

Obsah

AKTUALITY	2
Nový kontrolní dotazník dozorčí komise (Mgr. Slavomíra Stárková)	3
Připomínkové řízení k aplikační doložce ke standardu ISQC I.....	4
Rámcová pojistná smlouva o odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností (Ing. Tomáš Brumovský Ing. Libuše Šnajdrová)	6
VZDĚLÁVÁNÍ K nabídce vzdělávacích akcí v 1. pololetí 2007 (Ing. Jana Pilátová).....	8
Konference Harmonizace auditu a účetnictví v Evropské unii (Ing. Markéta Jindříšková).....	8
NA POMOC AUDITORŮM Účetní závěrky u podnikových kombinací a povinnost jejich ověření auditorem (Ing. Hana Gregášová).....	11
Poznatky z dohledu na řádné poskytování auditorských služeb (Ing. Jaroslav Němec).....	13
PRÁVO Splnění závazku (doc. JUDr. Karel Marek, CSc.).....	16
REGIONY Královéhradecký kraj.....	20

@ e-příloha Auditor 9/2006

OBSAH

- Výbory a komise informují
- K závazkovým vztahům v mezinárodním obchodu a k obsahu mezinárodních smluv
- Nový zákon o veřejných zakázkách
- Finanční kontrola ve veřejné správě

Toto číslo vyšlo **29. 11. 2006**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **4. 12. 2006**

Odvolací řízení



Komora auditorů České republiky je podle zákona o auditorech samosprávnou profesní organizací všech

auditorů. Kromě samosprávy profese zajišťuje i některé úkoly veřejné správy, které na komoru byly přeneseny zákonem. Komore tak bylo svěřeno rozhodování o právech a povinnostech fyzických a právnických osob v oblastech vykonávání auditorské nebo rozdílové auditorské zkoušky, zápisu do vedených seznamů, vydávání osvědčení o zápisu, vyškrtnutí ze seznamu, pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb a kárné odpovědnosti. V těchto záležitostech Komora rozhoduje podle správního řádu a účastník řízení má právo v případě nesouhlasu s rozhodnutím komory podat odvolání, případně správní žalobu podle soudního řádu správního.

Většina rozhodnutí komory je vydávána v souladu s podaným návrhem nebo žádostí. Snad jedinou oblastí, kde komora řeší odvolání účastníků řízení, je kárné řízení. Postup v kárném řízení je upraven kárným řádem, který byl schválen sněmem v listopadu 2005 s účinností od 1. ledna 2006. Potřeba přijetí nového kárného řádu byla vyvolána novým správním řádem, který od 1. ledna 2006 změnil některé postupy ve správním řízení. Odvolání proti rozhodnutím kárné komise v kárném řízení řeší buď kárná komise sama (pokud odvolání plně vyhoví), nebo odvolací komise ustavená radou komory z členů rady. Tříčlen-

ná odvolací komise je jmenována ad hoc k řešení jednotlivých odvolání, a její složení se tedy mění. Odvolací komise přezkoumává soulad napadeného rozhodnutí kárné komise a postupu řízení s právními předpisy. Věcnou správnost rozhodnutí přezkoumává pouze v rozsahu námitek uvedených v odvolání. Výsledkem činnosti odvolací komise je rozhodnutí, ve kterém potvrdí rozhodnutí kárné komise, nebo rozhodnutí kárné komise zruší a vrátí věc k novému projednání, nebo rozhodnutí kárné komise zruší a řízení zastaví, nebo rozhodnutí kárné komise změní. Rozhodnutí odvolací komise je konečné a nelze se proti němu odvolat. Je však možné je napadnout žalobou podle soudního řádu správního.

V uplynulém období jsem byl často členem odvolací komise ustavené Radou KA ČR pro řešení odvolání v kárném řízení. Odvolací komise dostává k dispozici kárný spis, kterým je dokumentován průběh řízení, a rozhoduje na základě tohoto spisu. Není určena k tomu, aby prováděla jednání s účastníky nebo zajišťovala další důkazy a podklady pro rozhodnutí. Proto je důležité, aby účastník řízení ve svém odvolání uvedl všechny důvody, které jej vedly k napadení rozhodnutí, a tím vlastně určil, čím se má odvolací komise zabývat. V případě nekonkrétního a obecného odvolání odvolací komise prověří pouze soulad rozhodnutí a postupu řízení s právními předpisy. A v tom postupuje kárná komise striktně podle správního řádu.

JUDr. Antonín Husák
člen Rady KA ČR

Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 6. 11. 2006 po abdikaci Ing. Zdeňky Drápalové kooptovala do svých řad nového člena, a to dalšího náhradníka v pořadí, Ing. Rudolfa Heřmanského, který se zapojí do činnosti Výboru pro auditorské směrnice.

Rada dále projednala záležitosti Výboru pro otázky profese a etiku, tj. návrh na prodloužení registrace hostující auditorky ze Slovenska, žádost bývalého auditora o opětovné zapsání do seznamu auditorů, tři žádosti o zpětné uznání praxe asistenta auditora, vzala na vědomí zápis z jednání o rámcové pojistné smlouvě na pojištění odpovědnosti auditorů na další rok s tím, že podepsaná smlouva bude zveřejněna jako příloha časopisu Auditor.

Rada projednala a vzala na vědomí průběžné výsledky hospodaření k září 2006 v jednotlivých střediscích a srovnání s výsledky ke stejnému období v loňském roce. K přípravám XVI. sněmu bylo konstatováno, že probíhají dosud bez

problémů, moderováním sněmu pověřila rada viceprezidenta Ing. Jiřího Vrhu.

Redakční rada předložila novou vizi obsahu časopisu Auditor na rok 2007, která byla schválena. Rada projednala a schválila návrhy na drobné úpravy vnitřních předpisů, a to Směrnice o cestovních náhradách v souvislosti s novým zákoníkem práce a Spisového řádu – přílohy č. 1 Spisový plán.

Na doporučení advokátů bude komora používat razítko s malým státním znakem České republiky, a to na rozhodnutích a usneseních podle správního řádu, resp. kárného řádu. Úřad prověří nezbytné kroky a připraví návrh nové směrnice, která používání razítka bude upravovat.

Rada projednala návrh aplikační doložky k ISQC 1, který bude zveřejněn v časopise Auditor k připomínkám, další návrh aplikační doložky k ISA 700R, který již prošel připomínkovým řízením, bude projednán příště.

Rada vzala na vědomí:

- zprávu o nepřidělení dotace z EU pro regiony,
- dopis Ing. Fárlikovi k ceně vzdělávacích akcí,
- zprávy ze zahraničních cest,
- zprávy ze zasedání Národní účetní rady,
- zprávy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy Kárné komise o vyřizování podnětů a stížností a udělených kárných opatřeních.

Změny nastaly v personálním obsazení úřadu komory, v referátu metodiky účetnictví a auditu. K 30. 9. t.r. ukončila externí spolupráci Ing. Zdeňka Drápalová, k 31. 10. t.r. ukončila pracovní poměr dlouholetá pracovnice Ing. Eva Fišerová, vedoucí referátu se stala od 1. 11. 2006 Ing. Markéta Jindřišková a na 50% úvazek nastoupil asistent auditora Mgr. Ing. Miloš Kárník. Další volné místo je dosud neobsazené.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Časopis Auditor se bude v příštím roce věnovat jednotlivým odvětvím

Vážení kolegové, blíží se nový kalendářní rok a s ním i nový ročník časopisu Auditor. Letošní ročník byl tématicky věnován regionům, kde jak obálka s fotografií vybraného místa v regionu, tak statistika auditorů, podniků a stručná informace o historii a aktivitách tento region mapovala.

Byli bychom rádi, aby obálka a obsah ročníku spojovala i v budoucnu jedna myšlenka. Redakční rada přišla s nápadem věnovat každé číslo jednomu odvětví, kde by jako „téma měsíce“ byly uváděny zvláštnosti a specifika podniků daného odvětví či oboru z hlediska účetnictví a auditu. Pro rok 2007 jsme předběžně vybrali odvětví uvedená v tabulce.

Abychom mohli naši vizi naplnit, potřebujeme vaši spolupráci. Vyzýváme touto cestou ty, kdo by by-

li ochotni napsat články týkající se jednak specifík v účetnictví vybraného odvětví, jednak rizik, kterým je třeba věnovat pozornost při auditu podniků působících v tomto odvětví. Budeme se proto obracet na odborníky a auditory, o nichž ví-

Č.	Odvětví
1.	Výrobní podniky
2.	Zemědělské podniky
3.	Banky a ostatní finanční instituce
4.	Pojišťovny včetně zdravotních pojišťoven
5.	Služby cestovního ruchu
6.	Obchodní podniky
7.	Nadace
8.	Obce
9.	Školy (státní i soukromé)
10.	Sněmovní číslo

Pořadí témat se může dle aktuální potřeby měnit.

me, že se v určité oblasti účetnictví a auditu pohybují. Zároveň bychom chtěli uveřejňovat rozhovory se zajímavými lidmi z vedení těchto firem, kteří by se s námi podělili o zkušenosti, které mají s účetnictvím i s auditory.

Pokud tedy máte zájem se v této oblasti jakkoliv angažovat (napsat článek, upozornit na problémy, s nimiž se při auditu setkáváte, upozornit na osoby, které bychom mohli kontaktovat apod.), uvítáme vaši aktivitu (články jsou honorovány) nebo alespoň informaci, na koho bychom se mohli obrátit. Články posílejte a informace sdělujte na některou z níže uvedených e-mailových adres:

lerova@kacr.cz
muller@vse.cz

prof. Libuše Müllerová,
předsedkyně redakční rady
časopisu Auditor

Úpravy v textu Příručky mezinárodních auditorských standardů 2006

Při práci s Příručkou mezinárodních auditorských standardů 2006 byly zjištěny následující nedostatky: chyba v poznámce pod čarou na úvodní stránce mezinárodního auditorského standardu ISA 200R „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, špatně uvedená data v příloze téhož standardu a nesprávný překlad v úvodu přílohy standardu ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“.

Za tyto nepřesnosti, o kterých jsme vás již informovali na internetových stránkách komory, se omlouváme a na samostatném listě, který je vložen do tohoto čísla časopisu Auditor, zveřejňujeme opravy formou revizí.

Alena Beranová, DiS.
metodický úsek Úřadu KA ČR

Nový kontrolní dotazník dozorčí komise

Od 2. pololetí 2006 začala dozorčí komise používat při pravidelných prověrkách u auditorů a auditorských společností jednotný kontrolní dotazník. V příloze tohoto čísla je „Kontrolní dotazník dozorčí komise pro ověření aplikace ISA“ publikován v plném rozsahu.

Koncepční rámec dotazníku vycházel z prioritního požadavku vykonávat u auditorských společností a jednotlivých auditorů dohledy efektivně a účinně, čili tak, aby byla zajištěna potřebná srovnatelnost úrovně kvality každé provedené kontroly. Dotazníkem je přednostně mapována dokumentace spisu auditora (viz ISA 230.2 – 6) s vazbou na dodržování profesních norem při provádění auditu a soulad mezi vydaným stanoviskem auditora a závěry vyplývajícími z provedených prací. Dotazník jako takový nezahrnuje kontrolu zaměřenou na zavedení pravidel a postupů řízení kvality u auditora (ISA 220.2).

Dotazník používá dozorčí komise při kontrolách auditorských spisů dokumentujících auditu účetních závěrek, sestavených za období počínající dnem 1. 1. 2005 a později.

Otázky v dotazníku, ověřující konkrétní činnost auditora na zakázce, jsou chronologicky číslovány a jsou, pokud možno, věcně řazeny v logickém sledu, tzn. podle hlavních stadií auditorského přístupu k zakáz-

ce (počínaje kontrolou provedených procedur auditora ve fázi přípravy na audit, vlastním provedením a konče závěrečnými a souvisejícími pracemi na zakázce, včetně vydané auditorské zprávy).

Dotazník formuluje v prvních dvou sloupcích

- základní, tj. nosný dotaz, jenž je zaměřen na identifikaci a popis kontrolované oblasti (*první sloupec*),
- hlavní odkazy na ISA, týkající se dané problematiky (*druhý sloupec*).

V dalším sloupci je uváděna stručná konkretizace sledovaného cíle, event. další detailnější odkazy na čísla a články příslušného ISA, případně je uveden odkaz na vzorové dokumenty *Příručky pro provádění auditu u podnikatelů*, nebo *právní předpis* (nejčastěji na ZoÚ). Jedná-li se o komplikovanější auditorskou proceduru, je uváděn i konkrétnější věcný popis (*třetí sloupec*).

Poslední sloupec dotazníku slouží k poznámkám DK a souvisí s vyhodnocením a popisem zjištění kontrolní skupiny DK.

Cílem unifikace kontrol, zajišťovaných pomocí popisovaného dotazníku, je také reálné získání uceleného přehledu o postupech, metodách a technikách každého kontrolované-

Novinky z IFAC a FEE

FEE: Omezení auditorské odpovědnosti je ve veřejném zájmu



Evropská komise zveřejnila dne 4. října 2006 nezávislou studii o ekonomickém

dopadu současných předpisů týkajících se režimů auditorské odpovědnosti a pojistných podmínek v členských státech. Zpráva vypracovaná externí konzultantskou společností London Economics analyzuje strukturu auditorského trhu, popisuje omezení na trhu pojištění mezinárodních auditorských služeb, zkoumá ekonomickou potřebu omezení auditorské zodpovědnosti a srovnává několik možných metod jejího omezení.

Zpráva přináší čtyři hlavní závěry:

- Mezinárodní trh statutárního auditu velkých společností je vysoce koncentrován a ovládan firmami „velké čtyřky“. Středně velké auditorské firmy nejsou adekvátní náhradou při krachu některé z firem „velké čtyřky“.
- Úroveň pojištění auditorské odpovědnosti dostupného pro vyšší limity výrazně poklesla.
- Nedostatečná kapacita na provádění statutárního auditu velkých firem při pádu některé z firem „velké čtyřky“ by způsobila problémy nejen podnikům, jejichž účetní závěrka musí být auditována, ale i celé ekonomice.
- Omezení auditorské odpovědnosti by snížilo riziko případných katastrofálních škod.

FEE přivítala tuto zprávu jako potvrzení svého názoru, že v zemích, které nepřijaly odpovídající opatření k omezení odpovědnosti auditora, by současný stav mohl způsobit

skutečné problémy pro kapitálové trhy a obecně pro dostupnost kapitálu. Zpráva poskytuje empirické důkazy, že omezením auditorské odpovědnosti by nebyla ovlivněna kvalita auditu ani cena kapitálu, a zároveň ukazuje, že by to zvýšilo výběr na trhu auditorských služeb pro velké společnosti.

-mk-

Prohlášení IFAC k členským povinnostem



Jednou z povinností Komory auditorů České republiky vyplývajících z členství v Mezinárodní federaci účetních IFAC je usilovat o dodržování povinností stanovených v tzv. prohlášeních k členským povinnostem (Statements of Membership Obligations – SMO). Účelem těchto prohlášení je poskytnout jasný návod, jak zajistit co nejkvalitnější práci účetních odborníků a auditorů.

Jednotlivá prohlášení stanoví požadavky pro členské organizace IFAC v oblasti kontroly kvality, vzdělávání, auditorských standardů, etiky, veřejného sektoru, dohledu a sankcí a mezinárodních účetních standardů.

IFAC sleduje, zda členské státy plní požadavky stanovené v prohlášeních (SMO). Projekt sledování plnění požadavků je rozdělen do tří fází. První fáze začala v roce 2004 a členské organizace poskytly formou standardizovaného dotazníku základní informace o legislativním rámci a o používaných účetních a auditorských postupech.

Druhá fáze je v současné době dokončována a spočívá v sebehodnocení souladu členských organizací s jednotlivými požadavky. Toto sebehodnocení probíhalo formou vyplnění komplex-



Kárný postih auditora jsme tentokrát vyřešili pouze velmi mírnými prostředky.

Kresba I. Svoboda

ho auditora, které při poskytování služeb uplatňují.

Kontrola prováděná již podle platných ISA se podstatně detailněji zaměřuje na vyhodnocení auditorem **zdokumentovaných postupů**, které prováděl

- v souvislosti s poznáním účetní jednotky (jejího prostředí),
- v souvislosti s vyhodnocením rizik výskytu významné nesprávnosti, a
- při posuzování možných podvodů při auditu ÚZ.

Ve spise je např. zevrubně ověřováno, zda nechybí informace o významných rizicích, která podle soudu a vyhodnocení auditora vyžadují při auditu zvláštní pozornost.

Výsledkem celkového zhodnocení auditorské činnosti po dohlídce je syntéza poznatků, která by měla (formou doporučených opatření k nápravě) přispět ke zkvalitnění auditorských služeb. Pokud je v rámci pravidelné prověrky kontrolován spis auditora, který je zároveň za-

městnancem auditora, budou závěry z dohlídek sledovány pomocí dvojí evidence - jednak v evidenci seznamu zapsaných auditorů, jednak (nastane-li takováto varianta) podle seznamu auditorských společností. Tímto způsobem bude zajišťován kontinuální přehled o každém kontrolovaném auditorovi i tehdy, jestliže se osamostatní nebo změní zaměstnavatele.

Smyslem prezentace dotazníku je podat informaci o rozsahu významné části programu pravidelné prověrky, zaměřené na kontrolu dodržování a správnou aplikaci mezinárodních auditorských standardů. Každý auditor má tudíž možnost porovnat požadavky definované v otázkách dotazníku s dokumentovanými postupy, metodami a technikami uplatňovanými v rámci své auditorské praxe.

Mgr. Slavomíra Stárková

vedoucí dohledu nad auditorskou činností KA ČR

Připomínkové řízení k aplikační doložce ke standardu ISQC I

Výbor pro auditorské standardy připravil návrh aplikační doložky ke standardu ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.

Návrh aplikační doložky je nyní předkládán do připomínkového řízení.

Připomínky zasílejte nejpozději **do 31. 12. 2006** Úřadu KA ČR nebo e-mailem na adresu kacr@kacr.cz.

-ab-

Aplikační doložka KA ČR

Prověřka řízení kvality

k ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby

Aplikační doložku mezinárodního standardu pro řízení kvality vydává Komora auditorů České republiky za účelem upřesnění aplikace Mezinárodních standardů pro řízení kvality (International Standards on Quality Control – ISQC) vydávaných Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants – IFAC) v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky.

Národní aplikační doložka řeší:

- v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu, výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu,
- v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy,
- případně doplnění standardu tak, aby auditorská praxe byla žádoucím způsobem sjednocena.

Aplikační doložku je vždy třeba chápat v kontextu mezinárodního standardu, ke kterému je zpracována.

A. Aplikace standardu

Nové odstavce

Odstavec 60.1.

Kritéria, podle nichž se hodnotí všechny ostatní audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby s cílem určení toho, zda bude provedena prověrka řízení kvality jsou stanovena tak, aby zahrnovala alespoň zakázky na provedení auditu nebo prověrky účetní závěrky nebo finančních informací určených ke zveřejnění u:

- účetních jednotek podléhajících regulaci Českou národní bankou,
- zdravotních pojišťoven,
- velkých organizací, jejichž obrat přesahuje 5 mld. Kč nebo počet zaměstnanců přesahuje 1000.

B. Komentář k aplikaci

K odstavci 60

Mezinárodní standard stanovuje povinnost provádět prověrku řízení

kvality pouze u auditů účetních závěrek kótovaných společností. Cílem této aplikační doložky je rozšířit okruh zakázek, u nichž je prověrka řízení kvality prováděna povinně na další typy zakázek a na účetní jednotky, které jsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu.

C. Odkaz

Na straně 216 Příručky mezinárodních auditorských standardů 2006 v bodě 6 odstavec e) je „společnost“ definována takto – samostatný odborník, rada partnerů, právnická osoba nebo jiný subjekt sdružující odborníky v oblasti účetnictví.

D. Platnost a účinnost

Platnost: datum
Účinnost: datum

ního standardizovaného dotazníku, který pokrýval všechny oblasti stanovené SMO. KA ČR se zúčastnila obou fází a v současné době byl na internetových stránkách www.ifac.org zveřejněn vyplněný dotazník v anglickém jazyce.

V případě, že by byly ve druhé fázi identifikovány oblasti pro zlepšení, bude ve třetí fázi projektu požadováno, aby členská organizace vytvořila plán k odstranění identifikovaných nedostatků a dosažení co největšího souladu se všemi prohlášeními (SMO). Tato fáze nebyla dosud zahájena. **-mj-**

Výběrové řízení IFAC na vytvoření příručky pro řízení kvality u malých a středních auditorských a účetních společností

Mezinárodní federace IFAC na konci října vypsala výběrové řízení na vytvoření příručky pro implementaci standardu řízení kvality ISQC 1 malými a středními auditorskými a účetními společnostmi. Tato příručka by měla napomoci malým a středním auditorským a účetním společnostem porozumět požadavkům kladeným standardem ISQC 1 a zavést postupy kontroly kvality, které jsou v souladu s těmito požadavky. Více informací o výběrovém řízení lze nalézt v angličtině na www.ifac.org. Termín pro odeslání nabídek je 29. prosince 2006. Předpokládaný termín pro vydání příručky je 28. únor 2008. **-mj-**



Co možná nevíte

Jiří Nekovář ve vedení nadnárodní organizace CFE



Jiří Nekovář, prezident Komory daňových poradců ČR, byl zvolen novým viceprezidentem mezinárodní organizace Confederation Fiscale Europeenne (CFE).

Do této pozice ho zvolilo valné shromáždění na zasedání koncem září v Londýně. Návrh kandidatury byl předložen Slovenskou komorou daňových poradců. Při volbě ho podpořila drtivá většina kandidátů. Je to vůbec poprvé, kdy se na tak významnou pozici dostal zástupce nového členského státu Evropské unie.

CFE byla založena v roce 1959 a nyní zastřešuje 30 národních organizací ze 23 evropských zemí a reprezentuje více než 150 tisíc daňových poradců. Aktivně se podílí na legislativním procesu v daňové oblasti, je významným připomínkovým místem pro návrhy daňových opatření na úrovni Evropské komise. Zároveň pokrývá oblast daňového poradenství a nastavuje vysoké profesní standardy pro příslušníky profese. Vede evropský registr daňových poradců a usiluje o harmonizaci a spolupráci v oblasti daňového práva v Evropě. Více o CFE lze najít na internetových stránkách www.cfe-eutax.org.

Ing. Jiří Nekovář je prezidentem KDP ČR od roku 1996. Na práci CFE se aktivně podílí jako člen orgánů a pracovních výborů od roku 1994. Profesi daňového poradce vykonává od roku 1993, a to zejména prostřednictvím vlastní společnosti EURO-TREND.

Rámcová pojistná smlouva o pojištění odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností

uzavřená mezi Českou pojišťovnou a.s., Kooperativou, pojišťovnou, a.s., ČSOB Pojišťovnou, a.s. a Komorou auditorů České republiky v pátém pojistném roce.

V pátém pojistném roce si v rámci pojistné smlouvy č. 805-91719-17 ke dni 21. 9. 2006 sjednalo pojištění 92 auditorů a auditorských společností, což je celkově o pět pojištěných více ve srovnání s předešlým pojistným rokem. Pojištění či udržovací pojištění neobnovili dva auditoři (oba v souvislosti s ukončením činnosti), ale přibýlo 78 nových auditorů, resp. auditorských společností. Využití jednotlivých variant pojištění a možností připojištění znázorňují grafy.

K 21. 9. 2006 celkové předepsané pojistné za pojistnou smlouvu č. 805-91719-17 činí 2 534 912 Kč (po započtení 20% bonusu); celkové pojistné v předchozím pojistném roce činilo 2 626 655 Kč (po započtení 10% bonusu). Vedoucí pojistitel zpracoval text nové rámcové pojistné smlouvy na další pojistný rok, jenž již prošel i schválením dalších dvou pojistitelů této smlouvy. Již nyní však níže uvádíme podstatné a dle našeho názoru pozitivní změny v pojistné ochraně.

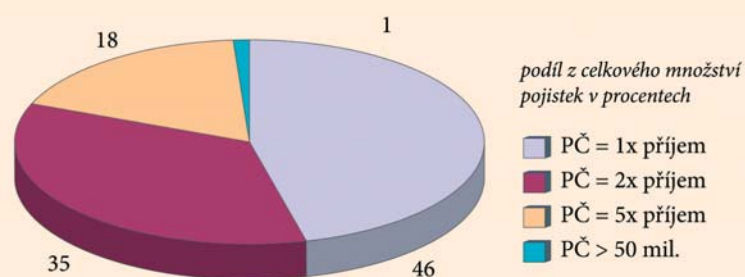
VYUŽITÍ JEDNOTLIVÝCH PŘIPOJIŠTĚNÍ

dle Rámcové pojistné smlouvy č. 805-91719-17



VARIANTY ZÁKLADNÍHO POJIŠTĚNÍ

dle Rámcové pojistné smlouvy č. 805-91719-17





*Vaše pojistka už před rokem propadla. Je mi líto, ale musím vás tady nechat.
Kresba I. Svoboda*

Vzhledem k dosavadnímu bezškodnímu průběhu v pojistném roce 2005/2006 bude dle ujednání bodu 17.2. nové rámcové pojistné smlouvy poskytnuta opět 20% sleva pro základní pojištění na další pojistný rok.

Po jednání se zástupci vedoucího pojistitele se podařilo navýšit maximální pojistnou částku, pro niž je nutný předchozí souhlas České pojišťovny, a.s., a to ze stávajících 40 mil. na 50 mil. Kč.

Do textu pojistné smlouvy bylo nově zařazeno ujednání o soupojištění (bod 16. smlouvy), které však nic nemění na rozsahu pojistné ochrany. Ostatní ustanovení pojistné smlouvy zůstávají beze změn.

Nová pojistná smlouva č. 805-92285-15 již byla uzavřena a bude zveřejněna na internetových stránkách Komory auditorů ČR www.kacr.cz (v uzavřené části pro auditory), a to včetně Ujednání k rámcové pojistné smlouvě č. 805-92285-15, týkající se pojištění čtyř největších auditorských společností. Na internetových stránkách budou rovněž k dispozici ke stažení formuláře Přihláška k pojištění a Oznámení škodní události.

Zároveň upozorňujeme, že došlo k **přestěhování pražské centrá-**

ly makléřské společnosti STACH

& S.T., a.s., která dosud působila na adrese Kolovratská 2/111, 100 00 Praha 10. Nyní se bude nacházet v prostorách budovy **Delta Haus** na adrese **Šafaříkova 17, 120 00, Praha 2**. Tuto adresu je třeba používat při korespondenci i při osobních setkáních. Právní sídlo společnosti zůstává beze změn. Současně došlo ke změnám telefonních čísel. K dispozici jsou následující **telefonní čísla: 274 810 600, 274 810 812, 274 781 512, 222 232 246 a 222 232 288. Faxová linka** zůstává **274 815 441**. Informace naleznete rovněž na internetových stránkách Komory.

Plné znění rámcové pojistné smlouvy č. 805-92285-15 (včetně formulářů Přihláška k pojištění a Oznámení škodní události) zveřejňujeme formou vložené přílohy v tomto čísle časopisu Auditor.

Ing. Tomáš Brumovský
předseda Výboru pro otázky profese a etiku

Ing. Libuše Šnajdrová
referát VOPE Úřadu KA ČR

K životnímu jubileu prof. Dany Kovanicové



V listopadu letošního roku slaví paní prof. Ing. Dana Kovanicová, CSc. kulaté životní jubileum. Dožívá se ho v plné fyzické i du-

ševní síle, ačkoliv většina jejich vrstevníků si v tomto věku již užívá zaslouženého odpočinku, na který paní profesorka snad ještě ani nezačala pomýšlet. Její myšlenkovou kapacitu a hluboký tvůrčí potenciál by jí mohl závidět ne jeden z mladších kolegů či kolegyně.

Jako uznání za celoživotní dílo udělila Vysoká škola ekonomická v Praze na návrh vedení fakulty Financí a účetnictví na slavnostním zasedání Vědecké rady školy v květnu 2006 paní profesorce Kovanicové medaili Aloise Rašina.

Profesorka Kovanicová svůj profesní život zasvětila účetnictví přesto, že na počátku její profesní dráhy a pak ještě dlouho poté stála tato vědní disciplína na vedlejší koleji. O významu tohoto oboru jako jedinečného informačního zdroje pro širokou škálu uživatelů nikdy nepřestávala pochybovat. Proto renesance účetnictví v procesu transformace české ekonomiky v devadesátých letech minulého století pro ni byla velkou satisfakcí.

Publikace profesorky Kovanicové se staly bestsellery v oblasti účetní literatury. Svoji schopností podat účetnictví srozumitelným a poutavým způsobem dokázala zaujmout nejen odbornou veřejnost, ale umožnila i široké laické veřejnosti přiblížit taje a krásy jen na první pohled nezáživné disciplíny. **-Im-**

Změny v odboru účetnictví ministerstva financí

Novým vedoucím oddělení auditu a regulace profesí (v rámci odboru účetnictví a auditu) Ministerstva financí České republiky se stal Ing. Martin Šabo. **-jd-**

K nabídce vzdělávacích akcí v 1. pololetí 2007

V příloze tohoto čísla naleznete „Nabídku vzdělávacích akcí Institutu vzdělávání KA ČR na 1. pololetí 2007“.

Z vícedenních seminářů jsme pro Vás připravili pilotní projekt „Právo pro auditory“, který vznikl na základě námětů auditorů ve spolupráci s Právnickou fakultou Masarykovy univerzity v Brně. Jedná se o cyklus přednášek, které na sebe navazují a tvoří odborný celek, ale v případě potřeby posluchačů lze absolvovat pouze jednotlivá vybraná témata. Dále pokračujeme v prohlubování znalostí z oblasti jak mezinárodních účetních standardů, tak i českých účetních předpisů, kdy Vám můžeme nabídnout dvoudenní seminář na téma „Konsolidovaná účetní závěrka“.

I v prvním pololetí 2007 se věnujeme prioritnímu tématu, kterým zůstávají mezinárodní auditorské standardy. Pro velký zájem, který nás oprav-

du potěšil, pokračujeme v semináři „Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů“. Vzhledem ke skutečnosti, že dosud nemáme rozhodnutí o přidělení či nepřidělení dotace z fondů Evropské unie, není možné v tuto chvíli termíny konání těchto seminářů zveřejnit. Na projektu se však intenzivně pracuje a termíny zveřejníme v co možná nejkratším čase na internetových stránkách a v dalším čísle časopisu Auditor.

V této souvislosti připomínám, že rada KA ČR rozhodla o prodloužení lhůty pro absolvování seminářů v rozsahu 20 hodin na téma mezinárodní auditorské standardy do konce roku 2007. Rada též v souladu se směrnicí pro KPV došla k závěru, že zatím není nutné vyhlášovat nové prioritní téma. Kromě vícedenních seminářů jsme pro Vás připravili i semináře jedno-

denní a klubová setkání. Z této oblasti mi dovoluji upozornit na téma „Účetnictví veřejných výzkumných institucí“ a dále „Účetnictví a audit nevládních nevýdělečných organizací“. Pozornost věnujeme i klasickým tématům jako je daň z příjmů a DPH. Vaší pozornosti doporučujeme i klubová setkání na téma „Co řeší metodický výbor“ a „Poznatky z dohledu“. Na závěr ještě upozornění na končící možnost bezplatného testování elektronické formy vzdělávání, která je všem členům Komory přístupná od září letošního roku. 15. prosince 2006 je poslední den, kdy si lze na webových stránkách KA ČR objednat přístupové heslo a 31.12. 2006 končí testovací verze.

Jana Pilátová, auditorka
předsedkyně výboru pro KPV

Konference Harmonizace auditu a účetnictví v Evropské unii

Komora auditorů České republiky ve dnech 16. – 17. října v Praze organizovala konferenci Harmonizace auditu a účetnictví v Evropské unii. Konference byla rozdělena do dvou částí. V první části vystoupili jednotliví přednášející, v druhé části probíhaly diskuse v sekcích, do kterých byli účastníci zařazeni podle svých požadavků.

Konference byla zahájena Vladimírem Králíčkem, prezidentem Kom-

ory auditorů České republiky, který také většinu konference dále moderoval. Poté, co přivítal účastníky a seznámil je s obsáhlým programem, vystoupil Simon Thompson, technický manažer Výboru pro mezinárodní standardy vzdělávání při Mezinárodní federaci účetních a auditorů IFAC. Seznámil účastníky konference se strukturou a úlohou IFAC a jejími nejnovějšími aktivitami v následujících oblastech:

Dodržování požadavků stanovených IFAC členskými organizacemi

IFAC vydala Prohlášení k členským povinnostem, která specifikují povinnosti členských organizací v oblasti auditu, účetnictví, vzdělávání, etiky, kontroly kvality, účetnictví veřejného sektoru a vyšetřování a sankce a mají být nástrojem pro zkvalitňování auditorské a účetní profese ve všech státech zastoupených v IFAC. V součas-



Na snímku vlevo jsme zachytili za řečnickým pultem Simona Thompsona, technického manažera IAESB (IFAC). Snímek uprostřed zachycuje přednášející na společné večeři – zleva Simon Thompson, Marc Gold (zástupce ACCA), prezident KA ČR Vladimír Králíček, Ivan Bošela (prezident SKAU) a Henri Olivier (generální sekretář FEE). Na fotografii vpravo: sál hotelu Dorint Novotel v Praze, kde se konference konala.

né době IFAC vyhodnocuje plnění těchto prohlášení jednotlivými členskými organizacemi.

Mezinárodní vzdělávací standard IES 8 „Kompetenční požadavky na auditory“

Standard IES 8 byl vydán v roce 2006, je platný od 1. července 2008 a stanovuje požadavky v oblasti auditu, účetního výkaznictví a praxe, které musí od tohoto data splňovat každý auditor.

Problematika malých a středních auditorských společností

V současné době IFAC pracuje na tvorbě příručky pro aplikaci standardů ISA malými a středními auditorskými společnostmi, která by zároveň měla sloužit jako platforma pro tvorbu dalších manuálů a praktických pomůcek v této oblasti. Následovalo vystoupení Henriho Oliviera, hlavního sekretáře Evropské federace účetních znalců FEE. Ve svém vystoupení se zaměřil zejména na seznámení účastníků konference se strukturou a členskou základnou FEE a hlavními cíli jejího působení. Cílem FEE je zejména vyvíjet spolupráci mezi jednotlivými členskými organizacemi v Evropě a identifikovat problémy týkající se účetnictví a auditu a ve spolupráci s členskými organizacemi hledat řešení těchto problémů. FEE reprezentuje zájmy evropských účetních a auditorů ve vztahu k Evropské unii a jako členská organizace IFAC i na celosvětové úrovni. FEE vyvíjí své aktivity

v mnoha oblastech, jako je například účetnictví a účetní výkaznictví, audit, veřejný sektor, malé a střední podniky, vzdělávání, daně atd. Svých cílů FEE dosahuje zejména vydáváním různých diskusních materiálů a závěrů z nich, poskytováním připomínek k diskusním materiálům či návrhům dokumentů vydávaných evropskými i celosvětovými organizacemi, organizováním konferencí a seminářů, poskytováním informací na svých internetových stránkách atd. Henri Olivier dále ve svém vystoupení informoval o aktivitách FEE v oblasti nové směrnice o statutárním auditu, účetního výkaznictví v rámci Evropské unie a účetnictví malých a středních podniků.

Dále vystoupil Lars Vind Sorensen, zástupce ředitelství vnitřního trhu při Evropské komisi. Jeho vystoupení bylo zaměřeno na implementaci Osmé směrnice o provádění povinných auditů, která byla zveřejněna v Úředním věstníku EU 9. června 2006, vstoupila v platnost 29. června 2006 a členské státy mají za povinnost implementovat její požadavky do svých legislativ do 30. června 2008. Lars Vind Sorensen se ve svém vystoupení zaměřil na základní oblasti, které Osmá směrnice pokrývá, zejména registraci auditorů a auditorských společností, použití Mezinárodních standardů auditu při provádění povinných auditů, plnou odpovědnost hlavního auditora za audit konsolidované účetní závěrky, nezávislost auditorské profese, kontrolu kvality auditorské práce,

způsob jmenování a odvolání auditora, veřejný dohled, vzájemné uznávání kvalifikací a problematiku auditu jednotek veřejného zájmu. Dále Lars Vind Sorensen upozornil na směrnici č. 2006/46/EC, která byla zveřejněna v Úředním věstníku Evropské unie 16. srpna 2006 a která mění či doplňuje znění některých směrnic, které upravují oblast účetnictví. Zejména se jedná o požadavek na zveřejnění výkazu o správě a řízení společnostmi, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu cenných papírů. Tento výkaz bude tvořit zvláštní oddíl výroční zprávy a bude obsahovat informace o zásadách správy a řízení společnosti, které se na společnost vztahují, či které se rozhodla dobrovolně používat, a o veškerých důležitých informacích o postupech správy a řízení používaných nad rámec požadavků podle vnitrostátního práva. Požadavky této směrnice musí členské státy implementovat do národních legislativ do 5. září 2008. Závěr vystoupení byl věnován organizacím, které byly či budou zřízeny Evropskou komisí v souvislosti se změnami požadovanými oběma směrnicemi, zejména Evropské skupině orgánů veřejného dohledu EGAOP a Výboru pro regulaci auditu AuRC.

Osmé směrnici se ve svém vystoupení věnoval i Petr Kříž, partner společnosti Pricewaterhouse Coopers. Prezentace byla rozdělena do bloků zaměřených na klíčové otázky související s implementací požadavků Osmé směrnice, zhodnocení současné situace v klíčových ob-



Vlevo: Z přednášky Petra Kříže, kterému za moderátorským stolem sekunduje Vladimír Králíček. Na fotografiích uprostřed a vpravo záběry z jednacího sálu.



Jsme dynamická auditorská společnost se širokým spektrem činností a řadou klientů se zahraniční majetkovou účastí. Naše služby poskytujeme od roku 1993, převážně v regionu Morava, Praha a dlouhodobě spolupracujeme s řadou společností, především v oblasti průmyslu, obchodu a stavebnictví. Naším cílem je, vedle dlouhodobosti služeb, také schopnost řešit speciální složitější problémy klientů a spolupráce se zahraničními partnery s majetkovými podíly v ČR.

V současnosti rozšiřujeme pracovní tým a z toho důvodu hledáme vhodného kandidáta na pozici **Asistent auditora.**

ASISTENT AUDITORA (Brno)

Požadujeme:

- vysokoškolské ekonomické vzdělání,
- min. 2 roky praxe v auditorské nebo účetně-daňové firmě,
- velmi dobrá znalost účetní a daňové problematiky,
- znalost AJ nebo NJ, na komunikativní úrovni, vč. odborné terminologie,
- komunikativnost, pečlivost, samostatnost, flexibilita,
- pozitivní přístup a zájem o dění ve společnosti,
- ŘP sk. B (aktivní řidič.)

Nabízíme:

- práci v dobrém kolektivu a v příjemném prostředí,
- možnost seberealizace,
- profesní růst,
- účast na odborných školeních, jazykové vzdělávání,
- nástupní plat: 25-30 tis. Kč,
- zaměstnanecké výhody (stravenky, mobilní telefon aj.).

Náplň práce:

- spolupráce při auditech,
- poskytování odborného poradenství,
- vedení účetnictví,
- komunikace s klienty, také v cizím jazyce.

V případě zájmu o účast ve výběrovém řízení zašlete svůj životopis na e-mail: stockova@auditucetnictvi.cz nebo na adresu: AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o., pí Štočková, IBC, Příkop 6, 60200 Brno, popř. nás můžete také kontaktovat na tel.: 545 175 887 nebo na mobil: 606 863 871, pí Štočková.

Více informací o naší společnosti je možné získat také na www.auditucetnictvi.cz

lastech a na transpozici těchto požadavků do české legislativy. Jednou z klíčových otázek v souvislosti s přijetím směrnice je nezávislost auditora ve vazbě na neauditorské služby, která byla vyjasněna přístupem na základě rizik a jejich zajištění. Další klíčovou otázkou jsou výbory pro audit, jejichž ustanovení je povinné u jednotek veřejného zájmu. Členské státy mohou zavést úlevy pro malé a střední podniky, případně i v dalších vymezených oblastech. Velmi zajímavým tématem je i reforma odpovědnosti auditora. Směrnice reformu nezavádí, ale je v ní ustanoven požadavek, aby do 1. ledna 2007 Evropská komise předložila zprávu o dopadu vnitrostátních pravidel o odpovědnosti na provádění povinných auditů na evropských kapitálových trzích a na pojistné podmínky pro statutární auditory a auditorské společnosti, včetně objektivní analýzy omezení finanční odpovědnosti. V souvislosti s touto zprávou předloží Evropská

komise, pokud to bude považovat za vhodné, doporučení členským státům (nezávislá studie o ekonomickém dopadu předpisů týkajících se režimů auditorské odpovědnosti již byla zveřejněna na internetových stránkách Evropské komise, viz sekce Aktuality tohoto čísla časopisu Auditor). Povinná rotace auditorské společnosti byla ze směrnice vypuštěna, je však stanoven požadavek na vystřídání klíčového auditorského partnera odpovědného za provádění auditu subjektů veřejného zájmu do sedmi let od jmenování. Marc Gold, zástupce ACCA, informoval účastníky konference o systému regulace účetnictví a auditu ve Velké Británii. Ivan Bošela, prezident Slovenské komory auditorů, seznámil přítomné s plánovanou aplikací požadavků Osmé směrnice ve Slovenské republice. Libuše Müllerová, členka Rady KA ČR, své vystoupení zaměřila na harmonizaci v oblasti účetnictví, roli účetního výkaznictví a implementaci

IAS/IFRS v České republice. Informovala o procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské Unie, který vedl ke sjednocení základních účetních pravidel a požadavků na vykazování a dále k povinnosti používat IFRS ve znění přijatém EU při přípravě účetních závěrek společností, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na trzích cenných papírů. Libuše Müllerová pohovořila o široké škále uživatelů účetního výkaznictví, požadavcích na účetní výkaznictví a o jeho kvalitativních charakteristikách. Seznámila také účastníky konference se způsobem implementace IFRS ve znění přijatém EU do české legislativy a s požadavky v oblasti zjišťování základu daně z příjmů.

Hana Březinová, členka Rady KA ČR, hovořila o roli Národní účetní rady, akademické půdy a regulátora v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. Účetnictví a účetní výkaznictví prošlo za posledních patnáct let dynamickým vývojem, zákon o účetnictví byl za tuto dobu čtrnáctkrát novelizován a došlo i ke změně regulačního systému v této oblasti. V roce 1999 byla založena Národní účetní rada, která si kladla za cíl stát se orgánem, který bude vydávat české účetní standardy či jiná pravidla, umožní účetním jednotkám aplikovat všeobecné účetní zásady, pravidla a účetní metody obsažené v zákoně o účetnictví. V současné době je činnost Národní účetní rady zaměřena na vytváření interpretací českých účetních pravidel, kterých již vydala sedm, a má snahu připravovat podněty k novelám současných účetních předpisů v České republice. Roli akademické půdy vidí Hana Březinová zejména ve zpracování koncepcí účetních systémů, vytváření možných rámců, z nichž mohou tyto systémy vycházet, sledování čistoty pojmového aparátu a aplikování teorií. Role regulátora spočívá zejména v oblasti vytváření právních předpisů ve vazbě na světovou úpravu účetních systémů, vymezení základních účetních principů a volbě účetních zásad, pravidel a rozhodnutí o možných účetních metodách.

Petr Vácha, partner společnosti Ernst & Young, věnoval svůj příspěvek standardům IFRS a jejich vztahu k Evropské unii, US GAAP a jejich rozšiřování. Seznámil plénum s procesem sblížení standardů IFRS a US GAAP, úlohou Výboru evropských regulátorů cenných papírů CESR a současným stavem procesu přijímání standardů IFRS a interpretací IFRIC pro použití v Evropské unii. Petr Vácha také zmínil překážky z hlediska konzistence používání standardů IFRS, které spatřuje zejména v různých možnostech výkladů jednotlivých standardů, v nesprávnosti jejich uplatňování, v chybném překladu a v uplatnění oceňování reálnou hodnotou. Nelze vynechat ani proces schvalování přijetí standardů IFRS a interpretací IFRIC Evropskou unií, který s sebou nese riziko přijetí standardu či interpretace s určitými výhradami či jeho odmítnutí. Problematickým aspektem aplikace IFRS v České republice je nemožnost dobrovolné aplikace IFRS při sestavování samostatné účetní závěrky a otázka dalšího vývoje v oblasti účetnictví malých a středních podniků.

Vystoupení Petra Ryneše, člena Rady KA ČR, bylo zaměřeno na problematiku účetnictví, daní a auditu u malých a středních podniků. Petr Ryneš informoval o různých definicích těchto podniků, o hlavních uživatelských informacích z jejich účetnictví, povinnostech v oblasti vedení účetnictví a účetního vykazování a kritériích pro stanovení povinnosti auditu u společností v České republice. Za důležité považuje snížení zátěže v oblasti účetnictví a auditu, ovšem za předpokladu, že zrušení povinnosti a poskytnutí úlev nezpůsobí výpadek potřebné informace. Součástí přednášky byl i návrh povinnosti v oblasti účetnictví a účetního vykazování pro malé a střední podniky a takzvané mikropodniky, přičemž byla zmíněna vhodnost možnosti dobrovolné aplikace standardů IFRS. U mikropodniků by bylo možné uvažovat jen o vedení daňové evidence. Petr Ryneš také seznámil účastníky konference s procesem tvorby Mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky. Jaromíra Steidlová, ředitelka odboru finančního auditu NKÚ, ho-

vořila o stavu a perspektivách vývoje účetnictví veřejného sektoru v České republice a poskytla informace o Mezinárodních standardech účetního vykazování veřejného sektoru. Tyto standardy jsou vydávány Mezinárodní federací účetních a auditorů IFAC prostřednictvím Výboru pro veřejný sektor a Rady pro mezinárodní standardy účetního vykazování veřejného sektoru. Jejich implementací by bylo dosaženo zejména cílů v oblasti zvýšení akruálnosti účetnictví a usnadnění konsolidace účetních závěrek v oblasti veřejného sektoru. V druhé části konference proběhly diskuse v sekcích, které byly zaměřeny na regulaci auditu, účetní vykazování malých a středních podniků a veřejně obchodovatelných společností a problematiku veřejného sektoru.

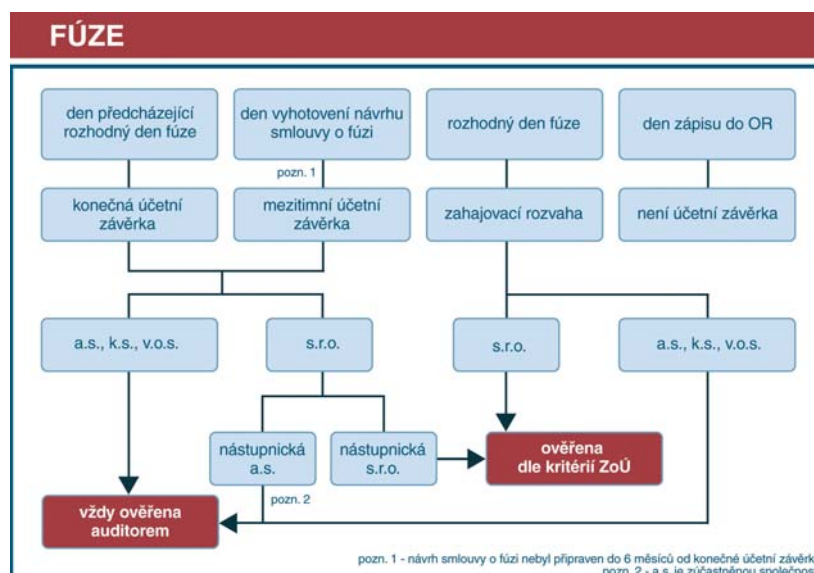
Ing. Markéta Jindřišková, FCCA
oddělení metodiky KA ČR

Účetní závěrky u podnikových kombinací a povinnost jejich ověření auditorem

Často se ve své praxi setkáváme s dotazy směřujícími k jednotlivým typům podnikových kombinací, zejména potom k datům, ke kterým se mají sestavovat účetní závěrky, a zároveň také k povinnostem jejich ověření auditorem.

Účetní legislativa se zde velmi těsně prolíná se zákonem číslo 513/1991 Sb., obchodním zákonem.

Připravili jsme pro vás následující ilustrativní grafy, které ve zjednodušené formě ukazují nástin některých z možných situací u obchodních společností. Dovolujeme si



upozornit, že tyto grafy představují pouze orientační pracovní pomůcku, nemohou nahradit odbornou analýzu konkrétní situace.

Grafy jsou rozděleny dle jednotlivých typů nejčastějších podnikových kombinací:

- fúze,
- změna právní formy,
- rozdělení,
- převod jmění na společníka.

Najdete zde hlavní okamžiky, ke kterým je třeba připravovat účetní závěrky s patřičnou specifikací jednotlivých účetních závěrek, případně zahajovacích rozvah, a zároveň s určením, zda tyto jsou ověřovány auditorem v každém případě, či zda jsou ověřovány v souladu s limity stanovenými zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (v grafech políčka označena „ověřena dle kritérií ZoÚ“).

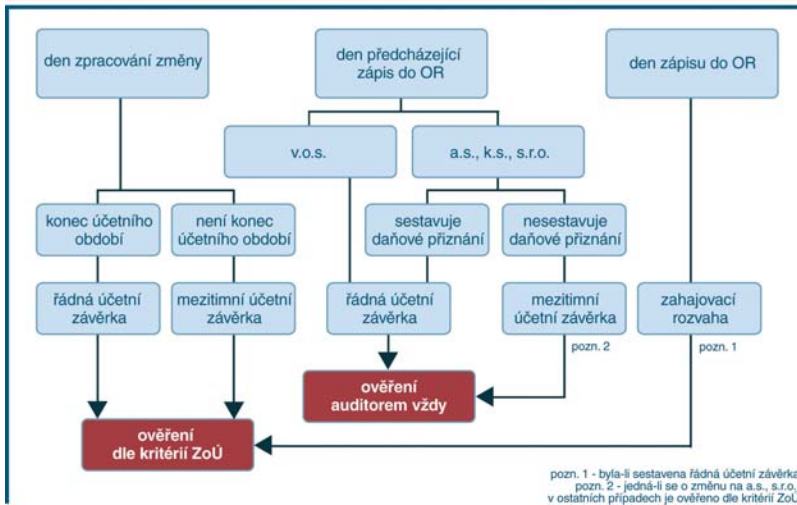
Za laskavé poskytnutí konzultací děkuji prof. Ing. Haně Vomáčkové, CSc. (VŠE Praha), Ing. Jiřímu Pelákoví, Ph.D. (VŠE), Mgr. Kláře Štrohové (Kučírek Legal), Ing. Miroslavu Svobodovi (Deloitte) a Ing. Michalu Štěpánovi, FCCA (Deloitte).

Ing. Hana Gregášová, FCCA
Deloitte

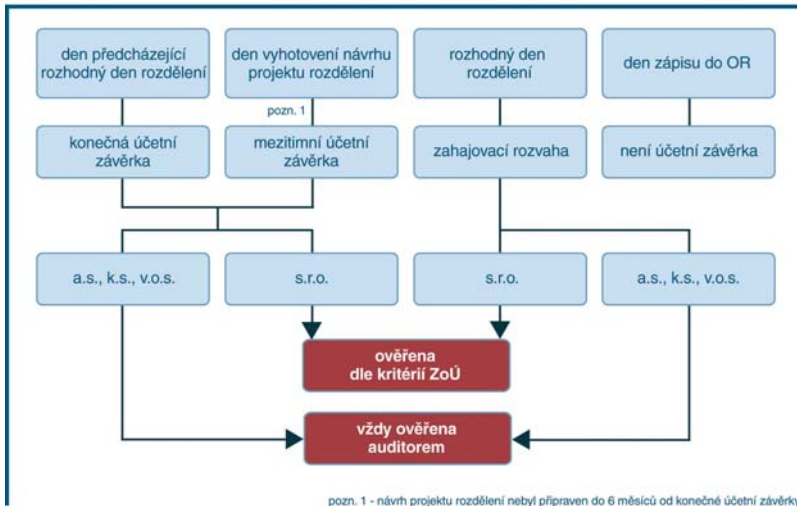
Seznam použitých zkratk

- OR obchodní rejstřík
- ZoÚ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- a.s. akciová společnost
- s.r.o. společnost s ručením omezeným
- v.o.s. veřejná obchodní společnost
- k.s. komanditní společnost

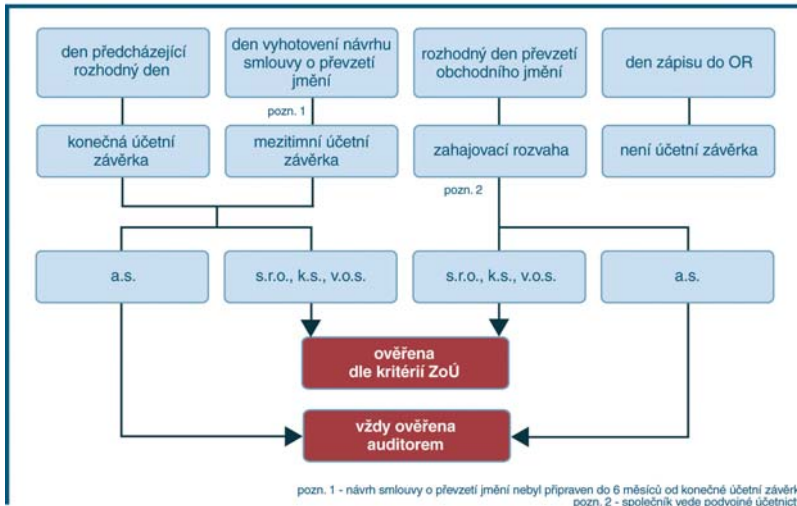
ZMĚNA PRÁVNÍ FORMY



ROZDĚLENÍ



PŘEVOD JMĚNÍ NA SPOLEČNÍKA



Poznatky z dohledu na řádné poskytování auditorských služeb

Priority činnosti Komory auditorů ČR schválené XV. sněmem vymezily hlavní směry aktivit zaměřené na oblasti regulace auditu, řízení a kontroly kvality auditorské činnosti a komunikace s auditorem a veřejností i pro dozorčí komisi, které přísluší mandát provádět dohled nad činností auditorských subjektů ve smyslu ustanovení § 29 odst. a) a § 33 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, v platném znění.

Vedle obecných priorit činnosti komory odsouhlasil sněm pro dozorčí komisi v roce 2006 výraznou orientaci na:

- 1) sledování a využívání odborných materiálů FEE k zajišťování kvality auditorské činnosti,
- 2) kontrolu kvality auditu auditorů a auditorských společností, kteří poskytují auditorské služby emitentům veřejně obchodovatelných cenných papírů,
- 3) aktualizaci metodiky dohledu,
- 4) dodržování a aplikaci zákona č. 61/96 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, v platném znění,
- 5) intenzivní spolupráci s Radou KA ČR, jejími výbory i ostatními volenými orgány při hledání metodických návodů dohledu,
- 6) informování auditorské obce o významných nedostatcích zjištěných při kontrolách.

S využitím metodiky kontroly kvality podle FEE přistoupila dozorčí komise k tvorbě kontrolního manuálu dozorčí komise pro postup kontrolních skupin složených z členů dozorčí komise a pracovníků referátu dohledu komory, zaměřený na vhodnost a účinnost aplikace mezinárodních auditorských standardů ISA, podle kterých auditoreři postupují počínaje ověřováním účetních závěrek k 31. 12. 2005.

Tato interní norma dozorčí komise a referátu dohledu ovšem nemůže postihnout všechny detaily, zvláštěnosti a specifičnost auditorských služeb poskytovaných auditovaným účetním jednotkám dle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o auditorech.

Nicméně je nutné si připomenout, že české auditorské směrnice byly téměř věrným překladem Mezinárodních auditorských standardů ISA, a tudíž ti auditoreři, kteří podle nich postupovali, nebudou mít ani nadále problémy s uplatňováním a implementací mezinárodních auditorských standardů. Jedinou změnou je ovšem předřazenost některých auditorských standardů, jako jsou:

ISA 240 Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky.

ISA 250 Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky.

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

ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky.

ISA 315 Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti.

ISA 320 Významnost z hlediska auditu.

ISA 330 Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika.

ISA 540 Audit účetních odhadů.

ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Již samotný výčet prioritních standardů svědčí o akcentu na přípravnou fázi auditu (předaudit), jejíž kvalita se potom odrazí v účinnosti a efektivnosti auditorské služby.

Dozorčí orgán komory při dohledu často zjišťuje, a to především u mladších auditorů, neznalost a absenci testů základních účetních zásad, které je nutno dodržovat při sestavení účetní závěrky, jako jsou zásada opatrnosti a zásada předpokladu trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti.

U auditorských subjektů kromě dodržování mezinárodních auditorských standardů orientují kontrolní skupiny dohled na soulad znění zprávy auditora se skutečností a s dokumentací ve spisu (pokud není auditorský postup zdokumentován, je na něj nahlíženo jako kdyby nebyl proveden). Často není stanovena hladina významnosti, není doložena výběrová metoda zaměřená především na cílený, účinný a hospodárný audit, nejsou testovány účetní postupy použité účetní jednotkou při sestavení účetní závěrky, nejsou prováděny testy na podhodnocení a nadhodnocení účetních odhadů a nejsou posouzeny finanční a jiné informace povinné ke zveřejnění, např. obsah a vypovídací schopnost přílohy k účetní závěrce.

Z etických pravidel chování auditora posuzuje dozorčí komise především dodržování zásady nezávislosti auditora, a to nejen proto, že povinnost nezávislosti kodifikuje zákon o auditorech v ustanovení § 2 odst. 5 a Etický kodex KA ČR tomuto principu věnuje téměř dvě třetiny textu a příloh, ale především proto, že požadavky na nezávislost, objektivitu a bezúhonnost jsou pro činnost auditora nezaměnitelné a rozhodující. Zde kontrolní orgán přihlíží ke skutečnosti, jak auditor respektuje koncepční přístup k principu nezávislosti, jež představuje:

1. nezávislost myslí, např. kontrolovala po sobě samém,

2. nezávislost zdání, tzn. již v případě pochybností o nezávislosti auditora navrhuje auditorovi přijetí zabezpečovacích prvků k odstranění těchto pochybností.

Dohlídkovou činnost zaměřují kontrolní orgány komory též na ochranu auditora: např. se jedná o prohlášení účetní jednotky k auditu, ke zjištěným a možným podvodům, o projednání zprávy auditora ve statutárním a dozorčím orgánu (pokud tento byl zřízen), o provedení auditu výběrovou metodou. V případech absence výše uvedených písemností a dokumentace navrhuje dozorčí orgán komory kontrolovanému auditorskému subjektu zvýšení pojistné částky pro případ způsobené škody při poskytování auditorských služeb. Dále je připravována metodika postupu kontrolních orgánů komory vycházející z implementace mezinárodního auditorského standardu ISQC 1 do českého auditorského prostředí.

Metodické návody činnosti dohledu tudíž sice reagují na normy uplatňované v členských zemích EU a na specifika národního účetního prostředí, ale již nemohou určit konkrétní kontrolní postup vhodný k aplikaci zákonných a profesních předpisů dle individuálních podmínek auditované účetní jednotky.

Lze konstatovat, že zaměření dohledu na posouzení činnosti auditora podle českých auditorských směrnic a nově podle mezinárodních auditorských standardů klade důraz na přípravnou fázi auditu, což v podstatě požaduje po auditorovi přiměřené znalosti o oboru a předmětu činnosti auditovaného klienta, důkladné posouzení kontrolního a účetního prostředí účetní jednotky a naplánování auditorských postupů, metod, technik a procedur, jejichž použití auditor předpokládá v konkrétní účetní jednotce aplikovat.

Postup dozorčí komise při dohledu dle zákona o auditorech upravuje dozorčí řád komory, který s účinností od 1. 1. 2005 nahradil Směrnici KA ČR pro dohled nad činností auditorů a auditorských společností, nicméně

kontrolní orgán provádí dohlídkovou činnost i podle příslušných ustanovení ostatních profesních předpisů komory jako jsou: Statut KA ČR, Etický kodex KA ČR, Směrnice KA ČR pro vyřizování podnětů, Kárný řád KA ČR.

Dohlídkovou činností dozorčí komise a referátu dohledu se rozumí provádění pravidelných kontrol kvality poskytovaných auditorských služeb vymezených v ustanovení § 3 odst. 2 dozorčího řádu s periodicitou šesti let. Vedle těchto kontrol provádí dozorčí orgán komory mimořádné kontroly, které jsou zaměřeny na prošetření externích i interních podnětů s charakterem stížností na činnost a postup auditora a na kontroly opatření udělené dozorčí komisí kontrolovanému auditorskému subjektu za účelem odstranění nedostatků zjištěných při předcházejícím dohledu. V neposlední řadě provádí dozorčí komise též prověrky orientované na konkrétní tématické oblasti činnosti a jednání auditora, jedná se například o dodržování Směrnice KA ČR pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, Příspěvkového řádu KA ČR, případně vybraných ustanovení zákona o auditorech a profesních předpisů vydaných komorou.

Prověrkou dodržování zákona č. 61/96 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, posuzuje dozorčí komise respektování zákonných předpisů souvisejících s auditorskou činností a s předmětem činnosti auditované účetní jednotky a postup auditora dle směrnice č. 12 – Posuzování při odhalování podvodů a chyb při auditu účetní závěrky, auditorského standardu ISA 240 – Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu. V této části prověrky zjistila dozorčí komise časté nevyužití ustanovení článku 44 auditorské směrnice č. 12, které umožňuje požádat vedení o písemné prohlášení ke zjištěným a možným podvodům. Z nedostatků zjištěných na základě kontroly dokumentace uložené ve spise auditora lze uvést výraznou

absenci pracovních materiálů auditora, které by svědčily, jak auditor k závěrům uvedeným ve zprávě dospěl. Testy spolehlivosti vnitřního kontrolního systému sice potvrzují existenci interních kontrol, ale již není posuzována jejich účinnost a kontinuita. Popis účetního systému není doplněn konkrétními testy jeho spolehlivosti.

Obecně lze konstatovat, že ze spisu auditora vždy nevyplývá provedení auditorských postupů (metod, technik a procedur) tak, jak auditor deklaruje v auditorské zprávě. Jedná se především o výběrovou metodu, stanovení hladiny významnosti odlišně pro skupiny účtů, jejichž hodnoty závisí na úsudku vedení účetní jednotky, posouzení finanční situace na základě vyhodnocení výsledků ukazatelů finanční analýzy a splnění povinnosti zveřejňování finančních informací o auditované účetní jednotce.

V neposlední řadě sleduje prověrka kvality auditu, profesního postupu a jednání auditora ve smyslu vybraných ustanovení zákona o auditorech vztahujících se k příspěvkové kázní, plnění oznamovacích povinností vůči komoře (změna nebo zánik zapisovaných skutečností do seznamů vedených komorou, kontinuální profesní vzdělávání, placeení příspěvků, způsobu a charakteru podnikání a poskytování auditorských služeb auditorem, sledování průběhu řízené praxe asistenta auditora).

Nejčastější nedostatky zjištěné při dohledu lze shrnout:

- a) v obecné rovině:
- nejsou řádně zdokumentovány pracovní postupy z průběhu auditu, na základě kterých auditor dospěl k závěrům, které by podporovaly vydaný výrok,
 - není zřejmé, které konkrétní skutečnosti auditor testuje, především s důrazem na ocenění, neomezené trvání účetní jednotky, zveřejňování povinných informací o auditované účetní jednotce,

- spis auditora více dokládá postup auditované účetní jednotky, místo aby obsahoval zmapování a prokázání provedení auditorských metod, technik a procedur na základě vlastních analýz výsledků ověřování a jejich hodnocení za účelem přijetí závěrů pro vydání výroku, případně pro vypracování dopisu pro vedení účetní jednotky,

b) konkrétně:

- pouhé testování existence vnitřního kontrolního systému bez ohledu na posouzení jeho účinnosti, reakce na aktualizaci zákonných a profesních předpisů a kontinuity,
- nedostatečné ověřování kvality a vhodnosti účetního systému a jeho schopnost odhalovat chyby a podvody formou testů spolehlivosti,

- chybějící stanovení hladiny významnosti, případně i její variability na základě výsledků předběžného auditu rizikových skupin účtů, jako jsou zejména účetní odpisy, rezervy zákonné i ostatní, opravné a dohadné položky a jiné významné odhady provedené účetní jednotkou při sestavení účetní závěrky,
- absence vyhodnocení ukazatelů finanční analýzy zpracované za účelem potvrzení výroku auditora k finanční situaci auditované účetní jednotky.

Závěry kontrolní skupiny z dohledu projedná dozorčí komise na společném zasedání a dle závažnosti kontrolních zjištění přijme některá z níže uvedených rozhodnutí:

- 1) v případě zjištění žádných nebo drobných nedostatků pro-

- vést dohled ve lhůtě šesti let dle ustanovení § 3 odst. 2 dozorčího řádu komory,
- 2) v případě nevýznamných nedostatků vydat opatření k nápravě a v termínu několika měsíců provést kontrolu přijmutí a realizace vydaných opatření,
- 3) při zjištění méně závažných nedostatků nařídit následný dohled v periodicitě kratší než 6 let,
- 4) v případě zjištění nedostatků a neplnění povinností uložených auditorovi zákonnými a profesními předpisy takového rozsahu, že nelze na základě provedené kontroly potvrdit výrok auditora, podat podnět kárné komisi k zahájení kárného řízení.

Ing. Jaroslav Němec
referát dohledu KA ČR

Softwarový informační systém Účetní poradce

Registrovaní předplatitelé pravidelných aktualizací mají k dispozici průběžné aktualizace prostřednictvím internetu a zároveň **zdarma** přístup k internetové verzi v rozsahu užívané licence.

Více informací a objednávky na:
Metodická sekce Svazu účetních
tel.: 221 505 400
www.ucetni.cz



**Sleva 30 % pro členy
Komory auditorů ČR**

AUDITOR

- z obsahu:
- ☞ stanoviska Komory auditorů ČR
 - ☞ auditorské směrnice
 - ☞ profesní předpisy
 - ☞ mezinárodní auditorské standardy
 - ☞ účetní a daňová řešení
 - ☞ IAS/IFRS

Splnění závazku

1. Úvodní poznámky

Obchodní zákoník obsahuje **úpravu zániku závazku jeho splněním v dílu VII první hlavy III. části obchodního zákoníku**. Tento díl se člení na 3 oddíly.

V oddílu 1 (tj. v ustanovení § 324 až 334) je upraven způsob plnění, v oddílu 2 (tj. v § 335 až 339) místo plnění a v oddílu 3 (tj. v § 340 až 343) doba plnění.

Kogentní ustanovení jsou přitom § 324 a 341.

Při splnění poskytne svým úkonem dlužník (povinná osoba) věřiteli (oprávněně osobě) předmět plnění tak, jak byl sjednán ve smlouvě (např. předává zboží, předává dílo, předává revizní zprávu, obstarává uzavření přepravní smlouvy atd.). Kromě otázek splnění obsahuje obchodní zákoník v dílu VIII a IX i některá ustanovení o zániku nesplněného závazku. Je zde úprava odstoupení od smlouvy, odstoupného a zmaření účelu smlouvy. Dále se zde nacházejí některá ustanovení o dodatečné nemožnosti plnění, která se budou realizovat a aplikovat spolu s ustanoveními o nemožnosti plnění, která obsahuje občanský zákoník. To platí i pro některá ustanovení o započtení pohledávek.

Zánik nesplněných závazků není ovšem upraven jen v obchodním zákoníku a pro obchodní závazkové vztahy upravuje tyto otázky také občanský zákoník. Upravuje dohodu, uplynutí doby, výpověď, neuplatnění práva, splynutí, narovnání a smrt dlužníka nebo věřitele. Jak správně upozorňuje S. Plíva,¹ dalším právním důvodem, který není uveden v obecné úpravě, je zánik tzv. fixního závazku (kdy je stanovena doba plnění přesným termínem, zejména dnem), a to v důsledku jeho nesplnění. K zániku závazku může také dojít v důsledku tzv. podstatné změny okolností, se kterou

se počítá v úpravě smlouvy o uzavření budoucí smlouvy.

2. Způsob splnění

Kogentní ustanovení (§ 324 odst. 1) určuje, že závazek musí být splněn

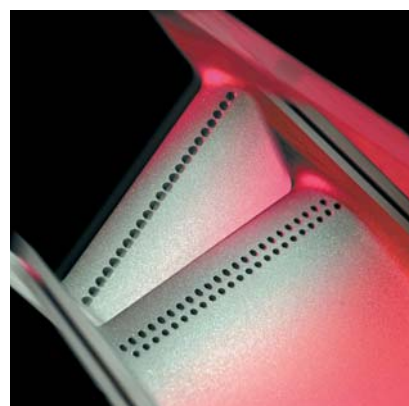
- **věřiteli,**
 - **včas,**
 - **řádně,**
- a pak zanikne.

Plnění tedy musí být – aby nemohl být uplatněn případný postih – **poskytnuto včas**. Přitom však platí kogentní ustanovení § 324 odst. 2, že **závazek zaniká také pozdním plněním dlužníka**, ledaže před tímto plněním závazek již zanikl odstoupením věřitele od smlouvy. Plnění ovšem musí být nejen včasné, ale i řádné. Aby došlo ke splnění, **nesmí předmět plnění mít jakékoli vady ani nedodělky**.

V souladu se zásadou poctivého obchodního styku (viz § 265 obchodního zákoníku) je ovšem možno např. dohodnout, je-li dílem stavba, že věřitel – objednatel dílo převezme s ojedinělými drobnými vadami a ojedinělými drobnými nedodělky (pokud samy o sobě ani ve spojení s jinými těmito vadami a nedodělky nebrání provozu nebo užívání, ani je neztíží). Takovým převzetím však nedochází ke splnění a ke splnění dojde tehdy, až předmět plnění bude bezvadný a úplný.

Jestliže dlužník poskytne **vadné plnění** a věřitel nemá právo odstoupit od smlouvy nebo tohoto práva nevyužije (viz kogentní ustanovení § 324 odst. 3), **mění se obsah závazku způsobem, který odpovídá nárokům věřitele** vzniklým z vadného plnění, a závazek zaniká jejich uspokojením (např. odstraněním vad).

Splnění závazku druhou stranou, mají-li strany vzájemné závazky, se může domáhat jen ta strana, která svůj závazek již splnila nebo je při-



pravena a schopna jej splnit současně s druhou stranou. To neplatí, pokud ze zákona nebo z povahy některého závazku vyplývá něco jiného (§ 325).

Jde-li o případ, kdy je strana **povinná plnit závazek před plněním závazku druhé strany, může své plnění odepřít až do doby, kdy jí bude poskytnuto nebo dostatečně zajištěno plnění druhé strany**, jestliže po uzavření smlouvy se stane zřejmým, že druhá strana nesplní svůj závazek vzhledem k nedostatku své způsobilosti poskytnout plnění nebo vzhledem ke svému chování při přípravě plnění závazku (§ 326 odst. 1).

V takových případech (předvídaných v § 326 odst. 1) může oprávněná strana stanovit druhé straně přiměřenou lhůtu k dodatečnému zajištění plnění a po uplynutí této lhůty může od smlouvy odstoupit (viz § 326 odst. 2).

Je stanoven i případ (rovněž v § 326 odst. 2), kdy lze odstoupit od smlouvy bez poskytnutí přiměřené lhůty. Je to možné tehdy, jestliže na majetek druhé strany je prohlášen konkurs.

Jestliže nenastanou situace předvídané zákonem (viz § 326 odst. 1 a odst. 2), pak není žádná ze stran oprávněna odepřít plnění nebo odstoupit od smlouvy z důvodu, že závazek druhé strany z jiné smlouvy nebyl splněn řádně a včas (viz § 326 odst. 3). Právní úprava je ovšem i u těchto otázek dispozitivní. To umožňuje i jiná vhodná ujedná-

¹ Plíva, S: Obchodní závazkové vztahy, první vydání, ASPI Praha, 2006, s. 108

ní, která jsou v souladu s obecnými zásadami (např. zásadou poctivého obchodního styku).

Ustanovení obchodního zákoníku o zániku závazku jeho splněním řeší i problematiku tzv. alternativního plnění závazku (§ 327). Není-li smlouveno jinak nebo to ze smlouvy nevyplývá, **má právo určit způsob plnění dlužník.** V opačném případě přísluší toto právo věřiteli. Pokud toto právo přísluší věřiteli a věřitel neurčí způsob plnění ve smlouvou stanovené době, jinak do doby plnění, může určit způsob plnění dlužník.

Po právu sdělený způsob dlužníkem nebo věřitelem nemůže být po oznámení bez souhlasu druhé strany měněn.

Pokud je **předmětem plnění věc, může být určena individuálně nebo může jít o věci podle druhu** (nafta, obilí, uhlí atd.). Individuálně určenou věc je třeba přesně popsat (určit její vlastnosti). To lze doporučit i u věcí druhových.

Při plnění druhových věcí se snaží smluvním stranám obchodní zákoník napomáhat. Stanoví (v § 328), že je-li předmětem plnění **věc určená podle druhu, je dlužník povinen poskytnout věřiteli věc, jež se hodí pro účely**, pro něž se věc téhož druhu zpravidla používá na základě obdobných smluv. K určení věcí druhových (i k řešení jiných otázek – viz např. níže) pak může napomoci řazení článku Význam a účel smlouvy v konkrétním smluvním ujednání.

Následně řeší obchodní zákoník i částečné plnění závazku. Určuje (§ 329), že **věřitel je povinen přijmout i částečné plnění závazku**, pokud částečné plnění neodporuje povaze závazku nebo hospodářskému účelu sledovanému věřitelem při uzavření smlouvy, jestliže tento účel je ve smlouvě vyjádřen nebo dlužníkovi znám. Toto částečné plnění je pak obecně povinen např. přijmout dealer osobních automobilů při

dodávce menšího počtu aut, která dále jednotlivě prodává.

Další ustanovení (§ 330 odst. 1) řeší situaci, má-li dlužník vůči věřiteli více závazků stejného druhu, ať již z jedné smlouvy či většího počtu smluv. **Pokud poskytnuté plnění nestačí na splnění všech závazků, je splněn závazek určený dlužníkem.** Pokud dlužník toto určení neuvede, je splněn závazek nejdříve splatný, a to nejprve jeho příslušenství.

Obchodním zákoníkem stanovená pravidla stanoví (§ 330 odst. 2, 3, 4), že **při splnění peněžitého závazku se započte placení nejprve na úroky a potom na jistinu**, neurčí-li dlužník jinak.

Má-li dlužník vůči věřiteli více peněžitých závazků a dlužník neurčí, který závazek plní, placení se týká nejdříve závazku, jehož splnění není zajištěno nebo je nejméně zajištěno, jinak závazku nejdříve splatného.

Při náhradě škody a placení peněžitého závazku, pokud dlužník neurčí jinak, týká se placení náhrady škody teprve, když byl splněn peněžitý závazek, z jehož porušení vznikla povinnost k náhradě škody. Dlužník může plnit sám nebo třetí osobou. **Plní-li dlužník svůj závazek pomocí jiné osoby, odpovídá tak, jako by závazek splnil sám**, nestanoví-li tento zákon jinak. Musí však jít o plnění, které není vázáno na osobní vlastnosti dlužníka, a o plnění, se kterým dlužník souhlasí. Souhlas dlužníka není zapotřebí, jestliže třetí osoba za závazek ručí nebo jeho splnění jiným způsobem zajišťuje a dlužník svůj závazek porušil.

Zpravidla přebírá plnění přímo věřitel. Pak je **dlužník oprávněn požadovat na něm potvrzení o předmětu a rozsahu plnění.**

Pokud mu není potvrzení vydáno, může plnění odepřít. Dlužník však může plnit osobě, která předloží potvrzení věřitele o přijetí plnění (§ 333). Na takové plnění se hledí stejně, jako by bylo plněno věřiteli. Byl-li otevřen akreditiv nebo vystavena směnka nebo šek, pro-



APOGEO

Daňové poradenství

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

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

Daňové poradenství
Auditorské služby
Poradenské služby
Finance
Oceňování podniků


Člen skupiny NATLAND GROUP
■ www.apogeo.cz

střednictvím kterých má být splněn peněžitý závazek, nemá to vliv na trvání tohoto závazku. Podle obchodního zákoníku však není věřitel oprávněn požadovat plnění peněžitého závazku podle smlouvy, pokud by bylo možno dosáhnout plnění z akreditivu, směnky nebo šeku (§ 334).

3. Místo plnění

K řádnému splnění závazku se vyžaduje, aby byl splněn ve stanoveném místě (§ 335).

Místo u nepeněžitého závazku může:

- být určeno ve smlouvě,
- vyplývat z povahy závazku,
- být sídlo dlužníka, místo podnikání, popř. bydliště,
- být místo závodu nebo provozovny dlužníka,
- být stanoveno zákonem u jednotlivých smluvních typů (např.

u kupní smlouvy § 412, u smlouvy o dílo § 554).

Není-li (podle § 336) místo plnění určeno ve smlouvě a nevyplývá-li něco jiného z povahy závazku, je **dlužník povinen splnit závazek v místě, kde měl v době uzavření smlouvy své sídlo** nebo místo podnikání, popř. bydliště.

Vznikl-li však závazek v souvislosti s provozem závodu nebo provozovny dlužníka, je dlužník povinen splnit závazek v místě tohoto závodu nebo této provozovny.

Místo peněžitého závazku určuje:

- smlouva,
- sídlo věřitele,
- místo podnikání, popř. bydliště věřitele,
- místo závodu nebo provozovny věřitele,
- místo banky věřitele ve prospěch účtu věřitele (jestliže to

není v rozporu se sjednanými platebními podmínkami).

To platí, pokud by tento zákon nestanovil jinak.

Ke splnění závazku placeného prostřednictvím banky nebo provozovatele poštovních služeb **dochází připsáním částky na účet** nebo vyplacením částky věřiteli v hotovosti (§ 339).

Vznikl-li peněžitý závazek v souvislosti s provozem závodu, provozovny nebo provozovny věřitele, je dlužník povinen závazek splnit v místě tohoto závodu nebo provozovny, jestliže plnění peněžitého závazku se má uskutečnit současně s plněním druhé strany v místě tohoto závodu nebo této provozovny.

4. Doba plnění

Dobu plnění určuje zvláštní právní úprava u jednotlivých smluv-

SWAudit – systém pro provádění analýz při auditu

Inzerce

Uvádíme na trh výkonný nástroj pro auditní činnost s jednoduchým a rychlým vstupem dat, které jsou následně analyzovány a vzájemně vyhodnovány ve všech možných vazbách, což umožňuje nejen zkontrolovat logickou a věcnou správnost účetnictví, ale i analyzovat trendy ve vývoji všech ukazatelů zkoumané společnosti. V tomto systému jsou řešeny následující okruhy testů a analýz:

1. Analýzy výkazů

- časové řady všech výkazů za libovolný počet období
- výpočet všech ukazatelů z výkazů (finanční analýza, Altmanova formule bankrotu, produktivita práce, ...)
- grafické zobrazení časových řad výkazů a vypočtených ukazatelů a jejich trendů

2. Analýzy hlavní knihy

- časové řady zůstatků a obrátů syntetických účtů
- kontrola bilanční kontinuity zůstatků účtů
- kontrola rovnosti obrátů syntetických účtů v hlavní knize a deníku

3. Analýzy vazeb v hlavní knize a kontrola návaznosti na ostatní analytické evidence

- kontrola vzájemných vazeb obrátů a zůstatků souvisejících syntetických účtů
- kontroly výpočtů jednotlivých daní a návaznosti na účetnictví.
- kontrola návaznosti zůstatků syntetických účtů na analytické evidence (evidence majetku, daňová přiznání, ...)

4. Analýzy účetního deníku

- výběry vzorků dat z deníku různými metodami a jejich statistické vyhodnocení
- automatizované výběry nestandardních a neobvyklých účetních operací v účetním deníku
- analýzy obrátů syntetických účtů v deníku pomocí kontingenčních tabulek
- analýzy číselných řad dokladů v deníku (výpis použitých číselných řad dokladů a výpis chybějících čísel dokladů v číselných řadách použitých v deníku)

5. Pomůcky a doplňky

- komplet účetní závěrky (výkazy, příloha, zpráva o vztazích, výroční zpráva, zveřejňované údaje, ...)
- výpočty úroků různými metodami
- rozpočty leasingů
- výpočty daňových odpisů

Školení a ostatní služby

Dále Vám nabízíme následující odborné služby a školení

- základní školení Excelu a Accessu pro auditu
- pokročilé techniky v Excelu s hlavním zaměřením na využití při auditní činnosti (tipy, triky, méně známé funkce)
- školení zaměřené na konverze dat z informačních systémů do požadované struktury (tj. importy dat)
- školení systému SWAudit
- vlastní konverze dat z informačních systémů do tvaru použitelného při auditní činnosti

Více informací o SWAudit získáte na www.auditanalyzy.com

Kontakt: Procházka Zbyněk 603/218546

ních typů (např. u kupní smlouvy § 414, 415, 416 a u smlouvy o úvěru § 501, 504). Není-li této úpravy, pak platí tato úprava obecných ustanovení o závazcích.

Přednost má ovšem doba stanovená ve smlouvě. Není-li doba stanovena ve smlouvě, platí podpůrně

- věřitel je oprávněn požadovat plnění závazku ihned po uzavření smlouvy,
- dlužník je povinen plnit bez bytečného odkladu po požádání (§ 340).

Kogentně je stanoveno (§ 341), že je-li podle smlouvy oprávněn dlužník, aby on určil dobu plnění, a neurčí-li ji v přiměřené době, určí do-

bu plnění soud na návrh věřitele s přihlédnutím k povaze a místu plnění, jakož i důvodu, proč bylo určení doby plnění přenecháno dlužníkovi.

Důležité je také, ve prospěch koho je stanovena doba plnění (§ 342). Nevyplývá-li totiž ze smlouvy nebo z ustanovení tohoto zákona něco jiného, je rozhodující úmysl stran projevený při uzavření smlouvy nebo povaha plnění pro určení, zda doba plnění je stanovena ve prospěch obou stran, nebo jen ve prospěch jedné z nich.

Ten, v jehož prospěch je stanovena doba plnění, může plnit (dlužník) či požadovat plnění (věřitel) dříve, tj. před dobou plnění.

Poslední ustanovení dílu VII, tj. zánik závazku jeho splněním stanoví (§ 343): Splní-li dlužník peněžitý závazek před stanovenou dobou plnění, není oprávněn bez souhlasu věřitele odečíst od dlužné částky úrok odpovídající době, o kterou plnil dříve.

Jak je zřejmé, je zásadně celá právní úprava dílu VII dispozitivní. To umožňuje **volit taková smluvní řešení, která se stranám jeví vhodná.**

doc. JUDr. Karel Marek, CSc.

Katedra obchodního práva
Právnická fakulta MU
kmarek@law.muni.cz

Co najdete v e-příloze č. 9/2006

Výbory a komise informují

V e-příloze Auditor č. 9/2006 najdete informace ze zasedání výborů pro metodiku, pro auditorské standardy a pro auditorské zkoušky.

Zaujalo nás

K závazkovým vztahům v mezinárodním obchodu a k obsahu mezinárodních smluv

Obchodní zákoník obsahuje zvláštní ustanovení pro závazkové vztahy v mezinárodním obchodu. Ve vztazích k zahraničním osobám je přitom použití obchodního zákoníku podmíněno aplikací pravidel mezinárodního práva soukromého, jež určují, které hmotné právo bude použito. Více o závazkových vztazích si přečtete v článku doc. Karla Mar-ka z katedry obchodního práva PF Masarykovy univerzity v e-příloze www.kacr.cz v části pro auditory.

Nástroje regulace účetních systémů v Evropě

Účetnictví v Evropě a jeho regulace prošla procesem významných změn. Účetnictví evropských států je regulováno jednak na národní úrovni, jednak podléhá regulačním pravidlům tvořeným mimo jejich systém, z celoevropské úrovně. Zatímco regulace účetnictví na národní úrov-

ni se vyvíjela v závislosti na prostředí a ostatních faktorech přirozenou cestou, většinou po několik desítek let, nařízená regulace účetnictví v Evropě zasáhla tyto přirozeně se vyvíjející regulační systémy zvnějšku a jednotně bez ohledu na jejich prostředí. Výsledkem této regulace mají být transparentní, srovnatelné a relevantní účetní informace. Úplné znění článku je v e-příloze.

Zaznamenali jsme

Nový zákon o veřejných zakázkách

Oblast zadávání veřejných zakázek je mimořádně citlivou problematikou. V březnu Parlament ČR přijal zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ačkoliv dosavadní právní úprava pocházela teprve z roku 2004. Při jejím používání se však v praxi projevovала řada nedostatků, které by nebylo vhodné napravit formou pouhé novely. Navíc bylo potřeba zajistit včlenění směrnic EU upravujících tuto oblast do našeho právního řádu. Zákon o veřejných zakázkách upravuje postupy při zadávání veřejných zakázek, soutěž o návrh, dohled nad dodržováním zákona a podmínky vedení a funkce seznamu kvalifikovaných dodavatelů a systému certifikova-

ných dodavatelů. Více k této problematice v článku přetištěném z týdeníku Sondy.

Finanční kontrola ve veřejné správě

Zejména vlivem nově přijímaných nařízení a směrnic EU pro období 2007 až 2013, jimiž se budou řídit programy a projekty finanční pomoci EU, se projevuje nutnost přistoupit k úpravě kontrolních mechanismů v systému finanční kontroly ve veřejné správě. Vzhledem k tomu, že připravovaná legislativa EU pro nově zahajovanou finanční pomoc začne platit s účinností od 1. ledna 2007 a že národní legislativa ČR by měla od tohoto data vytvářet slučitelný právní rámec pro čerpání prostředků z rozpočtu EU, bylo z důvodů časové tísně přistoupeno pouze k novele zákona. Jejím hlavním rysem je nové vymezení systému finanční kontroly v souladu s novou legislativou EU a rozdělení veřejnosprávní kontroly na kontrolu ve veřejné správě v pravomoci a odpovědnosti řídicích a výkonných struktur a na audit ve veřejné správě v pravomoci a odpovědnosti útvaru, organizačně a funkčně odděleného od řídicích a výkonných struktur.

-av-



Královéhradecký kraj

Salón republiky – tak se zhruba před sto lety říkalo Hradci Králové. Mohli za to architekti Jan Kotěra a Josef Gočár, kteří se zasloužili o proměnu bývalé vojenské pevnosti v otevřený městský celek s novými urbanistickými celky, moderními stavbami a četnými sady a parky. Díky těmto pánům (a starostovi Ulrichovi, který je najal) se stal Hradec Králové moderní metropolí východních Čech a kultovním místem pro celé generace architektů.

I prostý laik docení význam zmíněné přestavby, když se dozví, jak vypadal Hradec Králové ještě v polovině 19. století: Zdálky byly vidět jen hrady josefínské pevnosti obklopené pustými zelenými loukami. A v katastru o výměře cca čtyři kilometry čtvereční tehdy stálo jen 230 domů a počet obyvatel nedosahoval ani čtyř tisíc. Porovnejte to s dneškem, a musí vám být jasné, jak velkou proměnou město na soutoku Labe a Orlice prošlo.

Hradec Králové (95 tisíc obyvatel) je pozoruhodný i z jiných hledisek (např. svým přínosem do české historie), ale tématem našeho dnešního povídání má být Královéhradecký kraj – a ten má pochopitelně širší záběr.

Na území Královéhradeckého kraje najdeme úrodnou Polabskou nížinu (kterou kdysi ovládali Slavníkovci), zvrásněná území (k nejkrásnějším místům patří Český ráj), ale i vysokohorské masivy Krkonoše a Orlických hor. Jen pro zajímavost: nejvýše položeným místem v kraji je Sněžka (1 602 metrů nad mořem) a nejnižším bodem hladina Labe v místě, kde odtéká na Pardubicko (nadmořská výška 202 metrů).

Regionální statistika

	Královéhradecký kraj
auditoři OSVČ	32
auditoři zaměstnanci	42
auditorské společnosti	14
asistenti auditora	44

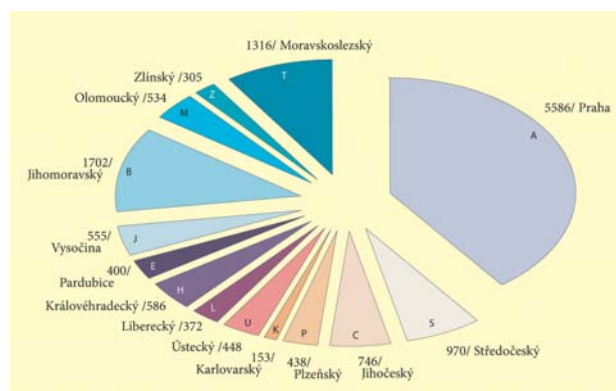
(seznamy KA ČR, stav 8. 11. 2006)

počet soukromých podnikatelů	96 757
počet obchodních společností	10 065
- z toho akciové společnosti	721
počet družstev	586
počet státních podniků	36

(registr ekonomických subjektů, stav k 30. 6. 2006)

Geografické rozmanitosti odpovídá i ekonomická charakteristika kraje. Statistici hovoří o zemědělsko-průmyslovém regionu s bohatě rozvinutým cestovním ruchem. Pokud jde o průmysl a zemědělství, přes zajímavé koncentrace průmyslových podniků v okolí větších měst a intenzivní zemědělství v oblasti Polabí se Královéhradecký kraj výrazněji nevymyká z republikového průměru. Něco jiného je ale cestovní ruch. Krkonoše, Orlické

Počty družstev v jednotlivých regionech



(Zdroj: registr ekonomických subjektů ČSÚ, stav k 30. 6. 2006)

hory, Český ráj, Broumovské stěny, Teplické a Adršpašské skály a desítky dalších pozoruhodných míst – to je velké lákadlo pro tuzemské i zahraniční návštěvníky, kteří sem přijíždějí po celý rok a v hojných počtech. Jen v roce 2004 se v kraji v 966 statisticky sledovaných hromadných ubytovacích zařízeních zapsalo více než 951 000 hostů (průměrná doba pobytu 5 dnů). Skutečný počet návštěvníků je ale mnohem vyšší, protože statistika nezahrnuje ubytování v soukromí, jednodenní návštěvy nebo pronájmy chat a chalup. V souhrnu tak můžeme konstatovat, že Královéhradecký kraj je z hlediska cestovního ruchu (pomineme-li Prahu) nejvýznamnějším regionem v republice.

To se pravděpodobně promítá i do tvorby regionálního HDP, který v přepočtu na jednoho obyvatele dosahuje cca 90 % republikového průměru (5. místo v mezikrajo-ovém srovnání). Na tvorbě republikového HDP se ale kraj podílí pouze 4,8 procenty, což je do značné míry ovlivněno jeho nevelkou rozlohou (9. místo mezi kraji z hlediska rozlohy) a počtem obyvatel (cca 550 tisíc).

Pokud jde o množství akciových společností, těch je ve sledovaném regionu 721. V kraji působí 14 auditorských společností a 74 auditorů (zaměstnanců i OSVČ). **-jd-**

AUDITOR

AUDITOR, číslo 9, 2006, ročník XIII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada: předsedkyně:** prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 29. 11. 2006. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena. Foto na titulní straně: Hradec Králové, Gymnázium J. K. Tyla

