

## Obsah

### AKTUALITY

Volby do orgánů komory a prezentace kandidátů .....	3
Příloha Hospodářských novin .....	3
Klarifikované ISA a ISQC 1 na CD (Michal Štěpán) .....	4
Novela zákona o účetnictví (Libuše Müllerová) .....	5

### TÉMA ČÍSLA – STÁTNÍ FONDY

Státní fondy v České republice (Petr Slaviček) .....	8
Účetnictví státních fondů (Petr Slaviček) .....	13
DPH u státních fondů (Richard Knobloch) .....	19
Státní zemědělský intervenční fond (SZIF) – platební agentura (Miroslav Hořícký) .....	19
Rozhovor s Janem Wagnerem	
Vztahy mezi státními fondy jsou korektní .....	24
Rozhovor s Tomášem Révészem	
Neustálé snahy po krácení finančních prostředků nejsou řešením .....	26

### K DISKUZÍ

Poznámky k účtování reklamních agentur a jejich odběratelů (František Louša) .....	28
--	----

LIDÉ A FIRMY .....	32
--------------------	----



### e-příloha Auditor 7/2010

#### OBSAH

- Několik poznámek k průkaznosti inventurních soupisů (Vladimír Schiffer)
- Judikatura českých soudů
- Nepeněžitě vklady do kapitálových společností (Jana Skálová)
- Praha přijala nová pravidla pro zadávání veřejných zakázek

Toto číslo vyšlo **1. 10. 2010**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **6. 10. 2010**

## Rada pro veřejný dohled nad auditem jako výzva pro auditorskou profesi?



Jiří Ficbauer

Odpověď na tuto otázku není zdaleka tak jednoduchá, jak by se mohlo na první dojem zdát. Zřízení tohoto, na auditorské profesi nezávislého orgánu, mělo své příčiny, o kterých auditori sami v minulosti mnohokrát diskutovali. Za roky platnosti jednotlivých zákonů o auditorech a Komoře auditorů jsme si zvykli na samosprávu, mechanismy jejího působení, usměrňování a také rozhodování. Diskutovali jsme na sněmeh, hlasovali o dalším směřování profese a realizovali řadu opatření ve standardizaci auditorských činností včetně rozvoje etiky a kvality naší práce. Stručně řečeno, snažili jsme se o co nejlepší výkon auditorské činnosti jako služby prováděné ve veřejném zájmu. Do tohoto našeho úsilí přišla Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, která mj. určila vytvořit ve všech zemích EU orgán dohledu nad auditorskou profesí. Ten pak byl u nás zřízen novým zákonem o auditorech. Jmenovací procedury, kdo byl jmenován do prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), kdo je jejím prezidentem a jaké v jejím rámci působí výbory, znáte. Pokud ne, pak jednoduchým kliknutím na [www.radaproaudit.cz](http://www.radaproaudit.cz) můžete doplnit všechny chybějící informace. Na zmíněných webových stránkách najdete všechny potřebné informace vč. zprávy o činnosti RVDA za rok 2009.

Je tedy skutečností, že s platností nového zákona o auditorech začalo působení RVDA. Co se tak

vlastně změnilo? Pouze místo pro odvolání a podávání stížností nebo je změna daleko hlubší povahy? Cituji-li ze zákona, pak činnost RVDA spočívá především v dohledu nad:

- kontrolou dodržování ustanovení zákona o auditorech, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory auditorů a orgány komory,
- organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděného komorou,
- organizací a provozováním systému průběžného vzdělávání statutárních auditorů prováděného komorou,
- uplatňováním disciplinárních a sankčních opatření podle tohoto zákona komorou při řízeních proti auditorům, případně auditorům ze třetích zemí (ZoA, § 38, odst. 1).

K dalším rozhodujícím povinnostem patří spolupráce s:

- Ministerstvem financí na přípravě právních předpisů souvisejících s povinným auditem účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek,
- orgány veřejného dohledu nad auditory ostatních členských států a třetích zemí za podmínek stanovených tímto zákonem,
- Českou národní bankou ve věci dohledu nad auditory provádějícími auditorskou činnost osobám podléhajícím dohledu České národní banky (ZoA § 38, odst. 2).

Kromě výše uvedeného RVDA také:

- plní funkci odvolacího orgánu v případech stanovených tímto nebo jiným zákonem,

- projednává s komorou návrhy změn vnitřních předpisů nebo návrhy vnitřních předpisů komory před procesem jejich schvalování sněmem nebo výkonným výborem; členové rady mají právo účastnit se bez hlasovacího práva sněmu komory nebo zasedání jejich orgánů,
- podává komoře návrh na zrušení nebo změnu vnitřního předpisu komory nebo jeho části, pokud jsou v rozporu s tímto zákonem nebo jiným právním předpisem; nevyhoví-li komora tomuto návrhu ve lhůtě stanovené radou, může podat návrh na zrušení vnitřního předpisu komory nebo jeho části soudem,
- podává komoře návrh na provedení kontroly kvality u auditora,
- dohlíží na provádění kontroly kvality podle § 24 prostřednictvím radou pověřeného člena nebo jiné pověřené osoby a navrhuje opatření k nápravě,
- je odvolacím správním orgánem v řízení o odvolání proti rozhodnutí komory,
- provádí další činnosti, které jí stanoví tento zákon a jsou nezbytné k řádnému provádění veřejného dohledu nad auditem (ZoA § 38, odst. 2).

Již z vlastního výčtu těchto práv a povinností RVDA vyplývá, že její působnost je rozsáhlá a dává široké možnosti jejího uplatnění, a tím i ovlivnění auditorské profese. O to více vynikne přístup spočívající v respektování schopností auditorské samosprávy, o kterém hovořil prezident RVDA Jiří Rusnok na našem loňském sněmu. To je velká příležitost pro naši profesi. Můžeme dokázat, že tuto samoregulaci v tom nejlepším slova smyslu opravdu zvládneme tak, jak je to potřebné. Možnost profesionální spolupráce je velkým vkladem, který bychom měli dokázat všichni nejen ocenit, ale hlavně odpovědně rozvíjet.

Samozřejmě život přináší různé situace, někdy příjemné a někdy nepříjemné, ke kterým dochází v oblasti kontroly kvality, řešení podaných stížností a odvolání. Nedivme se, že RVDA bez ohledu na naše přání a pocity musí reagovat na všechny podněty, nejen na ty, které obdrží prostřednictvím podaných odvolání nebo stížností. Její reakce musí být adekvátní i na podněty získané např. prostřednictvím sdělovacích prostředků. S přihlédnutím k prvotně nastaveným mechanismům spolupráce pak

oslovuje komoru se žádostí o provedení kontrol kvality, kterých se členové RVDA účastní. Takže máme opět příležitost aktivně se podílet na řešení těchto problémů a kdyby nic jiného, tak vyslovovat svůj názor či argumentovat. Můžeme také vyhledávat odborníky stojící již mimo praxi, kteří pak mohou pomoci při řešení složitějších situací.

Co je tak pro naši profesi lepší? Využít nabízející se příležitosti, nebo ne? Můj osobní názor je jednoznačný. Jsem hluboce přesvědčen, že naše profese má po vzniku RVDA řadu příležitostí dokázat nejen to, že jí jde o odpovědné provádění auditorské činnosti jako služby prováděné ve veřejném zájmu, ale také o to, že veřejnost bude mít vždy odpovídající míru jistoty v naší profesionalitu, nestrannost a objektivitu. Zkusme to pochopit a svým vlastním přístupem dokázat.

#### Jiří Ficbauer

člen Výkonného výboru KA ČR a předseda výboru pro otázky profese a etiku, člen prezidia RVDA a předseda výboru pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení.

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání 6. září 2010 projednal:

- stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese v souladu se zákonem o auditorech,
- agendu Výboru pro auditorské zkoušky, zejména rozhodl o došlých žádostech o uznání dílčí části auditorské zkoušky,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem, a to jednak z výboru pro kontrolu kvality a jednak z výboru pro auditorské zkoušky a vzdělávání,
- přípravu XX. sněmu, zejména organizační zajištění a upřesnění programu,
- zprávy o činnosti volených orgánů komory (první čtení),
- návrhy na změny vnitřních předpisů, zejména Statutu a Zkušebního řádu,

- návrh na změnu AS č. 52 – Přezkum hospodaření ÚSC
- návrh nového AS č. 56 – Ověření zprávy o propojených osobách,
- výhled plnění rozpočtu roku 2010 a průběžné výsledky k červenci 2010,
- návrh rozpočtu na rok 2011,
- návrh termínů zasedání Výkonného výboru, prezidia a redakční rady v roce 2011,
- vyhlášení prioritního vzdělávacího tématu na rok 2011 zahrnující klarifikované ISA a související semináře,

vzal na vědomí:

- zprávu o přípravě a plánu akcí v rámci česko-švýcarského projektu,
- zprávu Volební komise o počtu kandidátů do orgánů komory pro letošní volby,

- zprávu o jednání s T-Mobile o rámcové smlouvě,
- uzavření smlouvy se Svazem účetních o spolupráci na akcích IFAC,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest,
- zprávu ze zasedání Národní účetní rady,
- přehled udělených kárných opatření,
- přehled došlých podnětů a stížností na auditory,
- legislativní monitoring za uplynulé tři měsíce.

#### Eva Rokosová

Úřad KA ČR

## Volby do orgánů komory auditorů a prezentace kandidátů

V pondělí 22. listopadu se v kongresovém centru pražského Top Hotelu uskuteční v pořadí již dvacátý sněm Komory auditorů ČR, který bude opět po třech letech sněmem volebním.

Volební komise spolu s redakční radou časopisu Auditor v této souvislosti oslovily všechny kandidáty do orgánů komory, aby vyjádřili své názory na dosavadní činnost komory a na to, jakým směrem by se komora měla v dalším období ubírat. Jejich odpovědi najdete v mimořádné tištěné příloze, která je součástí tohoto čísla časopisu.

Letošní volební sněm bude probíhat v souladu s novým zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který stanovil povinnost uspořádat volby do orgánů KA ČR do konce roku 2010 a přinesl také významnou změnu v systému obměny členů orgánů komory. Tato změna spočívá v tom, že sedm členů výkonného výboru s nejvyšším počtem obdržných hlasů bude zvoleno na čtyři roky a zbývajících sedm členů na dva roky (zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., § 55 odst. 6). Nová pravidla pro volby do orgánů byla zapracována do návrhu novelizace Statutu, který bude předložen sněmu.

Vzhledem k tomu, že dva kandidáti do Výkonného výboru KA ČR stáhli svou kandidaturu a počet kandidátů tak byl nižší, než potřebný počet volených členů a náhradníků, vyzvala Volební komise auditory, v souladu s § 3, odst. 5 Volebního řádu, k navrhování dalších kandidátů do tohoto orgánu.

Na předchozím volebním sněmu, který se konal 19. listopadu 2007 na stejném místě, došlo k radikální obměně funkcionářů, protože mnohým tehdejšími členům volených orgánů vypršela zákonná délka druhého funkčního období. -av-



Předchozí volební sněm v roce 2007

## Příloha Hospodářských novin na téma Auditorové služby

Komora auditorů České republiky každoročně informuje různými formami veřejnost o auditorských službách v ekonomickém tisku. Stejně jako v předchozích letech, tak i letos připravujeme tematickou komerční přílohu Hospodářských novin na čtvrtek 18. listopadu 2010 na téma Auditorové služby. Cílem je zvýšit informovanost veřejnosti o poslání a smyslu auditu, zvýšit prestiž auditorské profese, a tak podnítit poptávku po auditorských službách na trhu tam, kde audit není ze zákona povinný.

Auditorské společnosti mají možnost prezentace ve formě zveřejnění firemního loga, sídla a odkazu na internetovou stránku na zadní straně této přílohy. V polovině září byl statutárním zástupcům auditorských společností zaslán dopis s možností prezentace v HN s bližšími podrobnostmi.

Svůj zájem o komerční prezentaci v této příloze je možné potvrdit do pondělí 11. října 2010 na e-mail: kacr@kacr.cz, případně na kolouchova@kacr.cz.

-jk-

## Ze světa

### Světový kongres účetních WCOA 2010 bude v listopadu v Malajsii

Světový kongres účetních (World Congress of Accountants, WCOA) se uskuteční ve dnech 8.-11. listopadu 2010 v malajsijské metropoli Kuala Lumpur. Hlavním tématem tohoto významného setkání, označovaného za olympiádu účetních z celého světa, je role účetních při vytváření trvalých hodnot – Accountants: Sustaining Value Creation.



Organizátory kongresu, na němž se očekává kolem 5000 delegátů zastupujících 157 členů a přidružených členů IFAC ze 122 zemí, je Mezinárodní federace účetních (IFAC) a Malajsijský institut účetních (MIA). Začátkem srpna převýšil počet přihlášených 3000, z České republiky se registrovalo 13 delegátů. Účastnický poplatek pro delegáty činí 1000 USD.

Bližší informace o kongresu včetně přihlášky najdete na webu KA ČR [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v aktualitách nebo přímo na speciálně zřízených stránkách [www.wcoa2010kualalumpur.com](http://www.wcoa2010kualalumpur.com).

IFAC pořádá světový kongres účetních každé čtyři roky. Poslední, v pořadí sedmnáctý, se konal v listopadu 2006 v tureckém Istanbulu. Jeho hlavním tématem byla role auditorů a účetních při vytváření hospodářského růstu a stability ve světě.

-av-



## Klarifikované ISA a ISQC 1 na CD

Současně s tímto číslem časopisu je auditorům rozesíláno CD s elektronickou verzí Mezinárodních auditorských standardů a standardu pro řízení kvality, vydání 2009.

Tento soubor obsahuje překlady všech dokumentů uvedených v Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition, vydaných Mezinárodní federací účetních (IFAC), a zahrnuje také anglické originály jednotlivých dokumentů.



Předkládané vydání je svým pojetím netypické. Na rozdíl od předchozích let neobsahuje kompletní sadu aktuálně platných předpisů IAASB, najdete v něm *Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC 1)*, a to přepracované verze všech těchto standardů (tzv. klarifikované standardy) a také glosář pojmů, předmluvu k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky, související služby a základní informace o IFAC.

Ostatní aktuálně platné předpisy IAASB, tedy například Etický kodex IFAC, standardy pro provádění prověrek historických finančních informací (ISRE), standardy pro ostatní ověřovací zakázky (ISAE) a standardy pro související služby (ISRS), zůstávají nezměněny a je třeba je hledat ve dříve distribuovaných Mezinárodních auditorských standardech, vydání 2008.

Všechny klarifikované ISA (v originální anglické verzi i v jejich českém překladu) uvádějí, že jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Následným výkladem IFAC a též rozhodnutím sněmu KA ČR z listopadu 2009 byla účinnost klarifikovaných ISA upravena tak, že tyto standardy jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končí 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu.

Překlad textů je prováděn komorou auditorů se souhlasem IFAC a probíhá v souladu se zásadami stanovenými IFAC pro překlady textů. Překlady průběžně zajišťuje Redakční rada pro překlad ISA, jejímiž členy jsou odborníci s rozsáhlými znalostmi, praktickými zkušenostmi a současně s vysokou úrovní znalostí odborné angličtiny. Každý text překladu prošel odbornou oponenturou, jazykovou korekturou a revizí členy redakční rady. Překlady všech standardů (s výjimkou ISA řady 800) byly též odsouhlaseny Direktorátem pro vnitřní trh a služby Evropské komise (DG Markt EK).

Texty klarifikovaných ISA a ISQC 1 obsažené v tomto vydání prošly kompletním novým překladem, při kterém došlo k revizi a terminologickému zpřesnění řady pojmů. Věříme, že aktualizovaná terminologie a texty klarifikovaných standardů zvýší jejich srozumitelnost a přispějí tak k dalšímu zkvalitnění prováděných auditů.

Překlad tohoto vydání včetně anglických originálů je distribuován v elektronické podobě a je rovněž zveřejněn na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Pro auditory – Regulace auditorské profese – Auditorské standardy vydávané komorou – Předpisy vydávané IAASB. S tištěnou verzí počítáme u vydání 2010, které bude již obsahovat kompletní sadu aktuálně platných předpisů IAASB.

Protože překlady či revize překladů budou probíhat i v budoucích letech, oceníme všechny konstruktivní připomínky a návrhy na případnou další úpravu odborné terminologie a textů překladů. Připomínky je možné zasílat na adresu [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz).

### Michal Štěpán

předseda Redakční rady pro překlad ISA



## Novela zákona o účetnictví

V současné době (září 2010) je v poslanecké sněmovně připravena k projednávání novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Přesto, že v době psaní tohoto příspěvku je tato novela zatím ve formě návrhu, dá se s velkou pravděpodobností předpokládat, že navrhované změny a doplňky zákona budou schváleny, neboť se týkají implementace směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2009/49/ES ze dne 18. června 2009. Tou se mění směrnice Rady č. ES 78/660/EHS (týká se individuálních účetních závěrek účetních jednotek) a směrnice Rady č. 83/349/EHS (týká se konsolidovaných účetních závěrek). Dále novela zpracovává nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 ve znění č. 297/2008, o uplatňování mezinárodních účetních standardů a zjednodušená pravidla pro konsolidaci.

Novela obsahuje jednak legislativně formální změny představující úpravu určité terminologie tak, jak se postupem času vyvíjela, případně zrušení některých formulací či výrazů, které se přežily nebo byly zrušeny. Hlavní jsou ale obsahové změny. Ty se dotýkají následujících subjektů:

- zahraničních fyzických osob, které podnikají na území České republiky,
- vybraných účetních jednotek,
- konsolidujících účetních jednotek, které jsou z hlediska konsolidované účetní závěrky nevýznamné,
- účetních jednotek v konsolidačním celku a účetních jednotek pod společným vlivem podrobeným konsolidaci, pokud jejich konsolidující společnost používá k sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy,
- účetních jednotek, které dočasně přestaly být emitentem cenných papírů přijatých k obchodování

na regulovaném trhu a měly povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů.

Pojďme si tedy stručně vysvětlit, co navrhované změny představují.

### Zahraniční fyzické osoby

Zákon o účetnictví hned v úvodním paragrafu vyjmenovává právnické a fyzické osoby, na které se zákon vztahuje, což znamená, že jsou účetní jednotkou s povinností vést účetnictví. Pokud fyzická osoba – podnikatel nespĺňuje podmínky zde uvedené, není účetní jednotkou a zákon o účetnictví se na ni nevztahuje (vede pouze evidenci pro účely stanovení základu daně z příjmů). Zákon se dále vztahuje na zahraniční osoby, které na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštního předpisu. Přitom zákon nerozlišuje, zda se u těchto zahraničních osob jedná o právnické nebo fyzické osoby. V konečném důsledku to znamená, že i zahraniční fyzické osoby, které na území České republiky podnikají, jsou účetní jednotkou a měly by vést účetnictví (podvojně). Toto ustanovení bylo dlouhodobě kritizováno z důvodu nerovného postavení tuzemských a zahraničních osob. Proto novela v § 1 odst. 2 upřesňuje, že podmínky vést účetnictví a být nebo nebýt účetní jednotkou, které zákon vymezuje pro fyzické osoby, se vztahují i na zahraniční fyzické osoby.

### Vybrané účetní jednotky

V souvislosti se zajišťováním účetních záznamů pro potřeby státu byla již v minulé novele do zákona doplněna některá ustanovení směřující ke shromažďování účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku od vybraných účetních jednotek. Tyto vybrané účetní

jednotky jsou v zákoně vyjmenovány (§ 1 odst. 3) a jsou jimi:

- organizační složky státu,
- státní fondy podle rozpočtových pravidel,
- Pozemkový fond České republiky,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace,
- zdravotní pojišťovny.



Těmto vybraným účetním jednotkám ukládá zákon některé speciální povinnosti. V § 13 odst. 2, kde se upravuje ustanovení o účetních knihách, se u hlavní knihy požaduje, aby tyto účetní jednotky uváděly *souhrnné obraty denně*. Novela doplňuje poznámku o to, že tuto povinnost může plnit i jiná účetní kniha, např. deník.

Další úprava, která se týká vybraných účetních jednotek, se vztahuje k účetní závěrce (§ 18). Zatímco povinnou součástí účetní závěrky ostatních účetních jednotek je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha a dobrovolně mohou sestavovat *přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu*, tak zákon uvádí, že vybrané účetní jednotky sestavují tyto přehledy povinně vždy. Novela *zuzuje tuto povinnost* pouze na účetní jednotky, které překročí jedno ze dvou kritérií (40 mil. Kč hrubých aktiv nebo 80 mil. Kč obratu). Ostatní

vybrané účetní jednotky nemusí uvedené přehledy sestavovat.

Zákon o účetnictví v § 25 odst. 3 vyžaduje, aby účetní jednotky braly v úvahu *předvídatelná rizika a možné ztráty*, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Jedná se o dodržování jedné z obecně uznávaných účetních zásad – zásady opatrnosti. V případě vybraných účetních jednotek, které předávají mezitímní účetní závěrku do centrálního systému účetních informací státu pouze za účelem zajištění kontrolních vazeb s předávanými finančními údaji, není významné, aby čtvrtletně prováděly všechny účetní operace související s naplněním účetních metod, které mají povinnost provádět k rozvahovému dni. Proto novela doplňuje, že se toto ustanovení na vybrané účetní jednotky při sestavování mezitímní účetní závěrky nevztahuje.

Vybraných účetních jednotek se dále týká *oceňování reálnou hodnotou* majetku určeného k prodeji (§ 27 odst. 1h), které doplňuje, že se to netýká zásob. Důvodová zpráva uvádí, že v průběhu aplikace tohoto ustanovení se vyskytly tak významné interpretační problémy, že bylo třeba výslovně tento druh majetku (zásoby) z režimu oceňování reálnou hodnotou vyjmout.

Důvodem výše uvedených změn je zejména snaha, aby byla eliminována pracnost zavádění nových pravidel, především v případě malých vybraných účetních jednotek.

### Použití Mezinárodních účetních standardů přijatých EU (dále jen IFRS)

Povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS ukládá účetním jednotkám, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie § 19 odst. 9 zákona. Návrh novely tento odstavec ruší a zařazu-

je nový paragraf 19 a, kde tuto povinnost upravuje a výrazně rozšiřuje a to v několika směrech:

- pokud došlo k obchodování cenných papírů v průběhu účetního období, může se účetní jednotka rozhodnout, zda použije IFRS již od počátku účetního období, nebo až od počátku účetního období následujícího,
- pokud cenné papíry účetní jednotky přestaly být obchodovány v průběhu účetního období, může se účetní jednotka rozhodnout, zda použije IFRS až do konce tohoto období, nebo se rozhodne ukončit jejich použití k poslednímu dni předcházejícího období,
- pokud cenné papíry účetní jednotky přestaly být v účetním období obchodovány, avšak do konce tohoto období rozhodne nejvyšší orgán o záměru požádat nejdéle do tří let o přijetí nového cenného papíru k obchodování, může účetní jednotka rozhodnout o použití IFRS až do konce období, ve kterém má dojít k přijetí tohoto cenného papíru k obchodování,
- pokud nejpozději k poslednímu dni účetního období, ve kterém skončí výše uvedená tříletá lhůta, účetní jednotka požádá o přijetí cenného papíru k obchodování, může prodloužit používání IFRS ještě o jedno účetní období; v případě, že k obchodování v tomto období nedojde, nepoužije účetní jednotka IFRS od následujícího účetního období,
- pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude mateřská účetní jednotka sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za použití IFRS, může rozhodnout o jejich použití pro účtování a sestavení jak své účetní závěrky k tomuto rozvahovému dni, tak pro účtování a sestavení závěrek účetních jednotek tvořících konsolidovaný celek (podléhá vždy schválení nejvyšším orgánem).

Důvodem výše uvedených změn je poskytnout účetním jednotkám, které přestaly být „dočasně“ emitentem

cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu určité „přechodné období“ pro používání mezinárodních účetních standardů. Přechod z účtování podle IFRS na vedení účetnictví podle českých předpisů a znovu zpět přechod na IFRS by byla pro ně nejen složitá a nákladná činnost, ale vedla by i k poskytování obtížně srovnatelných účetních závěrek.

Stejně tak účetním jednotkám, které vstupují do konsolidace s konsolidující společností, která používá k sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS, je dána možnost sestavit svoji individuální účetní závěrku podle IFRS jako podklad pro konsolidaci. Zde si však musí účetní jednotky zvážit, zda náklady na zpracování účetnictví podle IFRS na jedné straně a tvorba podkladu pro daň z příjmů (základ daně i nadále vychází z českých účetních předpisů) vyváží přínosy ze zjednodušené komunikace v rámci konsolidačního celku.

### Konsolidovaná účetní závěrka

Pravidla pro konsolidovanou účetní závěrku upravuje § 22 zákona. Návrh novely zákona tento paragraf zcela přepracovává a problematiku konsolidací rozšiřuje vložением dvou nových paragrafů 22a, 22b.

Nový § 22 zpřesňuje zejména definici pojmů:

- *konsolidující účetní jednotka*, kterou je obchodní společnost a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv,
- *konsolidovaná účetní jednotka* je ovládanou osobou s výjimkou ovládaných osob, ve kterých je vykonáván společný vliv,
- *účetní jednotka pod společným vlivem* je osobou, ve které konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka vykonává společný vliv,
- *účetní jednotka přidružená* je osobou, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv.

Tento nový paragraf dále uvádí, co se rozumí společným vlivem, podstatným vlivem, a co tvoří konsolidační celek.

Nové dva paragrafy pak přebírají původní úpravu zrušeného § 22, kterou pouze zpřesňují. Paragraf 22a uvádí kritéria pro povinnost konsolidovat, která se nemění; jedná se o kritéria v souhrnu za konsolidující účetní jednotku a konsolidované účetní jednotky (suma aktiv brutto více než 350 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu více než 700 mil. Kč a průměrný přepočtený početní stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250). Nově se uvádí, že konsolidující účetní jednotka není povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud k podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku postačuje účetní závěrka konsolidující účetní jednotky, protože konsolidující účetní jednotka ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné. Druhý nový paragraf 22b pak upravuje pravidla pro konsolidovanou výroční zprávu, která se oproti původní úpravě nemění.

### Správní delikty

V závěru zákon upravuje sankce v § 37 a 37a. Návrh novely ruší tyto paragrafy, navrhuje jejich nové znění a vložení nových paragrafů 37aa, 37ab, které upravují správní trestání v souladu se zásadami právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů v zákonech upravujících výkon veřejné správy.

Nový § 37 vymezuje přestupky pro účetní jednotky, které nejsou podnikatelem a výši pokut za tyto přestupky. Nový § 37a upravuje správní delikty ostatních účetních jednotek včetně konsolidujících účetních jednotek a výši pokut za tyto správní delikty.

Nově vložený § 37aa umožňuje, aby byla pokuta vyměřena z výše aktiv zjištěné kontrolním orgánem v případě, že hodnota aktiv vykázaná v účetní závěrce nebo v konsolidované účetní závěrce za účetní období, ve kterém k porušení povinnosti došlo, neodpovídá výši aktiv zjištěné v řízení o uložení

pokuty. V případě, že nelze skutečnou výši aktiv zjistit z účetní závěrky, stanoví hodnotu aktiv celkem orgán, který porušení právních povinností projednává kvalifikovaným odhadem. Podle důvodové zprávy se jedná zejména o to, jak odpovídajícím způsobem upravit systém pokut tak, aby postihoval i účetní jednotky, které mají zásadním způsobem podhodnocena aktiva, ze kterých se tyto pokuty vypočítávají. Mělo by to eliminovat nebezpečí, že by pokuta byla stanovena z mnohonásobně nižší hodnoty nesprávně vykázaných aktiv.

Nově vložený § 37ab zahrnuje společná ustanovení ke správním deliktům. Uvádí, že právnická osoba za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila. Při určení výše pokuty se přihledne k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu spáchání a jeho následkům, době trvání a okolnostem,

za kterých byl spáchán. Správní delikty v prvním stupni projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.

### Přechodná ustanovení

V případě, že bude novela zákona schválena, použijí se jeho ustanovení poprvé v účetním období, které započalo v roce 2011 nebo později. Výjimku tvoří pouze dvě ustanovení, která se týkají úlevy pro účetní jednotky a která se použijí už za účetní období, které začalo v roce 2010 nebo později. Týká se to ustanovení, kdy vybrané účetní jednotky nemusí sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (§ 18), a dále ustanovení o tom, kdy konsolidující účetní jednotka není povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

### Libuše Müllerová

viceprezidentka KA ČR

[www.mistni-prislusnost.cz](http://www.mistni-prislusnost.cz)

Unikátní adresa, na které zjistíte místně příslušné orgány (např. soudy, finanční úřady, sociální úřady), dle místa bydliště Vašich klientů, popřípadě odpůrců.

Samozřejmě lze vyhledávat i jednotlivé orgány přímo.

A nejen to, můžete být zde vidět i Vy!

Inzerce na našich stránkách skýtá pro Vás značné výhody:

1. Cílená inzerce
2. Omezený počet inzerentů
3. Nízké náklady (již od 300,-Kč s DPH za měsíc)
4. Jednoduchá editace přímo od stolu po 24 hodin denně
5. Změny editace možné kdykoliv a odkudkoliv



Armarau, s. r. o.

# Státní fondy v České republice



Petr Slaviček

## Právní rámec

Státní fondy jsou samostatné právnické osoby zřízené státem za konkrétním účelem, jímž bývá správa určitých agend a řízení často významných peněžních toků většinou směrem od státu k příjemcům určité formy podpory či subvence. Každý státní fond je zřízen zákonem (tj. například Státní fond

rozvoje bydlení je zřízen zákonem č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení apod.), který definuje podstatné parametry pro existenci fondu. Z právního hlediska je zákon, jímž se fond zřizuje tzv. zvláštním předpisem. Obecným zákonem řešícím fungování, ale i zřizování státních fondů je zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

V souladu s rozpočtovými pravidly musí zákon, kterým se zřizuje státní fond, stanovit:

- orgán, do jehož působnosti státní fond patří,
- finanční zdroje státního fondu,
- způsoby použití zdrojů fondu,
- způsob financování správních výdajů fondu.

Zákonem je rovněž stanovena povinnost státních fondů mít účetní závěrku ověřenu auditorem.

Podrobněji stanoví rozsah činnosti statuty, které schvaluje vláda na základě návrhu předloženého orgánem pověřeným správou daného fondu.

## Státní fondy v historii

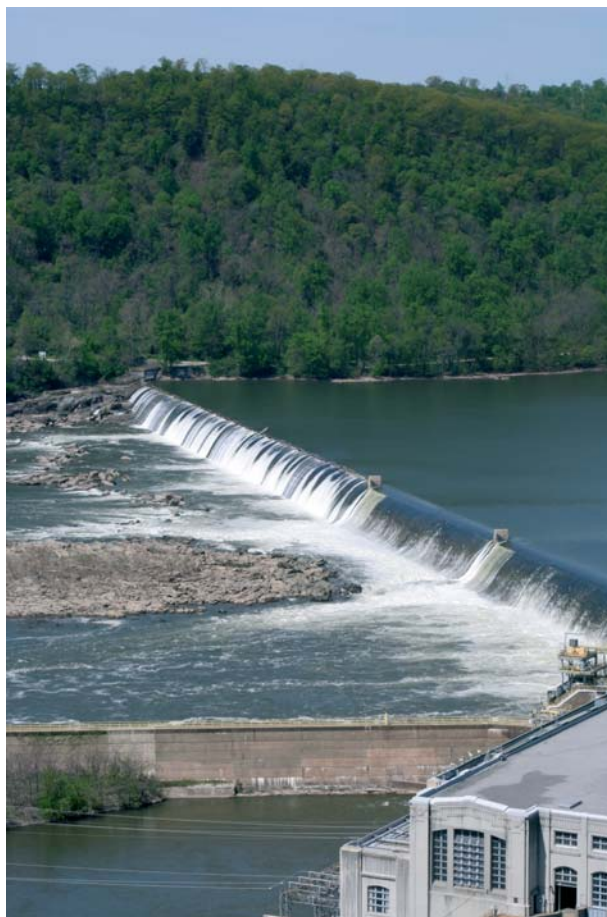
Prvními státními fondy v naší historii byly Fondy národní obnovy a Národní pozemkový fond. Tyto fondy byly zřízeny v rámci tzv. Benešových dekretů a podstatou jejich činnosti bylo, zjednodušeně řečeno, shromáždění majetku konfiskovaného v rámci působnosti Benešových dekretů a přidělení tohoto majetku tzv. „oprávněným žadatelům“ definovaným rovněž Benešovými dekrety.

Dalším státním fondem zřízeným ještě za dob socialismu byl Státní fond pro zúrodnění půdy, který byl zřízen v roce 1969 a zrušen k 1. lednu 2006. Ve srovnání s dnes existujícími státními fondy byla u tohoto fondu jedna zásadní odlišnost; fond nebyl samostatnou právnickou osobou, ale interním relativně samostatným účtem Ministerstva zemědělství. Prostřednictvím fondu byly přidělovány zemědělským subjektům a Státní meliorační správě subvence nebo půjčky, a to zejména na protierozní opatření, meliorace, zakládání ovocných sadů, vinic a chmelnic, výstavbu kompostáren nebo na zřizování malých vodních nádrží jakožto zdrojů vody pro zavlažování. V devadesátých letech přestaly být nové půjčky tímto fondem poskytovány a z inkasovaných vratek půjček poskytnutých v minulosti fond splácel závazky z minulých let, případně financoval

naléhavé opravy objektů a zařízení v majetku státu.

Nejvýznamnějším příjmem tohoto fondu byly poplatky za zábor zemědělské půdy, jež jsou v současné době příjmem Státního fondu životního prostředí.

Procesem privatizace státního majetku v období transformace naší ekonomiky po sametové revoluci bylo v roce 1991 vyvoláno zřízení dvou specifických privatizačních státních fondů, a to Fondu národního majetku České republiky a Pozemkového fondu České republiky. Jednalo se o mimorozpočtové fondy, tj. jejich příjmy nepocházely ze státního rozpočtu, ale z privatizace. Oba fondy byly původně zřízeny na dobu určitou, a to na dobu podle tehdejších předpokladů potřebnou na dokončení procesu privatizace. Fond národního majetku byl zrušen zákonem č. 178/2005 Sb., a jeho zbývající majetek a agenda přešly na Ministerstvo financí. Řešení situace s pozemky v držení Pozemkového fondu se ukázalo jako podstatně časově náročnější. Návrh na jeho zrušení byl sice předložen Ministerstvem financí již v roce 2003 v rámci reformy veřejných financí, a to současně se zrušením Fondu národního majetku a České konsolidační agentury (všechny tyto instituce byly určeny pro specifický účel v rámci procesu transformace naší ekonomiky). V případě Pozemkového fondu však vláda rozhodla o prodloužení jeho činnosti





do roku 2009 a následně až do roku 2012 s tím předpokladem, že ani poté nebude moci být zrušen, ale spíše transformován v novou (menší) instituci. Pozemkový fond tedy nadále existuje a pokračuje ve vykonávání svých činností, jimiž jsou zejména privatizace státního majetku, vypořádání nároků oprávněných osob či uspokojování restitučních nároků. Pozemkový fond svěřený majetek nejen rozprodává, ale i bezúplatně převádí, a to zejména na obce a další subjekty veřejného sektoru.

Pro své specifické postavení nebyly Fond národního majetku a Pozemkový fond zpravidla zahrnovány do soustavy veřejných rozpočtů. Nejednalo se (a v případě Pozemkového fondu nejedná) o „klasické“ státní fondy, jak je definují rozpočtová pravidla. Nemají například ani v názvu označení „státní fond“, což je pro státní fondy povinná náležitost určená právě rozpočtovými pravidly. Další jejich odlišností je i to, že neúčtovaly jako ostatní státní fondy podle pravidel pro rozpočtové organizace, ale podle starých pravidel pro „účetnictví hospodářských organizací“ – viz článek o účetnictví státních fondů.

Posledním krátce zmíněným (již neexistujícím) fondem je Fond dětí a mládeže, který byl zřízen v roce 1993 a v roce 2000 byl zrušen. Byl zřízen z podobných důvodů jako výše dva zmíněné „privatizační“ fondy, do jeho majetku totiž mimo jiné přešel nemovitý majetek Socialistického svazu mládeže, jenž měl být fondem spravován a využíván právě k podpoře činností ve prospěch dětí a mládeže vykonávaných fondem nebo jinými fyzickými a právními osobami. Působnost fondu byla doprovázena řadou mediálně prezentovaných skandálů počínaje přibližně rokem 1996, kdy z kontroly NKÚ vyplynulo, že fond neplní účel, pro nějž byl založen, objekty pronajímá za nevhodných podmínek ke komerčním účelům a veškeré inkaso z těchto pronájmů utrácí za vlastní činnost. Od roku 2000 byl fond v likvidaci a skandalizaci se nevyhnul ani v tomto období.

### Státní fondy dnes

Aktuálně existujícími státními fondy jsou:

- Státní fond životního prostředí České republiky (SFŽP) zřízený v roce 1991;
- Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie (SFPRČK) zřízený v roce 1992;
- Státní fond kultury České republiky (SFKČR) zřízený v roce 1992;
- Státní zemědělský intervenční fond (SZIF) zřízený v roce 2000 (vznikl přetransformováním ze Státního fondu tržní regulace zřízeného v roce 1992);
- Státní fond dopravní infrastruktury (SFDI) zřízený v roce 2000;
- Státní fond rozvoje bydlení (SFRB) zřízený v roce 2000.

V roce 2002 se ještě objevil návrh na zřízení Státního fondu rozvoje lesního hospodářství ČR, nicméně návrh nebyl vládou ani Poslaneckou sněmovnou akceptován.

Kreativita našich zákonodárců se projevila i při tvorbě zákonů o jednotlivých státních fondech, a tak se například pro vrcholový orgán jednotlivých fondů vytvořilo hned několik formálních názvů (viz následující tabulka), nicméně vždy platí, že fond je řízen ministerstvem, do jehož působnosti náleží, a nejvyšší neexecutivní funkci ve fondu má příslušný ministr. Nejvyšší exekutivní funkcí bývá funkce ředitele fondu.

### Přehled existujících státních fondů z hlediska jejich vedení a nadřízených orgánů:

Fond	Nadřízené ministerstvo	Vrcholný orgán	Ředitel
Státní fond životního prostředí	životního prostředí	rada fondu	Libor Michálek
Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie	kultury	rada fondu	x
Státní fond kultury České republiky	kultury	rada fondu	x
Státní zemědělský intervenční fond	zemědělství	dozorčí rada	Tomáš Révész
Státní fond dopravní infrastruktury	dopravy	výbor fondu <sup>1)</sup>	Jaroslav Krauter <sup>2)</sup>
Státní fond rozvoje bydlení	pro místní rozvoj	výbor fondu <sup>3)</sup>	Jan Wagner

<sup>1)</sup> SFDI má i dozorčí radu, <sup>2)</sup> Pověřený řízením SFDI, <sup>3)</sup> SFRB má i dozorčí radu

Nejen odvětvové zaměření, ale i náplň činnosti, účel poskytování prostředků z fondu a princip, na jakém je poskytování prostředků prováděno, je u jednotlivých fondů značně odlišné.

### Státní fond životního prostředí (SFŽP)

Státní fond životního prostředí byl zřízen jako organizace koordinující a zabezpečující podporu realizace opatření k ochraně a zlepšování stavu životního prostředí v České republice. V okamžiku jeho vzniku se jeho součástí staly dříve existující Státní fond vodního hospodářství a Fond ochrany ovzduší. V prvních letech po jeho vzniku převažovaly podpory opatření v oblasti snižování exhalací, postupem času narůstal podíl podpor opatření v oblasti čištění odpadních vod (jednalo se o potřebu dostát závazkům vyplývajícím pro Českou republiku z přístupových dohod s EU). Podpory jsou ale směřovány i do dalších složek životního prostředí do dalších typů ekologických opatření, zejména investičního, ale i neinvestičního charakteru. V případě programu Zelená úsporám jsou podporována opatření vedoucí k úsporám energie a využití obnovitelných zdrojů energie v rodinných a bytových domech.

Příjmy fondu jsou systémově tvořeny především z plateb za znečišťování nebo poškozování jednotlivých složek životního prostředí, ze splátek



poskytnutých půjček a jejich úroků, výnosů z uložených disponibilních prostředků a z dotací ze státního rozpočtu na úhradu výdajů vynaložených na administraci a technickou asistenci programů Evropské unie, a od roku 2009 také zahrnuje příjmy z programu Zelená úsporám. Příjmy SFŽP nejsou součástí státního rozpočtu.

O použití finančních prostředků z fondu rozhoduje ze zákona ministr životního prostředí na základě doporučení poradního orgánu – Rady fondu. Fond poskytuje podporu formou dotace, půjčky nebo příspěvku na úhradu úroků.

SFŽP je nejen centrálním nástrojem uplatňování interní ekologické politiky státu, ale také implementačním orgánem pro Fond soudržnosti (FS) a zprostředkujícím subjektem pro operační program Infrastruktura (jedná se o strukturální fond ERDF – European Regional Development Funds, evropské fondy pro regionální rozvoj) a operační program Životní prostředí (FS, ERDF). Fond je dále pověřeným realizátorem implementace Programu švýcarsko-české spolupráce, a jak již bylo zmíněno, v roce 2009 se stal příjemcem tržeb z prodeje emisních povolenek, a v souvislosti s tím je tedy administrátorem programu Zelená úsporám, který se tak objemově stává nejvýznamnější agendou fondu (příjem fondu z prodeje povolenek v roce 2009 byl více než 13 mld. Kč při celkových příjmech necelých 16 mld. Kč).

### **Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie a Státní fond kultury České republiky**

Správce obou fondů je ze zákona Ministerstvo kultury a statutárním orgánem je ministr kultury. Z tohoto důvodu oba fondy nemají ani žádné zaměstnance.

Předmětem činnosti Fondu pro podporu a rozvoj české kinematografie je poskytování prostředků z finančních zdrojů Fondu formou účelových dotací, půjček nebo návratných finančních výpomocí na:

- tvorbu českého kinematografického díla (scénář),
- výrobu českého kinematografického díla,
- distribuci hodnotného kinematografického díla,
- propagaci české kinematografie,
- technický rozvoj a modernizaci české kinematografie,
- výrobu, distribuci a propagaci kinematografických děl národnostních a etnických menšin žijících na území České republiky.



Většinu příjmů fondu tvoří příjmy z vlastní činnosti, zejména příjmy z obchodního využití filmů a podíly na výnosech dříve podpořených děl.

Hlavním předmětem činnosti Státního fondu kultury je poskytování prostředků z finančních zdrojů fondu formou účelových dotací, půjček nebo návratných finančních výpomocí na:

- podporu vzniku, realizaci a uvádění umělecky hodnotných děl,
- ediční počiny v oblasti neperiodických i periodických publikací,
- získávání, obnovu a udržování kulturních a sbírkových předmětů,
- výstavní a přednáškovou činnost,
- propagaci české kultury v zahraničí,
- pořádání kulturních festivalů, přehlídek a obdobných kulturních akcí,
- podporu kulturních projektů sloužících k uchování a rozvíjení kultury národnostních menšin v ČR,
- podporu vysoce hodnotných neprofesionálních uměleckých aktivit,
- ochranu, údržbu a doplňování knihovního fondu.

Fond má příjmy zejména z pronájmu nemovitostí (v majetku fondu jsou nejen pro pražské auditory známé budovy: dům U Černé Matky Boží, divadlo U Hybernů a Národní dům na Vinohradech), zajímavostí jsou příjmy z „odúmrťí“, což jsou příjmy z autorských práv, která připadla státu dle autorského zákona.

### **Státní zemědělský intervenční fond (SZIF)**

Jak již vyplývá z názvu tohoto státního fondu a i z názvu jeho předchůdce, účelem, pro nějž byl Státní zemědělský intervenční fond zřízen, je regulace trhu se zemědělskými komoditami v souladu se zemědělskou politikou státu, potažmo EU. Svými intervenčními zásahy má fond udržovat tržní prostředí přijatelné pro prvovýrobce a pro společnost jako takovou. Kromě intervenčních nákupů a prodejů poskytuje fond rovněž tzv. přímé platby (dotace) zemědělcům, v rámci fondu již po řadu let funguje i tzv. Program rozvoje venkova.

V roce 2004 byla SZIF udělena akreditace jako Platební agentura pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných ze záruční sekce Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu. V roce 2007 SZIF získal akreditaci jako platební agentura pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných z Evropského zemědělského záručního fondu a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova.

Z hlediska objemu výdajů jsou nejvýznamnější složkou rozpočtu SZIF přímé platby, jež představují přímou podporu subjektů činných v zemědělství. Tyto subjekty mohou žádat o platbu na obdělávanou plochu (ať už se jedná o ornou půdu, sad, zelinářskou zahradu nebo třeba vinici), pěstitelé cukrové řepy dostávají kompenzační „platbu za cukr“ (souvisí to s postupným snižováním



garantované minimální ceny cukrové řepy), pěstitelé rajčat mohou za určitých podmínek žádat o kompenzační platbu za rajčata, specifická je rovněž přímá platba pro pěstitele tzv. energetických plodin.

V rámci společné organizace trhu, jejímž cílem je regulovat ceny jednotlivých zemědělských produktů na evropských trzích, poskytovat pomoc producentům v daném sektoru, řídit produkci a organizovat obchod s nečlenskými zeměmi, využívá fond nástroje jako intervenční nákupy, produkční kvóty, soukromé skladování, vývozní subvence a záruky. SZIF hradí podpory na zlepšení výroby včelařských produktů a jejich uvádění na trh, vyplácí vývozní subvence (jak ze státního rozpočtu ČR, tak i z rozpočtu EU), vyplácí dotace na restrukturalizaci (včetně specifických podpor, například na zpracování lnu a konopí na vlákno, na výrobu bramborového škrobu nebo třeba na přeměnu vinic), a provádí intervenční nákupy obilovin, cukru nebo např. másla.

Cílem programu rozvoje venkova je zlepšování konkurenceschopnosti zemědělství a lesnictví na základě podpory restrukturalizace, vývoje a inovací, zlepšování životního prostředí a krajiny prostřednictvím podpory pro obhospodařování půdy, a rovněž zlepšování kvality života ve venkovských oblastech a podpora diverzifikace hospodářské činnosti. SZIF podporuje modernizaci zemědělských podniků, pomáhá začínajícím mladým podnikatelům v zemědělství, podporuje pozemkové úpravy, zalesňování pozemků, ale i rozvoj cestovního ruchu na venkově a údržbu jeho kulturního dědictví.

### **Státní fond dopravní infrastruktury (SFDI)**

Státní fond dopravní infrastruktury spadá do působnosti Ministerstva dopravy a zajišťuje financování dopravní infrastruktury, to znamená, že financuje výstavbu, modernizaci a opravy silnic, dálnic, železničních tratí, vodních cest i cyklistických stezek. Dále SFDI poskytuje příspěvky na různé související průzkumné a projektové práce, ale i studijní a expertní práce a činnosti nebo na opatření vedoucí ke zvýšení bezpečnosti dopravy a jejího zpřístupňování osobám

s omezenou schopností pohybu a orientace. Z rozpočtu SFDI jsou mimo jiné hrazeny náklady na zavedení a provozování systému elektronického mýtného a v případě, že bude výstavba dopravní infrastruktury prováděna na základě koncesní smlouvy, tj. formou tzv. PPP projektů, budou úhrady koncesionářům hrazeny rovněž ze SFDI.

Kromě dotací ze státního rozpočtu a příspěvků z Evropských fondů má SFDI ze zákona vymezeny některé další zdroje příjmů. Jsou jimi například převody výnosů silniční daně, z dálničních známek a z mýtného nebo převody podílu z výnosů spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv.

### **PPP projekty**

V České republice doposud nemají auditoři příliš možností setkat se v praxi s tzv. PPP projekty. Jak bylo zmíněno, SFDI je připraven takové projekty realizovat, respektive se jich účastnit z pozice jejich zadavatele. V současné době probíhá příprava pouze jednoho takového projektu (myšleno v rámci působnosti SFDI), jímž je výstavba (včetně jejího financování) části dálnice D3, a to v úseku Veselí nad Lužnicí – státní hranice a následné provozování a údržba těchto úseků dálnice. Příprava tohoto pilotního PPP projektu v rámci dopravní infrastruktury v ČR je poměrně komplikovaná a v jejím průběhu se některé zásadní charakteristiky projektu i významně měnily. Přesto je i nadále pravděpodobné, že by tento PPP projekt mohl být realizován. V tom případě se bude jistě těšit zvýšenému zájmu, a to nejen ze strany auditorů.

### **Státní fond rozvoje bydlení (SFRB)**

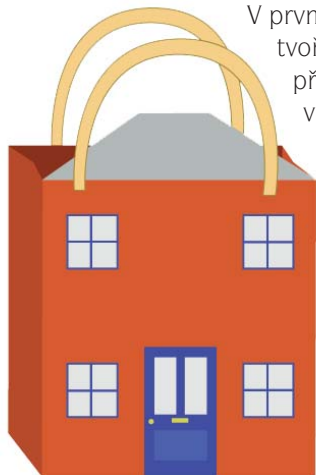
Státní fond rozvoje bydlení spadá do působnosti Ministerstva pro místní rozvoj a jeho podpora směřuje do výstavby nájemních a družstevních domů či do oprav panelových domů. V rámci podpory mladým lidem poskytuje SFRB dotace k úrokům a úvěry na pořízení bydlení nebo na modernizace bytů.

Pokud si pod pojmem „fond“ představujete určitou entitu (ať již samostatnou právnickou osobu nebo fond vytvořený v rámci nějaké právnické osoby),



kteřá disponuje určitými vlastními prostředky, z nichž poskytuje návratné podpory, a tyto prostředky se tedy časem opět do fondu vracejí a mohou tak být použity pro další podporované akce, pak se vám SFBR ve své současné podobě jistě bude fond zamlouvat.

V prvních letech existence SFRB sice tvořily jeho příjmy zejména dotace přijaté z Fondu národního majetku, v současnosti jsou však přijaté dotace pouze minoritní složkou příjmů fondu (v roce 2008 to bylo 90 mil. Kč z celkových 1,7 mld. Kč příjmů, v roce 2009 již SFRB nepřijal žádné dotace). Příjmy SFRB tak tvoří především přijaté splátky poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z těchto úvěrů a půjček a výnosy z investování volných zdrojů fondu.



### Budoucnost státních fondů v ČR

V době vzniku tohoto článku se právě noví ministři začali „zabydlovat“ na svých ministerstvech a na významné strukturální změny tak dosud neměli čas. Přesto se v rámci přípravy koaliční smlouvy zřejmě diskutovala i problematika státních fondů. Údajně je zvažována další existence dvou z nich, a to Státního fondu dopravní infrastruktury (fond vlastně pouze „administruje“ peněžní toky, co získá na dotacích, to „přeпоšle“ jednotlivým příjemcům, a tuto činnost by tedy mohl dělat přímo zvláštní odbor Ministerstva dopravy) a Státního fondu rozvoje bydlení (zde sice bylo fondového hospodaření docíleno, nicméně může zde převládnout snaha o koncentraci aktivit v oblasti bydlení na Ministerstvo pro místní rozvoj, i když přehlednost situace v této oblasti v poslední době komplikuje ještě program Zelená úsporám, který je nejen spravován jiným

státním fondem, ale patří dokonce do gesce jiného ministerstva). O zrušení Státního fondu kultury se hovoří již delší dobu. Není tedy jisté, kolik ze šesti existujících státních fondů zůstane do budoucna zachováno.

Na druhé straně se v minulosti objevil i návrh na zřízení zcela nového státního fondu. V roce 2008 Asociace krajů přišla s návrhem zřídit Státní fond obnovy vodohospodářské infrastruktury. Hejtmani tak reagovali na skutečnost, že není reálné naplnit včas a v plné míře investiční požadavky na splnění závazků směrem k EU v oblasti vodohospodářské infrastruktury v sídlech nad dva tisíce ekvivalentních obyvatel. Česká republika se zavázala k tomu, že voda z kanalizace všech obcí s více než dvěma tisíci obyvateli bude do roku 2010 vyčištěna podle evropských norem. Investiční náročnost odhadovali hejtmani na 90 mld. Kč, z čehož přibližně třetinu je možno získat ze zdrojů EU.

Některé státní fondy budou tedy zjevně plnit své funkce i nadále, o potřebě a budoucí existenci jiných se rozhoduje možná právě nyní.

*Pozn.: Faktografické údaje o jednotlivých státních fondech pocházejí z veřejně dostupných zdrojů. Tento článek tak v žádném ohledu neznamená jakékoliv porušení mlčenlivosti auditora.*

### Petr Slaviček

*Ing. Petr Slaviček je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze. Od roku 1994 působí ve společnosti BDO Audit s.r.o. Od roku 2007 pracuje jako auditor a zároveň je též partner společnosti. Zaměřuje se zejména na problematiku IFRS, a rovněž na audit účetních jednotek veřejného sektoru. Jako asistent auditora nebo jako auditor v minulosti působil nebo působí ve všech existujících státních fondech v České republice.*

## Přehled existujících státních fondů a jejich auditorů

Fond	Výdaje v roce 2009 (mil. Kč)	Audit účetní závěrky k 31.12.2009
Státní fond životního prostředí	1 741	BDO Audit, s.r.o.
Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie	238	BDO Audit, s.r.o.
Státní fond kultury České republiky	27	BDO Audit, s.r.o.
Státní zemědělský intervenční fond	41 657	BDO Prima CA, s.r.o.
Státní fond dopravní infrastruktury	88 331	BK AUDIT spol. s r.o.
Státní fond rozvoje bydlení	2 180	BDO Audit, s.r.o.

## Účetnictví státních fondů

Účetnictví státních fondů se řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (dále vyhláška 410). Vyhláška 410 nahradila od 1. ledna 2010 starou vyhlášku 505, podle níž účtovaly územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Státních fondů se tak plně dotýká reforma účetnictví státu, o níž byli čtenáři časopisu Auditor informováni v čísle 6/2010.

Pro zajímavost lze v této souvislosti zmínit Pozemkový fond České republiky (dále PFČR), který do konce roku 2009 používal zcela odlišnou metodiku účtování vycházející ze staré metodiky pro hospodářské organizace. Vzpomenete si na takové pojmy jako „základní prostředky“, „drobné a krátkodobé prostředky“, neboli „DKP“ apod.? PFČR počínaje rokem 2010 postupuje rovněž podle vyhlášky 410.

Účetní jednotky účtující podle dřívější vyhlášky 505 byly někdy neformálně nazývány rozpočtovkami. Státní fondy tedy též patřily do této skupiny, nicméně ne všechna pravidla (nejenom účetní) platná pro rozpočtové organizace se vztahovala i na státní fondy, a to platí i nyní po přechodu na vyhlášku 410. Zůstatky prostředků státních fondů se ze zákona (rozpočtová pravidla) převádějí do následujícího roku, tj. neutracené peníze se nemusí vracet nadřazenému rozpočtu. Nebyla tu tedy nikdy ta motivace patrná z některých oblastí veřejného sektoru: utratit před koncem roku, co se dá, protože jinak to musím vrátit a příští rok mi dají o to míň, neboť usoudí, že když jsem celý objem rozpočtovaných prostředků neutratil, tak mi zřejmě nižší rozpočet bude stačit i v budoucnu.

V účetnictví státních fondů jsou většinou rozlišitelné (i když

ne úplně oddělené) dva relativně odlišné okruhy:

- financování nákladů na vlastní činnost aparátu státního fondu;
- uvolňování prostředků fondu jednotlivým příjemcům.

Z hlediska výdajů je toto členění většinou snadné a odlišitelné podle použitých paragrafů a položek rozpočtové skladby. V ostatních oblastech účetní závěrky oddělení těchto dvou okruhů už tak patrné být nemusí. Z hlediska výkaznictví je oddělování výdajů na jednotlivé činnosti důležité, a to samozřejmě pro správnost sestavení „rozpočtu“ – správně řečeno výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů. Pro auditora může být tato téměř dvouokruhovitost účetnictví důležitá i pro samotné provádění auditu, tedy pro správné nastavení významnosti a z něj vyplývajícího sestavení plánů auditu pro jednotlivé oblasti účetních výkazů. V rámci celkových výdajů fondu, které jsou u velkých státních fondů v řádu miliard, jsou totiž výdaje na správu relativně velmi malé, a tak by bez správného nastavení

významnosti nebyly vůbec nebo téměř vůbec testovány, což by bylo samozřejmě špatně.

Asi nejjednodušší a nejefektivnější řešení z hlediska auditora je stanovit dvě hladiny významnosti: jednu pro oblast hlavních výdajů a příjmů fondu (velký rozpočet) a jednu pro oblast správních výdajů (malý rozpočet). Jak je uvedeno v předchozích odstavcích, u výdajů a příjmů problém s určením, jakou hladinu významnosti aplikovat při testech, nevzniká, ale s tím, jak z hlediska významnosti posuzovat pohledávky, závazky a další rozvahové oblasti účetní závěrky, si už musí auditor poradit dle specifik u daného fondu.

### Účetní závěrka

Počínaje rokem 2010 budou státní fondy postupovat podle vyhlášky 410. Podle této vyhlášky účetní závěrku státních fondů tvoří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.



*Získat podporu z Fondu pro rozvoj kinematografie není tak těžké, ale pak k těm penězům dopsat alespoň průměrný scénář, to je problém.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



## Další krok k dokonalosti!

V září 2010 jsme spustili novou verzi systému Faust. Jako jediní na českém trhu přinášíme vylepšení softwaru pro auditory každý rok. Reagujeme na trendy v této oblasti i každodenní potřeby českých auditorů. Jsme hrdí na masivní nárůst počtu uživatelů tohoto řešení i na pozitivní hodnocení při prověrkách Komory auditorů České republiky u našich klientů.

**Efektivnější audity? Opravdu to funguje!**



Nechcete zůstat pozadu? Vyzkoušejte  
přímo při Vaší práci!



- ▶ **Technicky moderní řešení Faust**  
se jednoduše instaluje, spravuje i používá.
- ▶ **Faust se soustavně vyvíjí**  
a respektuje přání svých uživatelů.

- ▶ **Dejte na doporučení Vašich kolegů, kteří Faust používají.**  
Mnoho z nich si prošlo i zkušeností s konkurenčními produkty.
- ▶ **Objednejte si prezentaci systému Faust zdarma**  
na [www.fragaria.cz/kontakty](http://www.fragaria.cz/kontakty).

Zmíněný výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitál, organizačních složek státu a státních fondů tedy není součástí účetní závěrky, neznamená to však, že by pro státní fondy a další rozpočtovky přestala platit povinnost tento výkaz sestavovat. Povinnost sestavovat a předkládat tento finanční výkaz je dána vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti (dále Fin 2-04). Pro státní fondy se ve věci tohoto finančního výkazu v podstatě nic nemění, pro auditory se však jedná o změnu významnou, neboť výkaz Fin 2-04 (dříve Fin 2-12) nebude vzhledem ke skutečnosti, že není součástí účetní závěrky, nutně předmětem auditu. Výkaz Fin 2-12 byl rovněž finančním výkazem, podle vyhlášky č. 16/2001 Sb. se však tento výkaz sestavený k 31. prosinci považoval za výkaz účetní, a do roku 2009 tak tvořil součást účetní závěrky.

Vyhláška 410 definuje samostatný vzor rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro státní fondy a PFČR. Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu je společný pro všechny účetní jednotky účtující a vykazující podle vyhlášky 410. Vzory přílohy obsahují pro některé typy organizací specifické požadavky, pro státní fondy není žádný specifický požadavek na zveřejnění předepsán a použijí tedy základní vzory.

Brutto, korekce, netto – toto „zaklínadlo“ typické pro vykazování aktiv v rozvaze je pro státní fondy úplnou novinkou. Novinkou je pro ně i sestavování veškerých dalších výkazů, které jsou součástí účetní závěrky, a to včetně výkazu zisku a ztráty, který státní fondy rovněž do minulého roku nesestavovaly.

Asi nejvíce otazníků a nejméně radosti pro osoby zodpovědné za sestavení účetních výkazů (nejen) ve státních fondech vyplývá z jejich nové povinnosti sestavit přehled o peněžních tocích. Je to zejména z toho důvodu, že zmíněný výkaz Fin 2-04 není vlastně nic jiného než velmi detailní výkaz cash flow, navíc sestavený přímou metodou, tj. velmi přesný. Povinnost sestavit zároveň „klasický“ výkaz cash flow nepřímou metodou tedy vyvolává u účetních rozpaky, neboť to bude pracné, budou se to často muset úplně nově naučit a výsledkem budou informace, které jsou již reportovány jinou cestou a navíc mnohem přesněji. Jako krok na cestě ke klasické účetní závěrce obsahující čtyři známé výkazy a přílohu je toto řešení zcela pochopitelné, avšak v současnosti si lze jen těžko představit, že by přehled o peněžních tocích plně nahradil výkaz Fin 2-04. Tím by totiž vlastně skončilo sledování příjmů a výdajů podle rozpočtové skladby, a to aktuálně nepovažují za realizovatelnou myšlenku. Duplicitní sledování a vykazování příjmů a výdajů tak pravděpodobně ještě nějakou dobu potrvá a kromě dvojí práce to bude pro pracovníky státních fondů znamenat i další nekonečné vysvětlování členům nadřízených orgánů, jaká je podstata rozdílu mezi údaji v těchto dvou výkazech.

### **Akruální princip, princip opatrnosti, věrný obraz a účetní standardy**

Pro účetní a auditory některé notoricky známé pojmy jako akruální princip, princip opatrnosti nebo věrný obraz vyvolávaly ve spojení s účetnictvím ve veřejném sektoru spíše pobavené či skeptické úšklebky. Reforma účetnictví státu tyto pocity zřejmě úplně neodstraní, ale zcela jistě je velmi slibným krokem k jejich významnému umírnění.

Již jen sledování nákladů a výnosů (nad rámec příjmů a výdajů)

povyšuje účetnictví na úplně jinou úroveň. Pro správné sestavení výkazu zisku a ztráty a správné zjištění výsledku hospodaření za vymezené účetní období je mimo třeba jiné zásadně dodržovat akruální princip účetnictví, který doposud pro státní fondy nepředstavoval nijak striktní pravidlo, přestože např. účty časového rozlišení byly v jejich účetní osnově obsaženy již dříve. Používání časového rozlišení je nyní podstatně důležitější a tyto účty budou pravděpodobně více (ne-li zcela nově) využívány.

Zcela nové je pro státní fondy účtování o rezervách. Pravidla účtování o rezervách nejsou nijak překvapivá. Jen pro úplnost zmíním, že se účtuje prostřednictvím nákladových účtů, a to jak o jejich tvorbě, tak i o jejich použití, případně rozpuštění pro nepotřebnost. Zavedení pravidel pro účtování o rezervách, opravných položkách, nebo i sledování podmíněných pohledávek a závazků, je tak vlastně zavedením principu opatrnosti do účetnictví státních fondů.

Věrný obraz účetnictví je snad z filozofického pohledu možno chápat jako nedosažitelný ideál, nicméně řada prvků reformy účetnictví státu znamená pro účetnictví státních fondů výrazný pokrok směrem k němu.

Veškeré tyto prvky účetnictví spolu s určením jednotlivých účetních metod budou, jak je tomu i u ostatních typů účetních jednotek, vtěleny do účetních standardů. Státní fondy patří mezi „vybrané účetní jednotky“, jak je definuje zákon o účetnictví již od roku 2008. (I když účinnost těchto částí zákona byla odložena až na 1. ledna 2010.) Jako takové jsou státní fondy povinny dodržovat účetní standardy, což v jejich případě aktuálně znamená nemalý problém vzhledem k tomu, že příslušné standardy (až na první čtyři „vlastovky“) nebyly dosud vydány. Kdo z auditorů se pohybuje v oblasti veřejného sektoru,

jistě potvrdí, že ustanovení § 79 odst. 8 vyhlášky 410<sup>1)</sup> je pro účetní jednotky jen velmi slabou útěchou.

### Příjmy a výdaje

Jak již bylo uvedeno, i po rozběhnutí reformy účetnictví státu zůstávají příjmy a výdaje pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky 410 stejně důležitým účetním a reportovacím pojmem jako tomu bylo v minulosti. Na jejich základě se sestavuje rozpočet a vykazuje se jeho čerpání (naplnění) ve výkazu Fin 2-04 – viz předchozí odstavce.

Členění příjmů většinou nebývá příliš pestré, některé státní fondy však mají svá specifika i z tohoto pohledu. Například daňové příjmy jsou zcela jiný pojem než zdanitelné výnosy u podnikatelů, a pokud toto musí auditor vysvětlovat nové paní účetní, pravděpodobně by měl při auditu počítat se zvýšeným rizikem výskytu nesprávností v účetnictví. Daňové příjmy nejsou u státních fondů pravidlem, ale např. u SFDI jsou daňovými příjmy převody výnosů silniční daně, z výnosů spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv a rovněž z tzv. dálničních známek.

U většiny státních fondů (neplatí to například pro SFPRČK, SFKČR nebo pro SFRB v posledních letech) se na příjmové straně rozpočtu setkáváme s přijatými dotacemi. Může se při tom jednat i o kombinaci dotací přijatých z rozpočtu ČR (viz samostatný článek Miroslava Hořického). V případě SFRB jsou nejvýznamnějším rozpočtovým příjmem v poslední době přijaté splátky poskytnutých půjček, SFKČR získává příjmy z pronájmů, SFPRČK z vlastní činnosti. Asi všechny fondy musí řešit případy vracení (někdy spojené s vymáháním) neoprávněně čerpaných dotací nebo penalizací za nedodržení podmínek spojených s přijetím podpory. Rovněž jsou tyto

položky součástí příjmové stránky rozpočtu. A konečně mezi zcela specifické příjmy patří například v rozpočtu SFŽP inkaso tržby z prodeje tzv. AAU jednotek<sup>2)</sup>, které má právo Česká republika prodat jiným zemím. Podle zákona o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů nakládá s jednotkami AAU Ministerstvo životního prostředí a výnosy z prodeje jednotek AAU jsou příjmem Státního fondu životního prostředí.

### Vlastní kapitál

Státní fondy používaly do minulého roku účet 921 – Státní fond, který byl svým charakterem blízko vlastního kapitálu státního fondu, neboť představoval spolu s účtem 901 – Fond dlouhodobého majetku vlastní zdroj krytí aktiv fondu. Zrušení účtu 901, jakožto vlastního zdroje krytí dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, sprovádělo ze světa také jeden z účetních „oříšků“, se kterými se musely nejen státní fondy vypořádat. Jednalo se o to, že Fond dlouhodobého majetku byl vytvářen k „profinancovanému“ dlouhodobému majetku, kdežto v praxi se bylo možno setkávat s odlišným (i když většinou ve výsledku nikoliv významně odlišným) přístupem, kdy se například fond 901 tvořil při zařazení majetku do používání, nebo se dodržovala zásada: zůstatek 901 se rovná součtu třídy 0.

Vyhláška 410 člení vlastní kapitál na jmění účetní jednotky (upravené o některé položky), fondy účetní jednotky a výsledky hospodaření. V případě výsledku hospodaření se jedná o klasickou součást vlastního kapitálu známou i z podnikatelských subjektů. Vykazují se zde nerozdělené zisky/neuhrazené ztráty z minulých období a zisk/ztráta z běžného období. Fondy účetní jednotky obsahují nadále položku Fond kulturních a sociálních potřeb,

kteřá je z pohledu vlastního kapitálu poměrně problematická, ale u nás je známá a i v podnikatelském prostředí se často stále vyskytuje, většinou pod názvem sociální fond. Problematičnost této položky spatřuji v tom, že se svým charakterem většinou blíží spíše závazku (fond se používá na příspěvky na stravování, kulturnímu nebo sportovnímu využití zaměstnanců). Například v případě podnikatelských subjektů pak sociální fond způsobuje problémy při vykazování podle IFRS.

Jak již bylo zmíněno, základní složkou vlastního kapitálu je jmění, jež se upravuje o:

- dotace na pořízení dlouhodobého majetku,
- kurzové rozdíly,
- oceňovací rozdíly při změně metody,
- jiné oceňovací rozdíly,
- opravy chyb minulých období.

Každá z těchto pěti položek má předepsáno zveřejnění na samostatném řádku přímo v rozvaze státního fondu.

### Pohledávky

V oblasti pohledávek je pro státní fondy novinkou tvorba opravných položek. Zde se rovněž naplno projeví dopad reformy účetnictví státu a je třeba konstatovat, že z hlediska vypovídací schopnosti účetní závěrky je to změna pozitivní. Nejen, že se prostřednictvím korekce zrealní ocenění pohledávek v rozvaze, ale ztráty z jejich znehodnocení ovlivní výsledek hospodaření a i v tomto ohledu se tak účetní závěrka stane více vypovídající. Pro účetní a manažery státních fondů je ovšem sledování nákladů a výnosů fondu zcela novým pohledem na hospodaření jejich organizace a bude vyžadovat minimálně v prvních dvou až třech letech po spuštění reformy zvýšenou pozornost a další nároky na vysvětlování, a to například v Poslanecké

<sup>1)</sup> Pokud účetní jednotka v účetním období 2010 nemá dostatek informací pro určení daného syntetického účtu při zaúčtování účetního případu, provede zápis prostřednictvím příslušného syntetického účtu účtové skupiny, který v názvu obsahuje termín ostatní, a to při dodržení pravidla podvojnosti účetního zápisu. V okamžiku zjištění veškerých skutečností, nejpozději k 31. prosinci 2010, provede účetní jednotka opravu účetního zápisu na příslušný syntetický účet.

<sup>2)</sup> Jednotka AAU (jednotka přiděleného množství, Assigned Amount Unit) je jednotka definovaná v rámci Kjótského protokolu, která představuje obchodovatelné právo státu vypustit do ovzduší jednu tunu emisí skleníkových plynů v období 2008-2012.



sněmovně: jak je možné, že ve výsledce se vykazují například úplně jiný objem mezd než v rozpočtu apod. A samozřejmě i auditori, kteří se budou u státních fondů setkávat s položkami pro tyto organizace novými, musí v prvních letech počítat se zvýšeným rizikem výskytu nesprávnosti v těchto oblastech.

Pro tvorbu opravných položek k pohledávkám zavádí vyhláška 410 specifické pravidlo tvorby opravné položky ve výši 10 % za každých ukončených 90 dní po splatnosti dané pohledávky. Tvorba a zvýšení opravné položky se účtuje prostřednictvím nákladových účtů, snížení, případně rozpuštění opravné položky se účtuje rovněž prostřednictvím nákladů. Při přechodu na tento způsob oceňování pohledávek měly státní fondy již na počátku roku 2010 ocenit pohledávky podle stavu k 1. lednu 2010 a opravné položky vyjadřující snížení hodnoty pohledávek k tomuto datu zaúčtovat do jmění na účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody.

Z hlediska tvorby opravných položek je však třeba velmi přesně rozlišovat jednotlivé typy pohledávek. K některým pohledávkám (dlouhodobé poskytnuté návratné finanční výpomoci, dlouhodobé poskytnuté zálohy) se opravné položky netvoří. Zde tedy čeká auditory další oblast pro specifické testování. Budou se muset vždy přesvědčit, zda účetní jednotky správně klasifikují pohledávky z výše zmíněného pohledu, nebo zda se jedná jen o účelové účtování některých pohledávek na účtech, ke kterým se netvoří opravné položky.

### Zásoby

U některých státních fondů je téma zásob zcela okrajovou záležitostí, úplně jinak je tomu v případě SZIF, kde je rozsáhlé účtování o intervenčních nákupech zemědělských komodit, jejich skladování a následném prodeji. Pro auditora to mimo jiné znamená dobré naplánování účasti na fyzických inventurách, protože zásob je skutečně významné

množství a navíc jsou skladovány na mnoha místech po celé České republice a někdy i v zahraničí. Jako zajímavost pro doplnění lze v oblasti zásob zmínit tzv. dálniční kupóny, které nechává vyrábět SFDI. Například v rámci emise dálničních kupónů pro rok 2010 nechal SFDI vyrobit 2 100 tis. ks ročních, 800 tis. ks měsíčních a 2 670 tis. ks sedmidenních kupónů. V případě SFDI je tedy účast na inventuře zásob jedním z běžných auditorských testů. Objemově sice nejsou zásoby zboží tak významné, jako je tomu v případě SZIF, avšak svým charakterem se jedná o učebnicový příklad zásob, u kterých je vzhledem k jejich charakteru třeba očekávat zvýšenou míru rizika zpronevěry, a auditor tedy musí provést odpovídající testování.



Opravné položky u zásob (další novinka pro státní fondy přicházející s reformou účetnictví státu) předepisuje vyhláška účtovat podle stavu zjištěného inventurou. V případě, že došlo k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku (za významné se považuje snížení hodnoty o více než 10%), tak se účtuje o opravné položce bez zbytečného odkladu. Stejně jako je tomu v případě odpisů dlouhodobého majetku, účtování o opravných položkách k zásobám bude zahájeno v roce 2011. V této souvislosti si dovoluji ještě jednou odkázat na §79 vyhlášky 410, který obsahuje přechodná ustanovení: stejně jako je tomu v případě jiných významných legislativních

změn, tak i v tomto případě, se vyplatí těmito ustanoveními při studiu nových pravidel zabývat. Minimálně zde zjistíme, co musíme udělat hned a co lze odložit „na zítřek“ a pro rok 2010 skutečně v případě reformy účetnictví státu platí řada odkladů.

### Podmíněné pohledávky a závazky

Podrozvahová evidence je další a pravděpodobně nejnáročnější novinkou, kterou reforma účetnictví přináší (opět nejen) státním fondům. Zde je velké pole působnosti pro osvětu prováděnou auditory u jejich klientů, a to zejména mezi pracovníky jiných než účetních útvarů. Mnoho pracovníků v nejrozličnějších organizacích je totiž přesvědčeno, že cokoliv souvisejícího s účetnictvím se týká jen a pouze účtárny.

Předmětem účetnictví u státních fondů a dalších organizací, jichž se reforma účetnictví státu týká, bude celá řada informací, o nichž do roku 2010 účtováno nebylo. Řada dalších pracovníků mimo účetní odbor si bude muset být vědoma, že právě oni mají k dispozici informace, které se nově stávají předmětem účetnictví, interní pravidla pro oběh účetních dokladů musí být této nové situaci přizpůsobena. Auditor by tedy, pokud tak již neudělal dříve, měl nejpozději během předběžného auditu účetního roku 2010 o této situaci klienty důkladně informovat, případně nabídnout proškolení neúčetního personálu, jehož se reforma bude týkat, nebo konzultovat nové interní předpisy.

Pro některé státní fondy (např. SFRB, SFŽP) bude vykazování podrozvahových závazků velkým plusem pro jejich běžnou činnost, a to zejména při sestavování rozpočtu na další období. V současné době je totiž pro ně někdy obtížné vysvětlovat členům nadřízených orgánů, že celý vykázaný objem peněžních aktiv, případně celý vykázaný objem účtu 921 není možné rozpočtovat jako výdaj pro



následující rok, protože značný objem těchto zdrojů již byl přidělen na dříve schválené podpory a jen dosud nebyl čerpán. Nyní bude tato informace přímo v účetní závěrce (a tedy navíc ověřená auditorem), což by mělo situaci vyjasnit a managementu státních fondů snad i ulehčit.

### Dlouhodobý majetek

Jak již bylo zmíněno, byl zrušen Fond dlouhodobého majetku, který do konce roku 2009 představoval zdroj krytí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Podstatnější novinkou v této oblasti je pro státní fondy odepisování dlouhodobého majetku, které reforma účetnictví státu přináší. Státní fondy totiž patří do té skupiny organizací, jež doposud vůbec neodepisují.

Odepisování dlouhodobého majetku bude podle pravidel reformy zahájeno „až“ od roku 2011, avšak toto datum se již velmi rychle blíží a přípravy na tuto změnu by měly již nyní vrcholit. Opět je nasnadě, že toto téma bude jednou z priorit auditora již při předběžném auditu v roce 2010, to z důvodu informování klienta, zjištění jeho připravenosti na změnu a případné nabídky konzultačních služeb, a poté jistě i v roce 2011, kdy bude proces spuštěn, a bude velmi důležité prověřit správnost jeho nastavení, fungování a souvisejících vnitřních kontrol.

Detailní pravidla pro odepisování nejsou doposud známa. Podle aktuálně dostupných informací ale nepředpokládám, že by platila úplně stejná pravidla, jaká známe z podnikatelské sféry, tj. účetní odpisy

na odhadovanou dobu použitelnosti, komponentní přístup. Spíše lze očekávat prosté lineární odpisy na dobu stanovenou pro jednotlivé skupiny majetku pevně účetním standardem či jiným předpisem, ale třeba se pletu a možná již v době, kdy tento článek čtete, je známo něco bližšího.

Nově (od příštího roku) mohou státní fondy tak, jak to odpovídá standardním postupům pro oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, vytvářet k tomuto majetku také opravné položky.

### Daň z příjmu

Podle § 19 odst. 1 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou příjmy státních fondů stanovené zvláštními předpisy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob. Nechci se pouštět do detailního rozboru nebo jazykového výkladu tohoto (a souvisejících) ustanovení, ale v případě některých příjmů, jež nejsou v zákonech konkrétně zmíněny, by mohly nastat diskutabilní situace. Například příjmy z nájmu jsou ale běžným předmětem daně z příjmu, jak to známe i z jiných organizací v rámci veřejného sektoru.

### DPH

Rovněž otázka DPH by se snad na první pohled mohla zdát u státních fondů jednoduchá, jak to ale v případě daní bývá, nemusí to být vždy pravda. Podrobněji v následujícím příspěvku Richarda Knoblocha.

### Příloha

Příloha byla v minulosti ve veřejném sektoru často velmi podceňovaná a zanedbávanou součástí účetní závěrky. Vyhláška 505 definovala dvě ze tří částí přílohy jako vymezenou množinu dodatečných číselných údajů zajímavých pro různé strukturální, regionální a jiné analýzy příjmů a výdajů státního rozpočtu. V první části však měly být standardní informace, které lze od přílohy k účetní závěrce očekávat, uváděny. Ještě dříve byla příloha tehdy platným Opatřením Ministerstva

financí definována rovněž tabulkově, tj. jednalo se také o vymezené číselné údaje, avšak ustanovení o příloze k účetní závěrce (tvořilo přílohu č. 6 k Opatření) již tehdy obsahovalo ve svém prvním odstavci větu: „Účetní jednotka uvede (v dodatku k této příloze) údaje, které vyplývají z ustanovení části třetí zákona o účetnictví“. To znamenalo, že i tyto účetní jednotky měly již v minulých letech povinnost komentovat v příloze své účetní metody a významné položky účetních výkazů.

Aktuální příloha účetní závěrky definovaná přílohou č. 5 k vyhlášce 410 opět vyžaduje uvádět mimo jiné komentáře k použitým účetním metodám, informace k událostem následujícím po rozvahovém dni či doplňující informace k položkám rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu a k fondům. Kromě toho má příloha obsahovat řadu číselných údajů, z nichž nejvýznamnější novinkou pro státní fondy je povinnost zveřejňovat (a rovněž účtovat o nich na podrozvahových účtech) podmíněné závazky a pohledávky – viz předchozí odstavce.

### Závěrem

Vzhledem k pestré paletě úkolů, jimiž jsou státní fondy pověřovány, je velmi pestrá i paleta účetních problémů, se kterými se auditor u jednotlivých státních fondů setkává. Je pravdou, že některé jinak běžné oblasti účetní závěrky jsou u některých státních fondů zcela zanedbatelné, ta samá oblast ale u jiného státního fondu může představovat jednu z nejvýznamnějších oblastí pro auditorské testování. Z hlediska účetnictví a z hlediska auditu tak státní fondy ani zdaleka nepředstavují homogenní skupinu účetních jednotek s jednotným aplikovatelným plánem auditu. Možná právě proto je provádění auditu u státních fondů zrovna tak zajímavé jako i u jiných skupin účetních jednotek, jejichž problematiku časopis Auditor postupně představuje.

**Petr Slaviček**

## DPH u státních fondů

Z pohledu DPH znamená specifický způsob vzniku státních fondů na základě zvláštních právních předpisů aplikaci pravidel pro tzv. veřejnoprávní subjekty. Tak jako například stát či samosprávné orgány, tak se ani státní fondy v souladu s § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), nepovažují při výkonu činností v oblasti veřejné správy za osobu povinnou k dani. To platí i v případě, že za uskutečňovanou činnost vybírají úplatu.

Situace by se měnila v případě, kdyby výkon veřejnoprávní činnosti fondů narušoval hospodářskou soutěž. Pokud by příslušný orgán rozhodl, že k narušení soutěže došlo ve značné míře, stal by se fond při výkonu takových veřejnoprávních činností osobou povinnou k dani. Je nutné poznamenat, že takové rozhodnutí od doby platnosti ZDPH (tj. od vstupu ČR do EU) ještě nepadlo. Navíc z ustanovení ZDPH ani z kompetenčních zákonů není zřejmé, který orgán by měl případy narušování hospodářské soutěže při výkonu veřejné správy posuzovat – zda Úřad na ochranu hospodářské soutěže, nebo soudy.

Rovněž, pokud by státní fondy uskutečňovaly plnění dle přílohy 3 ZDPH (např. dopravní služby, pořádání výstav a veletrhů, provoz zaměstnaneckých jídelen atd.) budou automaticky považovány za osoby povinné k dani. Specifická situace však platí pro Státní zemědělský intervenční fond (SZIF), kdy je již přímo na základě zákona jak zřizovacího, tak i ZDPH jeho hlavní činnost - uskutečňování intervenčních nákupů a prodejů zemědělských a potravinářských výrobků – považována za zdaňovanou.

Státní fondy tedy musí rozlišovat, jakou činnost z pohledu DPH vykonávají – zda veřejnou správu, nebo ekonomickou činnost v postavení běžné osoby povinné k dani. V této souvislosti bych chtěl upozornit, že s ohledem na absenci jasných dělicích pravidel mezi oběma typy činností může být jejich rozlišování poměrně komplikované.

**Richard Knobloch**  
BDO TAX s.r.o.

## Státní zemědělský intervenční fond – – platební agentura



Miroslav  
Hořícký

V tomto příspěvku se nebudu zabývat statutárním auditem Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF), který je každoročně prováděn, ale důležitou rolí SZIF jako jediné platební

agentury v České republice.

Prostřednictvím nařízení Rady (ES) č. 1290/2005 jsou pro dosažení cílů Společné zemědělské politiky a pro zajištění financování jednotlivých opatření této politiky, včetně opatření pro rozvoj venkova s účinností od 1. ledna 2007 zřízeny Evropský zemědělský záruční fond (EZZF) a Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova (EZFRV).

Usnesením vlády č. 603 ze dne 24. května 2006 byly schváleny finanční toky v rámci projektu

Společné zemědělské politiky v České republice pro období let 2007–2013 a zároveň byl ustanoven Státní zemědělský intervenční fond jako jediná platební agentura pro Společnou zemědělskou politiku, tj. pro EZZF a EZFRV. Jeho činnost se řídí zákonem č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, v platném znění. Zákon upravuje postavení, působnost, financování, práva a povinnosti SZIF ve spojení se zákonem č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů. Platební agentura je subjektem členského státu, který ve vztahu k platbám a sdělování a uchovávání informací zajišťuje plnění pravidel Společenství před schválením a provedením platby ze strany Společenství, pokud jde o oprávněnost žádosti a postupu přidělování podpory, správné a úplné účtování, provádění

adekvátních kontrol a předkládání stanovených dokladů v předepsaných lhůtách, včetně jejich řádného uchovávání.

Státní zemědělský intervenční fond je právnickou osobou se sídlem v Praze, Ve Smečkách 33. Jeho činnost se řídí zákonem č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, v platném znění, a prováděcími právními předpisy ve formě nařízení vlády. SZIF náleží do působnosti



Ministerstva zemědělství, které je odpovědné za provádění Společné zemědělské politiky jako celku a za přípravu prováděcích právních předpisů v této oblasti.

Usnesením vlády č. 603 bylo Ministerstvo financí ustanoveno kompetentním orgánem pro Společnou zemědělskou politiku ve vztahu k EZZF a EZFRV. Na procesu akreditace platební agentury k provádění opatření společné zemědělské politiky financovaných z EZZF a z EZFRV pro finanční roky 2007–2013 se podílí následující subjekty: kompetentní orgán, auditní subjekt, platební agentura a certifikační subjekt.

Povinností členského státu ve vztahu k EZFRV je podle nařízení Rady (ES) č. 1698/2006, určit pro každý program rozvoje venkova řídicí orgán, jenž odpovídá za výkonné, účinné a správné řízení a provádění programu. Dále řídí monitorovací výbor a vypracovává výroční zprávy o pokroku, které jsou po schválení monitorovacím výborem předkládány Evropské komisi.

Řídicím orgánem Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova v České republice bylo usnesením vlády č. 603 ze dne 24. května 2006 ustanoveno Ministerstvo zemědělství.

Nařízením Rady (ES) č. 1698/2005 dále stanoví závazky členských států ve vztahu k monitorování programu pro rozvoj venkova. Česká republika zřídila monitorovací výbor, jehož úkolem je ověřování účinnosti provádění Programu rozvoje venkova, a který je tvořen 36 zástupci vládních i nevládních institucí.

### Kompetentní orgán

Kompetentním orgánem je dle nařízení Komise (ES) č. 885/2006, orgán na ministerské úrovni, kterému přísluší vydávání a odebrání akreditace příslušné platební agentuře, a to na základě posouzení akreditačních kritérií prostřednictvím formálního aktu o akreditaci.

Kompetentní orgán má platební agenturu pod stálým dohledem, zejména na základě osvědčení

a zpráv vypracovaných certifikačním subjektem písemně informuje Komisi o výsledcích svého dohledu s uvedením, zda platební agentura nadále splňuje akreditační kritéria.

Aby platební agentura byla oprávněna plnit svoji roli, stanoví předpisy Evropských společenství provedení její akreditace nezávislým subjektem – „auditní subjekt“.

### Auditní subjekt

O udělení akreditace platební agentuře je rozhodováno na základě posouzení akreditačních kritérií, které v souladu s nařízením Komise (ES) č. 885/2006, provede subjekt nezávislý na platební agentuře, která má být akreditována.

Příslušné šetření zahrnuje zejména pravidla týkající se schvalování a provádění plateb, ochrany finančních prostředků Společenství, zajištění informačních systémů, vedení účetních záznamů, rozdělení povinností a přiměřenosti vnitřních a vnějších kontrol s ohledem na transakce financované EZZF a ZFRV. Cílem je vyjádření ujištění, zda jsou splněna všechna akreditační kritéria stanovená kompetentním orgánem a jsou tak vytvořeny podmínky, aby platební agentura mohla plnit požadavky stanovené relevantní legislativou ES.

Nezávislým subjektem pro provedení auditu platební agentury pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných z EZZF a EZFRV za účelem udělení akreditace ze strany kompetentního orgánu je na základě výběrového řízení vyhlášeného Ministerstvem financí v souladu se zákonem č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách stanovena společnost BDO Prima CA s.r.o.

Úkolem auditního subjektu, který je pověřený kompetentním orgánem k provedení akreditačního šetření podle nařízení Komise (ES) č. 885/2006, je provést audit shody, tj. ověřit plnění akreditačních kritérií platební agenturou a výsledky ověřování shrnout ve zprávě nezávislého auditora.

Akreditační šetření – audit platební agentury pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných z EZZF a EZFRV je prováděn formou auditu shody a auditu systémů. Činnost je organizována a prováděna v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy.

V rámci procesu plánování jsou posouzena rizika a určeny významné oblasti auditu a na základě analytických postupů je provedena identifikace a posouzení nastavení vnitřních kontrolních mechanismů platební agentury a identifikace všech oblastí akreditačních kritérií, které by mohly vést k nenaplnění akreditačních kritérií a požadavků z nařízení Rady (NR) č. 1290/2005 o financování Společné zemědělské politiky a nařízení Komise (NK) č. 885/2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla k NR 1290/2005, pokud jde o akreditaci platebních agentur a dalších subjektů a schválení účetní závěrky EZZF a EZFRV.

Audit vyžaduje seznámit se s legislativními a regulatorními požadavky včetně účetních zásad a platebních postupů, s vnitřním kontrolním systémem platební agentury, funkcemi správy a řízení, s přístupy osob a vedení osob pověřených řízením k vnitřní kontrole a zásadami a postupy v oblasti lidských zdrojů včetně dodržování požadavků na nezbytnou kvalifikaci. Následně se zaměřuje na ověření informací získaných z písemných postupů a provedení ověření souladu vybraných písemných postupů platební agentury s legislativou ES a uskutečnění šetření na sedmi regionálních odborech platební agentury. Součástí organizační struktury SZIF jsou místní regionální odbory na úrovni statistické jednotky NUTS II (Nomenclature des unités territoriales statistiques – hierarchická statistická klasifikace územních jednotek upravená NK č. 1059/2003, kdy základním kritériem pro definici územních jednotek jsou správní jednotky daného členského státu).

Součástí auditu je analyzování organizační struktury SZIF, zda vyhovuje potřebám, vztahy nadřízenosti a podřízenosti, pravomoci a odpovědnosti. Přidělování pravomocí a rozdělení povinností osob pověřených řízením je zakotveno v provozních pravidlech, řádech a směrnících, včetně dohledu nad efektivním fungováním vnitřní kontroly. Je nezbytné analyzovat podmínky, za kterých byly delegovány některé činnosti spojené s prováděním opatření Společné zemědělské politiky financovaných z EZZF a EZFRV s výjimkou plateb podpor Společenství jiným subjektům – specializovaným společnostem.

Jiným subjektem jsou tzv. „delegované orgány“. Platební agentura je povinna poskytnout dostatečné záruky, že tyto subjekty jsou schopny plnit akreditační kritéria obdobně jako platební agentura sama.

V programovém období let 2007–2013 využívá platební agentura SZIF možnosti pověřit některými úkoly jiné subjekty (soukromoprávní nebo veřejnoprávní), které nespádají pod přímou kontrolu platební agentury. Jedná se zejména o Ministerstvo zemědělství, Státní veterinární správu, Státní rostlinolékařská správu, Státní veterinární ústav Olomouc, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci, Generální ředitelství cel, Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský a další subjekty.

Auditní činnost byla zaměřena na ověření požadavků stanovených NR č. 1290/2005 o financování Společné zemědělské politiky, kdy platební agentura, která, pokud jde o platby, které provádí, a o sdělování a uchovávání informací poskytuje dostatečné záruky, že:

- oprávněnost žádostí a v rámci rozvoje venkova postup přidělování podpory, jakož i soulad žádostí s pravidly Společenství jsou kontrolovány před schválením platby;
- provedené platby jsou správně a plně záúčtovány;

- kontroly stanovené právními předpisy Společenství jsou prováděny;
- požadované doklady jsou předloženy ve lhůtách a ve formě stanovené pravidly Společenství;
- doklady jsou přístupné a uchovávají tak, že je zaručena jejich úplnost, platnost a dohledatelnost v čase, včetně dokladů uchovávaných v elektronické podobě ve smyslu pravidel Společenství.

Předmětem ověřování je zejména naplnění NK č. 885/2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla NR č. 1290/2005, pokud jde o akreditaci platebních agentur a zejména, zda platební agentura disponuje organizační strukturou a systémy vnitřní kontroly splňujícími akreditační kritéria týkající se:

- vnitřního prostředí,
- kontrolních činností,
- poskytování informací a sdělování,
- sledování.

Předmětem auditní činnosti jsou pravidla týkající se schvalování a provádění plateb, ochrany finančních prostředků

Společenství, zajištění informačního systému, vedení účetních záznamů, rozdělení povinností a přiměřenosti vnitřních a vnějších kontrol s ohledem na transakce financované EZZF a EZFRV.

Ověření se týká vnitřních řídicích a kontrolních procesů a postupů přijatých platební agenturou za účelem implementace požadavků pro programové období 2007–2013.

Povinností auditního subjektu odpovědného za provedení ověření je na základě auditu vyslovit závěr, zda jsou splněna stanovená akreditační kritéria pro příslušné programové období a jsou tak vytvořeny podmínky, aby platební agentura mohla plnit požadavky stanovené relevantní legislativou ES. Součástí zprávy nezávislého auditora jsou zjištěné nedostatky a navržená doporučení na jejich odstranění.

Cílem auditu, jehož výstupem je zpráva nezávislého auditora, je předložit kompetentnímu orgánu, odpovědnému za udělení akreditace platební agentuře, stanovisko nezávislého auditora v souladu s NK č. 885/2006 o ověření týkající se zejména pravidel pro



*Okamžitě slez nebo z fondu ohrožených dětí nedostaneš ani lízátko!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

schvalování a provádění plateb, zabezpečení rozpočtu Společenství, zajištění informačních systémů, vedení účetních záznamů, rozdělení povinností a přiměřenosti vnitřních a vnějších kontrol s ohledem na transakce financované z EZZF a EZFRV.

Stanovisko je zpracováno na základě ověření vnitřních řídicích a kontrolních procesů a postupů přijatých platební agenturou za účelem implementace požadavků pro programové období 2007–2013.

Testování informačního systému SZIF a postupů, které jsou součástí jak manuálních, tak informačních a bezpečnostních systémů IT, se způsoby zpracování transakcí a zachycování událostí v administrativním a informačním systému SZIF se neobejde bez využití standardu ISA 620 – Využití práce experta.

Při ověření akreditačních kritérií je využita kombinace auditorových postupů, srovnávací tabulky, kontrolní dotazníky, vyhodnocení, zápisy z šetření na místě a dokumenty získané od platební agentury a pracovní záznamy jsou běžnou součástí spisu auditora jako doklad o provedené práci a podklad pro formulování závěrů.

Cílem auditu je prověřit, zda platební agentura splňuje požadavky stanovené NR č. 1290/2005 o financování společné zemědělské politiky, NR č. 1698/2005 o podpoře pro rozvoj venkova z EZFRV a NK č. 885/2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla k NR č. 1290/2005, pokud jde o akreditaci platebních agentur. Součástí zprávy nezávislého auditora je rovněž vymezení případných nedostatků formou zjištění a navržení doporučení na jejich odstranění. Formulování zjištění, která vyplynula z ověřování akreditačních kritérií, jsou doplněna o klasifikaci podle úrovně významnosti, která je jim přiřazena. Na základě identifikovaných zjištění a jejich významnosti a pro jasnou klasifikaci akreditačních kritérií jsou posuzována podle stupnice v rozmezí (1) až (5), kdy jednotlivým zjištěním jsou přiřazována bodová ohodnocení:

- 1) Jasně neplnění akreditačních kritérií nebo závažné nedostatky (závažnost nedostatků dosahuje takové úrovně, že platební agentura nemůže plnit své úkoly),

- 2) nedostatečné [jiné nedostatky, které nespádají do ohodnocení známkou (1)],
- 3) odpovídající (avšak s prostorem pro zlepšení),
- 4) dobré,
- 5) osvědčené metody.

Audit je prováděn podle Mezinárodních auditorových standardů a v souladu s NK č. 885/2006.

Na základě provedeného ověření a vyhodnocení plnění akreditačních kritérií nezávislý auditor vyjadřuje názor, že platební agentura zavedla organizační strukturu a systém vnitřní kontroly, a v případě, že platební agentura uspokojivým způsobem zajistí sledování a plnění doporučení nedostatků definovaných jako zjištění, bude možno považovat nastavení vnitřního kontrolního systému a naplnění akreditačních kritérií, týkajících se vnitřního prostředí, kontrolních činností, poskytování informací a sdělování a sledování za dostačující, aby platební agentura mohla plnit požadavky stanovené zejména NR č. 1290/2005 o financování Společné zemědělské politiky, NR č. 1698/2005 o podpoře pro rozvoj venkova z EZFRV a NK č. 885/2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla NK č. 1290/2005.

### Certifikace

Procesem udělení akreditace platební agentuře však ověřování akreditačních kritérií nekončí. Každoročně je potvrzováno plnění akreditačních kritérií v rámci certifikace, jejímž účelem je ověření účtů akreditované platební agentury, na základě jejich pravdivosti, úplnosti a přesnosti, s přihlédnutím k zavedenému systému řízení a kontroly. Certifikační subjekt provádí relevantní kontroly jak v průběhu, tak po skončení každého finančního roku a vyhotoví osvědčení uvádějící, zda nabyl dostatečného ujištění o tom, že účetní závěrka, která má být předána Evropské komisi, je pravdivá, úplná a přesná, a že postupy vnitřní kontroly fungovaly



uspokojivým způsobem, včetně zprávy o zjištěních.

Certifikačním subjektem pro provedení certifikace účtů platební agentury zmocněné k provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných EZZF a z EZFRV pro finanční roky 2007–2013 byla na základě výběrového řízení vyhlášeného Ministerstvem financí v souladu se zákonem č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách jmenována společnost BDO Prima CA s.r.o.

Roční účetní závěrka výdajů účtovaných EZZF, které se pohybují ve výši více než 500 mil. EUR a EZFRV ve výši více než 340 mil. EUR za finanční rok, jehož období je od 16. října do 15. října roku následujícího, je sestavována platební agenturou – Státním zemědělským intervenčním fondem, a to mimo řádnou účetní závěrku a řídí se předpisy Evropských společenství a vnitřními normami. Za sestavení a úplné předložení roční účetní závěrky odpovídá vedení SZIF, které má mimo jiné povinnost navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly týkající se sestavení a úplného předložení roční účetní závěrky, která neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Úkolem certifikačního subjektu je vyjádřit výrok k této roční účetní závěrce při získání přiměřené záruky, že roční účetní závěrka předložená Evropské komisi neobsahuje významné nesprávnosti, včetně vyjádření se k účinnosti vnitřních kontrol a posouzení, jak platební agentura vyhověla akreditačním kritériím. Strategie auditu „Certifikace účtů platební agentury“ vyžaduje stanovit rozsah a cíle auditu tak, aby pokryly důležité oblasti s ohledem a postupy stanovené v nařízeních Rady (ES), nařízeních Komise (ES) a pokynech EK. Je třeba vymezit přezkoumání kontrolních mechanismů a postupů z hlediska jejich dostatečné spolehlivosti pro zajištění věrohodnosti auditu a kontinuálně naplánovat testy shody u provozních i neprovozních transakcí a testy věcné

správnosti ověřit na vybraném vzorku výdaje a získat ujištění o spolehlivosti vnitřního kontrolního systému a správnosti provedených plateb. Strategie auditu je zaměřena zejména na vyhodnocení rizik výskytu významných nesprávností (ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“). Auditor musí sledovat schopnost platební agentury určit rizika a posoudit jejich možný dopad na účetnictví – sestavení Strategie platební agentury a posoudit rizika a cíle v ní stanovené. Dále je zapotřebí ověřit, zda služba interního auditu identifikovala rizika a svoji činnost plánuje v souladu s těmito riziky.

Bez vypracování analýzy rizik pro účely provedení „Certifikace účtů SZIF“ není reálné splnit cíle tohoto auditu a existenci výskytu rizika významné nesprávnosti na celkové úrovni účetní závěrky SZIF je třeba identifikovat zejména ve dvou základních oblastech:

- „systémy a procesy“ SZIF používané pro plnění úkolů akreditované platební agentury,
- „opatření a režimy“, které jsou platební agenturou administrovány a jejichž výdaje jsou

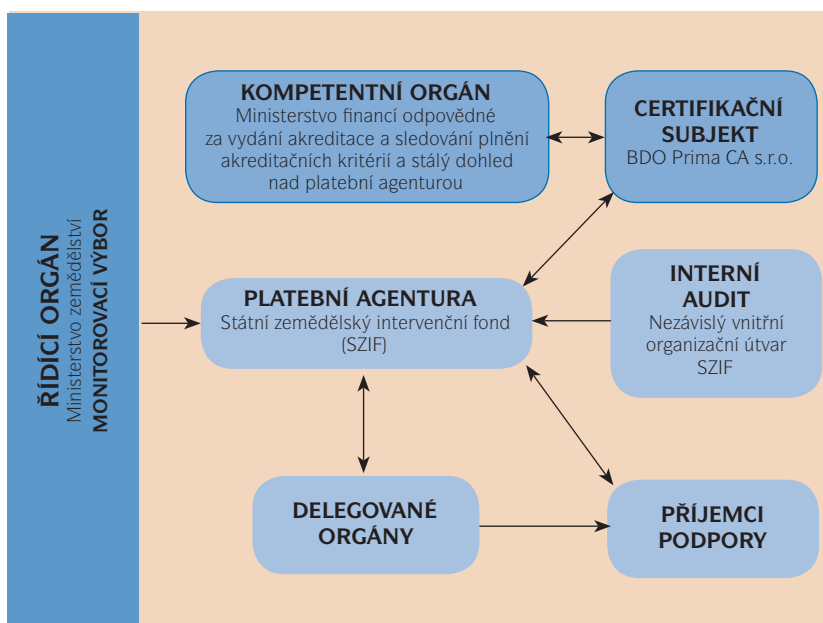
vykazovány v rámci účetní závěrky.

Složitý proces Certifikace účtů SZIF je zakončen rozhodnutím o schválení účetní závěrky Státního zemědělského a intervenčního fondu vydaným Evropskou komisí.

### Miroslav Hořícký

*Ing. Miroslav Hořícký pracuje jako auditor od roku 1992 a v současné době je partnerem společnosti BDO Prima CA s.r.o. Působil jako vedoucí auditorského týmu, který provedl akreditační šetření agentury SAPARD před vstupem České republiky do EU. Je také vedoucím auditorského týmu pro certifikační šetření účtů SZIF jako platební agentury pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných z Evropského zemědělského záručního fondu (EZZF) a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV). Přednáší na Soukromé vysoké škole ekonomické ve Znojmě, je členem akademické rady soukromých vysokých škol STING v Brně a SVŠE ve Znojmě. Působí jako předseda Svazu účetních v Brně.*

## Společná zemědělská politika a subjekty v České republice



## Rozhovor s Janem Wagnerem, ředitelem Státního fondu rozvoje bydlení

### Vztahy mezi státními fondy jsou korektní

#### Můžete pro naše čtenáře uvést několik základních údajů o Vaší organizaci?

Státní fond rozvoje bydlení je tady již 10 let, byl založen zákonem č. 211/2000 Sb. Fond vznikl v okamžiku nabytí účinnosti zákona, tedy dnem 21. července 2000. Je to zcela zvláštní organizace, fond je samostatnou právní osobou, má plnou vlastní právní subjektivitu a svým zaměřením spadá do působnosti Ministerstva pro místní rozvoj. Není ovšem organizační složkou v rámci státního rozpočtu, je mimorozpočtovým fondem. Má samostatný rozpočet schvalovaný každoročně na návrh vlády Poslaneckou sněmovnou. Majetek fondu je státním majetkem, a finanční prostředky stejně jako ostatní aktiva přecházejí ze zákona vždy do každého následujícího kalendářního roku. Fond je jedním z nástrojů státní bytové politiky a realizuje některá její opatření v oblasti podpory investic do bydlení. Fond nenahrazuje investory a sám neinvestuje. Jeho úkolem je stimulovat investory v jejich činnosti a svým způsobem tak stabilizovat investiční prostředí v oblasti bydlení.

#### Existuje nějaká forma spolupráce mezi státními fondy, nebo je zde naopak v některých vztazích cítit určitá „profesionální revnivost“?

Ne, nemám pocit nějaké vzájemné revnivosti. Myslím, že vztahy mezi státními fondy jsou korektní. Spolupracujeme v současné době především se Státním fondem životního prostředí, naše činnosti se stýkají při podpoře rekonstrukcí, modernizací a zateplování bytových domů, které náš fond



**JUDr. Jan Wagner**

vystudoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze, od roku 1973 pracuje v oblasti bytové politiky. V roce 1991 se stal ředitelem jednoho z odborů Ministerstva hospodářství a rozvoje České republiky. Poté působil jako ředitel sekce bytové politiky na ministerstvu pro místní rozvoj. Od roku 2000 je ředitelem Státního fondu rozvoje bydlení. Wagner je také členem Správní rady Univerzity Karlovy v Praze.

podporuje známým programem Nový Panel. Nový mu říkáme proto, že původně byl určen pouze na podporu rekonstrukcí panelových bytových objektů, v loňském roce vláda rozšířila jeho působení i na podporu rekonstrukcí všech ostatních bytových domů. Důležitou součástí rekonstrukcí je také zateplení domu. Na zateplování domů poskytuje Státní fond životního prostředí dotace v rámci programu Zelená úsporám. Na základě smlouvy mezi resorty místního rozvoje a životního prostředí jsme uzavřeli i dohodu mezi našimi fondy, která umožňuje spolupráci fondů a usnadňuje investorům využití výhod obou zmíněných programů.

#### Je Vaše organizace českým specifikem nebo existují obdobné organizace v jiných zemích EU či jinde? A pokud existují, jaké s nimi máte vazby?

To vůbec není česká specialita. Úkolem ministerstev zabývajících se bytovou politikou je především řešení koncepčních a legislativních otázek, technické zajišťování podpůrných opatření je velmi často svěřováno samostatným specializovaným organizacím. Celkem ve 14 zemích EU byly k realizaci podpory bydlení zřízeny fondy nebo jiné zvláštní finanční instituce. My jsme v užším kontaktu s kolegy na Slovensku, kde již od roku 1996 pracuje Státní fond rozvoje bydlení, a navzájem konzultujeme své zkušenosti.

#### S jakými aktuálními problémy se Vaše organizace potýká? Jakým způsobem se projevuje nebo očekáváte, že se projeví aktuální finanční situace státu a často diskutované snahy o úspory?

Státní fond rozvoje bydlení nedostává žádné finanční prostředky ze státního rozpočtu a celou dobu své existence hospodáří s finančními prostředky, které získal v prvních letech své existence od tehdejšího Fondu národního majetku. Svá aktiva fond využívá např. k poskytování úvěrů, tedy návratných nástrojů. Poskytováním úvěrů se vytváří nemalý objem pohledávek, které mohou později zase sloužit k opakovanému poskytování podpory. To je jakási revolvingová funkce. Vedle ní však fond v souladu s vládou a Poslaneckou sněmovnou stanovenými úkoly musí poskytovat i nenávratné dotace, v důsledku čehož se stále rok od roku celkové jmění fondu snižuje. V současné



době je zásadní otázkou zajištění nových zdrojů pro financování nástrojů bytové politiky. To je podstatně širší otázka, jejíž řešení se ovšem fondu citelně dotýká. Nebude-li v krátké době přijato nové koncepční řešení v oblasti bytové politiky, může se stát, že fond nebude moci již v příštím roce žádné nenávratné formy podpory poskytovat.

**Jaké finanční informace musí o sobě státní fond vykazovat? Lze podle nich nějakým způsobem hodnotit například efektivitu, s jakou státní fond plní své úkoly?**

Ministerstvu financí poskytujeme čtvrtletně informace o rozvaze, výkaz zisku a ztráty a informace o plnění rozpočtu, některé operační účetní záznamy předáváme dokonce měsíčně. Informace o poskytovaných podporách získává Ministerstvo financí rovněž ve čtvrtletních dávkách. Požadované a transferované údaje jsou více než bohatým zdrojem informací o práci fondu, spíše si myslím, že přenos informací v tomto směru je zbytečně zatěžován přemírou až velmi detailních údajů. Jednou ročně pak je zpracovávána roční účetní závěrka a výroční zpráva o činnosti fondu, tyto materiály jsou pak předkládány vládě a Poslanecké sněmovně.

**Jaký dopad na účetnictví ve Vaší organizaci má reforma účetnictví státu?**

Je to poměrně významná změna a klade vyšší požadavky nejen na naše účetní pracovníky, ale vyžaduje si i řadu zásahů do softwarového vybavení, v krátké době jsme museli vytvořit nové vnitřní směrnice a upravit metodické postupy.

**Jak hodnotíte připravenost reformy na celostátní úrovni? Máte dostatek informací? Co problémy s výkaznictvím?**

Závěrečná fáze reformy byla poněkud uspěchaná. Určité problémy vznikly tím, že nebyl dán dostatečný časový prostor pro nastavení nových metodických postupů účtování. Každá taková systémová změna vyžaduje nejen softwarovou přípravu, ale také jakési „zažití“ příslušnými pracovníky. V účetnictví je na rozdíl od možná jiných disciplin nesmírně důležité mimořádně přesné vnímání změn oproti dosavadní praxi, jinak mohou vznikat i obtížně napravitelné chyby.

Při předávání mezitímní závěrky k prvnímu čtvrtletí se ukázalo, že na výrazně obsáhlejší datové soubory nebyly systémy Ministerstva financí nastaveny a nebyly schopny je v takovém objemu přijímat. V současné době se zdají být i technické problémy dořešeny.

**Jak vnímáte účetnictví a jeho schopnost poskytovat důležité informace pro vedení účetní jednotky charakteru státního fondu? Jakou změnu v tomto směru očekáváte (nebo již pozorujete) od reformy účetnictví státu?**

Účetnictví patří zvláště u finančních institucí mezi mimořádně

důležité a velmi citlivé činnosti. Myslím, že od nového pojetí můžeme očekávat do budoucna skutečně významnější vypovídací schopnost, a tím i kvalitnější orientaci pro řídicí činnosti. Rozhodnutí o odepisování majetku od 1. ledna 2011 bude nepochybně sloužit k získání věrnějšího obrazu o stavu majetku státu.

**Státní fondy mají ze zákona povinnost auditu účetní závěrky. Jak vnímáte roli auditora v této oblasti?**

Požadavek zákona na povinný audit je jistě správný. Úkolem auditora je poskytnout nezávislý posudek o správnosti účetních údajů a je to jedna z forem kontroly činnosti fondu. My se snažíme vést účetnictví poctivě a co nejpřesněji, a tak se nezávislého auditu nemusíme bát. S firmou BDO Audit, s.r.o., která provádí audit fondu již několik let, máme velmi dobré zkušenosti a dobrou spolupráci. Věřím, že by totéž řekli auditoři o nás. Odborná spolupráce nám pomáhá i metodicky.

*Rozhovor vedl Petr Slaviček*



## Rozhovor s Tomášem Révészem, ředitelem Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF)

### Neustálé snahy po krácení finančních prostředků nejsou řešením

**Můžete pro naše čtenáře uvést několik základních údajů o Vaší organizaci?**

Státní zemědělský intervenční fond je akreditovaná platební agentura pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných z Evropského zemědělského záručního fondu a Evropského fondu pro rozvoj venkova. Pilířem poskytovaných finančních podpor jsou mimo jiné přímé platby vyplácené na obhospodařované plochy a k nim příslušné národní dorovnáání. Velké možnosti dotačních titulů představuje Program rozvoje venkova (PRV), schválený pro programové období 2007–2013. Stejně nezanedbatelnou finanční pomocí jsou pak tržní opatření prováděná v rámci Společné organizace trhu. Tato opatření řeší výkyvy poptávky a nabídky trhu a zabezpečují zemědělským podnikatelům větší jistotu a lepší stabilitu v podnikání. SZIF dále provádí administraci vývozních a dovozních licencí, záruk, systému produkčních kvót, výběrání finančních dávek z výroby cukru, a dále administraci národní značky kvalitních potravin KLASA.

**Existuje nějaká forma spolupráce mezi státními fondy, nebo je zde naopak v některých vztazích cítit určitá „profesionální řevnivost“?**

O soupeření nemůže být řeč, protože jednotlivé fondy mají každý svou vymezenou oblast působnosti, vzájemně si nekonkurují a jsou řízeny odlišnými ministerstvy.

**Je Vaše organizace českým specifikem nebo existují obdobné organizace v jiných zemích EU či jinde? A pokud existují, jaké s nimi máte vazby?**



**Ing. Tomáš Révész**

*studoval na Vysoké škole ekonomické a absolvoval řadu zahraničních kurzů. Působil jako finanční ředitel společnosti KAPPA s.r.o., a v minulosti pracoval v Českomoravské záruční a rozvojové bance a v České exportní bance. Od roku 2007 je ředitelem Státního zemědělského intervenčního fondu.*

Platební agentury jsou na základě právních předpisů Evropského společenství „povinné“ ve všech členských státech EU v případě, že chtějí čerpat finanční prostředky z evropských zemědělských fondů. Každý členský stát musí mít alespoň jednu platební agenturu. Každá platební agentura musí být akreditována a musí být schopna zajistit výkon činností, které jí ukládají jednotlivé právní předpisy ES. Jak jsem již řekl, mezi hlavní činnosti platebních agentur EU patří přijímání a schvalování žádostí o dotace, provádění plateb, poskytování záloh a záruk. Každá platební agentura musí mít certifikační orgán a každý rok musí provádět účetní závěrku. Činnost platebních agentur je mimo jiné kontrolována audity Evropské komise a Evropského účetního dvora. V případě nesrovnalostí

je na členský stát uplatněna finanční sankce.

Vzhledem ke složitosti a obsáhlosti činnosti platebních agentur je nezbytně nutné, aby tyto instituce mezi sebou v rámci EU spolupracovaly. Každá země předsedající Radě EU pořádá konferenci platebních agentur. SZIF během českého předsednictví v loňském roce uspořádal tuto akci v Praze. Kromě konference ještě existuje několik pravidelných setkání, jejichž hlavním posláním je jednak výměna zkušeností, ale také návrhy vůči Evropské komisi, například jedním z nejvíce diskutovaných témat je jak, nezbytnou administrativu zjednodušit (simplifikovat). Platební agentury mezi sebou spolupracují i bilaterálně, zejména při zavádění různých nových opatření. Na SZIF se v rámci studijních návštěv pravidelně obracují i kandidátské země, které požadují informace jak postupovat, když v dané zemi platební agentura teprve vzniká. Bez dobrých vzájemných vztahů je práce jednotlivých evropských platebních agentur nemyslitelná.

**S jakými aktuálními problémy se Vaše organizace potýká? Jakým způsobem se projevuje nebo očekáváte, že se projeví, aktuální finanční situace státu a často diskutované snahy o úspory?**

Aktuálně se v rozpočtu SZIF pro rok 2010 a taktéž v rámci návrhu na rok 2011 potýkáme s poklesem objemů schválených finančních prostředků z národních zdrojů, a to jak na vlastní činnost fondu (správní výdaje), tak v posledních letech na výplaty zemědělcům pro národní dorovnáání, tzv. Top-up. V oblasti Programu rozvoje venkova se pro pokrytí potřeby prostředků počítá

se získáním zdrojů prostřednictvím úvěru.

Neustálé snahy po krácení finančních prostředků na činnost SZIF, mohou v krajní situaci vést k tomu, že SZIF nebude schopen plně zabezpečovat úkoly, pro které byl státem zřízen. Činnost SZIF totiž nekončí pouze například administrativním a vyplácením finanční pomoci zemědělským prvovýrobcům, ale pokračuje mimo jiné



reportováním řady různých hlášení, odhadů a předpokladů pro EU a tuzemské instituce. Také nesmím opominout kontrolní činnost oprávněnosti jednotlivých nároků a přidělených finančních prostředků.

**Jaké finanční informace musí o sobě státní fond vykazovat? Lze podle nich nějakým způsobem hodnotit například efektivitu, s jakou státní fond plní své úkoly?**

SZIF zpracovává a předkládá zejména následující finanční informace:

- ze zákona č. 256/2000 Sb., o SZIF a v souladu s příslušnými vyhláškami MF zpracovává Výroční zprávu o činnosti SZIF a čerpání finančních prostředků, kterou prostřednictvím Ministerstva zemědělství předkládá k projednání vládě ČR,
- zpracovává čtvrtletní účetní a statistické výkazy, které odesílá na MF a Český statistický úřad,

- vyplňuje a odesílá reporty a hlášení související s čerpáním prostředků z fondů EU a hlášení o odhadech (předpokladech) čerpání k datu do EU,
- dále např. předkládá údaje do dotazníků pro OECD, které zabezpečuje UZEI, podklady pro Zprávu o stavu zemědělství ČR daného roku (tzv. Zelená zpráva) pro Ministerstvo zemědělství, podklady pro monitoring a hodnocení Společné zemědělské politiky za příslušné období atd.

Kvalitu a plnění stanovených cílů lze hodnotit z Výroční zprávy o činnosti SZIF a čerpání finančních prostředků. Efektivitu a přínos plněných úkolů lze vyjádřit ze srovnání vyplaceného objemu dotací žadatelům s vynaloženým objemem finančních prostředků na jejich plnění (tj. správních výdajů). Přínosy pro zemědělskou veřejnost lze rovněž vysledovat z narůstajícího počtu realizovaných žádostí o dotace.

Klíčové v hodnocení SZIF je ovšem to, že veškerá administrace, výplata a kontrola dotací probíhá v souladu s příslušnou českou a evropskou legislativou, a díky tomu nejsou vůči ČR na rozdíl od jiných členských států uplatňovány sankce za neoprávněné čerpání prostředků z fondů EU.

**Jaký dopad na účetnictví ve Vaší organizaci má reforma účetnictví státu?**

Postupné zavádění nových účetních metod a nový, mnohem podrobnější, způsob vykazování účetních informací přináší zvýšené nároky na činnost v oblasti metodiky účetnictví a v oblasti realizace změn softwarových řešení při zpracování jednotlivých účetních agend. Dalším důsledkem je zvýšení počtu zpracovávaných účetních operací.

**Jak hodnotíte připravenost reformy na celostátní úrovni? Máte dostatek informací? Co problémy s výkaznictvím?**

Připravenost reformy byla a je nedostatečná. Prováděcí předpis k novele zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platné od 1. ledna 2010, byl zveřejněn pozdě a účetní standardy dokonce až po zahájení účetní reformy. Uvedené standardy navíc nepostihují celou oblast, které se reforma týká. Není například vyřešené účtování dotací. Mnoho podstatných informací nám chybí. Problémy s reportováním účetních dat jsme měli zejména v souvislosti s vnitrovýkazovými a mezivýkazovými vazbami, které nebyly pro státní fondy správně a dostatečně včas definovány.

**Jak vnímáte účetnictví a jeho schopnost poskytovat důležité informace pro vedení účetní jednotky charakteru státního fondu? Jakou změnu v tomto směru očekáváte (nebo již pozorujete) od reformy účetnictví státu?**

Pro státní fond jsou určující informace týkající se tvorby a čerpání rozpočtu. Informace o čerpání rozpočtu poskytuje účetnictví. Po zavedení nových účetních metod bude účetnictví podávat reálnější obraz o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a finanční situaci SZIF. Využitelné pro SZIF budou také informace o podmíněných pohledávkách a podmíněných závazcích, které nově v účetnictví evidujeme pro přípravu střednědobého výhledu státního rozpočtu.

**Státní fondy mají ze zákona povinnost auditu účetní závěrky. Jak vnímáte roli auditora?**

Přestože SZIF je hodnocen auditorem výrokem bez výhrad, vždy při jednáních a diskusích lze nalézt poučení a nový náhled na daňovou a účetní problematiku, který nám prezentují odborníci firmy BDO Prima CA s.r.o., a ti naopak slyší zkušenosti našich zaměstnanců z praxe. Domnívám se, že tato spolupráce je oboustranně prospěšná.

*Rozhovor vedl Petr Slaviček*

## Poznámky k účtování reklamních agentur a jejich odběratelů

V časopise Auditor č. 2/2010 byly uveřejněny dva články popisující účtování a audit reklamních agentur. V těchto článcích byly popsány některé postupy, kterým je, dle mého názoru, potřeba věnovat pozornost.

Nejdříve je potřebné připomenout obecně platná pravidla (další budou zmíněna ještě v textu).

- Zákon č. 563/1991 Sb. (dále jen zákon), § 19 odst. 2 *„Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne; to platí obdobně i pro všechny účetní záznamy, které se sestavují k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.“*

- Zákon § 25 odst. 2 *„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“*

- Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška), § 13 a § 19 odst. 1 *„Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.“*

- Vyhláška § 10 a 17 odst. 7 *„Položka... dohadné účty aktivní (pasivní) obsahuje částky pohledávek (závazků) stanovené například podle smluv..., které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.“*

V dalším textu jsou nadpisy odstavců převzaty z komentovaných článků a následující text je reakcí na názory zveřejněné v těchto článcích.

### Specifika účtování u reklamních agentur a jejich odběratelů

V komentovaném článku není uvedeno, jaký druh smlouvy je při uzavírání smluv v reklamě používán. Přepokládám, že u společností „vyrábějících“ reklamu bude využívána smlouva o dílo, u zajišťování reklamy v médiích smlouva mandátní (případně smlouva o zprostředkování). Aniž bych uváděl citace z obchodního zákoníku, (např. § 554, § 571, § 645) je třeba konstatovat, že podmínkou vzniku účetního případu je splnění smlouvené zakázky způsobem odpovídajícím typu smlouvy a smlouveným podmínkám, mezi které, v případě smluv o dílo patří obvykle předání a převzetí díla (viz též ČÚS č. 001 bod 2.4.3).

Nyní k jednotlivým pasážím uvedeného článku.

### Společnosti zabývající se zajišťováním reklamy v médiích

#### Pevná částka odměny

Jsou uváděny dvě varianty. V první variantě je zakázka provedena v jednom účetním období. V tomto případě nejde o žádnou konfliktní situaci a uvedený způsob účtování nelze zpochybnit. Jinak je tomu ale u účtování zakázky spadající do dvou účetních období. V tomto případě jsou sice připomenuta pravidla pro použití časového rozlišení, navržený způsob účtování ale nepovažuji za správný.

V rozebíraném článku je uvedeno: *„Pokud známe přesně časové období, za kdy je služba poskytnuta, dále pak částku a účel, účtujeme na účty časového rozlišení, a to poměrnou částí, kterou můžeme zjistit například skutečným odběrem reklamy v daném měsíci nebo rozlišenou podle kalendářních dní apod. Pokud některou z těchto podmínek*

*neznáme, pak využijeme možnosti účtovat na „dohadné účty“.*

Pro posouzení, zda je uvedené tvrzení správné, bychom potřebovali znát podrobněji ustanovení příslušné smlouvy. Protože ta nám nejsou známa, budeme předpokládat dvě vzorové situace:

- odvysílání reklamy v prosinci a lednu jsou smlouvou posuzována jako dvě samostatná plnění a každé z těchto plnění má svou cenu. Dodavatel pak musí účtovat o příslušných výnosech jak do prosince, tak do ledna a musí zabezpečit rozdělení nákladů tak, jak odpovídá množství provedené práce na jednotlivé fakturace, nebo
- jde o jednu smlouvu, která je splněna až odvysíláním posledního spotu. Pak dodavatel účtuje v prosinci o nedokončené výrobě a celou fakturaci zúčtuje v lednu.

**Zdůvodění:** Z výše uvedeného ustanovení ČÚS 001 je zřejmé, že k účtování může dojít až po usku-tečnění účetního případu. Dalším ustanovením, které je třeba vzít v úvahu, je § 25 odst. 2 zákona. Je tedy zřejmé, že aby mohlo být účtováno o výnosu vzniklého zakázkou, musí být tato zakázka ukončena. Před jejím ukončením je účtováno o nedokončené výrobě.

U dodavatele by v případě ad a) mohlo dojít k tomu, že bude z celé zakázky očekávat ztrátu. Pak bude postupovat dle § 26 odst. 1 zákona o účetnictví.

Odběratel účtuje v prvním případě o nákladech v prosinci a lednu, v druhém případě pouze v lednu. Při tom může dojít k tomu, že efekt z odvysílání reklamy může nastat již v prosinci. Nebylo uvažováno, že by efekty z odvysílání reklamy byly dlouhodobé.

Pro úplnost podotýkám, že dohadná položka nepřipadá v úvahu, protože i pro její účtování musí být

splněn základní předpoklad, kterým je vznik pohledávky (závazku). Její účtování by (s využitím § 19 odst. 2 zákona) bylo možné u odběratele jen tehdy, když by dodávka byla splněna, a ze smlouvy by jednoznačně nevyplývala její cena. U dodavatele např. tehdy, když by (i s využitím smlouvy) nebylo možno stanovit cenu třeba proto, že dodavatel neodsouhlasil její výši a dle smlouvy je takový souhlas nutný.

### **Pevná částka odměny a success fee**

Pokud jde o pevnou částku odměny, pak platí výše uvedené o skutečném účetním případě. Proto tedy jsem přesvědčen o tom, že nelze souhlasit s účtováním o dohadných položkách či časovém rozlišení výnosů u dodavatele a nákladů u odběratele, ledaže bylo smlouveno dílčí uzavírání zakázek.

Pak bude účtováno jako o každém jiném uskutečněném plnění. Tomuto problému bude věnována pozornost dále.

Při účtování o success fee jak u dodavatele, tak i odběratele je nutné dbát na dodržení § 25 odst. 2 zákona (tj. nemožnosti účtování výnosů dříve, než byly dosaženy), a proto

- dodavatel nemůže účtovat o výnosech do té doby, dokud nejsou dosaženy,
- odběratel musí účtovat o rezervě, pokud je z vývoje situace pravděpodobné, že bude povinen tyto poplatky platit.

V tomto případě nelze tedy s navrženým způsobem účtování, tj. účtování dodavatele dříve, než vznikne nárok na tento druh výnosu, souhlasit.

### **Společnosti zabývající se výrobou reklamy**

#### **Kontrakty dohodnuté na bázi přefakturace nákladů a marže**

Jestliže jsou přefakturovávány služby, což znamená, že odběrateli je fakturována tatáž částka, kterou

vyfakturoval subdodavatel, pak je třeba přihlédnout k ustanovení ČÚS č. 019 Náklady a výnosy, bod 3.1.2., dle kterého je v článku navrhovaný způsob uváděn až jako poslední možnost a naopak se upřednostňuje použití 3. třídy. ČÚS je sice pouze metodický návod, od kterého je možné se odchýlit v zájmu věrnějšího zobrazení skutečnosti, ale pokud by byly do nákladů společnosti zahrnovány náklady, které společnosti nepatří, nejde jistě o věrné zobrazení skutečnosti. Jestliže by ale přesto bylo navrhovaným způsobem postupováno, je třeba alespoň k rozvahovému dni nepřefakturované náklady (resp. faktury přefakturované, ale neúčtované do nákladů) z výsledkových účtů vyloučit.

V případě přefakturace, (ve své podstatě jde obvykle o komisionářskou smlouvu) pak nelze hovořit o tom, že by vyloučením těchto nákladů a výnosů z výsledkových účtů docházelo ke zkreslování obratu, ale naopak k němu dochází při použití těchto výsledkových účtů.

Proto ani v tomto případě nelze souhlasit s postupem popsáním v článku. Jestliže však nejde o přefakturaci, jak výše uvedeno, ale o sjednání ceny mezi dodavatelem a odběratelem s využitím služeb subdodavatele, s kterým je sjednána cena odchylná od ceny sjednané s odběratelem, pak je použití účtů 3. třídy nemožné a je správné účtovat o nákladech a výnosech.

### **Slevy**

Z textu článku vyplývá, že jde o slevy poskytnuté na základě různých, předem ve smlouvě nepředvídaných okolností. V tomto případě, vzhledem k výše uvedeným ustanovením zákona, by měl dodavatel, pokud budoucí poskytnutí slev předpokládá, účtovat o rezervě a na druhé straně by měl odběratel účtovat o výnosu teprve v momentě, kdy má na poskytnutí slev nárok.

Můžeme předpokládat, že obvyklým případem takovýchto slev bude nějaká vada na poskytnuté službě či dodávce a výše slevy je určena po kratším či delším dohadování, případně až po účinném rozhodnutí soudu. O takovýchto slevách platí plně to, co uvedeno v předchozím odstavci.

Z uvedených důvodů bude připadat účtování o dohadné položce v úvahu pouze tehdy, pokud se dodavatel s odběratelem dohodli, že sleva bude poskytnuta, ale k rozvahovému dni nebude známa výše slevy. Během roku je takovéto účtování pochopitelně též možné.

Vyplacení bonusu je v článku zmíněno, ale není blíže rozebíráno. Bude komentováno u článku o auditu těchto společností.

Jestliže by šlo o slevy upravené smlouvou, pak se účtuje v momentě, kdy byly naplněny podmínky pro poskytnutí slevy. Smlouva může stanovit takové podmínky, které způsobí situace, že při jejich vzniku nebude známa výše slevy.



Podmínky mohou být nastaveny třeba takto (rozvahový den u dodavatele i odběratele je prosinec):

- jestliže se do tří měsíců nepřihlásí x zájemců, vzniká nárok na slevu y. V tom případě dodavatel účtuje o rezervě (ve výši odhadované na prosinec), odběratel účtuje až v případě, že vznikne na slevu nárok,
- jestliže se do konce prosince nezúčastní dohodnutý počet zájemců, vzniká nárok na slevu, pokud do konce února není přihlášen celkově další (vyšší) počet, pak vzniká nárok na další slevu a podobně za březen. Pak dodavatel i odběratel účtují každý měsíc ve smlouvou stanovené výši.



Mohou být ovšem další varianty.

Je třeba se ještě zmínit o, v článku zmíněném, záporném výnosu vyplývajícím ze slevy. Zde je potřebné připomenout ustanovení § 58 odst. 1 vyhlášky: „*Za porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce účetní jednotky se nepovažuje zúčtování:*

*a) dobropisů nebo refundací týkajících se konkrétní nákladové, popřípadě výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad, popřípadě výnos zúčtován, ...”*

Sleva je zajisté dobropisem. Podmínkou účtování záporného výnosu tedy je, že je zúčtován v tomtéž období jako výnos, ke kterému je sleva poskytnuta. Slevy poskytnuté a zúčtované do následujících období jsou pro dodavatele nákladem. Je otázkou, zda slevy, které jsou svou výší nepodstatné, by nebylo možné i v tomto případě účtovat minusem do výnosů. Pak by to však bylo potřebné uvést v příloze k účetní závěrce jako použitou metodu účtování, případně i s uvedením výše vzniklé v příslušném období.

### Nedokončená výroba

Jak bylo uvedeno výše, je účtování nedokončené výroby správné, a to především za účelem přenosu nákladů na neukončené zakázky do následujících období. Proto je nepochopitelná poznámka v popisaném článku o účtování nedokončené výroby následující měsíc obráceným zápisem.

Nedokončenou výrobu je třeba sledovat průběžně během roku (u způsobu B při inventarizaci) a její zúčtování proto připadá v úvahu až při ukončení zakázky.

Složitější je účtování úbytku nedokončené výroby při dílčím ukončení zakázek u poskytovaných služeb. Tady je třeba připomenout, že dílčí ukončení je možné v případě, že smlouva takto stanoví a dílčí plnění jsou odběratelem převzata. V takovémto případě je třeba úbytek nákladů zúčtovat ve výši, kterou je třeba určit způsobem vycházejícím ze znalosti situace, a to tak, aby byla vyvedena odpovídající výše přímých nákladů.

K podobným potížím dochází i ve výrobě reklamy, kdy může být třeba vyráběno několik samostatných (a samostatně fakturovaných) epizod a proto je třeba vznikající náklady rozdělit, při čemž některé náklady se týkají pouze jedné epizody, jiné jsou společné. Pokud to je možné, pak to lze řešit vhodným stanovením velikosti vnitropodnikové zakázky.

### Rezerva na ztrátové zakázky

Dle mého názoru by mělo být účtováno takto: V popsané situaci bylo nakoupeno zboží, předpokládáme, že již potištěné požadovaným logem, ale dosud neprodané klientovi, za cenu 260 tis. Kč. Předpokládalo se, že toto zboží bude prodáno za cenu 250 tis. Kč. Náklady spojené s prodejem (doprava, balení) byly kalkulovány na 30 tis. Kč.

Toto zboží by mělo být účtováno na sklad v ceně 260 tis. Kč a vytvořena opravná položka 40 tis. Kč (viz § 26 odst. 1 zákona.) V tomto případě jsem pro jednoduchost abstrahoval od prodejní marže a prodejní cena byla ztotožněna s cenou fakturační.

Rovněž tak vytvoření rezervy u ztrátových služeb je sporné. Smluvená a k rozvahovému dni neukončená zakázka by měla být sledována v nedokončené výrobě, a pokud je předpokládaná fakturační cena za neukončenou část zakázky nižší než hodnota vedená v nedokončené výrobě, pak by rovněž měla být vytvořena opravná položka.

Jiná situace nastává v případě, že zakázka má být ukončena v příštím období, ale oproti původním předpokladům dojde k takové změně, která bude znamenat, že po vypořádání nákladů a výnosů spojených s touto zakázkou bude pravděpodobně zjištěna ztráta. Pak, opět s využitím § 25, odst. 2 zákona o účetnictví (...berou v úvahu ...možné ztráty...) bude vytvořena rezerva.

V článku je uveden příklad společnosti ABC poněkud nepravděpodobně, protože pokud by tato společnost měla ve výnosech 250 tis. Kč, pak by již muselo jít o uskutečněnou dodávku a nezúčtovaná služba (pravděpodobně na potištění hrnečků) by musela být před dodáním provedena, což by mělo být vyjádřeno dohadnou položkou. Pokud by ale ve sledovaném období nedošlo dosud k realizaci sjednané zakázky, tak by ve výnosech nebylo nic, nakoupené hrnečky by byly na skladě a vzhledem k vývoji situace by byla zúčtována rezerva na budoucí ztrátu vyplývající z, k rozvahovému dni existujícímu, závazku na dodání potištěných hrnečků.

### Audit u reklamních agentur a jeho specifika

K tomuto článku také považuji za potřebné podotknout pár slov.

### Časové rozlišení

V tomto odstavci je popsán v podstatě stejný postup, jako u předchozího článku a proto se k této pasáži vztahuje totéž, co bylo výše uvedeno k tomuto tématu a k uskutečnění účetního případu.

### Dopady slev obdržených od médií

V této pasáži jsou rozebírány dva účetní případy. Nejdříve k účtování

poskytnutých objemových bonusů. Na tuto problematiku jsou dva rozporné názory (viz články v Auditoru 7/2008 a 5/2010). Proto zde jen stručně. Dle mého názoru je třeba zvážit, zda je poskytovaný bonus slevou na ceně zakázky, nebo odměnou za vysoké odběry či jinou aktivitu poskytovanou dodavatelem odběrateli. Od toho se pak odvíjí jak účtování, tak i uplatňování DPH. Pokud jde o slevu, pak je ji třeba považovat za samostatný účetní případ a postupovat dle § 58 vyhlášky, jak bylo uvedeno v komentáři k předchozímu článku.

V posledním odstavci je pak zmíněna přefakturace slev na klienta s jednoznačným účtováním přes rozvahové účty. Zde autor článku o auditu nesouhlasil s autorkou předcházejícího článku.

### Nedokončená výroba

Ve druhém odstavci této části článku je uvedeno, že při inventarizaci (v článku je uvedeno „ke konci

roku“, čímž bylo jistě míněno ke konci účetního období a namísto „zinventarizovat“ bylo použito slovo „zrevidovat“), je třeba zjistit, zda rozpracované zakázky obsahují i příslušnou část marže. To je jistě v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1d) a odst. 4c) zákona. Jakkoliv to může být v souladu s ustanovením IAS, tak se ale rozhodně nelze dopracovat k názoru, který je uveden v komentovaném článku dle obecných pravidel platných v ČR.

### Rezervy na ztrátové zakázky

V tomto případě se lze odvolat na komentář k předchozímu článku. V obou případech je správně poukázáno na potřebu vytváření rezerv na ztrátové zakázky, jen by bylo potřebné lépe specifikovat, kdy je třeba použít jiných účetních metod. K použití rezerv je možné přistoupit až v případě, že jde o skutečnosti, které se mohou v budoucnu uskutečnit a při tom

jejich příčina vznikla ve sledovaném (nebo dřívějším) období.

### Závěr

Jsem přesvědčen o tom, že tento můj text byl sepsán s ohledem na české účetní předpisy, nicméně jde o můj názor na popisované případy. Při účtování v našich podmínkách lze přihlídnout k mezinárodním standardům, pouze v případě, že to dle § 7 odst. 2 zákona povede k věrnějšímu zobrazení skutečnosti. Bohužel jsem ale z přečtení rozebíraného textu nezískal takovýto dojem, a proto jsem sepsal tuto repliku.

### František Louša

auditor, č. o. 0158

*Pozn: Tento článek vyjadřuje osobní názor autora, je určen k diskusi a jeho obsah nebyl projednán Výborem pro metodiku ani jiným orgánem KA ČR.*

## Co najdete v e-příloze č. 7/2010

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: [lerova@kacr.cz](mailto:lerova@kacr.cz). Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [kolouchova@kacr.cz](mailto:kolouchova@kacr.cz).

### K diskuzi

#### Několik poznámek

#### k průkaznosti

#### inventurních soupisů

Zákon o účetnictví neobsahuje přímo definici pojmu inventarizace. Proto je třeba jej vymezit na podkladě interpretace příslušných ustanovení zákona o účetnictví. Inventarizace zahrnuje celou řadu úkonů, které je třeba provést, má-li být inventarizace nejen přínosem, ale i průkazná, tzn.

má-li splnit svůj účel a být nezbytnou součástí průkazně vedeného účetnictví. Vymezením pojmu inventarizace majetku a závazků se zabývá článek Vladimíra Schiffera, který najdete v e-příloze.

### Právo

#### Judikatura českých soudů

Výběr z judikatury českých soudů obsahuje judikáty týkající se převzetí ručení, soudního přezkumu rozhodnutí o prominutí daně, přezkoumání daňového rozhodnutí a přerušení lhůty pro vyměření a osvobození daně z převodu nemovitostí.

### Zaujalo nás

#### Nepeněžitě vklady

#### do kapitálových společností

České obchodní právo vychází z komunitárního práva a z toho důvodu řada změn našich právních předpisů je vyvolána přijímáním nových směrnic či novelizací stávajících. Jako příklad je možno uvést novelu obchodního zákoníku, která

implementovala směrnici ES týkající se zakládání akciových společností a udržování a změny jejich základního kapitálu. Tato novela přinesla změny do oceňování nepeněžitých vkladů do kapitálových společností. Změny obchodního práva pak mají své účetní souvislosti, kterým je věnován článek Jany Skálové, jehož přetisk z časopisu Účetnictví v praxi je v e-příloze č. 7/2010.

### Zaznamenali jsme

#### Praha přijala nová pravidla pro zadávání veřejných zakázek

Podle nově přijatých pravidel pro zadávání veřejných zakázek vyřadí Praha z výběrových řízení firmy s takzvanými akciemi na doručitele. Ředitelé odboru budou moci podepisovat zakázky pouze do šesti milionů korun, o vyšších zadávacích řízeních bude rozhodovat rada. Limit byl dosud 20 milionů korun. Většina zakázek by také měla být vybírána v otevřeném zadávacím řízení.

-av-

**ERNST & YOUNG**

Společnost Ernst & Young jmenovala dva nové partnery v oddělení auditu v České republice. Do této funkce byli povýšeni Roman Hauptfleisch a Radek Pav.



Roman Hauptfleisch

**Roman Hauptfleisch** (37) má bohaté zkušenosti s poskytováním ověřovacích služeb zejména finančnímu a reálnému sektoru dle českých předpisů

i Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). V rámci své nové funkce chce usilovat o další rozvoj služeb auditu v sektoru financí a nemovitostí a také posílit komunikaci s odborníky v rámci profese a se zástupci regulačních orgánů. Roman

**Noví partneři v oddělení auditu**

Hauptfleisch nastoupil do Ernst & Young v roce 2002. Předtím pět let pracoval v oddělení auditu společnosti Arthur Andersen. K jeho klientům patří řada společností, především bank, leasingových společností a developerů. Roman Hauptfleisch je absolventem Vysoké školy ekonomické, Fakulty financí a účetnictví v oboru finance. Získal kvalifikaci ACCA a stal se členem organizace sdružující profesní účetní (Association of Chartered Certified Accountants). Za společnost Ernst & Young se rovněž účastní jednání Komory auditorů ČR jako člen výboru pro auditorské standardy. Mezi jeho záliby patří cyklistika a cestování. Je ženatý a má dvě děti.

**Radek Pav** (35) je odpovědný za řízení ostravské pobočky společnosti Ernst & Young v České republice. V rámci své nové role se chce zaměřit

především na posílení pozice firmy v Moravskoslezském kraji. Má roz-



Radek Pav

sáhlé zkušenosti s poskytováním ověřovacích služeb zejména klientům v oblasti telekomunikací a průmyslové výroby. Patří také k odborníkům

na problematiku leasingu. V Ernst & Young pracuje od roku 2002. Předtím čtyři roky působil v oddělení auditu společnosti Arthur Andersen. Radek Pav získal titul inženýr v oboru finance na ekonomické fakultě VŠB-TU Ostrava a dosáhl také mezinárodní kvalifikace ACCA. Hovoří plynně anglicky a polsky. energii si dobíjí časem stráveným s rodinou a jízdou na horském kole.

-jk-

**PRICEWATERHOUSECOOPERS****Náměstek ministra financí Chrenko opět v poradenství**

Náměstek ministra financí pro daně Peter Chrenko se po třech letech vrátil zpět do poradenství jako partner firmy PricewaterhouseCoopers Česká republika. Na postu náměstka ministra ho nahradil Ladislav Minčíč.

Podle mluvčího ministerstva odešel Chrenko na vlastní žádost. Předtím působil jako partner poradenské firmy Ernst & Young na Slovensku. Od září je jedním z dvaceti partnerů PwC. „Rádi využijeme zejména jeho

znalostí prostředí veřejného sektoru, kde vidíme velký potenciál pro rozvoj našich služeb,“ uvedl Jiří Moser, řídicí partner PricewaterhouseCoopers v České republice.

-jk-

**Deloitte.****Vedoucím partnerem společnosti se stal Josef Kotrba**

Josef Kotrba

Vedoucím partnerem společnosti Deloitte pro Českou a Slovenskou republiku se s účinností od 6. září stal Josef Kotrba (45). Ve funkci

nahradil Michala Petrmana, který se stal členem užšího vedení společnosti

Deloitte ve střední Evropě. Společnost o tom informovala v tiskové zprávě.

Kotrba dosud působil jako řídicí partner pro trhy v České republice. Před svým příchodem do společnosti Deloitte v roce 1999 působil jako náměstek ředitele Centra pro ekonomický výzkum a doktorské studium Univerzity Karlovy (CERGE) a Národohospodářského ústavu AV ČR. Později vykonával funkci člena

představenstva a náměstka generálního ředitele České spořitelny.

Michal Petrman, který byl vedoucím partnerem české pobočky společnosti Deloitte v uplynulých sedmi letech a od roku 2006 řídil také činnosti společnosti Deloitte ve Slovenské republice, rozšíří své působení na celoevropskou úroveň.

-av-

**AUDITOR**

AUDITOR, číslo 7, 2010, ročník XVII, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsedkyně prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Jarmila Melichová. **Redakce:** Mgr. Tereza Halouzková tel.: 774 999 335, e-mail: thalouz@seznam.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, 607 972 085, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma).

Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 1. 10. 2010.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv KA ČR

