

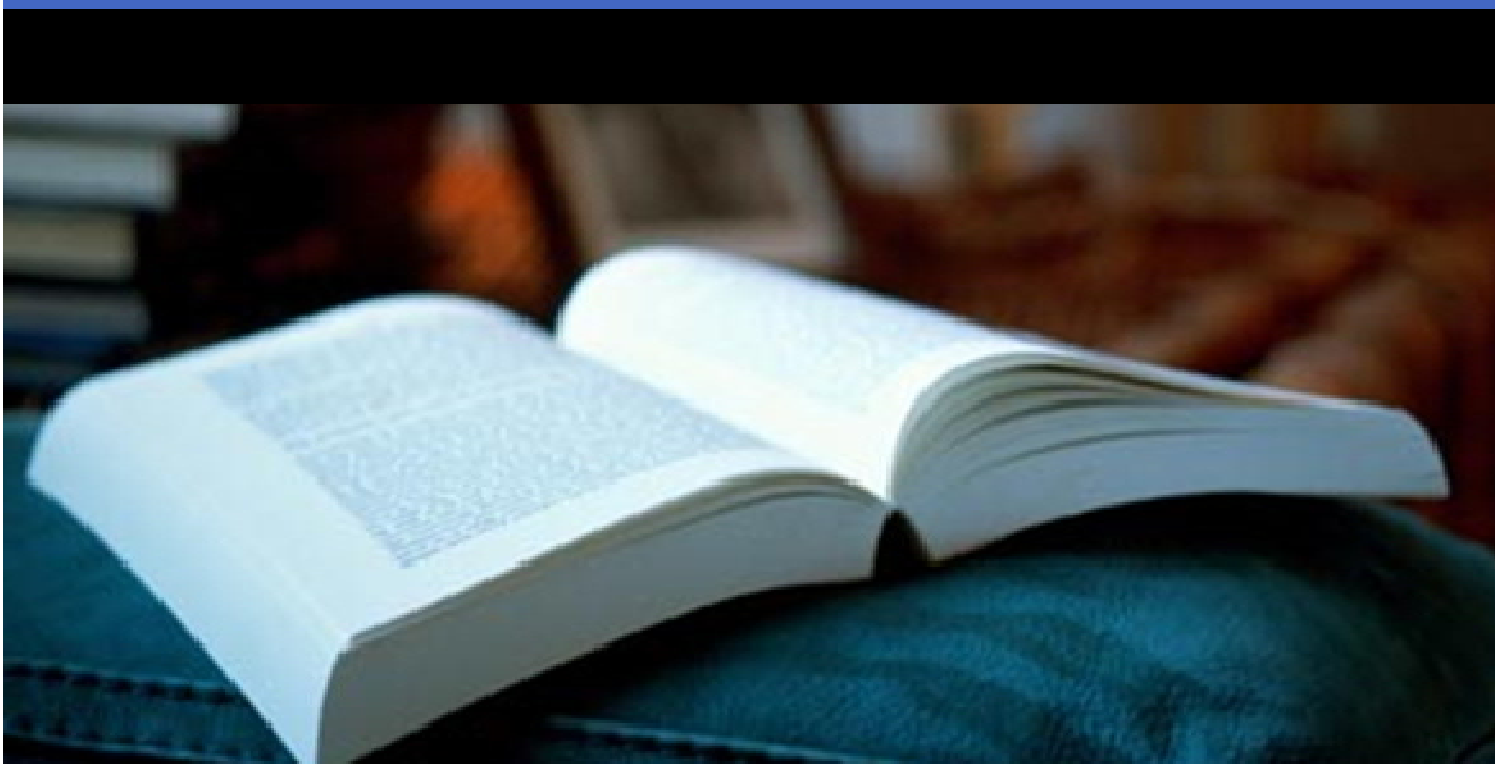
**Projekt : Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně
obchodovatelné, Česká republika**

**Srovnávací studie účetních kvalifikací v Evropě v porovnání se
vzdělávacími standardy IFACu pro účetní profesi**

Srovnávací studie vzdělávání účetních ve vybraných evropských zemích

**Dodavatel projektu: konsorcium společností Ernst & Young a Association of
Chartered Certified Accountants**

**Tento projekt je spolufinancován Evropskou unií
a státním rozpočtem České republiky**



Obsah

Úvod a shrnutí.....	1
1. Srovnávací studie systému vzdělávání účetních ve vybraných evropských státech.....	1
Chorvatsko	3
Francie	4
Německo	6
Velká Británie.....	8
Itálie.....	10
Portugalsko	12
Závěry.....	14
2. Srovnání kvalifikačních systémů vybraných profesních organizací s Mezinárodními vzdělávacími standardy profesionálních účetních IFAC	15
Velká Británie.....	16
Kypr.....	17
Irsko.....	17
Polsko	17
Rusko.....	18
Ukrajina	19
Česká republika	20
Slovensko	20
Závěry.....	22



Úvod a shrnutí

Cílem této zprávy je analyzovat a zhodnotit systémy vzdělávání účetních (nikoli auditorů) v několika evropských státech. Výběr zahrnuje jednak dlouholeté členy EU, jednak nové členské země a jednak státy, které stojí mimo EU. Zpráva je rozdělena do dvou samostatných částí, které se nicméně vzájemně doplňují:

1. Srovnávací studie systému vzdělávání účetních ve vybraných evropských státech.

Tato část zprávy popisuje různé systémy vzdělávání účetních v několika vybraných evropských zemích. Na základě provedené analýzy jsme došli k závěru, že rozsah požadavků na vzdělávání účetních je velice široký a systémy v jednotlivých zemích mají jen málo společného. Jednou z příčin tohoto stavu je, že výraz „účetní“ má, pokud jde o označovanou funkci, v různých evropských zemích různou obsahovou náplň.

2. Srovnání kvalifikačních systémů vybraných profesních organizací s Mezinárodními vzdělávacími standardy profesionálních účetních IFAC.

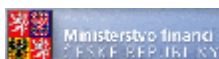
Tato část zprávy se zaměřuje na konkrétní požadavky na vzdělávání účetních stanovené jednotlivými profesními organizacemi z několika evropských zemí. Soustředili jsme se na požadavky na účetní neprovádějící externí audity. Náš průzkum ukázal, že sice existuje široká škála požadavků na vzdělávání účetních, ale současně je významná snaha sblížit je s požadavky Mezinárodních vzdělávacích standardů (International Education Standards, „IES“), které vydává Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, „IFAC“).

Na základě druhé části provedené analýzy jsme došli k závěru, že systém certifikace, který si v České republice účetní profese vytvořila, je do značné míry v souladu s Mezinárodními vzdělávacími standardy IFAC. Výjimkou v tomto směru je soulad se standardem IES 7, Kontinuální profesní vzdělávání a rozvoj.

Skutečnost, že v České republice neexistuje žádný centrální certifikační orgán ani jednotný systém certifikace by mohla představovat významný nedostatek, jehož odstranění by měli příjemci tohoto projektu seriózně zvážit.

V České republice existuje Český institut pro akreditaci, o.p.s., který by mohl akreditovat certifikační orgány pro certifikaci profesních účetních podle ČSN EN ISO 17024. Uvedený certifikát by znamenal, že dotyčný profesní účetní splňuje požadavky Mezinárodních vzdělávacích standardů vydaných IFAC. Tato certifikace by byla ponechána na dobrovolné bázi a neurčovala by, že dotyčný má jakékoliv oprávnění vykonávat účetní profesi. Doporučujeme tedy profesním organizacím v České republice, aby zvážily možnost stát se zřizovatelem nebo-li správcem tohoto certifikačního systému.

1. Srovnávací studie systému vzdělávání účetních ve vybraných





evropských státech

V první části naší srovnávací studie popisujeme požadavky na vzdělávání účetních ve vybraných evropských státech. Zaměřujeme se na celkový souhrn požadavků platných v daném státě, bez ohledu na to, kolik profesních organizací je stanovuje. Pro tuto část projektu vybral příjemce projektu následující státy:

Chorvatsko

Francie

Německo

Velká Británie

Itálie

Portugalsko

Srovnávací studie se v souladu s úvodní zprávou projektu (tzv. „Inception Report“) zaměřuje na následující otázky:

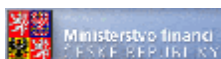
- Jaké požadavky na vzdělávání účetních v daném státě existují?
- Jsou tyto požadavky dány zákonem, a pokud ano, jakým způsobem je jejich dodržování vymáháno?
- Existuje v daném státě jednotný certifikační orgán, který „schvaluje“ vzdělávací programy pro účetní?

V této souvislosti považujeme za nutné zdůraznit, že na rozdíl od auditorské profese účetní profese v Evropě není obvykle homogenní a samostatně vymezená z pohledu vzdělávání. Například ve Velké Británii je účetní obvykle tzv. „Chartered/Chartered Certified Accountant“ a působí buď jako auditor, nebo jako účetní vykonávající veřejnou praxi nebo jako interní účetní pracující v podnicích v průmyslu, obchodě nebo ve veřejném sektoru. Ekvivalentem pro účetního v Německu je naproti tomu „Steuerberater“, tedy spíše daňový poradce. Obecně lze říci, že kromě auditorů existují v Evropě následující tři typy „účetních“:

- externí účetní vykonávající veřejnou praxi (ale nikoli auditoři)
- daňoví poradci
- interní účetní v organizacích v průmyslu, obchodě nebo veřejném sektoru

Z naší srovnávací studie rovněž vyplynulo, že ve většině evropských zemí účetní profese není na rozdíl od auditorů regulována.

Výše uvedené rozdíly mají pro naši srovnávací studii dva zásadní důsledky. Za prvé, pokud srovnáváme požadavky týkající se vzdělávání účetních, nemusíme nutně srovnávat stejné veličiny. Za druhé, jestliže samotná účetní profese není v daném státě regulována, nelze předpokládat, že by systém vzdělávání účetních byl jakýmkoli způsobem regulován.





Chorvatsko

Informace o účetní profesi

Moderní účetní a auditorská profese vznikla v Chorvatsku v roce 1992 na základě zákona o účetnictví a zákona o auditu. Zákon o auditu vymezil regulovanou auditorskou profesi a definoval požadavky na jejich certifikaci. Zákon o účetnictví vymezil účetní rámec založený na investorském přístupu, který vychází z Mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards, IAS).

Účetní profese v Chorvatsku tedy regulovaná není, a neuděluje se zde tudíž ani titul „účetní“, „autorizovaný účetní“ ani jiný podobný titul. Pro provozování účetní profese neuděluje stát žádné oprávnění a zákon o účetnictví neustavil žádné profesní sdružení účetních.

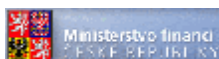
V Chorvatsku nicméně existuje Chorvatský svaz účetních a finančních expertů (Hrvatske zajednice računovoča i financijskih djelatnika, HZRFD), který účetním uděluje certifikáty. Tyto certifikáty nejsou povinné, ale na trhu nebo zaměstnavateli je na ně brán zřetel. HZRFD je členem IFAC, ale nemá žádnou zákonem danou regulační roli. Jedná se o dobrovolné sdružení účetních působících ve veřejné praxi, v průmyslu a obchodě.

Požadavky na vzdělávání účetních

V Chorvatsku neexistují žádné oficiální požadavky kladené na vzdělávání účetních, tj. tyto požadavky nejsou stanoveny žádným zákonem ani jiným předpisem.

Naproti tomu auditoři musí mít vysokoškolské ekonomické vzdělání a musí úspěšně složit auditorskou zkoušku. Nicméně kriteria pro tuto zkoušku zákon blíže nespecifikuje.

V současnosti v Chorvatsku neexistuje žádný ústřední certifikační orgán, který by měl na starosti systém vzdělávání účetních nebo auditorů. Vláda ale v souvislosti s novelou 8. směrnice EU hodlá zřídit Radu pro účetní výkaznictví, které bude mít na starosti účetnictví, účetní standardy, provádění auditů a kontrolu jejich kvality a udělování osvědčení auditorům a auditorským společnostem. Tím vznikne jednotný certifikační orgán pro auditorskou profesi, nicméně pokud jde o vzdělávání účetních, nic takového se zatím neplánuje.





Francie

Informace o účetní profesi

Francie patří (vedle Belgie, Německa a Řecka) k těm zemím EU, kde mohou být členy profesních svazů jen osoby vykonávající veřejnou praxi. Znamená to, že členem svazu je osoba zastávající určitou funkci, nikoli osoba s určitým účetním nebo auditorským vzděláním, a jestliže tato osoba z veřejné praxe odejde do průmyslové sféry nebo do důchodu, je povinna své členství v profesní organizaci ukončit. Podle odhadu je ve Francii asi 30 tisíc osob, které získaly Diplôme d'expertise-comptable, ale rozhodly se pracovat jako interní účetní v průmyslových či jiných podnicích.

Oblast účetnictví a auditu je ve Francii rozdělena mezi dvě samostatné profese, které jsou obě vládou velmi výrazně regulovány. I když jsou to dvě oddělené profese, mají mnoho společného, mimo jiné sdílejí stejný kvalifikační systém. Osoby vykonávající tyto profese jsou registrovány ve dvou profesních organizacích. Auditorskou profesi má na starosti La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), účetní profesi l'Ordre des Experts-Comptables (OEC). Dohled nad auditorskou profesí vykonává francouzské ministerstvo spravedlnosti (Garde des Sceaux), zatímco účetní spadají do kompetence ministerstva hospodářství a ministerstva financí. Účetní, kteří pracují v průmyslových podnicích nebo ve veřejném sektoru, žádnou profesní organizaci nemají.

Profesní organizace s názvem Commissariat aux Comptes existovala ve Francii již od roku 1863. Ale teprve rychlý ekonomický růst v poválečném období a s tím související rozvoj kapitálových trhů vedly k tomu, že byla ve Francii uzákoněna povinnost ověřovat účetní závěrky, a to zákonem o obchodních společnostech z 24. července 1966. Nařízením z 12. srpna 1969 byl pak zřízen Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, spadající pod ministerstvo spravedlnosti.

Založení profesní organizace účetních, Experts-Comptables, bylo jednou z řady iniciativ ve Francii po 2. světové válce zaměřujících se na vytvoření státem regulované účetní profese a na sladění účetnictví a účetního výkaznictví na základě jednotného předpisu – účtově osnovy. OEC byl založen již v roce 1945 a jeho úkolem je regulovat působení jeho členů, kteří jsou nositeli titulu Diplôme d'expertise comptable a kteří vykonávají účetní praxi jako samostatné osoby nebo v účetní firmě poskytující účetní služby. V případě, že taková osoba veřejnou praxi opustí a začne pracovat v průmyslové sféře, o titul Expert-Comptable přijde a ze seznamu této profesní organizace je vyškrtána.

Činnost OEC je rozdělena do osmi sektorů podle profesních zájmů. Všechny tyto sektory spadají pod Národní radu, která má 66 členů, přičemž 22 z nich jsou zástupci regionálních rad. Úkolem rady je zastupovat účetní profesi při jednáních s mezinárodními institucemi, především s IASB.

CNCC a OEC spolu úzce spolupracují na řešení problémů, které se jich obou týkají, například společně organizují a monitorují „peer reviews“ a společně se účastní práce nejrůznějších pracovních skupin. Obě profesní organizace jsou členy Fédération des Experts-Comptables Européens (FEE).

CNCC a OEC vydávají etické standardy a dohlížejí na jejich dodržování, dále vydávají odborné standardy a doporučení a provádějí „peer reviews“, jejichž prostřednictvím se dodržování těchto standardů kontroluje. Tyto profesní organizace vydávají rovněž směrnice týkající se účetnictví a



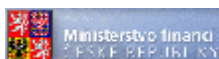


účetního výkaznictví a vedou své členy k tomu, aby se těmito směrnici řídili. Tyto směrnice v řadě případů přispěly k novelizaci a úpravě stávajících předpisů.

Požadavky na vzdělávání účetních

Uchazeče, který se chce stát příslušníkem účetního a/nebo auditorského svazu, čeká ve Francii jednotný studijní program, po jehož absolvování získá titul Diplôme d'expertise-comptable. Studijní program trvá několik let a v jeho průběhu musí daná osoba složit několik zkoušek a projít praktickým školením. Prvním stupněm je získání diplomu DPECF (Diplôme préparatoire aux études comptables et financières), což předpokládá rok až dva roky studia po střední škole. Druhým stupněm je diplom DECF (Diplôme d'études comptables et financières), který vyžaduje další dva roky studia po získání DPECF. Třetím stupněm je diplom DESCF (Diplôme d'études supérieures comptables et financières), jehož získání trvá rok. Osoba, která úspěšně složí všechny tyto tři zkoušky, může pracovat jako vedoucí účtárny nebo finančního oddělení v nějaké průmyslové nebo jiné společnosti. Nicméně tyto zkoušky nejsou nutným předpokladem pro výkon těchto funkcí.

Posledním krokem k získání Diplôme d'expertise-comptable je tříletá praxe v auditorské firmě pod dohledem kvalifikovaného vedoucího a složení písemné a ústní zkoušky. Osoby, které získají titul Diplôme d'expertise-comptable a působí ve veřejné praxi, se po složení slibu automaticky stávají členy OEC.





Německo

Informace o účetní profesi

Německo je další z členských zemí EU, kde mohou být členy profesní organizace výhradně účetní vykonávající veřejnou praxi. Členství v profesní organizaci vyplývá tedy ze zastávané funkce, a nikoliv z dosaženého vzdělání v oboru účetnictví nebo auditu. Účetní, který přestane vykonávat veřejnou praxi a začne pracovat v průmyslovém nebo jiném podniku nebo odejde do starobního důchodu, je povinen se svého členství v profesní organizaci vzdát.

Pro účetní profesi existuje v Německu několik profesních organizací:

- Wirtschaftsprüfer (auditor) je oprávněn provádět statutární audity ve všech typech účetních jednotek bez ohledu na jejich velikost, může rovněž poskytovat daňové poradenství, účetní služby a v omezené míře rovněž právní poradenství
- Steuerberater (daňový poradce) je oprávněn poskytovat daňové poradenství, účetní služby a v omezené míře rovněž právní poradenství
- Vereidigte Buchprüfer je oprávněn provádět statutární audit jen ve společnostech určitého typu, a to ve středně velkých GmbH (Gesellschaften mit beschränkter Haftung, tj. společnostech s ručením omezeným), může poskytovat rovněž účetní služby a daňové poradenství.
- Interní účetní působící v průmyslových a jiných podnicích nejsou jako samostatná profese organizováni
- Další samostatnou profesí podle vládní směrnice jsou státní kontrolaři a Rechnungshöher (Auditors General), kteří provádějí kontroly ve spolkových a zemských orgánech.

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Vereidigte Buchprüfer a Rechtsanwälte nesmějí podnikat ani nesmějí být zaměstnanci obchodních společností nebo státních orgánů.

Auditorskou profesi v Německu upravuje zákon o auditorech (Wirtschaftsprüferordnung), který byl přijat v roce 1961. Tento zákon umožnil vereidigte Buchprüfer, aby za jednodušších podmínek získali kvalifikaci Wirtschaftsprüfer. Profese vereidigte Buchprüfer již od tohoto roku nové členy nepřijímala.

Zákonem z roku 1961 byla založena rovněž profesní organizace auditorů, Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Jedná se o komoru auditorů, která spadá pod německé ministerstvo hospodářství. Členství v komoře je pro všechny osoby vykonávající veřejnou praxi povinné. Komora působí jako samoregulační orgán, jehož úkolem je vykonávat dohled nad účetní profesí v Německu se zvláštním důrazem na otázky profesní etiky.

Další profesní organizací v Německu je Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), který je na rozdíl od komory soukromou organizací, v níž je členství dobrovolné. V současnosti je členy této organizace asi 87 % německých auditorů (Wirtschaftsprüfer).





Daňoví poradci (Steuerberater) mají vlastní profesní organizaci, Bundessteuerberaterkammer (Spolková komora daňových poradců). Asi 84 % německých auditorů (Wirtschaftsprüfer) je současně i daňovými poradci (Steuerberater).

Steuerberater (daňoví poradci) mají do jisté míry privilegovaný vztah s tzv. středním stavem (Mittelstand), což je významná část německých středně velkých společností. Daňoví poradci mohou provádět audity ve veřejných obchodních společnostech, komanditních společnostech, u samostatných podnikatelů a ve společnostech s ručením omezeným do určité velikosti, které nemají veřejně obchodované cenné papíry.

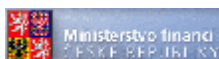
Požadavky na vzdělávání účetních

Kvalifikaci statutárního auditora mohou v Německu získat jen osoby s akademickým vzděláním a několika lety praxe. Důsledkem toho je, že se auditorem většina lidí stává až kolem 35. roku věku. Obvyklá cesta ke kvalifikaci auditora je následující:

- pětileté vysokoškolské studium oboru business administration nebo ekonomie
- pět let praxe pod dohledem statutárního auditora, z toho čtyři roky ve veřejné praxi
- úspěšné složení zkoušek, které schvaluje ministerstvo hospodářství a organizují je jednotlivé spolkové země, systém zahrnuje sedm písemných zkoušek, mimo jiné audit, ekonomii, obchodní právo, daňové právo a účetnictví, každá zkouška může trvat až šest hodin
- následují ústní zkoušky ze stejných předmětů
- uchazeči jsou hodnoceni také za svou praktickou činnost, včetně jimi zpracovaných zpráv o auditu.

V Německu se de facto vyžaduje, aby kandidát na statutárního auditora nejprve získal kvalifikaci daňového poradce. V 97 % případů auditor nejprve během své profesní dráhy získá kvalifikaci daňového poradce. Pro zkoušky daňového poradce žádný standardní systém přípravy neexistuje, ale na trhu je široká nabídka různých distančních nebo opakovacích kurzů.

Interní účetní, kteří působí v průmyslových nebo jiných podnicích, nemají povinné členství v žádné profesní organizaci (nemají dokonce ani možnost stát se členy nějaké organizace). Neplatí tedy pro ně ani žádné zákonem dané požadavky na vzdělávání. Naproti tomu profese, které poskytují účetní a daňové služby veřejnosti, tedy Wirtschaftsprüfer, Steuerberater a Vereidigte Buchprüfer, musí splňovat přísné kvalifikační požadavky.





Velká Británie

Informace o účetní profesi

Ve Velké Británii existuje pro účetní/auditory šest profesních organizací, které jsou sdruženy do Poradního výboru (Consultative Committee of Accountancy Bodies). Jedná se o tyto profesní organizace:

- Association of Chartered Certified Accountants
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- Institute of Chartered Accountants in Ireland
- Institute of Chartered Accountants of Scotland
- Chartered Institute of Management Accountants
- Chartered Institute of Public Finance Accountants

Zatímco první čtyři z těchto profesních organizací jsou určeny jak účetním vykonávajícím veřejnou praxi, tak ostatním účetním, Chartered Institute of Management Accountants se zaměřuje na interní účetní pracující v průmyslových a jiných podnicích a Chartered Institute of Public Finance Accountants je určen interním účetním pracujícím ve veřejném sektoru (účetnictví státních úřadů).

Profese statutárního auditora se ve Velké Británii řídí zákonem o obchodních společnostech z roku 1989, který vychází z 8. směrnice EU o právu obchodních společností. Činnost účetních, kteří neprovádějí statutární audity, a daňových poradců není žádným zákonem regulována a titul Accountant není zákonem chráněn. Naproti tomu tituly Chartered Accountant a Chartered Certified Accountant jsou chráněny tím, že je může udělit jen k tomu příslušná profesní organizace. Tyto tituly sice nejsou pro vykonávání účetní praxe ve Velké Británii podmínkou, ale v Británii mají velké renomé.

Podle britského zákona o obchodních společnostech mají první čtyři profesní organizace na starosti kvalifikační proces (Recognised Qualifying Bodies) a dohled (Recognised Supervisory Bodies). Na základě akreditace od britského ministerstva obchodu a průmyslu organizují zkoušky a školení pro statutární auditory (je udělován společný titul Registered Auditors). Zkoušky a školení pro ostatní účetní jsou nicméně těm pro auditory podobné.

Vláda se nedávno rozhodla převést dohled nad účetní profesí na Radu pro účetní výkaznictví (Financial Reporting Council), která přebírá řadu kompetencí, jež dříve mělo britské ministerstvo obchodu a průmyslu. Tato rada má výbor pro veřejný dohled nad účetní profesí (Public Oversight Board for Accountancy), jenž má na starosti nezávislý dohled nad regulací účetní profese, tak jak ji vykonávají jednotlivé profesní organizace.

Tento výbor pro veřejný dohled nedávno zveřejnil analýzu systému praktického školení a vzdělávání pro účetní profesi ve Velké Británii.





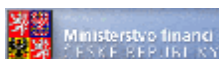
Požadavky na vzdělávání účetních

Každá ze šesti profesních organizací sdružených do poradního výboru (Consultative Committee of Accountancy) má vlastní systém zkoušek a praktického školení. Tyto systémy obvykle zahrnují následující požadavky:

- dosažený stupeň vzdělání (obvykle ukončené středoškolské vzdělání)
- série odborných zkoušek pokrývajících hlavní oblasti účetnictví a související předměty
- tři roky praxe

Požadavky kvalifikačních systémů nejsou britskými právními předpisy nijak omezeny (určitá omezení, která platí, jsou dána 8. směrnicí EU). Vysokoškolské vzdělání není podmínkou pro vstup do certifikačního procesu, a pokud uchazeči již vysokoškolské vzdělání mají, nemusí to být v oboru účetnictví. Příprava na zkoušky nemá standardizovanou formu, ale na trhu je široká nabídka různých kurzů (distanční, řádné denní, zkrácené). Výuka je většinou organizována soukromými firmami, nikoli univerzitami.

Čtyři výše zmíněné profesní organizace vykonávající dohled jsou oprávněny vydávat svým členům osvědčení pro provádění statutárních auditů. Podmínkou pro vydání tohoto osvědčení jsou tři roky praxe v oblasti auditu (uchazeč musí přirozeně splňovat i všechny ostatní požadavky kladené na členství v dané profesní organizaci). Činnost statutárních auditorů je ve Velké Británii pravidelně sledována. V současnosti tento dohled u subjektů veřejného zájmu přebírá od jednotlivých profesních organizací Rada pro účetní výkaznictví (Financial Reporting Council).





Itálie

Informace o účetní profesi

V Itálii v současnosti existují dvě profesní účetní organizace, a to:

- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC)
- Consiglio Nazionale dei Ragionieri Periti Commerciali (CNR)

Členové CNDC mají titul Dottori Commercialisti, zatímco členové CNR mají titul Ragioniere Collegiato.

I když se jedná o dva různé tituly a liší se i kvalifikační předpoklady, oba typy účetních se považují za rovnocenné poskytovatele účetních služeb. Legislativně jsou obě profese upraveny vládním nařízením z roku 1953 a spadají do kompetence italského ministerstva spravedlnosti.

Instituto Nazionale Revisori Contabili vede od roku 1992 národní registr auditorů, v němž jsou „auditoři“, kteří nejsou členy ani jedné z výše uvedených profesních organizací.

Účetní profese v Itálii v současnosti prochází zásadní reformou. Od 1. ledna 2008 bude existovat pouze jediný „institut“, který bude mít dvě sekce:

- Členy sekce A budou Dottori Commercialisti (v současnosti první stupeň) a Ragionieri (v současnosti druhý stupeň)
- Členy sekce B budou Esperti Contabili (daňoví experti)

Požadavky na vzdělávání účetních

Italské ministerstvo spravedlnosti uděluje titul Revisore Ufficiale dei Conti (statutární auditor).

Podmínky pro získání tohoto titulu jsou následující:

- pět let aktivního působení jako auditor, finanční ředitel nebo účetní
- minimálně pět let působení v podobné pozici v obchodní společnosti, která musí mít určitou výši základního kapitálu

Požadovaná doba praxe se pro uchazeče zastávajícího funkci Dottori Commercialisti zkracuje na tři roky a pro Ragioniere Collegiato na čtyři roky.

V Itálii se může auditorem stát každá osoba, která úspěšně složí státní zkoušku a je členem jedné z výše uvedených profesních organizací.

Uchazeč, který chce získat titul Dottori Commercialista nebo Ragioniere Collegiato (aby mohl poskytovat účetní služby), musí splnit následující podmínky:

- vysokoškolské vzdělání (tříleté) nebo specializované vysokoškolské vzdělání (pětileté) v oboru





ekonomie nebo podobném oboru (vzhledem k momentálně probíhající reformě vysokoškolského vzdělání a autonomii univerzit není možné uvést všechny obory, které jsou ekvivalentní studiu ekonomie)

- tři roky odborné praxe v akreditované kanceláři pod dohledem dottori commercialisti
- úspěšné složení státní zkoušky, která se má následující části:
 - písemná zkouška, skládající se ze dvou kompozic z těchto předmětů: účetnictví, audit, průmyslové a obchodní postupy, bankovní postupy, odborné postupy, podnikové finance, občanské právo, obchodní právo, zákon o bankrotu, daňové právo, pracovní právo
 - ústní zkouška z následujících předmětů: počítačová věda, informační systémy, politická ekonomie, matematika, statistika plus výše uvedené předměty, z nichž se skládá písemná zkouška.

Po dokončení reformy účetní profese v Itálii by měl kvalifikační systém vypadat takto:

- Podmínkou pro členství v sekci A (viz výše) bude pětileté vysokoškolské vzdělání, tříletá následná odborná praxe a úspěšné složení státní zkoušky
- Podmínkou pro získání kvalifikace daňového experta, tj. pro členství v sekci B (viz výše) bude tříleté vysokoškolské vzdělání, tříletá následná odborná praxe a úspěšné složení státní zkoušky.





Portugalsko

Informace o účetní profesi

Auditorská profese, Revisor Oficial de Contas, byla v Portugalsku zřízena zákonem v roce 1972.

Komora auditorů (Camara dos Revisores Oficiais de Contas) byla založena v roce 1974 a spadá pod ministerstvo spravedlnosti.

Auditorské standardy byly v Portugalsku vydány v roce 1983 a v roce 1987 byl přijat etický kodex. V roce 1993 byla schválena novela zákona o auditorské profesi. Následně se konala valná hromada komory auditorů, která přijala řadu interních směrnic upravujících auditorské zkoušky, školení, pravidla, která musí auditor dodržovat, a zásady kontroly kvality.

K další legislativní změně došlo v roce 1999, kdy byl zákonem zřízen Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Přijetí zákona mělo následující důsledky:

- změna názvu profesní organizace
- převedení veškerých záležitostí týkajících se statutárního auditu do kompetence této profesní organizace
- OROC získal nad svými členy kontrolu i v disciplinárních záležitostech a právo organizovat vlastní zkoušky

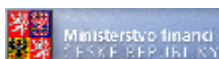
OROC je právnická osoba, která má administrativní, finanční i majetkovou autonomii a jejímž úkolem je zastupovat a sdružovat členy této organizace a dohlížet na veškeré záležitosti týkající se profese statutárního auditora.

Základní zákon upravující auditorskou profesi je zákon č. 487/99 z 16. listopadu 1999. Za praktické uplatňování tohoto zákona zodpovídá OROC.

V Portugalsku se důsledně rozlišuje mezi auditorskou profesí a účetní profesí, přičemž OROC je profesní organizací určenou výhradně auditorům. Účetním slouží komora účetních, Camara dos Tecnicos Oficiais de Contas (která není členem IFAC). Nicméně standardy přijímané OROC jsou určeny jak účetním, tak auditorům a OROC je historicky nejstarší profesní organizací v Portugalsku. Sloučení obou profesních organizací v Portugalsku se neplánuje. Audit všech typů účetních jednotek (včetně společností, které mají cenné papíry umístěny na burze, a bank) mohou provádět jenom členové OROC.

Požadavky na vzdělávání účetních

- Požadavky týkající se vzdělávání auditorů a účetních jsou v Portugalsku definovány těmito předpisy:
- pro auditory zákonem č. 487/99 z 16. listopadu 1999, který upravuje působnost Ordem dos



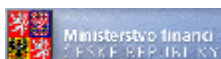


Revisores Oficiais de Contas

- pro účetní zákonem č. 452/1999 z 5. listopadu 1999, který upravuje působnost Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Uchazeči musí splňovat tyto kvalifikační předpoklady:

- vysokoškolské vzdělání v oboru účetnictví, audit, ekonomie, management nebo právo
- absolvování kurzu zahrnujícího čtyři moduly, z nichž každý obsahuje tři předměty, po jeho ukončení se skládá závěrečná zkouška, při níž musí uchazeč získat uspokojivé hodnocení ve všech modulech
- pro auditory - tři roky praxe pod dohledem auditorů a předkládání čtvrtletních zpráv o činnosti, po uplynutí tříleté praxe zpracování závěrečné práce.





Závěry

Jak vyplývá z výše uvedené analýzy, vzdělávání účetních se v evropských státech řídí celou řadou požadavků. Tato skutečnost je důsledkem různého právního postavení, které účetní profese v jednotlivých evropských zemích má, a různých rolí, které „účetní“ (na rozdíl od auditorů, daňových poradců apod.) v jednotlivých evropských zemích zastávají. Zatímco audit je upraven 8. směrnicí EU, pro účetní profesi žádná podobná jednotná směrnice neexistuje, takže postavení účetních v jednotlivých evropských zemích odráží různé národní a kulturní tradice.

Pokud jde o interní účetní pracující v průmyslových a jiných podnicích, v žádném státě, který byl zařazen do našeho průzkumu, nemá tato profese oficiální status, takže ani neexistují žádné formální požadavky pro jejich systém vzdělávání. Naproti tomu působení účetních vykonávajících veřejnou praxi a poskytujících účetní nebo daňové služby je ve většině evropských zemí upraveno zákonem (výjimkou v tomto směru je např. Velká Británie nebo Chorvatsko). Požadavky na systém vzdělávání a kvalifikační systém těchto účetních jsou tudíž rovněž dány zákonem a existují zde jednotné zkoušky a systém certifikace. Ve vzdělávání účetních nicméně existují mezi jednotlivými evropskými zeměmi velice významné rozdíly, pokud jde o úroveň, formu a typ tohoto vzdělávání, což je odrazem různého postavení účetní profese v jednotlivých zemích.

Jedním z kritérií pro porovnávání vzdělávacích systémů v jednotlivých evropských státech by mohly být Mezinárodní vzdělávací standardy IFAC (IES). Pro následující část naší zprávy jsme proto vybrali několik profesních organizací z různých evropských zemí a jejich systém vzdělávání porovnááme s požadavky IES.





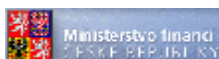
2. Srovnání kvalifikačních systémů vybraných profesních organizací s Mezinárodními vzdělávacími standardy profesionálních účetních IFAC

Předmětem této části naší zprávy je porovnání kvalifikačních systémů pro účetní v několika vybraných evropských zemích. Zaměřili jsme se na účetní, kteří nepůsobí jako externí auditoři.

Do našeho průzkumu byly zahrnuty následující profesní organizace:

- Velká Británie
Asociace certifikovaných účetních
Association of Chartered Certified Accountants (externí účetní, auditoři, interní účetní)
- Irsko
Institut autorizovaných účetních Irska
Institute of Chartered Accountants in Ireland (externí účetní, auditoři, interní účetní)
Institut autorizovaných auditorů Irska
Institute of Certified Public Accountants in Ireland (externí účetní, auditoři, interní účetní)
- Kypr
Institut autorizovaných auditorů Kypru (externí účetní, auditoři, interní účetní)
- Polsko
Národní rada sdružení autorizovaných účetních Polska (všeobecní účetní)
- Rusko
Institut odborných účetních Ruska (všeobecní účetní)
- Ukrajina
Ukrajinská federace odborných účetních a auditorů (všeobecní účetní a auditoři)
- Česká republika
Svaz účetních (všeobecní účetní)
- Slovensko
Slovenská komora certifikovaných účtovníkov (všeobecní účetní)

Britská Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) vytvořila pro srovnávání národních kvalifikačních systémů speciální dotazník, který vychází z požadavků definovaných v Mezinárodních vzdělávacích standardech profesionálních účetních (International Education Standards for Professional Accountants, IES), jež v letech 2003/2004 vydala Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, IFAC).





Požadavky týkající se kvalifikačního programu pro účetní, tak jak jsou definovány ve standardech IFAC, lze rozdělit do následujících sedmi oblastí:

- požadavky na vstup do programu profesního účetního vzdělávání
- obsah profesních účetních vzdělávacích programů
- odborné znalosti
- profesní hodnoty, etika a přístupy
- požadavky na praktické zkušenosti
- hodnocení profesních schopností a způsobilosti
- kontinuální profesní vzdělávání a rozvoj (Continuing professional development, CPD).

Pro každou z těchto oblastí byl přijat samostatný standard. Prvních šest standardů jsou profesní organizace, které jsou členy IFAC, povinny dodržovat od 1. ledna 2005. Poslední standard týkající se CPD byl vydán v květnu 2004 a povinnost dodržovat jej bude platit až od 1. ledna 2006. IFAC vydala rovněž přehled povinností svých členů, v němž vyzývá profesní organizace, které jsou jejími členy, k dodržování těchto standardů. IFAC již také začala dodržování standardů sledovat.

Účetní profese ve většině evropských zemí zahrnuje i externí auditory. Jak jsme již zmínili výše v první části naší zprávy, má výraz „účetní“ v různých zemích různou obsahovou náplň. V zásadě zde existují následující typy:

- externí účetní vykonávající veřejnou praxi (ale nikoli auditoři)
- daňoví poradci
- interní účetní v organizacích v průmyslu, obchodě nebo veřejném sektoru

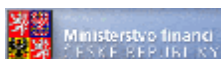
V některých státech, např. ve Francii nebo v Německu, jsou účetní, kteří přestanou vykonávat veřejnou praxi, povinni vzdát se členství v profesní organizaci.

Velká Británie

Ve Velké Británii vzdělávací standardy vytváří Asociace certifikovaných účetních (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), a to v souladu s podmínkami královské charty vydané Tajnou radou (Privy Council) v roce 1974. Vzdělávací standardy ACCA musí odpovídat rovněž požadavkům britského zákona o obchodních společnostech z roku 1989, který zase implementuje 8. směrnici EU o právu obchodních společností.

Uchazeči absolvující kurzy ACCA si v závěrečných fázích mohou vybrat mezi několika typy. Ti, kteří nevykonávají veřejnou praxi, patrně nebudou skládat zkoušky z auditu a daní, ale vyberou si manažerské účetnictví nebo ekonomické informační systémy. Účastníci kurzů ACCA mohou získávat praktické zkušenosti i mimo veřejnou praxi, např. formou tzv. ACCA student training record.

Kvalifikační systém ACCA splňuje prakticky veškeré požadavky dané standardy IFAC. Snad by bylo možné věnovat větší pozornost etickým otázkám a zařadit některá obecnější vzdělávací témata.





Závěrečná zkouška by se mohla konat ještě před praxí. ACCA upravila požadavky týkající se kontinuálního profesního vzdělávání (CPD). Tyto požadavky jsou nyní povinné pro všechny členy ACCA a jsou v souladu se standardy IFAC.

Kypr

Institut autorizovaných auditorů Kypru uzavřel s ACCA dohodu o společném systému zkoušek, takže veškeré požadavky týkající se vzdělání a praxe požadované pro vstup do účetní profese jsou na Kypru totožné s požadavky s ACCA. Požadavky jsou v souladu s IES. Kyperský institut však v současnosti nemá žádné formální požadavky týkající se kontinuálního vzdělávání účetních (CPD).

Irsko

Institut autorizovaných účetních Irska (Institute of Chartered Accountants in Ireland, ICAI) má vlastní vzdělávací standardy. Institut byl založen královskou chartou v roce 1888. V Irské republice v současnosti funguje na základě parlamentního zákona z roku 1996, v Severním Irsku pak na základě obdobného nařízení. Vzdělávací standardy ICAI odpovídají požadavkům 8. směrnice EU o právu obchodních společností.

Členové ICAI působí jako interní účetní i ve veřejné praxi.

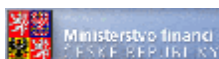
Kvalifikační systém ICAI v zásadě splňuje požadavky dané standardy IFAC. Velký důraz se zde klade především na oblast informačních technologií. Větší pozornost by možná mohla být věnována ekonomickým a etickým otázkám, ale ty jsou často již zahrnuty do jiných témat. ICAI v současnosti řeší problematiku kontinuálního profesního rozvoje (CPD), aby byla v souladu s příslušným standardem IFAC.

V Irsku existuje ještě další, menší profesní organizace, a to Institut autorizovaných auditorů Irska (Institute of Certified Public Accountants in Ireland, ICPAI). Její členové rovněž působí ve veřejné praxi i mimo ni. Tato auditorská profesní organizace vykonává svou činnost v souladu s irským zákonem o obchodních společnostech (1963 - 2003). Vzdělávací standardy ICPAI by měly být v souladu s požadavky 8. směrnice EU o právu obchodních společností.

Kvalifikační požadavky ICPAI odpovídají standardům IFAC. Kontinuální vzdělávání (CPD) je pro všechny členy této profesní organizace povinné od roku 1991.

Polsko

Sdružení účetních v Polsku (Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, SKwP) vlastní zkoušky nemá. SKwP je dobrovolnou organizací, takže podmínkou členství nejsou žádné speciální kvalifikační předpoklady, ale pouze účetní praxe. Žádné požadavky na kontinuální profesní rozvoj (CPD) nejsou stanoveny. Ve spolupráci s poznaňskou univerzitou SKwP organizuje univerzitní studium účetnictví, které je určeno mladým lidem se zájmem o účetní profesi.





Absolventi vysokých škol, kteří chtějí pracovat jako účetní, musí mít osvědčení od ministerstva financí. Členové SKwP vykonávají veřejnou praxi, ale nejsou auditory. Jak vyplývá z výše uvedeného, kvalifikační systém SKwP požadavky IAFC nesplňuje.

Rusko

V Rusku existuje sedm profesních sdružení, která mají akreditaci ministerstva financí. Všechna tato sdružení jsou členy auditní rady zřízené v roce 2002, jež spadá pod ministerstvo financí. Největším profesním sdružením v Rusku je Institut odborných účetních Ruska (*angl. zkratka* IPAR), který má více než 100 tis. členů. Většina z nich jsou účetní, nikoliv auditoři.

IPAR, který byl založen v roce 1997 a je členem IFAC, má vlastní systém zkoušek. Jeho členy jsou především pracovníci finančních oddělení podniků (účetní, finanční manažeři, finanční analytici atd.). Mají na starosti celou řadu povinností, od sestavování účetní závěrky v souladu s požadavky příslušných zákonů a národních standardů až po poskytování poradenských služeb vedení společnosti. Členy IPAR jsou rovněž pracovníci finančních oddělení ve veřejném sektoru.

V IPAR jsou čtyři typy členů:

- Odborný účetní. Odborní účetní jsou plnoprávními členy IPAR s právem volit. Jako jediní mají právo podpisovat účetní závěrku společnosti, která ji musí mít ze zákona ověřenou auditorem.
- Přidružený člen. Přidružení členové splnili požadavky na zahájení vzdělávacího procesu, který povede k jejich plnému členství.
- Právnícká osoba. Jsou to akreditovaná školicí střediska, která pořádají programy odborného vzdělávání a certifikace.
- Podporovatel. Tento status mají společnosti, instituce i fyzické osoby, které zastávají funkce v různých komisích, působí jako poradci nebo IPAR podporují sponzorování různých akcí apod.

IPAR je renomovanou profesní organizací uznávanou jak odborníky, tak státními orgány. Členy prezidentské rady, která stojí v jeho čele, jsou např. zástupci ministerstva financí, představitelé největších ruských i mezinárodních auditorských firem, vysokoškolští profesori i zástupci podnikové sféry.

IPAR je jedinou ruskou profesní organizací, která se aktivně zapojuje do přípravy národních účetních a auditorských standardů. Má také vlastní profesní standardy, které jsou shrnuty v etickém kodexu, závazném pro všechny jeho členy.

IPAR organizuje rovněž proces certifikace účetních, certifikace ale není v Rusku povinná. Uchazeč, který chce osvědčení odborného účetního získat, musí splnit následující požadavky:

- Vysokoškolské vzdělání v oboru ekonomie nebo účetnictví a pět let odborné praxe (do konce roku 2005 mohou osvědčení získat i absolventi neekonomických oborů)
- V některém z akreditovaných školicích středisek absolvovat vzdělávací program IPAR v délce





240 hodin (v Rusku existuje asi 250 takovýchto školicích středisek)

Úspěšně složit závěrečné zkoušky, které mají tyto části:

- test obsahující minimálně 50 otázek týkajících se všech hlavních témat
- písemná zkouška skládající se s eseje a menších případových studií
- ústní zkouška vycházející z eseje a případových studií

Kvalifikační systém IPAR zhruba odpovídá standardům IFAC a jeho požadavky týkající se vstupu do účetní profese pokrývají většinu organizačních i ekonomických znalostí, které by účetní měl mít.

Nicméně program kurzu (syllabus) by mohl být rozšířen o následující oblasti:

- organizační postupy
- řízení a strategické rozhodování
- marketing
- mezinárodní obchod a globalizace

Části syllabu týkající se informačních technologií by mohly být rozšířeny o kompetence, které má manažer, hodnotitel IT systému nebo jeho projektant. Větší pozornost by měla být věnována rovněž etice.

Závěrečná zkouška by mohla být náročnější. Úvodní test věnuje málo prostoru hodnocení obecných znalostí a ústní zkouška zase není vždy objektivní.

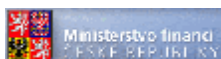
Ukrajina

Federace profesionálních účetních a auditorů Ukrajiny (angl. zkratka UFPAA), jejímiž členy jsou jak účetní, tak auditoři, v minulosti organizovala vlastní zkoušky. Nicméně v nedávné době byly zkoušky, až na dvě výjimky, převedeny do kompetence CIPA (Certified International Professional Accountant, jedná se o kvalifikační program pro účetní organizovaný americkou agenturou USAID). Také program kurzů (syllabus), který UFPAA používá, je převzatý od CIPA.

Na Ukrajině je tedy situace taková, že UFPAA předala významnou část svých pravomocí týkajících se provádění zkoušek CIPA, což vzbuzuje určité pochybnosti. Navíc jsou v syllabu CIPA mezery, jako např.:

- v syllabu chybí celý blok organizačních a ekonomických znalostí
- blok týkající informačních technologií má velmi obecný charakter a související zkoušku lze udělat formou domácího úkolu
- důležité interpersonální a manažerské dovednosti nejsou v syllabu dostatečně zpracovány
- odborné a etické předpoklady jsou v syllabu pokryty pouze částečně, a to v části věnované auditu

Syllabus obsahuje požadavek sledování a hodnocení kontinuálního vzdělávání (CPD).





Kvalifikační systém UFPAA požadavky standardů IFAC splňuje.

Česká republika

V České republice existují profesní sdružení, které na dobrovolné bázi sdružují členy účetní profese. Mezi nejvýznamnější patří například Svaz účetních, který rozebíráme podrobněji dále. Rovněž některé další organizace sdružují členy účetní profese. Příkladem je Komora Auditorů (KAČR), která sdružuje účetní s oprávněním provádět audity. Členství v této Komoře je povinné pro všechny auditory, kteří musí projít systémem auditorských zkoušek podle zákona.

Svaz účetních (SÚ) je čistě dobrovolnou organizací, jejíž činnost nevyplývá ze zákona.

Svaz účetních má své vlastní vzdělávací standardy. Kvalifikační systém Svazu účetních odpovídá ve většině ohledů standardům IFAC. Do vzdělávacího programu by nicméně mohl být doplněn marketing a větší důraz by měl být kladen na otázky profesní etiky. Problematika týkající se informačních technologií by mohla být rozšířena o kompetence, které má manažer, hodnotitel IT systému nebo jeho projektant.

Do vzdělávacího programu určeného pro uchazeče bez vysokoškolského vzdělání by bylo vhodné doplnit některá obecná témata, zejména pro ty uchazeče, kteří nemají vysokoškolské vzdělání.

Pokud uchazeč již před zahájením kvalifikačního programu získal nějaké praktické zkušenosti, bylo by vhodné zvážit jejich případné uznání.

Závěrečná zkouška by se pokud možno měla konat až v samém závěru praxe.

Požadavky týkající se kontinuálního vzdělávání (CPD) by měly být dílčím způsobem rozšířeny, aby odpovídaly standardům IFAC.

Slovensko

Na Slovensku existují profesní sdružení, které na dobrovolné bázi sdružují členy účetní profese. Mezi nejvýznamnější patří například Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, kterou rozebíráme podrobněji dále.

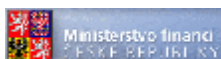
Slovenská komora certifikovaných účtovníkov (SKCÚ) je čistě dobrovolnou organizací, jejíž činnost nevyplývá ze zákona. Má vlastní zkoušky (jsou velmi podobné zkouškám používaným v České republice, jedná se v podstatě o jejich překlad). Kvalifikační systém SKCÚ má akreditaci slovenského ministerstva školství.

Slovenský systém certifikace účetních byl vytvořen na základě projektu českého Svazu účetních, takže je obsahově prakticky identický. Pro první dva stupně certifikace na Slovensku není podmínkou





vysokoškolské vzdělání. To je podmínkou až pro třetí certifikační stupeň.





Závěry

Kvalifikační systémy pro účetní (nikoli pro auditory) v evropských státech většinou odpovídají požadavkům Mezinárodních vzdělávacích standardů IFAC. Největším problémem je ve většině případů definování požadavků na kontinuální vzdělávání (CPD) a jejich praktické prosazování.

Některé vzdělávací programy, především ve východoevropských zemích, nepokrývají dostatečným způsobem organizační a ekonomické znalosti, případně znalosti informačních technologií, které by uchazeči o účetní profesi měli mít. V některých případech by měla být větší pozornost věnována také odborným znalostem. Pochybnosti někdy vzbuzuje i náročnost zkoušek.

