

NÁHLED NA PRAKTICKÉ APLIKACE ODPOVĚDNOSTI MANAŽERŮ ZA ÚČETNÍ VÝKAZY¹

Americký zákon Sarbanes-Oxley (SOX) zavedl opatření, která významným způsobem ovlivňují běžnou činnost firem, jejich strategii a plánování. Zdůrazňuje kvalitu vnitřních kontrolních systémů, stanovuje přísná pravidla pro odpovědnost manažerů za údaje ve zveřejňovaných účetních výkazech. Článek seznamuje s modelovým řešením aplikace v praxi na vybraných částech požadavků

Podvodné chování manažerů, nedůsledná správa a řízení společností, zkreslování účetnictví s vědomím auditorů, finančních analytiků a dalších zainteresovaných odborníků se v různých souvislostech zmiňuje od roku 2002, v některých případech i v dřívějším období. Názvy nejen amerických společností jako Enron, WorldCom, ale později i evropských, např. Parmalat a další mají působit svými “příběhy” jako poučení. Ale toto poučení má a bude mít své následky. Zkreslování účetnictví a účetních výkazů v několika obdobích, uspokojivé výroky auditorů o věrohodnosti účetních závěrek, životaschopnost a stabilita těchto společností potvrzena finančními analytiky, investičními poradci, to vše bylo zveřejněno a učiněna následná, především i zákonodárná opatření.

Zákon Sarbanes-Oxley (SOX), používáno i označení SOA, legislativně uvedený do života v roce 2002 v USA má již za sebou pětileté období postupného zavádění do praktických aplikací. Označení “postupné zavádění” souvisí především se zaváděním nejen pro firmy s lokální působností na území USA, ale i na jejich majetkové účasti mimo USA, na jednotlivé firmy vstupující do celkové koncepce konsolidace a tyto firmy sídlí v různých zemích. Prvořadou úlohou je poskytnout pravdivé a úplné informace o finanční pozici a o výkonnosti především pro investory a to i z oblasti zabezpečení vnitřního kontrolního systému. Manažeři odpovídají za zřízení a vedení systému vnitřních kontrol, které musí být efektivní. Součástí zveřejňovaných údajů, především ve výročních zprávách musí být tyto údaje uvedeny.

Podívejme se na některá pravidla, kterými se manažeři mají ve své firmě řídit. Jedním ze základních požadavků je stanovení odpovědnosti. Odpovědnost musí mít i svoji hierarchii. Manažeři jsou odpovědní za přesnost všeho, co je v účetnictví. Pokud přesahuje vlastní oblast odpovědnosti hovoří se o “rozšířené oblasti odpovědnosti”. Odpovědná osoba nemůže delegovat svou odpovědnost, může pouze delegovat činnosti za určitých podmínek, např. kdy osoby nebo entity, na které je delegováno, musí být v pozici činnosti provádět a delegování vyžaduje zároveň i dohled.

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

Manažerské postupy jsou dokumentovány formou tzv. certifikačních dopisů. Oblast odpovědnosti za řízení určité divize zahrnuje přijatá data přidělené skupiny firem, které vydávají své vlastní certifikační dopisy pro své oblasti odpovědnosti. Jelikož management divize vždy dbal na to, aby finanční činnosti skupiny firem byly řádně personálně zajišťovány a kontrolovány, může delegovat činnosti podřízené úrovni. Obchodní transakce inicializované na divizní úrovni, které mají dopad na účetní výkazy určité firmy ze skupiny, patří do oblasti odpovědnosti managementu této firmy. Oblast odpovědnosti ve vztahu k firmě, získané během běžného fiskálního roku je rozšířena na celý rok.

Certifikační dopisy musí být následně předány auditorům. Mezi certifikační dokumenty patří Interní certifikační dopis, jehož text je povinný, a nesmí být měněn. Musí být podepsán (až na výjimky) všemi odpovědnými osobami (tzv. certifikátory). Má jasnou strukturu, avšak detaily mohou být upraveny (1x za čtvrtletí). Dalším dokumentem je.

Management Representation Letter. Znění je povinné, avšak může být doplněno, požadují-li to lokální auditoři. Třetí dokument je Certifikační dopis speciálního rozsahu. Text může být měněn dle potřeby, ale musí odrážet minimální rozsah prezentovaných údajů.

Osoby, které zodpovídají za certifikační dopisy musejí vyvinout maximální možné úsilí, aby obdrželi požadované informace. Toto úsilí závisí na dané situaci. Např. je vyšší pro nově konsolidované entity, nebo pro manažery nově ve funkci. Data obdržená od jiných stran jsou analyzována a prošetřována, aby bylo možno porozumět neobvyklým částkám, podstatným fluktuacím a odhadům. Certifikátoři musí rozumět klíčovým indikátorům, které by mohly být ovlivněny v případě významně chybného výkazu, v oblastech významného rizika a v oblastech, kde výsledky závisí do značné míry na úsudku. Tyto osoby by neměli být činěny odpovědnými za chybné výkazy, jestliže o nich nemohly vědět. Uvedená oblast je označována pojmem “Best of my knowledge”.

Na ukázkou uvedeme několik situací:

– Firma ze skupiny čelí požadavku zákazníka na pokutu kvůli nesplnění termínu ve stavebním projektu. V tomto případě je nutné prověřit, zda byl případ pečlivě zkoumán ve všech skutečnostech, z hlediska právních aspektů a účetních pravidel. Pokud je vše prověřeno, osoba odpovědná splnila svou povinnost.

– Regionální obchodní firma často nakupuje zboží od jiné firmy téže skupiny za pevné vnitrokoncernové ceny. Odpovědná osoba této obchodní firmy ví, že místní daňové úřady zpochybňují vnitrokoncernové ceny požívané multinacionálními firmami. Předpokládá, že je to výhradně problém firemního daňového oddělení, aby nastolilo tyto ceny, odpovídající požadavkům různých daňových jurisdikcí. Proto nepodnikl žádné další aktivity. V této situaci odpovědná osoba zanedbala své povinnosti.

– V účetnictví regionální společnosti se několikrát objevily podstatné chyby. K závěrkovým termínům tyto chyby nebyly objeveny kvůli nedostatečným kontrolním nástrojům. Byl by nutný speciální drahý controllingový nástroj, aby se toto neopakovalo. Management předal informace všem relevantním útvarům a pracovníkům, aby tyto skutečnosti prověřili při každé účetní závěrce a rovněž požádal auditory, aby tomuto věnovali pozornost. Jinak nebyly přijata jiná opatření. Rovněž v této situaci zanedbala odpovědná osoba své povinnosti.

Další oblastí, které musí být věnována pozornost je materialita (významnost), kdy opomenutí nebo chybná vykazování položek je významné, jestliže mohou jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatele na základě účetních výkazů. Účetní výkazy nesmí být zavádějící.

Jsou zde zmiňovány dvě kritéria významnosti:

a) Kvantitativní – jsou ve většině případů stanovena jako procenta ze zisku před zdaněním. Použití obratu jako výjimky může být akceptované u firmy s velkým obratem a výsledkem hospodaření blízkým nulovému zisku. Ve výjimečných případech může být vhodné použít jako základnu aktiva netto.

b) Kvalitativní – v případě vlivu na celkovou správnou prezentaci účetních výkazů (i když jde o relativně malé částky). Tehdy, když je pravděpodobné, že chyba ve výkazu by mohla změnit, nebo ovlivnit úsudek osoby závislé na dané informaci.

Příklady: určete, zda chyba ve výkazech je závažná. Práh významnosti byl stanoven na 4 mil dolarů.

– Zjištěna chyba v ocenění zásob je 3,5 mil.\$, což by přeměnilo zisk daného čtvrtletí na ztrátu. Jedná se o chybu významnou.

– Auditóři regionální firmy zjistili 16 chyb, každá mezi 100.000 a 200.000 \$, ovlivňující různé položky rozvahy a výsledovky. Není to významné, pokud množství chyb není považováno za důkaz, že účetnictví je chybné,

– Management zaznamenal nesprávně transakci v běžném fiskálním roce s dopadem na zisk ve výši 2,5 mil.\$, aby dosáhl rozpočtu obratu na daný rok. Je to významné, jelikož se jedná o záměrné zkeslení. Jde o podvod.

– Suma 5 chyb , každá pod 1 mil \$, jejichž celková hodnota je 4,3 mil. \$, je významným pochybením.

Jakým způsobem jsou uváděny příklady vzniku podvodu si ilustrativně ukážeme:

– Zjištěné skutečnosti: odpovědný pracovník odhalil situaci, kdy jeden z divizních managerů Mr. Quido osobně obdržel a uložil do banky obnos 50.000\$, který byl neočekávanou prémie v hotovosti, splatnou firmě a vyplývající ze servisního kontraktu. Odpovědný pracovník mu dá okamžitou výpověď. Vzhledem k tomu, že obnos byl zanedbatelný ve srovnání s příjmy divize, rozhodne se ponechat záležitost jako interní. Mr. Quido slíbil splatit obnos během příštího roku a jako protislužbu to odpovědný pracovník neoznámil policii. Splácení vyžaduje “mírnou úpravu“ záznamů. Konec konců, divize neutrpěla újmu.

– *ýsledek*: Mr. Quido se dopustil podvodu, protože si ponechal obnos pro sebe, což znamená zpronevěru. Nehraje roli, zda Mr. Quido je členem vedení či ne. Velikost obnosu je rovněž nerelevantní. Odpovědný pracovník se rovněž dopustil podvodu, protože podvod pokryl. Jakákoliv zpronevěra, která zahrnuje management, nebo ostatní pracovníky, kteří hrají podstatnou roli ve účetním výkaznictví, musí být nahlášena. Odpovědný pracovník se tím, že upravil záznamy, aktivně podílel na zfalšování výkazů.

Další zvolenou oblastí posouzení je oblast prevence a odhalování podvodů. Tato oblast patří k základním úlohám managementu, aby byl úspěšný. Je nutno významnou měrou redukovat příležitosti k podvodům, vybudovat adekvátní vnitřní kontrolní systém k prevenci a odhalování podvodů. Chování managementu silně ovlivňuje chování zaměstnanců a vlastníků, společníků (partnerů). Management je zodpovědný za to, aby učinil všechna opatření k zamezení podvodů. Odhalený podvod nesmí být za žádných okolností skrýván a musí být vždy nhlášen. Jsou rozlišovány jednotlivé části a to prevence, odhalování podvodů a hlášení. Při prevenci jde o dílčí kroky:

Prevence	Odhalování	Hlášení
<ul style="list-style-type: none"> – vybudovat kulturu proti podvodům; – analyzovat organizaci na slabé stránky; – zavést procesy a kontroly směřující proti podvodům. 	<ul style="list-style-type: none"> – vybudovat informační kanály pro neformální hlášení o podvodech; – doplnit finanční kontrolní systém s důrazem na odhalování podvodů. 	<ul style="list-style-type: none"> – důvěrná hlášení; – funkce Compliance; – efektivní management; – odhalování; – auditor; – SOA Officer.

Závěr. Některé praktiky vrcholového managementu včetně postupů správy a řízení společnosti, podvodné účetnictví, uspokojuvé výsledky auditů účetních výkazů, potvrzení stability a úspěšnosti firem různými analýzami mají v celé řadě případů obdobný motiv, zakrýt pravý stav událostí. Jedním z řešení může být i SOX. Zákon Sarbanes-Oxley (SOX) má přísná pravidla. Závažnost a povinnost dodržování těchto pravidel podporuje Komise pro cenné papíry (Securities Exchange Commission, SEC), následují i další vyhlášky, např. vyhlášky komise a dozoru Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Zavádění do praxe není jednorázové ani pro americké firmy, jedná se o delší časový horizont. Předmětem kritiky jsou i vysoké náklady na zavádění konkrétních opatření. Jsou určitá rozlišovací pravidla s plněním povinností uvedeného zákona i např. podle velikosti podniku dle výše tržní hodnoty akcií. Americké firmy mají své pobočky v mnoha zemích světa. Půjde tedy o globální problematiku, avšak nejen teritoriální, ale zároveň propojenou s dalšími souvislostmi včetně vlastní koncepce světových standardů účetního výkaznictví.

LITERATÚRA:

1. *Kovanicová D.* Finanční účetnictví, světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání, BOVA POLYGON, Praha 2005, ISBN 80-7273-129-7.
2. www.gaap.cz.
3. Vyhláška SEC 33-8238.