

# Perspektivy auditu a účetnictví v ČR po vstupu do EU

Mezinárodní odborná konference Komory auditorů ČR  
uspořádaná pod záštitou ministra financí České republiky



Praha, 26.-27. listopadu 2003  
Hotel Dorint Don Giovanni Prague

## OBSAH

<b>Slovo úvodem</b> .....	3
<b>Ze zahájení</b>	
<i>Petr Kříž, prezident Komory auditorů ČR</i> .....	4
<i>Christian Bourgin, první rada Delegace Evropské komise v ČR</i> .....	4
<b>Prameny komunitárního práva a jejich vliv na subjekty v ČR před a po vstupu do EU</b>	
<i>Dušan Uher, ředitel odboru kompatibility Úřadu vlády ČR</i> .....	5
<b>Účetnictví v ČR v souvislosti s vývojem komunitární legislativy EU a chystané změny v účetní legislativě</b>	
<i>Ladislav Zelinka, náměstek ministra financí ČR</i> .....	7
<b>Uvažovaný vývoj daňových předpisů v ČR</b>	
<i>Yvona Legierská, náměstkyně ministra financí ČR</i> .....	9
<b>Účetní a auditorská profese v kontextu vstupu do EU</b>	
<i>František Jakub, předseda Komise pro cenné papíry</i> .....	12
<b>Současný stav a vývoj auditu účetní závěrky v EU</b>	
<i>Petr Kříž, prezident Komory auditorů ČR</i> .....	16
<b>Mezinárodní auditorské standardy – aplikace v EU od roku 2005</b>	
<i>Milan Slavík, Ernst &amp; Young</i> .....	19
<b>Právo obchodních společností EU</b>	
<i>Pavel Svoboda, Weinhold Legal</i> .....	21
<b>Česká republika v prostředí daňové konkurence v EU</b>	
<i>Jan Čapek, Ernst &amp; Young</i> .....	24
<b>Očekávané změny v oblasti nepřímých daní související se vstupem ČR do EU</b>	
<i>Milan Tomíček, KPMG</i> .....	28
<b>Etika auditorské činnosti a nezávislosti auditora</b>	
<i>Petr Šobotník, PricewaterhouseCoopers</i> .....	33
<b>Volný pohyb pracovních sil – důsledky na řízení lidských zdrojů</b>	
<i>Václava Jersáková, PricewaterhouseCoopers</i> .....	35
<b>Mezinárodní standardy finančního výkaznictví - evropské prostředí a legislativa</b>	
<i>Michal Petrman, Deloitte</i> .....	39
<b>Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – praktická aplikace v českém prostředí</b>	
<i>Martin Tesař, Deloitte</i> .....	41
<b>Modernizace práva obchodních společností v EU</b>	
<i>Johannes Guigard, předseda FEE Company Law Task Force</i> .....	43
<b>Modernizace účetních směrnic EU a začleňování IFRS do legislativy EU</b>	
<i>Phillipe Pellé, odbor účetnictví a auditingu Evropské komise</i> .....	46
<b>Projekt účetních výkazů v malých a středně velkých podnicích</b>	
<i>Robert Garnett, člen IASB</i> .....	49
<b>Uplatňování IFRS v EU, mezinárodní harmonizace u nekótovaných podniků, projekt UNCTAD SME</b>	
<i>Richard Martin, ACCA</i> .....	51
<b>Obnovení důvěry veřejnosti v auditu účetních závěrek</b>	
<i>Geoffrey Mitchell, ICAEW</i> .....	53
<b>Úloha a nezávislost auditorů v EU</b>	
<i>David Devlin, prezident FEE</i> .....	55

# Slovo úvodem

Komora auditorů pořádala v listopadu loňského roku mezinárodní odbornou konferenci na téma „**Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie**“. Na konferenci vystoupili se svými příspěvky přední představitelé auditu a účetnictví z tuzemska i ze zahraničí. Auditorská obec měla příležitost vyslechnout názory nejen na současný stav harmonizačních procesů v souvislosti s připravovaným rozšířením EU, ale zejména na očekávané změny a předpokládaný vývoj účetnictví a auditu v nejbližší budoucnosti.

Z konference byl pořízen stenografický záznam, na jehož základě byl zpracován tento sborník. Těm, kteří se konference zúčastnili, chceme sborníkem připomenout některé zajímavé myšlenky, které jim třeba v nabitém programu unikly. Zejména však chceme poskytnout informaci všem auditorům, kteří se z různých důvodů konference zúčastnit nemohli. Po přečtení některých příspěvků možná najdou zdůvodnění určitých procesů, k nimž v současné době u nás – často k naší nelibosti – dochází. Přesto, že od data konání konference uplynulo více než čtvrt roku a některé prezentované záměry - zejména v oblasti českých účetních a daňových předpisů - jsou již ve stadiu realizace, zůstává většina úkolů nastíněných předními reprezentanty národních i mezinárodních institucí před námi.

Z přehledu prezentovaných témat je zřejmé, že záběr konference byl opravdu široký. Jako červená nit se celým programem táhla snaha o obnovení důvěry veřejnosti v auditorskou profesi a s tím úzce související problém etiky auditorské činnosti a nezávislosti auditora. Neméně nosným tématem byla modernizace účetních směrnic EU v souvislosti se začleňováním mezinárodních standardů účetního výkaznictví do komunitární legislativy EU. Od toho se bezprostředně odvíjí předpokládaný vývoj požadavků na účetní závěrky a na to navazující vývoj mezinárodních účetních standardů; a to nejen pro velké společnosti obchodované na světových burzách, ale také pro malé a střední podniky, které jsou v řadě zemí páteří ekonomiky. Pozornost vystupujících byla věnována rovněž řádné správě a řízení podniku – corporate governance, která v mezinárodním měřítku nabývá stále více na významu.

Je neoddiskutovatelnou skutečností, že k naplnění všech cílů, které byly na konferenci nastíněny, nás všechny čeká ještě dlouhá cesta a ta nebude nikterak snadná. Komplikovat ji mohou i různé snahy o prosazení určitých záměrů, které nemusí být vždy všeobecně akceptovatelné, o čemž nás mohly ostatně přesvědčit i některé příspěvky vystupujících hostů. Čím více budeme o všech těchto připravovaných změnách informováni, tím lépe na ně budeme připraveni. A to je také záměr tohoto sborníku.

Za redakční radu časopisu Auditor

**Libuše Müllerová**

# Ze zahájení

## **Petr Kříž, prezident Komory auditorů České republiky**

Je mi ctí, že mohu jako historicky třetí prezident Komory auditorů České republiky zahájit konferenci u příležitosti 10. výročí založení komory. Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie jsou tématem více než aktuálním. Organizátorům se podařilo zajistit výborné řečníky, pokrývající komplexně tuto oblast, která před námi stojí v nejbližších měsících jako zcela zásadní a klíčový přelom pro účetní systém, ale i pro auditorskou profesi.

Auditorská profese u nás má v současné době před sebou mnoho úkolů. Jednak se celá světová auditorská profese po známých

skandálech ve Spojených státech výrazným způsobem mění tak, aby mohla plnit základní úkol - sloužit veřejnosti, jednak se česká auditorská profese musí přizpůsobovat těmto měnícím se podmínkám pro regulaci auditorské profese světové a evropské. V České republice jsme trošku v situaci střelce na běžící cíl, protože při harmonizaci našeho prostředí se nám ten cíl neustále posouvá.

Dneska po deseti vcelku úspěšných letech, kdy nám prakticky z ničeho vznikla nová a respektovaná profese, máme před

sebou nové úkoly. Tato konference by měla dát rozumný kaleidoskop toho, co nás v nejbližší době čeká.



*„Perspektivy auditu a účetnictví v České republice po vstupu do Evropské unie jsou tématem více než aktuálním,“ prohlásil v úvodu konference prezident komory Petr Kříž.*

## **Christian Bourgin, první rada Delegace Evropské komise v České republice**

Rozšíření Evropské unie k 1. květnu 2004 umožní nejen České republice, ale i dalším devíti přistupujícím zemím dostat se na největší integrovaný trh na světě. Je to nebyvalá šance pro podniky v České republice, Polsku, Slovensku a dalších zemích získat přístup na rozsáhlý trh a spolupracovat se zahraničními firmami. Se vstupem do EU se zároveň nabízí možnost těžit z principu solidarity, který v Evropské unii existuje, při budování a financování například infrastruktury.

Před Českou republikou nicméně stojí ještě řada úkolů. První z nich se týká zákonodárství. Většina zákonných norem Evropského společenství, ale ještě ne úplně všechny, byla převzata a zakotvena v českém právním řádu. Byly vytvořeny potřebné administrativní struktury, je však třeba, aby se právě jejich prostřednictvím prosadilo uplatňování evropské legislativy. Tyto struktury musejí fungovat efektivně. Jedním z nejlépe připravených orgánů státní správy je Ministerstvo financí ČR.

Jedním ze zákonů, které chybí - a o kterých se hodně jednalo na půdě Evropské komise - je nový a moderní zákon o zadávání státních zakázek. Takový zákon musí zajistit, aby v okamžiku, kdy stát vynakládá peníze daňových poplatníků, ať už na výstavbu silnic a komunikací nebo na nákup zařízení či poskytování služeb, byly tyto peníze vydávány správně, transparentně a efektivně. Česká republika také naléhavě potřebuje plně funkční zákon o bankrotu a vyrovnání, to znamená systém, který by řádně vymáhal a chránil zájmy věřitelů.

Dalším úkolem je důkladně se připravit na čerpání ze stávajících strukturálních a kohezních fondů Evropské unie. To vyžaduje především náležitou administrativní strukturu, která by správně a včas připravila projekty, jež budou z těchto fondů financovány.

Harmonizace účetních standardů v České republice je, jak uvedl prezident Komory auditorů ČR, jakýmsi střílením na pohybuji se terč, přičemž Evropská unie těmto standardům přisuzuje zvláštní význam. Legislativa týkající se profese auditorů a účetních musí být legislativou České republiky, nicméně

vzhledem k nadcházejícímu vstupu do EU musí být v souladu s komunitárním právem.

Dnem 1. května se ČR stane plnoprávním, rovnocenným členem EU a bude mít také právo ovlivňovat rozhodnutí přijímaná Evropskou unií. To se týká nejen účasti představitelů české vlády a veřejné správy, ale i Komory auditorů jakožto profesní organizace, jejíž představitelé jsou často zváni na konzultace. Zvláště důležitá je tzv. corporate governance, neboli řádná správa a řízení společnosti, jak vyplynulo i z nedávné Lamfalucioho zprávy o regulaci trhu s cennými papíry v Evropské unii.

Evropská komise bude v nadcházejících měsících nadále pomáhat České republice a dalším zemím, bude sledovat celkovou situaci a vývoj i to, jak jsou přijímány všechny potřebné právní nástroje, hlavně v citlivých oblastech. Bude sledovat vývoj i po vstupu České republiky do Evropské unie a bude ČR pomáhat na poli auditu. Pokud by nastaly nějaké závažné problémy, má k dispozici nejen legislativu, ale i další nástroj - ochrannou doložku.

# Prameny komunitárního práva a jejich vliv na subjekty v ČR před a po vstupu do EU

Dušan Uher, ředitel odboru kompatibility Úřadu vlády

Evropské právo, resp. právo Evropských společenství, již delší dobu výrazně ovlivňuje prostřednictvím legislativního procesu celý náš právní řád. Naplno se však jeho účinky projeví až po našem vstupu do Evropské unie, kdy musí nastat určitý kvalitativní posun v našem chápání komunitárního práva a v jeho používání. Od 1. května 2004 budeme muset plně respektovat nadnárodní charakter práva Evropských společenství, který se projeví předností při aplikaci tohoto práva na všech úrovních, přímou použitelností a možným přímým účinkem některých jeho pramenů.

To přinese zvýšené nároky na každého, kdo se podílí na aplikaci práva. Právo Evropských společenství se po vstupu České republiky do Evropské unie stane součástí našeho každodenního života a potřeba jeho znalosti bude podobná potřebě dosavadní znalosti našeho vnitrostátního práva.

Základem úspěšné aplikace každé právní normy je nejen znalost jejího obsahu, ale i její právní síly a jejího postavení v rámci celého právního řádu. Je proto třeba znát, co představují pojmy evropské právo, právo Evropských společenství, komunitární právo, unijní právo, *acquis communautaire*, jaké jsou prameny práva v rámci Evropské unie a jaké povinnosti a práva vyplývají z jednotlivých pramenů práva Evropských společenství pro členské státy, ale i pro jejich státní příslušníky.

Z pohledu běžného používání práva jsou především zajímavé ty akty práva, které odborná literatura dosud nazývá právem Evropského společenství, neboli právem komunitárním či *acquis communautaire*, neboť některé z nich jsou přímo použitelné, případně u nich lze dovojit přímý účinek.

## Přednost komunitárního práva

Komunitární právo je spjata s existencí a činností tří evropských společenství, jež byla založena na záklá-

dě mezinárodních smluv - Smlouvy o založení Evropského (hospodářského) společenství (1957), Smlouvy o založení Evropského společenství pro atomovou energii (1957) a Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli (1951), jejíž platnost skončila 23. července 2002. Toto právo svou úpravou základních svobod a zásad společného trhu představuje základní stavební kámen celé Evropské unie. Z věcného obsahu těchto smluv vyplývá, že platné právo Evropských společenství zahrnuje zejména ustanovení, která upravují základní zásady, na nichž jsou postavena společenství, hlavně vznik a fungování společného vnitřního trhu, ve kterém je zajištěn volný pohyb osob, služeb a kapitálu a zajištěna svoboda usazování, známá také jako svoboda podnikání.

Původ komunitárního práva je tedy v právu mezinárodním. Poměrně záhy mu však byla vlivem rozhodování a výkladu Soudního dvora přiznáno postavení zvláštního samostatného právního řádu. Tím byl také vytvořen prostor k tomu, aby Soudní dvůr rozhodl otázku, jak řešit případy, kdy při aplikaci práva u orgánů

členského státu dojde ke střetu mezi normou národní a normou komunitární. Řešením byl vznik základní zásady přednosti komunitárního právního řádu, kdy národní orgán má povinnost aplikovat přednostně normu komunitárního práva a ponechat národní právo, které komunitárnímu právu odporuje, bez účinku.

Postavení komunitárního práva jako samostatného právního řádu a jeho aplikační přednost před národními právními řády lze snad nejlépe dokumentovat citací z rozhodnutí Soudního dvora Evropských společenství ze dne 15. července 1964 ve věci *Flaminio Costa versus Enel*, ve kterém se konstatuje: „*Na rozdíl od obvyklých mezinárodních smluv Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství vytvořila svůj vlastní právní systém, který se ode dne vstupu Smlouvy v platnost stal neodlučitelnou součástí právních systémů členských států a který jsou členské státy povinny aplikovat. Členské státy tím, že vytvořily Společenství s neomezenou dobou trvání, které má své vlastní instituce, svůj vlastní charakter, svou právní subjektivitu a způsobilost jednat na mezinárodní úrovni a navíc zejména skutečnou pravomoc, jež pramení z omezení*



Příspěvky Christiana Bourgina, prvního Rady Delegace EK v ČR a Dušana Uhra, ředitele odboru kompatibility Úřadu vlády ČR zaujaly všechny přítomné v sále.

*suverenity nebo z přenesení pravomocí z členských států na Společenství, omezily svá svrchovaná práva a vytvořily tak právní řád, který se vztahuje jak na jejich příslušníky, tak na ně samotné. ... Právo, které pochází ze Smlouvy, jako ze samostatného pramene práva, nemůže být kvůli svému zvláštnímu postavení a původu potlačeno národní právní normou, pokud má být zachován jeho charakter jako práva Společenství a pokud nemá být zpochybněn právní základ samotného Společenství.“*

### **Primární právo**

Mezi prameny komunitárního práva rozlišujeme, obdobně jako v jiných právních systémech, prameny různé právní síly a různé formy. K pramenům s nejvyšší právní silou patří již zmíněné zakládací smlouvy Evropských společenství a všechny jejich přílohy, změny a doplňky. Mluvíme o nich jako o právu primárním. V ustanoveních těchto primárních smluv je mimo jiné zakotveno institucionální uspořádání Společenství a upraveno zmocnění pro jednání orgánů společenství, které zahrnuje i tvorbu a vydávání sekundárních právních norem.

Primární právo je přímo použitelné. Přímá použitelnost znamená, že soudy a ostatní orgány členských států mají povinnost komunitární normu přímo aplikovat a že tato norma zakládá přímo práva a povinnosti jednotlivým subjektům v členských státech, aniž by bylo za tím účelem třeba přijmout nějaký vnitrostátní legislativní akt.

Za prameny komunitárního práva s vyšší právní silou se pokládají také obecné právní zásady, které jsou postaveny na stejnou úroveň jako primární právo. Podmínkou pro to, aby byl nějakému principu přiznán statut obecné právní zásady, je, že musí vycházet a být součástí společných právních hodnot, které vycházejí z právních řádů všech členských států a z jejich ústavních tradic. Jako obecná zásada Společenství jsou tedy uznány pouze takové právní principy, které jsou v podstatě společné všem členským státům, i když se mohou svým vztahem k národním právním řádům a svým projevem v národních právních řádech jednotlivých členských států lišit. Přestože tyto zásady nemají dosud zpravidla psanou podobu, hojně se používají zejména v soudcovském

právu a projevují se v judikatuře Soudního dvora. V průběhu let přijal Soudní dvůr za obecné právní zásady Společenství, a to jak u práva hmotného, tak u práva procesního, např. lex posterior derogat priori, lex specialis derogat legi generali, zásadu dobrých mravů, princip právní jistoty a nabytých práv, právo na spravedlivý proces a další.

### **Sekundární právo**

Z pramenů komunitárního práva nižší právní síly mají největší význam sekundární právní akty. Ve vztahu mezi primárním a sekundárním právem platí obecné zásady, které jsou vlastní všem hierarchicky uspořádaným systémům právních norem. Normativní akty sekundárního práva nesmějí odporovat primárnímu právu, od něhož jsou odvozeny. Mezi nejvýznamnější a veřejnosti nejznámější sekundární právo patří akty, jejichž výčet a právní postavení jsou upraveny v článku 249 Smlouvy o založení Evropského společenství, z těchto aktů zejména směrnice a nařízení.

### **Směrnice**

Směrnice je aktem typickým pro komunitární právo. Je závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, kterého má být dosaženo. Volba formy a prostředků se přitom ponechává vnitrostátním orgánům. Z charakteristiky směrnice (článek 249 Smlouvy o založení Evropského společenství) lze dovodit, že směrnice je určena pouze členským státům. Není tedy určena jednotlivcům a není ani přímo použitelná. K jejímu provedení jsou tedy legislativní kroky v rámci právního řádu členského státu. Směrnice tudíž musí být promítnuta neboli transponována do národní legislativy. Účinky směrnice by se proto měly projevit v národním právním řádu prostřednictvím vnitrostátní legislativy. V českém prostředí se tak stane po nabytí účinnosti zákona, nařízení vlády nebo vyhlášky, které příslušnou směrnicí komunitárního práva transponují.

Způsob transpozice představuje základní problém při aplikaci směrnice. Opožděné či nesprávné provedení směrnice bývá často posuzováno jako porušení komunitárního práva a může založit odpovědnost členského státu za škodu způsobenou

porušením komunitárního práva ve vztahu k fyzickým a právníkům osobám. Řízení pro porušení komunitárního práva z důvodu nedostatečného promítnutí směrnice nejsou ojedinělým jevem a v mnoha případech vyústí až v podání žaloby na členský stát u Soudního dvora.

### **Nařízení**

Nařízení je jedním ze základních psaných pramenů sekundárního komunitárního práva a na rozdíl od směrnice je přímo použitelným předpisem. Nařízení se stalo jedním z neúčinnějších právních nástrojů, jehož pomocí vykonává společenství svou legislativní pravomoc. Lze ho nazvat zákonem společenství nebo evropským zákonem. Návrh evropské ústavy již termín evropský zákon pro právní předpis, který by měl mít stejné postavení, používá.

Článek 249 Smlouvy o založení Evropského společenství vymezuje nařízení jako předpis s obecnou působností, který je závazný v celém rozsahu a přímo použitelný ve všech členských státech. Z obecné působnosti nařízení vyplývá, že zavazuje nejen členské státy, ale také všechny jejich orgány i jednotlivé fyzické a právnické osoby. Skutečnost, že mezi definiční znaky nařízení patří přímá použitelnost, má zásadní právní důsledky z hlediska jeho aplikace v členských státech. Platí to, co u práva primárního. Od okamžiku, kdy nařízení nabude platnosti, zakládá přímo práva a ukládá povinnosti také všem jednotlivým subjektům v členských státech a národní soudy a ostatní orgány členských států mají povinnost nařízení přímo a přednostně aplikovat.

### **Přízpůsobení národního právního řádu**

Vzhledem k přímé použitelnosti nařízení nesmí členský stát přijímat žádná legislativní opatření za účelem, aby přejal obsah nebo část obsahu nařízení do svého právního řádu. Přejímání obsahu nařízení do národního práva by vedlo ke konfliktu se zvláštní právní podstatou nařízení vyplývající ze zakládací smlouvy o Evropském společenství. Nicméně je v mnoha případech nutné, aby byly pro řádnou aplikaci nařízení učiněny také kroky v rámci

legislativní činnosti členského státu. Kromě toho nařízení často sama o sobě ukládají členskému státu povinnost, aby nějaké legislativní kroky provedl, například, aby určil orgán, který bude odpovědný za jeho provádění, nebo aby upravil vnitrostátním právním předpisem sankce za neplnění povinností, které nařízení stanoví. I v případě, kdy nařízení přímo neukládá tuto legislativní povinnost, mají členské státy obecnou povinnost, aby v rozsahu své suverenity zajistily jeho účinnou aplikaci a vynucení povinností. Pro

takové legislativní úpravy se vžil termín přizpůsobení nebo adaptace národního právního řádu k nařízení.

Pro řádnou aplikaci nařízení by členské státy měly také vypustit ze svých právních řádů ustanovení, která by bránila jeho úplné a jednotné aplikaci, a nesmí přijímat žádná nová ustanovení, která by takový účinek mohla mít. Pokud by členský stát nebral ohled na určité nařízení, mohla by taková situace vyústit, podobně jako v případě neprovedení nebo špatného provedení směrnice, v řízení proti členskému

státu pro porušení komunitárního práva i v žalobu na náhradu škody způsobené porušením komunitárního práva.

Rozsah příspěvku nedovoluje vyjmenovat všechny zbývající prameny komunitárního práva. Jde například o mezinárodní smlouvy, které uzavírá společenství buď samo nebo společně s členskými státy. U nich za povšimnutí stojí zvláště možný přímý účinek ustanovení tzv. asocičních dohod, nebo z typických sekundárních právních aktů, doporučení.

## Účetnictví v ČR v souvislosti s vývojem komunitární legislativy EU a chystané změny v účetní legislativě

Ladislav Zelinka, náměstek ministra financí ČR

Mé vystoupení se bude týkat dvou okruhů. Prvním jsou právní úpravy, které už jsou v různých fázích legislativního procesu, a druhým to, co přijde v budoucnu. Oboje vychází z kontextu evropského a celosvětového vývoje. My si nemůžeme dovolit být nějakým osamoceným ostrůvkem, kde se všechno vyvíjí jinak, odděleně, samostatně. Například pokud jde o profesi auditorů po linii mého úseku, za

kteří na ministerstvu zodpovídám, prosadili jsme, že ve vztahu k auditorům se uplatňuje 8. směrnice EU, která je implementována do zákona o auditorech.

### Novela zákona o účetnictví

Novela zákona o účetnictví prošla vývojem při projednávání Poslaneckou sněmovnou a Senátem. Na novelu zákona o účetnictví nava-

zuji prováděcí vyhlášky, respektive jejich novely, a České účetní standardy. Prováděcí vyhlášky musí navazovat na ustanovení zákona. Změní-li se tedy text zákona, je nutno změnit i vyhlášky. U standardů se mění jen forma, obsah zůstává v zásadě stejný. Vydání Českých účetních standardů je vyvoláno tím, že změnou legislativních pravidel v České republice skončí platnost opatření, to znamená podzákonných norem, kterými Ministerstvo financí ČR ještě zpřesňovalo vyhlášky. Protože tato opatření končí, jejich obsah byl zahrnut do prvních výchozích standardů s tím, že v budoucnu se tyto standardy určitým způsobem osamostatní, postupně opustí půdu Ministerstva financí ČR a přejdou na orgán, vytvořený ze zástupců uživatelů účetnictví, poskytovatelů účetních služeb, ze zástupců regulátorů atd.

Úmyslně byl převzat obsah opatření v zásadě beze změn do Českých účetních standardů, protože heslo znělo „hlavně ať se to stihne včas“. Obávali jsme se toho, že kdybychom při změně formy zasáhli i do obsahu, vyvolali bychom nejistotu účetní veřejnosti.



„Nemůžeme si dovolit být nějakým osamoceným ostrůvkem, kde se všechno vyvíjí jinak, odděleně, samostatně,“ zdůraznil ve svém příspěvku náměstek ministra financí Ladislav Zelinka v souvislosti s vývojem legislativy v oblasti auditu a účetnictví.

Na novelu zákona o účetnictví navazuje novela zákona o dani z příjmů. V novele zákona o účetnictví se jednak ruší jednoduché účetnictví a do daňových předpisů se v důsledku toho doplňuje „Daňová evidence“, jednak se otevírají dveře pro implementaci mezinárodních účetních standardů. Tyto dvě zásadní změny se musí promítnout v zákoně o dani z příjmů.

Konfliktním předpisem byla novela zákona, který má řešit prevenci praní špinavých peněz. Nově ukládá daňovým poradcům, auditorům, advokátům, notářům a dalším profesím oznamovací povinnost. Tento předpis se od předchozího sněmu Komory auditorů příliš neposunul.

### **Euronovela zákona o auditorech**

Vedle toho jsou v Poslanecké sněmovně rychlé euronovely dvou profesních zákonů - zákona o daňových poradcích a zákona o auditorech. Původně byly tyto novely mnohem rozsáhlejší, byla v nich jen malá implementační část, která reagovala na euroměrnice, a pak velký balík změn, které vyplynuly z potřeb praxe.

V mezidobí od přípravy těchto dvou novel došlo ke změnám v jejich pojetí a rozsahu. Zvýšil se tlak na Českou republiku, aby implementační předpisy byly urychleně schváleny tak, aby všechny mohly být platné ještě před vstupem do Evropské unie. A to se netýká jen resortu financí, ale i dalších resortů. Všechny připravované novely se rozdělily na dvě části, ponechal se v nich jen implementační prvek, jenom to, co skutečně musíme do 1. května 2004, a všechno ostatní se udělá až po vstupu do EU v nějaké další novele. Z tohoto důvodu tyto novely výrazně zestručněly a týkají se pouze naplnění požadavků na volný pohyb osob, profesí uvnitř Evropské unie. Definují pouze podmínky, za jakých v České republice mohou vykonávat zahraniční daňoví poradci a auditori svou profesi. V rámci vnějšího připomínkového řízení nás odbor kompatibility při Úřadu vlády České republiky přiměl doplnit do auditorské novely zvláštní kategorii auditorů. Máme tam humorné pojmy, vyplývající z překladů. Máme našeho normálního auditora tuzemského a pak máme

zahraničního auditora usazeného. Tím je míněno, že přenesl výkon své profese odjinud do České republiky. Jsou pro ně stanoveny určité podmínky, složení zkoušek atd. Je to reciproční opatření, které na druhé straně umožňuje našim auditorům, aby se usadili někde jinde, pokud složí zkoušku. A pak jsou auditori, kteří zůstanou usazení v jiné zemi a jednou za čas, třeba jednou za rok, provedou audit u nás. Ti by se u nás jenom registrovali, aniž by museli skládat jakoukoliv zkoušku.

Protože ministerstvo financí není tím, kdo má hlavní slovo ve výkladu směrnic EU, respektovali jsme tento požadavek odboru kompatibility Úřadu vlády, protože předpokládáme, že vědí, co po nás chtějí a že to po nás chtějí právem. Jak jsem však zjistil, Komora auditorů je jiného názoru a domnívá se, že výše zmíněné ustanovení, které je v obecné rovině v euroměrnících, by nemělo být v plném rozsahu uplatňováno i na auditorskou profesi, ale že by v tomto případě měl být zvolen přístup, který by u zahraničních auditorů vyžadoval splnění určitých podmínek.

Dostal jsem na vědomí kopii dopisu, kterým se prezident Komory auditorů dotazuje Karla van Huleho, ředitele direktoriátu 17 v rámci Evropské komise, na výklad, protože tam je spatřován určitý konflikt mezi dvěma směrnici, z nichž jedna ukládá maximálně liberalizovat, kdežto druhá přece jenom počítá s určitým omezením.

### **Národní akční plán**

Pokud jde o další vývoj, ministerstvo financí pracovalo v roce 2003 na dlouhodobém programu, který chtělo nechat schválit formou usnesení vlády a do kterého zabudovalo střednědobé a dlouhodobé úkoly na úseku účetnictví, auditu, daňového poradenství. Tento program připravovalo proto, že úkoly nesměřovaly jenom dovnitř resortu včetně profesních komor, ale vyžadovaly součinnost i dalších subjektů státní správy. Řada věcí spadá například do gesce Ministerstva spravedlnosti ČR, Komise pro cenné papíry. Vyřešili jsme to tím, že jsem požádal Světovou banku, zda by nevyslala misi do České republiky a neprovedla zde určitý screening stavu účetnictví, auditu a jiných profesí. Mise při-

jela, zrevidovala, napsala tlustou zprávu, dala nám řadu doporučení, a ta doporučení se téměř kryjí s tím, co jsme připravili. Světová banka nám nabídla, že vedle této zprávy popisující stav pomůže s vypracováním Národního akčního plánu.

V prvním čtvrtletí 2004 budeme připravovat akční plán pro oblast účetnictví a svázaných profesí - účetních, daňových poradců a auditorů. V něm určíme střednědobé a dlouhodobé úkoly. Akční plán předurčí obsah dalších novel, tj. zákona o auditorech a zákona o daňových poradcích, a bude se snažit dobudovat třetí pilíř profesní soustavy - vytvořit ze zákona profesi certifikovaných, licencovaných účetních. Vznikne tak triangel daňový poradce - auditor - certifikovaný účetní.

Tím se by se měly vytvořit podmínky pro horizontální prostupnost profese, pro to, aby účetní nemusel absolvovat 10leté mučení a školení a řízený trénink, když se rozhodne být auditorem a získat novou licenci, ale aby se jen horizontálně přesunul do druhé profese, patrně po složení nějakých rozdílových zkoušek. Stejným způsobem by se mohly provádět přesuny třeba mezi daňovými poradci, auditory atd. Dosud to nejde, protože se míchají dva režimy. Jedni jsou ze zákona a druzí jsou na bázi jakési dobrovolnosti. Tím se vytvoří stejná srovnávací základna.

### **Subjekty veřejného zájmu**

Ve střednědobém časovém horizontu bude také třeba do českého právního řádu zavést definici subjektů zvýšeného veřejného zájmu, public interest entities, což jsou regulované podniky typu bank, pojišťoven, investičních fondů. Většinou jde o podniky působící ve finančním sektoru plus korporace takového významu a rozsahu, které mají klíčový význam pro národní hospodářství. Jakmile bude vymezen rozsah těchto public interest entities, bude jim zákonem o účetnictví a dalšími možno ukládat nějaké zpřísněné požadavky. V tu chvíli se ekonomika z účetně regulatorního hlediska přetvoří do podoby jakéhosi chleba se salámem či sendviče se třemi vrstvami.

Horní vrstvou budou public entities, které budou muset povinně používat mezinárodní účetní standar-



dy IFRS, budou podléhat povinnému auditu podle mezinárodních auditorských standardů a nějaké regulaci. Salámem mezi těmi chleby budou ti střední, kteří budou účtovat v plném podvojném účetnictví, z nichž někteří budou, nebo nebudou podléhat auditu v závislosti na kvantitativním rozsahu obratu, aktiv atd. Tím spodním chlebem budou malé podniky, které budou účtovat ve zjednodušeném podvojném účetnictví. U těch se nepředpokládá, že by jejich účetní závěrky podléhaly auditorskému přezkoumávání.

Dříve nebo později budeme Evropou přivedeni k tomu, abychom i u nás vytvořili nějaký Public Oversight Body, dozorový orgán, který bude vykonávat dohled nad činností auditorů. Zatím s tím příliš nespícháme, v národním akčním plánu bude pouze úkol to do nějaké doby připravit. Raději počkáme na první zkušenosti z okolí. Teoreticky je celá škála možností, jak tento orgán vytvořit. Lze ho vytvořit na bázi uživatelské, tzn. že by v něm byli hlavně obchodníci s cennými papíry, představitelé investorů, bank, nebo je možné uvažovat o tom nevy-

tvářet samostatný orgán, ale jen někoho zvenčí delegovat do dozorčích orgánů komory, či pro začátek vytvořit nějaký dozorčí útvar při ministerstvu financí nebo při Komisi pro cenné papíry.

Poznámka na závěr. Zrušili jsme jednoduché účetnictví, zavedli víceúrovňový systém podvojného účetnictví, a nyní budeme zdokonalovat účetní standardy. Ve veřejném sektoru budeme mít v dlouhodobém výhledu úkol pokusit se v přiměřeném rozsahu implementovat IPSAS – International Public Sector Accounting Standards.

---

# Uvažovaný vývoj daňových předpisů v České republice

Yvona Legierská, náměstkyně ministra financí ČR

Probíhající změny daňových předpisů vycházejí především z nutnosti reformy veřejných financí a z blížícího se vstupu do Evropské unie. To se týká jak zdanění příjmu - zdanění příjmů a majetku, tak nepřímého. Všechny tyto změny přispějí k plnému zapojení českých podnikatelů do jednotného evropského trhu a řada z nich navíc přispěje k větší neutralitě daňového systému, což je přínosné pro dlouhodobý ekonomický růst.

Nutnost reformy veřejných financí vyplývá ze silící nerovnováhy veřejných rozpočtů, která by se bez reformních kroků dále prohlubovala. Byl by ohrožen dlouhodobý ekonomický růst, což by mělo dopad i na podnikatelskou sféru a všechny občany. Schodek státního rozpočtu v poměru k HDP je třeba snížit do roku 2006 alespoň na 4 procenta. Reformní opatření budou krátkodobě znamenat zvýšení daňových příjmů, hlavním dlouhodobějším cílem na příjmové straně rozpočtu je však stabilizace daňových výnosů vzhledem k HDP. Celková úroveň zdanění měřená složenou daňovou kvótou je v ČR nyní srovnatelná s průměrem členských států EU a předpokládáme, že tomu tak bude i v budoucnu. Změny v daňové ob-

lasti jsou do velké míry ovlivňovány harmonizačními kroky.

## Uvažovaný vývoj zákona o DPH

Prvořadým úkolem z hlediska dalšího vývoje zákona o DPH je dokončit harmonizaci národního zákona o DPH s právem EU. Jde především o aplikaci směrnice 77/388/EEC, ve znění pozdějších předpisů, která je základní směrnicí upravující DPH (6. směrnice Rady EU), dále směrnice 79/1072/EEC, jež upravuje vrácení DPH osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, které nepodnikají v tuzemsku, a směrnice 86/560/EEC, upravující vrácení DPH podnikatelům z třetích zemí, kteří nepodnikají v tuzemsku.

Zákon o DPH č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, byl naposledy novelizován zákonem č. 322/2003 Sb. s účinností od 1. října 2003. Touto úpravou dochází v souladu s 6. směrnicí Rady EU ke snížení limitu obratu pro povinnou registraci plátce DPH ze 3 milionů na 2 miliony korun za 12 měsíců a počítáme, že od data vstupu do Evropské unie to bude 1 milion korun. Touto novelou byly také provedeny v souladu se 6. směrnicí některé přesuny položek zboží a služeb

ze snížené sazby do základní s účinností od 1. ledna 2004.

K tomuto přeřazení zboží a služeb nedochází ještě v celém rozsahu, a to zejména proto, že dnešní příloha zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje služby, které podléhají základní 22procentní sazbě. Všechny zde neuvedené podléhají 5procentní sazbě. Vzhledem k tomu, že k datu vstupu do EU dojde k překlacení této přílohy, bude příloha u služeb obsahovat vyjmenované služby se sníženou sazbou, a všechny zde neuvedené budou se sazbou základní. Proto výčet není a ani nebude po první čtyři měsíce roku 2004 úplný.

Úplná harmonizace národního zákona je kromě výjimek provedena v navrhovaném novém zákonu o DPH, který by měl vstoupit v účinnost s datem vstupu do EU. Přejížděnými výjimkami jsou snížená sazba pro převod a dodání stavby pro bydlení včetně stavebních prací a snížená sazba pro dodání tepla do konce roku 2007. Trvalou výjimkou je vyjednaná částka obratu pro povinnou registraci plátců, a to 35 tisíc eur za 12 po sobě jdoucích měsíců. V členských zemích EU a ve směrnici je tento limit 5000 eur.

## **Uplatňování DPH v intrakomunitárním obchodu**

Hlavní úpravou v návrhu nového zákona je jeho rozšíření o ustanovení týkající se uplatňování DPH v rámci obchodování mezi členskými státy EU, tzv. intrakomunitární obchod, tedy dovoz a vývoz zboží v rámci EU. Při obchodování mezi členskými státy je uplatňován přechodný režim, kdy dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně v členském státě dodavatele zboží a je zdanitelným plněním jako pořízení zboží v členském státě pořizovatele zboží, pokud je pořizovatel osobou registrovanou k dani, tedy v tuzemsku plátcem daně, nebo osobou identifikovanou k dani. Dále jsou uplatněny nové postupy při dodání zboží do jiného členského státu neplátcí a při dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu, včetně dalších úprav zajišťujících úplnou harmonizaci zákona o DPH.

Další vývoj DPH v EU by měl směřovat ke sjednocování sazeb v jednotlivých členských státech a tím i k dosažení konečného režimu zdaňování v EU, tj. zdaňovat v zemi dodavatele, tak je tomu při zdaňování zboží v tuzemsku.

Další velkou změnou bude to, že vývoz do členských států EU a dovoz z těchto států již nebude sledován prostřednictvím jednotných celních deklarací (JCD), nýbrž v rámci daňové správy. Dovozy a vývozy mezi členskými zeměmi Evropské unie budou součástí příloh daňového přiznání, budou podávány ve čtvrtletní periodicitě. Všechny členské země Evropské unie, když pořídí údaje o dovozech a vývozech z těchto přiznání, pošlou je na centrální server v Bruselu, zde dojde k „párování“. To bude jakýsi důkaz o tom, že pokud český podnikatelský subjekt vyveze zboží do jiné členské země Evropské unie, tak v této členské zemi se to musí projevit jako dovoz z členské země (intrakomunitární obchod), a opačně. Tyto vývozy budou osvobozeny od daně, důkazem dodržení zákonných postupů bude ono párování na základě souhrnných hlášení.

### **Spotřební daně**

Parlament ČR schválil nový zákon o spotřebních daních, který bude

platit od 1. ledna 2004. Tímto zákonem je v souvislosti se vstupem do EU přijata nová právní úprava, plně kompatibilní s evropským právem. Zavádí se nově pojem daňové sklady a zcela nový systém výběru spotřební daně. Velkou změnou je to, že správci spotřební daně budou od 1. ledna 2004 jen celní orgány.

Na rozdíl od dnešního stavu budou výrobky, které jsou předmětem spotřební daně, zdaňovány co nejbližší místu spotřeby. Tyto výrobky budou vyráběny, skladovány a dopravovány do místa spotřeby nezdaněné v režimu podmíněného osvobození od daně. K tomu účelu budou vytvořeny daňové sklady, k jejichž provozování vydá celní ředitelství povolení na základě jednoznačných kritérií. Na výrobky umístěné v daňových skladech i na výrobky dopravované v režimu podmíněného osvobození od daně budou jednotlivé subjekty poskytovat zajištění daně. Ten, kdo bude mít povolení k provozování daňového skladu, a vyskladní zboží další osobě, která má toto povolení, nebude mít povinnost platit daň. Daňová povinnost vznikne teprve tehdy, když tato osoba dále prodá zboží někomu, kdo už takové povolení nemá. Na zboží, které bude na cestě mezi daňovými sklady, se budou muset složit tzv. jistiny.

Součástí nového zákona je i úprava sazeb spotřebních daní tam, kde sazby platné v ČR jsou nižší než minimální sazby povinné pro členské státy EU. Například u cigaret se tyto úpravy provedou postupně tak, že k plnému vyrovnání dojde do konce roku 2006.

Uvedené úpravy jsou předpokladem pro plné a rovnoprávné zapojení českých podnikatelů do jednotného vnitřního trhu EU. Zároveň umožní podnikatelům ze států EU podnikat v ČR ve stejném standardním režimu, jaký se uplatňuje v ostatních členských státech EU.

### **Daň z příjmů právnických osob**

**Snižování sazeb.** V roce 2004 se sazba z příjmu právnických osob sníží z 31 % na 28 %, v roce 2005 na 26 % a v roce 2006 na 24 %. Sazba daně pro subjekty kolektivního investování se k 1. 1. 2004 sníží z 15 na 5 %. Dojde tak k snížení daňového

zatížení podnikatelského sektoru, což se projeví v růstu konkurenceschopnosti domácí ekonomiky a v lepším postavení českých firem na světových trzích. Česká republika tím reaguje i na vývoj sazeb v okolních státech a zostření boje o zahraniční investory.

**Úprava daňového základu.** Původně mělo být snižování daňových sazeb částečně kompenzováno rozšířením daňového základu. Toto rozšíření bylo fakticky eliminováno zamítnutím návrhů na odpis promlčených závazků a odmítnutím zrušení reinvestičního odpočtu. Byly schváleny jen změny s minimálními dopady na státní rozpočet. A to omezení uznatelnosti nákladů do výše odpisů nebo leasingových splátek na osobní automobily ze vstupní ceny do 900 tisíc korun, snížení možnosti umořovat ztrátu z předchozích let ze sedmi na pět let, zrušení slevy ve výši poloviny daně sražené z dividend.

### **Daň z příjmů fyzických osob**

**Minimální základ daně.** Byl zaveden tzv. minimální základ daně. V případě, že bude poplatník ve ztrátě nebo bude mít nízký daňový základ, jeho základ daně bude stanoven jako 12násobek poloviny průměrné mzdy. Na dani tak zaplatí cca 8400 Kč ročně. Lze uplatňovat nezdanitelné části základu daně – např. na děti, na druhého z manželů apod.

**Vztah účetnictví a daní.** Novela zákona o dani z příjmů má vazbu na novelu zákona o účetnictví, který má také účinnost od 1. ledna 2004. Novela ruší jednoduché účetnictví a všechny právnické osoby povedou podvojně účetnictví. Fyzické osoby s obratem do 6 milionů korun za posledních 12 měsíců povedou tzv. daňovou evidenci.

Současnou snahou je do určité míry odpoutat účetnictví od daní. Od 1. ledna 2005 pak pro vybrané subjekty budou implementovány mezinárodní účetní standardy. Toto uvolnění účetního přístupu a výsledek hospodaření zjištěný podle mezinárodních účetních standardů je pro daňové účely krajně nevhodný. Proto zákon o dani z příjmů vyloučí vliv

mezinárodních účetních standardů na výsledek hospodaření.

Provedli jsme rozbor, kolika osob se bude týkat přechod z dnešního jednoduchého účetnictví, případně daňové evidence na podvojné účetnictví. Týká se to pouze 3 % daňových subjektů, takže nepůjde o žádné katastrofální následky, jak prezentovala média. V novele zákona o dani z příjmů se kromě problematiky účetnictví promítají i výsledky politických jednání. Ty se promítly zejména do snížení sazby daně z příjmů právnických osob. Nicméně se zřejmě shodneme na tom, že sazby daně v podstatě nejsou srovnatelné ani mezi členskými zeměmi Evropské unie ani mezi kandidátskými zeměmi. Všechno závisí na základu daně. A tento základ daně je velmi rozdílný v jednotlivých zemích.

Ministerstvo financí velmi pečlivě sleduje zejména dění na Slovensku, kde nastartovali od roku 2004 tzv. rovnou daň. Svěho času bylo u nás prezentováno, že se řada českých firem masově přestěhuje na Slovensko díky této sazbě. Při analýze jsme zjistili, že tato de facto 19procentní sazba daně na Slovensku by odpovídala rozsahem základu daně 22 až 23 % sazby daně, které mají vazbu na náš základ daně z příjmů. Máme informace o tom, že do budoucna by se zejména v Evropské komisi mělo hovořit o sjednocování základu daně z příjmů, což je určitě cesta ke srovnatelnosti.

### **Zdaňování konsolidačních celků v rámci EU**

Při přípravě vypracování návrhu nového zákona o dani z příjmů se zvažuje změna vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob, a to zdanění koncernu jako celku. To by sice eliminovalo problém určování převodních cen, na druhé straně by však vznikly problémy s vymezením konsolidačních celků, určením jurisdikcí, administrativní náročností a založením nových distorzí. Je proto navrženo případnou změnu odložit až do harmonizace této oblasti v rámci EU.

### **Další připravované změny**

Ministerstvo financí připravuje zcela nový zákon o dani z příjmů s účinností od 1. ledna 2006. Cílem nové právní úpravy je zejména zjednodušit a zprůhlednit stávající práv-

ní úpravu daní z příjmů, což by mělo přinést příznivější prostředí jak pro fyzické osoby provozující podnikatelskou činnost (zjednodušené metody vykazování základu daně, možnosti paušalizace zisku pro stanovení základu daně z podnikání, jednodušší způsob uplatňování výdajů), tak pro právnické osoby (zprůhlednění a větší neutralita odčitatelných položek a osvobození). Na druhé straně má nový zákon obsahovat ustanovení minimalizující daňové úniky a úpravy vedoucí ke zefektivnění správy daní.

Připravuje se také nová procesní norma. Zákon o správě daní a poplatků z roku 1992 by měl být od 1. ledna 2005 nahrazen zcela novou procesní normou, daňovým řádem. Zejména je nutné upravit část týkající se exekucí podle novely občanského soudního řádu. Mělo by se také podstatně snížit penále ve srovnání se současným stavem, kdy se v řadě případů vystavuje penalizační platební výměr na částku vyšší, než je daň doměřená, čímž geometrickou řadou stoupají daňové nedoplatky. Ministerstvo financí chce také posílit právní jistotu nejen na straně správců daně, ale i na straně daňových subjektů.

Byla nastartována druhá etapa reformy veřejných rozpočtů, která bude zahrnovat řadu úprav. Jednou z nich bude sblížení sazeb daně z přidané hodnoty ve vazbě na snižování vedlejších nákladů práce, tzn. sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Dalším krokem má být důslednější potírání,

omezování šedé ekonomiky. Ministerstvo financí má připravené tři zákony:

- zákon o registračních pokladnách,
- zákon o majetkových příznáních,
- zákon o kolkování lihovin.

Tyto zákony by měly mít účinnost od 1. ledna 2005. U kolkování lihovin to znamená, že na území České republiky se už nebude prodávat žádný alkohol bez kolku. Pokud jde o zákon o registračních pokladnách, MF opustilo myšlenku minulého volebního období, tzn. fiskálních registračních pokladen, ale budou to obyčejné registrační pokladny. Ty by měly být zavedeny zejména tam, kde nyní nejsou, tzn. v maloobchodě a v restauracích.

Co se týká zákona o majetkových příznáních, v podstatě půjde o majetek pořízený po datu účinnosti, a to majetek registrovaný, tzn. lodě, letadla, automobily, nemovitosti, cenné papíry. Rovněž tento zákon bude mít výrazně preventivní charakter.

Kromě uvedených tří zákonů je připravený materiál „Některá opatření k omezení šedé ekonomiky“. Ten bude mít dopad do nedaňové legislativy, kdy je nutné celou řadu zákonů, které jsou v kompetenci jiných resortů, upravit tak, aby nedocházelo k daňovým únikům, ke zkreslování účetnictví. Je eminentní zájem na tom, aby Česká republika byla důvěryhodným a důstojným partnerem všem členskými zemím Evropské unie.



Pohled do sálu: zleva Vladimír Králíček (viceprezident Komory auditorů ČR), Petr Kříž (prezident Komory auditorů ČR) a Geoffrey Mitchell (ICAEW).

# Účetní a auditorská profese v kontextu vstupu do EU

František Jakub, předseda Komise pro cenné papíry

Českou účetní a auditorskou profesi čeká v souvislosti se vstupem do Evropské unie řada změn. V rámci evropského prostoru se jí otevře transparentní trh s cennými papíry. Nový efektivní systém finančních informací má být založen na:

- směrnici o prospektu,
- transparenční směrnici,
- mezinárodních účetních a auditorských standardech,
- corporate governance,
- nezávislém institucionálním dohledu,
- harmonizaci systému uplatňování.

Mimořádnou pozornost věnovala Komise pro cenné papíry (KCP) právě auditorským standardům. Chtěl bych se zmínit o nedostatcích v legislativních návrzích týkajících se auditorské profese, zejména z toho důvodu, aby nás to všechny vyburcovalo k daleko větší intenzivnější práci na urychlení příslušných změn.

## Nezávislost auditora

Prvním nedostatkem, který se týká nezávislosti auditora, je současný rámec pro jmenování a odvolávání externích auditorů. Je nezbytné, aby zákonem bylo jasně upraveno, kdo může jmenovat a zejména odvolávat externího auditora. Nemůže to být nikdo jiný než dozorčí rada, případně výbor pro audit, jestliže takové výbory budou v rámci správy a řízení společností zřizovány.

Není možné tolerovat praktiky, kdy management společností měl hlavní slovo při výběru externích auditorů. To se týká nepřímo i nezávislosti interních auditorů, jejichž činnost primárně směřuje dovnitř a kteří upozorňují na rizika, před nimiž společnost stojí. Nicméně i u nich je nezbytné klást důraz na jejich nezávislost.

Další věcí, která v tuto chvíli není zcela běžná, je zveřejňování tržeb za služby pro emitenty cenných papírů, a to zejména v členění na částky, které byly zaplacené za výkon auditu, příp. služeb s tím souvisejících,

a za služby, které s auditem nesouvisí, jako jsou různá poradenství, ať už v oblasti účetní nebo daňové. Toto by mělo být součástí zejména výročních zpráv emitentů cenných papírů.

Na druhé straně není obvyklé ve výročních zprávách auditorských firem zveřejňovat příjmy od největších klientů, tak aby bylo jasně deklarováno, do jaké míry je auditorská firma závislá či nezávislá na příjmech od svých jednotlivých klientů.

Dalším principem je rotace partnerů – auditorů jakožto fyzických osob, které vykonávají audit pro auditovanou společnost. Diskutuje se o délce období, zda by to mělo být 5, 6 či 7 let. Toto opatření je potřebné a mělo by vést k zamezení toho, aby se auditor po určité době příliš nesblížil s auditovanou společností v tom smyslu, že by mohla být ohrožena jeho nezávislost, případně ohrožen jeho nezávislý úsudek.

Co je velmi důležité a objevuje se často v různých doporučeních, je zavedení vnitřních mechanismů pro monitorování a včasné identifikování aspektů, které mohou ohrozit nezávislost auditora.

Tyto interní systémy je nezbytné zavést uvnitř samotných auditor-



ských firem. Měly by být součástí vynucování a kontroly ze strany externího regulačního orgánu.

## Konflikt zájmů

Druhým důležitým aspektem, který se týká auditorských standardů, je konflikt zájmů. Některé věci jsou u nás v tuto chvíli dobře konstruovány a aplikovány. Příslušná opatření mají směřovat k zamezení konfliktu zájmů při výkonu auditorské činnosti, případně při výkonu ji-



Předseda komise pro cenné papíry František Jakub uvedl, že KCP věnovala mimořádnou pozornost auditorským standardům a následně se zmínil o nedostatcích v legislativních návrzích týkajících se auditorské profese.

ných činností pro klienta. Nelze tolerovat, aby auditor auditoval svou vlastní činnost. Jinými slovy, pokud auditor provádí pro auditovanou společnost jiné činnosti, které bezprostředně nesouvisí s auditem, není možné, aby v rámci auditu nebo v rámci jiných mechanismů auditoval svou vlastní činnost. Důležité je rovněž trvat na zákazu určitých obchodních propojení mezi auditorem a auditorskou firmou a auditovanou společností. Mám na mysli zejména jakékoliv investiční propojení mezi těmito společnostmi.

Hodný zřetel je i požadavek na zveřejnění, tzv. disclosing, všech rozdílných názorů, které se vyskytnou v průběhu auditu mezi managementem společnosti a mezi auditorem. S těmito rozdílnými názory by měla být seznámena zejména dozorcí rada, příp. výbor pro audit. Právě dozorcí rada nebo výbor pro audit by měly být hlavním partnerem při uzavírání auditu u auditované společnosti.

### Nové aspekty regulačního rámce a jeho nedostatky

Stávající stav statutární regulace či samoregulace není zcela vyhovující a konformní. Statutární regulátor, kterým je nyní Ministerstvo financí ČR, ale i dozorové orgány - Komise pro cenné papíry, Úřad pro pojišťovnictví a penzijní fondy, Česká národní banka - nemají dostatečné pravomoci, například při odmítnutí jmenování auditora, auditorské firmy, případně při nařízení výměny auditora. Mezi jednotlivými dozorovými orgány je přitom rozdíl. ČNB určité pravomoci má, částečné pravomoci má i Úřad pro dohled nad pojišťovnami a penzijními fondy, kdežto Komise pro cenné papíry žádnou takovou pravomoc nemá.

V některých speciálních zákonech se objevily nové povinnosti pro auditora, a to oznamovat dozorovým orgánům určité nedostatky, které se v případě výkonu auditu vyskytují, zejména s upozorněním na možné problémy s finančními závazky nebo s problémy splácet závazky u subjektů, které jsou pod regulací orgánů supervize přes finanční trh. To je v pořádku, v tom problém není. Objevuje se to ve všech specializovaných zákonech, nicméně neexistují případně sankce pro případ, že auditor stanovenou povinnost nesplní.

Velkým přetrvávajícím nedostatkem je, že auditor není povinen sdělovat informace na dožádání dozorového orgánu. Je sice povinen sdělovat dozorovému orgánu informace, pokud něco zjistí, nicméně v případě, že je dotázán na určité informace, tak bez zproštění mlčenlivosti účetní jednotkou nemá povinnost reagovat na takový dotaz. A to v období přístupu do Evropské unie, v období integrace finančních trhů, ať už na úrovni Evropské unie nebo na úrovni transatlantické, není příliš dobré.

Problémem, který by se měl razantně řešit, je neexistence plynulé komunikace mezi dozorovými orgány a auditory oběma směry. Například Komise pro cenné papíry má možnost sdělovat informace auditorům, v opačném směru tomu tak v tuto chvíli není. Nedostatečné jsou rovněž kapacity při vymáhání standardů pro oblast auditu nebo v budoucnu pro mezinárodní účetní standardy. Ani Komise pro cenné papíry nemá nyní dostatečné personální ani odborné předpoklady pro to, aby mohla účinně prosazovat zejména mezinárodní účetní standardy. Její činnost je omezena na obsahovou náležitost všech možných informací, které k ní plynou, a nemá kapacity na to, aby detailně zkoumala a upozornila na případné chyby, které by dokázala identifikovat.

### Samoregulace

Kde vidím hlavní nedostatky u samoregulace? Myslím, že o nich Komora auditorů velmi dobře ví. Jde zejména o slučitelnost kodexu profesionálního jednání, ať už jde o kodex Mezinárodní federace účetních nebo v některých aspektech i mezinárodních standardů pro auditory.

Dalším nedostatkem je netransparentnost při zveřejňování postihů, které se týkají auditorů. Tyto informace prakticky nejsou dostupné. Tím nemám na mysli souhrnná čísla, ta ve výročních zprávách existují, ale to, že není dostatečně transparentní systém zveřejňování, jaké nedostatky byly zjištěny a konkrétně u kterých osob. Ve veřejných zdrojích jsem odpovídající informaci nenašel.

Jaká jsou opatření k nápravě? Vyplývá to ze zmíněných nedostatků. Podle mého názoru se musí změnit celý mechanismus vynucování mezinárodních účetních standardů a standardů pro auditorskou čin-

nost, tzn. počínaje statutární regulací a dozorem až po samoregulační mechanismy.

Je třeba posílit samoregulační principy, ať už u auditorské profese nebo profese účetní, například vznikem Komory certifikovaných účetních, a definovat tzv. subjekty veřejného zájmu, public interest entities. Jsou to zejména subjekty, které jsou pod určitou dohledovou pravomocí ČNB, Komise pro cenné papíry nebo ministerstva financí. Měly by to však být i velké společnosti, které mají makroekonomický, sociální nebo regionální význam

Regulační rámec	
➤	stávající stav nevyhovující na úrovni statutární regulace, samoregulace
➤	Úroveň statutární regulace
✓	nedostatečné pravomoci regulátora při nařízení výměny auditora či odmítnutí jeho jmenování
✓	auditor má sice povinnost sdělovat dozorovému orgánu určité informace – neexistují sankce za porušení povinnosti
✓	auditor není povinen sdělovat informace na dožádání dozorového orgánu
✓	nedostatečné kapacity při vymáhání ISA nebo IAS (důraz jen na kompletnost účetní závěrky, ne na případné chyby)
➤	Úroveň samoregulace
✓	slučitelnost kodexu profesionálního jednání s IFAC a ISA
✓	neexistence veřejnoprávního dohledu
✓	netransparentnost postihů
➤	Opatření k nápravě
✓	změnit mechanismus vynucování IAS a ISA
✓	zavést nezávislý veřejnoprávní dohled
✓	výraznější samoregulace jak u auditorů, tak účetních (vznik Komory certifikovaných účetních)
✓	definovat subjekty veřejného zájmu
✓	vytvořit specializovaný orgán formulující účetní standardy
✓	výjimečné použití jiných standardů než IAS
✓	důraz na vzdělávání
➤	Opatření ke zvýšení kvality a posílení důvěryhodnosti účetnictví a účetních výkazů
➤	Doporučení EK z 16.5.2002 o nezávislosti auditorů
➤	IOSCO zprávy z října 2002
✓	Principy nezávislosti auditora a role corporate governance v monitorování nezávislosti auditora
✓	Principy dohledu nad auditory

### Nezávislý institucionální dohled

Co to znamená? Zejména zavést veřejnoprávní dohled. Znamená to, aby nad auditorskou profesí nebyl pouze orgán, který je složen jenom z auditorů, ale orgán, který by měl být z většiny složen z jiných osob než z auditorů – z dozorových institucí, institucionálních investorů, zástupců emitentů cenných papírů. Předmětem intenzivnějšího jednání by mělo být institucionální zakotvení orgánu v rámci českého právního řádu. Modelů je celá řada a je potřeba hledat model, který bude efektivní, levný a přitom velmi účinný.

Debaty o tom, jak institucionálně zakotvit veřejnoprávní dohled, by mohly do určité míry navazovat na restrukturalizaci institucionálního

rámce regulace a dozoru nad celým finančním trhem. V komuniké vydaném výborem pro integraci dozoru nad finančním trhem, kde jsou zástupci ministerstva financí, Komise pro cenné papíry a České národní banky na nejvyšší úrovni, panuje shoda o budoucí reformě institucionálního rámce regulace a dozoru pro finanční trh. A to v tom smyslu, že by orientačně od 1. ledna 2005 měl přejít dozor nad kempeličkami pod Českou národní banku, orientačně od 1. 1. 2006 dozor nad penzijními fondy a pojišťovnami pod Komisi pro cenné papíry. To by byla realizace prvního kroku.

Druhým krokem, který by se měl uskutečnit zhruba rok před vstupem ČR do Evropské měnové unie, by mělo být sloučení ČNB a KCP. Rozhodnutí o tom, jak bude vypadat integrovaný dozor a případná fúze, by mělo padnout do konce roku 2006. Právě v tomto kontextu by se měly odvíjet diskuse i nad tématem veřejnoprávní regulace pro oblast auditorů.

### Vzdělávání a příprava na aplikaci mezinárodních standardů

Primární know-how se koncentruje zejména u auditorů a účetních. Před vstupem do Evropské unie i poté, zejména v souvislosti s přípravou uplatnění mezinárodních účetních standardů, je nezbytné se kvalitně připravit, a to nejen na úrovni auditorských a účetních firem, ale i na úrovni regulace, dozoru a samotných společností, které nejsou v tuto chvíli plně připraveny na aplikaci mezinárodních účetních standardů.

### Vynucování standardů o finančních informacích v Evropě

Ministerstvo financí připravuje materiál zahrnující opatření ke zvýšení kvality a posílení důvěryhodnosti účetnictví a účetních výkazů. Evropský výbor regulátorů finančního trhu, kde má česká KCP statut pozorovatele, přijímá předpisy pro vynucování standardů o finančních informacích v Evropě a pro koordinaci uplatňování standardů.

Standard číslo 1, který byl schválen v dubnu 2003, se týká všech finančních informací poskytovaných emitenty, počínaje pravidelnými výročními, pololetními zprávami přes

předběžné zprávy, ad hoc informace, tzn. cenově citlivé informace, až po prospekty. Týká se to emitentů, jejichž cenné papíry byly nebo budou přijaty k obchodování na veřejných trzích nebo po novu na regulovaných trzích.

Hlavním aspektem tohoto standardu je nezbytnost existence orgánu dohledu, který bude odpovědný za vynucování standardů. Tento orgán dohledu má být nezávislý na vládě, na účastnících trhu a měl by být vybaven dostatečnými kapacitami a pravomocemi. Měl by mít možnost žádat o dodatečné informace jak emitenty, tak auditory. V principu nemusí existovat administrativní orgán, působnost tohoto orgánu může být delegována, ovšem jen za předpokladu, že osoba, na kterou je tato působnost delegována, je pod dohledem nezávislé autority a je jí také odpovědná za svoji činnost.

**Standard číslo 2** se týká koordinace vynucování standardů. Důležitá je zejména úvaha o vytvoření jednotné databáze rozhodnutí nezávislých veřejnoprávních dohledů, týkajících se oblasti účetnictví, finančních informací, případně auditorů. Zvažuje se možnost přístupu do této jednotné databáze i pro emitenty

Emitenti z veřejných, regulovaných trhů, budou požívat výhody evropského pasu, jinými slovy nebudou muset v každé zemi zpracovávat nový prospekt. Prospekt bude zveřejněn a uznáván v celém evropském prostoru, respektive v zemích Evropské unie s tím, že při nových emisích se budou vydávat pouze některé části prospektu týkající se informací o cenném papíru a část, která se nazývá „shrnutí prospektu“.

Další směrnici je **transparenční směrnice**, která by měla být schválena v dubnu 2004. Její působnost se vztahuje na emitenty, jejichž cenné papíry již jsou přijaty k obchodování na veřejných regulovaných trzích v EU. Směrnice klade hlavní důraz na rozšíření informací důležitých pro investory, především o vztazích mezi managementem, členy orgánů a samotnou společností, o motivačních programech pro management společností a jeho transakcích s akciemi společnosti (různé opční programy).

Znatelný je přitom posun k americkým standardům. Nepatřím k zastáncům kritiky, podle mého názoru velmi zjednodušené, která se týká událostí ve Spojených státech, popřípadě v Evropě, že za všechno můžou auditori. Myslím si, že to je

Auditorské standardy	Auditorské standardy
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Nezávislost auditorů</li> <li>✓ proces výběru a jmenování auditora</li> <li>✓ zveřejňování poplatků za služby pro emitenta v členění za provedení auditu a služby nesouvisející s auditem (př. daňové poradenství)</li> <li>✓ zveřejnění příjmů od největších klientů auditorských firem</li> <li>✓ rotace partnerů-auditorů</li> <li>✓ interní systém a procesy pro monitorování, identifikování ohrožení nezávislosti auditora (ty musí být hodnoceny externím dozorovým orgánem)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Konflikt zájmů</li> <li>✓ při výkonu auditorské činnosti a jiných činností pro klienta</li> <li>✓ princip „neauditovat“ svou činnost (např. pomoc klientovi sestavit účetní závěrku podle IAS)</li> <li>✓ zákaz obchodních propojení mezi auditorem a klientem</li> <li>✓ uvedení všech rozdílných názorů mezi auditorem a managementem na prováděný audit a jeho výsledek</li> <li>✓ dozorčí rada nebo výbor pro audit – hlavní partner pro komunikaci</li> </ul>

a auditory, ovšem za předpokladu ponechání určitých informací pod mlčenlivostí. Jde zejména o informace, které se týkají obchodního tajemství jednotlivých firem. Hlavní důraz se přitom klade na koordinaci přeshraniční konzultace a spolupráci dohledových autorit.

Schválena již byla **směrnice o prospektu**. Tuto normu budou muset všechny členské země v 18měsíčním období implementovat do národních právních řádů. Směrnice se týká zejména emitentů cenných papírů, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaných trzích, a veřejných nabídek.

pohled velmi zjednodušený a že tento problém byl v systému jako celku, v neposlední řadě šlo o selhání konkrétních fyzických osob. Nicméně systém nebyl v pořádku, a je potřeba udělat razantní změny.

Transparenční směrnice bude měnit režim zveřejňování výročních zpráv. Nejde ani tak o lhůtu, protože poslední lhůta, kterou uvádí, jsou 4 měsíce po skončení finančního roku, ale o to, že ke stanovenému datu bude nezbytný audit. To znamená změnu ve srovnání se současnou praxí v České republice, kdy emitent má povinnost zveřejnit výroční zprávu do 4 měsíců a audit je mož-

né zveřejnit, jakmile bude hotov, lhůta je přitom půlroční. Jde o návrh, aby v rámci čtyř měsíců byl proveden i audit.

Konsolidované finanční výkazy budou muset být zpracovány podle mezinárodních účetních standardů IFRS, pololetní finanční výkazy podle IFRS 34 a zveřejněny do 60 dnů po skončení pololetí. Zatím se vede poměrně intenzivní diskuse o čtvrtletních finančních informacích. Nemluví se o finančních výkazech, ale o konkrétních finančních informacích, protože na jedné straně jsou americké standardy, které ukládají tuto povinnost, na druhé straně jsou některé země, které uvedenou povinnost nemají.

Pro zveřejňování informací bude možné používat internet, takže všechny informace nemusejí být jen v listinné podobě. Počítá se také s oznamovací povinností o nabytí hlasovacích práv. Bude unifikována doba pro oznamovací povinnost, která bude měřena v pracovních dnech. Zatím je návrh 3 + 3, jinak řečeno do tří pracovních dnů by měl investor zveřejnit podíl na hlasovacích právech společnosti a v dalších třech pracovních dnech by to měla zveřejnit (disclosing) samotná společnost. Bude také možnost elektronického hlasování na valných hromadách. Je rovněž idea vytvoření jednotného evropského informačního systému. V rámci Evropy by existovalo místo kde by investor mohl vidět veškeré relevantní informace o emitentovi, od prospektu, přes pravidelné zprávy až po cenově senzitivní informace.

## Mezinárodní účetní standardy

Od roku 2005 se emitenti cenných papírů nevyhnou povinnosti zpracovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Týká se to emitentů, jejichž cenné papíry jsou přijaty nebo budou přijaty k obchodování na regulovaném trhu v Evropě. Záměrem však je vztáhnout povinnost mezinárodních účetních standardů

<p><b>Standard č. 1</b> Vynucování standardů o finančních informacích v Evropě (duben 2003)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Účel           <ul style="list-style-type: none"> <li>ochrana investorů a podpora důvěry v transparentní finančních informací důležitých pro investorské rozhodování</li> </ul> </li> <li>➤ Působnost           <ul style="list-style-type: none"> <li>finanční informace (pravidelné zprávy, předběžné zprávy, ad hoc informace, prospekty) poskytované emitenty, jejichž cenné papíry jsou přijaty nebo budou přijaty k obchodování na regulovaném trhu</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Direktiva o prospektu</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Působnost při přijímání cenných papírů na regulovaný trh a při veřejné nabídce</li> <li>➤ Jednotný pas pro emitenty</li> <li>➤ Nová struktura prospektu</li> <li>➤ Možnost požadovat informace od auditora, členů orgánů, ovládaných či ovládajících osob</li> <li>➤ Možnost provést kontrolu na místě</li> </ul>
<p><b>Standard č. 1</b> Vynucování standardů o finančních informacích v Evropě (duben 2003)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Existence administrativního orgánu odpovědného za vynucování, nezávislého na vládě a účastnících trhu, s dostatečnými pravomocemi a zdroji</li> <li>➤ Mezi pravomocemi je monitoring finančních informací, vyžadování dodatečných informací od emitentů a auditorů</li> <li>➤ Možnost delegace jen za předpokladu, že samoregulační organizace je pod dohledem nezávislé autority a je jí odpovědná</li> </ul>	<p><b>Transparenční direktiva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Působnost na cenné papíry již přijaté k obchodování na veřejných regulovaných trzích v EU</li> <li>➤ Úplnost, pravdivost informací, včasnost a rovnost při uveřejňování informací</li> <li>➤ Rozšíření informací pro investory, především o vztazích mezi managementem, členy orgánů a samotnou společností, o motivačních programech pro management a jeho transakcích s akciemi společnosti</li> <li>➤ Posun k americkým standardům</li> </ul>
<p><b>Standard č. 2</b> O koordinaci vynucování standardů</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Výměna informací o rozhodnutích za předpokladu dodržení principů mlčenlivosti</li> <li>➤ Vytvořit jednotnou databázi rozhodnutí</li> <li>➤ Možnost přístupu i pro emitenty a auditory</li> <li>➤ Možnost přeshraniční konzultace k připravovanému rozhodnutí za předpokladu neohrožení včasného vynucování</li> </ul>	<p><b>Transparenční direktiva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Výroční zprávy - uveřejnění do 4 měsíců včetně auditu + zpráva managementu</li> <li>➤ Konsolidované finanční výkazy podle IAS</li> <li>➤ Pololetní finanční výkazy podle IAS 34 + aktualizace zprávy managementu - uveřejnění do 60 dnů</li> <li>➤ Čtvrtletní finanční informace (platí jen pro emitenty akcií) + nepovinné interpretace zveřejněných finančních údajů - uveřejnění do 60 dnů???</li> <li>➤ Možnost používat internet pro šíření informací</li> <li>➤ Oznamovací povinnost 3(4)+3 pracovní dny</li> <li>➤ Možnost elektronického hlasování na valných hromadách</li> <li>➤ Idea jednotného evropského informačního systému</li> </ul>

i na regulované finanční instituce, to je banky, investiční společnosti, obchodníky s cennými papíry, pojišťovny, penzijní fondy. Datum je pro všechny stejné, podle Komise pro cenné papíry je možné, respektive vhodné, implementovat IFRS i na ostatní subjekty, ale za předpokladu, že budou vyřešeny některé daňové otázky. Uplatnění mezinárodních účetních standardů totiž přinese některé výrazné změny, které by mohly za stávajícího systému propojení účetnictví a daní znamenat výrazné daňové dopady pro některé specializované subjekty.

## Corporate governance

Kodex správy a řízení společností byl poprvé Komisí pro cenné papíry zveřejněn počátkem roku 2001, ke konci roku 2003 dochází k revizi a doplnění kodexu. Jeho zveřejnění se předpokládá v prvním čtvrtletí 2004. Jedno z doporučení se bude

týkat určitého přesunu některých doporučení, pasáží týkajících se samotného kodexu, z tzv. soft law do tvrdých právních norem (hard law) a stanovení zákonných povinností, které jsou nyní upraveny na úrovni kodexu. Není to věc, která by se vyskytovala pouze v České republice, ale je to celoevropský trend a celoevropské doporučení.

Celým kodexem, který je na bázi doporučení, se line princip *complain explain*. To znamená, že pokud neimplementují nějaké doporučení, které je v kodexu zmíněno, tak vysvětlím, proč jsem tak neučinil. Že neimplementují, nemusí znamenat nic škodlivého, dramatického, špatného, ale je potřeba vysvětlit, proč určitý princip či určité doporučení nebylo implementováno. Tento princip by měl být v širší míře uplatňován zejména subjekty, které jsou kótovány na pražské burze.

# Současný stav a vývoj auditu účetní závěrky v EU

Petr Kríž, prezident Komory auditorů České republiky

Úloha auditora je jednou z těch rolí v celém řetězci finančního výkaznictví, která přispívá k důvěryhodnosti informací, které má trh k dispozici o podnikatelské sféře, zejména o obchodovaných společnostech. Na obnovení transparentnosti a spolehlivosti předkládaných informací se však musí podílet všechny subjekty řetězce finančního výkaznictví.

## Řetězec finančního výkaznictví

Vedle tvůrců norem, pravidel, standardů a regulátorů se na důvěryhodnosti informací musí podílet především vedení společností, to je představenstva a dozorčí rady, finanční a účetní útvary, které tyto informace připravují a předkládají a které nesou odpovědnost za provozní operační sféře. Pak je to úroveň interního auditu, který by měl ověřovat, zda data, která do těchto informací vstupují, jsou v pořádku. Externí audit je první externí linií obrany veřejného zájmu, který by měl ověřit především účetní závěrku a výroční zprávu, ale ani ten není úrovní poslední. Do hry vstupují distributoři informací, kteří je dostávají k uživatelům, analytikům a investorům. To jsou PR agentury, tisk, média a další, jež rovněž hrají roli v tom, aby informace byly prezentovány nezkr-

leně, úplně a řádně. Svou roli hrají také analytici, kteří informace opět analyzují a připravují podklady pro investiční rozhodnutí. A jsou tu rovněž investoři a akcionáři, kteří by měli podporovat samotné společnosti v zavádění kodexů, pravidel, když do společnosti investují.

celosvětově se jednoznačně prosazuje myšlenka, že audit je audit, a to takový, který je vypracován podle všech standardů.

Na regionální i mezinárodní úrovni je v současné době zřejmý posun k harmonizaci na principech řízení seberegulace a sdílených etických norem, na národní úrovni jsou patrné soutěže regulátorů a značné rozdíly. Objevuje se pojem řízená seberegulace, to znamená, že auditorská profese sama sebe reguluje, ale nad ní funguje ještě jakási monitorovací a dohledová úroveň v podobě různých komisí pro dohled nad kvalitou auditorské činnosti nebo pro veřejnoprávní dohled. Uplatňují se mezinárodní účetní standardy, mezinárodní standardy auditu i mezinárodní vzdělávací standardy pro profesní účetní, které se týkají i auditorů. To vše směřuje určitým způsobem k jednotnému systému.

Na druhé straně se v externí oblasti, to znamená v regulačním dohledu, objevují národní modely a co je trochu znepokojivé, vzniká určitá soutěž regulátorů, kdo má přísnější a lepší pravidla. Děje se tak zejména

Současný stav auditu v Evropské unii v porovnání s Českou republikou

Plná aplikace 8. směrnice EU o statutárním auditu v Česku a postupné uznávání zahraniční profesní kvalifikace. Doporučení EK ke kontrole kvality a k nezávislosti auditorů dosud čekají na odpovídající českou zákonnou úpravu. Slabý tlak veřejnosti a orgánů akciových společností na kvalitu auditu.

KA CR KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Styčné body a rozdíly

- Směrnice aplikovány, část doporučení chybí
- Schvalovaná novela umožní všem občanům EU uznání relevantní kvalifikace, rozdíly ověřeny rozdílovou zkouškou
- Ověření finanční políže a výkonnosti vs. ověření účetnictví
- Vyšší podíl orgánů a akcionářů, větší tlak na kvalitu auditu
- Diskuse otevřených otázek a jejich řešení s výběrem pro audit

## Audit je audit

Z mezinárodního pohledu se dnes prosazuje stanovisko, že neexistují malé, větší či ještě větší audity. Audit je prostě audit. To znamená, že uživatel musí mít právo od každého auditora očekávat stejnou míru ujištění podle stejných profesních principů a standardů vždy, když se setká se zprávou o auditu. Při podrobném pohledu na mezinárodní i české směrnice lze zjistit, že existují různé stupně ujištění. Jsou zprávy o prověrkách nebo revizích, ale i o sjednaných postupech. V těchto případech je auditor schopen poskytnout nižší míru ujištění, než třeba poskytuje v auditu, přestože i audit sám o sobě nemůže nikdy zaručit sto procentní jistotu. I auditor může udělat chybu, tak jako ji může udělat kdokoliv jiný. Zprávy umožňují nižší úroveň ujištění, ale tím i snížení nákladů za takto zpracovanou zprávu. To je sice platný postup, ale



tam, kde společnosti fungují přes hranice, jejich auditoři také fungují přes hranice, protože dcery jsou přidružené společnosti v jiných zemích apod. Vzniká určitý model, kdy se na jedné straně všechno harmonizuje a na druhé straně v každé zemi platí jiná pravidla.

## Nezávislost auditorů

Auditor by se ve své práci měl držet určitých principů. Nesmí nikdy auditovat výsledky své vlastní práce.

Úloha auditu v řetězci finančního výkaznictví

Na obnovení transparentnosti a spolehlivosti informací, které má trh k dispozici o podnikatelské sféře, zejména o obchodovaných společnostech, se musí podílet všechny subjekty, které jsou součástí tohoto řetězce. Audit je první externí linií obrany veřejného zájmu.

KA CR KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Složky řetězce

Na obnovení důvěry se musí mimo tvůrce norem a regulátorů podílet:

- Vedení společnosti, finanční a účetní útvary: objektivní zachycení a řádná aplikace IFRS/obecných předpisů
- Představenstva a dozorčí rady: Kodex správy a řízení společnosti
- Interní audit: vybudování a udržování vnitřního kontrolního systému
- Externí auditoři: řádné ověření závěrky a výroční zprávy
- Distributoři informací: přesnost, vědomost a objektivita
- Analytici: kvalifikace a řádná fundamentální analýza
- Investoři, akcionáři: řádný výkon práv, podpora Kodexu





Nesmí činit žádná výkonná rozhodnutí místo auditované společnosti a jejích orgánů. Neměl by působit v roli obhájce auditované společnosti v soudních kauzách, aby si zachoval nezávislost, ale i zdání nezávislosti z pohledu veřejnosti. A co je dnes zvláště aktuální, rozsah neauditových služeb poskytovaných auditované společnosti by neměl ohrozit nezávislost úsudku auditora, jako tomu bylo například v případě Enronu, kde neauditorské služby 10násobně převyšovaly služby v auditu. Je pak zřejmé, že nezávislost takového auditora je ohrožena. A pokud není, ale veřejnosti se to tak zdá, pak ohrožena je, i kdyby tomu tak nebylo.

### Rotace auditorů

V současné době se diskutuje o tom, zda se mají pravidelně na základě zákonného předpisu měnit auditorské společnosti. Toto opatření zatím funguje v Itálii, ale studie tam po devíti letech neprokázala zlepšení kvality auditu. Španělsko a Lotyšsko rotaci auditorů již zrušily, americký zákon Sarbannes-Oxley ji nepožaduje, a to především proto, že rotace brání získat a udržet znalosti o společnosti, o jejich informačních a kontrolních systémech, produktech a postupech a vztazích ve skupině. V USA výzkum prokázal, že v roce před výměnou a v prvních letech po výměně vzniká více podvodů a auditorských selhání. Aby auditor mohl efektivně a kvalitně vykonávat svou činnost, potřebuje získat podrobné znalosti o auditovaném podniku. Pravdou ovšem je, že v prvních letech, kdy auditor vstupuje do auditované společnosti, všechny tyto znalosti ještě nemá, a čím je podnik nebo auditovaný konsolidační celek složitější, tím je tento úkol náročnější.

Výměna auditora je nákladná a klade časové nároky na auditovanou firmu, protože po každé výměně musí investovat její pracovníci

svůj čas a vysvětlit používaný systém, kdežto v dalších letech už se spíše objasňují změny proti roku předchozímu. Ukazuje se, že výběr nového auditora vede spíše ke snížení ceny, ale málokdy ke zvýšení kvality auditorské práce. Efektivnějšími nástroji jsou rotace klíčového auditora, princip čtyř očí, kdy všechna rozhodnutí auditora probíhají uvnitř firmy v určité oponentuře, a účinný dohled nad kvalitou auditorské činnosti, ať formou seberegulace, nebo určitého dohledu nad touto činností.

### Současný stav auditu v EU a ČR

Pokud jde o srovnání stavu auditu v Evropské unii a České republice, je osmá směrnice o statutárním auditu v českém právu již plně implementována a nyní jdeme cestou dopracování některých pravidel, která se týkají uznávání zahraniční kvalifikace v auditorské, ale i v ostatních profesích. To už zahrnuje připravovaná novela zákona o auditorech. Ta by měla umožnit všem auditorům ze zemí Evropské unie uznání relevantní kvalifikace získané v jiném státě, případně ověření znalostí. Osoby, které se budou chtít stát auditory v České republice, by měly rozumět českému účetnictví, daňovému systému a obchodnímu právu. Kvalifikaci osob, které mají prokazatelné vzdělání v oblasti makro- a mikroekonomiky asi nebude nutno znovu ověřovat. Totéž se bude zřejmě týkat v budoucnosti daňových poradců, u nichž se nebude ověřovat, zda jsou dobří

v daních, pokud se budou chtít stát auditory.

Nicméně doporučení Evropské komise ke kontrole kvality a k nezávislosti auditorů dosud čekají na odpovídající českou zákonnou úpravu. V porovnání s Evropou je zde také určitý slabý tlak veřejnosti a orgánů akciových společností na kvalitu auditu. V mnoha zemích největší hrozbou pro auditora totiž není tlak regulačních orgánů, ale riziko občanskoprávních žalob za špatně provedenou auditorskou práci.

V chápání auditu vidím určitý posun v tom, že úlohou auditora je ověřit finanční pozici a výkonnost auditované společnosti, a nikoliv účetnictví, zda firma účtuje na správné účty apod. Důraz by měl být kladen na to, aby výstup, kterým je účetní závěrka, věrně zobrazoval výkonnost a situaci společnosti. Zvýší se nepochybně podíl orgánů společností a akcionářů při jmenování a odvolávání auditorů, ale i v tlaku na kvalitu auditu, protože akcionáři mají zájem na tom, aby dostali přesnou informaci pro rozhodování, zda mají koupit či prodat akcie. Bude muset dojít k daleko otevřenější diskusi a k řešení otevřených otázek, ať už s výborem pro audit nebo s dozorcí radou. V situaci, kdy dochází k diskusím, by auditor měl mít možnost říci: Je to v souladu s předpisy, ale myslíme si, že námi navržený postup je lepší z pohledu zachycení finanční pozice a výsledky nebo výkonnosti společnosti. A pak je už je to věc vnitřních systémů akciové společnosti, komunikace dozorčí rady, výboru pro audit



Zahraníční hosté: vlevo Johannes Guigard (FEE), Richard Martin (ACCA) a Philippe Pellé (EK).

s představenstvem, aby si záležitost vyjasnili a případně vylepšovali systémy i nad rámec onoho minima, které jim příslušné předpisy stanoví.

## Modernizace osmých směrnic o statutárním auditu

Kam se tedy pohybující cíl v Evropské unii v současné době posouvá? Přípravuje se novela osmých směrnic spolu s rozvojem veřejného dohledu na kvalitu auditu a nezávislost auditorů. Tato novela ovlivní v nejbližších letech statutární audit směrem k vyšší odpovědnosti, přeshraniční spolupráci a odborné a etické náročnosti. Mělo by dojít k zavedení mezinárodních standardů auditu tak, aby platilo, že audit je auditem v celé Evropě, ale i k určitému legislativnímu zakotvení požadavků na

smyslu Doporučení Evropské komise z května 2002.

- Harmonizace vzdělávání auditorů na bázi Mezinárodních vzdělávacích standardů pro profesionální účetní.
- Nová pravidla jmenování, odvolávání a odměňování auditorů.
- Posun odpovědnosti v managementech a představenstvech směrem k tzv. governance body (obdobu dozorčí rady, případně výboru pro audit v českém obchodním právu).

Základní záměry modernizace 8. směrnice v oblasti dohledu:

- Zajištění kvality auditu ze strany profesní organizace (zde KA ČR).
- Efektivní disciplinární postih s potřebnou mezinárodní koordinací (zamezila by tomu, aby audi-

- Přijetí a praktická aplikace Etického kodexu IFAC.
- Realizace přechodu na ISA.
- Komunikace auditora s orgány společnosti a dokumentace auditorské činnosti.
- Důsledky zavedení IFRS pro profesi a KA ČR.

Přechod na mezinárodní auditorské standardy nebude příliš výraznou změnou a nebude mít velký dopad na činnost auditorů, protože naproti většina těchto standardů je už transponována do českých auditorských směrnic. Nicméně k určitým dílčím změnám dojde, bude třeba zavést některé nové standardy.

Bude také třeba zlepšit komunikaci auditora s orgány společnosti, kde jsou určité dluhy – v dokumentaci auditorské činnosti, ve spisech auditora, ze kterých by jiný auditor mohl rekonstruovat průběh celého auditu.

Určité důsledky na fungování auditorů budou mít nově zaváděné Mezinárodní účetní standardy, dnes nově známé pod zkratkou IFRS – International Financial Reporting Standards. Auditori jsou jednou z mnoha skupin, které se budou muset s těmito standardy seznámit, zejména v případě, kdy budou auditovat účetní jednotky, jež budou na základě těchto standardů postupovat.

Evropsky orientované novely vnitřních předpisů Komory auditorů a právních norem v oblasti auditu budou novou výzvou pro všechny české auditory usilující o důvěru veřejnosti. Na závěr bych chtěl po-

Modernizace 8. směrnice EU o statutárním auditu	Modernizace 8. směrnice EU o statutárním auditu v oblasti dohledu
<p><b>Základní záměry:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Harmonizace auditorských standardů na bázi Mezinárodních standardů ISA od roku 2005</li> <li>• Etická pravidla na bázi Etického kodexu Mezinárodní federace účetních IFAC</li> <li>• Zajištění nezávislosti auditorů ve smyslu Doporučení EK z května 2002</li> <li>• Harmonizace vzdělávání auditorů na bázi Mezinárodních vzdělávacích standardů pro profesionální účetní</li> <li>• Nová pravidla jmenování, odvolávání a odměňování auditorů</li> </ul>	<p><b>Základní záměry:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zajištění kvality auditu ze strany profesní organizace (dozor)</li> <li>• Efektivní disciplinární postih s potřebnou mezinárodní koordinací</li> <li>• Veřejný dohled nezávislého orgánu na těchto principech: <ul style="list-style-type: none"> <li>– většina neauditů</li> <li>– transparentní nominační proces</li> <li>– vymezení minimálního rozsahu dohledu</li> <li>– vymezení potřebných kompetencí</li> <li>– vícekanálové financování, především ze zdrojů mimo profesi</li> </ul> </li> <li>• Vytvoření Regulační komise auditu a Poradní komise pro audit v EU</li> </ul>

nezávislost a na etické provozování auditorské činnosti.

Předpokládá se, že na úrovni Evropské komise se současný výbor pro audit rozdělí na dva – vedle poradního výboru pro audit by měl vzniknout výbor pro regulaci auditu. Ten první za účasti auditorské profese, ten druhý čistě na úrovni regulátorů. V tomto směru již Evropská komise vydala materiál s názvem „Posílení statutárního auditu v Evropské unii“, který stanoví krátkodobé a střednědobé priority a základní oblasti, ve kterých by měla být novelizována osmá směrnice. Podle informací z Evropské komise by připomínkový proces novely osmých směrnic měl probíhat 12, případně 15 měsíců, a poté bude 18měsíční implementační období v jednotlivých členských zemích.

Základní záměry modernizace 8. směrnice:

- Harmonizace auditorských standardů na bázi Mezinárodních standardů ISA od roku 2005.
- Přijetí etických pravidel na bázi Etického kodexu Mezinárodní federace účetních IFAC.
- Zajištění nezávislosti auditora ve

tor mohl provozovat činnost v jiné zemi v případě, že v jedné zemi bude postižen).

- Zavedení veřejného dohledu nezávislého orgánu na principech většiny neauditů, transparentního nominačního procesu, vymezení minimálního rozsahu dohledu, vymezení potřebných kompetencí a vícekanálového financování, především ze zdrojů mimo profesi.
- Vytvoření regulační komise auditu a poradní komise pro audit v EU.

## Priority auditu v České republice

Všechny tyto změny a doporučení Evropské komise budou muset být promítnuty do našeho prostředí. To bude znamenat úpravy zákona o auditorech a dalších norem a ustavení orgánu pro dohled nad kvalitou auditu. Před auditory v ČR tak stojí tyto priority:

- Novela zákona o auditorech zachycující doporučení Evropské komise a související úprava dalších zákonných norem, včetně ustavení veřejného orgánu pro dohled nad kvalitou auditu.



dotknout, že úlohou auditorů není reprezentovat veřejný zájem, ale sloužit tomuto veřejnému zájmu. V tom spočívá specifická úloha auditorské profese, která ji odlišuje od většiny ostatních svobodných profesí, jako jsou třeba právníci a daňoví poradci. Auditori neslouží těm, kteří si je přímo najímají, ale slouží v podstatě v mnoha směrech řadovým akcionářům, řadovým investo- rům a veřejnosti.

# Mezinárodní auditorské standardy – aplikace v EU od roku 2005

Milan Slavík, Ernst a Young, člen výboru pro auditorské standardy KA ČR

Jednou z hlavních příčin všech předpokládaných změn, které čekají statutární audit v Evropské unii, byl kolaps Enronu, skandály kolem účetních závěrek dalších společností, narušení jistoty investorů v kapitálové trhy, poškození reputace účetních zpracovávajících účetní závěrky a představenstev, která je schvalovala a podepisovala, ale i poškození důvěry veřejnosti v auditorskou profesi. To vše vede k tomu, že se hledají cesty k obnovení důvěry veřejnosti v informace, které jí jsou předkládány.

## Mezinárodní auditorské standardy - aplikace v EU od roku 2005

### I Základní informace

- harmonizovaný přístup k statutárním auditům
- cílem je zvýšení kvality statutárních auditů
- rozsah aplikace je širší než jen pro kótované společnosti

### I Existence nového právního rámce

- modernizace 8. směrnice

### I Použití Mezinárodních auditorských standardů pro všechny statutární auditů prováděné v EU

- IFAC, IAASB a ASB
- přípravné práce:
  - analýza rozdílů
  - společná/unifikovaná zpráva auditora
  - zajištění vysoké kvality překladů

### I IAASB program, změny ve vztahu k auditorskému riziku a k informacím podávaným auditory

- změny podnikatelského pro-středí
- provázání auditorských procedur a vyhodnoceního rizika
- navrhované standardy a standardy, které budou změněny
- změny současných požadavků

### I Změny ve vztahu k auditorskému riziku a k informacím podávaným auditory

- změny a jejich dopad na práci auditorů
  - porozumění předmětu podnikání
  - porozumění rizikům a relevantní reflexování rizik v práci auditora
  - provázanost auditorských rizik a auditorských procedur
  - dokumentace

### I Změny ve vztahu k auditorskému riziku a k informacím podávaným auditory

- projekt přehodnocení ISA 700
- podpora sbližování a transparentnosti
- návrh znění „Zpráva auditora“

Počátky snah o harmonizaci přístupu ke statutárnímu auditu v EU se však datují mnohem dříve, než vypukly skandály typu Enron. Evropská komise již v roce 1998 navrhla vytvořit výbor pro audit. Cílem těchto snah je zvýšit kvalitu statutárních auditů a nezávislost auditora.

Kapitálový trh v Evropské unii je globální a zahrnuje společnosti kótované na více burzách. Aby byl atraktivní pro všechny investory a emitenty, musí být zajištěna vysoká bezpečnost a vysoký stupeň ochrany. Důvěryhodnost finančních informací je důležitá nejen pro společnosti kótované na burze, ale i pro další, kterých je mnohem více. V Evropské unii se provádí více než milion statutárních auditů, společností kótovaných na burze je asi 7 tisíc.

## Harmonizace standardů

Hlavní prioritou v současné době změn je přítom novelu 8. směrnice EU. Ta by měla umožnit vytvoření komplexního právního rámce, který by upravoval všechny zákonem požadované auditů, tedy statutární auditů, v Evropské unii. Tyto zásady by měly přiměřeně aplikovat i auditorské firmy mimo Evropskou unii, pokud by vykonávaly auditů ve firmách kótovaných na kapitálových trzích v Evropské unii.

Osmá směrnice, která byla přijata v roce 1984 a dosud nebyla de facto významně modernizována, zastarala. Neobsahuje komplexní soubor elementů, například zajištění příslušné infrastruktury auditu, nezabývá se aplikací standardů auditu ani požadavky na nezávislost, ani etickými kodexy. Nyní nastal čas k její modernizaci tak, aby se zabývala externím zajištěním kvality auditu, nezávislostí auditorů včetně periodické obměny klíčových zaměstnanců a auditovaných společností, čili vnitřní rotací, etickým kodexem, mezinárodními standardy auditu a jejich aplikací, účinnosti kárných opatření, jmenováním a odvoláním statutárních auditorů a veřejným dohledem, pro který by

měla stanovit rámcové principy a koordinační mechanismy mezi členskými státy.

Jedním z klíčových momentů pro zajištění vysoké kvality auditu v rámci Evropské unie je použití jednotných auditorských standardů. Výbor Evropské unie pro auditorskou činnost už v roce 1999 zahájil přípravnou činnost týkající se využití mezinárodních standardů v Evropské unii. Porovnával požadavky na statutární audit s tím, co je v mezinárodních směrnících. Toto srovnání ukázalo, že existuje vysoký stupeň konvergence s mezinárodními standardy, zároveň se však zjistila potřeba mezinárodní standardy v určitých oblastech zlepšit.

V současné době probíhá v Evropské unii úprava mezinárodních standardů zároveň s novelizací 8. směrnice, a to v koordinaci s International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), jež je součástí IFAC, a s Radou pro auditorské standardy ve Spojených státech (ASB).

Evropská komise předpokládá používání standardů jako normy pro všechny statutární auditů v Evropské unii od 1. ledna 2005. Aby implementace byla úspěšná, je třeba ještě dokončit přípravné práce - analýza rozdílů mezi mezinárodními standardy a národními požadavky na audit a vypracování obecně unifikované, obecně použitelné zprávy auditora. V neposlední řadě je také třeba zajistit vysoce kvalitní překlady do všech jazyků Evropské unie. Komora auditorů ČR už se tohoto úkolu ujala a bude fungovat jako jakási redakční rada, která se bude starat o kvalitu překladů auditorských standardů, aby přesně odpovídaly pravidlům vydaným IAASB.

## Program IAASB

IAASB a ASB navrhuje významné změny v mezinárodních standardech, které by měly vést ke zlepšení těchto standardů. Klíčovým momentem bude změna ve vztahu k auditorskému riziku a k informacím podávaným auditory. Jde o samu podstatu

auditu. Jde o to, že účetní závěrka nemusí být správná, předkládané výsledky nemusejí být v souladu s realitou, nebo o to, jak auditor provede zbývající část auditu, aby účinně reagoval na zjištěná rizika. Očekává se, že zlepší provázanost auditorských procedur a posouzení rizika. To povede k lepší koncentraci na oblasti, kde je zvýšené riziko chyby a kde se může projevit potřeba většího pracovního nasazení týmu auditorů, zejména u nových zakázek, a také podstatně větší potřeba zapojení specialistů do provádění auditu.

Jaké jsou známé auditorské standardy, které se budou rušit? Budu uvádět vždy číslo mezinárodního standardu a k tomu de facto náš překlad ve znění, jaké máme nyní v našich směrnicích.

Začíná to dodatkem k mezinárodnímu standardu ISA 200, což jsou „Cíle a principy auditu“. To se řeší jenom dodatkem a úpravou. Dále budou zrušeny mezinárodní standardy 310, 400, 401 a 500, týkající se znalosti oboru podnikání účetní jednotky, stanovení rizik a vnitřní kontroly, auditorské činnosti v prostředí počítačových systémů a postupů získávání důkazních informací.

Z těchto standardů vzniknou tři nové standardy, které budou různě kombinovat a v jiném logickém sledu pokrývat sféru, kterou pokrývají standardy, které se budou rušit. Budou se rušit, ale především doplňovat. Navrhované standardy jsou výsledkem projektu „Auditorské riziko“

a odlišně kombinují jednotlivé oblasti s výrazně větším důrazem na stanovení auditorského rizika a provedení adekvátních postupů, které budou na toto rizika reagovat. Budou obsahovat konkrétnější návody než kdykoliv dosud.

Od auditora se bude ve větší míře požadovat, aby zevrubně pochopil podnikání daného subjektu a osvojil si znalost oboru podnikání v takovém rozsahu, který je relevantní pro účetní závěrku. Ve všech případech se bude požadovat posouzení rizika a provázání rizika s auditorským postupem.

Navrhované standardy zvyšují požadavky na auditora ve vztahu k posouzení vnitřních kontrolních systémů a obsahují nové přístupy k využití důkazních prostředků auditu.

Zahrnují dodatečný požadavek na dokumentování podrobností jednotlivých aspektů znalosti oboru a jeho prostředí včetně vnitřních kontrol, postupů provedení a zdrojů informací. Budou se muset dokumentovat výsledky posouzení rizik na úrovni účetních výkazů a tvrzení. To se příliš neliší od současné praxe. Bude třeba dokumentovat propojení mezi vyhodnocenými riziky a výsledky auditorských postupů. To mnohdy v současné době chybí.

Navrhované upravené mezinárodní standardy nejvíce ovlivní proces posouzení rizika a provádění dalších postupů jako reakci na tato rizika. Budu však mít i dopad, i když v men-

ší míře, na další standardy, u nás již aplikované. Jde o 240 – „Postupy auditora při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky“, 350 – „Plánování auditu“, 520 – „Analytické postupy“, 530 – „Výběr vzorků“ a 540 – „Audit účetních odhadů“.

### Návrh zprávy auditora

Podstatná bude změna mezinárodního standardu ISA 700 – „Zpráva auditora“. Navrhované znění podporuje konvergenci a transparentnost při vykazování. Umožňuje totiž příjemci zprávy jasně pochopit, že auditor provedl audit účetní závěrky podle mezinárodních standardů ISA. To je zatím neoficiální překlad znění této zprávy, která je zatím navržena v určité pracovní verzi, tzn. že ani překlad, ani tato verze nejsou ještě definitivní.

Zpráva se dělí na dvě části. V jedné části bude výrok auditora, že auditoval zprávu podle mezinárodních standardů, ve druhé části zpráva reagující na další potenciální právní a regulační požadavky příslušné země.

Členění zprávy bude zhruba stejné jako dosud, podstatný rozdíl je v tom, že se dělí na dvě části. V první části se popisuje to, co děláme, jaký audit se provádí; v další části je vymezena odpovědnost vedení. V další části týkající se odpovědnosti auditora se popisuje, co v podstatě audit zahrnuje, ovšem také podstatně detailněji než v současnosti. V odstavci „Odpověd-



Moderování konference Perspektivy auditu a účetnictví v ČR po vstupu do EU měli na starosti viceprezidenti komory auditorů Vladimír Králíček a Ladislav Langr. Svého úkolu se zhostili s patřičnou dávkou profesionality.

nost auditora“ je ještě věta, že tyto standardy požadují, aby audit byl naplánován a proveden tak, aby auditor získal přiměřenou, ne však absolutní jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem či chybou. Tady se tak docela dobře vymezuje, za co auditor zodpovídá.

Tato směrnice vstoupí v platnost pro všechny země Evropské unie od roku 2005 a předpokládá se, že její

definitivní znění se vydá v první polovině roku 2004.

Závěrem několik slov k plánovaným akcím Komory auditorů, která zajišťuje překlady mezinárodních účetních standardů ISA a jejich aplikaci v České republice. Konceptně Komora zajišťuje aplikaci od 1. ledna 2005 a už od roku 2002 výbor pro auditorské standardy pracuje na překladech. Byla jmenována redakční rada pro korektury překla-

dů připravovaných překladatelů v první linii, což jsou všechny čtyři velké firmy - Ernst & Young, KPMG, PWC a Deloitte & Touche.

K mezinárodním standardům by po překladu do češtiny měly být zpracovány tzv. národní aplikační doložky, které by je v případě nutnosti upravovaly na naši pravou míru, protože auditorské standardy budou přijaty jako právní norma první úrovně.

---

## Právo obchodních společností v EU

Pavel Svoboda, Weinhold Legal

Právo obchodních společností v Evropské unii souvisí s jednou ze čtyř základních svobod společného trhu - svobodou usazování. Tady vyvstává první problém - terminologický i legislativní problém inkorporace evropského práva do českého právního prostředí. V některých překladech je pojem svoboda usazování překládán s ohledem na český obchodní zákoník jako svoboda podnikání, což je v konfliktu s obsahem tohoto institutu vůči evropskému právu.

Evropské právo používá pojem „usazování“ jako trvalou činnost podnikatele na území jiného členského státu a vedle toho ještě pojem „poskytování služeb“ ve smyslu dočasné ekonomické činnosti na území jiného členského státu, který je tak odlišný od podnikání. V chápání českého práva ten, kdo poskytuje službu, podniká. V chápání evropského práva tomu tak není. Buďto krátkodobě poskytuje službu, nebo trvale podniká.

Tento rozpor se netýká jenom vztahu mezi českým právem a právem evropským, ale i vztahu mezi evropským právem a právem mezinárodního obchodu, protože podle Všeobecné úmluvy o obchodu a službách (General Agreement on Trade and Services) je služba chápána opět daleko širěji a zahrnuje i trvalé usazení na území jiného signatářského státu. Právníci mají

problémy s určením, zda jde o poskytování služeb či podnikání a zda se řídit evropským nebo národním právem či právem mezinárodního obchodu.

### Svoboda usazování

Svoboda usazování je obecně upravena v čl. 43 a zejména v čl. 44 a 48 Smlouvy o založení Evropského společenství. Jako s prvním subjektem počítá s fyzickou osobou, nikoliv s osobou právnickou. Pokud je fyzická osoba usazena, tedy pokud má občanství jednoho členského státu, pak může podnikat na území jiného členského státu - může zřizovat zastoupení, pobočky i dceřiné společnosti, a to na základě nediskriminace, což je nejdůležitější zásada společného trhu Evropských společenství. Pouze jakoby okrajově evropské právo říká, že právnické osoby, zejména obchodní společnosti, budou v maximální možné míře asimilovány - připodobněny osobám fyzickým co do postavení a zacházení s nimi na základě nediskriminace.

Aby k této asimilaci mohlo dojít, požaduje evropské právo splnění tří podmínek, které jsou zrcadlovými podmínkami k podnikání fyzických osob. Jsou to existence právní subjektivity, skutečný hospodářský vztah k členskému státu Evropské unie a vykonávání skutečné ekonomické aktivity.

### Právní subjektivita

Pokud jde o právní subjektivitu, je evropské právo velmi liberální a bere zejména ohled na to, že v některých členských státech, například v Itálii a Německu, existují určité subjekty, které by třeba ve srovnání s naším obchodním zákoníkem neuspěly jako plnohodnotné právnické osoby. Mají některé atributy právního subjektu omezeny, přesto se i na ně vztahuje svoboda podnikání na vnitřním trhu. Vztah obchodní společnosti k členskému státu je ekvivalentem státní příslušnosti fyzické osoby.

Pokud chce právnická osoba s právní subjektivitou benefitovat z komunitárních svobod podnikání a poskytování služeb, je zcela lhostejné, zda má formu obchodní společnosti, či nikoliv. Je také lhostejné, zda ve vlastní zemi podléhá právu soukromému nebo právu veřejnému a zda je založena podle občanského práva nebo práva obchodního.

Tady je však velký problém, protože v různých členských státech existují různé podmínky pro to, aby právnická osoba byla považována za založenou v souladu s právem určité země. Jsou státy, které vyžadují inkorporaci zapsáním do obchodního rejstříku nebo podobného institutu, a jsou státy, které vedle toho hledí na to, aby společnost měla hlavní místo podnikání nebo hlavní správu na území

daného státu, a to kde je formálně registrována, je zase tak moc nezajímá. Stanoví-li tedy národní zákonodárství inkorporační kritérium (Nizozemsko, Velká Británie, Irsko, Dánsko, Česko), stačí, aby společnost byla založena v souladu s právem tohoto státu a má statutární sídlo v tomto státu, aby mohla benefitovat z práva podnikání v celé EU, ať už je skutečné sídlo nebo centrální správa či hlavní místo podnikání kdekoliv.

### **Vztah společnosti k členskému státu**

Evropské právo se snaží o kompromis, protože je to otázka, v níž zatím není shoda na jednom nebo druhém řešení. Umožňuje proto, aby se svoboda podnikání vztahovala na všechny kategorie obchodních společností. Nicméně evropské právo vyžaduje, aby existoval skutečný hospodářský vztah dané společnosti k území některého členského státu, aby bylo možno plně využívat svobodu podnikání. Pokud však má společnost na území EU pouze statutární sídlo a nikoliv skutečnou hospodářskou činnost, pak nemá právo otevřít sekundární podnik, ani právo volného poskytování služeb v EU. To v praxi znamená, že pokud společnost nemá skutečný hospodářský vztah k území členského státu, z něhož chce podnikat na území jiného členského státu, tak si ce může podnikat na území prvního státu, ale nemůže například zakládat dceřinou společnost na území státu druhého.

Největší problémem ovšem je to, že v EU neexistuje v pravém smyslu slova volný pohyb právnických osob, založených podle práva některého členského státu, kde mají i statutární sídlo. Jde o právo přenést své sídlo a své ředitelství do jiného členského státu. Obchodní společnost založená v jednom členském státu může přenést hlavní místo podnikání do jiného členského státu jedině ztrátou právní subjektivity v prvním státě a jejím získáním ve státě druhém.

Tento typ problémů by se dal překonat buď vzájemným uznáváním společností, harmonizací práva obchodních společností členských států nebo integrací příslušných předpisů. K tomu by měla směřovat jednání členských států, aby byl nasto-

len volný pohyb právnických osob v EU.

Pokud jde o vzájemné uznávání obchodních společností, existuje Úmluva o uznávání obchodních společností a právnických osob, kterou členské státy podepsaly již v roce 1968. Od té doby úmluva ještě nebyla ratifikována, nenabyla platnosti, takže uznávání obchodních společností a právnických osob doposud, po 35 letech od podpisu této úmluvy, vlastně nemáme.

### **Harmonizace práva obchodních společností**

Pravomoc upravovat existenci právnických společností je pravomocí členských států, která nepřešla na Evropské společenství. Prostor pro harmonizaci v EU se proto vytváří jen tam, kde se právní úprava týká svobod společného trhu. Článek 48/2 Smlouvy o založení Evropského společenství (SES) představuje pouze minimální standard ve věci uznávání společností. Harmonizace práva obchodních společností poskytuje lepší záruky výkonu práva svobodného podnikání a poskytování služeb právníkům osobám. S cílem usnadnit fungování vnitřního trhu byla uskutečněna v těchto oblastech: prospekt, publicita, spojování podniků a konsolidované účetnictví.

Když hovoříme o harmonizaci, je třeba zdůraznit, že hovoříme o směrnici, kterým se někdy nečesky říká direktivy. Návrh projednávané ústavní smlouvy EU již pojem „směrnice“ nebo „direktiva“ nepoužívá, nahrazuje jej pojmem „rámcový zákon“. Nařízení se pak nebude jmenovat „evropský zákon“, na rozdíl od nynějšího evropského rámcového zákona, současné „směrnice“. A aby to nebylo úplně jednoduché, pojem „nařízení“ se bude používat pro trochu jiný akt, než je dnešní nařízení.

V souvislosti s harmonizačními směrnici bych upozornil na jednu kuriozitu, která se týká návrhu 13. směrnice. Tato kuriozita je pro české právní prostředí snad úplně typická. Je to velmi diskutovaný návrh směrnice, který prochází novými a novými koly jednání. Jde o směrnici týkající se veřejné nabídky koupě nebo směny, tzv. takeover bids. Přestože jde o proces diskuse ohledně této směrnice, nám to ne-

zabránilo v tom, aby v roce 2001 byl text jejího návrhu inkorporován do novely obchodního zákoníku, takže jsme v určitém ohledu papežštější než papež.

Harmonizační směrnice chrání zájmy čtyř okruhů osob – věřitelů společností, akcionářů či budoucích akcionářů, zaměstnanců a podniku samotného.

Pro první okruh osob, to je věřitele společnosti, je velmi důležitá první směrnice týkající se neplatnosti existence kapitálové společnosti a druhá směrnice, která má význam pro stabilitu kapitálu. První směrnice číslo 68/151 byla 11. června 2003 novelizována tak, že od 1. ledna 2007 bude existovat možnost ukládat povinné listinné dokumenty do obchodních rejstříků i v elektronické podobě. Zároveň ke stejnému datu budou všechny obchodní rejstříky povinny mít dosavadní papírové dokumenty převedeny do digitální podoby. Tím se sleduje větší transparentnost, větší jistota a informovanost třetích stran vůči základním informacím povinně obsaženým v obchodních rejstřících.

Druhou oblastí osob, jejichž zájmy jsou chráněny, jsou akcionáři nebo budoucí akcionáři. Pro ty jsou důležité předpisy, které se týkají všeho možného od účetních aspektů, fúzí, rozdělování společností až k tzv. insider tradingu, to znamená k úpravě ochrany proti zneužívání citlivých informací (směrnice 89/592).

Zajímavá je paralela mezi harmonizací práv členských států a vytvářením samostatných nových forem obchodních společností evropského práva, kdy tyto úpravy jsou vždy doprovázeny ochranou práv zaměstnanců, zejména otázkami účasti zaměstnanců na řízení podniku, na jejich informování, na zachování jejich práv v případě strukturálních změn podniku nebo společnosti.

Čtvrtou a poměrně menší oblastí, kterou řeší směrnice, jsou otázky podniku samotného. Jsou otázky vnitřních fúzí a rozdělení, možnosti provádění přeshraničních fúzí, v současnosti velmi diskutovaná otázka organizace pravomocí v podniku a některé otázky koncernového práva.

Harmonizace vede poměrně k úspěšnému vytváření prostředí pro podnikání v Evropské unii, rela-

tivně pesimisticky se nahlíží jen na poslední ze tří cest, tj. na vytváření samostatných evropských forem obchodních společností. Tento pesimismus vychází z toho, že si podnikatelé nebo podnikatelská veřejnost není jistá, zda vůbec tyto formy potřebuje, zda potřebuje mít nadnárodní formu obchodních společností a jiných právnických osob k tomu, aby se mohla úspěšně rozvíjet v evropské dimenzi. Nicméně tato kolej evropské integrace obchodního práva se rovněž intenzivně rozvíjí.

### Komunitární formy obchodních společností

Neshoda v otázce přenesení sídla společnosti vedla členské státy k vytváření jednotných právních entit v oblasti společenstevního práva. Historicky první kategorií je Evropské sdružení hospodářského zájmu (nařízení 2137/85), což je něco mezi podnikatelskou entitou a kooperační dohodou. Smyslem existence ne-

bo zakládání evropského sdružení hospodářského zájmu je vytvoření platformy dvou nebo více právnických osob z různých členských států za účelem společného rozvíjení činností, které mohou vykonávat společně. Výhodou z pohledu třetích osob mimo takové sdružení je neomezené solidární ručení členů tohoto sdružení. Touto formou je organizován například evropský Airbus.

Z právního pohledu daleko uchopitelnější formou je **evropská akciová společnost - societates europea**, (nařízení 2157/2001), která slouží k tomu, že dvě nebo více společností z různých členských států mohou takovou společnost založit a ona může měnit sídlo z jednoho členského státu do druhého, aniž by ztrácela právní subjektivitu. To je v oblasti akciových společností lék na nedostatečný volný pohyb právnických osob po evropském trhu. Základní kapitál je minimálně 120 tisíc eur, což je zásadně nepřiměřené.

Další formou právní entity je **evropské družstvo – european cooperative society**. Nařízení o statutu evropského družstva bylo přijato v létě 2003 (1435/2003). Evropská družstevní společnost může být zakládána od roku 2006 a musí ji tvořit alespoň 5 fyzických nebo dvě právnícké osoby z různých členských států. Má právní subjektivitu a odpovědnost družstevníků je omezena výší základního kapitálu.

Ve fázi návrhu nařízení o statutu je **evropská vzájemná společnost – european mutual society**, která směřuje k usnadnění pojišťovacích aktivit založených na vzájemnosti.

Kombinací spolku a nadace má být **evropský spolek – European association**, který má rozvíjet činnosti v oblasti kultury, vzdělávání, sociálních věcí a rozvojové pomoci evropského rozměru. K jeho vytvoření je třeba nejméně 21 fyzických osob nebo dvě právnícké osoby z různých členských států.

## Hlavní harmonizační směrnice

1. směrnice 68/151 (ÚL 1968 L 65): zveřejňování (povinnost uveřejňovat základní údaje o společnosti).

2. směrnice 77/91 (ÚL 1977 L 26): o založení společnosti, o zvýšení, povinnosti udržování a změně jejího kapitálu.

3. směrnice 78/885 (ÚL 1978 L 295) o fúzcích akciových společností.

4. směrnice 78/660 (ÚL 1978 L 222): účetní závěrky (úprava, členění) některých forem společností, metody oceňování majetku, audit, zveřejňování údajů o společnosti ve znění směrnice Rady 83/349, 84/569, 89/666, 90/604 o zjednodušené roční závěrce a jejím uveřejnění v případě malých a středních podniků a 90/605 o rozšíření platnosti směrnice o závěrce i na s.r.o. (ÚL 1990 L 317).

Návrh 5. směrnice (ÚL 1972 C 131) o struktuře a.s. a o pravomocech a povinnostech jejich orgánů, účast zaměstnanců na rozhodování a přezkoumávání roční závěrky (naposledy upravena v ÚL 1991 C 321).

6. směrnice 82/891 (ÚL 1982 L 378) o rozdělení a.s.

7. směrnice 83/349 (ÚL 1983 L 193): konsolidované účetní závěrky v holdingu (koncernu), naposledy ve znění směrnice 2003/51 (ÚL 2003 L 178, 16).

8. směrnice 84/253 (ÚL 1984 L 126): podmínky způsobilosti auditorů a.s. + nezávislost auditorů: Commission Recommendation of 16 May 2002 – Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles ÚL 2002 C 1873).

+ pojištění auditorů: Commission Recommendation of 15 November 2002 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements (Text with EEA relevance), notified under document number (2000) 3304).

Návrh 9. směrnice (ÚL COM III/1639/84): základy koncernového práva kapitálových společností.

Návrh 10. směrnice COM 84/727 (ÚL 1985 C 23, 11) o přeshraničních fúzcích a.s. se sídlem v různých členských státech.

11. směrnice 89/666 (ÚL 1989 L 395) o zveřejňování poboček v jiných členských státech.

12. směrnice 89/667 (ÚL 1989 L 395): o podmínkách vzniku a existence s.r.o. s jediným společníkem.

Návrh 13. směrnice o veřejné nabídce koupě nebo směny „takeover bids“ (ÚL 1989 C 64); společný postoj zveřejněn 24. Ledna 2001 (ÚL 2001 C 23).

Návrh 14. směrnice o přesunu sídla kapitálových společností z jednoho členského státu do druhého (ÚL 1997 C 138).

Daně

Směrnice 68/335: nepřímé daně ze základního jmění společnosti.

Směrnice 90/434: o daních při spojování, rozdělování, prodeji majetku společností v různých státech.

Směrnice 90/435: společné zdanění koncernu (matky a dcer se sídlem v různých čl. státech) – návrh na změnu COM 2003 0462.

Směrnice 94/45 o vytvoření evropského výboru nebo založení jiného informačního a poradního tělesa pro pracující v podnicích a koncernech komunitárních rozměrů (ÚL 1994 C 199).

# Česká republika v prostředí daňové konkurence v EU

Jan Čapek, Ernst & Young

## Hlavní východiska pro srovnání

### I Makroekonomické údaje

- celkové daňové příjmy jako podíl HDP roku 2000
- celkové daňové příjmy jako podíl HDP roku 1974
- nárůst celkových daňových příjmů jako podíl HDP (1974-2000)
- struktura daňových příjmů

### I Daň z příjmu právnických osob

- sazba daně z příjmu právnických osob
- zdanění dividend distribuovaných dceřinými společnostmi mateřským společnostem
- zisky z prodeje akcií
- převod daňových ztrát do minulých/ budoucích zdaňovacích období
- restrukturalizace
- CFC pravidla
- existence ekologické daně

### I Individuální zdanění

- mezní míra ve zdanění příjmů
- zisky z prodeje akcií
- roční daň z majetku

### I Daňová decentralizace

Vývoj českého daňového systému a to, jak bude tento systém vypadat za několik let, už není nutně závislý na tom, jak dopadnou volby v České republice. Je daný tím, že v oblasti nepřímých daní jsme velkou část naší daňové suverenity přesunuli na Evropskou unii a vývoj a trendy v oblasti nepřímého zdanění v České republice se nebudou již nadále určovat v české právní sféře, ale v právní sféře Evropské unie.

To, co nám zbývá, co ještě do určité míry můžeme ovlivnit sami jako Česká republika, je oblast přímých daní.

## Zahraničí je zdrojem inspirace

I v oblasti přímých daní, kde máme do velké míry možnost volby, protože legislativa Evropské unie je velice rámcová a její harmonizace je velice nízká, se musíme dívat na daňové systémy fungující v okolních zemích a na jejich případný dopad na české daňové prostředí. Pro srovnání daňových systémů jsme zvolili země OECD, což je mnohem širší a tím i reprezentativnější vzorek než

země Evropské unie. Komplikovanější je však rozhodnutí, na základě čeho jednotlivé daňové systémy srovnávat. Kritérii je celá řada. Lze srovnávat sazby daně, základy daně, jak vysoké je celkové daňové zatížení, jaké je zdanění fyzických a právnických osob.

Pro zjednodušení jsme sledovali jednak celkové daňové zatížení, jednak to, co považujeme za úplně základní charakteristiky daňových systémů. Z toho lze poměrně jistě učinit závěr, jak přátelský nebo nepřátelský ten který daňový systém je. U právnických osob jsme zkoumali nejen sazbu daně z příjmu, ale i to, jak se zdaňují dividendy a zisky z prodeje dceřiných společností, jakým způsobem se legislativa chová k daňovým ztrátám, jestli je lze přenášet do dalších let, či nikoliv. Dívali jsme na to, zda je restrukturalizace společnosti ve skupině daňový problém a jak velký, a také na to, jestli legislativa obsahuje nějaké zásadní překážky pro používání daňových rájů a plánovacích technik, které jsou založeny na používání daňových rájů. Dalšími posuzovanými

kritérii byly nepřímé zdanění v oblasti ekologických daní, které v rámci OECD úplně regulované není, a mezní míra zdanění u fyzických osob. Podívali jsme se rovněž na to, jak se zdaňují zisky z prodeje akcií, které jurisdikce uplatňují daň z majetku, jakým způsobem funguje daňová decentralizace, tzn. jakým způsobem stát dovoluje svým jednotlivým územně správním celkům podílet se

na vybraných daních a jakým způsobem jim umožňuje stanovovat si svá vlastní daňová pravidla v oblasti přímého zdanění.

## Daňové zatížení

Pokud jde o celkové daňové zatížení v jednotlivých zemích OECD, je rozpětí mezi podílem daňových příjmů na hrubém domácím produktu (HDP) obrovské. Česká republika je někde uprostřed, okolo 40procentní hranice. Země, s nimiž se často srovnáváme, jako jsou Maďarsko, Slovensko a Polsko, mají nižší míru celkového daňového zatížení než Česká republika. Nejvyšší daňové zatížení má Švédsko, na druhé stra-



„Podle našeho odhadu dojde v České republice k dalšímu snížení sazby daně z příjmu právnických osob. Budou také zavedena tzv. CFC pravidla týkající se zdanění zisků zahraničních dceřiných společností,“ uvedl ve svém vystoupení Jan Čapek ze společnosti Ernst & Young.



ně spektra jsou Japonsko, Korea a Mexiko.

V České republice celkové daňové zatížení ve sledovaném období 1974 – 2000 rostlo. Trend růstu podílu daňových příjmů na hrubém domácím produktu je patrný ve většině zemí OECD, protože stát na své fungování a existenci potřebuje větší část vytvořeného hrubého domácího produktu.

Jsou země, kterým se podařilo za několik posledních let snížit míru podílu celkového daňového zatížení na

HDP. Ty jsou však výjimkou. Jsou to přitom země, se kterými se poměrně často srovnáváme. Tyto země však vycházely z trochu odlišné báze. V Polsku se tento ukazatel významně snížil ze 42 na 34 procent. Irsku, které v roce 1994 bylo na 35% podílu daňových příjmů na HDP, se podařilo snížit tento podíl na 31 %. To jsou poměrně zajímavá čísla.

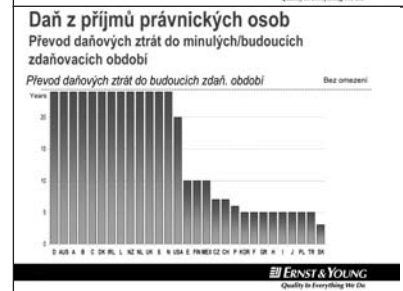
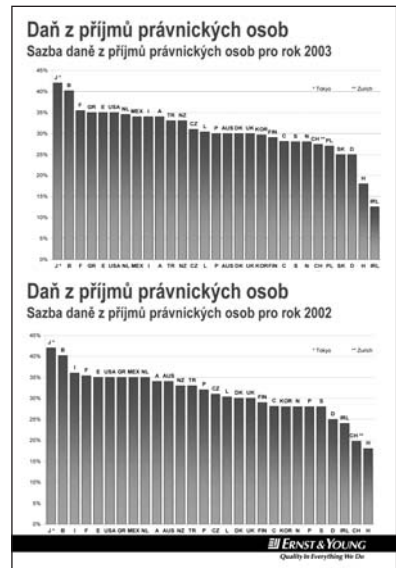
Velmi důležitá je struktura daňových příjmů. V různých zemích OECD je zdanění právnických osob odlišné, ale s výjimkou Spojených států, které se dokáží uživit z velké části z přímého zdanění fyzických osob, drtivá většina jiných zemí financuje státní příjmy převážně z nepřímých daní právnických osob. V České republice je to podobné a váha přímých daní právnických osob se pohybuje kolem 30 %.

Zbytek koláče představují nepřímé daně a daně fyzických osob. U daní fyzických osob je v drtivé většině případů třeba vycházet z toho, že sociální pojištění je v zásadě jiná forma daně, bez ohledu na to, jak se nazývá. To znamená, že to, co posíláte pryč, nedeterminuje nutně to, co dostanete zpátky. Není to pojištění, ale je to daň.

U daně z příjmu právnických osob je podle údajů z roku 2003 rozpětí poměrně vysoké. Česká republika je opět uprostřed se 31%, řada zemí je na 35%, řada zemí je pod 30 %. Srovnatelné země jako Polsko, Maďarsko a Slovensko už dnes mají podstatně menší míru daňového zatížení. Při pohledu na vývoj legislativy je dnes jasné, že Polsko chce jít z 28 na 19%, Slovensko také a Maďarsko ze současných 18 na 16 %.

Česká republika by podle návrhu zákona měla jít po skocích z 28 na 26 až na 24 %. A tady je moje predikce, první varování. Není to první, ale nultá predikce, kam půjde české daňové právo. Budeme donuceni se sazbou daně právnických osob jít ještě dál, tzn. níže, a bez ohledu na to, kdo vyhraje volby, budeme okolním daňovým prostředím donuceni následovat trend.

Dalším testem je zdaňování dividend distribuovaných v rámci holdingu. V České republice to bude od roku 2004 fungovat stejně jako ve většině jiných zemí. Dividendy v rámci skupin nebudou podléhat dvojímu zdanění. Většina zemí



Porovnané země: Austrálie (AUS), Rakousko (A), Belgie (B), Kanada (C), Česká republika (CZ), Dánsko (DK), Finsko (FIN), Francie (F), Německo (D), Řecko (GR), Maďarsko (H), Irsko (IRL), Itálie (I), Japonsko (J), Lucembursko (L), Mexiko (MEX), Nizozemí (NL), Nový Zéland (NZ), Norsko (N), Polsko (PL), Portugalsko (P), Slovensko (SK), Jižní Korea (KOR), Španělsko (E), Švédsko (S), Švýcarsko (CH), Turecko (TR), Velká Británie (UK), Spojené státy americké (USA)

pochopila, že zdaňovat příjem právnických osob dvakrát nefunguje a není možné.

## Změny v české daňové legislativě

Mnohem zajímavější je, jak se zdaňují zisky z prodeje akcií. Tady nejde o právnické osoby, ale o situaci, kdy majoritní akcionář prodává jednu ze svých dceřiných společností. Většina zemí má úpravu, která logicky říká, že pokud prodáváte dceřinou společnost a splníte určité podmínky, tvrdší nebo volnější, zisk z prodeje této kvalifikované účasti nezdaňujete. Nevztahuje se to na prodej pěti akcií, ale na prodej určitého kvalifikovaného podílu. To je také důvod, proč náklady spojené s držbou těchto účastí nejsou daňově uznatelné. V České republice se zisky z prodeje účastí stále ještě zdaňují.

## Změna zdanění příjmů z prodeje účastí

Jednou z prvních významných dlouhodobých změn v českém daňovém právu bude podle mého odhadu změna zdanění příjmů z prodeje účastí. Přijmeme podobnou úpravu, jaká je v řadě jiných zemí,

kde se nezdaňují příjmy z prodeje kvalifikovaných podílů. Dnešní situace vede k tomu, že ten, kdo strukturuje komplikovanější akvizici, k tomu používá společnosti v Evropské unii, které uvedou daň při případném prodeji podílů neplatí.

Země jako Nizozemsko nebo Lucembursko, které na takovou daňovou úpravu přešly před mnoha lety jako první, si díky tomu vytvořily podle mého odhadu několik procentních bodů hrubého domácího produktu, protože všichni tyto společnosti zakládají právě tam.

Další bylo srovnání toho, jak se daňová legislativa chová k daňovým ztrátám. Tady byla poslední novela českého zákona přesně obrácená, než se zdá být trend, protože řada zemí umožňuje přenášet daňové ztráty buď do velmi dlouhého daňového období nebo v podstatě neomezeně. Česká republika teď navrhuje zkrátit sedmileté období na pětileté.

Řada zemí a zejména ty, které mají dlouhé období na použití na daňových ztrátách, na přenos daňových ztrát a jejich využití v budoucnosti, má přísnou úpravu, která brání obchodování s těmito ztrátami. Stát vychází z toho, že v některých oborech podnikání může opravdu dojít k tomu, že vznikne významná ztráta, jež někdy v budoucnosti může přejít v zisk. Ten by se pak ale neměl zdaňovat, to znamená, že tato ztráta by měla být daňově uznatelná. Typicky tak funguje většina aerolinií.

## CFC pravidla

Po změně zdanění příjmů z prodeje účastí dojde v příštích letech v české daňové legislativě k přijetí tzv. pravidel CFC (Control Foreign Companies). Ta říkají, že pokud rezident jednoho státu, například česká společnost založí společnost v zahraničí a tato společnost funguje v zemi s velmi nízkým nebo nulovým daňovým zatížením, zdaní se příjmy dceřiné společnosti v běžném roce v České republice.

Česká úprava v této oblasti je dnes úplně absurdní a je rájem pro daňové plánování. Pokud dnes má česká společnost dceřinou firmu například v Nizozemsku, které je v EU, a ta nezdaní specifický příjem, protože je z nějakého důvodu v Nizozemsku od daně osvobozen,



Daň z příjmů právnických osob CFC pravidla (1/3)				
Tento mechanismus se obvykle aplikuje:				
Neexistence CFC pravidel	Pouze u pasivních příjmů	U pasivních příjmů a vnitropodnikových transakcí	Všecké příjmy vyjma příjmů vyřazených ze zdrojů na území státu	Všecké příjmy
Rakousko Belgie Česká republika Řecko Maďarsko Irsko	Kanada Dánsko Německo Norsko země dle smluv o zamezení dvojitého zdanění	Austrálie Velká Británie USA	Francie Itálie Portugalsko Jižní Korea	Finsko Japonsko Mexiko Nový Zéland Norsko země bez smluv o zamezení dvojitého zdanění
Daň z příjmů právnických osob CFC pravidla (2/3)				
Tento mechanismus se obvykle aplikuje:				
Neexistence CFC pravidel	Pouze u pasivních příjmů	U pasivních příjmů a vnitropodnikových transakcí	Všecké příjmy vyjma příjmů vyřazených ze zdrojů na území státu	Všecké příjmy
Lucembursko Nizozemí Slovensko Švýcarsko Turecko	Španělsko země dle smluv o zamezení dvojitého zdanění			Polsko Španělsko země bez smluv o zamezení dvojitého zdanění Švédsko
Daň z příjmů právnických osob CFC pravidla (3/3)				
CFC pravidla se obvykle aplikují u příjmů z následujících zemí:				
Země se sazbou nedosahující určité úrovně	Vymenované země	Všechny země		
Dánsko Finsko Francie Německo Maďarsko Itálie Japonsko Norsko Portugalsko Jižní Korea Španělsko Švédsko Velká Británie USA	Maďarsko Itálie Mexiko Nový Zéland Polsko Portugalsko Švédsko Velká Británie	Austrálie Kanada		

a následně ho vyplatí do České republiky jako dividendu, tak se tento příjem nezdaňuje ani v České republice. Nizozemsko si lze nahradit Kajmanskými ostrovy a vyjde podobná struktura.

Stále více zemí se tomu brání poměrně komplikovaným mechanismem, který říká české společnosti – vy zdaníte základ daně vaší zahraniční dceřiné společnosti v České republice. Různé země mají rozdílné přístupy k tomu, jak zdanění aplikovat, které příjmy zdanit a kterých společností se to týká. Například Německo za daňový ráj považuje zemi, která má, zjednodušeně řečeno, daňovou sazbu poloviční. Klesající trend těchto daňových sazeb má Maďarsko nebo Slovenská republika.

## Konsolidované zdanění

Další standardním testem pro strukturu je jakákoliv akvizice nebo účast v České republice, zda je možné daňově konsolidovat. To znamená, zda například v rámci skupiny pěti společností, z nichž dvě jsou ve ztrátě a tři v zisku, je daňovým základem součet tří ziskových, nebo jestli lze daňový základ spočítat za všechny společnosti dohromady.

Většina vyspělých zemí má pravidla pro daňovou konsolidaci víceméně komplikovaná. Podle současného českého daňového práva lze daňově konsolidovat jen s komanditní nebo veřejnou obchodní společností. Tady si asi podnikatelská praxe dříve či později vynutí změnu.

Další věc, kterou jsme zkoumali, je daňové odepisování goodwillu v různých letech v různých zemích. Tady Česká republika vychází úplně srovnatelně s jinými zeměmi.



## Ekologické daně

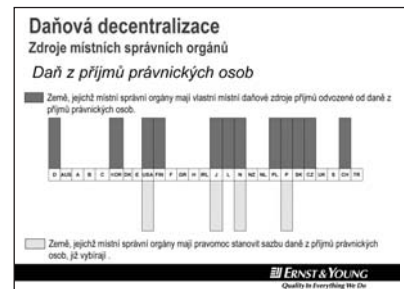
Při pohledu na zdanění přímých a nepřímých daní se začíná objevovat nová skupina daní, kterým se říká ekologické daně. Ty patří svým charakterem mezi nepřímé daně, typicky spotřební daň z benzínu, která se někdy označuje jako ekologická daň, je klasickou nepřímou daní. U těchto daní je zajímavé to, že z hlediska daňové teorie má řada z nich hluboký smysl, protože vyrovnává ceny různých zdrojů energie. Na druhé straně to jsou daně, kde je neomezené pole pro fantazii legislativy, protože jsme si zvykli, že platíme daň z benzínu a všem to připadá normální. Asi to normální je, ale protažením této logiky do oblasti ekologických daní, vzniká situace, kdy se začínají zdaňovat i ostatní zdroje energie, aby se vyrovnaly podmínky.

V některých zemích jsou daně z baterií, jinde se zdaňují různé chemické výrobky nebo průmyslový odpad. Některé země mají daně, jiné zase poplatky, které mají charakter daně.

## Individuální zdanění

Při pohledu na mezní míru zdanění příjmů fyzických osob jsou v zemích OECD značné rozdíly. Zatímco Česká republika má sazbu této daně 32%, v Dánsku je to kolem 62%. Jsou i země s menším mezním daňovým zatížením než má Česká republika, například v Ruské federaci, pokud se někdo stane rezidentem, což není tak obtížné, platí jenom 13% daně.

Je však třeba uvědomit si dvě velmi důležité věci, než začneme hlásat, že žijeme v daňovém ráji, a to že jde o mezní daňové pásmo a to, kde je posazené to mezní pásmo, protože v České republice je poměrně velký počet lidí, kteří spadají do vyšších daňových pásem. Jako mezní sazba 32% je daň rozumná, ovšem k této dani je třeba připočítat sociální a zdravotní pojištění. Pak není tolik zemí, kde by sociální a zdravotní pojištění, především sociální, bylo tak vysoké a ještě k tomu nemělo žádný limit. S přihlédnutím k těmto položkám vycházejí průměrné náklady na pracovní sílu - jako součet daně, sociálního pojištění, které platí zaměstnavatel a zaměstnanec - v České republice nesmírně vysoké.



Můj další odhad je, že bude velká snaha zvýšit to nejvyšší daňové pásmo. Zároveň ale dojde ke snížení nákladů na sociální pojištění mimo jiné proto, že od roku 2004 budou sociálnímu pojištění podléhat i všichni naši zahraniční kolegové, kteří na to za 10 let působení nebyli zvyklí, a to vyvolá určitou další vlnu tlaku na změnu v této oblasti.

Zajímavý je pohled na daň, kterou Česká republika ještě nemá, a to je majetková daň. Většina zemí OECD nemá majetkové daně, které by se aplikovaly na fyzické osoby jako klasická daň z majetku, to znamená, že někdo sečte vaše kvalifikovaná aktiva, vynásobí je nějakou sazbou, třeba daní z nemovitostí.

Při stručném shrnutí významných reforem zahájených v jednotlivých zemích OECD lze říci, že řada zemí, nejen Maďarsko, Slovensko nebo Polsko, uvažuje o tom, že sníží sazbu daně z příjmu právnických osob. Tady je patrný dominový efekt, kdy jednotlivé země následují jiné země. Ukazuje se také, že přibývá zemí, jež osvobozují zisky z prodeje akcií nebo kvalifikovaných účastí. Prosazuje se také systém daňové konsolidace, což znamená, že společnosti ve skupině mohou

zdaňovat s určitým zjednodušením jako jedna společnost. Co se týče individuálního zdanění, v řadě zemí probíhá mnoho změn, ale nelze vysledovat převažující trend.

### Kudy se bude ubírat ČR


Náš první odhad pro Českou republiku je, že dojde k dalšímu snížení sazby daně z příjmu právnických osob. Budou také zavedena tzv. CFC pravidla týkající se zdanění zisků zahraničních dceřiných společností. Jediné, co tomuto brání, není snad snaha zákonodárců podporovat tyto daňové struktury, ale legislativní obtížnost a komplikovanost této úpravy.

Podle mého odhadu bude mít Česká republika v horizontu několika příštích let konsolidované zdanění, možnost zdanit společnosti ve skupině tak, aby se započítaly vzájemné zisky a ztráty těchto společností. Pokud jde o osvobození zisku z prodeje účastí, postrádá současná

úprava smysl. Mohla by se však změnit jako jedna z prvních, protože není legislativně náročná.

U zdanění fyzických osob by bylo dobré udržet 32procentní sazbu.

Podle mého odhadu tato sazba nakonec o něco poskočí. Ke změnám by mělo dojít v nynějším systému zdravotního a hlavně sociálního pojištění.

	
<b>Hlavní směry zahájených či navrhovaných reforem (1/3)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li><b>Zdanění společností</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Snížení sazeb daně z příjmů právnických osob                             <ul style="list-style-type: none"> <li>V rámci EU zejména: Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Německo, Řecko, Irsko, Itálie, Lucembursko, Nizozemí, Maďarsko, Slovensko, ČR</li> <li>rovněž Austrálie, Kanada, USA</li> </ul> </li> <li>Osvobození zisků z prodeje akcií                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Zavedení systému osvobození: Rakousko, Japonsko, Portugalsko, Velká Británie, Švédsko</li> <li>Zjednodušení podmínek pro osvobození: Lucembursko</li> </ul> </li> <li>Změny systému daňové konsolidace                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Zavedení: Austrálie, Itálie (plánováno pro rok 2004)</li> <li>Zjednodušení podmínek pro možnost aplikace systému daňové konsolidace: Francie, Lucembursko, Nizozemí, Španělsko</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	<b>Hlavní směry zahájených či navrhovaných reforem (2/3)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Rozšíření režimu osvobození příjmů z účasti na společnostech („participation exemption“)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Dánsko, Německo (zavedení), Itálie (plánováno pro rok 2004), Lucembursko, Portugalsko</li> </ul> </li> <li>Zpřísnění pravidel pro nízkou kapitalizaci                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Belgie, USA, Itálie (plánováno pro rok 2004)</li> </ul> </li> <li>Rozšíření CFC pravidel                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Dánsko, Itálie, Polsko, Švédsko (návrh)</li> </ul> </li> </ul>
<b>Hlavní směry zahájených či navrhovaných reforem (3/3)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li><b>Individuální zdanění</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Osvobození od daně z příjmů fyzických osob                             <ul style="list-style-type: none"> <li>V rámci EU zejména: Belgie, Finsko, Francie, Německo, Řecko, Irsko, Itálie, Lucembursko</li> <li>Rovněž Kanada, USA</li> </ul> </li> <li>Zjednodušení způsobu zdanění zisků z prodeje akcií                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Osvobození bez omezení: Belgie</li> <li>Rozšíření osvobození: Mexiko</li> <li>Daňový odečet ve výši 50%: Austrálie, Německo, Portugalsko</li> <li>Zavedení či snížení hranic daň. pásem: Německo, Portugalsko</li> <li>Snížení sazby: Nizozemí (v rámci soustavy systému daňového rozvhu)</li> <li>Snížení minimálních podílů na kapitálu pro aplikaci režimu osvobození příjmů z účasti na společnostech: Lucembursko</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	

## Očekávané změny v oblasti nepřímých daní související se vstupem ČR do EU

Milan Tomíček, KMPG

Českou republiku čeká v souvislosti se vstupem do Evropské unie mnoho změn. Mezi nimi jsou ty, které se týkají obchodu s ostatními zeměmi EU, poskytování služeb a nových povinností. V Evropské unii existuje několik směrnic, které řeší daň z přidané hodnoty. Základní je šestá směrnice z roku 1977, která prošla dlouhým vývojem. Největší změny se datují k roku 1992, kdy byl zaveden jednotný vnitřní trh, odstraněny celní hranice mezi jednotlivými členskými státy a musel se vymyslet nový systém, jak zdaňovat transakce, kdy je zboží dovozeno z jednoho členského státu do druhého.

### Pořízení zboží uvnitř EU

Po 1. květnu 2004 odpadne hranice mezi Českou republikou a ostatními členskými státy EU. Když česká společnost doveze nějaké zboží z Evropské unie, nepojede s ním na celnici, nezaplátí žádnou dovozní DPH ani

dovozní clo a nebude potřebovat žádnou jednotnou celní deklaraci (JCD). Papírově to všechno bude trochu jinak. Například německý plátce

DPH dodá zboží české společnosti, která je rovněž plátcem daně. Tuto transakci zdaní stát, kde je ukončena přeprava daného zboží, v tomto pří-



„Když česká společnost doveze po 1. květnu 2004 nějaké zboží z Evropské unie, nepojede s ním na celnici, nezaplátí žádnou dovozní DPH ani dovozní clo a nebude potřebovat žádnou jednotnou celní deklaraci (JCD). Papírově to všechno bude trochu jinak,“ uvedl Milan Tomíček.

padě Česká republika. Bude to vlastně to samé co dneska. Ale nebudou už žádné JCD, ani kontakt s celníky. Půjde o to, kdo a jak vyměří daň, která z transakce vznikne. Na to je speciální mechanismus, kdy si daň bude muset spočítat každý příjemce sám. Například transakce bude v hodnotě 200, příjemce ví, že česká DPH je 22% a bude si sám povinen spočítat, že daňová povinnost, která se váže k této transakci, je 44. Tuto částku daňové povinnosti uvede do svého standardního daňového přiznání. Z toho vyplývá, že i formuláře pro přiznání DPH získají od 1. května novou podobu. Příjemce bude mít nárok na odpočet té samé částky v tom samém daňovém přiznání, jestliže splní nárok na odpočet, obecný nárok na odpočet, jak ho známe. V konečném důsledku to však pro něj bude výhodnější, protože dnes platí celníkovi dovozní DPH a trvá dva, tři měsíce, než DPH dostane zpět od finančního úřadu.

Po 1. květnu fyzicky nebudou žádné daň platit, obecně řečeno. Jedna věc je daňová stránka, druhá věc jsou související náklady. Jestliže nebudou mít co dělat s celníky, přinese to další pozitiva, jako je snížení nákladů v celní oblasti. Odpadne placení celních deklarantů, cla, DPH, nebude třeba zajišťovat celní dluh. Tam všude dnes vznikají náklady.

Jsou však i určitá negativa. Jedním je, že bude přenesena odpovědnost na příjemce zboží, a tady už může docházet k chybám, někdy i značným. S novým systémem bude zapotřebí zaškolení zaměstnance, společností tak vzniknou dodatečné náklady. Snad nejdůležitější je to, že dnešní softwarový informační systém není schopen generovat data vyžadovaná v novém systému (Intrastat).

### Dodání zboží uvnitř EU

Transakce opačným směrem, kdy zboží bude dodávat česká firma do jiného členského státu, bude z daňového pohledu řešena zrcadlově, tzn. že český dodavatel nebude uplatňovat českou ani žádnou cizí daň. Dnes to nazýváme vývoz zboží, po 1. květnu to bude osvobozené plnění s nárokem na odpočet.

V daňovém přiznání bude zase nová kolonka. Plusy a minusy budou víceméně stejné, „daň“ odvede německý nebo rakouský příjemce

v daňovém přiznání ve své zemi, tudíž on uplatní německou nebo rakouskou daň.

Při transakci, kdy německý plátcé dodá zboží českému plátcí nebo naopak, je třeba dát pozor na jednu věc. Základní podmínkou pro uplatnění uvedeného mechanismu je, že transakce probíhají mezi plátcí. Pokud by se zboží dodávalo fyzické osobě – nepodnikateli, bude systém jiný. Bylo by proto dobré, aby si společnosti už před 1. květnem od svých odběratelů zajistily potvrzení o tom, že jsou registrovány ve své zemi k DPH. Druhou důležitou věcí je, že zboží musí být dodáno fyzicky do druhého členského státu, tzn. že zboží, které dodává česká společnost německé společnosti, musí fyzicky opustit hranici a území České republiky. Finanční úřad bude moci od společností vyžadovat potvrzení tohoto faktu.

V Evropské unii se každé třetí transakce účastní tři a více subjektů. Aby se předešlo negativním dopadům, jsou v šesté směrnici zjednodušující postupy, jak tuto situaci řešit. Jde o situaci, kdy francouzská společnost dodá zboží přímo německé společnosti, ale fakturu vystaví na společnost z Velké Británie, která následně fakturuje německému zákazníkovi. Je to celkem standardní varianta v případech, kdy první dodavatel je součástí mezinárodní skupiny a v rámci skupiny je určeno fakturační centrum, nebo když se využívá komisionář, takže zboží jde jednou cestou, faktury jdou cestou druhou, jsou tedy tři subjekty, tři státy, žádná JCD, a je potřeba určit, kdo, kde a jak zdaní tuto transakci. Při splnění určitých podmínek transakci zdaní pouze finální zákazník ve svém státu, tzn. že pro prvního i pro druhého dodavatele to bude osvobozené plnění s nárokem na odpočet, bez povinnosti jakékoliv registrace kdekoli, a daň uvede ve svém přiznání právě finální zákazník.

U komisionářské struktury jsme dnes v České republice podle zákona o DPH zvyklí, že na komisionáře nepřechází vlastnictví. Jestliže komisionář zprostředkuje dodání zboží, nepřechází na něho vlastnictví k danému zboží. Toto vlastnictví nebude přecházet ani po

**Šestá směrnice ES**

- Šestá směrnice o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obrátu – společný systém daně z přidané hodnoty : jednotný základ daně
- Příjmuta 17. května 1977
- Téměř 30 změn
- Nejrozsáhlejší změny souvisí s vytvořením jednotného vnitřního trhu
- Relevantní ustanovení šesté směrnice – především články 9, 21, 22, 28a – 28c

---

**Situace po vstupu ČR do EU (Dovoz materiálu – nákup)**

**Dovoz materiálu z EU ve volném oběhu**

- žádné celní formality
- žádné clo
- žádná dovozní DPH
- realizováno tzv. pořízení zboží uvnitř Společenství

**Dovoz materiálu ze států mimo EU**

- zachován současný postup

---

**Vyrovnaní daňové povinnosti**

- Místo zdanitelného plnění – Česká republika
  - na dodání zboží se uplatní sazba platná pro dané zboží
- Osoba povinná odvést daň – český odběratel
- Vznik povinnosti odvést daň
  - 15. den měsíce následujícího po dodání nebo vystavení faktury, jestliže vystavena dílve
- Daňová povinnost se uvede v řádném daňovém přiznání
- V rámci daňového přiznání možno uplatnit nárok na odpočet
  - podmínka – přijatá faktura obsahuje požadované náležitosti
- V případě výrobních podniků – neutrální operace

---

**Pořízení zboží uvnitř Společenství**

**Zahraněční dodavatel**

- vystaví fakturu s náležitostmi
- neuplatní daň

**Český plátcé**

- povinen vyrovnat související daňovou povinnost
- nárok na odpočet této DPH za standardní podmínek

**snížení nákladů v celní oblasti (clo, zajištění celního dluhu, náklady na celní zástupce)**

- zvýšené náklady na daňovou evidenci
- zvýšené náklady na prokolení zaměstnanců
- nový software

1. květnu, ale pro účely DPH od 1. května bude komisionář považován za kupujícího a následně za prodávajícího. To je ale pouze pro účely DPH, tzn. jestliže dnes komisionář má ve výnosech provizi za službu, po 1. květnu už bude mít ve svých výnosech pro účely DPH pořízení zboží, nákup zboží a jeho následný prodej.

V případě, že by odběratelem zboží byla fyzická osoba – nepodnikatel, bude všechno jinak. Pokud by česká společnost dodala zboží fyzickým osobám do Německa a do Rakouska, pak bude uplatňovat českou DPH na tyto dodávky, ale jen po tu dobu, dokud nepřekročí určitý limit stanovený ve druhém členském státě. Tento limit je definován v šesté směrnici, je to 100 tisíc eur za kalendářní rok; tento limit může být případně snížen na 30 tisíc eur. Česká republika si zatím vybrala 30 tisíc eur, v Německu je limit 100 tisíc. Pokud by tedy český dodavatel chtěl

dobavát více fyzickým osobám v Německu, nebo by dobavky tam měly větší hodnotu, potom v okamžiku, kdy překročí tento limit, musí se česká společnost v Německu registrovat k DPH a následně bude pro dobavky německým fyzickým osobám uplatňovat německou DPH.

Tento limit se vždy posuzuje za danou zemi, kam se zboží dobavá, tzn. že jestliže v Rakousku tento limit nepřekročím, může se stát, že dobavky do Německa půjdou na německou registraci s německou DPH a dobavky do Rakouska půjdou dále s českou DPH, protože v Německu jsem limit překročil, zatímco v Rakousku nikoliv.

Specialitou je dobavání nového dopravního prostředku. Když pojedete do Německa jako fyzická osoba, koupíte si tam počítač, německý prodejce vám na něj uplatní německou DPH, která je pouhých 16%,

takže na DPH vyděláte minimálně 6 %. Každý šikovný člověk by se rozhodl jet do Německa koupit třeba auto, které je mnohem dražší, protože těch 6 % by představovalo mnohem větší částku.

V české směrnici a v českém zákoně o DPH je speciální ustanovení pro dobavku nových dopravních prostředků, tj. včetně osobních aut, fyzickým osobám – nepodnikatelům.

Jestliže fyzická osoba z České republiky pojedje do Německa, objedná si u německého „dealera“ nový osobní automobil a ten mu ho dobavá do Čech, pak německý prodejce na něj neuplatní německou DPH, ale pouze informuje německý finanční úřad, a český příjemce bude mít 10 dnů na to, aby informoval český finanční úřad, který mu následně vyměří českou DPH. Takže v tomto případě by auto podléhalo tak jako tak české DPH a nikdo nic neušetří, jen by si přidělal problémy.

## Statistická a daňová evidence

Úplně novou věcí bude statistická evidence Intrastat. Dnes se mezinárodní obchod sleduje na základě celních dokladů, na základě JCD. Pro obchod s Evropskou unií JCD nebudou, nicméně mezinárodní obchod se musí sledovat stále. Evropská unie si vytvořila vlastní statistický systém, který se nazývá Intrastat. Další evidencí, nazývanou „Souhrnný přehled“, je evidence daňová. Ta se bude dobavávat už přímo finančním úřadům. Daňovou evidencí je rovněž registr zboží. A dále jsou faktury. Nový zákon o DPH definuje částečně nové náležitosti daňových dokladů, především v případech dobavky do nebo z jiných členských států.

## Statistická evidence Intrastat

Statistická evidence Intrastat slouží především ke sbírání dat o mezinárodním obchodu. Formulář Intrastat vyplňují téměř všechny subjekty, které si buď nějaké zboží z Evropské unie pořizují nebo ho tam dobavávají. Dobavává se přes celníky. Nejde přitom jen o nákup a prodej. Intrastat sleduje fyzický pohyb zboží, to znamená i třeba na finanční leasing atd. Jsou stanoveny určité li-

**Statistické prahy Intrastatu a vykazování Intrastatu**

- Hodnota přijetí nebo odeslání zboží je menší než 1 mil. Kč za rok – osvobozeno
- Hodnota přijetí nebo odeslání zboží je větší než 1 mil. Kč za rok, ale nižší než 100 mil. Kč za rok – měsíční povinnost, ale nemusí vyplňovat vše
- Hodnota přijetí nebo odeslání zboží je větší než 100 mil. Kč za rok – měsíční povinnost, musí vyplňovat vše
- Příležitostní respondenti

---

**Intrastat**

- Pro dobavání dodatečných hlášení – možno zplnomocnit další osobu
- ! Zodpovědnost ale zůstává na daném subjektu
- Hlášení se dobavává měsíčně
- Hlášení musí obsahovat údaje o následujícím zboží:
  - koupené či prodané
  - přemístěné v rámci jednoho subjektu
  - přemístěné za účelem zpracování či opravy
  - dobavané jako plnění tvůrčí součásti služby o poskytování služeb
  - dobavané za účelem instalace či rekonstrukce
  - přemístěné v rámci dlouhodobého operačního či finančního leasingu
  - zboží dobavované bezplatně
- Existují některé výjimky

---

**Formulář Intrastatu**

Sloupec	Požadované údaje
1	Kód zboží
2	Země určení
3	Země odeslání
4	Kraj přijetí nebo odeslání
5	Fakturovaná částka
6	Statistická hodnota
7	Netto hmotnost
8	Množství v doplňkové jednotce
9	Povaha transakce
10	Dodací podmínky Incoterms
11	Druh dopravy

---

**Souhrnný přehled**

- Povinnost dobavávat má každá osoba podléhající dani, která uskutečnila osvobozené dobavání zboží v rámci EU, popř. řetězový obchod v rámci EU
- Dobavává se čtvrtletně / měsíčně
- Souhrnný přehled musí obsahovat:
  - identifikační DPH číslo dané osoby
  - identifikační DPH číslo každého pořizovatele
  - celková hodnota dobavání zboží pro každého pořizovatele
  - v případě řetězového obchodu – identifikační číslo konečného příjemce a celková hodnota připadající na každého příjemce

**Situace po vstupu ČR do EU (vývoz výrobků – dobavání zboží uvnitř Společenství – prodej)**

■ **Zahraniční odběratel**  
- Odvede daň ve státě určení

- zvýšené náklady na daňovou evidenci  
- zvýšené náklady na statistickou evidenci  
- prokolení zaměstnanců  
- nový software

■ **Český dobavatel**  
- jednodušší postupy  
- menší náklady v ocelní oblasti (zaměstnanci, evidence, poplatky)

- nerealizuje vývoz zboží  
- nemá vývozní JCD  
- realizuje osvobozené plnění  
- neuplatňuje DPH  
- povinen vystavit fakturu s náležitostmi

---

**Oblasti hlavních rozdílů mezi IFRS a CAS (pokračování)**

- Ekonomické znehodnocení
  - IFRS – princip ekonomické hodnoty
  - CAS – tato oblast není řešena
- Konsolidace
  - IFRS – princip kontroly
  - CAS – určité možnosti jak nekonsolidovat
- Finanční instrumenty
  - IFRS – vše v reálné hodnotě
  - CAS – reálná hodnota, ale odlišnosti v technice účtování

**Deloitte**

---

**Triangulation – dobavání zboží v rámci obchodních transakcí jichž se účastní více subjektů**

Francie

VB

Německo

S.A. A

Plc. B

GmbH C

zboží

---

**Komisionářská struktura**

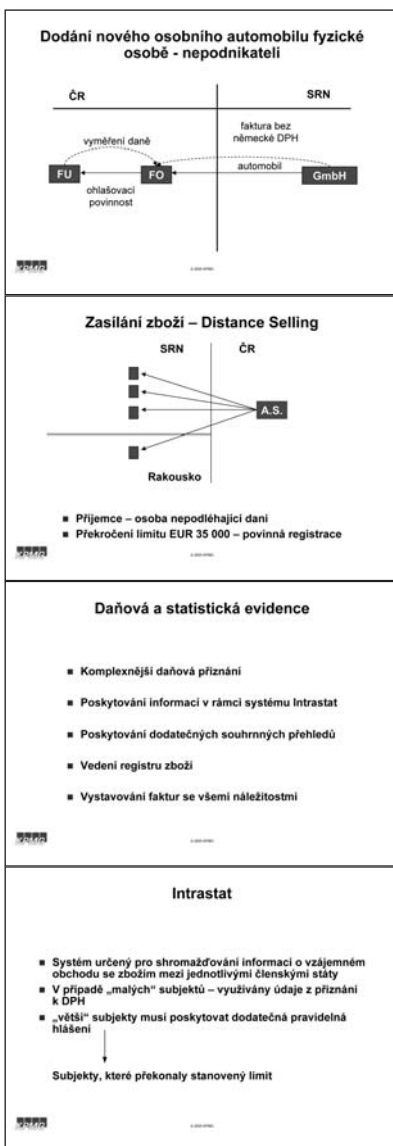
- Vlastním jménem na účet komitenta
- Vlastnictví na komisionáře nepřechází

Komitent

Komisionář

Zákazník

skutečný prodej



nost měsíčním plátcem, tento přehled se bude podávat za čtvrtletí, vždy do 25. dne měsíce následujícího po daném čtvrtletí. To znamená, že se bude podávat vždy s příznáním za poslední měsíc daného kalendářního čtvrtletí.

Souhrnný přehled bude podrobnější v tom, že už se nedělí pouze na kód zboží a stát, kam se zboží posílá nebo naopak odkud se kupuje, ale musí se v něm uvést jméno odběratele, jeho kód/DIČ, země zákazníka, hodnota a množství zásilky za dané období. Přehled se podá na finanční úřad, který zkontroluje, jestli odpovídá přiznání v DPH. A co je mnohem důležitější, finanční úřad může přes tzv. systém VTE (VT Information Exchange System) zkontrolovat a porovnat, co deklarovala dodávající společnost v souhrnném přehledu, s částkami, které deklaruje příjemce na straně druhé ve svém daňovém přiznání. Je to asi jediná možnost, jak zkontrolovat, zda dodavatel třeba nedeklaroval vývoz do Německa za 300 a neprodal jen za 200 a těch 100 neprodal v Česku bez DPH. Souhrnný přehled se bude vyplňovat v korunách. Údaje by se měly přepočítávat na koruny ve stejném kurzu, jaký se bude uvádět do přiznání. Není to sice konečná varianta, ale měl by se používat kurz ke dni, kdy vznikne daňová povinnost.

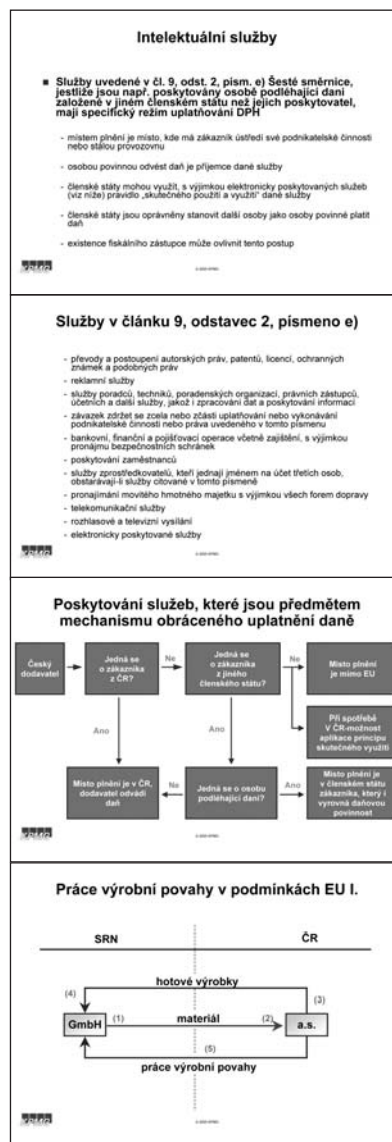
Další evidenci je registr zboží. Tato speciální evidence se musí vést v případě, že česká společnost zboží z Evropské unie nenakupuje, ale pouze přijímá a zpracovává.

Velká změna bude u služeb jako takových. Šestá směrnice služby explicitně vyjmenovává. Pokud službu bude poskytovat plátcem země členského státu plátcem do jiného členského státu, tak příjemce - zákazník - je povinen zase zjistit, spočítat a odvést daň z této služby. Dnes je situace taková, že pokud německá společnost poskytne například reklamní službu české společnosti, která je plátcem daně, je pro českou společnost dovoz zboží bez DPH. Po 1. květnu česká společnost - příjemce bude muset spočítat českou DPH připadající na transakci, deklarovat ji ve svém daňovém přiznání, takže stejně jako u zboží hodnota transakce je 100, česká DPH 22, povinnost si příjemce spočítá na 22 a uvede

do svého daňového přiznání. Když splní nárok na odpočet, těchto 22 si bude nárokovat. Výsledek bude nula.

Problém budou mít společnosti typu bank a pojišťoven, pro které to je dnes dovoz služeb, DPH neodvádějí. Po 1. květnu budou mít povinnost DPH vykalkulovat a odvést. Zmíněné subjekty však nemají obecně nárok na odpočet, takže pro ně to bude znamenat zvýšení nákladů. Bude třeba velice pozorně sledovat, jestli společnosti plní povinnost. V Evropské unii se tomu říká „revers charge“, tzn. něco jako opačné uplatnění daně, a vztahuje se na vyjmenované služby, na přepravu v rámci Evropské unie a na služby zprostředkovatelské.

Jak poznat, jestli český dodavatel služeb uvedených v seznamu má, nebo nemá odvést českou daň. Uveďme si příklad, kdy český dodavatel dodá reklamní službu. Zeptá-



chyby, pokutu bude platit vždy samotná firma. Je stanovena maximální výše pokuty, zatím na milion korun za jednu deklaraci, což znamená, že maximální limit za měsíc je milion korun, především pro opakovaně porušená pravidla pro Intrastat.

Základním rozlišovacím parametrem statistické evidence Intrastat je celní kód daného zboží nebo kód nomenklatury daného zboží, který bude třeba stále znát, i když odpadne JCD. Také každý typ transakce a dodacích podmínek Incoterms (druh dopravy) bude mít odpovídající kód. Údaje se budou podávat jednou měsíčně, přičemž informace bude potřeba získat ze systému.

## Daňová evidence

Daňová evidence, tzv. souhrnný přehled, je podrobnější a na rozdíl od Intrastatu se podává jednou za kalendářní čtvrtletí. I když je společ-

me se: jde o zákazníka z České republiky? Jestliže ano, pak český dodavatel musí odvést českou daň. Když nejde o zákazníka z České republiky, tak se budu ptát: jde o zákazníka z Evropské unie? Jestliže ano, musím se ptát: jde o plátce daně? Pokud není plátcem daně, bude muset daň odvést český dodavatel, a to českou daň.

Pokud je zákazník z jiného členského státu plátcem daně, daňová povinnost se přenáší na příjemce zmíněným revers charge. Česká společnost tudíž neuplatní žádnou daň a „daň“ odvede příjemce ve svém členském státu.

Jestliže příjemce není ani z České republiky, ani z Evropské unie, česká společnost nebude odvádět daň.

### Zpracovatelské služby

Jestliže česká společnost přijme zboží z Německa, zpracuje a pošle ho zpět do Německa, dnes operace probíhá v režimu tzv. aktivního zušlechťovacího styku. Jelikož po 1. květnu Česká republika bude i součástí celní unie, zboží z Ně-

mecka nebude možno propustit do aktivního zušlechťovacího styku, a jestliže se zboží vyveze zpětně do Německa, bude nutné vyměřit tzv. vyrovnávací úrok.

Po 1. květnu 2004 bude praxe v ideálním případě taková, že když zboží přijde z Německa, přepracuje se a pošle do Německa zpět, nebude fyzický přesun zboží podléhat DPH ani v Německu, ani v České republice, a česká společnost vyfakturuje pouze zpracovatelskou službu. Zpracovatelská služba bude opět podléhat onomu revers charge, tzn. že pro českého zpracovatele to bude osvobozené plnění s nárokem na odpočet a daň odvede německý zákazník.

K dotazu na datum zdanitelného plnění (zálohy apod.). Zde dojde k velkým změnám. Dnes při dodání zboží podle kupní smlouvy daňová povinnost vzniká dnem dodání daného zboží, specifikovaným buď ve smlouvě nebo skutečným dodáním. Od 1. května i v případě kupní smlouvy daňová povinnost vznikne buďto dodáním nebo zaplacením.

Práce výrobní povahy II.	
■ Poskytnutí materiálu (1) – nejedná se o dodání zboží uvnitř Společenství	=> nepodléhá DPH
■ Přijetí materiálu (2) – nejedná se o pořízení zboží uvnitř Společenství	=> nepodléhá DPH
■ Zpětné odeslání hotových výrobků (3) – osvobozené dodání zboží uvnitř Společenství	=> nepodléhá DPH
■ Zpětné převzetí hotových výrobků (4) – pořízení zboží uvnitř Společenství	=> nepodléhá DPH
-----	
Práce výrobní povahy III.	
■ Poskytnutí práce výrobní povahy (5) – služby	
Jestliže je příjemcem osoba podléhající dani z členského státu, z kterého byl materiál původně zaslán	
- místo plnění – území daného členského státu	
- osobou povinnou vyrovnat daň je příjemce	
■ Příjemce i poskytovatel povinni vést evidenci o pohybu materiálu a zboží	
-----	

To je první změna. Další změna je v tom, že i záloha bude znamenat zaplacení. Jestliže někdo dodavatelské firmě zaplatí zálohu na zboží, které dodá za dva, tři měsíce, pak v okamžiku přijetí zálohy vznikne dodavateli povinnost zjistit daň a tuto daň uvést do přiznání a odvést.



Přestože konferenční sál hotelu Dorint Don Giovanni nebyl zcela zaplněn, konference měla velký ohlas - zejména díky tomu, že se organizátorům podařilo zajistit výborné řečníky pokrývající komplexně oblast auditu, daní a účetnictví.



# Etika auditorské činnosti a nezávislost auditora

Petr Šobotník, PricewaterhouseCoopers

*Motto: Auditor je povinen při poskytování auditorských služeb jednat čestně a svědomitě, dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, zejména etický kodex.*

## Hlavní cíle novely Etického kodexu KA ČR

### I Veřejný zájem

- převzetí odpovědnosti profese auditorů vůči veřejnosti

### I Cíl profese auditorů

- pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality
- dosahovat do nejvyšších hodnot výkonnosti
- plnit požadavky veřejného zájmu

### I Základní principy činnosti auditora

- bezúhonnost
- objektivita
- odborná způsobilost
- respektování důvěrného charakteru informací
- profesionální jednání
- technické standardy

Hlavní myšlenkou etického kodexu je: nemějme přesná pravidla a nevycházejme z toho, jak to máme rádi – co se smí a co se nesmí, a mít vše přesně definované, ale vymezme rámec a pokusme se v tomto rámci naučit chovat a hledat cesty, jakým způsobem obnovit důvěru v auditorskou činnost.

## Etický kodex IFAC

Komora auditorů ČR je od roku 1994 členem Mezinárodní federace účetních (IFAC). Z členství vyplývají i určité povinnosti, mezi něž patří dodržování pravidel a doporučení, které IFAC vydává. V listopadu 2001 IFAC schválila novelu etického kodexu, která je základem pro určení etických požadavků v členských zemích. Každá země, jež je členem IFAC, má povinnost přijímat normy, které jsou minimálně tak přísné jako jsou normy Mezinárodní federace účetních.

Komora auditorů ČR přijala v květnu 2003 rozhodnutí, že se zaměří na srozumitelnou interpretaci

kodexu IFAC v podmínkách ČR při respektování zásady, že nemůže být přijato méně přísné znění, než má IFAC. V tomto smyslu byl přijat dokument, který deklaruje veřejný zájem, to znamená převzetí odpovědnosti profese auditorů vůči veřejnosti, a stanoví cíle auditorské profese. Tento kodex vymezuje principy činnosti auditora. Jsou to – bezúhonnost, objektivita, odborná způsobilost, respektování důvěrného charakteru informací, profesionální jednání, technické standardy.

IFAC hovoří o koncepčním přístupu k nezávislosti auditora a o nezávislosti myslí a nezávislosti zdání. Snažil jsem se to přeložit do srozumitelné češtiny až jsem našel vlastní interpretaci - nezávislostí myslí říkám, co si myslím, a nezávislosti zdání říkám, jak se chovám. Tyto dvě věci jsou velmi důležité a je potřeba vždy každé chování auditora podle mého názoru posuzovat z těchto dvou pohledů. Co si skutečně myslí a jak se chová.

**Koncepční přístup** znamená tři důležité věci. Určit rizika, která ohrožují nezávislost auditora, říci, zda tato rizika existují, a potom stanovit postupy k eliminaci těchto rizik. Některé riziko může být natolik významné, že jakékoliv postupy mi neumožní ho eliminovat na přijatelnou úroveň, pak v daném případě činnost nemohu vykonávat.

## Rizika nezávislosti auditora

Jedním z rizik, které mohou ohrozit nezávislost auditora, je **vlastní zainteresovanost**. Pokud nakupuji akcie firmy, mám půjčky u firmy, zřejmě nemohu být nezávislý. To je situace, kdy ani jakákoliv přijímaná opatření mi neumožní, abych pokračoval v činnosti auditora pro takového klienta. Dalším je **kontrola po sobě samém**. K tomu dva příklady. Vedení účetnictví u klienta a potom jeho auditování. I když tyto činnosti budou dělat dvě nezávislé společnosti, pokud se může prokázat propojenost osob, neměla by být možnost činnost vykonávat, protože ne-

závislost je ohrožena. Jiný příklad. Navržení informačního systému a potom jeho auditování. Oba případy se posuzují jako kontrola po sobě samém. **Protekcí vztah**. Dva příklady protekcí vztahu uvádí

## Nezávislost auditora z pohledu Etického kodexu

### I Koncepční přístup k pojmu nezávislosti

- nezávislost myslí
  - umožňuje jednat poctivě, objektivně a s profesionální obezřetností
  - názor nezatížený jakýmkoliv vlivy s dopadem na úsudek auditora
- nezávislost zdání
  - eliminace ohrožení bezúhonností, objektivitou a profesionální obezřetností
- koncepční přístup
  - stanovení rizik ohrožujících nezávislost
  - hodnocení, zda hrozby ohrožující nezávislosti jsou nevýznamné
  - stanovení postupů k eliminaci hrozeb ohrožujících nezávislost nebo jejich snížení na únosnou míru

### I Rizika ohrožující nezávislost

- vlastní zainteresovanost
- kontrola po sobě samém
- protekcí vztah
- spřízněnost
- vydíratelnost

### I Stanovení postupů k eliminaci hrozeb ohrožujících nezávislost nebo jejich snížení na únosnou míru

- opatření přijímaná v rámci profese
- opatření přijímaná existujícími klienty
- opatření přijímaná auditorskými klienty

### I Stanovení postupů k eliminaci hrozeb ohrožujících nezávislost nebo jejich snížení na únosnou míru

- Profese: vzdělávání, profesní standardy a jejich dodržování, kontrola a existence disciplinárních postihů
- Klient: metodiky a postupy k zajištění objektivního vykazování, vnitřní postupy k zajištění objektivní volby při zadávání zakázek, struktura corporate governance
- Auditor: směrnice s důrazem na zajištění nezávislosti, monitorování vztahů mezi propojenými osobami, výši příjmu od jednoho klienta, disciplinárních opatření, zákaz ovlivňování výsledků ověřování ap.

## Přístup Evropské komise k nezávislosti auditora

### I Základní rámec

- požadavek nezávislosti v mysli
- požadavek nezávislosti v jednání

### I Existující hrozby

- vlastní zainteresovanost, kontrola na sobě samém, protekční vztah, spřízněnost, zastrasování
- ve vymezení hrozeb ohrožujících nezávislost auditora neexistuje rozdíl mezi doporučením IFAC a EK

### I Systém pojistných opatření a mechanismů v rámci auditované jednotky

- jmenování auditora osobou (orgánem) nezávislým na managementu auditované jednotky
- dohled v rámci auditované jednotky nad prováděním auditu a ostatních služeb poskytovaných auditorskou jednotkou
- povinnost auditora vykázat honoráře v následujícím členění
  - služby statutárního auditu
  - účetní poradenství
  - daňové poradenství
  - ostatní neauditorské služby
- projednání výsledků auditu s dozorčím orgánem auditorského klienta

### I Systém pojistných opatření a mechanismů v rámci auditorské firmy

- písemně podchytené zásady, kterými se řeší hrozby nezávislosti
- prokazatelné seznámení všech zaměstnanců s těmito zásadami
- postupy zajišťující uplatňování standardů nezávislosti
- veřejně vykazování honorářů

### I Oblasti specifického zájmu

- finanční zainteresovanost
- obchodní vztahy
- zaměstnanecký vztah u auditorského klienta
- vedoucí nebo dozorčí funkce u auditorského klienta
- navázání zaměstnaneckého vztahu s auditorskou firmou
- rodinné a osobní vztahy
- neauditorské služby

### I Porovnání specifických příkladů možnosti ohrožení nezávislosti auditora v rámci Etického kodexu IFAC a doporučení EK k nezávislosti auditora - oblasti společného zájmu

- zpracování účetních záznamů a příprava účetních závěrek
- projekce a realizace finančně-informačních technologických systémů
- služby oceňování majetku
- účast na práci vnitřního auditu u auditorského klienta
- jednání jménem auditorského klienta při rozhodování soudních sporů
- nábor osob do vrcholového vedení
- honoráře
  - podmíněné honoráře
  - po lhůtě splatnosti

i kodex. Například obchodování s akcemi daného klienta, i přes jinou společnost, ohrožuje nezávislost, nebo třeba zastupování klienta před soudem. Stačí i chování, pro které může někdo zpochybnit mou nezávislost. Stalo se mi, že mě klient oslovil, že byl neprávem napadnut a jestli bych mohl jít k soudu svědčit, že jsem jeho auditor, že je to člověk čestný a poctivý a že lidově řečeno nepodvádí. Myslím si, že bych mu provedl medvědí službu, protože kdybych vystupoval jako jeho advokát, moje nezávislost by opět mohla být zpochybněna.

Dalšími problémy, které mohou ohrozit nezávislost auditora, je **spřízněnost**, rodinné vztahy, a **vydíratelnost**. Mohu se stát vydíratelným tím, že u klienta mám 80% svých příjmů, jsem na něm závislý, jsem schopen mu ustoupit nebo se dostávám pod určitý tlak. To je opět problém, který může ohrozit nezávislost auditora.

Co můžeme dělat pro eliminaci rizik a kdo může rizika eliminovat? Jednak je to samotná auditorská profese dodržováním etického kodexu, jednak klienti. Klient by měl mít taková opatření v rámci firmy, aby management neměl jen rozhodovací pravomoc v této oblasti, ale aby přes různé formy corporate governance bylo chování klienta zajištěno tak, aby nezávislost byla prosazena. U OSVČ to bude jiné než u větší auditorské firmy, která přijímá mechanismy pro eliminaci rizik.

## Přístup Evropské komise k nezávislosti

Evropská komise řeší otázku nezávislosti v doporučení k nezávislosti auditora, které bylo přijato v květnu 2002. Má velmi podobné základní principy jako etický kodex IFAC. Jsou to nezávislost mysli a nezávislost jednání. Ve vymezení hrozeb nezávislosti auditora není rozdíl mezi doporučením IFAC a EK. Lze očekávat, že česká legislativa bude dříve nebo později následovat doporučení Evropské komise. Důležité je, aby se i profese auditorů měla při diskusích s legislativci o co opřít a měla etický kodex, který je na úrovni doby. Podobně jako etický kodex IFAC, který stanoví určitá opatření k minimalizaci rizika ohrožení nezávislosti na všech úrovních hovoří i Evropská komise o systému pojistných opatření a mechanismů.

EK doporučuje tato opatření a mechanismy v rámci auditované jednotky:

- Jmenování auditora osobou/orgánem nezávislým na managementu auditovaného podniku.
- Dohled v rámci auditovaného podniku nad prováděním auditu a ostatních služeb poskytovaných auditorskou společností.
- Povinnost auditora vykazovat honoráře v rozdělení na statutární audit, účetní poradenství, daňové poradenství a ostatní neauditorské služby.
- Projednání výsledků auditu s dozorčím orgánem klienta.



*„IFAC hovoří o koncepčním přístupu k nezávislosti auditora a o nezávislosti mysli a nezávislosti zdání. Snažil jsem se to přeložit do srozumitelné češtiny, až jsem našel vlastní interpretaci - nezávislostí mysli říkám, co si myslím, a nezávislostí zdání říkám, jak se chovám,“ citujeme z vystoupení Petra Šobotníka.*

Doporučovaná opatření v rámci auditorské firmy (blízká doporučením IFAC):

- Písemně podchycené zásady řešící hrozby nezávislosti.
- Seznámení zaměstnanců s těmito zásadami.
- Postupy zajišťující dodržování standardů nezávislosti.
- Veřejné vykazování honorářů.

Specifické zájmy, které mohou ohrozit nezávislost:

- Finanční zainteresovanost.
- Obchodní vztahy.
- Vedoucí nebo dozorčí funkce u klienta.
- Navázání zaměstnaneckého vztahu.

- Rodinné a osobní vztahy.
- Neauditorské služby.

Lze očekávat další průběžné aktualizace Etického kodexu IFAC – zesílení koncepčního přístupu zaváděním principů na úkor podrobných pravidel a postupů. IFAC se snaží obnovit důvěru v činnosti auditorské profese.

Federace vyčlenila sedm oblastí, které bude kontrolovat a případně žádat členské země o jejich dodržení. Jde o:

- Ověřování.
- Vzdělávací standardy.
- Standardy auditu.
- Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.

- Účetní standardy ve veřejném sektoru.
- Etický kodex.
- Vyšetřování porušení pravidel a sankce.

Schválení etického kodexu KA ČR by mělo být prvním krokem, po němž by měla následovat praktická implementace včetně velice nepopulární oblasti, dozorcí, kárné oblasti. Je to jediná cesta, jak můžeme jít kupředu a dělat věci, které by pomohly dostat kvalitu auditorské činnosti na vyšší stupeň a obnovit důvěru veřejnosti v tuto profesi.

## Volný pohyb pracovních sil – důsledky pro řízení lidských zdrojů

Václava Jersáková, PriceWaterhouseCoopers

Vstup České republiky do Evropské unie bude mít dopad i na oblast řízení lidských zdrojů, která je u nás dost silně podceňována. Svědčí o tom i studie připravenosti českých podniků na vstup do Evropské unie, kterou naše společnost vypracovala v květnu 2003. Všechny sto oslovených velkých zahraničních společností, které na našem území podnikají, označilo dopady v oblasti personalistiky jako nevýznamné.



Ze studie vyplývá, že 70% společností začalo s přípravou na vstup do Evropské unie teprve v roce 2003 a více než 90% účastníků nevyčlenilo žádný rozpočet na náklady v souvislosti s přípravou podniků na vstup do EU. Dopady v oblasti personalistiky považovaly tyto podniky

za nevýznamné. Ovšem podle všech studií budou poměrně významné, i když na rozdíl od DPH a cel nenaстанou od 1. května 2004 okamžitě.

Pro Evropskou unii nejde o první rozšíření, je to rozšíření již čtvrté v pořadí, ale co rozsahu a rozdílnosti současných států Evropské unie a 10 nových států, nemá toto rozšíření nemá precedent. Populace EU se rozšíří o více než 20%, ale kupní síla vzroste o pouhé 4,5%, osm z deseti přístupujících států má za sebou 40 let zkušebnosti s komunismem, to znamená, že, nejenom ekonomická připravenost, ale i mentalita lidí a právní prostředí v těchto státech jsou velmi rozdílné. Tyto rozdíly a dopady vůbec přiblížení nových států standardům, které Evropská unie dnes má, budou tudíž trvat poměrně dlouho.

Důsledky vstupu do EU pro řízení lidských zdrojů lze rozdělit do dvou skupin. Jednou jsou čistě lokální dopady vstupu na české společnosti a zaměstnance v oblasti pracovního práva a v obecně personalistické oblasti, tzn. na udržení konkurenceschopnosti podniku na rozšířeném trhu pracovních sil a na motivaci zaměstnanců, udržení si

**Rozšíření Evropské unie**  
**1. května další rozšíření EU**  
**+ 10 nových zemí**  
**+ 75 milionů obyvatel**  
**+ 8 nových oficiálních jazyků**

**Důsledky pro řízení lidských zdrojů**

- české pobočky a jejich zaměstnanci
  - pracovní právo
  - obecné HR aspekty
- volný pohyb pracovní síly
  - pracovní povolení a vízová povinnost
  - sociální zabezpečení

klíčových zaměstnanců a přilákání těch šikovnějších.

Druhá skupina je spojená s jedním se základních kamenů jednotného evropského trhu - otevřením hranic všem pracovním silám, a to jak českým směrem ven, tak i zahraničním do České republiky. Zde jsou dvě významné oblasti. První je oblast imigrační, to je uvolnění pracovního prostředí, snížení administrativy, odbourání povinnosti získat jako cizinec pracovní povolení, když chci pracovat v jiném státě, zjednodušení procesu získání povolení k pobytu. Druhou je oblast sociálního zabezpečení, o níž se dnes nejvíce diskutuje i v českém tisku

a která bude mít dopady hned prvním dnem přistoupení České republiky do Evropské unie.

## Pracovní právo

Pracovní právo zahrnuje pět základních oblastí. Evropská unie ošetřuje svou pracovní právní legislativu směrnicemi, to znamená, že všechny členské státy musí zabudovat do svého právního řádu to, co EU považuje za důležité. Směrnice EU v oblasti pracovního práva dávají minimální ochranu zaměstnancům a je na každém členském státu, aby si v rámci své vlastní sociální politiky tuto ochranu dále rozšířil.

Jedním z oborů pracovního práva je bezpečnost a ochrana zdraví při práci, která v České republice sice je (povinná školení), ale problém, který nám Evropská komise vytýká, je kontrola a dodržování. České podniky budou muset investovat do této oblasti poměrně významnou sumu peněz, aby splnily veškeré požadavky, které Evropská unie na nás bude klást.

Zvýší se také důraz na kolektivní vyjednávání. V současné době je v České republice chráněno kolektivní smlouvou asi 30% zaměstnanců, zatímco v Evropské unii téměř 90%. A jsou i zákazy - zákaz diskriminace, muži - ženy - stejné odměňování, zákaz diskriminace z důvodu náboženství, rasy, ale i zdravotního stavu.

Na druhé straně praktická zkušenost ze zemí Evropské unie ukazu-

je, že přílišná ochrana je kontraproduktivní. Může například dojít až k pozitivní diskriminaci, když si zaměstnavatel v členském státu uvědomí nebo začne mít obavu, že na určité pozici má málo žen. Může přizpůsobit svůj nábor zaměstnanců tak, že dá přednost ženě proti muži, který je třeba i vhodnějším kandidátem. Za zmínku stojí v této souvislosti rozhodnutí evropského Soudního dvora, podle něhož je zaměstnanec z pohledu pracovního práva vždy považován za slabší stranu vztahu zaměstnanec - zaměstnavatel, a ve většině soudních sporů zaměstnanci vyhrávají. Je tudíž velká obava z budoucích pracovní právních sporů mezi zaměstnanci a zaměstnavateli a velká pravděpodobnost, že zaměstnavatelé je budou prohrávat. Český zákoník práce má své kořeny v dobách velmi historických a současnému prostředí nevyhovuje. Bude potřeba vybudovat zcela novou koncepci pracovního práva v České republice, která bude lépe odrážet nové potřeby mnohem flexibilnějších a různorodějších pracovní právních vztahů.

## Sociální aspekty rozšíření EU a náklady na zaměstnance

Rozšíření pracovního trhu bude mít významný sociální aspekt, a to v současných členských státech, tak v přistupujících zemích. Je hlavně obava z tzv. sociálního dumpingu. Už dnes dochází k tomu, že společnosti umisťují svoje investice v těch

Země	Soudný index personálních nákladů v porovnání se státy západní Evropy (100%)	Očekávaný index personálních nákladů v roce 2012 v porovnání se státy západní Evropy (100%)
Finsko	37	75
Česká republika	37	75
Maďarsko	6	6
Itálie	6	6
Bulharsko	6	13

Země	Očekávaný náhr níší náklad personálních nákladů
Západní státy Evropy	2,00%
Polsko	12,20%
Česká republika	3,90%
Maďarsko	12,10%
Itálie	2,00%
Bulharsko	11,10%

PACT/MENHOUT/COPIES

státech, kde je pracovní síla co nejlacnější. Pracovní síla v Evropské unii je dnes šestkrát dražší než ve státech střední a východní Evropy. Je to hlavně z toho důvodu, že v západní Evropě společnosti hodně investují nejen do vzdělávání zaměstnanců, ale hlavně do ochrany zdraví a bezpečnosti při práci. Průměrná pracovní síla v Evropské unii stojí téměř 23 eur na hodinu, ve střední a východní Evropě jsou to 4 eura, to je necelých 20%. Se vstupem do Evropské unie se tato dočasná relativní výhoda bude velmi rychle snižovat. Očekává se, že nejpozději do roku 2012 dosáhne cena pracovní síly ve střední a východní Evropě téměř 90% úrovně Evropské unie.

Cena pracovní síly nebo mzdové náklady nejsou jediným faktorem při rozhodování společnosti, kam umístit svou investici. Společnosti vedle toho sledují kvalitu pracovní síly. Tam máme značnou výhodu ve flexibilitě. Pokud jde o míru korupce a právní prostředí, v tom nás naproti tomu čeká ještě hodně práce.

## Volný pohyb pracovních sil

Volný pohyb pracovních sil je jedním ze základních kamenů společného evropského trhu vedle volného pohybu zboží, služeb a kapitálu. Obecné principy jsou takové, že kterýkoliv občan Evropské unie má stejná práva a povinnosti v jiných státech Evropské unie jako občan příslušného státu. Účelem všech směrnic Evropské unie je eliminovat veškeré možné překážky, které se volnému pohybu pracovníků v rámci Evropské unie staví.

Na druhé straně Evropská unie nechává na členských státech, aby si samy stanovily svá vlastní pravidla, například jak svůj pracovní trh regulují nebo kontrolují, protože každý stát potřebuje řídit svou nezaměstnanost, potřebuje vědět, kolik cizinců na území jeho státu pracuje. Otevření hranic v nejlepším případě znamená zrušení povin-



Podle Václavy Jersákové bude mít vstup ČR do Evropské unie značný dopad na oblast řízení lidských zdrojů a české podniky tuto problematiku podceňují.

nosti žádat o pracovní povolení. Přesto má každý stát dále svá vlastní pravidla pro řízení svého trhu pracovních sil.

Základní principy:

- Stejný přístup všech občanů EU na pracovní trh, eliminace překážek.
- Stejná práva a povinnosti pro všechny občany EU.
- Vlastní pravidla každé členské země.
- Přechodné období 2-3-2.

Rozšíření Evropské unie přináší i obavy, proto EU dovoluje členským státům zavést tzv. přechodná období. Například Německo nebo Rakousko vyjádřily zájem taková přechodná období zavést. Je tu princip 2- 3-2. Vyjadřuje počet let, po které přechodné období trvá, to je dobu, po kterou členské státy dále uplatňují restrikce volného pohybu zaměstnanců a vyžadují získání pracovního povolení pro cizince, kteří chtějí pracovat na jejich území. Po dvou letech musí stát, který přechodné restrikce uplatňuje, Evropské komisi předložit a zdůvodnit, jaký dopad uvolnění pracovního trhu na tento stát bude mít. Pokud před EK uspěje a svůj postoj obhájí, může v restrikcích pokračovat další tři roky, pak ještě dva, celkem maximálně sedm let. Zkušenosti z předchozího rozšíření naznačují, že pokud některý stát restrikce ponechá, tak maximálně na dva roky.

Česká republika zatím nenavrhl žádná taková omezení. Vedou se diskuse o tom, jaký dopad bude mít otevření českého trhu například pro příliv dalších zaměstnanců z Polska, ze Slovenska. Opatření k ochraně svého pracovního trhu mohou státy přijmout a oznámit Evropské komisi kdykoliv. Některé čekají do poslední chvíle, mohou to udělat i po datu rozšíření, ale jenom na dobu 7 let od 1. května 2004, tedy do roku 2011.

**Srovnání průměrných hrubých měsíčních mezd (€) 2002**

Země	Výše mezd v tisících €	Nejnižší úroveň	Nejvyšší úroveň	Průměrná úroveň	Skutková úroveň
Belgie	2272	1810	2920	2211	1820
Dánsko	3918	2807	5026	3711	2777
Francie	2482	2000	3507	2720	2422
Německo	2400	2000	3000	2400	1800
Itálie	1700	1300	2300	1700	1300
Spolková Republika Německo	2700	2100	3300	2700	2100
Portugalsko	1000	800	1200	1000	800
Řecko	1200	1000	1400	1200	1000
Irsko	1800	1500	2100	1800	1500
Španělsko	1000	800	1200	1000	800
Velká Británie	1800	1500	2100	1800	1500
EU	1800	1500	2100	1800	1500
Česko	1000	800	1200	1000	800

Pracovní úroveň (COPERS)

## Sociální zabezpečení

Nejvíce diskutovanou oblastí je sociální zabezpečení. Když člověk odejde pracovat do zahraničí, hrozí nebezpečí, že vypadne ze svého domácího systému sociálního zabezpečení a bude třeba povinen přispívat do systému jiného státu, ze kterého nikdy nebude mít nárok na nějaké benefity nebo dávky, přestože tam několik let přispívá, protože tamní legislativa mu na tyto dávky nedává nárok. Sociální zabezpečení a ochranu lidí, kteří odcházejí pracovat do zahraničí, proto Evropská unie považuje za velmi důležité.

V jednotlivých státech je však systém sociálního zabezpečení natolik různorodý, že se Evropská unie rozhodla tuto oblast neharmonizovat, ale pouze koordinovat. A koordinuje ji různými nařízeními. To znamená, že národní legislativa neprochází žádnou změnou, není třeba v ní nic měnit, ale dnem vstupu do Evropské unie musí nový členský stát uplatňovat tato nařízení automaticky. Není žádné přechodné období, žádná doba na přípravu (státních orgánů i lidí). Pokud někdo bude po 1. květnu 2004 pracovat například v Německu, musí se jeho zaměstnavatel nebo on řídit směrnicí EU v oblasti sociálního zabezpečení.

Základní principy nařízení v oblasti sociálního zabezpečení:

- Rovnost nakládání
- Aplikace právního řádu jediného státu
- Sčítání dob pojištění
- Zachování nabytých práv

Je to opět rovnost nakládání bez rozdílu, ze kterého členského státu Evropské unie zaměstnanec pochází. Sociální zabezpečení se většinou platí v tom státě, kde zaměstnanec pracuje s tou výjimkou, že při vyslání do doby jednoho roku zůstává zaměstnanec v systému sociálního zabezpečení doma. Pokud je vyslání na dobu delší, může požádat do pěti let o výjimku tady z toho základního principu a zůstat dále pojištěn doma.

Jako všechno v Evropské unii je to doprovázeno poměrně rozsáhlou legislativou a spoustu formulářů. Dva státy se musí mezi sebou dohodnout, že souhlasí s výjimkou. Není to jednostranný akt rozhodnutí, je na ministerstvech obou přísluš-

## Pracovní právo

1. Přístup k zaměstnání
  - volný pohyb pracovníků (nařízení č. 1612/68)
  - základ diskriminace (směrnice 2000/78/ES, směrnice 2000/43/ES)
  - informační povinnost zaměstnavatele (směrnice 91/533/EHS)
2. Pracovní podmínky
  - pracovní doba (směrnice 93/104/EHS)
  - ochrana některých skupin zaměstnanců (matky a mladiství)
  - vysílání zaměstnanců (směrnice 96/71/ES)
  - bezpečnost a ochrana zdraví při práci (směrnice 89/391/EHS)
3. Ochrana zaměstnání a příjmů ze zaměstnání
  - hromadné propouštění (směrnice 98/59/ES)
  - převod podniku (směrnice 2001/23/ES)
  - platební neschopnost zaměstnavatele (směrnice 80/987/EHS)
4. Účast zaměstnanců na chodu zaměstnavatele
  - Evropská rada zaměstnanců (směrnice 94/45/ES)
5. Rovné zacházení
  - muži a ženy (směrnice 75/117/EHS, směrnice 76/207/EHS)
  - pracovní poměr na dobu určitou (směrnice 1999/70/ES)
  - pracovní poměr s kratší pracovní dobou (směrnice 97/81/ES)

## Sociální aspekt

6x dražší pracovní síla v EU - vyšší investice do

- vzdělávání zaměstnanců
- ochrany zdraví a bezpečnosti při práci

## Volný pohyb pracovní síly

- jeden ze základních kamenů volného evropského trhu
- stejný přístup všech občanů EU na pracovní trh - eliminace překážek
- stejná práva a povinnosti pro všechny občany EU
- vlastní pravidla každé členské země
- přechodné období 2-3-2

## Sociální zabezpečení

- nařízení č. 1408/71 o aplikaci soustav sociálního zabezpečení na zaměstnance, osoby samostatně výdělečně činné a členy a jejich rodiny pohybující se v rámci Společenství (9 příloh) - „Nařízení“
- nařízení č. 574/72 stanovující postup provádění Nařízení č. 1408/71 (jedenáct příloh) „Provádějící nařízení“
- rozhodnutí administrativní komise
- doporučení administrativní komise
- rozhodnutí Soudního dvora

## Základní principy

- rovnost nakládání
- aplikace právního řádu jediného státu
- sčítání do pojištění
- zachování nabytých práv

ných členských států, aby se mezi sebou dohodly.

Vedle nařízení mají velký význam rozhodnutí Soudního dvora, která se automaticky aplikují v jednotlivých státech Evropské unie.

Tím, že člověk odejde pracovat do zahraničí, začne přispívat v jiném státě. Evropská unie dbá na to, aby všechny odpracované roky v Evropské unii byly vzaty v úvahu, hlavně při výpočtu nároku na dávku. Pokud někdo například pracuje pět let v Německu a 20 let v České republice, při zjišťování nároku na tuto dávku se sečtou všechny tyto roky dohromady

Zachování nabytých práv znamená, že pokud v některém členském státě získám nárok na nějakou dávku ze sociálního zabezpečení, stát je povinen tuto dávku vyplácet, třeba i do zahraničí. V nizozemské legislativě je například uvedeno, že stát vyplácí dávky pouze v případě, že se občan zdržuje na území Nizozemska. V momentě, kdy se Nizozemsko stalo členem Evropské unie, národní legislativa, nenárodní legislativa, musí vyplácet důchody do zahraničí.

Hovoříme-li o sociálním zabezpečení, máme z našeho pohledu na mysli jak zdravotní pojištění, tak běžné dávky sociálního zabezpečení. Směrnice EU se vztahují na nezaměstnanost, rodinné přídatky, nemocenskou, zdravotní dávky, ošetření u lékaře, zkrátka na všechno.

### Starobní důchody

Nejdůležitějším a nejkomplicovanějším benefitem ze sociálního zabezpečení jsou starobní důchody. Problém České republiky je, že má dva systémy, zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, a toto sociální zabezpečení se dále dělí na nezaměstnanost, důchody a nemocenskou. Ve většině států toto patří pod jeden orgán. Česká republika už má Centrum pro mezinárodní platby, které přísluší k České správě sociálního zabezpečení. Přes něj se vyplácí důchody třeba na Slovensko, takže z tohoto pohledu by to neměl být pro Českou republiku problém.

Při zjišťování nároku na dávku se musí brát v úvahu všechny doby pojištění ve všech státech Evropské unie. Dávky jsou vypláceny bez ohledu na to, v jakém členském státě osoba pobývá, jsou tedy vypláceny do různých států EU. Dávky se nárokují ve státě posledního zaměstnání nebo ve státě trvalého bydliště.

Každý stát si dále ponechává své vnitřní zákony, například pro určo-

#### Starobní důchody

- všechny doby pojištění musejí být brány v úvahu
- dávky jsou vypláceny bez ohledu na to, v jakém členském státě osoba pobývá, tj. jsou vypláceny do různých států EU
- dávky se nárokují ve státě posledního zaměstnání nebo ve státě trvalého bydliště
- národní důchod
  - nárok na dávku existuje pouze na základě zákonů jednoho/ příslušného státu (bez sčítání dob pojištění)
- důchod podle Nařízení
  - nárok na dávku vzniká až po započtení doby odpracované v jiném členském státě

#### Různé podmínky nároku na získání důchodu:

- trvalé bydliště v členském státě (např. Nizozemí)
- splnění stanovené doby pojištění (např. Itálie, Německo, ČR)
- dosažení důchodového věku

#### Důchod podle nařízení

- sčítání dob pojištění v jednotlivých členských státech
  - výpočet teoretické částky důchodu + proporcionalní propočet
  - výplata dílčích důchodů
  - minimální doba pojištění v jednom státě => 1 rok pro nárok na výplatu
- !Musí být získána minimální doba pojištění dle zákonů čl. státu!

#### Národní důchod

- výpočet důchodu podle domácí legislativy
- výpočet důchodu podle Nařízení (sčítání dob pojištění)

vání, kdy vznikne v příslušném státě nárok na dávku, jaká je výše příspěvků do státního systému sociálního zabezpečení a jak se například počítá výše důchodů. Pravidla pro získání nároku na dávku jsou v různých státech EU různá, v České republice je to 25 let, kdy musíte přispívat, v jiných státech je to povinnost trvalého bydliště nebo dosažení důchodového věku.

Závěrem shrnutí hlavních bodů, nad kterými by se měla česká společnost v souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie z pohledu personalistů zamyslet. Co je třeba udělat?

- Provéřit politiku odměňování, motivační programy, klima v podniku.
- Zlepšit produktivitu práce.
- Provéřit pracovní a kolektivní smlouvy, vnitřní předpisy, zda neobsahují náznaky diskriminace.
- Provéřit, zda se na pracovníky (cizince v ČR, Čechy v zahraničí)

vztahuje nařízení o sociálním zabezpečení.

- Vyčíslit případné dodatečné náklady.

Jde například o to, že zaměstnanci českých firem, kteří dlouhodobě pracují v zahraničí, mohou mít po určité době pracovní právní nároky, jaké jsou v zemi, kde pracují. Pokud je u nás dovolená 20 dnů a v jiném státě 25 dnů, takový člověk automaticky začne mít nárok na delší dovolenou, bude mít dále například nárok na takovou minimální mzdu, která odpovídá státu, kde člověk dlouhodobě pracuje. Tyto minimální mzdy přesahují český průměrný plat, takže takový zaměstnanec se může najednou velmi prodražit. V důsledku toho je nezbytné vyčíslit i příslušné dodatečné náklady s těmito zaměstnanci spojené.

Velkým problémem je to, že 99% cizinců pracujících v České republice, dnes neplatí v České republice sociální zabezpečení. Od 1. května 2004 by měli mít povinnosti tady sociálního zabezpečení odvádět, tzn. že okamžitě náklady na ně vynaložené stoupnou minimálně o 35%. Je dobré podívat se na strukturu, jakým způsobem jsou tyto lidé do České republiky vysíláni, kdo je zaměstnává, kdo je vyplácí, zda jde o pohyb v rámci Evropské unie nebo mimo Evropskou unii. Pokud se povinnost odvádět sociální pojištění v České republice bude skutečně vztahovat i na ně, bude potřeba požádat o jejich rodná čísla. To je poměrně komplikovaná záležitost, která není legislativně nijak ošetřena. Každá správa so-

#### Praktické otázky k řešení

Co je potřeba udělat? /Co vzít v úvahu?

- prověřit politiku odměňování
- zlepšit produktivitu práce
- prověřit pracovní smlouvy a vnitřní předpisy
- prověřit, zda se na pracovníky (cizince v ČR, Čechy v zahraničí) vztahuje nařízení o sociálním zabezpečení
- vyčíslit případné dodatečné náklady
- prověřit, případně upravit způsob vysílání cizinců do ČR a českých zaměstnanců do zahraničí
- požádat o rodná čísla pro cizince
- ověřit, kdo bude/nebude potřebovat pro práci v zahraničí pracovní povolení a víza
- motivovat/ udržet klíčové zaměstnance
- připravit se na tvrdší kolektivní vyjednávání
- upravit postupy při náborech zaměstnanců

ciálního zabezpečení uplatňuje svůj vlastní postup. Velký problém je také obdržet v poměrně krátké době tyto údaje. Například rodné listy v Anglii neexistují.

Pokud lidé pracují v zahraničí, nebo přicházejí pracovat do České republiky, je potřeba ověřit, ze které-

ho státu nebo kam odcházejí, zda budou nebo nebudou potřebovat pracovní povolení a pobytové vízum, a připravit se na tvrdší kolektivní vyjednávání.

Jakmile nějaký podnik bude součástí skupiny v různých státech Evropské unie, může se stát, že bude

mít povinnost vyslat své lidi do Evropské rady zaměstnanců, pokud o to zaměstnanci požádají, a upravit postupy při výběru nebo nábore zaměstnanců tak, aby se mu podařilo získat ty nejkvalitnější pracovníky, kteří budou po 1. květnu 2004 k dispozici.

## Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – evropské prostředí a legislativa

Michal Petrman, Deloitte

Evropský parlament vydal v červenci 2003 nařízení (č. 1606/2002) o uplatňování mezinárodních účetních standardů. V té době se používal termín Mezinárodní účetní standardy, postupně se přechází na nový termín Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). Toto nařízení potvrdilo proces, který probíhal už delší dobu a který ústí v to, že určité společnosti v EU budou mít počínaje rokem 2005 povinnost vykazovat konsolidované účetní závěrky podle IFRS.

### Harmonizace pravidel

To je veliký průlom v dlouholeté diskusi o tom, jaké účetní standardy používat, zda převáží národní účetní standardy, nebo standardy mezinárodní. V tomto procesu byli hlavními hráči a těmi, kteří hodně tlačili vývoj tím směrem, jak dopadl, ti, kdo mají hlavní slovo na kapitálových trzích, investoři, regulátoři kapitálových trhů a další účastníci tohoto procesu. Ve společném ekonomickém prostoru je velký tlak na to, aby výsledky společností, které mají

své sídlo v různých zemích Evropské unie, byly pro účely kapitálového trhu vykazovány konzistentně podle stejných pravidel a nelišily se podle toho, jestli má společnost sídlo ve Francii, v Německu, v Belgii, Dánsku či v jakékoliv jiné zemi Evropské unie. Hlavní tlak byl právě na harmonizaci pro účely investorů, pohybujících se na globálních, mezinárodních kapitálových trzích.

### Novelizace směrnic týkajících se účetnictví

Další poměrně významnou věcí v tom procesu bylo posouzení existujících standardů. Byl sestaven výbor, který měl za úkol prostudovat všechny existující standardy a posoudit, zda jsou aplikovatelné a zda není velký rozdíl mezi pravidly, která již platí. Šlo zejména o evropské směrnice pro účetní vykazování č. 4 a č. 7. Výbor dospěl k závěru, že není žádný zásadní rozpor, čili není důvod, proč by se standardy IFRS nemohly aplikovat tak, jak existují. Výbor však také zjistil určité rozdíly mezi evropskými směrnicemi a platnými mezinárodními standardy a doporučil harmonizovat obě dvě sady dokumentů tak, aby se drobnější rozdíly odstranily. Začátkem roku 2003 Evropský parlament schválil novelizaci příslušných směrnic týkajících se účetnictví tak, aby se odstranily menší rozdíly mezi



*Jak uvedl Michal Petrman, v jednotlivých zemích EU se projevují rozdílné názory na některé otázky. Proces sblížení je proto obtížný a u nejkontroverznějších oblastí se některé otázky nechávají stranou.*

**Současný vývoj ve světě**

- 14. ledna 2003
  - Evropský Parlament schválil novou Evropskou účetní směrnici
  - Odstranění rozdílů mezi Evropskou účetní směrnicí a IFRS
  - Novelizované směrnice odstraní rozpor, dopady se budou se týkat účetnictví zhruba 5 mil. evropských společností, které neaplikují IFRS.
- 29. září 2003
  - Evropská komise přijímá IFRS (s výjimkou IAS 39 a IAS 32) a potvrzuje jejich povinné používání od 1. ledna 2005 pro veřejně obchodované společnosti

**Deloitte**

---

**Současný vývoj – důsledky v České republice**

- Veřejně obchodované společnosti v České republice – povinné účetní závěrky připravené podle IFRS od 1. ledna 2005
- Ostatní společnosti – budou povinny postupovat v souladu se čtvrtou směrnicí EU (účetní závěrky u určitých typů společností) a sedmou směrnicí EU (konsolidované účetnictví) – jak bylo uvedeno dříve, tyto směrnice mají být novelizovány tak, aby byly velmi podobné IFRS.
- V současné době probíhají nebo se připravují projekty, které mají za úkol navrhnout postup uplatňování IFRS v rámci české legislativy
- Rozdílná rychlost harmonizace v rámci jednotlivých „odvětví“ – největší soulad u finančních institucí, největší koncepční rozdíly u obcí

**Deloitte**

---

**Současný stav v České republice**

- Právní rámec
  - Zákon o účetnictví č. 563/1991 (poslední novela v roce 2001)
  - Pokyny vydané Ministerstvem financí (poslední vyhláška č. 500/2002 Sb. ze 6. listopadu 2002)
- Současný právní rámec se přibližuje IFRS, ale jsou zde stále výrazné rozdíly (např. u leasingu, finančních instrumentů, nehmotného majetku, realizace výnosů, apod.)
- Společnosti mohou zveřejňovat své konsolidované finanční výkazy připravené v souladu s IFRS nebo jinými mezinárodně uznávanými účetními standardy (např. US GAAP).
- Chybějící legislativa pro tzv. SME společnosti a jejich koncept

**Deloitte**

nimi a mezinárodními standardy IFRS. To je zásadní změna, protože novelizace směrnic č. 4 a 7 se netýká jen veřejně obchodovaných společností v EU, jichž jsou tisíce, ale dalších zhruba pěti milionů společností. To bude mít velký dopad pro všechny členské země EU včetně České republiky a je proto třeba počítat s tím, že minimálně toto přinese další změny do účetních systémů v jednotlivých zemích.

Další významným krokem bylo rozhodnutí Evropské komise koncem září 2003. EK přijímá IFRS s výjimkou standardů IAS 32 a 39, týkajících se vykazování finančních instrumentů, a potvrzuje jejich povinné používání od 1. ledna 2005 pro veřejně obchodované společnosti.

V jednotlivých zemích EU se projevují rozdílné názory na někte-

ré otázky. Proces sblížení je proto obtížný a u nejkontroverznějších oblastí se některé otázky nechávají stranou. To byla právě problematika vykazování finančních instrumentů, kde například ve Francii byl výrazný odpor proti aplikování uvedených dvou postupů. V současné době probíhá velká diskuse o tom, jakou podobu by měla mít novelizace IAS 32 a IAS 39. Je to velmi složitá a komplexní otázka, takže i z tohoto důvodu byly tyto dva standardy ponechány stranou. Všechny ostatní však byly schváleny pro aplikaci v rámci Evropské unie u účetních závěrek, které budou sestaveny po 1. lednu 2005.

### Situace v České republice

Po vstupu do Evropské unie pro nás bude důležité, že pro všechny společnosti, které jsou veřejně obchodované v České republice, bude platit povinnost sestavování účetních závěrek podle mezinárodních standardů. Současný právní rámec se přibližuje IFRS, ale jsou stále výrazné rozdíly, například u leasingu, finančních instrumentů, nehmotného majetku, realizace výnosů. Naše předpisy dnes umožňují sestavování konsolidovaných účetních závěrek v souladu s IFRS nebo jinými mezinárodně uznávanými účetními standardy, například US GAAP. U účetních závěrek pro jednotlivé společnosti, které jsou základem pro zpracování daňových přiznání, však není možnost volby a je třeba je sestavovat pouze v souladu s účetními předpisy platnými v České republice. A to je záležitost, která je otevřená k diskusi, zda je možné a reálné přejít plně na možnost vykazování podle mezinárodních standardů a více oddělit daňové vykazování od účetního vykazování. Chybí také legislativa pro malé a střední podniky a jejich koncept.

**Oblasti hlavních rozdílů mezi IFRS a CAS**

- Celkový koncept
  - IFRS – založený na principech
  - CAS – stále úzce návaznost na daňovou legislativu
- Leasing
  - IFRS – princip ekonomického vlastnictví
  - CAS – princip právního vlastnictví
- Majetek pořízený za účelem investování
  - IFRS – princip „finanční investice“
  - CAS – koncept není vůbec zaveden

**Deloitte**

---

**Oblasti hlavních rozdílů mezi IFRS a CAS (pokračování)**

- Ekonomické znehodnocení
  - IFRS – princip ekonomické hodnoty
  - CAS – tato oblast není řešena
- Konsolidace
  - IFRS – princip kontroly
  - CAS – určité možnosti jak nekonsolidovat
- Finanční instrumenty
  - IFRS – vše v reálné hodnotě
  - CAS – reálná hodnota, ale odlišnosti v technice účtování

**Deloitte**

---

**Oblasti hlavních rozdílů mezi IFRS a CAS (pokračování)**

- Dlouhodobé smlouvy
  - IFRS – účtování o výnosech a nákladech dle dokončenosti projektu
  - CAS – účtování při převodu vlastnictví
- Zaměstnanecké výhody
  - IFRS – reálná hodnota závazku u účetní závěrce
  - CAS – princip není zaveden

**Deloitte**

---

**Co je třeba učinit?**

- 1. možnost – čekat, co se stane a uplatňovat změny ve statutárním účetnictví, tak jak budou vydávány.
- 2. možnost – zavést IFRS nebo se připravit na jejich zavedení v pozdějším období.
  - Nutno začít před rokem 2005
  - Otázka očekávání za stran investorů
  - Otázka nákladů a znalostí.

**Deloitte**

Nejde však jen o standardy jako takové. Je o to, aby tady byla i další literatura, která bude se zabývat praktickou aplikací těchto standardů, bude uvádět příkladové studie, různá modelová řešení a bude také hovořit o praktické aplikaci mezinárodních standardů. Obrovský prostor je pro vzdělávání účetní profese, ale i dalších pracovníků, kteří přicházejí s účetními výkazy do styku.



# Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – praktická aplikace v českém prostředí

Martin Tesař, Deloitte

Mezinárodní účetní standardy jsou založeny na několika klíčových principech, na několika konceptech, které jsou definovány. České účetnictví za posledních pár let sice učinilo poměrně mílové kroky směrem kupředu, je ale stále značně svázané s daňovou legislativou.

## Problematika leasingu

Tradičním rozdílem je oblast leasingu, kde české účetnictví a české právo jednoznačně vyžaduje princip právního vlastnictví, kdežto mezinárodní účetní standardy se více zaměřují na princip ekonomického vlastnictví. Závěrka leasingové společnosti připravená podle českých standardů má ohromná aktiva, ohromné množství hmotného majetku. Naproti tomu při pohledu na výkazy takové společnosti sestavené podle mezinárodních účetních standardů lze zjistit, že společnost má pronajatou jednu místnost, několik počítačů, několik stolů, a veškerý další majetek je vlastně majetek, který používá k vytváření zisku tím, že ho půjčuje dalším subjektům na trhu. Obráceně při pohledu na účetní závěrku společnosti, která má veškerý majetek pořízený na leasing, lze podle českých předpisů dojít k závěru, že společnost je velice efektivní, vytváří ohromné zisky s použitím malého majetku. Pak se ale někde hluboko v příloze se dozvíte, že drtivou většinu majetku má pořízenou na leasing, ať už finanční nebo operativní leasing.

## Vykazování v reálné hodnotě

Další poměrně novou oblastí, i v mezinárodních účetních standardech, je tzv. majetek pořízený za účelem investování. Různé společnosti ukládají peníze do různého majetku, některé se rozhodly ukládat do pozemků, do budov a podobného dlouhodobého majetku. Mezinárodní standardy dávají těmto společnostem možnost takový

majetek vykazovat v reálné hodnotě, což je de facto obdoba cenných papírů. Jsou stanovena poměrně striktní pravidla, která společnost musí splnit, ať už se to týká minimálního, respektive vůbec žádného využívání tohoto majetku pro vlast-

v této budově odvíjí, je schopna vygenerovat tolik finančních prostředků, aby pokryly zůstatkovou hodnotu této budovy. Je to odklon od principu historických cen k jakési reálné ekonomické hodnotě majetku, který společnost využívá. Tento



*Martin Tesař se ve svém vystoupení zabýval praktickou aplikací Mezinárodních standardů finančního výkaznictví v českém prostředí.*

ní činnosti, dostupnosti reálných cen apod. Jestliže si společnost pořídí majetek za účelem investování, například vilu za Prahou, která se zhodnotí, nebo tam bude mít sídlo firmy, budou v obou případech podle českých předpisů odepisovány. Kdyby tato společnost připravila výkazy podle mezinárodních účetních standardů, nemusí se tento majetek pořízený za účelem investování odepisovat, ba naopak, pokud se zhodnotí, může být jeho zhodnocení reálně vykázano v účetní závěrce.

## Princip ekonomického znehodnocení

Další princip, o němž se dnes poměrně často diskutuje, je tzv. princip ekonomického znehodnocení. To znamená, že nás už nezajímá, jestli budova, ve které společnost sídlí, má zchátralou střechu, abychom vytvořili opravnou položku, ale zajímá nás, jestli činnost, která se

princip v českém účetnictví zatím není zaveden vůbec.

## Konsolidace

Co se týče konsolidace, za poslední dva roky se v České republice uskutečnily mílové kroky směrem k harmonizaci s mezinárodními účetními standardy. České společnosti mají nicméně stále možnost vyloučit různé firmy z konsolidačního celku. Mezinárodní účetní standardy striktně říkají: máme princip kontroly a pokud něco kontrolujete, musíte to zkonsolidovat a vykázat svým akcionářům.

## Finanční nástroje

Pokud jde o finanční instrumenty, v této oblasti se mezinárodním standardům nejvíce přiblížily banky, jejichž postupy účtování jsou víceméně identické s IAS 32 a IAS 39. České účetnictví pro „normální“ podnikatele se také přibližuje.

Finanční instrumenty byly zavedeny, nicméně už jen při srovnání rozsahu textů k této poměrně náročné problematice, je v této oblasti stále co harmonizovat. V mezinárodních standardech jsou na finanční instrumenty dva standardy, IAS 32 a IAS 39, a implementační literatura má několik set stran, kdežto v českém účetnictví jsme se vypořádali se stránkou a půl, kterou vlastně zabírá v postupech část věnovaná finančním instrumentům pro běžné podnikatelské subjekty.

### Dlouhodobé smlouvy

Další věcí jsou dlouhodobé smlouvy (stavební kontrakty), v mezinárodních standardech je princip dokončenosti. Jde o dlouhodobou akci s různými fázemi dokončenosti, u níž se průběžně sleduje, jaký je zisk, případně ztráta z celé akce. Tento koncept v českém účetnictví

chybí, máme různé systémy záloh, předávek, částečných fakturací apod.

### Zaměstnanecké požitky

Poslední oblastí je standard týkající se zaměstnaneckých výhod a požitků. V okamžiku, kdy dojde ke změně v systému financování penzí a společnosti budou vytvářet své vlastní penzijní plány, bude to znamenat různá reálná ocenění investic, které jsou v těchto penzijních plánech uloženy, jejich průběžnou aktualizaci a přemýšlení o tom, jaká je životnost zaměstnanců, jak dlouho budou zaměstnanci ve firmě pracovat, a spoustu práce pro pojistné matematiky.

### Na změny je lepší se připravit předem

České společnosti mají dvě možnosti přístupu k mezinárodním

účetním standardům. První je nedělat nic a čekat, jak se česká legislativa bude postupně přibližovat mezinárodním účetním standardům, respektive harmonizovat s předpisy Evropské unie a změny absorbovat postupně. Druhou možností je s možnými změnami a dopady se začít seznamovat už nyní, protože některé z těchto změn mohou mít výhledově poměrně značné dopady do různých plánů, ať už to jsou investiční plány společností, shánění investorů, ale i z pohledu managementu to může mít dosti nepříjemné dopady do jejich různých systémů odměn apod. Doporučujeme variantu začít se tím zabývat raději nyní a nečekat, až tyto změny postupně přijdou. Takový podnik bude mít výhodu a zejména nebude muset investovat tolik času a finančních prostředků do dalšího vzdělávání.



O nejrůznějších aspektech týkajících se auditorské profese se diskutovalo i o přestávkách: Vlevo Philippe Pellé (EK), Robert Garnett (IASB) a Petr Kříž (KA ČR), vpravo Johannes Guigard (FEE) a Roman Sedlák (KA ČR)



Diskutovalo se jak na mezinárodní, tak i tuzemské úrovni: vlevo Geoffrey Mitchell (ICAEW) a David Devlin (FEE), vpravo Ladislav Langr, Ladislav Zelinka a Libuše Müllerová.

# Modernizace práva obchodních společností v EU

Johannes Guigard, FEE, předseda pracovní skupiny pro právo obchodních společností

Evropská komise přijala v květnu 2003 sedmiletý **akční plán modernizace práva obchodních společností a řízení podniků v Evropské unii**, který stanoví krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé priority s cílem usnadnit efektivní a konkurenceschopné podnikání v Evropě a eliminovat všechny překážky, zejména v přeshraničních aktivitách. Plán zahrnuje soubor opatření pro šest oblastí: správa a řízení podniků,

správa kapitálu, skupiny a pyramidy, restrukturalizace společnosti a její mobilita, různé formy evropských podniků (výrobní a obchodní společnost, družstvo).

Konkurenceschopnost evropských podniků se snažíme podpořit nejen harmonizací stávajících pravidel, ale i alternativními řešeními. Tvorba práva obchodních společností už nemůže probíhat jako v minulosti, kdy jsme měli systém vybudovaný na základě primární legislativy, to je směrnice. Směrnice se zpracovávají velmi pomalu. Připravit a napsat směrnici trvá léta, novelizovat směrnici trvá stejně dlouho, takže jak můžeme být efektivní a konkurenceschopní, když nám toto všechno zabere tolik času?

Proto je třeba tento systém změnit. K vytváření moderního práva obchodních společností je třeba mít adaptabilní a pružné nástroje, musíme se zaměřit na principy, a nikoliv na nařízení a předpisy. Legislativa by měla vycházet ze zásad, nikoliv z předpisu. Jednotlivé pokyny a předpisy jednotlivých členských států je třeba opustit a soustředit se spíše na tvorbu sekundárních standardů, a to na základě zásad přijatých Evropskou komisí.

## Zveřejňování informací

Místo závazné regulace je lepší zaměřit se na zveřejňování informací



- disclosure. Pak je snadnější dohoda a jednodušší vynucování. Dalším obecným tématem je využívání moderních technologií - počítače, internet, vědomostní systémy - Je třeba najít způsob, jak moderní technologie dát do služeb podnikům.

Měl by fungovat centrální elektronický systém evidence přinejmenším v rámci jednotlivých členských zemí. Naše skupina doporučila, abychom měli centrální elektronický systém evidence, kde by každá členská země vedla příslušné informace o svých podnicích v rámci jednoho registru. Všichni, kdo chtějí tyto informace získat, by k nim měli přístup prostřednictvím elektronického systému. To vyžaduje transparentnost, aby se snáze dalo sledovat, co dělá podnik, co dělají jednotlivé členské státy.

Další důležitou věcí, kterou nabízí moderní technologie, je možnost využívat hlasovací práva v případě absence na výroční valné hromadě akcionářů. Tyto valné hromady se budou také konat v přeshraničním prostředí. Je možné se podívat na informace o podniku na jeho webové stránce, je možné položit otázku, a to právě pomocí těchto elektronických systémů, Evropa by měla být otevřená, měla by být oblastí bez hranic. Přitom

## Akční plán pro právo obchodních společností

### Hlavní politická kritéria

- respektování zásad subsidiarity a proporcionality
- flexibilita při aplikaci, pevnost zásad
- pomoc při vytváření mezinárodního regulačního rámce
  - evropské kulturní a podnikatelské tradice
  - uznání stejné platnosti jako v USA

### Důvody pro vznik nových iniciativ na úrovni EU

- **Rozšíření**
  - velké rozdíly v národních regulačních rámcích jednotlivých členských zemí EU
  - snadný přechod těchto zemí na tržní ekonomiku
  - přístup vycházející ze zásad s cílem udržet vysokou úroveň právní jistoty v obchodních operacích v rámci Společenství
- **Mechanismy společného evropského práva obchodních společností**
  - podpora svobody zakládání společnosti kdekoli v Unii
  - usnadnění přeshraniční restrukturalizace
- **Integrace kapitálových trhů**  
Emitenti a investoři by měli mít:
  - snazší pozici pro působení na evropských trzích
  - důvěru v efektivní řízení podniků, do kterých investují
- **Maximální využívání výhod moderních technologií**
  - způsob vedení „podnikového života“ - virtuální valné hromady, jednání představenstva formou videokonference - hlasovací práva společníků a podílníků z různých zemí atd.
  - ukládání a šíření informací o podnicích



„FEE vydala diskusní materiál na téma podnikového řízení, finančního výkaznictví a auditu v rámci corporate governance. Jeho závěrem je, že pro důvěru kapitálových trhů ve finanční výkaznictví v nových ekonomikách je audit klíčový,“ zmínil ve svém příspěvku Johannes Guigard.

## Hlavní cíle politiky

### Posílení práv akcionářů a ochrana třetích stran

- usnadnit účast akcionářů na „životě“ podniku
  - zjednodušení 2. směrnice
  - usnadnění mezinárodních aktivit
- důsledně rozlišovat mezi:
  - společnostmi kotovanými na burzách a společnostmi, které jsou financovány z veřejných zdrojů
  - přísný regulační rámec
  - malé a středně velké podniky - flexibilní rámec
- využívání moderních technologií
- opatření pro boj proti podvodům a zneužívání informací
- zjednodušení modernizace 2. směrnice
- režim správy kapitálu - jaká alternativa ke koncepci „legálního kapitálu“ (hodnoty akcií společnosti vykazované v účetnictví)

### Podpora efektivity a konkurenceschopnosti podniku

- pevný rámec pro právo obchodních společností
  - rovnováha mezi opatřeními na úrovni EU a na národní úrovni
- mezinárodní otázky
  - mezinárodní fúze
  - přesun sídla podnikání do jiného státu
  - uplatňování práv akcionářů v mezinárodním měřítku
- harmonizace definovaných národních otázek
- flexibilita: podniky by měly mít možnost uplatňovat alternativní rovnocenné systémy

víme, že hranice v Evropě stále ještě problém představují.

Problémy zůstanou i po rozšíření Evropy. Máme nejrůznější struktury, které znesnadňují to, čemu říkáme efektivní a konkurenceschopné podnikání v Evropě, a tyto překážky je třeba odstranit.

Akční plán respektuje hlavní politické zásady Smlouvy o Evropských společenstvích – zásadu subsidiarity a proporcionality, dále zásadu flexibility při aplikaci a pevnost zásad a pomoc při vytváření mezinárodně regulačního rámce. To je důležité. Všichni víme, co nastalo v USA po problémech s Enronem a Worldcomem. Spojené státy velmi rychle přišly se zákonem Sarbanes-Oxly, který upravuje standardy vnitřní kontroly ve firmě. Pokud chcete podnikat v USA, pak budete muset pracovat v souladu se systémem vytvořeným v USA, ale Evropa má vlastní identitu, svou vyspělou kulturu.

Proč jsme s touto iniciativou začali. Prvním faktorem je rozšíření Evropské unie. Bude celé spektrum různých národních regulačních rámců jednotlivých členských zemí v EU s velkými rozdíly navzájem, a proto bude třeba zajistit přechod na tržní ekonomiku pro všechny nově vstupující země, abychom to usnadnili. Vycházíme přitom z principiálního přístupu, tedy z formulování určitých principů.

Společný mechanismus práva obchodních společností by měl usnadnit zakládání společností, neboli usazování, a přeshraniční restrukturalizaci. Musíme brát také v úvahu integraci kapitálových trhů.

Emitentům cenných papírů a investorům by se měl usnadnit přístup na evropské trhy. To jsou důvody přijetí akčního plánu na celoevropské úrovni. Tito emitenti a investoři by zároveň měli mít důvěru v efektivní řízení a správu podniku, do kterých investují. Investor by měl vědět, do jakého podniku investuje a zda tam nehrozí problémy.

### Posilování práv akcionářů a ochrana třetích stran

Přijali jsme dva hlavní strategické cíle. První je posílení práv akcionářů a ochrana třetích stran, druhý podpora efektivity a konkurenceschopnosti podniku. Posilování práv akcionářů znamená posílit účast akcionářů na životě podniku, to znamená zjednodušení 2. směrnice EU. Ta už je překonána a příliš složitá, co se týče určitých břemen ohledně nákladů. Některá její ustanovení nejsou příliš šťastná, a proto jsme dospěli k rozhodnutí některé body této směrnice aktualizovat. Byla proto ustavena tzv. skupina Slim, která připravuje doporučení k modernizaci druhé směrnice.

Je třeba vzít v úvahu, že není možné pouze stanovit pravidla pro všechny podniky fungující v Evropě, aniž bychom odlišovali mezi společnostmi kotovanými na burzách a společnostmi, které jsou financovány z veřejných zdrojů. Ty se musí řídit přísnějšími pravidly a tak, aby nezpůsobily investorům žádné problémy.

V Evropě existuje sedm tisíc veřejně obchodovaných podniků, ale jádrem evropské ekonomiky jsou malé a střední podniky, kterých je obrovský počet. Těm nelze předsat

neúnosně moc složitých pravidel, aby mohly úspěšně podnikat. Brzy by měly být přijaty účetní standardy i pro malé a střední podniky, které

## Restrukturalizace a mobilita podniků

### • Navrhované směrnice pro nejbližší dobu

- 10. směrnice
  - Mezinárodní fúze
- 14. směrnice
  - Přesun sídla podnikání z jednoho členského státu do jiného

### • Práva velkých akcionářů na odkup a práva drobných akcionářů na prodej akcií za tržní cenu

- v rámci modernizace 2. směrnice
- hranice nastavena na 90 až 95% kapitálu

### • Modernizace 3. a 6. směrnice

#### Skupiny a pyramidy

- Řešení možných rizik pro akcionáře a věřitele skupin společností
- Zveřejňování kompletních informací o struktuře skupiny a vztazích uvnitř skupiny
- Poskytování kvalitnějších finančních a nefinančních údajů o skupinách společností
  - kondolidované výkazy (7. direktiva)
  - údaje poskytované ve formě prohlášení o řízení podniku (Corporate Governance Statement)

#### The European Private Company

- **Societas European (SE)** - přijato v říjnu 2001
  - statut evropského podniku
- **European Private Company (EPC)**
  - slouží potřebám malých a středně velkých podniků
  - studie proveditelnosti, která zhodnotí výhody a problémy
  - vytvoření na základě případné evropské právní normy pro malé a středně velké podniky - to umožní obecné přijetí tohoto konceptu

### • Nejprve 10. direktiva, pak přehodnocení a proveditelnost

#### Krátkodobé priority

- Doporučení z hlediska řízení podniku (corporate governance)
- Zjednodušení 2. direktivy
- 10. a 14. direktiva

#### Střednědobé priority

- Zveřejňování podrobnějších informací ze strany institucionálních investorů
- Volba mezi monistickým/ dualistickým představenstvem
- Rozšíření odpovědnosti členů představenstva
- Studie proveditelnosti alternativ k režimu správy kapitálu
- Zjednodušení 3. a 6. direktivy
- Statut evropského soukromého podniku

#### Dlouhodobé priority

- Případné zavedení alternativního režimu k režimu správy kapitálu (2. direktiva)

## Posílení efektivity a konkurenceschopnosti podniků

Dalším strategickým cílem je posílit efektivitu a konkurenceschopnost podniků. To znamená zdravý rámec a vyrovnanost akcí na úrovni Evropské komise a na úrovni jednotlivých států. Tady je snaha vyřešit přeshraniční problémy, tj. mezinárodní fúze (10. směrnice) a přesuny sídla podnikání z jednoho členského státu do druhého (14. směrnice).

Pokud jde o problematiku správy a řízení podniku a jeho mobility, navrhuje se v rámci modernizace 2. směrnice právo velkých akcionářů na odkup práv drobných akcionářů a právo drobných akcionářů na prodej akcií za tržní cenu, přičemž hranice je nastavena na 90 až 95 % kapitálu.

Evropský podnik. Vznikla také myšlenka evropského podniku, který by nebyl registrován jen v jednom členském státě, ale byl by to vpravdě evropský podnik. V říjnu 2001 byl přijat statut evropského podniku Societas Europaea, který vstoupí v účinnost v říjnu 2004. Půjde vlastně o velký evropský podnik.

### Úprava řízení podniků v Evropě

- Není třeba vytvářet žádný „Evropský zákoník podnikového řízení“
- Přístup k řízení podniku by měl vycházet z obecných zásad a srovnávacích kritérií v kombinaci s přístupem typu „dodržet nebo vysvětlit proč ne“.
- Právní úpravy na národní úrovni, vycházejí ze zkušenosti a průběžných diskusí

### Klíčové prvky podnikového řízení

- Nevýkonní ředitelé (členové představenstva)
- Výbory pro audit
- Externí auditoři
- Interní auditoři
- Vnitřní kontrola
- Řízení rizik
- Zveřejňování rizik

### Podnikové řízení

Nevýkonní ředitelé (členové představenstva)

- úkoly
- otázka nezávislosti (být - jednat jako - být považován za)
- zapojení (příliš velké - příliš malé)
- kompetence
- své činnosti věnují dostatek času
- omezený počet pozic, které mohou zastávat

Francouzi navrhovali rovněž vytvořit zásady právní formy pro malé a střední podniky a z toho vyšel nápad vytvořit EPC, evropskou soukromou společnost. To je však teprve věc budoucnosti.

## Řízení podniku - Corporate Governance

Správa a řízení podniku je aktuálním tématem. Členové představenstva, kteří řídí firmy, byli pravděpodobně příčinou mnoha firemních skandálů v USA. My se proto musíme snažit najít nějaký způsob, jak představenstvu vdechnout nový způsob fungování a nové myšlenky, jak by jejich struktura měla fungovat.

Při úpravě řízení podniků v Evropě není třeba vytvářet žádný evropský zákoník podnikového řízení. Přístup k řízení podniku by měl vycházet z obecných zásad a srovnávacích kritérií v kombinaci s přístupem typu „dodržet, nebo vysvětlit, proč ne“. Právní úpravy na národní úrovni by měly vycházet ze zkušenosti a průběžných diskusí.

Jednou z možností je vytvořit dvouvrstvou strukturu, což by nebylo povinné. Bylo by to představenstvo a dozorčí rada, kdy:

- představenstvo řídí firmu, vytváří její strategii a nese odpovědnost za běžnou činnost a operativu firmy,
- dozorčí rada jmenuje členy představenstva, dohlíží na činnost představenstva a zkoumá a schvaluje finanční výkazy sestavované představenstvem.

Klíčové prvky podnikového řízení:

- Nevýkonní ředitelé (členové představenstva)
- Výbory pro audit
- Externí auditoři
- Interní auditoři
- Vnitřní kontrola
- Řízení rizik
- Zveřejňování informací

Určitou roli v řízení podniku hraje i nevýkonní členové představenstva, tj. neexekutivy. Představují jisté přemostění mezi akcionáři, tedy hlavně mezi těmi neinformovanými akcionáři, a mezi exekutivními členy představenstva, výkonnými řediteli. Jejich úkolem je monitorovat manažerské strategie a výkony, sta-

## Představenstvo

### Struktura představenstva

Volba mezi jednovrstvým a dvouvrstevným představenstvem u všech podniků kotovaných na burzách

### Jednovrstvá struktura představenstev

- předseda a generální ředitel - dva různí lidé
- dva výkonní členové vyvážení jedním nezávislým nevýkonným členem

### Dvouvrstvá struktura

- představenstvo
  - řídí společnost a vytváří její strategii
  - nese odpovědnost za běžnou činnost
- dozorčí rada
  - jmenuje členy představenstva
  - dohlíží na činnost představenstva
  - zkoumá a schvaluje výkazy sestavované představenstvem

### Role nevýkonných členů představenstva

- monitoring
- strategie
- jmenování, odměny, audit: pouze nevýkonní členové představenstva

### Zveřejňování

Ve výroční zprávě by mělo být uvedeno:

- kteří členové jsou považováni za nevýkonné,
- u každého člena představenstva jména dalších podniků a organizací, v nichž jsou členy představenstva (příp. na podobných pozicích),
- konkrétní zkušenosti, znalosti a know-how, kterými každý člen představenstva přispívá k činnosti představenstva

### Odměny členům představenstva

- zveřejnění politiky odměňování a výše odměn pro jednotlivé členy
- plány akciových opcí schvalované akcionáři
- vyúčtování nákladů na tyto plány

### Odpovědnost představenstva

- kolektivní odpovědnost za účetní výkazy
- nezákonné obchodování
- vyloučení z představenstva

rají se o jmenování, odvolávání, odměny, audit společnosti.

Když bude existovat nezávislý člen představenstva, nezávislý ředitel, je pak možné podnik spravovat objektivněji. Tato myšlenka se objevila ve Velké Británii před 15 lety a osvědčila se. Zvažujeme proto její převzetí v dalších evropských zemích.

Dalším důležitým bodem je zveřejňování. Ve výroční zprávě by mělo být uvedeno, kteří členové jsou považováni za tzv. nevýkonné a nezávislé. U každého člena představenstva by

měla být jména dalších podniků a organizací, v nichž jsou členy představenstva nebo které řídí, aby takový člověk neřídil příliš mnoho organizací a měl dost času na práci ve firmě. Neexekutivní členové představenstva musí mít odpovídající schopnosti a zkušenosti.

Velké problémy působí systém akciových opcí, který vytváří silné vazby a který je třeba zlepšit. Je třeba jasně stanovit odpovědnost představenstva, aby bylo možné nějakým způsobem zasáhnout proti nezákonnému obchodování.

FEE vydala diskusní materiál na téma podnikového řízení, finančního výkaznictví a auditu v rámci corporate governance. Jeho závěrem je, že pro důvěru kapitálových trhů ve finanční výkaznictví v nových ekonomikách je audit klíčový.

## Modernizace účetních směrnic EU a začleňování IFRS do legislativy EU

Philippe Pellé, odbor účetnictví a auditingu Evropské komise

Účetnictví je oblastí, kde Evropská unie byla v posledních třech letech velmi aktivní. Milníkem bylo rozhodnutí z července roku 2002 přijmout Mezinárodní účetní standardy IAS jako společný jazyk pro finanční výkaznictví pro všechny veřejně obchodované společnosti v EU. Předpis IAS z roku 2002 požaduje, aby všechny společnosti z EU obchodované na regulovaném trhu, jako je burza, od ledna 2005 používaly IAS, a umožňuje členským státům rozšířit tento požadavek na všechny společnosti.

Přechod na IAS/IFRS je hybnou silou všech legislativních změn, k nimž nedávno došlo na poli účetnictví na evropské úrovni. S příchodem eura jsou stále důležitější kapitálové trhy a vytvoření plně integrovaného evropského kapitálového trhu. A trhy potřebují větší transparentnost a větší možnost srovnávání finančních výkazů společností. Účetní směrnice Evropské unie přijaté před dvaceti lety již přes své určité výhody neodrážejí potřeby současných kapitálových trhů. Představují minimální úroveň harmonizace, která členským státům umožňuje rozvinout vnitrostátní standardy a přizpůsobit je svému prostředí. V praxi v Evropské unii vlastně máme 15 vnitrostátních účetních principů, k tomu ještě IAS

a některé firmy používají ještě americké standardy GAAP (Obecně dodržované účetní principy). A to je moc a velmi složité.

Vyvstala tedy potřeba společného globálního jazyka finančního výkaznictví a nastavení podmínek k dosažení transparentnosti a porovnatel-

ovaných společností v současnosti používá pro účely finančního výkaznictví americké GAAP. Ve většině případů k tomu přistoupily s ohledem na emisi svých akcií na amerických trzích cenných papírů, nebo proto, aby přilákaly zahraniční nebo americký kapitál a investory. Po roce 2005 však tyto společnosti budou muset připravovat své konsolidované účetnictví v souladu s IAS/IFRS.



*„Finanční výkaznictví, corporate governance a audit jsou navzájem propojené, odpovědnost auditora za řádné ověření finančních výkazů je jednoznačná. Evropská komise asi přijde se zcela novým zněním směrnice o statutárním auditu v prvním čtvrtletí 2004. Bude tam zabudována i otázka kvality auditu a dalších aspektů odpovědnosti auditorů profesí,“ citujeme z projevu Phillippa Pellé.*

nosti, kterou dnes investoři a další aktéři trhu vyžadují. To byla také jedna z příčin, proč jsme přijali regulaci v podobě doplňujícího předpisu k účetním směrnicím EU, který pro veřejně obchodované podniky v Evropě zavádí povinnost používat IAS/IFRS, a že jsme se rozhodli revidovat a modernizovat stávající účetní směrnice. Zhruba 300 evropských kó-

### Modernizace a aktualizace účetních pravidel

Tam, kde nebudou platit IAS/IFRS, budou nadále základem účetních požadavků směrnice známé jako účetní. Tyto směrnice však bylo třeba modernizovat. Jde o novelizaci 4. směrnice pro účetní závěrky, 7. směrnice pro konsolidované závěrky a směrnic pro účetní závěrky bank a pojišťoven.

Prvním krokem bylo přijetí tzv. směrnic reálné hodnoty v září 2001. Ta v zásadě umožňuje používat finanční nástroje reálné hodnoty i těm firmám v členských státech EU, které tuto účetní povinnost nemají. Toto je možnost volby, ale existuje také požadavek vznesený vůči členským státům, aby firmy zveřejňovaly informace o používaných derivátech (opce, swapy a futures), a sice v poznámkách k účtům. Od této povinnosti mohou být osvobozeni

malé podniky. Tato směrnice by měla být implementována počátkem roku 2004. Situace je však poněkud složitá, směrnice o reálné hodnotě měla umožnit aplikaci IAS 39. Tento předpis se však nyní reviduje a nebude vydán před březnem 2004. Bez změny směrnice by aplikace IAS 39 zřejmě nebyla vůbec možná, protože by vyvstala otázka, jestli vlastně umožňuje používat reálnou hodnotu. Rovněž novelizace 7. směrnice měla za cíl odstranit případný nesoulad s IAS. Další přijatý krok v revizi účetních směrnic se týkal revize limitů nasazených pro malé a střední podniky (SME). Účetní směrnice už umožňují značné úlevy pro tyto podniky. Členské státy jim mohou udělit výjimku z povinnosti zveřejňovat, to znamená, že nemusí zpracovávat konsolidované účty ani výroční zprávu a mohou dostat dokonce i výjimkou z auditu.

### Jednotné finanční výkaznictví v Evropě

Důležitější však je, aby IAS/IFRS začaly používat i podniky, které nejsou veřejně obchodované, a malé a střední podniky. Tak by nakonec byla v celé Evropě jednotná politika finančního výkaznictví a účetnictví. Členské státy by si přitom měly samy rozhodnout, jakým tempem se budou změny provádět, tak aby nevznikly problémy, například v zemích se silným propojením účetní závěrky s daňovou legislativou.

Změny účetních pravidel by měly zahrnovat i posílení konsolidačních pravidel. K tomu by mělo pomoci přijetí stejné definice kontroly jako v IAS/IFRS. Cílem je zpřísnit pravidla pro účelově zakládané podniky nebo subjekty. Byla také zavedena definice rezerv, která odpovídá podobné definici IAS/IFRS, a také určitá pružnost ve formátech rozvahy a dalších účetních výkazech. Byly upřesněny některé formulace. Ustanovení o výroční zprávě například vede podniky k tomu, aby vykazovaly i ekologické, sociální a další aspekty, které mají nějaký vliv na pochopení vývoje a postavení podniku. Nově pojato je rovněž ustanovení týkající se statutárního auditu. Podle něj by v auditorské zprávě mělo být jasně uvedeno, která účetní závěrka byla auditovaná, jaký finanční rámec a jaké standardy byly

aplikovány. Zároveň by ve zprávě měl být názor či hodnocení statutárního auditora, což není vždy samozřejmost. Auditorská zpráva by dále měla obsahovat hodnocení koherence výroční zprávy s roční závěrkou za daný rok, ale i jméno auditora, jeho podpis a datum. Tyto požadavky budou platit od 1. ledna 2005, to je ke stejnému datu, kdy v Evropské unii začnou platit mezinárodní účetní standardy.

Zatím poslední krok v revizi účetních směrnic se týkal revize limitů pro malé a střední podniky. Směrnice



už stanoví značné úlevy pro malé a střední podniky. Nedefinuje však, co je malý a střední podnik. Pokud je podnik je pod určitou hranicí obratu, počtu zaměstnanců nebo celkové bilanční sumy v rozvaze, pak mu členské státy mohou udělit výjimku ze zveřejňování. To znamená, že takový podnik nemusí zpracovávat konsolidované účty ani výroční zprávu a může dokonce dostat i výjimku z auditu. Například při obratu nižším než 7 milionů eur čistých příjmů nemusí členský stát vyžadovat od podniku audit. Ale to jsou jen alternativy, které některé členské státy aplikují plně, jiné nikoliv.

### Přijetí IFRS

Podívejme se na nařízení týkající se účetních standardů. Zdůrazňuji, že je to nařízení, nikoliv směrnice. To znamená, že je nemusíte transponovat do vašeho národního práva. Týká se přímo podniků. Stát například zvažuje, zda vyčkat, jak se věci „vyvrbí“, nebo jednat rovnou. Podniky, které jsou kótované na burze cenných papírů v Praze nebo jinde v Evropě, nemají jinou možnost, než jednat. Lepší je připravit se dnes než zítra, protože toto nařízení bude mít na ně přímý dopad. Je zbytečné čekat, až česká vláda něco udělá. To nemusí, pokud jde o mandatorní stránku věci. Jde spíše o al-

ternativy, které vyžadují určitou reakci členského státu. Zvolili jsme tyto nástroje proto, že nepotřebujeme sekundární národní právo a chceme takto dosáhnout maximální harmonizace. V Bruselu usilujeme o harmonizaci, které se dostává jednoznačné podpory právě u kapitálových trhů – všichni aktéři jsou pro tento přístup.

Aplikace mezinárodních účetních standardů se týká kótovaných společností. Ostatní podniky tyto standardy používat nemusejí. Kótované podniky jsou podle definice ty podniky, které spadají pod zákony členského státu a jejichž cenné papíry jsou přijímány na regulovaných kapitálových trzích členských států Evropské unie. Tyto podniky budou muset od 1. ledna 2005 zpracovávat konsolidované účetní závěrky v souladu se standardy IAS/IFRS, schválenými jako součást komunitárního práva.

Povinnost používat IFRS se přímo dotkne asi 7 tisíc podniků v současné evropské „patnáctce“, ale zasáhne mnohem větší počet podniků, protože když je nějaká firma součástí skupiny, může od ní mateřská firma žádat, aby vykazovala v mezinárodních standardech a usnadnila jí tak následnou konsolidaci. Takže ono se to vlastně dotkne mnohem většího počtu podniků než jenom těch, které jsou kótovány.

Je na členském státu EU, zda povolí, nebo dokonce bude vyžadovat od nekótovaných podniků, aby zpracovávaly finanční výkazy v souladu s mezinárodními standardy. Pokud se členský stát EU rozhodne aplikovat mezinárodní standardy, přijímá celý režim IAS/IFRS. Nemůže pak používat národní standardy.

Také je tu otázka regulovaných sektorů, což jsou de facto finanční instituce - banky a pojišťovny. Mnoho jich je veřejně obchodovaných, ale mnoho také není. Zdálo by se logické, kdyby obě tyto skupiny pro výkaznictví používaly stejný finanční rámec. To je však problém, kde členský stát musí rozhodnout, zda chce mít homogenní pravidla pro finanční instituce a jak tedy oddělit účetnictví od daní, nebo zda chce mít tzv. dvojí účetnictví, jedno daňové a druhé finanční. Pokud byste nechtěli jít tímto směrem, máte stále ještě možnost řídit se směrnicí,

kteřá umožňuje postupné zavádění mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Obecným trendem je umožnit nekótovaným podnikům zpracovávat konsolidované účty pomocí IAS/IFRS, tedy povolit, nikoliv vyžadovat aplikaci IAS. Tento trend je patrný ve všech členských státech EU, protože konsolidované účty jsou základem pro distribuci dividend. Používání mezinárodních standardů umožní určitý stupeň srovnatelnosti, a o to jde těm, kteří používají finanční výkazy. Tyto věci však ještě nebyly dotazeny, je to určitý trend. Některé státy už zpracovaly návrhy zákonů, například Itálie. V Nizozemsku a ve Velké Británii je trend jít dál, než toto nařízení dovoluje. Ve Velké Británii budou mít všechny podniky možnost používat mezinárodní standardy pro všechny výkazy, ať už jsou to roční závěrky nebo konsolidované účty. Totéž platí pro Itálii, s výjimkou malých firem. Francie také dovolí nekótovaným podnikům zpracovávat konsolidované účty podle IAS/IFRS. Nicméně směr je jasný: „Jdeme na IAS/IFRS.“

Kótované podniky v EU budou mít tedy povinnost řídit se IAS/

IFRS, protože standardy budou součástí evropského komunitárního práva. V EU se přitom názory na standardy IAS 32 a 39, tedy ty, které se týkají finančních nástrojů, dost liší. Evropská komise v září rozhodla, že přijme všechny mezinárodní standardy a jejich výklad s výjimkou IAS 32 a 39, které jsou stále předmětem revize. Tato revize je natolik zásadní, že je třeba vlastně vytvořit nové standardy IAS 32 a 39, což by mělo být na jaře 2004. Záleží na procesu schvalování. Naskytá se otázka, co uděláme se standardem, který nebude schválený. Evropská komise a Evropská poradenská skupina pro finanční výkaznictví (EFRAC) vytvořily skupinu vrcholných expertů ze soukromého sektoru, která ve spolupráci s evropskou federací účetních a auditorských profesí sleduje vývoj IAS 39.

Na poli účetních standardů se v EU udělalo hodně, ale zatím nejsme spokojeni, protože práce ještě není hotová a čas nás tlačí. Proč to ještě není hotové? Protože ty nejlepší standardy na světě mají menší hodnotu než papír, na kterém jsou napsány, když se nepoužívají v praxi, když zůstanou jenom na papíře.

## Řádná správa a řízení podniku

Na významu nabývá řádná správa a řízení podniku - corporate governance. To by mělo být takové, aby bylo zajištěno zpracování finančních výkazů v souladu s rámcem pro finanční výkaznictví v EU. Vedení podniku bude muset spolupracovat s akcionáři, jejichž role se musí posílit. Posílit se musí také role auditorských výborů a dozorčích rad, které by měly v plné míře vědět, co firemní účty říkají. Evropská komise bude zřejmě znovu novelizovat účetní směrnice v tom smyslu, aby byla jasně určena odpovědnost vedení podniku za řádné zpracování finančních výkazů.

Finanční výkaznictví, corporate governance a audit jsou navzájem propojené, odpovědnost auditora za řádné ověření finančních výkazů je jednoznačná. Evropská komise asi přijde se zcela novým zněním směrnice o statutárním auditu v prvním čtvrtletí 2004. Bude tam zabudována i otázka kvality auditu a dalších aspektů odpovědnosti auditorské profese.



Mezi účastníky konference *Perspektivy auditu a účetnictví v ČR po vstupu do EU* nechyběli ani někteří členové rady komory a vybraní zaměstnanci úřadu.



# Projekt účetních výkazů v malých a středně velkých podnicích

Robert Garnett, člen komise IASB

Problematika výkaznictví malých a středních podniků (SME) je důležitá nejen v rámci Evropské unie a pro deset zemí, které se stanou jejími členy v roce 2004, ale i pro celou řadu dalších států po celém světě. Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví bude používat téměř sto zemí a máme vytvořenou radu pro jejich tvorbu.

Tato pravidla se zaměřují pouze na největší kótované nadnárodní společnosti, které jsou obchodovány na světových kapitálových trzích. Nezabývají se potřebami ostatních podniků. Přitom malé a střední podniky jsou v řadě zemí páteří jejich ekonomiky, představují 90 – 95 % ekonomických aktivit. Je mnoho zemí, které nemají stejné zdroje jako vyspělejší státy, aby si vypracovaly vlastní účetní standardy a spolehnají v tomto směru na jiné.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC zahájil projekt pro malé a střední podniky v dubnu 1998. Pak probíhala jednání na úrovni řídicího výboru, ale bez konkrétního výsledku. Teprve ke konci roku 2000 vydal IASC memorandum, v němž upozornil IASB na to,

že je třeba věnovat maximální pozornost standardům pro malé a střední podniky.

V IASB jsme si vědomi významu malých a středních podniků (SME). Zahájili jsme výzkumný projekt, který se zabýval nejen potřebami malých a středních podniků, ale také novými ekonomikami států, které se stanou členy Evropské unie. Byla ustavena poradní skupina IASB, která se poprvé sešla v listopadu 2002 (další schůzka se plánuje na únor 2004). IASB se také rozhodla, že malé a střední podniky vezme na plný program svého jednání, že už je nebude považovat pouze za něco, co zjišťuje, zkoumá, ale za něco, čím se přímo zabývá. A pokud dospěje ke shodným názorům na účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků mohla by v polovině roku 2004 vydat závazný dokument v tomto směru. Základním záměrem projektu pro malé a středně velké podniky je zjednodušit jejich povinnost předkládat účetní výkazy při zachování zásad stanovených pro uznávání a měření v IFRS.

V současnosti je řada zemí, mnoho úřadů, které vypracovávají stan-

dardy nebo které si už vypracovaly své vlastní standardy pro malé a střední podniky. Kupříkladu Velká Británie má vlastní druh povinných účetních výkazů pro malé a střední podniky. V rozvojovém světě, například na Srí Lance, se s úspěchem používá diferencované výkaznictví pro střední podniky. V Kanadě, na Novém Zélandu, Hongkongu a v dalších zemích, včetně Jihoafrické republiky, uvážují rovněž o tomto výkaznictví. Je tudíž celá řada otázek a možných řešení a je třeba vybrat ty nejrozsudnější.



„Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví se zaměřují pouze na největší kótované nadnárodní společnosti, které jsou obchodovány na světových kapitálových trzích. Nezabývají se potřebami ostatních podniků. Přitom malé a střední podniky jsou v řadě zemí páteří jejich ekonomiky,“ tvrdí Robert Garnett z IASB.

## Co jsou malé a středně velké podniky?

- Pro účely dnešní diskuse se dohodneme, že malé a středně velké podniky podle IASB SME-GAAP jsou relativně malé:
  - > Velikost SME podle 4. směrnice EU: Aktiva do 15 mil. €
  - > Žádná odpovědnost v rámci veřejného zájmu (např. banka nebo pojišťovna)
  - > NEPATŘÍ sem velcí výrobci nekotovaní na burzách s aktivy ve výši 100 mil. €.

## Co jsou malé a středně velké podniky?

- IASB se této otázce nemůže vyhnout, protože svět potřebuje obecnou představu o tom, pro jaký typ podniků jsou standardy určeny.
- IASB může SME popsat. Kvantitativní směrnice může pak přenechat národním legislativám.

## Předkládání účetních výkazů ze zákona

- V mnoha zemích světa mají všechny podniky nebo většina z nich zákonem stanovenou povinnost předkládat účetní výkazy podle GAAP.
- V současné době žádná větší rozvinutá ekonomika nevyžaduje, aby tyto malé podniky dodržovaly GAAP tak přísně jako IFRS.

## Účetní výkazy v USA

- Standardy FASB jsou vyžadovány pouze u malého procenta podniků.
- SME nemají žádnou zákonnou povinnost předkládat své účetní výkazy.
- Řada SME v USA sestavuje účetní výkazy pro daňové účely nebo na základě peněžních toků.
- Odhaduje se, že ve Spojených státech je zhruba 3 000 000 podniků, z nichž pouze asi 15 000 je veřejně obchodováno na burzách.

IASB považuje za rozumné vypracovat normy pro malé a střední podniky na stejných zásadách, jako jsou IFRS. Tyto standardy by nebyly povinné, ale mohly by je používat regionální a další podniky, a umožnily by také určité zjednodušení. Malé a střední podniky, které potřebují přechodné období, by tyto standardy používaly dočasně, než plně přejdou na IFRS.

IASB se nemůže vyhnout otázce malých a středních podniků, protože svět potřebuje obecnou představu o tom, pro jaký typ podniků jsou standardy určeny. IASB může SME popsat (pozn. do kategorie malých a středních podniků patří podle 4. směrnice EU podniky s aktivy do 15 milionů eur). Kvantitativní směrnice pak může přenechat národním legislativám.

### Předkládání účetních výkazů ze zákona

V mnoha zemích světa mají všechny podniky nebo většina z nich zákonem stanovenou povinnost předkládat účetní výkazy podle GAAP. V současné době žádná větší rozvinutá ekonomika nevyžaduje, aby malé podniky dodržovaly GAAP tak přísně jako IFRS.

V USA jsou standardy podle FASB vyžadovány pouze u malého procenta podniků. SME nemají žádnou zákonnou povinnost předkládat své účetní výkazy. Řada SME v USA sestavuje účetní výkazy pro daňové účely nebo na základě peněžních toků. Odhaduje se, že ve Spojených státech jsou zhruba 3 miliony podniků, z nichž asi 15 000 je veřejně obchodovaných na burzách.

IASB uvažuje o zjednodušení stávajících standardů i pro velké podniky, například ohledně finančních instrumentů. Lidem činí problémy pochopit naše standardy finančního výkaznictví pro aktiva a pasiva, které je třeba chápat doslovně, že jde

<h4>Historie projektu</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>IASB zahájila projekt pro malé a středně velké podniky v dubnu 1998.</li> <li>Probíhala jednání na úrovni Řídicího výboru, ale výsledkem nebyla žádná zpráva, ED, standardy ani pokyny.</li> <li>Upozornění IASC pro IASB:             <ul style="list-style-type: none"> <li>Standardy pro malé a středně velké podniky jsou uváděny jako záležitost, které musí IASB třeba věnovat maximální pozornost.</li> </ul> </li> </ul>	<h4>Program jednání IASB</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>Výzkumný projekt IASB             <ul style="list-style-type: none"> <li>2001</li> </ul> </li> <li>Byla ustavena Poradní skupina IASB.             <ul style="list-style-type: none"> <li>První schůzka se konala v listopadu 2002.</li> </ul> </li> <li>Jednání komise             <ul style="list-style-type: none"> <li>Od července 2003 každý měsíc</li> </ul> </li> </ul>
<h4>IASB Foundation Výroční zpráva za rok 2002</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>Správci podporují úsilí IASB zaměřené na řešení otázek týkajících se zejména nově se rodících tržních ekonomik a malých a středně velkých podniků.</li> </ul>	<h4>Jednání IASB v červenci 2003</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>"Základním záměrem projektu pro malé a středně velké podniky je zjednodušit jejich povinnost předkládat účetní výkazy při zachování zásad pro uznávání a měření, stanovených v IFRS, pokud se souhlasem Komise nebude možné z důvodů úspory nákladů do jisté míry zjednodušit standardy IFRS pro malé a středně velké podniky."</li> </ul>

o aktiva a pasiva, a nikoliv o příjmy a výdaje. Možná, že by se to ve standardu mělo říct doslova a že by tento standard neměl mít 500 stránek velice detailních pokynů.

Lze dojít k závěru, že IASB vlastně vypracovává dvě sady požadavků na finanční výkaznictví, které se budou vzájemně lišit ve své aplikaci a povedou k jiným výsledkům, které se budou lišit třeba v nutnosti zveřejňovat, nebo co se týče uznání a měření určitých položek. Je proto možné, že se budou lišit čísla o zisku, a to podle používaných norem nebo standardů. IASB chce popsat typické vlastnosti malých a středních podniků, a ne je definovat kvantitativně. Budou to národní orgány, které nakonec rozhodnou.

V září 2003 IASB jednala o standardech pro SME a dospěla k tomuto předběžnému rozhodnutí:

- IASB by měla vypracovat účetní standardy pro SME.
- IASB by měla popsat typické vlastnosti SME, ale neměla by je definovat kvantitativně.
- Začít by se mělo definováním zásad obsažených v standardech IFRS.

- Případné úpravy by měly vycházet z potřeb uživatelů účetních výkazů předkládaných malými a středně velkými podniky.

V současné době IASB prochází všechny standardy, vytahuje z nich všechny zásady, aby vytvořila materiál, který nebude měnit požadavky, ale postaví na vysokou úroveň to, co musí dělat malé a střední podniky a všichni, kdo zpracovávají finanční výkazy, tzn. principy, z nichž se bude vycházet. Úpravy standardů přitom vždy budou vycházet z potřeb uživatelů finančních výkazů menších subjektů.

V IASB se jednalo o tom, co by takový standard účetnictví malých a středních podniků, např. ve smyslu zaúčtovávání výhod zaměstnanců měl obsahovat. SME by neměly vůbec účtovat své systémy výhod pro zaměstnance nebo by měly vyloučit i zmínku o svých plánech v tomto smyslu. Znovu narážíme na to, že v malých podnicích, které mají zjednodušené finanční transakce, uživatelé a zpracovatelé nemají čas probírat tisíce stránek podrobných metodických pokynů. Na 95

<h4>Současné cíle</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>Standardy IASB pro účetní výkazy malých a středně velkých podniků by měly             <ol style="list-style-type: none"> <li>vycházet ze stejných principů jako IFRS,</li> <li>umožňovat snadný přechod na plně IFRS a</li> <li>uspokojovat potřeby uživatelů účetních výkazů i těch, kteří je sestavují.</li> </ol> </li> </ul>	<h4>Jednání IASB v září 2003 Předběžná rozhodnutí</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>IASB by měla vypracovat účetní standardy pro malé a středně velké podniky.</li> <li>IASB by měla popsat typické vlastnosti malých a středně velkých podniků, ale neměla by je definovat kvantitativně.</li> <li>Začít by se mělo definováním zásad obsažených ve standardech IFRS.</li> <li>Případné úpravy by měly vycházet z potřeb uživatelů účetních výkazů předkládaných malými a středně velkými podniky.</li> </ul>	<h4>Jednání IASB v září 2003 Předběžná rozhodnutí</h4> <ul style="list-style-type: none"> <li>Je pravděpodobné, že úpravy týkající se zveřejňování a prezentace budou vycházet z potřeb uživatelů účetních výkazů.</li> <li>Předpoklad, že nebude třeba provádět žádné úpravy týkající se uznávání a měření, je třeba vyvrátit. Takové úpravy bude možno provádět pouze na základě potřeb uživatelů a analýz nákladů a přínosů.</li> <li>Pokud nebudou standardy IASB pro SME řešit nějakou konkrétní otázku, použijí se standardy IFRS.</li> <li>Standardy IASB SME GAAP by měly být vydány samostatně.</li> </ul>
--	--	---

až 98% malých a středních podniků zaměstnanecké výhody nemají, a ta dvě procenta, která je mají, by se pak měla řídit IFRS.

Je pravděpodobné, že úpravy týkající se zveřejňování a prezentace

budou vycházet z potřeb uživatelů účetních výkazů. Úpravy týkající se uznávání a měření bude možno provádět pouze na základě potřeb uživatelů a analýz nákladů a přínosů. Pokud nebudou standardy IASB

pro SME řešit nějakou konkrétní otázku, použijí se standardy IFRS. Standardy IASB pro SME měly být vydány samostatně.

## Uplatňování IFRS v EU, mezinárodní harmonizace nekótovaných podniků, projekt UNCTAD SME

Richard Martin, ACCA

Úvodem k organizaci ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), které je sto let. Je to nejrychleji rostoucí kvalifikace v globálním účetnictví, má přes 300 tisíc členů ve 160 zemích světa, z toho 10 tisíc členů a studentů je ve střední a východní Evropě a je jich také hodně v České republice. Podporujeme práci IASB a IAS/IFRS. Naše zkoušky jsme přizpůsobovali standardům IAS od roku 1997 a diplom a certifikát, který udělujeme, se také řídí IFRS. Nabízíme ho pro účetní i zde v České republice společně s Komorou auditorů a Svazem účetních.

Nejprve krátce ke kótovaným společnostem. Na ty se vztahuje právní úprava EU k lednu 2005, podle níž budou muset tyto společnosti ve stanovených případech používat IFRS. Jsou i určité výjimky, kdy členské státy budou moci přistoupit k mezinárodním standardům finančního výkaznictví v roce 2007, nevím, jak se rozhodne Česká republika.

U nekótovaných společností si mohou členské státy zvolit, zda povolit či vyžadovat IFRS. Nekótované společnosti budou mít více času přizpůsobit se mezinárodním standardům a uplatnit je později než v roce 2005. Vnitrostátní pravidla budou platit v různých zemích Evropské unie i po roce 2005, a proto

potenciálně budou existovat vedle sebe dva systémy účetnictví v jakékoliv zemi, budou to pravidla podle IFRS a pravidla podle stávajících vnitrostátních účetních norem.

Argumentem Evropské unie pro harmonizaci účetnictví nekótovaných společností je, že kapitálové tr-

víjet od začátku v jiné zemi. Máme-li něco na mezinárodní rovině a je to pro nás užitečné, proč neušetřit úsilí a zdroje. To je to další důvod, proč ACCA žádá mezinárodně harmonizovaná pravidla. Harmonizace může vyústit v to, že v jedné zemi budou dva systémy. Ale je třeba, aby byly nějaké mezinárodní metodické pokyny (spíše určitý model než strnulé a tvrdé standardy), které by měly vyhovovat všem podnikům na světě.

V rámci EU již proběhla určitá harmonizace u kótovaných společností, existují směrnice, zatímco harmonizace u nekótovaných společností teprve proběhne. Ve čtvrté a sedmé směrnici je řada možností. Jsme toho názoru, že tak, jak jsme vytvořili jednotnou měnu pro většinu členských států EU, a jak roste objem obchodu mezi členskými státy EU, nabývají stále více na významu argumenty pro harmonizaci účetních výkazů nekótovaných podniků, například ve sféře finančních služeb, tj. bankovníctví. Banky chtějí stále více transakce v jednotlivých členských zemích unifikovat a čekají to i jejich klienti. Proto očekáváme, že banky budou své výkaznictví také unifikovat.

Harmonizace v rámci EU však přinese i určité problémy. Bude to zásadní změna stávajících pravidel, která se promítne do nákladů nejen



*Jak prohlásil Richard Martin, harmonizace v rámci EU přinese i určité problémy. Bude to zásadní změna stávajících pravidel, která se promítne do nákladů nejen členských států, ale i těch, kdo zpracovávají účetní závěrky.*

hy potřebují absolutní srovnatelnost účetních závěrek zpracovávaných v různých zemích EU. Jde tudíž o absolutní srovnatelnost mezi podniky v jednotlivých zemích. Nezbytně to platí i pro nekótované firmy. Tady jde spíše o národní rozdíly a o to, jakým způsobem se využívají účetní výkazy v národním kontextu.

Platí to, čemu v angličtině říkáme „znovu objevit kolo“, tzn. znovu objevit Ameriku, to, co už funguje v jedné zemi, je zbytečné znovu vy-

členských států, ale i těch, kdo zpracovávají účetní závěrky. Je tu však i otázka používání účetních výkazů pro potřeby daňové, národních tradic a současných systémů v členských státech. Všechno vychází z platných a pádných tradičních důvodů a je otázka, zda měnit systém. Pro to by vždy měly existovat podložené důvody. Jsou tudíž v rámci EU síly, které podporují změnu, ale i síly a argumenty, které se snaží tyto změny omezit.

### **Projekt UNCTAD pro účetnictví malých a středních podniků**

Pravidla IFRS jsou velmi komplexní a poslední vázaná edice má s novými doplňky přes dva tisíce stránek. Tyto standardy jsou rozsáhlé a složité. Jsou určeny pro kapitálové trhy, pro uživatele kapitálových trhů, pro experty, analytiku, pro velké firmy, které mají zdroje k tomu, aby mohly tyto normy dodržovat a postupovat podle nich. Standardy IFRS však vedle kótovaných firem používají i jiné větší společnosti a malé a střední podniky, ať už proto, že lidé nechtějí znovu objevovat Ameriku, nebo proto, že firmy chtějí dát veřejnosti najevo, že pracují v souladu s nejvyššími standardy. Máme tedy soubor standardů určených pro relativně malý počet kótovaných firem, ale ve stále větší míře aplikovaných i v menších podnicích na celém světě.

Projekt OSN pro malé a střední podniky vznikl s ohledem na to, že v řadě zemí se zatím neuplatňují mezinárodní standardy; účetní in-

frastruktura není dobře rozvinutá a možná je také nedostatek kvalitních účetních, kteří by pomohli těmto podnikům sestavit účetní výkazy podle IFRS. Je to také otázka vzdělávání a školení.

IFRS je systém standardů, vycházející z koncepčního rámce, a koncepční rámec je velice důležitý právě pro tvorbu standardů finančního výkaznictví, jehož klíčovými uživateli jsou investoři. Uživateli finančních zpráv je však více, ředitelé podniků, věřitelé, obchodní partneři.

Na půdě OSN jsme se zamýšleli nad důsledky přechodu k IFRS a domnívám se, že budou platit hlavní části koncepčního. Budeme se asi lišit v názoru na míru zveřejňování. V OSN dáváme spíše přednost výrazu relevantní zveřejňování, tedy tomu, aby účetní informace byly důležité pro uživatele. Znamená to poněkud omezit vykazované informace ve smyslu zacílení na budoucí hotovostní toky. Predikce budoucího cash-flow podniku zajímá nejvíce kapitálové trhy. Při zveřejňování je však třeba pamatovat na citlivost údajů, které management podniku dává, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

Zpracovali jsme pilotní text metodických pokynů. Tento model je komplexní, pokrývá všechny typy subjektů - kótované podniky a jiné velké a pro ekonomiku důležité podniky veřejného zájmu s různou vlastnickou strukturou. Pro tyto subjekty první úrovně jsme doporučili, aby pro ně platily mezinárodní standardy finančního výkaznictví

IFRS (15 stěžejních standardů). Pak je střední úroveň, tzv. druhá kategorie podniků, pro který jsme zpracovali zmíněný projekt. V řadě zemí je ještě třetí kategorie podniků - mikropodniků, které také musejí mít účetní systém a vykazování, když pro nic jiného tak z finančních a daňových důvodů, a my jsme chtěli i toto zjednodušit. Je ještě jednodušší systém, a to pokladní systém, pro který OSN má také model. Ztotožňujeme se se závěry IASB, že je třeba mít kvalitativní, a ne kvantitativní definice. Dolary, eura, libry a limity v nich uváděné o podniku moc nevyovídají. Projekt UNCTAD pro malé a střední podniky vychází z hlavních standardů IFRS, ale nesnaží se do účetnictví těchto podniků dostat metodiku, která pro ně přichází v úvahu jenom velmi vzácně. Problém v zásadě spočívá ve vyváženosti rozsahu sestavovaného výkazu a jeho vypovídací schopnosti a transparentnosti.

Při přípravě dokumentu úrovně 2 jsme zmírnili povinnost zveřejňování, kupříkladu co se týče predikce budoucích cash-flows. Máme přitom na mysli, že uživatelé budou mít přístup i k dalším informacím, pokud si je vyžádají. Například odložená daň či snížení jmění pro mnohé malé a střední podniky není tak aktuální.

Samostatné formuláře, samotná pravidla, které jsme v roce 2002 vypracovali, se budou měnit podle IFRS a náš projekt se bude revidovat a ve finále bude nahrazen projektem IASB.



Listopadová mezinárodní konference pořádaná KA ČR byla vhodnou příležitostí k setkání a vzájemným diskusím. Na snímku vlevo spolu hovoří první a současný prezident Komory auditorů Vladimír Pilný a Petr Kříž, na snímku vpravo je zachycen viceprezident slovenské komory auditorů Jozef Škultéty s představiteli polské komory auditorů.

# Obnovení důvěry veřejnosti v auditu účetních závěrek

Geoffrey Mitchell, Institut certifikovaných účetních v Anglii a Walesu (ICAEW)

Globalizace otevřela mnohé příležitosti a zahájila nebyvalý růst – prostřednictvím technologií, deregulace a uvolnění obchodu. Přinesla však s sebou mnohem větší vzájemnou závislost ekonomik – nikoliv pouze mezi lokalizovanými obchodními bloky, ale přímo po celém světě, mezi jednotlivými kontinenty. Globální ekonomika spoléhá na řádné finanční, daňové a společenské jednání našich sousedů a dalších obchodních partnerů. Panika, kterou přinesly kolapsy amerických firem, je důkazem této závislosti sahající daleko za hranice bezprostředně postižené oblasti.

Důležitost auditorské profese a zjištění, že zdravá globální finanční architektura je závislá na nezávislé auditorské profesi, se díky světovým ekonomickým aférám dostaly do centra zájmu. Všichni účetní, tedy nikoliv pouze auditoři, se nyní dostávají pod velký tlak. Stačí si jen vzpomenout na nové předpisy proti praní špinavých peněz, které platí po celé EU a podle nichž všichni profesionální účetní a auditoři mají povinnost oznámit podezření z praní špinavých peněz. V případě neoznámení následuje trestní postih. Jsme skutečně vnímáni tak, že stojíme na špičce tohoto vysoce emotivního a politicky důležitého problému.

Dnes jsme plně uznali svou klíčovou roli při obnovování důvěry ve finanční výkazy a auditu na kapitálových trzích. Konfucius jednou řekl, že vládce potřebuje tři věci: zbraň, jídlo a důvěru. Pokud se musí vzdát kterékoliv z těchto věcí, zbraň jsou první, potom jídlo. Jsou období, kdy lidé možná umírají hladem, vládce však nemůže obstát bez důvěry lidí.

Doba, kdy naše profese říkala: „důvěřujte nám“, a stačilo to, zjevně skončila. Veřejnost nyní říká: „do-

kažte nám to“, a ona důvěra musí být zasloužená. To klade opětovný důraz na stěžejní atributy naší profese, které leží v samém srdci našeho etického kodexu – objektivitu a přesnost. Důsledkem je také pozornost politiků a regulátorů, jež je pevně upřena na roli našich profesních orgánů v rámci států a na naše orgány regionální a mezinárodní.

Dávno před krizí důvěry jsme jako profese globálně vynakládali

vala s dalšími profesemi a účastníky trhu. Je zapotřebí nové éry spolupráce a tudíž transparentnosti, pokud má mít naše profese opět plnou důvěru, spíše než aby na ni bylo pohlíženo s podezřením.

Přístup IFAC nyní vyústil ve formální uznání role IFAC, jakožto organizace udávající standardy, ze strany mezinárodních regulátorů. IFAC nyní doufá, že dále posílí svou roli při ochraně veřejných zájmů. A tak jsme v posledních několika měsících zaznamenali oznámení souhrnného balíčku reformem. IFAC přehodnocuje status svého etického kodexu tak, aby se stal standardem spíše než vodítkem, a také vypracovala mezinárodní vzdělávací standardy se zvláštním důrazem na prokazování odborné způsobilosti. IFAC také přehodnotila a posílila povinnosti svých členů tak, aby zajistila, že členové budou skutečně dodržovat její standardy. Klíčovou součástí těchto reformem je ustavení dozorčího výboru, jenž bude dohlížet ve



*„Důležitost auditorské profese a zjištění, že zdravá globální finanční architektura je závislá na nezávislé auditorské profesi, se díky světovým ekonomickým aférám dostaly do centra zájmu. Všichni účetní, tedy nikoliv pouze auditoři, se nyní dostávají pod velký tlak,“ prohlásil Geoffrey Mitchell z ICAEW.*

veřejném zájmu na aktivity samotné IFAC, zvláště co se týká aktivit při určování standardů v oblasti auditu, etiky a nezávislosti. Jde o nejúplnější soubor reformem v historii IFAC s cílem zvýšit kvalitu auditu po celém světě. Tento krok je jednomyslně podporován mezinárodními regulátory. Transparentnost a zodpovědnost jsou klíčem k reformám. Budou posilovat mezinárodní proces určující standardy v auditu.

Specifický rys naší profese spočívá v dokonalé rovnováze mezi osobní čestností a zodpovědností osob, které tuto profesi provozují, a vysokými standardy jejich jednání jak po stránce technické, tak odborné. Existuje rčení: „Čestnost bez znalosti je slabá a neupotřebitelná, a znalost bez čestnosti jsou nebezpečné a děsivé“. To bylo jasně potvrzeno

tiskovými zprávami o tom, jakou roli v krachu mnoha firem po celém světě sehrála celá řada účastníků na trhu. Profesionální orgán musí tudíž splnit očekávání veřejnosti, co se týče řádného jednání jeho členů. Musí tedy prokázat, že se věnuje kvalitnímu vzdělávání a školení, že vyžaduje pokračující odborný rozvoj jako podmínku členství, aktivně monitoruje členy a firmy a přísně je trestá ve veřejném zájmu.

### **Nezávislý dohled**

Samoregulační role našich profesionálních orgánů je však současně stále více zpochybňována a od nás se očekává, že se dobrovolně postavíme za nezávislý veřejný dohled na celostátní úrovni. Toto očekávání, jak jsem přesvědčen, se rozšíří po celém světě, protože jde o snadno rozpoznatelný důkaz toho, že důvěrujeme svým vysokým standardům natolik, že se podrobíme pečlivé kontrole, a o důkaz toho, že klademe veřejný zájem nad zájmy vlastní.

Naše profese ve Velké Británii již takový dohled dobrovolně akceptovala, ačkoliv britská vláda nedávno zavedla předpis, podle něhož je třeba brát v úvahu očekávání mezinárodních regulátorů.

Co se týče širších mechanismů dohledu, FEE – jejímž členem Komora auditorů je – se shodla s Evropskou komisí na tom, že požadavek jednotného kapitálového trhu vyžaduje koordinaci státních systémů dohledu na audit v Evropě, a to nikoliv čistě na základě dobrovolných a neformálních postupů. Naše rada zní, že koordinace veřejného dohledu v rámci EU může být účinná pouze tehdy, pokud bude viditelně strukturovaná podle veřejného zájmu a pokud bude ukotvena právně.

### **PCAOB**

V USA byl dohled na naši profesi zaveden prostřednictvím Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ačkoliv všichni poctujeme jeho účinky kvůli extraterritoriálnímu dosahu amerického Sarbanes-Oxley zákona.

Zdá se, že zaoceánský politický dopad trochu odezněl po nedávném prohlášení PCAOB, že se bude v nejvyšší možné míře snažit o kooperativní opatření spoléhající se na systémy dohledu a monitorování v jiných zemích. Toto oznámení jsme samo-

zřejmě uvítali. Zakopaný pes bude samozřejmě v detailech, ale naznačuje připravenost uznat, že i mimo USA existují vysoké standardy!

Pokud je mi známo, tak se u PCAOB dosud nezaregistrovaly žádné evropské auditorské firmy. Obávám se, že – kromě nákladů na registraci a politických aspektů celé záležitosti – způsobí největší problémy otázky pojištění. Pojišťovatelé jsou na pochybách, co se týče možné budoucí právní odpovědnosti v americkém prostředí. Některé firmy jsou již nuceny pracovat v jistých oblastech bez pojistného krytí. Jde o pokračující nepřijatelné riziko a něco, čím je naléhavě třeba se zabývat.

Zdá se však, že se PCAOB snaží o přesunutí ještě větší odpovědnosti na auditory, čímž se zvýší riziko. PCAOB nyní zvažuje, zda přimět auditory k tomu, aby kromě auditorského posudku finančních výkazů vydávali ještě druhý auditorský posudek, a to posudek účinnosti kontroly finančních výkazů uvnitř společnosti. Tento posudek bude třeba vydávat v souladu se standardy, které stanoví PCAOB. Pokud by to bylo povinné, domnívám se, že bychom otázkou odpovědnosti auditora měli v rámci své politické agendy přesunout ještě výše.

Co by to mohlo znamenat pro podniky, je však jiná otázka. Je pravděpodobné, že to vyžene nahoru ceny externího auditu a náklady na reorganizaci vnitřních procesů. Aby management zjistil, které změny musí společnost provést tak, aby vnitřní kontrola jejich finančních výkazů byla účinná, bude potřebovat pomoc od externích poradců. Využívání firemních auditorů v takových záležitostech však bude vyžadovat co nejpečlivější zvážení kvůli otázkám nezávislosti auditora. Zdá se, že se z toho v celé EU stane velký problém. V mém ústavu se domnívám, že PCAOB překračuje požadavky zákona Sarbanes-Oxly. Situace společnosti z EU je pro nás předmětem zvláštního zájmu – náklady budou pravděpodobně zvláště tíživé pro menší obchodované společnosti – a my se ptáme, zda toto všechno skutečně zvyšuje ochranu investorů, což je konečným cílem.

### **Etika**

Etický kodex naší profese má prvořadý význam, zvláště ve světě plném

obchodníků či podnikatelů, jejichž standardy jednání zpochybňují naše vlastní profesionální jednání nebo se jej pokoušejí obejít. Existuje názorný příběh o dvou nechvalně známých politikách z 18. století, kteří se navzájem nenáviděli, oba však pohoršovali slušnou společnost svou vášní pro ženy a víno. Jeden z nich povídá: „Předpovídám vám, pane, že zemřete buď na šibenici, nebo na syfilis.“ A ten druhý říká: „To všechno závisí na tom, pane, zda se budu držet vašich principů, nebo vaší milenky“.

Takže pokud důsledky situace kolem Enronu stočily pozornost na naši profesi, zdůraznily také velmi jasně roli všech ostatních účastníků na trhu – investičních bankéřů, analytiků, ředitelů, ratingových agentur aj. Nezávislá studie Obnovování důvěry veřejnosti ve finanční výkazy, kterou nedávno sponzorovala IFAC, upozorňuje na to, že „neschopnost pochopit, že čestnost je prvořadá, byla hlavním činitelem vedoucím k finančním skandálům v uplynulých letech“. Tato studie radí, že všichni účastníci na trhu z řetězce kolem finančních výkazů – a nikoliv pouze naše profese – musí sehrát svou úlohu při obnovování důvěry.

Je politováníhodné, že zatímco výuka profesní etiky je podmínkou tvořící samotný základ profesního školení pro všechny auditory, stále se nedaří vydat zákon o morálce a etice obchodních společností. Je však docela dobře možné, že mezinárodní tlak na regulaci na to dá odpověď tím, že si vynutí větší důraz na kodex jednání pro podniky.

Hovořil jsem o břemenu očekávání a o globálních tlacích na naši profesi – ekonomických, politických, regulačních i veřejných. Tato očekávání se mohou pouze zvyšovat a je důležité, že existuje auditorská profese, jež je schopna splnit potřeby doby. Musí jít o profesi, která je pro společnost jako celek přínosem, a je vnímána jako přínos, a nikoliv o profesi, která jedná ve vlastním zájmu. Potřebujeme, aby veřejnost pochopila, že stěžejní hodnoty profese zrozené ze staré ekonomiky jsou zásadní pro ekonomiku novou.

Je jasné, že provádění auditů se opět stává hlavním ohniskem aktivit naší profese jak v soukromé, tak ve veřejné praxi. Pokud auditorské fir-

my - bez ohledu na jejich velikost – chtějí být schopny rozvíjet své podnikání s podobnou volností jako v minulosti, musí klást prvořadý důraz na vysokou kvalitu svých služeb.

Obnovování důvěry veřejnosti v audity znamená, že musíme pro-

kázat, že stojíme za těmi nejvyššími profesionálními standardy – coby jednotlivci i instituce. Dynamická a novátorská auditorská profese je profesí, jež bude sloužit potřebám podniků v soukromém i veřejném sektoru a která je klíčovým partnerem pro podniky a vládu při prosa-

zování hospodářské prosperity. Budete vnímáni jako hlavní faktor při povzbuzování světových kapitálových trhů k aktivnějšímu investování v České republice – a tudíž v EU samotné – a při dalším rozvíjení právě probíhající transformace ekonomiky.

## Úloha a nezávislost auditorů v EU

David Devlin, prezident FEE

Komora auditorů ČR je aktivním členem Evropské federace účetních (FEE) už řadu let. Dnes máme 41 členů (profesních organizací) a do konce roku 2003 bude asi 500 tisíc autorizovaných účetních, kteří pracují v našich členských organizacích. Jaké je naše poslání, náš úkol v současné době? Snahou je obnovit důvěru v naši profesi jako celku a v naši bezúhonnost a zároveň dokázat veřejnosti a veřejným institucím, že máme vysokou úroveň práce.

Otázkou je, zda naše profese požívá důvěry společnosti, a to je jenom součást širšího záběru, tzn. zda komerční aspekt podnikatelského prostředí je dnes důvěryhodný. Udělali jsme mnoho věcí ve smyslu zlepšení po Enronu, ale i po podobných skandálech v Evropě, i když americké skandály byly závažnější a měly širší dopady. Nicméně jsou pochyb-

nosti o tom, zda naše profese odvádí dobrou práci, a to je vůbec otázník nad podnikáním. Investoři a akcionáři chtějí mít ujistění, a toto ujistění očekávají od nás, a pro nás je to náročný úkol.

Jak postupovat? Já jsem Ir. Máme jenom 3,5 milionu lidí, takže jsme malá země, a vím, že vždycky se rozhlížíme po světě, protože z Irska lidé vždy emigrovali v hledání obživy. Teprve v posledních 10 letech jsme se naopak stali zemí, do které lidi proudí, takže jsme se naučili myslet globálně. Tím chci zdůraznit, že i naše profese je globální.

Na konferenci jsme slyšeli hodně o globálních účetních, auditorských standardech, co plánuje IFAC a různé komise. Důležité je, že jsou opravdu velmi silné globální tlaky. Kapitálové trhy, kde se nacházejí naše úspory, jsou globální. Jestliže někde padne burza, ostatní burzy

jdou dolů také. Jestliže bude velký pád v Americe, podkopá to důvěru i v jiných částech světa. A chybějící důvěra znamená menší aktivitu na trhu, zmrazení určitých transakcí na kapitálových a jiných trzích, protože důvěra v podnikání není dost silná.

### Role auditorské profese

Kapitálové trhy jsou globální trhy a selhání na jednom místě se okamžitě projeví i někde jinde. Auditorská profese má přímý vliv na důvěru v kapitálové trhy. To, co my jako auditori řekneme, má i výrazné sociální dopady, včetně například penzí. Debata o roli auditorů není tudíž jenom technokratická debata, která by se týkala pouze nás. Ne nadarmo se v tisku opakovaně zdůrazňuje, jak důležité jsou finanční výkazy pro kapitálové trhy. To znamená, že všichni musíme pracovat v souladu s globálními normami spolehlivosti.

Co s tím můžeme udělat? Odpovědí je využít svůj vliv, kterého máme hodně. Můžeme ovlivnit třeba reformu standardů pro správu a řízení podniků. My nemůžeme podnikům říct, jak se mají řídit, ale můžeme jim dát doporučení nebo můžeme zdůraznit, co jiní mohou dělat v oblasti správy a řízení lidí. Auditor není jediným člověkem, který, jak se říká, odečte určitý problém.

Často předcházíme problémům, ale většinou za to nebyváme odměněni. Spolupracujeme s orgány, které vytvářejí normy, a v naší profesi se organizujeme národně, ale máme i celoevropskou organizaci. Jsme také součástí globálních, tedy nadnárodních, mezinárodních orgánů.



„Kapitálové trhy jsou globální trhy a selhání na jednom místě se okamžitě projeví i někde jinde. Auditorská profese má přímý vliv na důvěru v kapitálové trhy,“ zdůraznil prezident FEE David Devlin.

V mezinárodní regulaci řízení podniků nebo nařízení týkajících se řádné správy a řízení podniku je široká škála otázek, které mají dopad na prosperitu podniku a v neposlední řadě i na dohled nad činností auditorů. Je to nejen otázka existujících nařízení či regulace, ale i jejich vynuocování.

Myslím, že v Evropě přijdeme po amerických zkušenostech s efektivním řešením, které bude mít vliv na veřejný dohled nad auditory, na auditorské a účetní normy apod. Všichni se snažíme dělat v této oblasti maximum. Začalo to americkým zákonem Sarbanes-Oxley. To je věc zásadní pro pochopení toho, co se dnes děje v Evropě. Máme tři aktéry – Evropskou komisi, Výbor evropských regulátorů cenných papírů (CESR) a jednotlivé vlády. Ted' probíhá reforma, k níž se přidává

i Česká republika. To znamená přechod na systém účetního výkaznictví IFRS v roce 2005. Je tu práce na implementaci a prosazování IFRS a nový program Evropské unie týkající se provádění auditu pro obchodní společnosti a podnikového řízení. Pak je tu věc, která možná není důležitá pro jednotlivce, ale velmi významná pro Evropu. Je to specifický účetní model dostatečného množství podobností a standardů, podle nichž bude možné srovnávat, abychom zabránili rozporům mezi jednotlivými systémy. To je otázka dlouhodobého vývoje. Vlády evropských států často říkají, že mají místní problémy, že se lokální vlády chovají buď moc přísně, nebo mají zvláštní iniciativy.

Například Irsko má nový zákon. Velká Británie také chystá nové zákony v tomto směru, v Belgii je také nový zákon o řízení podniků se zajímavými pravidly týkajícími se nezávislosti. Novou legislativu má rovněž Francie. Německo ji chystá, Itálie rovněž, Dánsko nedávno také přijalo novou legislativu. Jediné riziko, které já vidím jako prezident instituce s celoevropskou působností, je to, že každý stát pravděpodobně bude mít jiná řešení, která budou v rozporu s jinými řešeními. Nebude tudíž jednotnost, a tomu by chtěla Evropská komise zabránit.

Evropa má odpovědnost za zavedení odpovídajících standardů a etických norem pro audit. A je potřeba zaručit jejich respektování. Kdybychom v této hře prohráli, tak bychom vůbec neměli už žádnou povinnost a pravidla, podle nichž se řídíme v naší práci, což by velice znehodnotilo naši profesi a my bychom se mohli stát pouze lidmi, kteří jenom úzkostlivě hlídají, aby se řídili těmi pravidly, ale už přitom vůbec nemyslí. To je vůbec příčina, proč existují mezinárodní účetní standardy, že lidé přestávají myslet a všechno uvažování nechávají na to, že se jenom podívají do papírů.

Pro FEE to znamená, že nyní musí řešit nejen tento problém, ale musí řešit také otázky kapitálových trhů, obchodní legislativy nebo legislativy podniků a spolupracovat přitom s celou řadou dalších orgánů Evropské unie. Velice důležitý je Evropský výbor pro auditing, v němž by Česká republika měla být dobře zastoupena společně s ostatními ze-

### Důvěryhodnost

**Je vůbec podnikání jako takové důvěryhodné (včetně účetních výkazů a auditů)?**

- Zdá se sice, že USA jsou skandály postiženy více než Evropa, ale:
- pár skandálů jsme zažili i v Evropě, takže se musíme ptát:
- „Mohli by být nějaký Enron i v Evropě?“
- Investoři a další zainteresované osoby v dnešní době rozhodně neopíjejí důvěrou.

---

### Profese s celosvětovou působností

Kapitálové trhy jsou globální.  
Selhání na jednom místě se okamžitě projeví i někde jinde.  
Malá důvěra ➡

- ☹ Nižší aktivita na trhu
- ☹ Ne důvěra vůči podnikům
- ☹ Negativní dopad na financování
- ☹ Negativní dopad na pracovní místa a důchody

Účetní výkazy jsou základním zdrojem informací pro kapitálové trhy.

- ☹ Proto potřebujeme celosvětově uznávané standardy, které zaručí jejich spolehlivost.

---

### Role a nezávislost auditorů v EU

**Roli a nezávislost auditorů ovlivňují tyto faktory:**

- Reforma mezinárodního práva obchodních společností.
- Role dalších hráčů v řízení podniků.
- Ti, kteří stanovují standardy.
- Naše profese
  - na národní úrovni – v České republice,
  - na úrovni EU,
  - na celosvětové úrovni.

---

### Program reformy připravovaný EU

**Evropská komise  
Sarbanes-Oxleyho zákon**

- Vytvoření strategie sestavování a předkládání účetních výkazů (IFRS)
- Práce CESR na implementaci a prosazování
- Nová strategie EU týkající se provádění auditů, práva obchodních společností a podnikového řízení
- Zdůrazňuje jasné výhody uznávání výkazů – výkazy srovnatelné s US GAAP a dalšími standardy

### Evropské vlády

- Velký počet nových zákonů
- Reformy podnikového řízení a dohledu nad auditory
- Příklady: Irsko, Velká Británie, Belgie, Francie, Německo, Itálie, Dánsko a další
- Riziko různých řešení na národní úrovni

---

### Mezinárodní regulace obchodních společností

---

### Co to znamená pro FEE?

- FEE spolupracuje s daleko širším spektrem institucí:
  - Evropská komise
  - Evropský parlament
  - Výbor evropských regulátorů cenných papírů
  - Výbor EU pro audit
  - SEC
  - PCAOB
  - IFAC
- Řeší více problémů, problémy jsou složitější a naléhavější.
- Tyto problémy se týkají i České republiky, protože „dnes Brusel – zítra Praha“.

---

### Obnovení důvěry - role naší profese

- Hodnot'te reformu objektivně
  - ☹ Přispějte k vytvoření nejlepších celosvětově přijímaných standardů.
  - ☹ Nesnažte se bránit svůj stávající přístup.
  - ☹ Uvědomte si, že to, jak naši práci vnímá veřejnost, musíme opravdu změnit.
- Přispívejte do reformy svými nápady a názory včas – na základě dobře promyšlených principů, jejichž dodržování bude možné od podniků vyžadovat.

měmi. Tento výbor bude totiž fungovat jako zpětná vazba pro Evropskou komisi, aby věděla, jaké mají jednotlivé členské státy názor na přijímané standardy. FEE již také spolupracuje s americkou SEC (Komise pro cenné papíry a burzy). Česká republika bude muset po vstupu do EU podobně jako Irsko čelit celé řadě změn, které budou kontinuální. Je potřeba nebyť defenzivní, nestavět se na zadní, ale naopak k nim přistupovat velkoryse a s otevřenou myslí, uznat, že existují problémy a že je dobré dospět k maximálně dobrému řešení, které bude vyhovovat všem, tak aby také veřejnost měla důvěru v naší práci.

FEE věří spíše v globální standardy založené na zásadách, které budou vynutitelné, než v detailní pravidla. Potřebujeme pravidla založená na principech, a také etický kodex, protože samozřejmě standardy



**Obnovení důvěry  
Příspěvek FEE k reformě**

Evropská koordinace veřejného dohledu nad auditory - zpráva FEE z roku 2003

Účetní výkazy a audit jako součást podnikového řízení - zpráva FEE z roku 2003

**V nejbližší době:**

Koordinace zavádění nových standardů na evropské úrovni

---

**Potřebujeme reformu, která zavede  
přísnější regulaci?**

**Evropská unie říká jasné ANO.  
Evropská komise má jasnou strategii.**

- Vychází z dosavadních úspěchů.
- Podporuje jednotný přístup k vytvoření jednotného kapitálového trhu.
- Přístup založený na principech, s důvěryhodnými a spolehlivými informacemi.
- Respektuje národní zákony a tradice s cílem vytvořit co možná nejefektivnější systém.
- Otevírá cestu k uznávání evropských výkazů v USA a jinde.
- Je jasným příkladem, jak lze úspěšně regulovat v mezinárodním měřítku.
- **Příklad:** Strategie EU pro IFRS získává širokou podporu v dalších zemích.

---

**Nezávislost auditorů  
Potřebujeme přísnější pravidla?**

**Kodexy a zákony:**

- SEC 2003
- EU 2002 (po Enronu)
- IFAC
- národní zákony a předpisy

**Přístup:** Pouze pravidla, nebo:  
principy a:  
- návody,  
- omezení,  
- zákazy.

**Nejlépe:** Principy a...

---

**Nezávislost auditorů**

**Další reformy:**

- Promítnout omezení jasněji do zákonných norem.
- Zajistit větší průhlednost – poplatky za zveřejnění.
- Posílení role výboru pro audit:
  - politika nákupu,
  - informování akcionářů,
  - zdůvodňování rozumného využívání auditorů i pro poskytování služeb, které s auditem přímo nesouvisí.
- Reforma Etického kodexu IFAC, včetně podnikových účetních
- Zákaz exteriority

nemohou postihnout každou jednotlivou okolnost a situaci.

Je potřeba podřídit se určitým principům a zásadám. Jedna z nedávných studií FEE se týkala koordinace veřejného dohledu v Evropě. Chtěli jsme založit samostatný orgán, který by měl tuto koordinační úlohu a pracovali jsme na aspektech finančního výkaznictví a auditingu, abychom dospěli k nějakému celoevropskému pohledu na tyto problémy.

Potřebujeme další reformu regulace. Evropa má velice dobrou historii; je vlastně vedoucí silou, umí regulovat i přes hranice. Máme například plán na sjednocení účetnictví od roku 2005.

Je důležité, abychom dospěli do stádia, kdy všechny naše systémy budou stejně hodnotné, aby poskytovaly investorům a subjektům veřejného zájmu stejné záruky.

## Nezávislost auditorů

Evropská unie přišla po kauze Enronu v roce 2002 s doporučeními k nezávislosti auditorů. Jsou to doporučení založená na zásadách, s celou řadou restrikcí. Jsou velmi podobná kodexu IFAC, který byl publikován o něco dříve. Byla připravována v tandemu v tom smyslu, že auditorská profese komunikovala s EK a s IFAC, a od toho se odvíjí i národní zákony a předpisy.

Je zásadní rozdíl v tom, jestli budete mít sadu pravidel, nebo jestli se spíše budete řídit principy. Domnívám se, že je mnohem lepší přístup, který umožňuje řídit se pouze podle zásad a principů plus něčím navíc. Máme-li otevřenou mysl, nepotřebujeme toho mnoho, ale jinak potřebujeme, abychom splnili požadavky médií a veřejnosti na viditelnější a transparentnější odpovědi na nezávislost. Je proto třeba:

- promítnout omezení jasněji do zákonných norem;
- přestat se stydět za honoráře. Nemáme co skrývat. Auditorská práce je drahá, nákladná, chce-li si auditora někdo najmout, musí za to dobře zaplatit;
- vyvíjet další aktivity, například hlásit určité údaje regulátorům bank, informovat akcionáře;
- posílit úlohu auditorských výborů tak, aby bylo možné stanovit politiku nákupu, abychom věděli, jaké služby a v jakém množství si podniky od auditorů kupují, jakým způsobem informovat akcionáře o nezávislosti auditorů;
- umět zdůvodnit rozumné využívání auditorů i pro poskytování služeb přímo s auditem nesouvisejících, protože do jisté míry lze auditora považovat za poradce.

## Veřejný dohled

Veřejný dohled na naši profesi musí být silný a musí být na vnitrostátní úrovni. Žádný panevropský SEC, protože to by obraz příliš komplikovalo. Je potřeba reagovat podle místních zákonů a kultury. Je ale velice žádoucí individuální systémy na vnitrostátní úrovni dobře koordinovat s ostatními, je možné kopírovat optimální postupy. Je to třeba také proto, že velké skandály jdou většinou přes hranice, stačí vzpomenout na Ahold a další, problémy nemá jenom Amerika. Jsou také třeba v Holandsku.

Americká PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) je velice mocný orgán. Má za úkol registrovat auditory, včetně zahraničních firem auditorů. Jde třeba o evropské společnosti, které prodávají cenné papíry v USA, ale i významné dceřiné společnosti evropských společností v USA. Může provádět inspekce a posílat inspektory z USA i do Evropy a kontrolovat, jak děláme naši práci podle amerických standardů, provádět šet-

**Veřejný dohled na výkon profese auditora  
v Evropské unii**

**Hlavní závěry FEE**

- Veřejný dohled je nezbytný v zájmu samotné veřejnosti.
- Lze nejlépe zajistit na úrovni členských států.
- Podpora koordinaci národních systémů na úrovni EU

---

**Sarbanes-Oxleyho zákon**

**KOMISE PRO DOHLED NAD ÚČETNICTVÍM OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ (PCAOB)**

- Registrace auditorů (včetně zahraničních firem a auditorů významných dceřiných společností emitentů SEC).
- Vytvoření nebo přijetí standardů pro:
  - provádění auditů,
  - kontrolu kvality,
  - etiku a nezávislost.
- Pravidelné kontroly auditorských firem.
- Vyšetřování a disciplinární jednání – ukládání pokut.

---

**Zpráva PCAOB  
Dohled nad neamerickými účetními firmami  
28. října 2003**

- Je třeba vypracovat nová pravidla.
- Spolupráce s dalšími neamerickými dohledovými institucemi a orgány.
- Vyhodnocení systému dohledu v jednotlivých zemích podle určitých zásad zajišťujících požadovanou míru spolehlivosti.
- Pokud bude splněno, lze se do určité míry spoléhat na systém kontrol.
- Spoléhání se na vyšetřování, disciplinární jednání a pokuty v dané zemi, PCAOB může ale zakročit i přímo.
- Registrace u PCAOB prostřednictvím tuzemské instituce.

---

**Dopady na malé a středně velké podniky**

- Hojně reformou jako by bylo zaměřeno na velké společnosti (např. v USA).
- V Evropské unii ale platí, že „audit jako audit“.
- Proto se plánované reformy dotknou at přímo, nebo nepřímo i malých a středně velkých podniků a jejich auditorů:
  - Standardy řízení podniků
  - Zavedení a uplatňování standardů IFRS v brzké době
  - Zavedení ISA v brzké době, dohled
- Brusel dnes → Praha zítra.

---

**Obnovení důvěry v naši profesi  
- Úspěšné provedení reform**

Všichni budeme muset:

- Uplatňovat vysoké standardy profesionální práce a morální integrity.
- Naučit se nové obecně uznávané standardy (IFRS, ISA, etika) a být připraveni je v pravý čas začít používat.
- Podporovat reformu regulačního rámce, aby v praxi byla účinná (EU, implementace, dohled, kontroly a zajištění kvality).
- Pomáhat svým klientům, aby byli schopni vyhovět novým požadavkům.

ření týkající se našeho profesního postupu a chování, a uvalovat sankce. A kdybyste se chtěli odvolat, pak pouze k americkému soudu.

Většina auditorů, zastupovaných členskými organizacemi FEE, si velmi dobře uvědomuje, že je něco jiného auditovat malé a střední podniky. To, co se dnes aplikuje pro velké firmy, se postupně prosadí i v práci u menších podniků. Země dají

možnost malým a středním podnikům používat normy IFAC, budeme nuceni pracovat s mezinárodními standardy. Dnes v Bruselu, zítra Praze.

Cílem FEE je vést nás všechny k tomu, abychom aplikovali nejvyšší možné profesní standardy a bezúhonnost. Zní to jednoduše, jednoduché to není. Je to veliký úkol. Jsme statečná profese, takže se nebo-

jíme a vlastně dnes měníme každou literu zákona.

Až zvládneme nové standardy, pak budeme muset podporovat reformu regulačního rámec. A nakonec máme klienty, kterým musíme pomáhat a nesmíme na ně uprostřed toho reformního a regulačního snažení zapomenout. Toto vidím jako naše pracovní úkoly do budoucna.

---

### **Perspektivy auditu a účetnictví v ČR po vstupu do EU**

Mezinárodní odborná konference Komory auditorů ČR uspořádaná pod záštitou ministra financí ČR  
Praha, 26. - 27. listopadu 2003, Hotel Dorint Don Giovanni Prague

Ze stenografického záznamu zpracovala a sestavila Ing. Athina Lérová. Redaktor Jaromír Dočkal.

Foto Jaromír Dočkal a Mgr. Iva Julišová.

Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 3/ 2004. Vydala 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  
Sazba a distribuce Infomedia, s.r.o., Praha. Tisk Wendy s.r.o., Mělník.

© Komora auditorů České republiky. Všechna práva vyhrazena.

