani na krajské úrovni není nikdo automaticky chráněn před hloupostí, byrokratickou slepotou či jánabráchismem. Jen prostě už čas slov došel. Podle odhadů Asociace českých a moravských nemocnic bude činit zadlužení nemocnic ke konci tohoto roku devět až deset miliard korun. Hejtmani už se dali slyšet, že o dluhy, které jim stát převedl spolu se zdravotnickými zařízeními, se s ním budou soudit. Nejsou ani nijak nadšení dohodnutým plošným zvýšením tarifních mezd, byl se mu budou muset podřídit. A najít na to finance. V každém případě na dosud výsostné území Ministerstva zdravotnictví a pojišťoven přibude nový partner. V ideálním případě tak alespoň někdo bude mít konečně přehled o potřebách a možnostech daného území.

(HN, 3. 1. 2003)

ZE ZAHRANIČÍ

AMERICKÝ konglomerát Tyco International, jehož akcie byly v letošním roce

postiženy obviněním vedení firmy z defraudace a obavami investorů z nekvalitních účetních praktik, objevil při vnitřní kontrole chybu v účetnictví. Podle firmy bylo špatně zaúčtováno 382 milionů USD, nejde však o závažný podvod. Akcie Tyco v letošním roce oslabily o 74 procent. Bývalé vedení firmy v čele s Dennisem Kozlowskim bylo obviněno ze zatajení zvýhodněných firemních půjček v objemu ně-



kolika milionů dolarů, které v některých případech nebyly nikdy splaceny. Tři hlavní manažery firmy žalovala americká Komise pro burzy a cenné papíry (SEC) i za to, že v době, kdy nebyly zveřejněny informace o půjčkách, prodávali akcie v hodnotě milionů dolarů. Chyba v účetnictví bude vyrovnána v účetnictví za fiskální rok 2002, který skončil v září, kdy zaúčtuje dodatečný mimořádný poplatek před zdaněním ve výši 382 milionů USD. Podle prohlášení společnosti generální ředitel Edward Breen, finanční ředitel David Fitz Patrick a auditorská společnost PriceWaterhouseCoopers již zrušili prohlášení o finančních výsledcích za rok 2002. Tyco International,

kteří vyrábí široký okruh produktů počínaje dětskými plenkami a konče zabezpečovacími systémy, působí ve více než 100 zemích a zaměstnává zhruba 182.000 pracovníků. Čistý zisk společnosti činil v loňském roce pět miliard dolarů při tržbách 36 miliard. V České republice podniká firma prostřednictvím společnosti Tyco Electronics Czech, která patří k největším investorům na Trutnovsku.

(ČTK, 31. 12. 2002)

SKANDÁLY nezlomily sílu ekonomiky USA. Odhalení účetních podvodů několika velkých společností a nepoctivého jednání jejich vrcholových manažerů drtivě poznamenalo podnikovou sféru ve Spojených státech. Pád takových gigantů jako Enron, WorldCom, Global Crossing a dalších otřáslo důvěrou investorů. Drastický pokles kursu akcií těchto firem nicméně potrestal jejich neodpovědné a často i zločinné manažery, kteří měli svůj značný majetek uložen také v těchto cenných papírech. Navíc některým z nich hrozí trestní stíhání. Skandály se však týkaly jen nepatrného počtu ze 16 tisíc amerických firem kotovaných na burze. A většina podniků v USA nyní věnuje zvýšenou pozornost poctivému vedení účetních knih a náročnému auditu. Nový zákon o řízení podniků činí šéfy společností osobně odpovědné za finanční výkazy. Někteří analytici poukazují na to, že strach před případným trestním stíháním v případě chyb ve finančních výkazech nejvyšší šéfy zbavuje pružnosti při rizikových rozhodnutích. Jak napsal profesor Gary S. Becker, laureát Nobelovy ceny za ekonomii, nová legislativa může oslabit efektivnost a vedoucí úlohu amerického podnikového sektoru ve světě. Dodal nicméně, že „velké šoky, jakými byly podnikové skandály, by jiné ekonomiky zlomily do kolen, zatímco hospodářství USA se letos drželo překvapivě dobře“.

(HN, 31. 12. 2002)

AUDITOR, číslo 1, 2003, ročník X, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předsedkyně: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová.

Redaktor: Jaromír Dočkal, tel: 225 274 410, fax: 225 274 411, e-mail: dockal@ddpress.cz

Adresa redakce: Komora auditorů České republiky Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz.

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 14, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

Tisk: Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: tel.: 315 625 115.

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10 x ročně. Toto číslo vyšlo 22. 1. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.