

Inspirace Mezinárodních vzdělávacích standardů: spojíme síly?

Od vydání příspěvku „Inspirace Mezinárodních vzdělávacích standardů: spojíme síly“¹⁾, utekl necelý rok. Ten nás přiblížil k momentu, kdy mezinárodní vzdělávací standardy profesionálních účetních vstoupí v účinnost a kdy Komora auditorů i Svaz účetních mohou potenciálně čelit otázce, do jaké míry jsou jejich vzdělávací a zkouškové systémy v souladu se standardními požadavky. Domnívám se, že tento nástup do „druhého poločasu“ harmonizačních prací je vhodným momentem k rekapitulaci toho, co se podařilo, ale zároveň i k úvaze nad tím, jak zápas o soulad se standardy dovést k vítězství. Zaměříme se v této souvislosti zatím jen na část tzv. předkvalifikačních standardů, upravujících požadavky na vzdělání auditorů a účetních expertů před vstupem do profese²⁾.

Zrekapitulujme v této souvislosti vývoj utkání:

a) Nehrajeme tragický zápas; Mezinárodní vzdělávací směrnice IEG 9³⁾, která tvořila hlavní inspirační zdroj nových standardů, byla – spolu s dalšími podstatnými materiály, upravujícími požadavky na vzdělání před vstupem do profese a obsah zkoušek – vzata v úvahu jak při budování vzdělávacího a zkouškového systému na Komorě auditorů České republiky, tak i vzdělávacího a certifikačního programu Svazu

účetních. Lze konstatovat, že oba systémy jsou dnes v zásadě s požadavky této směrnice v souladu.

b) Je ovšem zároveň skutečností, že od přijetí obou Mezinárodních vzdělávacích směrnic již uplynulo relativně dlouhé období, a standardy tak nově koncipují, resp. zdůrazňují tendence, které rozvoj profesní způsobilosti ovlivňují hlavně v posledním desetiletí. Tyto tendence, např. silný tlak na budování profesních hodnot účetních, na respektování etických nároků, na rozvoj komunikačních schopností a na využití poznatků z oblasti informačních systémů a technologií jsou zabudovány v obou našich systémech spíše na úrovni „tradičních“ požadavků IEG 9. Jejich soulad se standardním řešením musí proto být předmětem podrobnější analýzy než obvyklé a dlouhodobě zdůrazňované požadavky na znalosti účetních v oblasti „triumvirátu“ účetnictví – daně – právo.

c) V tlaku na zvyšování vzdělanosti úrovně účetních se stále více projevuje snaha vymezit požadavky na vzdělávání nejen výčetem problémových okruhů a odkazů na literární prameny, z nichž lze tyto okruhy nastudovat⁴⁾, ale také systémem učebních pomůcek (zejména knih, ale i počítačových aplikací a kompaktních disků), které jsou zpracovány účelově s ohledem na profil auditorů a certifikovaných účetních. Tato forma⁵⁾



Prof. ing. Bohumil Král, CSc.
člen Rady KA ČR

OBSAH

AKTUALITY	2
VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ	7
NA POMOC AUDITORŮM	
Srovnatelnost mezi obdobími v účetní závěrce Ing. František Louša	9
Problematika přeměny komanditní společnosti na akciovou společnost	11
K PROBLEMATICE DANÍ	
Uplatnění položek odčitatelných od základu daně v některých případech změny právní formy Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Miroslav Mrázek	12
Stanovení základu daně u komanditní společnosti po její přeměně ze spol. s r.o. Ing. Ludmila Polonyová, Ing. David Borkovec	14
PRÁVO	
Předložení účetních dokladů	16
Pracovní poměr jednatele s.r.o. k téže společnosti	18
Příhláška pohledávky do konkurzu	20
ZE ZAHRANIČÍ	
FEE vyzývá ke koordinaci při aplikaci mezinárodních standardů IFRS v Evropě	24
IFAC mapuje činnost výboru pro veřejný sektor	25
ZAÚJALO NÁS	
Kolaps Parmalatu potvrdil, že finanční skandály se Evropě vyhybat nebudou	26
Komory nebo stát? Aneb prachy?	29
ZAZNAMENALI JSME	31

OKÉNKO IAS/IFRS

První použití mezinárodních standardů finančního výkaznictví - IFRS 1
Ing. Pavel Kulhavý.....XXI - XXIV



¹⁾ Auditor, ročník 2003, číslo 1

²⁾ Požadavky na další aspekty profesní způsobilosti, zejména na praktické dovednosti, etické aspekty a kontinuální profesní rozvoj budou předmětem dalších příspěvků.

³⁾ International Education Guideline 9 (Mezinárodní vzdělávací směrnice 9) jako hierarchicky bezprostředně nižší typ dokumentu, kterými IFAC metodicky řídí vývoj profese (po standardech), vymezuje požadavky na vzdělání před vstupem do profese, na zkoušky profesní způsobilosti a na zkušenosti profesionálních účetních. Byla poprvé vydána v roce 1991 a podstatně revidována v roce 1996.

⁴⁾ Tento přístup dlouhodobě uplatňuje ve svém systému Komora auditorů České republiky.

⁵⁾ Z této formy dnes v České republice vychází systém certifikace a vzdělávání Svazu účetních.

je obecně přijímána jako efektivnější: je cílevědomě uživatelsky orientovaná, didakticky sdělnější a pro žadatele také časově úspornější. Při zajišťování požadavků nových vzdělávacích standardů je proto výhodnější jít touto cestou.

d) Je to ovšem také cesta dražší a náročnější pro ty, kteří připravují učební pomůcky, připravují zkoušková zadání a dbají na rozvoj vzdělávacích programů. Viděno národním pohledem se finančními i lidskými zdroji dnes plytvá – řada odborníků se angažuje v širokém spektru vzdělávacích a zkouškových aktivit jak na Komoře auditorů, tak i na Svazu účetních. Co víc – také oběma skupinami uchazečů o vstup do profese procházejí stejní lidé, aby si ještě jednou či dvakrát zopakovali – být v intencích postupně získávaných praktických zkušeností – zkoušku, kterou již v určité době absolvovali na vysoké škole.

e) Pro zajištění náročných požadavků Mezinárodních vzdělávacích standardů je tak nanejvýš žádoucí spojit síly a – ve vazbě na systém středoškolského a vysokoškolského vzdělání a s legislativní podporou rozvoje účetní profese – koncepčně budovat společný systém profesního vzdělávání, který sice musí respektovat požadavky na odlišnosti v přípravě profesionálních účetních a auditorů, ale jeho obsahovým a strukturálním „srdcem“ by měl být společný vědomostní základ.

Jak se z hlediska tohoto požadavku jeví počátek druhého poločasu?

Stručně řečeno: zatím není rozhodnuto. Obě profesní instituce se nejen zabývají myšlenkou společného vědomostního základu (dále jen SVZ), ale diskutují již nad konkrétními kroky jeho realizace.

To, co se bohužel již daří méně, je (být i nepřímá) podpora tohoto projektu z úrovně státního řízení profese. Jeden příklad za všechny: návrhy pracovní skupiny odpovědné za přípravu společného vědomostního základu byly mimo jiné zapracovány do návrhu technické novely Zákona o auditorech, která byla předmětem zářijového jednání Rady KA ČR a která byla předložena MF ČR. V tomto návrhu byly eliminovány současné legislativní zábrany pro realizaci SVZ, kterými jsou zejména:

- nemožnost rozpracovat na KA ČR systém uznávání zkoušek (jehož realizace je ve světle požadavků Evropské unie nanejvýš žádoucí),
- požadavek na složení všech auditorských zkoušek ve velice krátkém intervalu tří let (který je nárokem, který nejenže nikdo nevyžaduje, ale svou náročností dnes nemá ve světě obdoby, a co víc – je hlavním problémem zavedení harmonizovaného systému zkoušek v termínech červen a prosinec tak, jak ho realizuje – ve vazbě na britské ACCA – Svaz účetních).

Bohužel varianta zákona o auditorech, která v závěru roku opustila MF ČR a byla předložena k parlamentní diskusi, tyto požadavky neakceptuje. V rozměrech republiky, v níž (jen mírně nadneseno) téměř neexistuje dvojice významných účetních, která by se neznala, jde o obtížně vysvětlitelnou komunikační bariéru.

Dvě drobné, ale bohužel nerealizované úpravy zákona o auditorech tak na obtížně předvídatelnou dobu odsouvají diskusi nad ekonomickými a organizačními aspekty SVZ, které by měly proběhnout již nikoliv na úrovni pracovní skupiny, připravující společný vědomostní základ, ale na společných jednáních vrcholových představitelů KA ČR a Svazu účetních. Ty by měly být impulsem i pro další, již skutečně společný postup při zajištění požadavků Mezinárodních vzdělávacích standardů.

Je paradoxem, že dvě potenciálně si konkurující profesní instituce se ve společném zájmu, kdy jde spíše o prestiž České republiky než jejich vlastní, domluvit dokáží. Státní orgán, jemuž by měly být tyto zájmy přirozeně bližší, představuje v tomto případě spíše sólistu, než jednotící osobnost a přirozenou autoritu týmu. A tak volám, naléhavěji než před třinácti měsíci: skutečně spojit síly neumíme?

Prof. ing. Bohumil Král, CSc.

aktuality

Ze zasedání rady KA ČR

Leden 2004

Rada se na svém lednovém zasedání zevrubně zabývala plánem práce jednotlivých výborů na rok 2004, jednala o tom, jak usnesení XIII. sněmu promítnout do činností výborů a jak koordinovat postupy v případě, kdy řešení problémů nelze jednoznačně přiřadit výboru.

Tak lze hodnotit i práce na tzv. Dozorčím řádu, který by měl upravovat postup při kontrole dodržování kvality auditorské práce a dodržování obecně závazných právních předpisů i vnitřních předpisů Komory auditorů. Primárně se jedná o úkol pro dozorčí komisi, je však

zřejmé, že dobré jméno profese je cílem všech auditorů. Nad tezemi a následně i paragrafovým zněním se tedy bude zamýšlet jak dozorčí komise, tak i Rada KA ČR, kárná komise a další výbory.

Podobným problémem je i aplikace etického kodexu, schváleného na sněmu, do běžného života auditorů a auditorských společností. Jde o nové pojetí přístupu k základním prvkům etického chování, jakými jsou nezávislost, řádná péče, mlčenlivost atd. Bude nutné postupně vysvětlovat jak jednotlivé pojmy, tak i souvislosti s ohledem na platnou legislativu v České republice. Je však zřejmé, že po dalších účetních skandálech si auditorská profese nemůže

dovolit „změkčovat“ stanovená pravidla.

Rada dále jednala o postupu prací na překladu Mezinárodních auditorských standardů (ISA), aplikaci či zavedení IFRS v České republice a souvisejících školeních. Na popud kárné komise byla rovněž jmenována odvolací komise dle § 24 zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech. Rada vzala na vědomí zápisy z jednání výborů, komisí a prezidia a zprávy ze služebních cest. Rovněž vzala na vědomí stav příprav setkání prezidentů komor Maďarska, Polska a Slovenska, které se skutečně koncem května v Praze.

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.
viceprezident KA ČR

První zasedání volební komise

Třináctý sněm KA ČR na svém zasedání v listopadu zvolil sedmičlennou volební komisi ve složení (řazeno dle počtu získaných hlasů): ing. Jarmila Císařová (380 hlasů), ing. Miroslav Linha (354 hlasů), ing. Miroslav Kodada, CSc., (336 hlasů), ing. Emil Bušek (314 hlasů), ing. Jiří Komárek (297 hlasů), ing. Jiří Měchura (277 hlasů), ing. Jan Jindřich (255 hlasů).

V souladu s Volebním řádem KA ČR zasedala volební komise 5. ledna 2004. První zasedání zahájil prezident komory ing. Petr Kříž. Do funkce předsedy volební komise byl zvolen ing. Miroslav Kodada, CSc., místopředsedkyní se stala ing. Jarmila Císařová.

Po seznámení se s platným zněním Volebního řádu se volební komise na svém prvním zasedání zabývala především přípravou návrhů kandidátek, způsobem evidence došlých návrhů a časovým harmonogramem organizace voleb. Volební komise stanovila osnovu stručné charakteristiky kandidáta (odborná praxe, způsob poskytování auditorických služeb, znalost angličtiny a jiná odborná činnost), která je nedílnou součástí kandidátky.

Volební komise připravila a projednala návrh dopisu s dotazem na Ministerstvo financí ČR k výkladu ustanovení § 30, odst. 2 zákona o auditorech, které nepřipouští členovi orgánu setrvání v jedné a téže funkci déle než dvě po sobě jdoucí funkční období.

Ing. Miroslav Kodada, CSc.
předseda Volební komise KA ČR

Vyhlášení připomínkového řízení

Vyhlašujeme tímto připomínkové řízení k návrhu novely auditorické směrnice č. 52 – „Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků“. Žádáme Vás, abyste veškeré své **připomínky a doporučení** na úpravu textu, na upřesnění formulací apod. zasílali na adresu Komory auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00, Praha 1; faxem na číslo 224 210 905; případně e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz **do 20. 3. 2004.**

Alena Švejdomá, DiS.
asistentka metodiky

Volby do orgánů KA ČR: Návrhy kandidátů nejpozději do 30. 4. 2004

V souladu s ustanovením § 2 odst. 1 Volebního řádu vyhlásil XIII. sněm KA ČR volby do orgánů komory (rada, dozorčí komise, kárná komise, revizoři účtů), které proběhnou na XIV. sněmu KA ČR v listopadu 2004 v Praze.

V tomto čísle časopisu Auditor zveřejňujeme formuláře pro návrhy kandidátů do jednotlivých orgánů komory. Upozorňujeme, že kandidáty pro volby do orgánů komory mohou navrhnout pouze auditoři zapsaní v seznamu Komory auditorů ČR.

Na základě usnesení XIII. sněmu KA ČR musí být návrhy na kandidáty do orgánů KA ČR předány volební komisi na adresu Úřadu KA ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1) nejpozději do 30. 4. 2004. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí Úřadem komory.

Součástí návrhu kandidáta do orgánu KA ČR je i jeho stručná cha-

rakteristika. Volební komise KA ČR stanovila následující osnovu:

- odborná praxe
- způsob poskytování auditorických služeb (§ 13 zák. č. 254/2000 Sb.)
- znalost anglického jazyka
- jiná odborná činnost (jako je např. vědecká, pedagogická, publicistická, literární činnost apod.)

Aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, obsahuje kandidátka i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 4 odst. 2 Volebního řádu. Tyto údaje budou otištěny v seznamech pro předběžný výběr do jednotlivých volených orgánů a rozeslány všem auditorům.

Vyplňte pečlivě všechny požadované údaje, aby byla kandidátka platná a vámi navržený kandidát mohl být zařazen do předběžného výběru.

Doporučení Rady Komory auditorů ČR

Rada Komory auditorů, s přihlédnutím k záměru Evropské komise zavést Mezinárodní auditorické standardy jako povinné standardy k provádění statutárního auditu v Evropské unii od roku 2005, s přihlédnutím ke svému vlastnímu rozhodnutí z května 2003 o závazném přechodu od auditorických směrnic Komory auditorů České republiky k Mezinárodním auditorickým standardům od 1. ledna 2005 a s cílem přispět k mezinárodní srovnatelnosti a zvýšení důvěryhodnosti auditů a auditorických zpráv, týkajících se účetních závěrek sestavených v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví, **doporučuje auditorům a auditorickým společnostem**, aby při auditech konsolidovaných účetních závěrek sestavených v souladu se zákonem o účetnictví podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) a při auditech účetních zá-

věrek sestavených nad rámec zákona o účetnictví podle IFRS postupovali v souladu s Mezinárodními auditorickými standardy, vydávanými International Audit and Assurance Standard Board.

Audity všech závěrek sestavených dle IFRS za účetní období započaté před 1. lednem 2005 a provedené dle auditorických směrnic Komory auditorů České republiky, jsou nadále plně v souladu se zákonem o auditorech a s vnitřními předpisy Komory auditorů.

Poznámka:

Mezinárodní auditorické standardy (ISA – International Standards on Auditing):

- jsou k nahlédnutí v anglické verzi na Úřadu Komory auditorů ČR;
- je možno objednat u IFAC (www.ifac.org).

Český překlad bude k dispozici ve druhé polovině roku 2004.

Komora nabízí Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003

V současné době vychází již podruhé oficiální překlad Mezinárodních účetních standardů do češtiny. Jedná se o překlad originálního anglického vydání pro rok 2003, který je oproti českému překladu z roku 2000 doplněn o nové standardy, jejich interpretace a ostatní doplňující texty schvalované londýnskou Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Vydavatelem českého překladu je HZ Praha, spol.s r.o. na základě licence od Nadace výboru pro mezinárodní účetní výkazy (IASCF). Překlad vychází poprvé pod novým názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, který byl přijat po reorganizaci IASC v roce 2001.

Publikace formátu A5 obsahuje 1930 stran textů všech platných mezinárodních účetních standardů (IAS) a jejich interpretací (SIC).

Vybrané standardy jsou doplněny zdůvodněním závěrů, obsahujícím hlavní připomínky a názory přijaté v průběhu přípravy standardů a způsob jejich zapracování do finálních textů.

Součástí tohoto vydání je i implementační příručka ke standardům zabývajícím se finančními nástroji (IAS 32 a IAS 39). Uvedené hlavní části vydání jsou doplněny o před-

mluvu, stanovy IASCF, koncepční rámec mezinárodních účetních standardů, historický přehled vývoje standardů a významový slovník hlavních termínů používaných v textech jednotlivých standardů.

Cena publikace je v běžném prodeji 3500 Kč bez DPH (3675 Kč včetně DPH). Pokud si publikaci

objednáte prostřednictvím KA ČR, získáte slevu 15 %. Auditor, asistent nebo auditorská společnost může tímto způsobem objednat výtisky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví i pro své klienty.

Zároveň s publikací vychází Anglicko - český a česko - anglický slovníček klíčových slov v ceně 94,50 Kč včetně DPH. Také na tento titul se vztahuje výše uvedená sleva.

V případě zájmu o publikace kontaktujte Úřad KA ČR (tel. 224 222 178, mail: kacr@kacr.cz).

Změny na webových stránkách komory auditorů

Upozorňujeme čtenáře, že v současné době jsou prováděny změny ve struktuře webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz tak, aby se zrychlil a zjednodušil přístup k některým informacím. Jde především o sekce „Právní předpisy“ a „Důležité odkazy“, které budou nově ve ve-

řejně přístupné části (v příštím čísle časopisu zveřejníme nové schéma struktury stránek.)

České účetní standardy na internetu

V současné době jsou na www.kacr.cz v části pro auditory zveřejněny níže uvedené České účetní standardy. Najdete je v sekci „Důležité odkazy“ – Finanční zpravodaj (čísla 11-12/3/2003, 11-12/2/2003 a 11-12/1/2003) Ministerstva financí ČR. Jde o:

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (pojišťovny)
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 503/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (zdravotní pojišťovny)
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání)
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (podnikatelé)
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (finanční instituce)

-av-



Komora auditorů České republiky

Hledáme kvalifikovaného odborníka na obsazení pracovní pozice
kontrolor/-ka pro dohled nad auditorskou činností na plný pracovní úvazek.
Pracoviště v Praze nebo v dohodnutém rozsahu v místě bydliště, nástup možný ihned.

Požadujeme:

<ul style="list-style-type: none">● VŠ, ekonomického nebo právního zaměření● praxe minimálně 5 roků v účetnictví, kontrole nebo auditu, nejlépe v pozici auditora nebo metodika kontrolní činnosti● teoretické znalosti v oblasti techniky auditu● znalost právních předpisů na úseku auditu, účetnictví, financování a daní● dobrá orientace v účetních výkazech podnikatelských a nepodnikatelských subjektů	<ul style="list-style-type: none">● dobré vyjadřovací schopnosti, kultivované vystupování● analytické a koncepční myšlení● samostatnost a spolehlivost, zvládání stresových situací a sebeovládání● ochota cestovat a dále se vzdělávat● znalost práce s PC (Word, Excel, atp.)● znalost AJ výhodou
--	--

Nabízíme:

- zajímavé a perspektivní zaměstnání
- motivační finanční ohodnocení
- 5 týdnů dovolené
- zaškolení a další profesní růst

Písemné nabídky se strukturovaným životopisem zasílejte do 31. března 2004 na e-mail: kacr@kacr.cz
faxem na 224211905 nebo poštou na adresu: Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1.

Novinky na portálu veřejné správy

Ministerstvo informatiky spustilo počátkem října loňského roku Portál veřejné správy (<http://www.portal.gov.cz>). Skromná počáteční „náplň“, zahrnující mj. adresář veřejné správy, aktuální znění zákonů ap., se postupně rozrůstá.

Počátkem roku 2004 přibyly na Portálu veřejné správy dvě nové „informační“ služby - obsah obchodního věstníku, a možnost nahlížení do katastru nemovitostí. Ministerstvo informatiky, které je ze zákona (č. 365/2000 Sb.) odpovědné za provoz portálu, avizuje další službu, která by měla rozšířit „transakční“ služby portálu, neboli služby umožňující realizovat elektronickou cestou různé agendy.

Až dosud nabízel portál jedinou „vlastní“ službu transakčního charakteru (elektronické podání měsíčních výkazů zaměstnanců České správě sociálního zabezpečení, určené pro malé organizace). Vedle toho zprostředkoval přístup i k dalším elektronickým agendám (http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/710) z resortu Ministerstva financí, Ministerstva práce a sociálních věcí, a Veřejného ochránce lidských práv. Konkrétně jde o:

- přiznání k dani z přidané hodnoty,
- přiznání k dani silniční,
- oznámení o nezdaněných vyplacených částkách fyzickým osobám,
- podání obecné písemnosti,
- žádost o přiznání dávek Státní sociální podpory,
- dodání podnětu k Veřejnému ochránci lidských práv.

Další zprovozněnou agendou by mělo být podávání daňového přiznání právnických osob. Tato služba by mohla být k dispozici v březnu nebo dubnu. Jiné je to s daňovým přiznáním fyzických osob, protože se musí nejprve vyřešit problém povinných příloh (například různých „papírových“ potvrzení o výši příjmu od zaměstnavatele, o příjmech manžela/manželky atd.). Tyto přílohy je buď nutné zcela odbourat (což je asi málo pravděpodobné), nebo legislativně ošetřit jejich převod do elektronické podoby.

Nablížení do katastru nemovitostí

Jednou ze služeb, která vychází vstříc nejširší veřejnosti, je možnost nahlížet do katastru nemovitostí (<http://nahlizenidokn.czuk.cz>).

Informace lze z katastru získávat více různými způsoby:

- klasickou cestou, s „papírovými“ výstupy a právní relevancí (za úplaty),
- prostřednictvím tzv. dálkového přístupu do katastru; tímto způsobem jsou dostupné prakticky všechny služby katastru, a to v elektronické podobě v režimu on-line. Bohužel příslušné výstupy mají pouze nezávazný informativní charakter, a nelze je tedy použít jako podklady například pro další řízení. Navíc jde o služ-



bu placenou (50 korun za stránku A4) a vyžadující předchozí registraci. Celkově tedy jde o službu určenou spíše jen užšímu okruhu lidí, kteří s informacemi z katastru pracují častěji - ale ani pro ně nemusí být nejhodnější - vzhledem k nezávaznému statutu výstupů,- prostřednictvím tzv. poskytování údajů z katastru; také zde jsou výstupy poskytovány v elektronické formě a za úplaty, ale nikoli on-line, nýbrž fyzicky, na paměťovém médiu (disketa). Opět jde o službu určenou spíše užšímu okruhu uživatelů.

K výše uvedeným možnostem nyní přibývá možnost „nahlížení do katastru nemovitostí“. Od „dálkového přístupu“ se liší v tom, že nabízí menší rozsah služeb:

- možnost podívat se, kdo je vlastníkem konkrétní budovy či parcely (na základě znalosti jejího umís-

tění - obce, části obce a popisného čísla, resp. území a parcelního čísla),

- možnost zjistit, v jakém stavu je konkrétní žádost, např. o vkladu do katastru (na základě jejího pořadového čísla), a také stavy „sousedních“ žádostí (podaných před či po dané žádosti),
- možnost vypsát si všechny žádosti, podané v určitém dni.

Stejně jako u dálkového přístupu mají výstupy pouze informativní charakter a nejsou právně závazné. Výhodou je, že pro nahlížení do katastru nemusíte být předem registrováni, a nahlížení je bezplatné.

Obchodní věstník

Novinkou na Portálu veřejné správy je publikování Obchodního věstníku, ve kterém jsou některé subjekty ze zákona povinné publikovat o sobě určité informace (a další subjekty tak mohou, ale nemusí činit). Jde například o změny ve statutu obchodních společností (které se promítají do Obchodního rejstříku), nebo vyhlášení výběrových řízení a veřejných zakázek (což se musí publikovat i na portálu Centrální adresa - www.centralniadresa.cz). Vedle toho se v Obchodním věstníku objevují i takové informace, jako jsou oznámení o konkurzu a likvidaci.

Historie Obchodního věstníku sahá až do roku 1992, kdy nařízení vlády svěřilo jeho vydávání Ministerstvu spravedlnosti - ovšem nikoli přímo, ale prostřednictvím nakladatelství *Economia*, které od roku 1992 vydává věstník v tištěné podobě. Od roku 1994 jej poskytuje i v elektronické podobě, a v poslední době také v režimu on-line. Jde ale o placenou službu.

Způsob vydávání Obchodního věstníku nově upravilo další nařízení vlády, č. 408/2003 z listopadu loňského roku, které pověřilo odpovědností za vydávání Obchodního věstníku Ministerstvo informatiky. Kromě toho došlo i k další významné změně: rozhodující už není tištěná verze, vydávaná v nakladatelství *Economia*, ale verze elektronická, publikovaná na Portálu veřejné správy.

-md-



Složení slibu nových auditorů

„Slibuji na svou čest a svědomí, že při poskytování auditorských služeb budu dodržovat právní řád, profesní předpisy a auditorské směrnice vydané komorou, ctít etiku auditorské profese a dodržovat povinnost mlčenlivosti“.

Tak zní auditorský slib, který musí podle zákona č. 254/2000 Sb. skládat nově přijímaní auditori do rukou prezidenta nebo viceprezidenta Komory auditorů ČR.

Podmínkou pro přijetí je pochopitelně splnění zákonem stanovených podmínek pro zápis do seznamu auditorů, což v současné době obnáší úspěšné absolvování zkoušek a tříletou praxi auditora.

Noví auditori, kteří se 19. ledna sešli v prostorách úřadu Komory auditorů, podmínky pro zápis do seznamu splnili a ve slavnostní atmosféře složili profesní slib do rukou prezidenta ing. Petra Kříže, aby následně obdrželi osvědčení k poskytování auditorských služeb.

Skládání slibu a předávání nových osvědčení se zúčastnili i viceprezidenti komory ing. Ladislav Langr a doc. Vladimír Králíček, a členové rady prof. Bohumil Král, ing. Tomáš Brumovský a JUDr. Antonín Husák.

Na oficiální část setkání navázalo neformální setkání našich nových kolegů s vrcholnými představiteli profese. Hovořilo se o leccěms; současnou situací v auditorské profesi počínaje a příhodami z průběhu auditorských zkoušek konče.

„Stát se auditorkou bylo velmi náročné. Nejvíce jsem se obávala ústní zkoušky, ale vše dopadlo dobře, a jsem ráda, že to mám za sebou,“ komentovala jedna z přítomných uplynulé tři roky, během nichž musela složit sedm písemných a závěrečnou ústní zkoušku - vedle značného pracovního vytížení v auditorské firmě.

Nově zapsanými auditory s osvědčením platným od 1. 1. 2004 jsou:

Jméno	Č.osv.	Zaměstnavatel
Ing. BAREŠ Michal	1952	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. BAŠTA Tomáš	1966	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. BERNÁT Tomáš	1961	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Mgr. FAIC Josef	1970	PROXY, a.s.
Ing. HAVLOVÁ Pavla	1956	AUDITEX s.r.o.
Ing. HLAVÁČ Jiří	1957	Horwath Notia Audit s.r.o.
Ing. KOPECKÝ Pavel	1953	Mazars Audit s.r.o.
Ing. KOVÁŘ Jakub	1959	AUDIT PLUS, s.r.o.
Ing. LIŠKA Luboš	1974	TOP AUDITING, s.r.o.
Ing. MACKOVÁ Jaroslava	1954	BEST AUDIT, spol. s r.o.
Ing. MAIXNEROVÁ Jana	1962	O-CONSULT, s.r.o.
Ing. MANČÍK Martin	1964	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Mgr. PAČESNÝ Václav	1965	AD auditori a daňoví poradci, a.s.
Ing. PECHOVÁ Jaroslava	1958	OSVČ
Ing. PIVOŇKA Josef	1963	Ernst & Young ČR, s.r.o.
Ing. PRAŽÁK Pavel	1968	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. SEDLÁKOVÁ Zuzana	1967	PRIMASKA AUDIT, a.s.
Ing. ŠRŮTOVÁ Martina	1969	TACOMA Auditing, a.s.
Ing. ŠTANTEJSKÝ Milan	1955	OSVČ
Ing. ŠVEĐUK Jan	1973	PRO AUDIT ZLIN, spol. s r.o.
Ing. TAFINTSEV Konstantin	1972	HLB HAYEK, spol. s r.o.
Ing. TROJANOVÁ Markéta	1960	BT Audit, s.r.o.
Mgr. VACKOVÁ Jana ACCA	1975	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. VALACH Martin	1971	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. VANĚK Bohumil	1976	OSVČ

-fiš, -jd-

foto Jaromír Dočkal



ACCA nabízí možnost získat v Česku uznávanou kvalifikaci pro IAS/IFRS

Moderní účetní si uvědomují aktuálnost a naléhavost přechodu od národního účetnictví k Mezinárodním účetním standardům IAS/IFRS. Evropská unie požaduje, aby společností, jejichž akcie jsou kótovány na evropských burzách cenných papírů, od roku 2005 povinně sestavovaly své konsolidované účetní závěrky podle požadavku Mezinárodních účetních standardů. Toto rozhodnutí ovlivní zhruba 7000 společností v Evropské unii.

Povinnost aplikace IAS/IFRS v Evropě s sebou nese zvýšené požadavky na účetní a auditorskou profesi v České republice, která musí poskytnout služby v takovém rozsahu a kvalitě, aby zajistila potřeby společností v této oblasti v souvislosti se vstupem Česka do Evropské unie.

Česká národní účetní legislativa směřuje k takové úpravě účetnictví, aby ve shodě se záměry Evropské komise povinně používaly IAS/IFRS od roku 2005 i společnosti, které sestavují konsolidované účetní závěrky. Pro ostatní společnosti by

měla existovat možnost dobrovolného přechodu na IAS/IFRS. Konsolidovanou účetní závěrkou dle IAS/IFRS lze již v současnosti naplnit konsolidační požadavky stanovené zákonem o účetnictví.

S cílem pomoci profesním účetním připravit se plně na aplikaci IAS/IFRS nabízí ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) ve spolupráci s Komorou auditorů ČR a Svazem účetních možnost získat mezinárodně uznávanou kvalifikaci „Diploma in International Financial Reporting“ (DipIFR). Ta představuje první samostatnou mezinárodní kvalifikaci v oblasti IAS/IFRS, která je v České republice k dispozici.

Kvalifikace DipIFR je určena pro odborné účetní a auditory, kteří působí ve veřejné účetní praxi a v podnikové sféře a jsou držiteli některé národní kvalifikace v účetní oblasti. Jde například o auditory registrované v KA ČR, účetní experty registrované Svazem účetních, interní auditory registrované ČIIA nebo o účetní s vysokoškolským vzděláním

a tříletou praxí. Tato kvalifikace umožní stát se expertem v oblasti mezinárodních účetních standardů.

Náplň DipIFR je navržena tak, aby rozvinula znalosti Mezinárodních účetních standardů. Umožní také porozumět konceptům a principům, z nichž IAS vycházejí, a seznámit se s jejich aplikací na mezinárodních trzích. DipIFR je otevřený kurz, založený na samostatném studijním materiálu, vytvořeném a vydaném firmou ATC International. Navržený program ACCA je flexibilní, umožňuje získat diplom v období tří až šesti měsíců. DipIFR lze získat po složení jedné tříhodinové písemné zkoušky. Zkoušky se pořádají pravidelně dvakrát ročně, a to vždy v červnu a v prosinci v Praze.

Institut Svazu účetních pořádá přípravné kurzy na zkoušky.

Kontakt:

ACCA střední a východní Evropa
Na Příkopě 9/11, 110 00 Praha 1
tel: 222 240 855, fax: 224 239 720
www.accaglobal.com

(av)

výbory a komise informují

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ SMĚRNICE

Jednání, které se uskutečnilo dne 19. ledna 2004, bylo spojeno se zasedáním Redakční rady pro překlad ISAs (mezinárodních auditorských standardů), jejíž členové se věnovali dalšímu postupu prací. Účastníci jednání se zabývali používáním stejných termínů, využíváním upřesňujícího slovníku a především organizací oponentur předběžných překladů. Poté se členové výboru znovu věnovali novele auditorské směrnice č. 52 a předali Výboru pro veřejný sektor nové znění včetně doporučení k úpravám a doplňkům.

VÝBOR PRO METODIKU

Na jednání, které se konalo 20. ledna 2004, byli členové informováni o překladu IAS 2003 do českého jazyka (publikace je od 10. 12. 2003 v prodeji); o 27. Kongresu Evropské účetní asociace, který se bude konat na VŠE ve dnech 1. - 3. 4. 2004 (více informací na adrese: www.eaa-online.org/ea2004); dále se zabývali dotazem auditora k problematice transformace komanditní společnosti na akciovou společnost (dotaz a odpověď výboru naleznete na straně 11); korekturami dalších článků zpracovaných členy výboru (v tomto čísle časopisu se seznámíte s IFRS 1). Diskutovalo se také např. o reklamaci dodávky zboží do zahraničí a daňových dobropisech či o odebrání bankovní licence a srovnatelných údajích.

VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Hlavním bodem zasedání dne 26. ledna 2004 bylo dokončení novelizace auditorské směrnice č. 52. Text, na kterém spolupracovali členové tohoto výboru s Výborem pro auditorské směrnice, dostáváte v tomto čísle časopisu k připomínkám. Dále se přítomní věnovali diskusi o úpravě návrhu Metodické pomůcky, který byl přílohou časopisu Auditor č. 7/2003 a přípravě dvou denních seminářů věnovaných územním samosprávným celkům (v červnu by byl zaměřen na účetnictví a daně; podzimní seminář by se týkal zákona o přezkoumání hospodaření, metodické pomůcky a novelizované směrnice č. 52).

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavními body programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky, konaného dne 7. ledna 2004, byly:

- Zhodnocení práce výboru a výsledků z minulého roku
Hlavní prioritou výboru pro auditorské zkoušky bylo - vzhledem k plánované spolupráci KA ČR se Svazem účetních - porovnání obsahu a struktury znalostí jednotlivých dílčích písemných auditorských zkoušek vyžadovaných KA ČR s požadavky stanovenými směrnicí Organizace národů pro vzdělání profesionálních účetních a s obsahovými poža-

davky Systému certifikace a vzdělávání Svazu účetních.

Na základě rozšíření obsahu a změn ve struktuře jednotlivých písemných auditorových zkoušek byl aktualizován Sborník materiálů k auditorové zkoušce, který byl vydán v prosinci 2003. Dílčí písemné zkoušky v roce 2004 budou připravovány již na základě podmínek uvedených v tomto sborníku.

- Koncepce vzdělávání před vstupem do profese
Výbor se na základě diskuse přiklonil k tomu, aby rozsah seminářů před vstupem do profese byl v budoucnu dlouhodobého charakteru, což znamená, že délka jednoho semináře by byla 9 až 10 dnů rozvržených do cca tří měsíců. Obsah těchto seminářů by byl podrobný a uchazeče by měl seznámit obecně s tématy, která by mohla být součástí písemné zkoušky. V žádném případě by tyto semináře neměly být pouze přípravou na písemnou zkoušku.
- Projednání ústní auditorové zkoušky
Výbor projednal průběh a výsledky ústní auditorové zkoušky, která se konala ve dnech 17. a 18. 12. 2003 a které se zúčastnilo celkem 29 uchazečů. Vyhovělo jich 24 (83 %) a nevyhovělo 5 (17 %),
Na základě diskuse výbor také provedl aktualizaci obsahu a struktury otázek k ústní auditorové zkoušce.
- Výbor projednal průběh a výsledky dílčí písemné zkoušky účetnictví, které se zúčastnilo 25 uchazečů, ze kterých jich vyhovělo 21 (84 %) a nevyhovělo 4 (16 %).
- Výbor jmenoval komisi pro dílčí písemnou část auditorové zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace, která se konala 24. 1. 2004.

Šárka Budilová

referát pro auditorové zkoušky

DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (DK) na zasedání 22. ledna 2004

projednala:

- Závěry řádných preventivních dohlídek provedených u jedné auditorové společnosti a u tří auditorů. Dozorčí komise vyslovila souhlas s uzavřením dohlídek na úrovni DK s tím, že u dvou auditorů bude proveden další dohled v roce 2005.
- Závěry opakovaných dohlídek zaměřených především na plnění opatření k nápravě zjištěných závad při předchozím řádném dohledu realizovaných u dvou auditorů s konstatováním, že splnění opatření se pozitivně projevilo ve zlepšení situace v prověřovaných oblastech.
- Výsledky šetření a způsob uzavření pěti stížností, které obdržela komora a které se týkaly především kvality poskytnutých auditorových služeb. V jednom případě se DK usnesla na provedení smírného řízení před předsedou dozorčí komise nebo jím pověřeným místopředsedou DK.

zabývala se:

- Dosavadním průběhem mimořádného dohledu u auditorové společnosti Deloitte & Touche s.r.o. a po obsáhlé diskusi přijala adekvátní závěry odpovídající dílčím výsledkům této dohlídky.
- Obsazením pozice odborníka pro dohled do referátu dohledu a doporučila vedoucí Úřadu KA ČR při-

jmout vybraného potenciálního zájemce na tuto funkci.

- Participační dozorčí komise na naplnění priorit činnosti KA ČR v roce 2004, zejména v oblasti sledování a kontroly kvality auditorové činnosti a auditorové profese a uložila předsedovi DK projednat s Radou komory a s ostatními nositeli úkolů dohodu o společném postupu jejich realizace.
- Posuzováním povinností uložených Etickým kodexem auditorům při řádném a mimořádném dohledu a iniciovala k dané problematice společnou pracovní schůzku za účasti zástupců Výboru pro etiku a kárné komise (KK) v Jičíně dne 20. května 2004.

požádala:

- Své členy participující s příslušným zaměstnancem referátu dohledu na řádném dohledu o zpracování písemného dílčího podkladu – Kontrolní zjištění - pro sestavení závěrečné zprávy o provedeném dohledu.
- Své členy, aby se seznámili se základními předpisy Slovenské komory auditorů a zúročili získané poznatky při tvorbě vnitřních předpisů KA ČR na úseku dohledové činnosti.

V rámci lednového zasedání dozorčí komise se uskutečnilo společné jednání se zástupci kárné komise, které dospělo k následujícím závěrům:

- ✓ Projednání věci, jež je předmětem kárného řízení, se zúčastní zástupce DK, ozebraný s projednávanou věcí, pokud oznámení o porušení povinností podala DK (§ 11 odst. 4 Kárného řádu KA ČR).
- ✓ Pokračovat ve vzájemné spolupráci pověřených členů (skupin) šetřením stížností sledující kvalitativní zlepšení rozhodnutí.
- ✓ Sjednotit názor na posuzování povinností obsažených v Etickém kodexu a vyžadovat stanoviska od příslušných výborů rady.
- ✓ Pravidelně a samostatně informovat auditory v časopise Auditor o aktivitách obou komisí v uplynulém období.
- ✓ Prodiskutovat návrhy na kandidáty pro volby do orgánů komory z řad současných členů DK a KK, s přihlédnutím k odpovědi MF na dotaz předsedy Volební komise KA ČR ve věci výkladu ustanovení § 30 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech.

Ing. Rudolf Gebauer

referát dohledu KA ČR



Srovnatelnost mezi obdobími v účetní závěrce

V účetní závěrce sestavované za účetní období začínající 1. ledna 2003 nebo později se musí účetní jednotky poprvé vyrovnat s ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o úpravě minulého období, pokud jsou informace v těchto obdobích nesrovnatelné. Obdobná ustanovení mají i vyhlášky č. 501, 502 a 503/2002 Sb. Ve vyhláškách č. 504 a č. 506/2002 Sb. je rovněž obdobná úprava, ale týká se výslovně pouze rozvahy. Novela zákona ani vyhlášek k 1. 1. 2004 nepřinesla v této oblasti žádné změny.

Právní úprava:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19 odst. 4:

„Účetní jednotky sestavují rozvahu tak, aby počáteční zůstatky účtů, které obsahuje rozvaha (dále jen „rozvahové účty“), jimiž se otevírá účetní období, navazovaly na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo; toto ustanovení platí i pro podrozvahové účty.“

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19 odst. 6 (dále jen Zákon):

„... Informace je srovnatelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v § 7 odst. 3 až 5. Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá.

..., Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, § 4 odst. 5 (dále jen Vyhláška):

„Každá z položek rozvahy (bilance), z položek výkazu zisku a ztráty a z položek přehledu o změnách vlastního kapitálu obsahuje též informaci o výši této položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období (dále jen „minulé účetní období“). V rozvaze (bilanci) se výše

jednotlivých položek aktiv za minulého účetní období uvádí snížená o opravné položky a oprávky (netto). V případě, že informace uváděné za minulého a běžného účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulého účetní období s ohledem na významnost podle § 19 odst. 6 zákona. Každá úprava informací za minulého účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze.“

Rozbor právní úpravy

Zákon v citovaném ustanovení (§ 9 odst. 4) vytváří předpoklad pro změnu údajů uváděných v účetní závěrce za minulého období, protože požaduje zachovat návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových i podrozvahových účtů, ale nepožaduje zachovat beze změny informace přebírané z předchozí účetní závěrky. Nestanoví tedy povinnost převzít beze změny do sloupce minulého období údaje jednotlivých řádků příslušných výkazů účetní závěrky uvedené v minulém období za běžného období.

Vyhláška nařizuje uvádět ve vyjmenovaných výkazech nejen údaje týkající se běžného období, ale i informaci o výši každé položky jednotlivých výkazů v minulém období, u rozvahy v netto výši. Dále ukládá vždy v příloze informovat o tom, že byla provedena změna údajů minulého období z důvodu odstranění nesrovnatelnosti nebo informaci o tom, že tato úprava provedena nebyla, i když jsou údaje nesrovnatelné.

Formulace problémů:

Před přijetím rozhodnutí, zda minulého období upravovat či nikoliv vznikají tyto otázky:

1. kdy dochází k tomu, že údaje nejsou srovnatelné a kdy je tato nesrovnatelnost významná,
2. zda lze provést přepočtení minulého období i v případě, když

by jeho úprava dle nové metodiky znamenala změnu výsledku hospodaření dosaženého a vykázaného za minulého období a pokud ano, tak jakým způsobem.

Řešení

Srovnatelnost

Bohužel Vyhláška blíže neupřesňuje pojem nesrovnatelnost. Zákon ve výše uvedeném ustanovení § 19 odst. 6 při výkladu pojmu srovnatelnost v účetní závěrce odkazuje na § 7, odstavce 3 až 5. V nich je za předpokladu dalšího trvání účetní jednotky, požadována konzistence metod a ukládána povinnost zveřejnění, pokud došlo mezi obdobími ke změně způsobu oceňování nebo obsahu a uspořádání položek účetní závěrky.

Z toho by bylo možno odvodit, že

- a) nesrovnalostí rozumí pouze taková, ke které došlo u rozvahy a výkazu zisku a ztráty (výsledovky) důsledkem změny metody; při tom se může jednat pouze o takovou změnu metody, při které dochází v předmětných obdobích k umístění zobrazovaných jevů do různých položek účetních výkazů.
- b) ustanovení Vyhlášky o úpravě údajů minulého období se nevztahuje na situace, kdy obsah údajů za jednotlivá období se liší, protože běžné a minulého období jsou různé délky nebo v jednom či druhém z nich došlo ke změně struktury účetní jednotky, změně náplně činnosti, počtu organizačních celků, k prodeji či nákupu části podniku, k pronikavé změně cen nebo měnových kursů atd. Nesrovnatelnost období v důsledku těchto změn, pokud lze vůbec hovořit o nesrovnatelnosti, by neměla být promítána do minulého období, protože to jsou změny, které nevyplývají ze

změny metodiky. Kromě toho by v některých výše uvedených případech (např. prodej části podniku) měly být jejich důsledky proúčtovány, a to pomocí převodových účtů v účtových skupinách 59 a 69.

I když to Zákon ani Vyhláška výslovně nepožaduje, mělo by být samozřejmostí, že v příloze v účetní závěrce budou uvedeny nejen informace o změně metody, jak požaduje Zákon v § 7 odst. 5, ale i o změnách, ke kterým v účetní jednotce došlo v případech uvedených výše pod bodem b). Konečně Vyhláška stanoví v § 39 odst. 6, že „V další části přílohy uvede účetní jednotka doplňující informace k rozvaze (bilanci) a výkazu zisku a ztráty. Vysvětlí každou významnou položku nebo skupinu položek z rozvahy (bilance) nebo výkazu zisku a ztráty, jejichž uvedení je podstatné pro analýzu a pro hodnocení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky a tyto informace nevyplyvají přímo ani nepřímo z rozvahy (bilance) a výkazu zisku a ztráty ...“. Je zřejmé, že události zmíněné v bodu b) mohou být natolik významné, že jejich znalost je pro analýzu hospodářské situace účetní jednotky nutná. To platí především u různé délky účetního období, kdy lze tvrdit, že jde vždy o významný vliv.

Významnost

Zákon v ustanovení, na které se Vyhláška odvolává, stanoví hranici významnosti dosti vysoko, protože vliv na úsudek potenciálního investora či jiného uživatele jistě bude mít (v závislosti na velikosti účetní jednotky, případně i významu určité položky) pouze podstatná hodnota.

Na významnost mohou být různé pohledy.

Auditoři stanovují hodnoty významnosti vzhledem k riziku, dle auditorské směrnice č. 6.

Jiný pohled byl zveřejněn v časopise Účetnictví 11/1996, kde v rubrice „Ze stanovisek Ministerstva financí“ bylo pod bodem 46 uvede-

no: ...Pokud částka účetního případu přesáhne 1 % obratu, 2 % z vlastního kapitálu nebo 10 % z hospodářského výsledku před zdaněním, považuje se tento účetní případ obvykle za významný a v souladu s tím se také účtuje... I když se zde uvažuje s hranicí významnosti pro jeden účetní případ a stanovisko bylo uveřejněno dříve, než byl pojem významnosti uveden v Zákoně, a kromě toho se v něm neuvádí, v kterém případě se má použít ta která z uvedených hranic, lze ho použít pro částečnou orientaci v této problematice.

Jak je vidět, stanovení významnosti může proto být problém a jeho vyřešení bude odviset od subjektivního názoru odpovědných osob účetní jednotky a jejího auditora. Diskutovaná věta § 4 odst. 5 Vyhlášky ale jistě umožňuje účetní jednotce považovat nastalý vliv za významný a provést příslušnou úpravu minulého období, i když se její auditor bude domnívat, že nejde z hlediska uživatele o významný vliv.

Změna metody s důsledkem na výsledek hospodaření¹⁾

Vyhláška neomezuje použití rozebraného ustanovení pouze na přesuny mezi položkami jednoho výkazu. Pokud se ukáže změna metody natolik významná, že by bylo vhodné vykazovat informace o jednotlivých obdobích ve stejné metodě, pak je zřejmé, že i důsledek takové změny by měl být do minulého období promítnut. Ovšem to neznamená, že bude předchozí období otvíráno a že v něm budou prováděny dodatečné účetní zápisy. Na příslušným orgánem schválené účetní závěrce, respektive i neschválené účetní závěrce za předchozí období, pokud nastane případ uvedený v § 17 odst. 4 Zákona, se nic měnit nebude. Změna bude promítnuta pouze ve sloupci minulého období ve výkazech, které jsou součástí účetní závěrky za běžné období.

Příklad

Účetní závěrka za účetní období odpovídající kalendářnímu roku 2003

bude poprvé povinně sestavena tak, že vlivy změn kursů během účetního období u těch složek majetku a závazků, které jsou uvedeny v § 4 odst. 6 Zákona (ve verzi platné od roku 2004 v § 4 odst. 12) budou promítnuty do hospodářského výsledku po přepočtu jejich stavů k rozvahovému dni dle kursů stanovených ČNB platných k tomuto dni.

Pokud účetní jednotka využila bodu 7 přechodných ustanovení Zákona vyhlášených zákonem č. 575/2002 Sb., a kursově rozdílů z rozvahových stavů zúčtovala v předchozím období na přechodné účty, musí se v účetní závěrce roku 2003 nějak vyrovnat s tím, že tyto přechodné účty nejsou v současném závazném vzoru rozvahy již obsaženy. To může být provedeno:

- a) s využitím ustanovení § 4 odst. 1 Vyhlášky rozdělí položku D.I.1. aktiv a C.I.1. pasiv na dvě podpoložky, např. D.I.1.a) a D.I.1.b), kde v podpoložce b) uvede hodnotu kursových rozdílů aktivních z minulých závěrky, nebo
- b) přepočte minulé účetní období tak, že o kursově rozdílů aktivní sníží výsledek hospodaření minulého období a o kursově rozdílů pasivní tento výsledek zvýší. Výsledné saldo promítně do výsledovky minulého období v řádku XI. nebo v řádku O. a v součtových řádcích u výsledovky v druhovém členění a v obdobných řádcích u výsledovky v účelovém členění²⁾. V rozvaze bude změněn řádek A.V. a samozřejmě budou vypuštěny již neexistující řádky pro přechodné účty kursových rozdílů.

Pokud účetní jednotka sestavila výkaz o změnách vlastního kapitálu, pak uvede údaj o výsledku hospodaření v tomto výkazu shodně.

O postupu jak dle bodu a), tak dle bodu b) musí být, dle § 7 odst. 4 Zákona a konečně i dle § 4 odst. 5 Vyhlášky, uvedena informace v účetní závěrce, a to v příloze.

Ing. František Louša

¹⁾ Níže popsany postup je nutno volit s ohledem na skutečnost, že české účetní předpisy zatím neumožňují (s výjimkou změny metody u odložené daně) zachytit rozdíly ze změny metody ve vlastním kapitálu.

²⁾ Tento návrh vychází z ustanovení § 58 odst. 2 Vyhlášky, dle kterého se v účetní závěrce nepovažuje souhrnné vykazování kursových rozdílů za vzájemné zúčtování. Lze i uvést kursově rozdílů aktivní v nákladech a kursově rozdílů pasivní ve výnosech, ale souhrnné uvedení je vhodnější, protože zbytečně nezvyšuje úhrn výnosů a nákladů.

Problematika přeměny komanditní společnosti na akciovou společnost

Dotaz ze dne 15. 1. 2004

Komanditní společnost se transformovala k 3. 7. 2003 na akciovou společnost. Uzavřela účetní knihy a sestavila mimořádnou účetní závěrku k 2. 7. 2003 (krom jiného spočítala svoji daňovou povinnost a příslušnou část HV převedla na komplementáře).

Protože problematika komanditních společností není z účetního hlediska nikde řešena (nebo dle mého názoru nedostatečně), nejsem si jist, jaké stavy uvádět v účetních výkazech ve sloupci za minulé období.

Vyjdeme-li z toho, že o otevírání a uzavírání účetních knih se hovoří v ZoÚ v § 17 s odkazem na případný zvláštní právní předpis, kterým je v tomto případě OZ, kde se v § 69, odst 7) říká:

Společnost, jež mění svou právní formu, sestavuje konečnou účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku a zahajovací rozvahy ke dni tohoto zápisu. Konečná závěrka musí být ověřena auditorem. Povinnost sestavit konečnou účetní závěrku podle první věty má pouze veřejná obchodní společnost a dále společnosti či družstva, které při změně právní formy podávají daňové přiznání podle zvláštního právního předpisu. V ostatních případech se sestavuje pouze mezitímní účetní závěrka ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. Při změně právní formy na akciovou společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo musí být mezitímní účetní závěrka ověřena auditorem.

Budeme-li postupovat analogicky ve smyslu vyhlášky 500/2002 Sb., § 4, odst 7), domnívám se, že v tomto případě

- se v rozvaze za minulé účetní období uvedou údaje zahajovací rozvahy,
- a ve výkazu zisku a ztráty se informace za minulé účetní období neuvádějí.

Stanovisko Výboru pro metodiku KA ČR ze dne 20. 1. 2004

Změna právní formy - v tomto případě přeměna komanditní společnosti na akciovou společnost - vyžaduje podle zvláštního právního předpisu (kterým je v daném případě § 38m odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků) sestavení konečné účetní závěrky (v daném případě jako mimořádné účetní závěrky - viz. § 69d odst. 7 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších změn a doplňků).

Předpokládáme, že text „Komanditní společnost se transformovala k 3. 7. 2003 ...“ znamená, že 3. 7. 2003 již byla zapsána nová právní forma společnosti – akciová společnost.

Podle § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „ZoÚ“), je ve vztahu k danému případu účetní období definováno následovně:

„V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy (dále jen „přeměny společností“) účetní období začíná rozhodným dnem

*podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvede-
ných skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku.“*

Výbor pro metodiku se převážnou většinou hlasů ztotožnil se závěrem, že v případě přeměny společnosti je mimořádná účetní závěrka sestavována pouze pro daňové účely, tedy pro potřeby stanovení daňového základu za období, za které musí být podáno daňové přiznání. Sestavením mimořádné účetní závěrky nedochází k vymezení žádného účetního období. Z hlediska účetnictví je nutno vycházet z ustanovení § 3 odst. 2 ZoÚ a v řádné účetní závěrce akciové společnosti ve sloupci minulé období uvádět údaje účetního období 2002 (tedy za kalendářní rok 2002, pokud je účetní období vymezeno jako kalendářní rok). Vzhledem k tomu, že se jedná o právní kontinuitu společnosti, není důvod pro uvádění údajů ze zahajovací rozvahy. Změny ve struktuře vlastního kapitálu je nutno popsat v příloze a v přehledu o změnách vlastního kapitálu.

-švej-



Uplatnění položek odčitatelných od základu daně v některých případech změny právní formy

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Miroslav Mrázek, daňový poradce, č. osvědčení 132

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme případy uplatňování daňové ztráty dle § 34 odst. 1 ZDP a reinvestičního odpočtu dle § 34 odst. 3 ZDP v případech změny právní formy dle § 69d ObchZ, kdy dochází ke změně akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva (dále jen kapitálové obchodní společnosti) na veřejnou obchodní společnost (dále jen v.o.s.), a dále změny v.o.s. na kapitálové obchodní společnosti. V tomto příspěvku zohledňujeme také předchozí příspěvky na toto téma projednávané na koordinačních výborech (*viz. především příspěvek ing. Aleš Cechela a ing. Aleš Zídka „Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společnosti podle novelizované legislativy“ projednávané na Koordinačních výborech MF ČR konaných dne 27. 6. 2001, 12. 9. 2001 a 24. 10. 2001*). Základním předpokladem, z kterého v tomto příspěvku vycházíme, je to, že s účinností od 1. 1. 2001 se zásadním způsobem mění právní podstata změny právní formy. Nově tedy nemá změna právní formy za následek zánik právnické osoby bez likvidace s přechodem jejího jmění na právního nástupce, ale pouze dochází ke změně vnitřních právních poměrů a právních postavení společníků právnické osoby (*viz. § 69d odst. 1 ObchZ*). Z toho vyplývá, že u změny právní formy nebudou obecně uplatněny jednotlivá omezení týkající se převodu odčitatelných položek od základu daně dle § 34 odst. 1 a odst. 3 ZDP na právního nástupce (*viz § 38n odst. 2 ZDP a § 34 odst. 6 ZDP a dále závěry k příspěvku ing. Aleše Cechela a ing. Aleše Zídka „Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společnosti podle novelizované legislativy“ projednávané na Koordinačních výborech ko-*

naných dne 27. 6. 2001, 12. 9. 2001 a 24. 10. 2001). V případech změny právní formy z kapitálových společností na v.o.s. a naopak však v oblasti položek odčitatelných od základu daně vznikají určité atypické situace, které v praxi způsobují výkladové problémy. Těmito otázkami se chceme zabývat v tomto příspěvku. Vše, co je dále uvedeno, by obdobně platilo i v případech, kdyby se místo v.o.s. jednalo o komanditní společnost s tím, že problematika popisovaná v tomto příspěvku by se vztahovala na část položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP připadajících na komplementáře.

2. Daňové dopady

2.1. Popis

Základním daňovým problémem z hlediska uplatňování položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP v případech změny právní formy z kapitálových společností na v.o.s. a naopak je systémem uplatňování těchto položek. V případech kapitálových společností tyto položky uplatňuje kapitálová společnost. V případech v.o.s. však tyto položky v poměru uplatňují jednotliví společníci (*viz § 34 odst. 1 a 9 ZDP, § 20 odst. 5 ZDP a § 7 odst. 4 ZDP*). Otázkou je, jak se tato disproporce projeví právě tehdy, když bude docházet ke změně právní formy mezi kapitálovými společnostmi a v.o.s., a to v případech, kdy do změny právní formy tyto položky odčitatelné od základu daně nebyly doposud uplatněny. To znamená, že nebyla uplatněna ztráta a neuplynula relevantní sedmiletá lhůta dle § 34 odst. 1 ZDP, respektive nešlo uplatnit reinvestiční odpočet z důvodů uvedených v § 34

odst. 7 ZDP. Jak již bylo uvedeno, v části 1. *Úvod – popis problematiky*, základním východiskem je to, že se změnou právní formy tyto nevyužitě odčitatelné položky „nepropadají“, protože změna právní formy od 1. 1. 2001 není považována za zánik právnické osoby bez likvidace s právním nástupcem (*viz § 69d odst. 1 ZDP*).

Obecně se domníváme, že jiný režim bude v případě změny právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s. a jiný režim bude v případě změny právní formy z v.o.s. na kapitálovou společnost.

2.1.1. Změna právní formy

z kapitálové společnosti na v.o.s. V tomto případě před změnou právní formy tyto položky mohla za zákonných podmínek uplatňovat jako položky odčitatelné od základu daně kapitálová společnost. V souvislosti se změnou právní formy z důvodů uvedených výše neuplatněný odpočet nezaniká. Domníváme se však, že dochází ke změně systému uplatňování těchto odčitatelných položek, kdy po změně právní formy budou tento nevyužitý nárok uplatňovat jednotliví společníci v.o.s., a to v poměru stanoveném ZDP (*viz § 34 odst. 1 a 9 ZDP, § 20 odst. 5 ZDP, § 7 odst. 4 ZDP*). Domníváme se, že pro uplatnění těchto položek nevyužitých kapitálovou společností u společníků v.o.s. není na závalu to, že předmětná ustanovení jsou o tom, že u společníků v.o.s. jsou součástí základu daně předmětné položky v.o.s. Jak již bylo několikrát zmíněno, nová koncepce změny právní formy vychází z toho, že v souvislosti se změnou právní formy se změni pouze vnitřní právní poměry a právní postavení společníků (*viz § 69d odst. 1 ObchZ*). Zjednodušeně řečeno, změna práv-

ní formy je z tohoto pohledu (máme na mysli pohled uplatňování položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP, které popisujeme v tomto příspěvku) v podstatě to samé jako změna firmy obchodní společnosti.

2.1.2. Změna právní formy z v.o.s. na kapitálovou společnost

V tomto případě se domníváme, že režim uplatňování nevyužitých odčitatelných položek dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP po změně právní formy bude odlišný od systému popsaném v části 2.1.1. *Změna právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s.* Důvod tohoto odlišného posuzování vyplývá z toho, že daňovou ztrátu dle § 34 odst. 1 nebo reinvestiční odpočet dle vstupní ceny dle § 34 odst. 3 ZDP si u v.o.s. uplatňují jako položku odčitatelnou od základu daně v poměru jednotliví společníci v.o.s. Tím, jaký je jejich základ daně, se také řídí případný přesun možnosti uplatňovat tyto položky (viz § 34 odst. 1, 7 a 9 ZDP a § 20 odst. 5 ZDP a § 7 odst. 4 ZDP). Na tomto systému uplatňování těchto položek u jednotlivých společníků by se v souvislosti se změnou právní formy v.o.s. na kapitálovou společnost nemělo nic měnit. K tomuto závěru svědčí i systém uplatňování těchto položek v přiznání k dani z příjmů (viz. např. *poučení k vyplňování přiznání k dani z příjmů právnických osob týkající se tabulky E. přílohy č.1 II. oddílu tohoto přiznání*). V opačném případě by byli diskriminováni ti společníci, kteří předmětné odpočty do změny právní formy nemohli uplatnit oproti těm společníkům, kteří tyto odpočty uplatnili. Systém, kdy by tyto nevyužité odpočty po změně právní formy měla uplatňovat kapitálová společnost, je dle našeho názoru neproveditelný, neboť kapitálová společnost by neměla obecně možnost jak zjistit, jakou část těchto nevyužitých odpočtů by mohla uplatnit. Jednotliví společníci nemají žádný právní důvod tyto velmi důvěrné informace vyplývající z jejich daňových přiznání společnosti sdělovat.

2.2. Shrnutí

Ze skutečností uvedených v části 2.1. Popis vyplývá, že v případě:

- Změny právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s. (viz část

2.1.1. *Změna právní formy z kapitálové společnosti na v.o.s.*) budou moci odčitatelné položky dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP neuplatněné do změny právní formy kapitálovou společností uplatňovat jednotliví společníci v.o.s. jako položky snižující jejich základy daně, a to v poměru stanoveném ZDP (§ 34 odst. 1 a 9 ZDP, § 20 odst. 5 ZDP a § 7 odst. 4 ZDP).

- Změny právní formy z v.o.s. na kapitálové společnosti (viz část 2.1.2. *Změna právní formy k v.o.s. na kapitálovou společnost*) nebude v systému uplatňování odčita-



teľných položek dle § 34 odst. 1 a 3 ZDP docházet k žádné změně s tím, že tyto položky, u nichž vznikl nárok na uplatnění do změny právní formy, budou i po změně právní formy za podmínek stanovených v ZDP uplatňovat jednotliví společníci. Kapitálová společnost bude uplatňovat jako položky odčitatelné od základu daně až položky, u nichž vznikne nárok na uplatnění po změně právní formy.

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je souhrnně uveden v části 2.2. *Shrnutí* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

STANOVISKO MF ČR

a) zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 25. 6. 2003:

Odbor 54 MF souhlasí s řešením uvedeným v části 2.2. pod bodem b), řešení navržené v části 2.2. a) zůstává prozatím otevřené. MF poznamenává, že problematika má dvě roviny. Právní, jejíž aplikace je zcela jednoznačná, a rovinu daňového pohledu. Nelze přehlédnout fakt, že odpočty by v dané situaci uplatňoval jiný poplatník, což platná právní úprava prozatím neumožňuje. Proto v pracovním pořádku bude problematika nadále konzultována s legislativním odborem MF a po provedené konzultaci bude následně vydáno definitivní stanovisko MF.

b) zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 8. 10. 2003:

1.2. K neuzavřenému příspěvku 1 v části Daň z příjmů, t.j. „Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku“, bod 2.2.b) bylo zástupcem MF sděleno, že konzultace problematiky s legislativním odborem MF probíhá a definitivní stanovisko MF bude vydáno po jejím ukončení. Předkladatel příspěvku a zástupci MF se v dalším průběhu jednání shodli na souvislosti problematiky s příspěvkem 6 v části Daň z příjmů programu tohoto zasedání – 8. 10. 2003 „Stanovení základu daně dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP u komanditní společnosti po její přeměně ze společnosti s ručením omezeným“ a vydání společného stanoviska MF k uvedeným příspěvkům.

c) zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 12. 11. 2003:

Stanovisko odb. 54 k problematice transformace osobní společnosti na kapitálovou a opačně a k možnosti pokračovat v uplatňování daňové ztráty.

Problematika byla projednána s ředitelem odboru legislativy se závěrem, že v daném případě nelze pokračovat v umořování daňové ztráty, a to z důvodu, že ji vždy bude uplatňovat jiný poplatník, což platná právní úprava neumožňuje.

Např. při transformaci v.o.s. na s.r.o. by ztrátu, kterou uplatňoval společník v.o.s.(ve většině případů fyzická osoba), po transformaci uplatňovala právnická osoba – s.r.o. Obdobně ztrátu, která byla původně vyměřena kapitálové společnosti (s.r.o.) by po transformaci uplatňo-

vali společníci v.o.s (jak bylo uvedeno, zpravidla fyzické osoby). Přitom u společníka v.o.s. může celková ztráta zahrnovat i ztrátu z dílčích základů daně z jeho vlastních činností (§ 7 a § 9). Obdobně ztráta vykázaná kapitálovou společností by při její transformaci na osobní

společnost byla uplatňována i proti základu daně, který s původní činností kapitálové společnosti vůbec nesouvisí (§ 7 a § 9). Výše uvedené platí i pro transformaci komanditní společnosti na kapitálovou společnost a opačně, pokud se jedná o daňový režim komplementáře.

Stanovení základu daně dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP u komanditní společnosti po její přeměně ze společnosti s ručením omezeným

Předkládá:

Ing. Ludmila Polonyiová, daňová poradkyně, č. osvědčení 44
Ing. David Borkovec, daňový poradce, č. osvědčení 3403

Popis problematiky

Mění-li společnost s ručením omezeným a akciová společnost právní formu a přeměňuje se na komanditní společnost nebo na veřejnou obchodní společnost, podává dle § 38m odst. 3 b) ZDP daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob. Dosáhne-li společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost ve zkráceném období, za které podává daňové přiznání, zisk, odvede z tohoto zisku daň z příjmu a na účtu 431 Výsledek ve schvalovacím řízení jí ke dni zápisu změny právní formy zůstane zisk po zdanění.

Nerozdělený zisk po přeměně právní formy přechází na komanditní nebo veřejnou obchodní společnost. V souladu se zněním §§ 82 a 100 (2) Obchodního zákoníku veřejná obchodní a komanditní společnost zisk rozdělí.

Část zisku připadající na komanditistu je při rozdělení zdaněna srážkovou daní, komanditista dostane podíl na zisku zdaněný stejně jako společník společnosti s ručením omezeným. Komplementář a společník veřejné obchodní společnosti by měl obecně dostat nezdaněný podíl na základu daně komanditní společnosti (KS) a veřejné obchodní společnosti (VOS). V případě zisku, který VOS

a KS získá přeměnou ze společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, bude mít na účtu nerozděleného zisku částku, která by se měla rozdělit mezi jejich společníky, avšak byla již celá zdaněna daní z příjmů právnických osob.

Paragraf 20 odst. 5 a odst. 6 ZDP stanoví, jaká část základu daně VOS a KS se zahrnuje do základu daně jejich společníků, nestanoví však, jakým způsobem by měl být rozdělen zisk, který společnost získá jinak, než vlastním vytvořením.

Daňové důsledky

Zákon o daních z příjmu v § 23 obecně vyjímá u poplatníka ze základu daně příjmy již jednou zdaněné. Ustanovení § 23 odst.4 d), které stanoví částky nezahrnované do základu daně však nelze v tomto případě využít, neboť se nejedná o částky „které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace...“

Přeměnou společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti na VOS a KS dochází ke změně poplatníka, ale podle novely Obchodního zákoníku, platné od 1. 1. 2001, § 69d, odst. 1 se nejedná o zánik poplatníka bez provedení likvidace.

Způsob zdanění jeho příjmu, který mu z titulu právního nástupnictví může vzniknout, není v ZDP ošetřen. Pokud by bylo využito ustanovení § 20 odst. 5 a odst. 6 ZDP, zahrnul by se tento příjem u společníka VOS a u komplementáře KS do základu daně.

Příjem společníka VOS a KS, který jim vznikne z nerozděleného zisku společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti po jejich přeměně na VOS a KS, by byl dvojnásobně zdaněn.

Návrh řešení

Jsme toho názoru, že toto zdanění není v souladu s obecnými principy zdanění zákona o daních z příjmu a že nebylo jeho záměrem.

Navrhuje úpravu znění § 23 odst. 4 d):

částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem jeho právního nástupce, a dále u společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti část zisku společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, který je jim po přeměně na veřejnou obchodní společ-

nost nebo komanditní společnost rozdělován.

Jsmo si vědomi toho, že touto úpravou nebude zcela odstraněn nepříznivý dopad zdanění příjmu u komplementáře v případě, že by komplementářem byla fyzická osoba, která by nedosáhla úrovně 31 % zdanění příjmů.

Daňové důsledky navrhovaného řešení:

1. Příjem z nerozděleného zisku společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti po jejich přeměně na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost, nebude

při jeho rozdělení již dále zahrnován do základu daně u jejich společníků.

2. Tento příjem nebude možné kompenzovat s případnou ztrátou vytvořenou veřejné obchodní společností nebo komanditní společností.

Stanovisko MF ČR

(zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 8. 10. 2003):

Nerozdělený zisk je příjmem, který bude-li po přeměně rozdělen společníkům veřejné obchodní společnosti, bude spadat do obecného základu daně. Příjem nepodléhá zdanění zvláštní sazbou daně, protože v souladu s Obchodním zákoníkem

se nejedná o dividendu ani jiný podíl na zisku.

Předkladatelem popsaná problematika souvisí s neuzavřeným příspěvkem 1 v části Daň z příjmů, t.j. „Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku“, bod 2.2.b), ze zasedání konaného 25. 6. 2003. Zástupci MF a předkladatelé příspěvku se shodli na vydání společného stanoviska MF po ukončení konzultací shora uvedeného příspěvku z 25. 6. 2003 s legislativním odborem MF.

Stanovisko předkladatelů obou příspěvků

(jak předkladatelů příspěvku „Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku (dále jen ObchZ)“, tak předkladatelů příspěvku „Stanovení základu daně dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP u komanditní společnosti po její přeměně ze společnosti s ručením omezeným“)

Se stanoviskem MF ČR souhlasíme v tom, že oba předložené příspěvky spolu velmi úzce souvisejí. V obou případech se jedná o způsob zdanění v případech, kdy dochází ke změně právní formy osobní společnosti (obecně v.o.s. a z pohledu komplementářů k.s.) na kapitálovou společnost (obecně a.s. a s.r.o.). V případě prvního příspěvku („Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku (dále jen ObchZ)“) je mimo jiné řešena situace, kdy osobní společnost docílila před změnou právní formy daňovou ztrátu, v druhém příspěvku („Stanovení základu daně dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP u komanditní společnosti po její přeměně ze společnosti s ručením omezeným“) se jedná o situaci, kdy osobní společnost docílila před změnou právní formy zisk (základ daně). Právě pro uvedenou úzkou souvislost (potvrze-

nou i MF ČR) by závěry k oběma příspěvkům měly vycházet ze stejných základů a principů. Lze také souhlasit, že uvedená oblast není v současné době v platných právních předpisech řešena zcela jednoznačně (proto byla daná oblast předložena k projednání na koordinačním výboru). Se stanovisky MF



ČR k předmětným příspěvkům však nesouhlasíme, protože dle našeho názoru dostatečně nezohledňují právní kontinuitu změny právní formy platnou od 1. 1. 2001 (viz. § 69d odst. 1 ZDP). Na této právní kontinuitě dle našeho názoru nemůže nic změnit ani situace, kdy se osobní

společnost mění na společnost kapitálovou. Jestliže obecně platí, že v případě v.o.s. se zdaňuje výsledek hospodaření a nikoliv vlastní výplata podílu na zisku, nemělo by na tomto závěru nic měnit a ni to, že dojde ke změně právní formy. Vidíme dále určitý nesoulad v tom, že v případě ztráty naopak MF ČR vychází z toho, že v tomto případě již možnost uplatnění ztráty na straně společníků nebyla možná. Z tohoto hlediska se nám nezdá stanovisko MF ČR zcela konzistentní, protože dle našeho názoru stejné důvody, které uplatňuje MF ČR jako zdůvodnění nemožnosti započítat daňovou ztrátu je možné dle našeho názoru uplatnit také pro zdůvodnění nemožnosti dvojího zdanění v případě kladného výsledku hospodaření. Obecně se tedy domníváme, že v obou stanoviscích MF ČR není dostatečně zohledněna právní kontinuita v případě přeměny a jednotlivá stanoviska jsou částečně ve vzájemném rozporu.

Předložení účetních dokladů

Skutečnost, že správce daně je oprávněn požadovat po daňovém subjektu předložení účetních dokladů za určené časové období nevyklučuje pravomoc soudu uložit témuž subjektu, aby je vydal osobě, která prokáže existenci práva, z něž tento požadavek vyplývá.

Rozsudek Nejvyššího soudu 20 Cdo 2184/2000, ze dne 21. 1. 2003

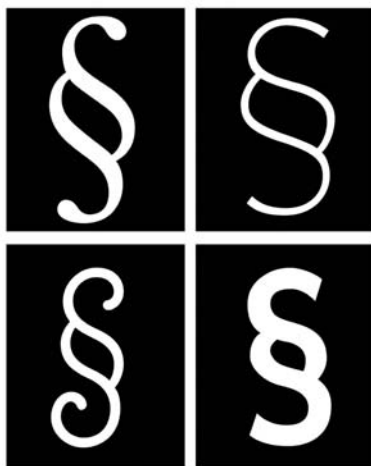
Nejvyšší soud České republiky rozhodl v právní věci žalobkyně H. S., zastoupené advokátkou, proti žalovaným 1) F. B. a 2) N. B., zastoupeným advokátem, o vydání účetních dokladů, vedené u Obvodního soudu pro Prahu 4 pod sp. zn. 11 C 190/96, o dovolání žalovaných proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. dubna 2000, č. j. 11 Co 58/2000 - 78, tak, že dovolání zamítl.

Z odůvodnění:

Obvodní soud pro Prahu 4 rozsudkem ze dne 28. září 1999, č. j. 11 C 190/96 - 60, uložil žalovaným vydat žalobkyni doklady o příjmech a vydáních ve prospěch domu čp. 35, za roky 1991 - 1999, a to nájemní smlouvy o všech bytech pronajímaných žalovanými, dále doklady o příjmech z titulu nájemného od všech nájemníků, doklady o všech výdajích za uvedené roky, doklady o hrazení všech služeb placených žalovanými a doklady o všech příjmech z titulu placení služeb nájemníky, to vše za uvedené období, a to do 30. listopadu 1999 (bod I. výroku). Dále žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení (bod II. výroku). Soud prvního stupně měl provedeným dokačováním za prokázáno, že v průběhu řízení došlo ke zrušení spoluvlastnictví účastníků k označenému domu čp. 35, v P., a že jeho výlučnou vlastníci se stala žalobkyně. Protože též zjistil, že žalobkyně neměla a nemá k dispozici žádné doklady týkající se nemovitosti a tyto naopak má v držení první žalovaný, který souhlasil s jejich vydáním ve lhůtě do 30. listopadu 1999 (aby

si mohl zajistit kopie dokladů), soud žalobě vyhověl.

K odvolání žalobkyně směřujícímu jen proti výroku o nákladech řízení a k odvolání žalovaných Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26. dubna 2000, č. j. 11 Co 58/2000 - 78, připsal změnu žaloby (první výrok) a změnil rozsudek soudu prvního stupně tak, že žalované zavázal vydat žalobkyni doklady o příjmech a vydáních ve pro-



spěch domu čp. 35 v P., za roky 1991 - 1999, a to nájemní smlouvy k bytům č. 3-9, 11-12, 14-15, 17-27 a 29, dále doklady o příjmech z titulu nájemného od nájemníků, kterým tyto byty v uvedených letech žalovaní pronajali, doklady o všech výdajích za uvedené roky, a to doklady o hrazení služeb spojených s užíváním domu, placených žalovanými, a doklady o příjmech, které žalovaní inkasovali na zálohách od nájemníků za služby domu, a peněžní deník o příjmech a vydáních tohoto domu, vše za uvedené období do 30. listopadu 1999, a to vše do patnácti dnů od právní moci rozsudku (druhý výrok). Ve výroku o nákladech řízení rozsudek soudu prvního stupně potvrdil (třetí výrok) a nepřiznal žalobkyni náhradu nákladů odvolacího řízení (čtvrtý výrok). Odvolací soud poukázal na to, že v projednávané věci jde - ve smyslu § 139 občanského zákoníku (dále též jen „obč. zák.“) o spor me-

zi bývalými spoluvlastníky, že žalobkyně se stala výlučnou vlastníci nemovitosti a žalovaní ji doklady od domu odmítají bez právem uznaného důvodu vydat. Námítku, že žalobní petit a jemu odpovídající rozsudečný výrok je neurčitý, shledal důvodnou, upozornil však na to, že žalobkyně v průběhu odvolacího řízení přistoupila ke změně žaloby, kterou došlo ke změně žalobního petitu. Ten na základě stejného skutkového základu vyjadřuje zcela určitě, čeho se žalobkyně vůči žalovaným domáhá.

Proti rozsudku odvolacího soudu podali žalovaní (zastoupení advokátem) včas dovolání, jehož přípustnost opírají o ustanovení § 237 odst. 1 písm. a) a § 238 odst. 1 písm. a) občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), namítajíce, že jde o rozhodnutí zmatečné, jelikož není vykonatelné. Konkrétně dovolatelé poukazují na to, že dům, v jehož prospěch mají vydat doklady o příjmech a vydáních, není právním subjektem, k němuž by bylo možné vztahovat příjmy a vydání. Příjmy a vydání, které se týkají domu, jsou ve prospěch vlastníků domu, nikoliv k domu jako takovému. Nájemní smlouva pak není dokladem o příjmu nebo vydání. Určení nájemních smluv tak, že se mají týkat bytů č. 4 - 9, 11, 12, 14 - 27 a bytu č. 29, pak není určitým vymezením nájemních smluv; ty by musely být specifikovány označením nájemců, s nimiž tyto smlouvy byly uzavřeny. Z výroku rozsudku navíc nelze rovněž dovodit, že má jít o byty nacházející se v označeném domě. Soud dále nemůže rozhodnout o vydání daňových dokladů, jež mají povahu účetních dokladů a jsou podkladem pro daňové přiznání. Podle zákona o správě daní a poplatků je daňový poplatník povinen doklady schraňovat po dobu pěti let a kdykoli je na výzvu předložit správci daně. Žalobkyně se ani rozhodnutím soudu o zrušení spoluvlastnictví nestává zpětně daňovým subjektem. Povinnost předložit účetní doklady, které se staly pod-

První použití mezinárodních standardů finančního výkaznictví – IFRS 1

Pro mnoho českých podniků se tématem dne v roce 2004 stal přechod na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (dále jen „IFRS“), dříve nazývané Mezinárodní účetní standardy („IAS“). IFRS jsou nově definovaným souborem standardů, zahrnujících jak dříve vydané IAS, tak nově vydávané IFRS. Prvním nově vydaným standardem je IFRS 1, Prvotní aplikace IFRS (dále jen „IFRS 1“). V tomto článku se zaměříme na nutnost přechodu na IFRS vyvolanou změnami v české legislativě, obsah IFRS 1 a jeho základní pravidla.

Na závěr se podíváme na vybrané oblasti přípravy podniku na první použití IFRS.

Význam IFRS 1 pro české podniky

Do roku 2003 česká účetní zákonná úprava umožňovala podnikům používat IFRS pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek namísto českých předpisů. Dále platilo (a stále platí), že podniky kótované na hlavním trhu pražské burzy cenných papírů musí předkládat Komi-

si pro cenné papíry účetní závěrky sestavené podle IFRS. Stále ale zůstávala povinnost pro podniky sestavovat nekonsolidovanou účetní závěrku podle českých účetních předpisů.

V souvislosti se vstupem do Evropské unie dochází k zásadní změně pro všechny české podniky, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném (veřejném) trhu cenných papírů v Evropské unii (tj. od 1. května 2004 včetně České republiky). Všechny tyto podniky musí povinně používat IFRS pro sestavení svých nekonsolidovaných i konsolidovaných účetních závěrek namísto českých účetních předpisů pro účetní období začínající dnem 1. května 2004 nebo později. U ostatních podniků zůstává možnost používat IFRS namísto českých předpisů pouze pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek.

Bude-li podnik povinen zveřejnit své účetní závěrky (nekonsolidované i konsolidované sestavené podle IFRS) nejpozději za rok 2005, podle pravidel IFRS 1 to znamená povinnost sestavit zahajovací rozvahu podle IFRS již k 1. lednu 2004 (pokud budou v roce 2005 vyžadovány srovnávací údaje pouze za jedno předcházející účetní období), nebo již k 1. lednu 2003 (pokud by byly v roce 2005 vyžadovány srovnávací údaje za dvě předcházející účetní období).

Pravidla IFRS 1 pro první použití IFRS

Platnost IFRS 1

IFRS 1 byl zveřejněn Radou pro Mezinárodní účetní standardy (dále jen „IASB“) v červnu 2003.



Tento standard je povinný pro všechny podniky, které začnou připravovat své první účetní závěrky podle pravidel IFRS (dále jen „IFRS účetní závěrky“) pro účetní období začínající 1. ledna 2004 nebo později. IFRS 1 však může být volitelně použit i pro dřívější období.

Hlavní zásada IFRS 1

Hlavní zásadou při přípravě první IFRS účetní závěrky podle IFRS 1 je úplné zpětné použití všech standardů IFRS platných k rozvahovému datu první IFRS účetní závěrky. Standard IFRS 1 však zároveň umožňuje, aby se podniky vyhnuly některým problémům spojeným s rekonstrukcí účetních dat, jejichž vedení dosavadní účetní legislativa nevyžadovala.

Zahajovací rozvaha sestavená podle IFRS 1

Pro většinu českých podniků, které zatím nepoužívají IFRS, jsou emitenty registrovaných cenných papírů, a jejich účetním obdobím je kalendářní rok, bude rozvahovým dnem první zveřejňované IFRS účetní závěrky pravděpodobně 31. prosinec 2005. Jak je již uvedeno výše, standardy IFRS platné k rozvahovému datu první účetní závěrky se musí použít při sestavení tzv. zahajovací rozvahy k prvnímu dni srovnávacího období, které bude povinně uvedeno v první IFRS účetní závěrce. IASB již informovala, které IFRS standardy budou k 31. prosinci 2005 v platnosti. IFRS 1 vyžaduje sestavení zahajovací rozvahy IFRS, ale nikoliv její zveřejnění.

Volitelné výjimky

IFRS 1 stanoví šest volitelných výjimek, které umožňují vyhnout se zpětnému použití IFRS v těch oblastech, kde by náklady na uvedení do plného souladu s IFRS převýšily výhody z hlediska uživatelů účetních závěrek. Tyto volitelné výjimky se týkají následujících oblastí:

1. Předchozí podnikové kombinace (fúze, akvizice atp.) se nemusí účetně přepracovat. Možnost nepřeprocovávat účtování předchozích fúzí a akvizic bude pro některé podniky a skupiny podniků představovat značnou úlevu. IFRS 1 ruší povinnost zpětného uplatňování IAS 22 a překlasifikování případných fúzí na akvizice. Tuto výjimku není nutné použít na všechny předchozí podnikové kombinace, ale pokud bude účetně přepracována jedna kombinace, musí být povinně přepracovány i všechny následné kombinace.
2. Ve vybraných případech lze použít reálnou hodnotu nebo přecenění pro účtování pozemků, budov, zařízení a investic do nemovitostí. Tuto volitelnou výjimku není nutné použít pro všechny položky.
3. Zisky a ztráty u zaměstnaneckých požitků, které nebyly začteny k datu přechodu na IFRS podle předchozích účetních pravidel, nemusí být začteny ani podle IFRS.
4. Kumulativní kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu cizích měn u konsolidovaných podniků mohou být v zahajovací rozvaze nulové.
5. Zjednodušené účtování složených finančních nástrojů.
6. Částky vykázané dceřinou společností ve vztahu k mateřské společnosti nemusí být přepracovány v samostatné IFRS účetní závěrce dceřiné společnosti.

Povinné výjimky

Existují následující tři oblasti, kde zpětné použití IFRS není povoleno (tzv. povinné výjimky):

1. Odúčtování finančních nástrojů Zpětná aplikace IAS 39 (standard pro účtování finančních nástrojů) není povolena pro fi-

nanční aktiva a závazky odúčtované před 1. lednem 2004, ale je nutné uznat veškeré deriváty držené od 1. ledna 2005 (upozornění: v původní verzi IFRS 1 bylo toto datum stanoveno na 1. leden 2001, ale v červenci 2003 bylo změněno na 1. leden 2005). Zároveň je povinné konsolidovat všechny případné tzv. jednotky zvláštního určení (special purpose entities) kontrolované k datu přechodu na IFRS.

2. Zajišťovací účetnictví Zajišťovací účetnictví lze použít ve zvláštních vybraných případech, jinak se použijí přechodná ustanovení pro zajišťovací účetnictví uvedená v IAS 39. Srovnávací informace nemusí být přepracovány.
3. Předchozí účetní odhady Základním pravidlem pro posuzování dřívějších odhadů je nepoužívání následných informací (neexistujících k datu tehdejšího odhadu). To znamená, že pro účely sestavení IFRS zahajovací rozvahy se používají odhady provedené podle předchozích účetních pravidel s následujícími výjimkami:
 - existuje objektivní doložení chyby při tehdejší odhadu
 - tehdejší odhad byl proveden v rozporu s pravidly IFRS (například odhad opravné položky k pohledávkám)

Použití IFRS 1 pro skupiny podniků (konsolidační celky)

V případě, že mateřská společnost připravuje první konsolidovanou IFRS účetní závěrku, ale některá konsolidovaná dceřiná společnost již svoje IFRS účetní závěrky připravovala v minulosti, tato dceřiná společnost nemůže využít výjimky, které IFRS 1 umožňuje při prvním použití IFRS. Pro konsolidaci použije mateřská společnost existující samostatnou IFRS účetní závěrku dceřiné společnosti po zohlednění obvyklých konsolidačních úprav a případných úprav pro odstranění rozdílů v účetních postupech.

Povinné zveřejnění informací v příloze (komentáři) první IFRS účetní závěrky

V souvislosti s prvním použitím IFRS vyžaduje standard IFRS 1 zveřejnění značného množství souvisejících informací v příloze (komentáři) k první zveřejněné IFRS účetní závěrce. Tyto informace například zahrnují odsouhlasení (porovnání) hospodářského výsledku a vlastního kapitálu podle předchozích účetních postupů a IFRS a další informace, které slouží uživatelům k pochopení změn vyvolaných přechodem na IFRS.

Příprava podniku na přechod na IFRS

I přes přijetí standardu IFRS 1 je pro české podniky přechod na IFRS komplikovaný a časově náročný. Přechod na IFRS není jen účetní záležitostí. Podniky se musí zabývat

širšími důsledky konverze, jako je dopad na podmínky financování či na odměňování, je nutné získávat a evidovat více údajů v důsledku rozšířených požadavků na zveřejňování a nutnost vysvětlit třetím stranám rozdíly mezi předchozími a novými účetními výkazy.

Na základě zkušeností podniků, kteří již přechod na IFRS provedli, je nutné během přípravy přechodu na IFRS vzít do úvahy následující oblasti:

1. Sestavení zahajovací rozvahy podle IFRS, které – kromě jiného – zahrnuje i následující dílčí kroky:
 - Zjištění rozdílů mezi stávajícími účetními postupy a IFRS (např. v oblasti účtování finančních nástrojů, účtování o rezervách, finančním leasingu, dlouhodobém nehmotném majetku, investicích do nemovitostí, dlouhodobých kontraktech atd.)

- Rozhodnutí o použití volitelných výjimek podle IFRS 1 (tj. posouzení, které ze šesti volitelných výjimek je v situaci daného podniku nejvhodnější použít).

2. Změny vnitřních směrnic a předpisů podniku (včetně například konsolidačních pravidel u skupin podniků, změny podkladů pro rozhodování statutárních orgánů atd.)
3. Školení zaměstnanců v oblasti IFRS
4. Provedení změn v informačním systému podniku
5. Komunikace s věřiteli, akcionáři, analytiky a jinými uživateli
V této oblasti je nutné vzít do úvahy například následující oblasti:
 - jak zareagují akcionáři a burzovní trh, až zjistí, že se změnil hospodářské výsledky a vlastní kapitál podniku;
 - jak zareagují věřitelské banky, pokud by podnik přestal plnit dohodnuté finanční ukazatele;
 - jak ovlivní vybrané varianty u volitelných výjimek podle IFRS 1 výše uvedené změny atd.
6. Zvážení možných důsledků přechodu na IFRS na plnění podmínek systému odměňování pracovníků podniku založeném na dosažení předem stanovených výsledků atd.

Závěr

Je zřejmé, že přechod na účtování a vykazování podle IFRS je velmi komplikovaný a časově náročný proces. Podobně jako v ostatních státech Evropské unie je i pro české podniky (zvláště pro ty s registrovanými cennými papíry) nutné rychle reagovat pro splnění termínů stanovených legislativou, a zároveň využít všech výhod a zjednodušení, které jim nový standard IFRS 1 přináší.

Ing. Pavel Kulhavý



kladem pro daňové přiznání, může uložit pouze správce daně a nikoli soud. Protože žalobkyně ani úpravou žalobního petitu v odvolacím řízení dostatečně neupřesnila, jaké doklady požaduje k vydání, nemohli se dovolatelé ani vyjádřit k tomu, zda požadované doklady vůbec mají; proto dovolatelé ani neakceptují poznámku obsaženou v odůvodnění rozsudku o tom, že netvrdili, že požadované účetní doklady nemají. Dovolatelé proto žádají, aby Nejvyšší soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

Podle bodu 17., hlavy první, části dvanácté, zákona č. 30/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, dovolání proti rozhodnutím odvolacího soudu vydaným před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se projednají a rozhodnou podle dosavadních právních předpisů (to jest podle občanského soudního řádu ve znění účinném před 1. lednem 2001).

Dovolání je ve smyslu § 238 odst. 1 písm. a) o. s. ř. přípustné, avšak není důvodné.

Dovolací soud přihlíží z úřední povinnosti k vadám vyjmenovaným v § 237 odst. 1 o. s. ř. (tzv. „zmatečností“), a (je-li dovolání přípustné) k jiným vadám řízení, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci; jinak je - v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí dovoláním napadeno - vázán uplatněným dovolacím důvodem, včetně toho, jak jej dovolatel obsahově vymezil (§ 242 odst. 1 a 3 o. s. ř.). Jelikož další vady řízení nejsou dovoláním namítány a z obsahu spisu se nepodávají, Nejvyšší soud se zabýval otázkou, zda je dána dovolateli uplatněná zmatečnostní vada ve smyslu § 237 odst. 1 písm. a) o. s. ř. a zda je tedy dán dovolací důvod uvedený v § 241 odst. 3 písm. a) o. s. ř., jehož prostřednictvím lze namítat, že v řízení došlo k vadám uvedeným v § 237 o. s. ř.

Ustanovení § 237 odst. 1 písm. a) o. s. ř. spojuje zmatečnost řízení se skutečností, že bylo rozhodnuto o věci, která nenáleží do pravomoci soudů.

Podle ustanovení § 7 odst. 1 o. s. ř. pak platí, že soudy v občanskoprávním řízení projednávají a rozhodnu-

jí věci, které vyplývají z občanskoprávních, pracovních, rodinných, družstevních jakož i obchodních vztahů (včetně vztahů podnikatelských a hospodářských), pokud je podle zákona neprojednávají a nerozhodují o nich jiné orgány.

Dovolatelé spatřují existenci označené zmatečnostní vady v tom, že:

- rozhodnutí odvolacího soudu je nevykonatelné, jelikož předmětný dům, k němuž mají být vydány příjmové a výdajové doklady, není právním subjektem,
- povinnost předložit účetní doklady, které se staly podkladem pro daňové přiznání, může uložit pouze správce daně, a nikoli soud. Ze spisu se podává, že spor se vede o vydání dokladů týkajících se domu, k němuž měla žalobkyně původně spoluvlastnické právo a který je v současnosti ve výlučném vlastnictví žalobkyně. Takto vymezený předmět řízení do pravomoci soudů - v intencích § 7 o. s. ř. - přísluší.

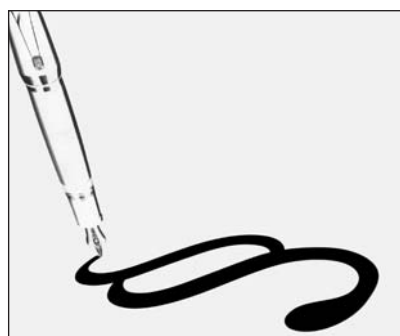
To, že v rozsudečném výroku formulovanou povinnost nelze vykonat (že rozhodnutí v této podobě je případně nevykonatelné) nezpůsobuje (oproti mínění dovolatelů) existenci zmatečnostní vady ve smyslu § 237 odst. 1 písm. a) o. s. ř. (nevede to k závěru o tom, že projednání a rozhodnutí věci není v pravomoci soudu), nýbrž v dovolacím řízení vedeném podle občanského soudního řádu ve znění účinném před 1. lednem 2001 může zakládat existenci tzv. jiné vady řízení (srov. výše cit. § 242 odst. 3 o. s. ř.). Ze žalobního petitu převzatého odvolacím soudem do napadeného rozsudku pak dostatečně určitě vyplývá, které konkrétní doklady a za jaké období mají být žalobkyni vydány. Z obsahového hlediska ani Nejvyšší soud nemá pochybnosti o tom, že - ač mohla být užita vhodnější formulace - požadavek na vydání dokladů o příjmech a vydáních „ve prospěch domu čp. 35 v P.“ nečiní z označeného domu (nepřípustný) subjekt právního vztahu, nýbrž je jím vyjádřena žádost o vydání dokladů o příjmech a vydáních, které se k domu vztahují. Nejvyšší soud rovněž nesdílí přesvědčení dovolatelů, že rozsudek je neurčitý jen proto, že je požadováno vydání nájemních smluv k číselně ozna-

čeným bytům (z výroku je podle mínění Nejvyššího soudu též zřejmé, že jde právě o byty v označeném domě) a nikoli nájemních smluv označených jménem nájemců. Požadavek na identifikaci nájemních smluv označením nájemců by i se zřetelem k charakteru sporu byl přepjatým formalismem neodpovídajícím potřebám reálného života, neboť nový vlastník domu s pronajatými byty může učinit spolehlivý závěr o tom, kdo jsou vlastně nájemci těchto bytů, zpravidla až po předložení příslušných nájemních smluv. Dovolatelům je třeba dát za pravdu v tom, že z hlediska účetního nejsou nájemní smlouvy dokladem o příjmu nebo vydání; to že tyto listiny byly souhrnně označeny jako doklady o příjmu a vydání, však podle jeho přesvědčení (při jinak řádné konkretizaci dokladů) vykonatelnosti rozhodnutí nebrání.

Skutečnost, že správce daně (jímž soud vskutku není) je oprávněn požadovat po daňovém subjektu (dovolatelích) předložení účetních dokladů za určené časové období, pak nevyklučuje pravomoc soudu uložit témuž subjektu (držiteli či vlastníku dokladů), aby je vydal (předal) osobě, která (ač daňovým subjektem pro označené období není) prokáže existenci práva, z něž tento požadavek vyplývá. Potud tedy ani v konkrétním případě nebyla naplněna existence vady řízení dle § 237 odst. 1 písm. a) o. s. ř.

Lze tedy uzavřít, že řízení není postiženo namítanou zmatečnostní vadou a prostřednictvím uplatněného dovolacího důvodu se dovolatelům správnost napadeného rozhodnutí zpochybnit nepodařilo. Nejvyšší soud proto dovolání, aniž ve věci nařídil jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), rozsudkem podle § 243b odst. 1 a 5 o. s. ř. zamítl.

(*epраво.cz*, 8. 1. 2004)



Pracovní poměr jednatele s. r. o. k téže společnosti § 29 ZPr

Činnost statutárního orgánu nevykonává fyzická osoba v pracovním poměru, a to ani v případě, že není společníkem; vznik i zánik tohoto právního vztahu není upraven pracovněprávními předpisy a řídí se obsahem společenské smlouvy. Právní předpisy ani povaha společnosti s ručením omezeným však nebrání tomu, aby jiné činnosti (odlišné od výkonu funkce jednatele) vykonávaly fyzické osoby pro obchodní společnost na základě pracovněprávních vztahů.

Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 15. 1. 2003, sp. zn. 21 Cdo 963/2002

Z odůvodnění:

Žalobce se domáhal, aby bylo určeno, že okamžité zrušení pracovního poměru dané mu žalovanou dopisem ze dne 2. 3. 2000 je neplatné, a aby bylo žalované uloženo zaplatit mu 1 215 000 Kč. Žalobu odůvodňoval zejména tím, že důvody okamžitého zrušení pracovního poměru nejsou pravdivé a neodpovídají skutečnosti. Žalované proto sdělil, že s okamžitým zrušením pracovního poměru nesouhlasí a že trvá na svém dalším zaměstnávání. Protože mu žalovaná neumožnila, aby v práci pokračoval, požaduje po ní náhradu mzdy.

Soud prvního stupně určil, že okamžité zrušení pracovního poměru dané žalovanou žalobci dopisem ze dne 2. 3. 2000 je neplatné, žalobu na zaplacení 1 215 000 Kč zamítl. Z provedených důkazů měl za prokázáno, že pracovní smlouva, kterou dne 30. 12. 1996 uzavřel žalobce, jakožto jednatel žalované, sám se sebou a jmenoval se do funkce ředitele společnosti, je platná, neboť neodporuje ustanovením obchodního zákoníku, ani zákoníku práce. Vychází dále z toho, že Dr. S., jakožto jednatel žalované, byl oprávněn vyhotovit okamžité zrušení pracovního poměru s žalobcem ještě před tím, než byl jako jednatel zapsán do obchodního rejstříku, dovodil, že z obsahu ujednání mezi účastníky

ze dne 27. 10. 1999 je nesporné, že zaměstnanecký poměr žalobce u žalované skončil dnem 28. 2. 2000. Proto následné okamžité zrušení pracovního poměru ze dne 2. 3. 2000 „postrádá svůj smysl“, nemá žádný právní význam a žalovaná v době dání okamžitého zrušení pracovního poměru již v žádném pracovním vztahu se žalobcem nebyla. Protože pracovní poměr mezi žalobcem a žalovanou skončil dříve, než mu bylo dáno okamžité zrušení pracovního poměru, nelze žalobci ani při prohlášení neplatnosti okamžitého zrušení pracovního poměru přiznat nároky podle § 61 ZPr.

K odvolání obou účastníků odvolací soud rozsudek soudu prvního stupně potvrdil. Shodně se soudem prvního stupně dospěl k závěru, že jednatel „společnosti s. r. o.“ může být i zaměstnanec společnosti, ale jen tehdy, jestliže s ním společnost uzavřela pracovní smlouvu na jiný druh práce, než na výkon funkce jednatele. To však podle odvolacího soudu musí platit i obráceně a jednatel tedy nemůže mít uzavřenou pracovní smlouvu, případně být jmenován do funkce, když nevykonává jiný druh práce, než vyplývající přímo z práv a povinností jednatele. Z § 135 ObchZ však podle něj nelze dovodit, že by personální a technický chod společnosti z titulu své funkce jednatel nezajišťoval, zejména, když se soud prvního stupně nezabýval otázkou, které úkony žalobce jako jednatel společnosti nemohl vykonávat. Uzavřel, že pracovní poměr žalobce u žalované, založený ať již jmenováním nebo pracovní smlouvou, vůbec nevznikl, neboť nebylo zjištěno a prokázáno, že by funkce ředitele představovala jiný druh práce, než kterou vykonává jednatel. Nevznikl-li mezi žalobcem a žalovanou pracovní poměr, nemohl být okamžitě zrušen; žalobci ani nemohlo vzniknout právo na náhradu mzdy při neplatném skončení pracovního poměru.

V dovolání proti rozsudku odvolacího soudu žalobce namítá, že

rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Je přesvědčen, že „služební smlouva“, jež jej určila jednatelům žalované, nemůže být pracovní smlouvou ani smlouvou mandátní. Navíc ji za žalovanou podepsaly osoby, které neměly zmocnění za žalovanou jednat. Domnívá se, že je nutno rozlišovat obchodní vedení společnosti od jednání jménem společnosti a že pouze pro jednání jménem společnosti navenek nemůže být s jednatelům uzavřena pracovní smlouva. Nic však nebrání tomu, uvádí dovolatel, aby byla pracovní smlouva uzavřena ohledně obchodního vedení společnosti, neboť tato činnost, na rozdíl od jednání jménem společnosti, směřuje dovnitř společnosti a jde při ní o rozhodování o podnikatelských záměrech. Proto pracovní smlouva, kterou uzavřel jako jednatel žalované sám se sebou, je platná a na základě ní vznikl pracovní poměr, který se žalovaná pokusila ukončit žalobou napadeným okamžitým zrušením pracovního poměru. Navrhl, aby dovolací soud rozsudek odvolacího soudu zrušil a aby mu věc vrátil k dalšímu řízení.

Dovolání není přípustné.

Předpokladem přípustnosti dovolání ve smyslu § 237 odst. 3 OSŘ je závěr dovolacího soudu, že rozhodnutí odvolacího soudu, popřípadě konkrétní v něm řešená otázka, má po právní stránce zásadní význam. Otázku, zda dovoláním napadené rozhodnutí odvolacího soudu má po právní stránce zásadní význam, dovolací soud řeší jako otázku předběžnou (nevydává ohledně ní žádné rozhodnutí) a jeho kladně vyjádřeným závěrem se podané dovolání stává přípustným.

Rozhodnutí odvolacího soudu, které má po právní stránce zásadní význam, je pouze takové, v němž odvolací soud řešil právní otázku, která byla v projednávané věci pro rozhodnutí sporu mezi účastníky určující (tento předpoklad nespĺňuje situace, kdy řešení příslušné právní otázky se nemůže projevit v po-

měrech dovolatele, tedy, zůstane-li jeho postavení vůči druhé straně sporu nezměněno), přičemž současně musí být splněna podmínka, že právní význam rozhodnutí se dotýká rozhodovací činnosti soudů vůbec (má obecný dopad na případy obdobné povahy).

Protože dovolací soud je při přezkoumávání dovoláním napadeného rozhodnutí vázán uplatněnými dovolacími důvody (§ 242 odst. 3 věta první OSŘ), může přípustnost dovolání z hlediska § 237 odst. 3 OSŘ zkoumat pouze ohledně těch právních otázek, které v dovolání dovolatel označil.

Dovolatelem předestřená právní otázka správnosti závěru odvolacího soudu o tom, zda „služební smlouva“ uzavřená mezi žalobcem a žalovanou je platná či nikoli, však povahu otázky zásadního právního významu mít nemůže. Odvolací soud své rozhodnutí postavil na názoru, že pracovní poměr žalobce u žalované nevznikl, nikoli proto, že by posuzoval platnost „služební smlouvy“, ale proto, že nebylo zjištěno a prokázáno, že by funkce ředitele společnosti představovala jiný druh práce, než kterou vykonává jednatel. Vyřešení dovolatelem naznačené právní otázky tak nebylo a ani nemohlo být pro rozhodnutí odvolacího soudu určující.

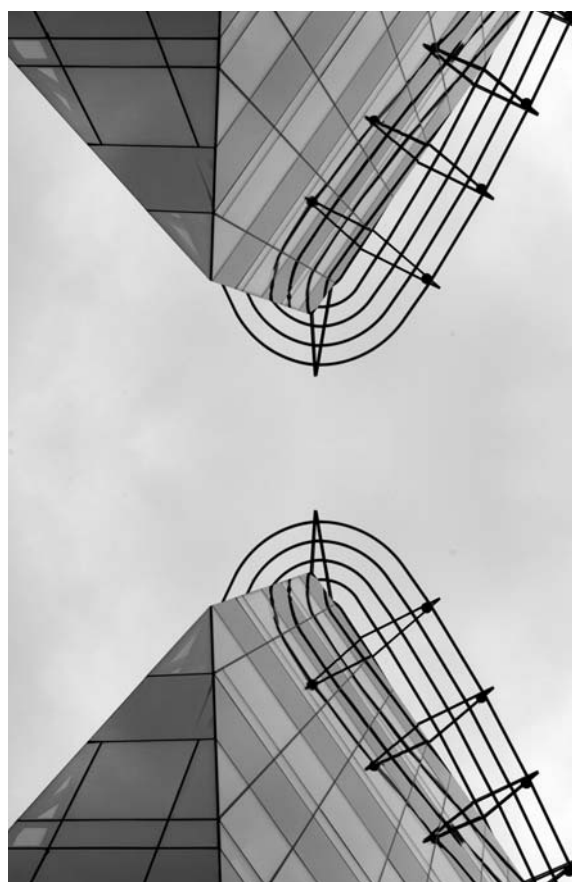
Otázkou, zda jednatel „společnosti s. r. o.“ může být v pracovním poměru ke společnosti, jejímž je jednatelem, se již dovolací soudy zabývaly. Vrchní soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 1993, sp. zn. 6 Cdo 108/92, uveřejněném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek roč. 1995 pod pořadovým č. 13, konstatoval, že činnost statutárního orgánu (popřípadě jeho člena, jde-li o kolektivní orgán) obchodní společnosti s ručením omezeným nevykonává fyzická osoba v pracovním poměru, a to ani v případě, že není společníkem. Právní předpisy ani povaha společnosti s ručením omezeným ale nebrání tomu, aby jiné činnosti pro tuto obchodní společnost vykonávaly fyzické osoby na základě pracovněprávních vztahů, pokud náplní pracovního poměru (nebo jiného pracovněprávního vztahu) není výkon činnosti statutárního orgánu. Nejvyšší soud ČR ve svém rozsudku ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. 21 Cdo 11/98, uveřej-

něném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek, roč. 1999, pod pořadovým č. 63, dále rozvedl, že z § 14 odst. 2 ZPr, jež vylučuje, aby jiného zastupoval ten, jehož zájmy jsou v rozporu se zájmy zastupovaného, lze analogicky dovodit, že statutární orgán nemůže jménem společnosti jednat, jsou-li jeho zájmy v rozporu se zájmy společnosti.

Obě tato rozhodnutí vycházejí z toho, že činnost statutárního orgánu nevykonává fyzická osoba v pracovním poměru, a to ani v případě, že není společníkem. Funkce statutárního orgánu společnosti totiž není druhem práce ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) ZPr a vznik i zánik tohoto právního vztahu není upraven pracovním zákonem. Právní předpisy a rídící se obsahem společenské smlouvy. Právní předpisy ani povaha společnosti s ručením omezeným však nebrání tomu, aby jiné činnosti (odlišné od výkonu funkce jednatele) vykonávaly fyzické osoby pro obchodní společnost na základě pracovněprávních vztahů.

K uvedeným východiskům se jak odvolací soud, tak dovolatel hlásí. Dovolatel však nesporně vychází z toho, že citovaná rozhodnutí zohledňují jen činnost jednatele jako statutárního orgánu společnosti s ručením omezením „navenek“, a dovozují, že jednatel může mít uzavřenu pracovní smlouvu na výkon funkce „obchodní vedení společnosti“. Přitom přehlíží, že výkon funkce jednatele, jakožto statutárního orgánu obchodní společnosti, svým obsahem představuje obě, tedy jak zastupování společnosti navenek, tak obchodní vedení společnosti. V obou případech vykonává jednatel tyto činnosti jako statutární orgán společ-

nosti s ručením omezeným. Tomu ostatně odpovídají i § 9 odst. 1 a § 27 odst. 5 ZPr, která výslovně hovoří o tom, že statutární orgán provádí právní úkony směrem dovnitř společnosti (činí právní úkony v pracovněprávních vztazích jménem zaměstnavatele, provádí jmenování a odvolání do funkcí, jež se tímto způsobem obsazují). Samotná okolnost, provádí-li statutární orgán úkon směrem dovnitř společnosti nebo navenek, nic nemění na tom, že jedná jako statutární orgán a že tato činnost není druhem práce ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) ZPr. Správně proto odvolací soud vycházel z toho, že jednatel společnosti s ručením omezeným nemůže mít



uzavřenu pracovní smlouvu, případně být jmenován do funkce, jestliže nevykonává jiný druh práce, než vyplývající přímo z práv a povinností jednatele. Protože takto odvolací soud rozhodl v souladu s dosud v judikatuře dovolacích soudů zastávaným právním názorem, nepředstavuje rozsudek odvolacího soudu rozhodnutí, které má po právní stránce zásadní význam (§ 237 odst. 3 OSŘ).

(*ipravnik.cz*, 18. 11. 2003)

Příhláška pohledávky do konkurzu

Příhláška věřitelovy pohledávky do konkurzu je podáním, které má charakter žaloby, proto také její náležitosti jsou srovnatelné s náležitostmi žaloby. Skutkové okolnosti, z nichž lze usuzovat na existenci přihlašované pohledávky, musí být vylíčeny tak, aby v přihlášce popsaný skutek, na jehož základě věřitel uplatňuje svůj nárok do konkurzu, umožňoval jeho jednoznačnou individualizaci. Vylíčení těchto skutečností slouží k vymezení předmětu přihlášky po skutkové stránce. Obsahuje-li přihláška pohledávky do konkurzu údaje, jež nezaměnitelným způsobem identifikují skutek, na jehož základě věřitel přihlašuje svůj nárok do konkurzu, ale postrádá-li vylíčení všech skutečností významných při přezkumu pohledávky v konkursu pro posouzení, zda jde o pohledávku pravou, uplatněnou ve správné výši a ve správném pořadí, je to důvodem k popření pohledávky, nikoli důvodem k odstraňování vad přihlášky. Vylíčení rozhodujících skutečností však může mít – zprostředkovaně – původ i v odkazu na listinu, kterou věřitel připojí k přihlášce pohledávky a na kterou v textu přihlášky pohledávky výslovně odkáže.

(Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 29 Cdo 1151/2000, ze dne 30. 1. 2003)

Nejvyšší soud České republiky rozhodl v právní věci žalobkyně Č. k. a., proti žalovanému JUDr. J. M., advokátovi, jako správci konkursní podstaty úpadce E., státního podniku v likvidaci, o určení pravosti a výše pohledávky, vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 51 Cm 506/95, o dovolání žalobkyně proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 27. ledna 2000, č. j. 13 Cmo 44/99 - 49, tak, že rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. ledna 2000, č. j. 13 Cmo 44/99 - 49, zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu jednání.

Zodůvodnění:

Žalobou došlou soudu 7. července 1995, doplněnou podáním došlým soudu 5. ledna 1998, se žalobkyně (K. b. P., s. p. ú.) domáhala určení, že její pohledávka přihlášená v konkursním řízení vedeném u Krajského obchodního soudu v Praze pod sp. zn. K 11/93 ve věci úpadce E., státního podniku v likvidaci, je zjištěna co do důvodu a výše 1 081 490, 51 Kč. Žalobu odůvodnila zejména tím, že při přezkumném jednání konaném dne 8. června 1995 správce konkursní podstaty (žalovaný) pohledávku, kterou přihlásila do konkurzu vedeného vůči úpadci dne 15. února 1995 ve výši 1 129 424,16 Kč, popřel v plném rozsahu, s tím, že žalobkyně není v seznamu přihlášených věřitelů. Skutkově je existence popřené pohledávky v žalobě odůvodněna tím, že právní předchůdkyně žalobkyně, K. b., s. p. ú., nabyla pohledávku od K. b. P. na základě dohody o převodu úvěrů na bývalé trvale se obracející zásoby a příslušných zdrojů ze dne 18. března 1991, jejíž obsah byl upřesněn dohodou z 22. listopadu 1995. K. b. P. se přitom stala věřitelkou úpadce poskytnutím úvěru na trvale se obracející zásoby ve výši 1 053 000 Kč, na základě úvěrové smlouvy ze dne 29. prosince 1990. K. b., s. p. ú. uzavřela s úpadcem hospodářskou smlouvu tvořenou žádostí o převzetí pohledávky z úvěrů na trvale se obracející zásoby ze dne 25. února 1991 (dále též jen „žádost“) a potvrzením o převzetí pohledávky z úvěrů na trvale se obracející zásoby ze dne 2. dubna 1991 (dále též jen „potvrzení“), v rozsahu 842 000 000 Kč. Úpadce se v žádosti zavázal platit úrok v rozmezí jednoho až pěti procent nad platnou diskontní sazbu a úrok byl stanoven ve výši třinácti procent, s tím, že úroky budou inkasovány čtvrtletně, vždy k pátému dni posledního měsíce čtvrtletí. Dne 1. března 1993 uzavřela K. b. s. p. ú. se žalobkyní smlouvu o postoupení pohledávek, jejímž předmětem je i tato pohledávka s příslušenstvím;

postoupení bylo úpadci oznámeno dopisem z 2. června 1993. Při kontrole účtu úpadce v rámci přípravy na incidenční spor pak bylo zjištěno, že vzhledem k chybě v software informační soustavy věřitelky byla pohledávka za úpadcem přihlášená v nesprávné výši ohledně úroku z prodlení. Ke dni prohlášení konkurzu nezaplátil úpadce žalobci na úvěru 842 000 Kč na úroku z úvěru 199 426,85 Kč a na úroku z prodlení 40 063,66 Kč.

Krajský obchodní soud v Praze rozsudkem ze dne 27. října 1998, č. j. 51 Cm 506/95, žalobu zamítl. Soud prvního stupně - odkazuje na ustanovení § 24 odst. 2 a § 128 hospodářského zákoníku (dále též jen „hosp. zák.“) a na ustanovení § 763 obchodního zákoníku (dále též jen „obch. zák.“) - dospěl k závěru, že smlouva o postoupení pohledávky, uzavřená mezi K. b., s. p. ú. a K. b. P. dne 18. března 1991, je ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 hosp. zák. neplatná pro svou neurčitost. Z obsahu smlouvy nevyplývá, kterých konkrétních úvěrů a v jaké výši se postoupení týkalo. Dohoda ze dne 22. listopadu 1995 o upřesnění obsahu Dohody o převodech úvěrů na trvale se obracející zásoby ze dne 18. března 1991, jež měla odstranit případné pochybnosti, pak nemůže napravit právní úkon, který je neplatný. Podle soudu žádost ani potvrzení nenaplní svůj obsahem § 128 hosp. zák. ani nesplňují náležitosti úvěrové smlouvy dle ustanovení § 382a hosp. zák. Žalobkyně též nedoložila, že úvěr byl úpadci vůbec poskytnut. Soud uzavřel, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že K. b. postoupila K. b. s. p. ú. pohledávky vzniklé vůči úpadci na základě úvěru na trvale se obracející zásoby, ani to, že úvěr byl úpadci poskytnut.

K odvolání žalobkyně Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 27. ledna 2000, č. j. 13 Cmo 44/99 - 49, rozsudek soudu prvního stupně potvrdil. Žalobkyně zdůvodňovala vznik nároku uzavřením nepojmenované hospodářské smlouvy mezi

úpadcem a K. b., s. p. ú., a následným postoupením pohledávky z této smlouvy na žalobkyni. Odvolací soud vysvětlil, že těmito úkony nebyl založen smluvní vztah, neboť v případě úkonu úpadce se jednalo toliko o vyjádření požadavku, aby do již existujícího smluvního vztahu vstoupila namísto K. b. K. b., s. p. ú. Ke zjištění učiněným v průběhu incidenčního sporu nemohl odvolací soud přihlídnout, jelikož konkursní věřitel, jehož pohledávka byla v konkursu popřena, se ve smyslu § 23 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále též jen „ZKV“), smí dovolávat pouze právního důvodu uvedeného v přihlášce nebo při přezkumném jednání. V uvedeném případě zdůvodňovala žalobkyně vznik své po-



hledávky jinými skutečnostmi než těmi, jež co právní důvod uvedla v přihlášce pohledávky.

Rozhodnutí odvolacího soudu napadla žalobkyně včas podaným dovoláním, jehož přípustnost opírá o ustanovení § 239 odst. 1 občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), namítajíc, že je dán dovolací důvod uvedený v § 241 odst. 3 písm. d/ o. s. ř., jehož prostřednictvím lze odvolacímu soudu vytýkat, že jeho rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Žalobkyně se domnívá, že odvolací soud nesprávně aplikoval ustanovení § 23 odst. 2 ZKV, když skutečnosti uvedené v přihlášce pohledávky do konkursního řízení považoval za jiné, než které uplatňovala žalobkyně v průběhu incidenčního sporu. Žalobkyně dále uvedla, že v typově podobném případě již Nejvyš-

ší soud vyslovil názor, že právním důvodem vzniku přihlašované pohledávky je nutno rozumět s přihlédnutím k § 20 odst. 2 ZKV skutečnosti, na nichž se pohledávka zakládá, tedy skutkové okolnosti, ze kterých lze na existenci pohledávky usuzovat a nikoliv pouhou právní kvalifikací pohledávky. Právní kvalifikací pohledávky, kterou věřitel své pohledávce přisoudil, není soud v řízení vázán, protože každý úkon je posuzován podle jeho obsahu i když je nesprávně označen. Žalobkyně je přesvědčena, že jak v přihlášce pohledávky, tak i v incidenčním řízení vycházela ze stejných skutkových okolností, dokládala je stejnými listinnými důkazy a v obou případech se tedy dovolávala stejného právního důvodu; proto nemoh-

lo dojít k rozporu s ustanovením § 23 odst. 2 ZKV. Zuzující formální výklad odvolacího soudu, který nepřiměřeně akcentuje označení úkonu a nepřihlíží k jeho obsahu, je v rozporu se zásadou spravedlivého posouzení sporu, odporuje smyslu a účelu zákona a neumožňuje oprávněnému subjektu se domoci jeho práv. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší soud zrušil jak rozhodnutí odvolacího soudu, tak i rozhodnutí soudu prvního stupně a věc vrátil soudu prvního stupně k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření navrhl dovolání jako nedůvodné odmítnout nebo zamítnout. Podle bodu 17, hlavy první, části dvanácté, zákona č. 30/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, dovolání

proti rozhodnutím odvolacího soudu vydaným přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se projednávají a rozhodnou podle dosavadních právních předpisů (to jest podle občanského soudního řádu ve znění účinném před 1. lednem 2001).

Zákonem č. 239/2001 Sb. o Č. k. a. a o změně některých zákonů, byla s účinností ke dni 1. září 2001 zřízena Č. k. a. se sídlem v Praze, Podle ustanovení § 19 odst. 1 tohoto zákona je tato právnická osoba právním nástupcem původní věřitelky K. b. Praha, státního peněžního ústavu, která byla ke stejnému dni zrušena. Nejvyšší soud proto jako s účastnicí řízení namísto původní věřitelky dále jednal s Č. k. a.

Dovolání je ve smyslu § 239 odst. 1 o. s. ř. přípustné, a je i důvodné.

Vady řízení, k nimž dovolací soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 o. s. ř.), nejsou dovoláním namítány a z obsahu spisu se nepodávají; Nejvyšší soud se tedy - v hranicích právních otázek vymezených dovoláním - zabýval správností právního posouzení věci odvolacím soudem. Vzhledem k tomu, že odvolací soud nevymezil právně významné otázky výrokem rozhodnutí, je dovolání přípustné pro všechny právní otázky, na nichž napadené rozhodnutí spočívá a jejichž řešení bylo dovoláním zpochybněno (srov. nálezy Ústavního soudu z 20. 2. 1997, sp. zn. III ÚS 253/96, otištěný v příloze sešitu č. 7, ročníku 1997, Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek).

S přihlédnutím k době, kdy dovoatelka přihlásila svou pohledávku do konkursu, k době konání přezkumného jednání i k době zahájení tohoto sporu, je pro další úvahy Nejvyššího soudu rozhodný výklad zákona o konkursu a vyrovnání, ve znění zákonů č. 122/1993 Sb., č. 42/1994 Sb., č. 74/1994 Sb., č. 117/1994 Sb., č. 156/1994 Sb., a č. 224/1994 Sb.

Právní posouzení věci je obecně nesprávné, jestliže odvolací soud posoudil věc podle právní normy, jež na zjištěný skutkový stav nedopadá, nebo právní normu, sice správně určenou, nesprávně vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval.

Dle § 13 odst. 2, věty první, ZKV v usnesení o prohlášení konkursu

musí být ustaven správce a věřitelé musí být vyzváni, aby přihlásili ve lhůtě třiceti dnů ode dne prohlášení konkursu všechny své nároky s uvedením jejich výše, právního důvodu vzniku a jejich zajištění.

Podle ustanovení § 20 ZKV pak konkursní věřitelé přihlásí své pohledávky, a to ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkursu, i když se o nich vede soudní řízení nebo se provádí výkon rozhodnutí. Současně uvedou, zda uplatňují oddělené uspokojení (§ 28), jakož i jiné důvody pro přednostní pořadí při rozvrhu (odstavec 1). Přihlášky se podávají u soudu dvojmo. Pokud se pohledávka opírá o písemný právní úkon, je třeba připojit i listinu o tomto úkonu (odstavec 2). Správce přezkoumá přihlášky především podle úpadcových obchodních knih a jiných dokladů a vyzve úpadce, aby se k sestavenému seznamu přihlášek vyjádřil. Tento seznam předloží soudu (odstavec 4). Přihláška pohledávky má pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu (odstavec 6).

Přihláška věřitelovy pohledávky do konkursu je podáním (srov. i § 20 odst. 2 ZKV), které má charakter žaloby (srov. účinky jejího podání zakotvené v § 20 odst. 6 ZKV, jakož i skutečnost, že věřitel, který pohledávku do konkursu nepřihlásil, ač tak učinit měl, nemůže být při rozvrhu uspokojen). Vedle náležitostí předepsaných v rozhodné době ustanovením § 13 odst. 2 a § 20 ZKV proto přihláška musela mít i obecné náležitosti podání požadované ustanovením § 42 odst. 4 o. s. ř. a - v rozsahu, ve kterém nestanovil jinak zákon o konkursu a vyrovnání (srov. § 3 odst. 2 ZKV) - náležitosti žaloby předjímané ustanovením § 79 odst. 1 o. s. ř.

Podle ustanovení § 21 ZKV k přezkoumání přihlášených pohledávek soud nařídí přezkumné jednání (odstavec 1). Úpadce i konkursní věřitelé mohou popírat pravost, výši, i pořadí všech přihlášených pohledávek (odstavec 2)

Podle § 23 odst. 1 ZKV pohledávka se pokládá za zjištěnou, byla-li uznána správcem a nebyla-li popřena žádným z konkursních věřitelů. Popření pohledávky úpadcem se poznamenává v seznamu přihlášek, ale nemá pro zjištění pohledávky význam.

Dle § 24 odst. 1 ZKV správce je oprávněn popírat nárok přihlášený konkursním věřitelem, výši nároku nebo jeho právní důvod. O tom soud vyrozumí konkursního věřitele, o jehož nárok jde, a současně ho vyzve, aby nárok, jeho výši nebo právní důvod uplatnil do 30 dnů u soudu, který prohlásil konkurs, nebo u jiného příslušného orgánu s tím, že jinak se na popřený nárok, jeho uplatněnou výši nebo uplatněný právní důvod nevezme zřetel.

Podle § 23 odst. 2, věty první ZKV, konkursní věřitelé pohledávek, které zůstaly sporné co do pravosti, výše nebo pořadí, mohou se domáhat určení svého práva; žalo-



bu musí podat proti popírajícím konkursním věřitelům i správci, směji se v ní dovolávat jen právního důvodu uvedeného v přihlášce nebo při přezkumném jednání a pohledávku mohou uplatnit jen do výše v nich uvedené.

K popření pohledávky stanoví soud přiměřenou lhůtu s poučením, že při zmeškání lhůty podle § 24 odst. 1 ZKV nelze k takovým pohledávkám přihlížet (§ 23 odst. 4 ZKV).

Závěr, že přihláška věřitelovy pohledávky do konkursu je podáním, které má charakter žaloby (srov. výše), předznačuje také míru skutkových okolností nezbytných k tomu, aby přihlášku bylo možné pokládat za procesní úkon, který nemá vady, a aby bylo možné posoudit, zda údaje, jež obsahuje žaloba o požadované určení, lze charakterizovat jako ty, které odpovídají právnímu důvodu uvedenému v přihlášce nebo při přezkumném jednání (§ 23 odst. 2, věta první, ZKV). Ve shodě s tím, jak je interpretován v ustanovení § 79 odst. 1 o. s. ř. formulova-

ný požadavek, aby žaloba obsahovala vylíčení rozhodujících skutečností (v právní teorii srov. např. Bureš, J. - Drápal, L. - Mazanec, M.: Občanský soudní řád. Komentář. 3. vydání. Praha, C. H. Beck 1997, str. 168 a v judikatuře usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. října 2002, sp. zn. 21 Cdo 370/2002, uveřejněné v časopise Soudní judikatura č. 11, ročník 2002, pod číslem 290), pak skutkové okolnosti, z nichž lze usuzovat na existenci přihlašované pohledávky, musely být vylíčeny tak, aby v přihlášce popsany skutek (skutkový děj), na jehož základě věřitel uplatňuje (přihlašuje) svůj nárok do konkursu,

umožňoval jeho jednoznačnou individualizaci (nemožnost záměny s jiným skutkem). Vylíčení těchto skutečností slouží k vymezení předmětu přihlášky po skutkové stránce.

Žaloba, která je projednatelná, včetně tohoto, že obsahuje vylíčení rozhodujících skutečností (§ 79 odst. 1 o. s. ř.), však ještě nemusí být žalobou, na jejímž základě lze v ní uplatněnému požadavku vyhovět; tomu může bránit (a to i pro účely vydání platebního rozkazu nebo rozsudku pro zmeškání) okolnost, že ani v pozdější fázi řízení nebyly uplatněny všechny pro rozhodnutí věci významné skutečnosti (srov. § 101 odst. 1 o. s. ř.).

Obdobný vztah platí pro přihlášku nevykonatelné pohledávky do konkursu a obsah žaloby vyvolané popřením pravosti, výše nebo pořadí této pohledávky, limitovaný ustanovením § 23 odst. 2, věty první, ZKV. Jinak řečeno, obsahuje-li přihláška pohledávky do konkursu údaje, jež nezaměnitelným způsobem identifikují skutek (skutkový děj), na jehož základě věřitel přihla-

šuje svůj nárok (v peněžité formě) do konkursu, ale postrádá-li vylíčení všech skutečností významných při přezkumu pohledávky v konkursu pro posouzení, zda jde o pohledávku pravou, uplatněnou ve správné výši a ve správném pořadí, je to důvodem k popření pohledávky (co do pravosti, výše nebo pořadí), nikoli důvodem k odstraňování vad přihlášky.

Jestliže konkursní věřitel (přihlašovatel pohledávky) ve včas podané žalobě o určení pravosti, výše nebo pořadí nevykonatelné pohledávky (nebo v pozdějších fázích řízení o této žalobě) popřené správcem konkursní podstaty nebo některým z konkursních věřitelů, uvede vedle rozhodujících skutečností, jež obsahovala již přihláška, i další potřebná tvrzení, významná podle hmotného práva pro jeho úspěch v incidenčním sporu (pro doložení toho, že jde o pohledávku pravou, že jde o pohledávku uplatněnou ve správné výši nebo o pohledávku uplatněnou ve správném pořadí), pak tím nevybočuje z mezí, kladených jeho žalobním tvrzením ustanovením § 23 odst. 2, věty první, ZKV. Jinak řečeno, takový postup není v rozporu s požadavkem, že v žalobě o požadovaném určení nevykonatelné pohledávky se žalobce smí dovolávat jen právního důvodu uvedeného v přihlášce nebo při přezkumném jednání a pohledávku může uplatnit jen do výše v nich uvedené. To platí bez zřetele k tomu, zda k popření pravosti, výše nebo pořadí nevykonatelné pohledávky vedla právě okolnost, že přihlašovatel pohledávky sice vylíčil (v přihlášce nebo při přezkumném jednání) rozhodující skutečnosti, na nichž se pohledávka zakládá, nikoli však všechny skutečnosti významné pro zjištění pohledávky (pro to, aby byla uznána za pohledávku pravou, uplatněnou ve správné výši a ve správném pořadí).

Ve shodě s výše formulovanými závěry se tudíž úkol Nejvyššího soudu soustřeďuje k prověření správnosti úsudku odvolacího soudu, že žalobkyně v rozporu s ustanovením § 23 odst. 2, věty první, ZKV uplatnila o vzniku své pohledávky jiné rozhodující skutečnosti než ty, které jako právní důvod obsahovala přihláška.

Skutkový stav věci nebyl dovoláním zpochybněn a Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vychází.

Odvolací soud založil své závěry především na zjištěných učiněných z přihlášky pohledávky do konkursu ze dne 15. února 1994, došlé konkursnímu soudu 23. února 1994. K. b. P., s. p. ú. zde jako konkursní věřitelka odůvodnila svou pohledávku tak, že K. b., s. p. ú. uzavřela s právním předchůdcem úpadce hospodářskou smlouvu tvořenou „Žádostí o převzetí pohledávky z úvěrů na TOZ“ ze dne 25. února 1991 a „Potvrzením o převzetí pohledávky z úvěrů na TOZ“ ze dne 2. dubna 1991 v rozsahu 842 000 Kč a úpadce se v „Žádosti“ zavázal platit úrok v rozmezí jednoho až pěti procent nad platnou diskontní sazbu (článek I. přihlášky). Dále tamtéž uvedla, že dne 1. března 1993 byla mezi K. b., s. p. ú. a konkursním věřitelem (rozuměj K. b. P., s. p. ú.) uzavřena smlouva o postoupení pohledávek, jejímž předmětem je i tato pohledávka za úpadcem, včetně příslušenství. Postoupení pohledávky bylo úpadci oznámeno dopisem K. b., s. p. ú., ze dne 2. června 1993 (článek II. přihlášky). K doložení tvrzení obsažených v článku I. přihlášky nabízela konkursní věřitelka v přihlášce žádost o převzetí pohledávky z úvěrů na trvale se obracející zásoby ze dne 25. února 1991 a potvrzení o převzetí pohledávky z úvěrů na trvale se obracející zásoby ze dne 2. dubna 1991. Podle článku III. přihlášky ke dni prohlášení konkursu činí pohledávka konkursního věřitele za úpadcem na neplaceném úvěru 842 000 Kč na nesplaceném úroku 199 426, 85 Kč a na úroku z prodlení 87 997,31 Kč. Konkursní věřitel uzavřel, že přihlašuje pohledávku v celkové výši 1 129 424,16 Kč.

Věřiteli, který se domáhá (žalobou či - v konkursním řízení - přihláškou) peněžitého plnění po dlužníku jako právní nástupce původního věřitele z titulu singulárního úspěse (jako postupník ze smlouvy o postoupení pohledávky, kterou pohledávku od původního věřitele - postupitele - nabyt), nestačí tvrdit pouze skutečnosti rozhodné pro prokázání existence platné postupní smlouvy. Závěr, že je zde platná smlouva o postoupení pohledávky (že nastala právní skutečnost, s níž právní předpisy spojují převod prá-

va na jiného), totiž ještě nevyovídá ničeho o tom, zda tvrzená pohledávka, která měla být označenou smlouvou převedena, tu vskutku je, ani o tom, na jakém skutkovém a právním základě tato pohledávka původně vznikla.

Nicméně, Nejvyšší soud již v rozsudku ze 15. května 1996, sp. zn. 3 Cdon 370/96, formuloval závěr, podle kterého vylíčení rozhodujících skutečností může mít – zprostředkovaně – původ i v odkazu na listinu, kterou žalobce (coby důkazní materiál) připojí k žalobě a na kterou v textu žaloby výslovně odkáže. Jestliže tedy K. b. P., s. p. ú. v přihlášce pohledávky do konkursu tvrdí, že její nárok plyne ze žádosti a z potvrzení, jestliže tyto listiny, na něž výslovně v přihlášce odkazuje, k přihlášce připojila a jestliže z obsahu těchto listin plyne, že uplatněný nárok má původ v ujednání (smlouvě) o úvěru na trvale se obracející zásoby uzavřeném mezi K. b. (Praha) a úpadcem, pak neexistuje zákonná překážka, jež by bránila uplatnění těchto tvrzení (v režimu § 101 o. s. ř.) přihlašovatelkou pohledávky (žalobkyní) v řízení o určení pravosti pohledávky. Ve smyslu výše rozvedených závěrů totiž nejde o skutková tvrzení, jež by neměla původ – podle § 23 odst. 2, věty první, ZKV – v právním důvodu (ve skutečnostech) uvedeném v přihlášce. Jinak řečeno, podle obsahu přihlášky a připojených listin (na něž se v přihlášce odkazuje) nebránilo ustanovení § 23 odst. 2, věty první, ZKV žalobkyni (přihlašovatelce pohledávky) v incidenčním sporu o určení pravosti pohledávky v tvrzení, že uplatněný nárok se odvíjí ze smlouvy o úvěru na trvale se obracející zásoby uzavřené mezi její právní předchůdkyní K. b. P. na straně jedné a úpadcem na straně druhé dne 29. prosince 1990.

Dovolací důvod dle § 241 odst. 3 písm. d) o. s. ř. byl tudíž uplatněn právem. Nejvyšší soud proto, aniž ve věci nařizoval jednání (§ 243a odst. 1, věta první, o. s. ř.), napadený rozsudek odvolacího soudu zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

(*epravo.cz*, 7. 1. 2004)

FEE vyzývá ke koordinaci při aplikaci mezinárodních standardů IFRS v Evropě

Evropská federace účetních FEE v lednu tohoto roku vyzvala k vytvoření evropského orgánu, který by koordinoval aplikaci mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS v Evropě. Klíčovou úlohu by přitom měl hrát Výbor evropských regulátorů cenných papírů CESR (Committee of European Securities Regulators).

V diskusním materiálu nazvaném European Enforcement Coordination FEE volá také po novém rozšíření konzultačního mechanismu, který by všem akcionářům umožnil zapojit se do soustavného rozvoje systému uplatňování mezinárodních směrnic. Tento diskusní materiál přichází v příhodnou dobu a bude sloužit jako příspěvek do konzultací CESR ohledně navrhovaného Standardu č. 2, který se týká finančních informací a koordinace aktivit při jejich uplatňování, uvádí se v tiskové zprávě FEE.

Blížící se přijetí mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS v Evropě, které umožní srovnatelnost finančních informací v Evropské unii, bude mít klíčový význam právě pro úplnou integraci evropského kapitálového trhu. Nová evropská pravidla pro finanční výkaznictví budou od roku 2005 platit prakticky pro všechny společnosti kótované na burzách v zemích Evropské unie, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

Úlohou evropského koordinačního orgánu bude zajistit konzistenci používaných postupů a rozhodnutí přijímaných na národních úrovních tak, aby byla vytvořena základna pro aplikaci IFRS.

Evropská koordinace uplatňování standardů (EEC, European Enforcement Coordination) by měla mít tyto funkce:

- koordinace důležitých kroků přijímaných na národní úrovni pro

jednotnou aplikaci mezinárodních standardů;

- monitoring a předkládání zpráv Výboru evropských regulátorů cenných papírů (CESR) o dodržování principů CESR u členů a sledování uplatňování těchto principů u nečlenů;
- ve spolupráci s CESR udržování kontaktů s ostatními organizacemi ve světě, zejména s Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry (IOSCO);



- vytvoření konzultačního mechanismu;
- koordinace interních a externích databází obsahujících přijímaná rozhodnutí;
- sledování sankcí za nedodržování předpisů.

Jediným orgánem, který by interpretoval IFRS, by měl být podle FEE Mezinárodní výbor pro interpretaci finančního výkaznictví IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee). „Z důvodu konkurenční schopnosti, srovnatelnosti a vybírání zisku požadují globální finanční trhy finanční informace, které jsou v souladu s globálními standardy a glo-

bální interpretací“, dodal k tomu prezident FEE David Devlin.

Všechny prováděcí orgány by se měly zavázat k tomu, že vyvinou patřičné úsilí a budou konzultovat a koordinovat hlavní rozhodnutí s EEC, ale také je vzájemně konzultovat se sousedními zeměmi. Jde například o rozhodnutí, které by mohlo být v rozporu s předchozím rozhodnutím stejného či jiného evropského orgánu, dále o rozhodnutí, které by mohlo mít velký dopad na finanční trh, nebo o takové rozhodnutí, u něhož hrozí podstatně odlišný výklad mezi jednotlivými společnostmi a zeměmi v Evropě.

EEC by měla mít právo se dotazovat na opodstatněnost kteréhokoli rozhodnutí, ale nemohla by zrušit národní rozhodnutí.

Evropská federace účetních je pro jednotné globální standardy a interpretace, a to pro IFRS a výklady IFRIC. FEE nepodporuje vytvoření evropských standardů nebo interpretace, které by se lišily od IFRS/IFRIC a platily jen v Evropě. Výhodou mechanismu interpretace podle IFRS/IFRIC po roce 2005 bude například to, že ve specifických případech se bude v Evropě postupovat jednotně. Díky jednotné interpretaci by se mělo také předejít tomu, aby jednotlivé společnosti a auditoři přijímali rozdílná rozhodnutí v podobných situacích.

Podle FEE je žádoucí rozšířit konzultační mechanismus na všechny akcionáře, kteří by měli možnost vyjádřit se k obecným předpisům a zároveň by působili jako zpětná vazba pro EEC. Tento mechanismus by neměl mít formální strukturu - mohl by fungovat formou veřejného slyšení, kulatého stolu nebo konzultačního panelu organizovaného EEC.

EEC by měla pravidelně komunikovat s Mezinárodní radou pro

účetní standardy (IASB), Mezinárodním výborem pro interpretaci finančního výkaznictví (IFRIC) a Evropskou poradní skupinou pro finanční výkaznictví (EFRAG). Měla by také nastolovat otázky a řešit s IASB a IFRIC obecné problémy, například když dospěje k závěru, že IFRS vyžadují úpravu, dodatek či interpretaci.

EEC by měla zveřejňovat každoročně zprávu o svých postupech a koordinaci přijímaných rozhodnutí. Kromě toho by podle FEE měla vést dvě databáze, jednu interní a druhou veřejnou. Interní databáze

má obsahovat všechna rozhodnutí přijímaná ve specifických případech na národní úrovni, která by po konzultacích sloužila jako základ pro jednotný postup v celé Evropě. Každý národní orgán by měl možnost získat přehled o tom, jaká rozhodnutí jsou přijímána v určité oblasti v jiných zemích. Velkým problémem při vytvoření takové databáze bude překlad a kontrola překladu. Zvažuje se režim poskytování informací v angličtině s možností stručného shrnutí v dalších jazycích. Veřejná databáze by zahrnovala přijatá národní rozhodnutí, zveřejněná v jednotlivých

zemích. Tato databáze by sloužila jako centrální informační bod.

Diskusní materiál Discussion Paper - European Enforcement Coordination z listopadu 2003 si lze volně stáhnout z webových stránek FEE - <http://www.fee.be> nebo objednat faxem u Sylvie Romancide (fax: 0032 2 231 11 12, případně e-mailem (e-mail: Sylvie_Romancide@fee.be)).

Více informací o CESR a navrhovaném Standardu č. 2 lze získat na internetové adrese <http://www.europefesco.org/v2/default.asp>

(av)



IFAC mapuje činnost výboru pro veřejný sektor

Mezinárodní federace účetních IFAC zahájila rozsáhlý externí průzkum činnosti svého Výboru pro veřejný sektor (PSC, Public Sector Committee), který se zaměřuje na potřeby účetnictví, auditu a finančního výkaznictví veřejného sektoru, to je národních, regionálních a místních vlád a příslušných vládních agentur. Panelový průzkum by měl vyústit v doporučení, jak by PSC měl v dlouhodobém výhledu plnit svou úlohu a cíle.

Formou dotazníku chce IFAC zjistit názor všech, kteří mají co do činění s finančním výkaznictvím ve veřejném sektoru. Panel pak na základě průzkumu doporučí, kudy by

se PSC měl ve své činnosti ubírat v příštím desetiletí, uvádí se v tiskové zprávě IFAC.

Výbor pro veřejný sektor se od roku 1977 soustředil na stanovení mezinárodních standardů pro veřejný sektor, a to pomocí svého ambiciózního projektu Standards Project. V první etapě tohoto projektu PSC vypracoval 20 klíčových standardů založených na mezinárodních účetních standardech IAS, nyní známých jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). V současné době probíhá druhá etapa projektu, která zahrnuje specifickou účetní problematiku veřejného sektoru, jako jsou sociální politika vlád a nedevizové transakce, mezi nimi například daňová a rozpočtová problematika.

zové transakce, mezi nimi například daňová a rozpočtová problematika.

Rada IFAC se na svém zasedání, které se konalo v polovině listopadu minulého roku v Singapuru (pozn. red. zúčastnil se ho i prezident Komory auditorů ČR Ing. Petr Kříž), zabývala klíčovou otázkou vnitřní reformy federace s cílem zvýšit důvěru veřejnosti v účetní výkaznictví. Reformní kroky zahrnují založení nové Rady pro dohled ve veřejném zájmu (Public Interest Oversight Board – PIOB). Úlohou PIOB bude dohlížet na tvorbu auditorských standardů a zajišťování kvality auditu, ale i na dodržování etiky a na vzdělávací činnost.

(av)

Kolaps Parmalatu potvrdil, že finanční skandály se Evropě vyhýbat nebudou

Když se v Americe pod tlakem obrovských finančních skandálů Enronu a dalších firem rozhodli zpřísnit pravidla hry na kapitálovém trhu, byla Evropa v klidu. Co je možné v Americe, to tady nejde, bylo převažující mínění. Od konce minulého roku je to naopak: to ve Spojených státech si nikdo neumí ani představit tak brutální podvod, jaký předvedli šéfové italského potravinářského koncernu Parmalat.

Ten v prosinci nesplatil emisi dluhopisů a spadl do režimu nucené správy, což je v italské úpadkové legislativě obdoba amerického režimu ochrany před věřiteli. Ať už Parmalat skončí rozprodejem aktiv nebo vyrovnáním s věřiteli, většinu z odhadovaných deseti až patnácti miliard dolarů věřitelé rozhodně neuvidí.

Klubko finančních vztahů okolo Parmalatu budou vyšetřovatelé rozplétat ještě dlouho. Již teď je však jasné, že klíčové položky, vykazované v rozvaze této firmy, aktiva za 4 miliardy eur a dluhy ve výši 6 miliard, nemají nic společného s realitou. Prasklo to loni v prosinci, když Bank of America vyvrátila tvrzení Parmalatu, že prostřednictvím dceřiných společností má na účtu u této banky pět miliard dolarů. Jinými slovy, ukázalo se, že příslušné dokumenty někdo v ústředí Parmalatu prostě zfalšoval.

Tento triviální podvod kontrastuje s hojným využíváním sofistikovaných derivátových transakcí, podobných těm, jaké položily Enron, pomocí nichž - jak se teď ukazuje - Parmalat také zkrusoval obraz o svém hospodaření.

Výsledek, který se zatím noří z mlhy, překonává vše, co si dosud Evropa dokázala představit. Nejčastější odhady výše dluhů firmy (loňský obrat 9,4 mld. eur), která je finančně zcela na dně, se pohybují

okolo 13 miliard dolarů. Je to obrovská částka nejenom vzhledem k velikosti Parmalatu: je to také osm desetin procenta celého italského HDP.

Není to první evropský finanční skandál, ale jeho rozsah bere dech. Nabízí se proto paralela s kolapsem amerického energetického koncernu Enron: bude i Parmalat rozbuškou, která uvolní lavinu změn v pravidlech pro účetnictví, vykazování hospodářských výsledků, nebo audit? Ukazuje se, že nejspíš nebude. Některé změny, které by jako reakce na kauzu Parmalat přicházely v úvahu, jsou již na cestě pod dojemem skandálů USA. Ale to nebude stačit.

„Parmalat je jen jedna malá kapka. Vždyť kdyby v USA byla jen kauza Enron (a ne také kauzy WorldCom, Xerox, Waste Management, Merck, Tyco International, Adelphia Communication, Dynegy, Consec), tak by k žádným radikálním změnám, jak je dnes vidíme v Sarbanes-Oxleyho zákonu, nedošlo. Musíme tedy ještě chvíli počkat. Ale nemusíme se bát, těch kostlivců bude i v Evropě dost,“ uvádí Petr Marek, proděkan Fakulty financí a účetnictví na pražské VŠE.

Kauza Parmalat je také výjimečná tím, že její hlavní částí je čistý podvod. Na to upozorňuje František Dostálek, řídicí partner KPMG ČR:

„Podle toho, co je známo, to vypadá, že by k takovému podvodu mohlo dojít v téměř jakémkoliv legislativním a regulatorem prostředím. A to zvláště v situaci, kdy vlastnictví a výkonné řízení firmy je v jedněch rukou.“

Audit a řízení firem jsou dvě oblasti, na něž se upírá kritické oko veřejnosti. Dosud chystané změny v Evropě se přitom zaměřují spíše na oblast řízení firem (corporate governance), zatímco auditoři dosud tla-

kům odolávají. V USA jsou podřízeni dohledu nově ustaveného výboru při tamní komisi pro cenné papíry. Tento výbor má navíc tendenci zahrnout do své působnosti i zahraniční auditory, kteří auditují společnosti, obchodované na amerických trzích, nebo jejich pobočky. Ani Evropa se dozoru nevyhne. Radikální je například František Dostálek z KPMG. „Samoregulace určitě nestačí. (...) Všichni víme, že situace, kdy mají firmy či jednotlivci pracující v oboru kontrolovat sami sebe, nemusí být plně funkční a hlavně neposiluje vnímání příslušné profese jako plně nezávislé, což je v případě auditorů klíčové,“ říká Dostálek.

Zatím není na obzoru žádný celoevropský dohled, ale k národnímu řešení se schyluje i u nás. Podle Petra Kříže, partnera PricewaterhouseCoopers v oddělení auditorů a poradenských služeb „i u nás začínají probíhat diskuse o vhodné institucionální formě a způsobu vzniku, obsazení a financování nezávislého dohledu nad kvalitou auditu.“

Než se dočkáme nezávislého dozoru, který mohou auditoři stejně teoreticky propagovat jako prakticky brzdit, podívejme se na jejich fungování v rámci stávajících pravidel. Klíčovou otázkou je, jak zajistit jejich nezávislost, resp. jak zamezit jejich závislosti na vedení firem. Tomu mají sloužit jednak změny ve způsobu řízení firem, jednak pravidla pro samotné auditory.

Za největší nebezpečí pro správné fungování auditora se považuje, když auditor kontroluje to, co sám navrhl. Auditoři totiž firmám poskytují i poradenské služby, z nichž mají často víc, než kolik dostanou za audit. Nebezpečné to je dvakrát. Riziko, že auditor nebude kritický k výsledkům své vlastní práce, ještě není největším problémem. Pokud

totiž jako poradce jednal v souladu se svým přesvědčením auditora, jistě nenavrhl operace, které by později musel odmítnout. Větším rizikem je, že zaslepen tučnou odměnou se neodvážá odporovat zákazníkovi a jako poradce mu navrhne řešení, o němž ví, že není korektní - a že pak ze stejných důvodů vše schválí.

Lepší řízení firem

Nově prosazované principy řízení firem mají za cíl vytvořit hradbu mezi auditory a vedením firem. Cesty k tomu jsou tři: znemožnit

vycházející z principů OECD, vytvořený pracovní skupinou vedenou Tomášem Ježkem. Kodex byl na sklonku loňského roku novelizován a řada českých obchodních společností se k němu začíná dobrovolně hlásit. V budoucnu bude zřejmě potřebné některé základní principy tohoto kodexu vnést do závazných právních norem, i když dobrovolná forma má i řadu výhod," říká Petr Kříž.

Ustavení požadovaných výborů při správních radách je jedna věc, jejich naplnění vhodnými lidmi pak druhá. Požadavky na ně jsou přísne.

Omezení pro auditory

Kromě opatření k zajištění nezávislosti auditorů na straně firem jsou prosazována také opatření na straně samotných auditorů. Ta směřují do dvou oblastí: je snaha omezit nebo rovnou zakázat doplňkové služby, které auditori poskytují svým klientům. A za riziko se považuje, když audit ve firmě dělají po roky stále tiž lidé. To se řeší více či méně závaznou rotací partnerů auditorských firem, nebo rovnou celých firem.

Auditoři se jakýmkoli omezením samozřejmě brání. V případě služeb však v Americe již prohráli a nová legislativa jim jejich poskytování téměř zakazuje. Na rozsah problému, jaký tento zákaz vyřešil, ukazuje proděkan Marek.

„Podle studie Univerzity v Illinois na každý dolar poplatků za audit platili klienti v průměru 2,69 USD za neauditorské konzultace," cituje Marek loňský lednový Business Week. V Británii to ještě loni byl podle serveru AccountancyAge 1,6 násobek. Údaje za ČR nejsou k dispozici. Jako jediný z oslovených zástupců velké auditorské čtyřky se k tomu vyjádřil František Dostálek z KMPG. „Rozsah neauditorských služeb, které naše firma v České republice poskytuje svým auditním klientům, je v souhrnu podstatně nižší než tržby za audit a ani u jednoho klienta nepřevyšuje podstatně cenu auditu," uvedl.

Co se povinné rotace auditorů týče, tam nebezpečí drakonických opatření pominulo. Nezávislé studie totiž ukazují, že na to, aby úplně nový auditor pronikl do problematiky, je třeba hodně času - a tedy i peněz. Navíc, častou rotací auditorů trpí kvalita auditů. Ostatně, Parmalat povinnosti vyměnit auditora čelil - a poradil si bez újmy na kvalitě podvodů, které vykazoval.

Od roku 1990, kdy Parmalat vstoupil na burzu, jej auditovala italská odnož americké sítě Grant Thornton. Podle zákona však Parmalat musel po devíti letech auditora vyměnit. Udělal to tak, že nositel klíčového byznysu, společnost Parmalat, SpA, najal Deloitte & Touche. A matku, Parmalat Finanziaria, dál auditoval původní auditor - stejně, jako klíčovou off-shore společnost Bonlat. Rozdělení celkového byznysu mezi dva auditory, když v celé skupině probíhají sple-



manažerům rozhodování o tom, kterého auditora najmout, případně zda jej vyměnit, odříznout je od rozhodování o schvalování práce auditorů a o odměně, kterou mají dostat - a konečně, nepřipustit, aby auditor, převlečený za poradce, rozhodoval o personálních otázkách na manažerské úrovni, především o platech.

V USA je snaha o nezávislost auditorů příkazem doby. Pro každý ze tří výše uvedených okruhů vznikají v rámci správních rad společností speciální výbory, na jejichž členy jsou kladeny zvláštní požadavky co do nezávislosti na firmě i co do odborných schopností.

Snaha o správnou praxi v řízení firem je patrná i v Česku. „Existuje Kodex správy a řízení společností

Určená část členů správních rad a hlavně těchto výborů totiž musí rozumět finanční problematice, část z nich musí být dokonce finančními experty.

To je problém i třeba v Británii, která je jednou z nejvyspělejších zemí co se týká řízení firem. Tam jsou právě tyto požadavky terčem kritiky. Firmy se bojí, že experty neseženu, nebo jen za drahý peněz. Tím spíš u nás, jak připomíná Marek Spurný, ředitel odboru emisí z Komise pro cenné papíry: „Zastoupení nezávislých expertů je žádoucí, ale je obtížné tyto odborníky najít. A je to navíc nákladné.“ Marek Spurný upozorňuje, že i ve Velké Británii předpokládají, že se tyto požadavky podaří prosadit nejdříve v roce 2007.

tité řetězce sofistikovaných finančních operací, vytvořilo podmínky k úspěšnému tajiání skutečného finančního zdraví celé skupiny...

Bič na manažery?

Důležitým nástrojem v boji proti finanční kriminalitě je v nové americké legislativě zpřísnění trestních sazeb pro manažery. Těm nově za falšování účetnictví hrozí až dvacet let

Experti se shodují, že se bude prohlubovat přibližování účetních standardů IFRS s americkými US GAAP. Konzultant Robert Mládek, specialista na mezinárodní účetní standardy, dokonce očekává vznik jednotného kapitálového trhu na obou stranách Atlantiku. Evropa podle něj bude tím, kdo bude muset podstoupit větší změny. „Za několik let budou evropské účet-



vězení. Navíc nově musejí podepisovat, že výkazy, které předkládají, odpovídají skutečnosti.

Ani při důkladném pátrání se nedá najít hlas, který by toto opatření označil za následovníhodné. Američané se prý touto úpravou jen snaží dosáhnout stavu, jaký v Česku již máme, protože statutární zástupci firem přece výkazy podepisují už teď. Takže snaze pohnat případně manažery k odpovědnosti stojí v cestě jediná překážka - dokázat jim podvodný úmysl, zní unisono.

Je to však složitější. Zákon Sarbanes-Oxley totiž manažerům ukládá navíc povinnost osvědčit, že ve výkazech nic podstatného nechybí.

Další reakce

Hlavním ponaučením, které se z kauzy Parmalat zatím rýsuje, je potřeba účinného dozoru nad finančními trhy. Sílí volání po podobném řešení, jaké mají ve Velké Británii. Tam došlo k integraci dohledu a k vytvoření orgánu Financial Services Authority. Boje okolo této integrace (hlavně zavilý odpor tamní centrální banky) však v Británii trvaly deset let a jazýček na vahách převážily až velké finanční skandály z devadesátých let.

nictví, reporting a audit téměř k nerozeznání od toho amerického," věští Mládek.

Problémy českých firem Mládek neočekává. „Všechny problémové české firmy brzy zmizí, a s nimi jejich problémy. Ty, které vzniknou místo nich, pak nebudou mít s dodržováním pravidel žádné problémy, protože jejich vedení pochopí, že kapitálový trh jim přinese mnoho výhod.“ Navíc Robert Mládek upozorňuje s černým humorem na jedno pozitivum tristního stavu českého kapitálového trhu:

„Podvádění individuálních investorů, protože jich už mnoho není, tady dávno vyšlo z módy.“

Příklad souboru opatření

Americká společnost Cendant Corporation (rozsáhlý koncern, zaměřený na služby v cestovním ruchu a na realitním trhu) začátkem roku oznámila další změny ve svém corporate governance (CG). Cílem je posílit schopnost správní rady (Rada) hájit dlouhodobé zájmy všech, kdo mají na firmě zájem. Oznámené změny jsou další várkou vylepšení, která probíhají každoročně od roku 1999.

Nové změny:

- Rada navrhne valné hromadě odvolání všech svých členů, aby mohli být zvoleni noví. Současně navrhne, aby členové Rady byli voleni vždy jen na rok.
- Členové Rady mají povinnou účast na všech pravidelných zasedáních. Absence člena Rady má být považována za zcela výjimečnou událost.
- Omezuje se možnost působit ve správních radách jiných firem pro externí členy Rady a zcela se zakazuje pro členy Rady z řad managementu (s výjimkou případů, kdy je manažer vyslán, aby hájil zájmy firmy).
- Členové Rady procházejí jednorázovým rozsáhlým školením s cílem dostat informace a rady od expertů nezávislých na společnosti.
- Špičkoví manažeri musejí povinně vlastnit akcie firmy v objemu aspoň šestinásobku (CEO) po dvojnásobek (výkonní viceprezidenti) základního ročního platu.
- Rada prosadila vzdělávací program v oblasti práva a etiky pro všech 90 tisíc zaměstnanců firmy po celém světě.

Předchozí změny:

- Dvě třetiny členů Rady musí být osoby nezávislé na firmě. V současnosti je nezávislých deset z patnácti členů, a to i podle interních pravidel, která jsou přísnější než ta, přijatá Newyorskou burzou.
- Konec vyhlásování předběžných výsledků. A konsolidace přidružených společností, nebo jejich úplné vyčlenění.
- I členové Komise pro odměňování manažerů a pro CG musí splňovat dodatečnou podmínku nezávislosti, jejichž splnění americká Komise pro cenné papíry vyžaduje jen pro členy Výboru pro audit, totiž, že jeho členové nesmějí mít od společnosti jiný příjem, než odměnu za členství v Radě.
- Ti členové Rady, kteří nejsou zaměstnanci, se po každém jednání Rady scházejí na uzavřeném jednání, bez účasti členů-zaměstnanců. Těmto schůzkám předsedá šéf Výboru pro odměňování.
- Rada se každoročně setkává s managementem na dvoudenním výjezdním zasedání, aby byla zajištěna dobrá komunikace.

- Zřízení Komise pro CG, sestávající výhradně z nezávislých členů Rady.
- Přijetí směrnice pro podnikové CG.
- Přijetí Etického kódu.
- Rada ustavila proces hodnocení své vlastní činnosti, kdy podklady jsou probrány jak na jednání Rady, tak ve všech komisích.
- Rozšíření odpovědnosti Výboru pro audit i na mj. kontrolu všeobecné informační otevřenosti firmy vůči veřejnosti, kontrolu finanční otevřenosti, dohled nad směrnicemi pro auditing a nad všemi rozhodnutími firmy ohledně auditingu, výběr auditora a schvalování veškerých jeho auditorských i neauditorských výstupů, kontrastace

při výběru šéfa interního auditu, dohled nad ročním plánem auditu (i interního), pravidelná čtvrtletní separátní setkání s auditory a s pracovníky interního auditu.

- Výbor pro odměňování manažerů musí sestávat výhradně z nezávislých členů Rady.
- Nejméně tři nezávislí členové Výboru pro audit musejí být finančně gramotní a nejméně jeden člen musí být finančním expertem.
- Každé přecenění akciových opcí pro zaměstnance podléhá schválení valnou hromadou.
- Schválení valnou hromadou podléhá každý nový motivační plán společnosti, který přiznává komukoli akciové opce, nebo jinak vede k zředění kapitálu akcionářů.

- Seznam oblastí, v nichž je zákaz zadávat práci externím auditorům.
- Omezení přijímat do zaměstnání pracovníky externího auditora, kteří participovali na auditování výkazů společnosti.
- Vznik Výboru pro krizové řízení, který přebírá povinnosti CEO v případě jeho neschopnosti vykonávat funkci, případně smrti, a případně hledá jeho nástupce.
- Zaměstnanci společnosti smějí obchodovat s akciemi společnosti jen za dodržení striktních podmínek, vyšší manažeři navíc jen v limitovaném období po zveřejnění kvartálních výsledků.
- Stanovení přesných mantinelů pro zlaté padáky pro manažery.

(*Ekonom*, 15. 1. 2003)

Komory, nebo stát? Anebo prachy?

Nedávno znovu ožila diskuse o povinném či nepovinném členství v lékařské komoře a připomněla nedokončené spory o smysl a podobu profesní samosprávy. V nich by nemělo jít především o zájem lékařů, právníků, lékárníků, auditorů, a když, tak o jejich zájem na dobré pověsti jejich stavu. Hlavně však musí jít o ochranu zájmů jejich pacientů, klientů, zákazníků, tedy nás všech. Jde o to, aby se nám dostalo co možná kvalitní služby za adekvátní cenu. Proto není především věcí lékařů a ostatních profesí, jak budou či nebudou komory konstruovány.

Úlohou státu je buď po dohodě s „profesí“ rozhodnout o statutu silné komory (tak či onak reprezentativní, či s povinným členstvím) a pak ji svěřit přiměřené pravomoci a garantovat autoritu.

Anebo pak musí stát, kterému by se nechtělo zavádět údajně socialistické či korporativistické praktiky, sám převzít odpovědnost za kvalitní služby celé profesie, za plnění všech regulačních a rozhodčích funkcí. Udělovat a také odebírat licence, čili rozhodovat o tom, zda v tom kterém případě byl dodržen správný a etický postup. Zda byla kalkulace odměny odůvodněná.

Pro ministerské a jiné úředníky by to bylo doslova terno: mohlo by jich ještě přibýt a příležitosti pro korupci by se znásobily.

Zejména by však rezignace na silnou profesní samosprávu zname-



nala zcela neúnosné nároky na právo, na schopnost rozhodnout i ryze odborné spory. Například ve sféře podnikání se už dnes od práva očekává doslova nemožné. Totiž, že budou soudci vždy umět a chtít rozhodnout spory o problematické jednání použitím nějakého jednoznačného pravidla, které by rozpoznalo, zda tu byl úmysl

partnery či zákazníky ošidit, či zda byl podnikatel jen lehkomyšlný.

Choval se lékař nepřipustně neeticky, ačkoli jinak nic neporušil? Spletla se firma ve své výroční zprávě, anebo šlo o nenápadný pokus o rafinovaný podvod? To všechno vede jen k právní přeregulaci a k alibistickému formalismu.

Jsem přesvědčen, že například hospodářské komory v podobě, která ve střední Evropě převládá, by u nás „vyřešily“ tisíce sporů, s nimiž soudy neumějí hnout. A to tím, že by poskytovaly svým členům spolehlivé informace o potenciálních partnerech na celém území státu i v EU. Musely by ovšem o nich mít spolehlivé informace.

To předpokládá tak či onak vtáhnout všechny podnikatele ke komoře. Povinné členství není jedinou možností - viz nizozemský model hospodářských komor, kterým je svěřena agenda obchodních rejstříků. Nespolehliví, neféroví podnikatelé by byli dříve či později z kola venku, bez nekonečného čekání na rozhodnutí soudu.

V této „samočisticí“ činnosti nikdo jiný samosprávnou podnikatelskou profesi nenahradí, nejméně stát. Nikdo na ní nemá takový zá-

jem jako samotní podnikatelé, protože jsou to oni, kteří nejvíc ztrácejí, když narazí na nespolehlivé partnery. Právo je tu často bezradné, mnohdy přichází až s prodlením a neumí vždy spolehlivě své nálezy vymoci. Právo je bezradné, protože například hranice mezi neetickým a protiprávním není a nikdy nebude dostatečně ostrá.

Dnes, kdy hospodářské komory jsou o málo víc než sebepodporující se spolky nadšenců, je proto ve vzduchu objednávka, aby to, co je ve skutečnosti implicitně neetické, bylo napříště explicitně nezákonné. To je ale nemožné, nesplnitelné přání, které ve skutečnosti posiluje stát, zejména jeho represivní funkce a nutí zákonodárce, aby chrtili stov-

ky a tisíce nepřehledných, stále se rádozy zpřesňujících norem.

Buď tedy profesní samospráva, která nebude jen kroužkem zájemců, anebo silný, stále silnější, ale nikoli zároveň kvalifikovaný stát, stále detailnější, nepřehlednější právo, ale zároveň stále bezradnější policie, bezmocnější soudy.

Inspirací nám může být nejen sousední Rakousko. Když se ukáže k jižnímu sousedovi, ozve se hned varování před korporativismem, a to už zní skoro jako fašismus. Inspirací by tedy mohla být Amerika, která znovu zpřisňuje pravidla profesní samosprávy jako sebekontroly (po fatálních selháních u auditorů). V Americe byla a je silná profesní samospráva vždycky vnímána jako

účinné bojovné heslo odpůrců silného státu. A v poslední době i bezohledné komercionalizace.

Protože je tu ještě třetí možnost: ani profesní komory a sebekontrola ve vlastním zájmu, ani všemocný a korumpovatelný stát, ale trh, který vše rozhodne a rozsoudí. Trh, který z vysoce kvalifikovaných a často přísahou či slibem zavázaných právníků, lékařů, auditorů a lékárníků nadělá bezskrupulózní podnikatele, kteří mají pak už jen jeden jediný zájem. Je v titulku tohoto článku.

Petr Pithart,
předseda Senátu Parlamentu
České republiky

(HN, 27. 1. 2004)

zaznamenali jsme

Kauzu Adecco již vyšetřují prokurátoři v USA

Zdržení výroční zprávy jedné z největších světových personalistických agentur vyvolalo neklid investorů. Adecco nemusí být dalším Parmalatem, napsala agentura Reuters s odkazem na problémy s účetnictvím italské potravinářské společnosti. Úřad

společností v USA, již zahájil vyšetřování stavu účetnictví americké pobočky švýcarské společnosti Adecco. Napsal to list Wall Street Journal.

Uprostřed vyšetřování miliardových účetních podvodů italského koncernu Parmalat, kdy každý den vyšetřování přináší pro investory stále nové skličující informace,

vnitřní kontroly v severoamerické pobočce Adecco Staffing.

Důsledek tohoto oznámení byl drtivý. Akcie agentury, kotované na burzách v Curychu a v New Yorku, šly prudce dolů. Dvě nejprestižnější ratingové agentury - Standard & Pors a Moody's - s ostražitou pohotovostí zhoršily dlouhodobě dobré „známky“ agentury Adecco.

Překvapivě však kurs akcií dosud úspěšné a prosperující švýcarské společnosti včera mírně vzrostl. Podle agentury Reuters si totiž četní analytici a investoři uvědomili, že vlastně všechen náhlý rozruch kolem firmy Adecco, rozjitřený kauzou Parmalat, je možná přehnaný. Že třeba vůbec nejde o případ účetního podvodu.

Management firmy, která denně v celém světě zprostředkuje přechodné zaměstnání pro 650 tisíc lidí, prohlásil, že „Adecco není další Parmalat“. Někteří analytici podle Reuters použili opatrnější formulace: „Adecco nemusí být další Parmalat.“

Vedení mezinárodní firmy se sídlem ve Švýcarsku zřejmě svými nejasnými formulacemi o důvodech odložení výroční bilance za minulý rok vzbudilo podle některých analytiků v atmosféře vybuzené kauzou Parmalat více pochybností, než si samo přálo.



federálního prokurátora na newyorském Manhattanu, který má největší podíl na stíhání podvodných manažerů Enronu a dalších zkrachovalých

oznámla zaměstnanecká agentura Adecco, že musí pozdržet vydání své výroční zprávy za rok 2003. Oficiální důvod: identifikace slabín

V oficiální tiskové zprávě, zveřejněné na internetové stránce, management Adecco přiznává, že pokud jde o budoucnost, neskrývá „rizika a nejistoty“. A že konečný verdikt může oznámit až poté, kdy bude ukončeno vyšetřování vnitřním i vnějším auditorem.

I když se na prvním místě zdůrazňuje nutnost zjištění slabostí interní kontroly v americké pobočce Adecco Staffing, zároveň se ve zprávě managementu hovoří „o možných problémech v účetnictví a kontrole operací v jistých zemích“, které ovšem nejsou specifikovány. Agentura působí v 68 zemích včetně Česka.

Informace tohoto druhu, které čím mají menší vypovídací hodnotu, tím vzbuzují více pochybností a podezřívavosti, nezůstaly bez bedlivé pozornosti nejen investorů, ale i amerických orgánů činných v trestním řízení.

Kromě toho se podle listu Wall Street Journal do vyšetřování zapojila i americká Komise pro cenné papíry, neboť agentura Adecco je kotovaná na newyorské burze. Proto podléhá přísnému zákonu Sarbanese-Oxleyho, který byl loni přijat Kongresem USA, aby zamezil dalším účetním a finančním podvodům firem, které operují ve Spojených státech.

Není jisté bez významu, že původním auditorem agentury byl Arthur Andersen, který ztroskotal kvůli krytí podvodů koncernu Enron. Podle Wall Street Journal zjistila závady v účetnictví švýcarské agentury auditorská společnost Ernst & Young.

(ihmed.cz, 14. 1. 2004)

Praha 1 hledá nového auditora

Z radnice Prahy 1 s loňským rokem odešel interní auditor. Lucian Papazian nemá pro své bývalé působíště vůbec lichotivá slova, zpochybnil i způsob svého odvolání. Podle starosty Vladimíra Vihana (ODS) je ale vše v pořádku. Papazian starostovi napsal dopis. Upozorňuje na prohřešky proti zákonu o finanční kontrole, kterých se úřad nemůže zbavit. Podle auditora se nedodržují lhůty, účetní doklady po radnici obíhají podle neplatných norem, vnitřní kontrolní systém nefunguje. „Organizace práce je vinou vedení

úřadu na nedostatečné úrovni,“ napsal Papazian s tím, že organizační řád nemá aktuální podobu a jeho právní závaznost lze zpochybnit. „Protože se dlouhodobě na úřadě postupuje podle neschváleného návrhu ze začátku 90. let, lze konstatovat netransparentnost stávajících zvykových postupů v oběhu účetních dokladů,“ uvedl Papazian. Radnice s ním jako s interním auditorem podepsala smlouvu do konce roku 2003, z funkce ho však mohla odvolat jen rada. Papazian si stěžuje, že o konci své práce pro radnici se dozvěděl jen z dopisu tajemníka úřadu. „Podle novely zákona o finanční kontrole to nestačí,“ uvedl auditor. „Smlouva byla termínovaná a rada vše odsouhlasila na konci roku,“ oponoval však pro Právo starosta Vihan s tím, že na invektivy reagovat nehodlá: „Jsem přesvědčen, že se o nic problematického nejedná,“ dodal Vihan. Situace kolem auditora však není jasná opozici. Praha 1 netrápí jen interní audit. Získala externí auditorskou zprávu i o veřejných zakázkách z posledních čtyř let. Auditor - společnost Value Added, jež zjistila neuvěřitelné množství chyb v případě magistrátu - tentokrát konstatuje, že nelze hovořit o případné trestní odpovědnosti. Neznamena to ale, že chyby neexistovaly. I v Praze 1 se podle auditora chybovalo při výběru vítězů tendrů, a to zejména ve vágním stanovení posuzovacích kritérií. „Způsob práce komise, který připouští, aby člen komise vyhodnotil nejnižší cenovou nabídku bez jakéhokoli zdůvodnění jako nejméně vyhovující, není podle našeho názoru v souladu se zákonem,“ sdělila radnici společnost Value Added. Konstatování obou auditorů vyvolávají řadu otázek, radní Prahy 1 na ně budou odpovídat opozici.

(Právo, 19. 1. 2004)

Audit ve Vítkovicích prokázal ztráty

Audit, kterým se nový privátní vlastník Vítkovic, skupina Lahvárna Ostrava, tři měsíce zabýval, prokázal řadu ztrátových obchodů. Odhalil i to, že Vítkovice Strojírnoství měly staré a prakticky neprodejně zásoby či nebonitní pohledávky.

Právě staré pohledávky a závazky se podepsaly na hospodářském výsledku Vítkovic Strojírnoství, která

je nejproblémovější součástí holdingu. Podle předběžných výsledků skončí s prodělkem 721 milionů. Ztráta z provozu je 412 milionů korun, přes tři sta milionů tvoří právě opravné položky, aby se Vítkovice očistily od všech starých pohledávek a závazků. „Většinu ztrátových obchodů sice Lahvárna Ostrava po převzetí kontroly nad firmou eliminovala, nutnost vytvořit opravné položky však za pouhé tři měsíce působení nemohla zásadně ovlivnit,“ sdělila mediální zástupkyně Lahvárny Ostrava Eva Kijonková. Nový majitel musel například tři dny po ovládnutí firmy zaplatit penále 22 milionů korun Škodě Export na základě prohrané arbitráže. „Další velmi ztrátová zakázka byla uzavřena dva měsíce před privatizací a teď už není možné z toho odstoupit,“ uvedl finanční ředitel Vítkovic Marián Rašík. Jde o dodávku výrobků pro nádraží v německém Frankfurtu za zhruba dvě stě milionů korun, která potrvá až do roku 2005. „Snažíme se ztrátu snížit, ale naše možnosti jsou omezené. Jednáme samozřejmě i s odběratelem v Německu, ale jemu pochopitelně chybí motivace,“ řekl Rašík.

Měsíční ztráta Vítkovic Strojírnoství po příchodu nového vlastníka klesla ze 40 milionů korun na nulu. Společnosti se podařilo uzavřít řadu kontraktů, minimálně zdvojnásobit by se měla například výroba hřidel. „Očekáváme také zakázky při výstavbě dálnice D 47,“ uvedl generální ředitel Vítkovic Jan Světlík. V tomto roce proto už Vítkovice Strojírnoství předpokládají, že skončí se ziskem. „Očekáváme, že ke konci roku by se měl zisk pohybovat okolo osmdesáti milionů korun,“ věří Rašík.

(Moravskoslezský deník, 21.1.2004)

Tržby KPMG v ČR dosáhly miliardy korun

Poradenské a auditorské síti KPMG International vzrostly v uplynulém roce celosvětové tržby o 13,4 procenta na 12,16 miliardy dolarů, tedy asi 320 miliard korun. V měnách místních poboček rostly tržby o 5,4 procenta. Česká pobočka dosáhla podobně jako v roce 2002 zisku jedné miliardy korun, vyplývá z tiskové zprávy, kterou poskytla agentura AC&C.

Šéf české pobočky František Dostálek řekl, že se podařilo udržet vedoucí pozici v auditu finančních institucí a v poradenství investorům v oblasti investičních pobídek. Firma zvýšila počet klientů, kterým zpracovala audit. Rozvinula také poradenství související se vstupem ČR do Evropské unie.

Předseda celé sítě KPMG Mike Rake pokládá loňský rok za období celosvětové ekonomické nejistoty a s dosaženými výsledky je spokojen. Cílem firmy prý bylo obnovit důvěru v auditorskou profesi a klást důraz na etiku. Vysoký růst firma očekává v letošním roce.

Auditorské služby KPMG loni vzrostly o pětinu na 5,7 miliardy dolarů a daňové služby o devět procent na 3,3 miliardy dolarů. Tržby z poradenství se zvýšily o sedm procent na 3,2 miliardy.

Největší, čtvrtinový růst zaznamenala KPMG v Tichomoří. Důvodem bylo přebírání japonských a thajských poboček poradenské společnosti Andersen. KPMG se tak v Japonsku stala největší poradenskou firmou. Relativně nejhorší výsledky zaznamenaly pobočky v Severní a Jižní Americe.

(ČTK, 20. 1. 2004)

Evropská unie s odpovědí na Parmalat spěchat nebude

Evropská komise navrhne v souvislosti s aférou italského Parmalatu zpřísnění účetních pravidel v Evropské unii, se změnami však spěchat nebude. Řekl to na tiskové konferenci komisař pro vnitřní trh Frits Bolkenstein v rámci zasedání Rady ministrů financí Ecofin.

Ministři financí EU v Bruselu diskutovali mimo jiné i o účetních podvodech v potravinářské skupině Parmalat. V unii rostou obavy,

že podvod tak obrovských rozměrů ovlivní důvěru investorů.

Bolkenstein řekl, že nehodlá novou legislativu uspěchat a slíbil, že komise předloží návrhy na zlepšení účetních pravidel v březnu. „Názorem komise je nadále to, že úspěšná a špatně promyšlená legislativa by nezlepšila, ale možná ještě zhoršila regulační problémy, které odhalily nejznámější kauzy jako Enron a Parmalat,“ řekl Bolkenstein.

Skandál kolem Parmalatu připomíná aféru americké firmy Enron, jejíž pád před dvěma lety otrásl fi-



nančními trhy ve Spojených státech. Americká administrativa tehdy na vlnu velkých účetních skandálů v USA reagovala rychlými a účinnými zásahy, proti jejichž tvrdosti protestovala i samotná EU. Ta přitom zatím proti rozmáhajícím se případům podvodů v EU na centrální úrovni nic nepodnikla, připomněl týdeník The Economist.

Návrhy komise se mají týkat podobně jako v USA především činnosti auditorů. Bolkenstein naznačil, že především bude navrhovat, aby dohled nad účty v rámci jednotlivých společností měla vždy jen jedna auditorská firma. V případě Parmalatu kontroloval účty samotné skupiny jeden auditor a účty zahraničních finančních dcer jiný auditor.

Další změny komise chystá u pravidel vlastnické správy firem a pozornost bude věnovat i aplikaci direktivy o zneužívání trhu s cennými papíry. Zlepšení pravidel má nastat i u vydávání firemních prospektů a obecně transparentnosti informací, a dále ve strukturách dohledu a regulace.

EU naznačuje, že v Itálii v případě Parmalat selhal dohled. „Jsem přesvědčen, že v Itálii je nutné se podívat na celou strukturu dohledu,“ uvedl komisař Bolkenstein.

„Je to signál, že musíme zvýšit ochranu finančních trhů. Je to signál, ale nemyslím, že je to systémové riziko,“ řekl před zahájením schůzky Ecofin švédský ministr financí Bosse Ringholm.

Obavy z větších dopadů aféry na ekonomiku nemá ani komisař pro hospodářské a měnové záležitosti Pedro Solbes. „I když je to velmi významný případ, týká se jen jednoho podniku, takže nečekám, že by to mohlo mít zpětný dopad na důvěru,“ řekl Solbes na tiskové konferenci po schůzce ministrů.

Pád Parmalatu se zatím na evropských finančních trzích kromě Itálie příliš neprojevil. Některé skupiny na ochranu spotřebitelů a investorů však již varovaly před investováním do sektoru firemních obligací.

(ČTK, 20. 1. 2004)

Zpracovala Athina Lérová

AUDITOR, číslo 2, 2004, ročník XI, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

Redakční rada: předsedkyně: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Marie Kučerová, prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová.

Redaktor: Jaromír Dočkal, tel.: 251 119 210, fax: 251 119 211, e-mail: dockal@ddpress.cz

Adresa redakce: Komora auditorů České republiky Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz.

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráskeho 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

Tisk: Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: tel.: 315 625 115.

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 18. 2. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.