

K volbám do orgánů komory

Vážené kolegyně a kolegové,
milí přátelé,
blíží se volby do orgánů komory. Vzhledem k tomu, že jsem věnoval nikoliv malou část z posledních šesti let práci pro komoru, mi dovoluďte zamýšlení nad tím, co tento fakt znamená pro komoru a co pro auditory. Od prosince letošního roku komoru povede nová rada, dohledem nad auditorskou činností se bude zabývat nová dozorčí a kárná komise a hospodařením noví revizori.

V systému založeném zákonem o auditorech spatřuji určitý paradox, kdy je obsazení těchto orgánů zajišťováno volbami, nicméně tyto orgány mají, a především to platí o radě a dozorčí komisi, výkonné funkce srovnatelné např. s vládou, které vyžadují odborníky na efektivní řízení jednotlivých oblastí. V zahraničí mají obdobné profesní orgány možnost doplnit několik odborníků kooptací, tuto možnost nám však český zákon nedává. O to důležitější bude zajistit funkčnost těchto orgánů správnou volbou, kterou máme ve svých rukou.

Auditury i jejich komoru čekají i v budoucím období náročné úkoly. Vstup do Evropské unie, spolupráce s Evropskou účetní federací FEE ve sjednocené Evropě, přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, probíhající práce na tvorbě nové směrnice o statutárním auditu v Evropské unii, která zásadním způsobem zpřísní platná pravidla pro výkon auditu a dohled nad činností auditorů s cílem vrátit auditorské profesi důvěru veřejnosti, spolupráce s ministerstvem financí a ostatními regulátory při zavádění akčního plánu pro zlepšení českého účetnictví a auditu, hledání rovnováhy mezi zájmy auditorů a potřebami veřejnosti bez proměny komory v odborovou organizaci, to všechno jsou výzvy, které před novými orgány stojí.

K naplnění těchto úkolů potřebuje komora nalézt čestné, pracovité, odborně a jazykově zdatné kolegyně a kolegy, kteří budou ochotni minimálně po dobu následujících tří let postavit tyto zájmy na úroveň svých zájmů osobních; osoby, které budou schopny o těchto svých ryzech úmyslech přesvědčit dostatečný počet ostatních auditorů a zajistit komoře respekt ve sjednocené Evropě. Abychom v nastávajících volbách mohli skutečně zvolit kolegy s nejlepší kvalifikací, kteří se budou schopni s těmito úkoly vypořádat ke spokojenosti naší i ke spokojenosti veřejnosti, musí být z čeho vybírat.



Ing. Petr Kříž
prezident
Komory auditorů ČR

Vyzývám Vás, kolegyně a kolegové, abyste se kolem sebe pečlivě rozhlédli a nominovali do orgánů komory ty nejlepší. Rozhlédněte se, jaké úsilí komoře věnují auditori kolem Vás a jaké schopnosti jsou schopni a ochotni komoře přinést. Jsem přesvědčen, že řada současných představitelů se osvědčila, stejně jsem však přesvědčen, že nové úkoly si žádají doplnění novými osobnostmi.

Vyzývám též všechny Vás, kteří jste připraveni vstoupit do volebního boje a kteří jste schopni nám ostatním nabídnout svůj čas, své úsilí i své schopnosti, abyste přijali od svých kolegů nominaci. Z vlastní zkušenosti musím říci, že se jedná o práci časově i odborně náročnou, která je však schopná přinést uspokojení z výsledků, které za Vámi zůstávají. Jde o práci, která si žádá Váš čas a přináší Vám spíše trochu slávy než moc. Jde však o práci, kterou by měli Ti z nás, kterým jde především o čest a slávu naší auditorské profese, přijmout a převzít štafetu na další časový úsek.

Ing. Petr Kříž
prezident Komory auditorů ČR

OBSAH

AKTUALITY	2
VZDĚLÁVÁNÍ	5
VÝBORY A KOMISE	
INFORMUJÍ	6
NA POMOC AUDITORŮM	
Spis auditora - a „kam s ním“	
Ing. Zdeňka Drápalová.....	7
Dotazy a odpovědi.....	9
DISKUSE	
Poznámky k zahrnutí nájemného za pozemek do ceny stavby	
Ing. Milan Blatný.....	12
K PROBLEMATICE DANÍ	
Poskytování zvýhodnění zaměstnancům třetích osob	
Ing. Michal Kozdera,	
Ing. Mgr. Radek Halíček	13
PRÁVO	
Fúze společnosti s ručením omezeným	15
ZE ZAHRANIČÍ	
Podpora akčnímu plánu IFAC.....	22
Několik poznámek k vývoji v oblasti mezinárodních auditorských standardů	
Ing. Milan Slavík	23
Podvody ve střední Evropě z hlediska auditora (Rozhovor s Charlie Patrickem)	
Ing. Petr Jurák.....	25
ZAÚJALO NÁS	
Jednotný přístup k finančnímu výkaznictví	29
Globální výkaznictví	30
ZAZNAMENALI JSME.....	31

OKÉNKO IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standard IAS 37 - Rezervy, podmíněná závazky a podmíněná aktiva
Ing. R. Heřmanský.....XXV - XXVIII



Ze zasedání rady KA ČR

Rada na svém zasedání 23. února 2004 *schválila*

- došlé žádosti o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti,
- žádost o výjimku z výše fixního příspěvku v souladu s Příspěvkovým řádem,
- návrhy na jmenování dvou nových členů výboru pro IAS a výboru pro auditorské směrnice,
- účastníky školení lektorů IAS/IFRS pro KA ČR;

projednala:

- zásady Dozorčího řádu KA ČR,
- předběžné výsledky hospodaření v roce 2003,
- členění rozpočtu na rok 2004 podle výborů a středisek,
- výklad pojmu auditorské služby,
- garanty plnění úkolů v příloze usnesení sněmu Priority na rok 2004,
- písemnou zprávu ing. Laubeové o zneužívání jejího jména při auditech;

vzala na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy z pracovních cest,
- zprávu o společném vědomostním základu KA ČR a SÚ,
- informaci o zasedání Výboru Evropské komise pro audit v Praze počátkem dubna letošního roku.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

Poslanecká sněmovna schválila novelu zákona o auditorech a předala ji senátu

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR schválila 24. února 2004 v tzv. třetím čtení text novely zákona o auditorech (přesněji vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění zákona č. 209/2002 Sb.) a předala jej k projednání do senátu.

Novela byla schválena bez jakýchkoli diskusních příspěvků poměrem hlasů 153 (pro) : 1 (proti) : 4 (zdrželo se hlasování). Úplný text novely, označované také jako „Novela zákona o auditorech - EU“, najdete na internetu na adrese www.psp.cz (portál poslanecké sněmovny) v rubrice dokumenty - sněmovní tisky - sněmovní tisk č. 518/0.

-jd-

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 z řad auditorů zapsaných v seznamu auditorů.

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 auditorských 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 navrhovaný kandidát mohl být zařazen do předběžného výběru.

Účetní a auditoři budou muset ohlásit podezřelé obchody

Poslanecká sněmovna schválila 25. února vládní návrh dvou zákonů, od kterých si vláda slibuje že zabrání praní špinavých peněz. Prvním je novela zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, jež nařizuje účetním, auditorům, advokátům, notářům a dalším osobám oznámit podezřelé obchody. Druhý je návrh zákona o omezení plateb v hotovosti, který zakazuje platit v hotovosti obchody nad 15 000 eur.

Podezřelým obchodem se rozumí obchod provedený za okolností vyvolávajících podezření ze snahy o legalizaci výnosu nebo podezření, že v obchodu užitá prostředky jsou určeny k financování terorismu, teroristických činů nebo teroristických organizací.

Novela zákona č. 61/1996 nově vymezuje právnícké a fyzické osoby, které jsou povinny identifikovat

účastníky podezřelého obchodu v hodnotě převyšující částku 15 000 eur a dalších výslovně uvedených podezřelých transakcí. K těmto povinným osobám patří vedle finančních institucí, zprostředkovatelů, finančních poradců také auditoři, daňoví poradci nebo účetní, pokud příslušnou činnost vykonávají jako podnikatelé; dále soudní exekutoři při provádění další činnosti. Povinnost hlásit podezřelý obchod mají rovněž advokáti, notáři či jiné právnícké nebo fyzické osoby, pokud v souvislosti s obchodem jednájí jménem nebo v zastoupení klienta nebo svým jménem na účet klienta anebo pro něj pomáhají plánovat nebo vykonat obchod, anebo notáři, pokud přijali peníze či cenné papíry do notářské úschovy v souvislosti s obchodem. Plnění povinnosti vůči ministerstvu financí se přitom nepovažuje za porušení povinnosti mlčenlivosti.

Jestliže povinná osoba při uzavírání obchodu zjistí nebo má pode-

zření, že účastník obchodu nejedná svým jménem nebo že zastírá, že jedná za třetí osobu, uloží mu, aby písemným prohlášením potvrdil za koho jedná a doložil údaje o identifikaci této třetí osoby. Povinná osoba má zároveň informovat o této skutečnosti příslušnou organizační složku ministerstva financí.

Vládní návrh souvisí se vstupem České republiky do Evropské unie. Asociační dohoda v článku 86 zavazuje ČR před vstupem do EU „vytvářet vhodné normy proti praní peněz shodné s těmi, které byly přijaty Společenstvím a jinými mezinárodními fóry v této oblasti.“

Návrhy zmíněných zákonů, změn a doplnění souvisejících zákonů postoupila Poslanecká sněmovna ke schválení Senátu, odkud půjdou k podpisu prezidentovi republiky.

-av-

Výklad funkčního období člena orgánu KA ČR

Na dotaz volební komise KA ČR k výkladu ustanovení § 30, odstavce 2 zákona o auditorech, které nepřípuští členovi orgánu setrvání v jedné a téže funkci déle než dvě po sobě jdoucí funkční období, vydal odbor účetnictví Ministerstva financí ČR po vzájemné konzultaci s právním odborem následující stanovisko:

Funkční období se podle názoru Ministerstva financí vztahuje na člena orgánu, nikoliv na funkci v něm zastávanou. Ustanovení o délce funkčního období člena orgánu, které nesmí přesáhnout dobu tří let, se vztahuje pouze na zvolené členy orgánu.

V případech, kdy auditóři nebyli sněmem voleni, ale jen pověřeni funkcí členů orgánů komory pro přípravné období, jsou způsobilí v letošních volbách do orgánů komory kandidovat.

Pojem jedna a tatáž funkce podle § 30, odstavce 2 uvedeného zákona je třeba vykládat tak, že auditor nemůže být déle než dvě po sobě jdoucí funkční období členem jednoho orgánu komory.

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

K návrhům na nové kandidáty do dozorčí komise KA ČR

Letos v listopadu na XIV. sněmu KA ČR proběhnou volby do jednotlivých orgánů komory (rada, do-

zorčí komise, kárná komise, revizoři účtů).

Dovolte mi vyjádřit osobní názor k budoucím návrhům auditorů na nové kandidáty do dozorčí komise (DK).

Ze zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech (ZoA), statutu a Směrnice pro dohled především přísluší dozorčí komisi v pozici kontrolního orgánu komory a ve spolupráci s referátem dohledu (RD) dohlížet na plnění usnesení sněmu a na dodržo-



vání ZoA, profesních předpisů a auditorůvých směrnic auditorů, auditorůvými společnostmi a asistenty auditora, jakož i orgány komory a vyřizovat stížnosti došlé komoře na své členy nebo na kvalitu poskytnutých auditorůvých služeb.

V rámci naplnění své působnosti členové DK samostatně, příp. s pomocí RD vykonávají na místě u auditorů, auditorůvých společností a u asistentů auditora řádné dohlídky zaměřené na prevenci, tj. s cílem předejít vzniku nedostatků (ŘD), mimořádné dohlídky na prošetření stížností došlých komoře (MŘD) a následné kontroly opatření k nápravě závad zjištěných při řádné dohlídce (KON).

Práce v dozorčí komisi bude klást na nové členy vysoké nároky na:

- čas (při provádění dohlídkové činnosti na místě, při účasti na měsíčních plenárních zasedáních a operativních jednáních DK podle potřeby mimo běžný pracovní čas)
- kvalifikaci a kontakty (znalost problematiky auditů u podnikatelských subjektů, subjektů zvýšeného veřejného zájmu, tzn. emitentů cenných papírů obchodovatelných na burze, bank, pojišťoven, zajišťoven, ÚSC, nevýděleč-

ných organizací, tvorba kontrolních mechanismů atd.)

- **jazykové znalosti** (provádění dohlídkové činnosti u auditorůvých společností tzv. velké čtyřky a dalších renomovaných společností, zastupování komory v zahraničních profesních organizacích účetních a auditorů – IFAC a FEE a vystupování na nich s odbornými příspěvky a v diskusi v jazycích institucí, což vyžaduje dobrou znalost angličtiny a francouzštiny – slovem i písmem)
- **publikační angažovanost** (podělit se se získanými poznatky v rámci dohlídkové činnosti se svými kolegy v časopise Auditor nebo i v jiných periodikách)
- **nezávislost, objektivnost, serióznost** (posuzování práce svých kolegů při splnění uvedených etických principů)
- **samostatnost, kultivované vystupování, spolehlivost, zvládání stresových situací a sebeovládání** (splnění vyjmenovaných psychologických požadavků a dalších aspektů při výkonu dohledu a komunikaci s kontrolovaným auditorem)
- **časté pracovní cesty v tuzemsku** (nejen v rámci regionu, ale i celé ČR), **ale i občasně pracovní cesty do zahraničí** při splnění jazykových předpokladů (FEE, IFAC).

K očekávaným přínosům, které mnohdy nevyváží požadované nároky na nového člena DK patří, jmenovitě:

- **zvýšení informovanosti a získání poznatků** pro zkvalitnění vlastní auditorůvých činnosti,
- **uspokojení z vykonané práce** pro své kolegy,
- **konfrontace kvality vlastní auditorůvých práce s kvalitou práce svého kolegy.**

Auditoři, kteří navrhují kandidáty do dozorčí komise by měli vzít do úvahy i územní princip, tzn. přiměřené zastoupení krajů v DK, přitom neopomenout samostatné zastoupení Prahy, kde působí nejvyšší počet auditorů a auditorůvých společností, ale i z důvodu operativního vyřizování a podpisování korespondence předsedou DK a jím pověřenými místopředsedy.

Práce ve volených orgánech je posláním, je prací ve prospěch kolegů.

Žádoucí kontinuita v činnosti DK musí být zachována, ale stejně nezbytná je i obměna členů DK.

Vedle toho by bylo žádoucí, aby i ve zbytku funkčního období intenzivně pokračovala aktivita nejen stávající DK, ale i ostatních volených orgánů komory.

Ing. Rudolf Gebauer
referát dohledu KA ČR

Speciální seminář pro auditory projektů PHARE

Centrum pro regionální rozvoj ČR - implementační agentura projektů spolufinancovaných EU pořádá seminář pro vyškolení auditorů v oblasti **Audit projektů spolufinancovaných Evropskou unií**

Hlavním cílem semináře je seznámení auditorů s podmínkami programu Phare a tím zajištění jednotného přístupu k auditování projektů spolufinancovaných EU. Auditori obdrží formát auditní zprávy a manuál k jejímu zpracování. Teoretická část semináře bude zaměřena zejména na zjišťování neshod na jednotlivých fázích auditu, v praktických cvičeních jak provádět audit, a to formou případových studií. Seminář bude ukončen testem, úspěšným absolventům bude předán certifikát. Seminář bude pětidenní a bude sestávat z třídní teoretické části a dvoudenní praktické části.

Termín: duben, květen 2004

Místo: Praha, Ostrava, Olomouc a Chomutov, případně blízké okolí těchto lokalit.

Cena: Ubytování a stravování hrazeno z prostředků EU

Jazyk: Angličtina, simultánní překlad zajištěn.

Úspěšné absolvování semináře bude nezbytnou podmínkou pro účast na auditu právě vyhlášeného programu Národního Phare 2003 - část I. Seznam akreditovaných a na základě výše uvedeného školení certifikovaných auditorů bude pro potřeby žadatelů o grant z prostředků NP Phare 2003 - část I. uveden na webových stránkách Centra pro regionální rozvoj ČR.

Bližší informace bude možné získat po 29. březnu 2004 na e-mailu: vasakova@crr.cz, příp. tel. 221 580 287, 221 580 279.

Upřesnění termínu, místa konání a další organizační informace najdete na <http://www.crr.cz> po 29. 3. 2004.

-rt-

Změny na webových stránkách Komory auditorů

V uplynulých týdnech došlo k důležitým změnám ve struktuře webových stránek Komory auditorů na adrese www.kacr.cz. Sekce „Právní předpisy“ a „Důležité odkazy“ se přesunuly z uzavřené do veřejné přístupné části portálu, čímž došlo ke zjednodušení v přístupu k důležitým informacím.



V sekci „Právní předpisy ČR a EU“ jsou nově zařazeny dokumenty EU, kde lze najít odkazy na směrnice Evropské unie týkající se účetnictví a auditu, které jsou v plném oficiálním znění v anglickém jazyce. Tato část se bude postupně rozšiřovat a doplňovat o české oficiální překlady.

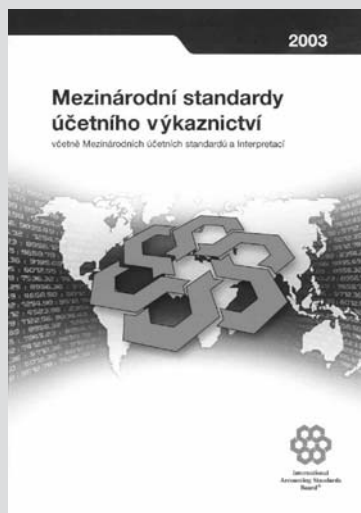


Ve veřejné části jsou v sekci Dokumenty a vnitřní předpisy anotače na auditorské směrnice, jejichž plné znění je v části pro auditory.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 se slevou

Slevu 15% můžete získat, pokud si objednáte český překlad **Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (vydání 2003)** prostřednictvím Komory auditorů ČR. Cena publikace je v běžném prodeji 3500 Kč bez DPH. Pokud si ji objednáte v Úřadu KA ČR, publikace vás přijde na 2975 Kč bez DPH. Auditor, asistent nebo auditorská společnost může tímto způsobem objednat výtisky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nejen pro sebe, ale i pro své klienty.

Zároveň s publikací vychází **Anglicko - český a česko - anglický slovníček klíčových slov** v ceně 90 Kč bez DPH. Také na tento titul se vztahuje sleva 15%, prostřednictvím komory slovníček získáte za 76,50 Kč bez DPH. V případě zájmu o publikace kontaktujte Úřad KA ČR (tel. 224 222 178, mail: kacr@kacr.cz).



Na obálce dnešního čísla najdete nabídku seminářů až do měsíce června. Přestože vnímáme značnou časovou náročnost profese auditora v průběhu 1. pololetí každého roku, velmi kladně hodnotíme zájem o naši nabídku, kterou jsme po důkladném zvážení v tomto období připravili. Jsme si vědomi aktuální potřeby doplnit naši nabídku o řadu legislativních změn (zejména v oblastech účetnictví a daní), které nastaly k datu 1. 1. 2004 - popř. které nastanou k datu vstupu ČR do EU. Věříme, že vás v této oblasti uspokojíme. Sledujte proto pozorně naši aktuální nabídku na obálce tohoto čísla.

V současné době jsou již v plném proudu přípravy na komplexní nabídku vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2004, kterou chceme zveřejnit tak, abyste měli možnost ještě před prázdninami z této nabídky volit a naplánovat účast na vybraných akcích (sledujte samostatnou přílohu, která bude součástí našeho časopisu - číslo 5 s plánovanou expedicí začátkem června). Současně může případně tato nabídka sloužit jako srovnání s konkurenčními nabídkami ostatních vzdělávacích institucí, neboť vždy zdůrazňujeme, že absolvování vybraných seminářů pro kontinuální vzdělávání nemusí být jen u akcí pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR. Na závěr této poznámky uvádíme, že naše zmíněná nabídka bude „šita na míru“ potřebám naší profese, a to včetně finančního zvýhodnění podle stávajících pravidel.

Co můžete očekávat?

Tradiční třídní semináře, jejichž obsah a termíny upřesňujeme. Předpokládáme uspořádání celkem čtyř seminářů, z toho 2 v Praze, 1 v Brně a 1 na Vysočině s možností sportovního vyžití. V příštím čísle časopisu již uveřejníme termíny a místa konání.

Samostatnou pozornost věnujeme v letošním roce aplikaci IAS/IFRS a to s ohledem na jejich aktuálnost - využití u vybraných účetních jednotek v souvislosti s novelou zákona o účetnictví. Přestože v historii KA ČR jsme již uspořádali nemalý počet seminářů na tuto té-

matiku, jsme si vědomi potřeby aktualizace současného stavu. V průběhu 1. pololetí proběhla (viz dvou denní akce 3. - 4. 2. 2004) a dále proběhne (viz dvoudenní akce 19. - 20. 5. 2004) první část. Podle ohlasu zahajovací části již realizovaného semináře pod vedením ing. Ladislava Mejzlíka, Ph.D. z VŠE, věříme, že vás tato nabídka kladně oslovila, a proto sledujte naši nabídku pro 2. pololetí, kde plánujeme komplexní vícedenní semináře s aktuálním stavem vybraných IAS/IFRS, a to předběžně v regionech Praha a Brno.

Vzhledem k rozhodnutí o překladu mezinárodních auditorských směrnic vydaných IFAC a jejich aplikaci v podmínkách KA ČR od 1. 1. 2005 (ISA) připravujeme i na tuto tematiku souhrnné semináře k seznámení se s jejich obsahem, aby jejich uživatelé měli dostatečný obraz o aplikovatelnosti v praxi včetně potřebné diskuse a vysvětlení.

Při plánu akcí na 2. pololetí jsme využili i vaše podnětné návrhy na témata a oblasti, o jejichž obsah jste projevíli zájem formou vyplněných dotazníků, kde sdělujete svoje názory a podněty na průběh pořádaných vzdělávacích akcí.

Na závěr tohoto příspěvku ještě dvě zprávy a jak to bývá i v pohádkách: jedna je dobrá, druhá je špatná. Kterou si vybereme jako první?

Raději nejprve tu dobrou:

Gratulujeme kolegyním ing. Simoňě Pacákové (č. osvědčení 1825) a ing. Libuši Velichové (č. osvědčení 1119), které v rámci vzdělávání organizovaných Institutem vzdělávání KA ČR za rok 2003 absolvovaly více než 80 hodin. Současně kladně hod-

notíme i aktivitu ostatních, kteří překročili stanovený minimální limit a zvažujeme rovněž jejich zveřejnění. Oběma zmíněným kolegyním nabízáme účast na vybraném jednodenním semináři v roce 2004 zdarma.

Nyní tu špatnou:

Dle vyhodnocení provedeného v závěru měsíce února 2004 neodevzdalo celkem 333 auditorů evidenční listy KPV za rok 2003. Neraďi připomínáme, že termín byl do 31. 1. 2004. Upozorňujeme proto ty zapomnětlivé, že prodlužujeme mimořádně termín do 31. 3. 2004 a po tomto datu definitivně uzavřeme tuto statistiku se závěrem zveřejnění všech hříšníků v časopise Auditor č. 4, a to za poslední dva kalendářní roky. Chceme tímto upozorněním předejít námitkám „všech takto postižených“, kteří až po nalezení svého jména v tomto seznamu svoji povinnost dodatečně plní, popř. uvádějí řadu okolností, proč tuto povinnost nesplnili. Důvod tohoto postupu je jediný: Nechceme věřit, že více než 300 auditorů nemá potřebu se průběžně vzdělávat a splnit stanovenou minimální hranici 35 hodin, popř. náhradu této hranice formou lektorské, popř. publikační činnosti, a tuto stanoveným způsobem prokázat. Asi je již zbytečné zdůrazňovat, že Ti z vás, kteří splní celkový limit 35 hodin u akcí pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR, nemusí evidenční list KPV vyplňovat. V případě pochybností je možno si příslušný počet absolvovaných hodin ověřit u pracovníků institutu.

Ing. Jiří Vrba

předseda výboru pro kontinuální profesní vzdělávání



Výbor pro auditorské směrnice

Na zasedání, které se konalo dne 23. února 2004 byli členové informováni

- o nově vydaných auditorských standardech IFAC – „*International Framework for Assurance Engagements*“, „*ISAE 3000 – Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*“,
- o stále probíhajícím připomínkovém řízení k ISA 700 (k tomuto tématu naleznete článek ing. Slavíka na straně 23),
- o připravovaném zasedání Evropské komise pro audit, které se uskuteční v Praze ve dnech 5. a 6. dubna 2004.

Dále proběhla diskuse týkající se problematiky ověřování čerpání prostředků z fondů Evropské unie (přítomní dospěli k závěru vydat v některém z příštích čísel časopisu Auditor doporučené postupy a seznámit čtenáře s obecnými principy) a ověřování závěrek zpracovaných dle IAS/IFRS.

Výbor pro metodiku

Členové výboru se na jednání, které proběhlo dne 24. února 2004 za účasti zástupců Ministerstva financí ČR, věnovali problémům spojeným s novelou zákona o účetnictví, prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů. Jednalo se např. o nabytí více než jedné složky majetku, odvodech za dočasné odnětí zemědělské půdy, případných změnách účetního systému při odejmutí bankovní licence, zákonných opravných položkách v souvislosti se souborem pohledávek, vkladu do katastru nemovitostí, § 33 odst. 3 zákona o účetnictví apod.

Z dalších bodů jednání:

- informace o aktuálním vývoji v oblasti IAS/IFRS,
- diskuse o závěrech k dotazům týkajícím se problematiky pevných kurzů (*dotazy a odpovědi vyřízené referátem pro metodiku naleznete v tomto čísle časopisu na str. 9*),
- diskuse o podkladu věnovanému přidělování akciových opcí zaměstnancům,
- a návrhu novely zákona o DPH.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

Výbor pro auditorské zkoušky

Hlavními body programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky, konaného dne 17. února 2004, bylo:

- seznámení se s obsahem a strukturou Mezinárodních vzdělávacích standardů pro profesionální účetní (dále jen IES);
- projednání IES 1 – požadavku na vstup do programu profesního účetního:
Výbor vzal na vědomí, že požadavky standardu č. 1 jsou nižší než je v současné době naše praxe – standard požaduje minimálně vzdělání umožňující adeptovi vstup na vysokou školu, kdežto zájemce, který se chce stát auditorem, musí podle české legislativy získat vysokoškolské vzdělání v rámci magisterského

studijního programu (viz § 3 odst. 1 písm. a zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech).

Výbor se na základě výše uvedené informace přiklání nadále ponechat pro zájemce, kteří se chtějí stát auditory, podmínku vysokoškolského vzdělání v rámci magisterského studijního programu; zároveň se usnesl, že ověřování znalostí by mělo probíhat v kontextu s řízenou praxí asistenta.

- informace o pokračujících pracích na společném vědomostním základu:
Výbor projednal materiál týkající se společného vědomostního základu certifikovaných účetních a auditorů, který zároveň předložil k projednání Radě KA ČR. Výbor však znovu zdůraznil, že k tomu, aby mohl být společný vědomostní základ realizován, je nutná novelizace zákona o auditorech.
- projednání výsledků dílčích písemných zkoušek:
 - konsolidace a podnikové kombinace ze dne 24. 1. 2004, které se zúčastnilo 13 uchazečů, ze kterých jich vyhovělo 10 (77 %) a nevyhovělo 3 (23 %), a
 - právo v podnikání ze dne 7. 2. 2004, které se zúčastnilo 16 uchazečů, ze kterých jich vyhovělo 12 (75 %) a nevyhovělo 4 (25 %);
 - na závěr byly jmenovány komise pro dílčí písemné zkoušky Zdanění a Podnikové finance.

Šárka Budilová
referát pro auditorské zkoušky

Dozorčí komise KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (DK) na operativních jednáních v Praze a Jičíně a na plenárním zasedání 19. února 2004 v Praze

projednala:

- Závěry řádných preventivních dohlídek provedených u jedné auditorské společnosti a u tří auditorů, které odhalily dílčí a jednotlivé nedostatky v procesu plánování a dokumentace výsledků auditů účetních závěrek v kontrolovaných spisech auditora. Dozorčí komise vyslovila souhlas s uzavřením dohlídek na úrovni DK s tím, že u jedné auditorské společnosti a dvou auditorů bude proveden další dohled v roce 2006. Kromě toho komise doporučila jedné auditorské společnosti a jednomu auditorovi účast na školení organizovaném KA ČR k problematice dokumentace výsledků statutárních auditů a auditů pro zvláštní účely ve spise auditora.
- Závěry opakovaných dohlídek zaměřených především na plnění opatření k nápravě zjištěných závad při předchozím řádném dohledu realizovaných u jedné auditorské společnosti a jednoho auditora s konstatováním, že splnění opatření k nápravě se pozitivně projevilo ve zlepšení situace v prověřovaných oblastech.
- Způsob uzavření a postup prošetření u sedmi stížností, které obdržela komora a které se týkaly především kvality poskytnutých auditorských služeb členy KA ČR.

zabývala se:

- Posouzením nabídek na obsazení pozice kontrolora do referátu dohledu a doporučila vedoucí Úřadu

- KA ČR přijmout pro tuto funkci vhodného zájemce vybraného dozorčí komisí na dobu určitou.
- Vyvoláním společné pracovní schůzky s nositeli úkolů stanovených v Prioritách činnosti KA ČR v roce 2004 k realizaci v oblasti sledování a kontroly kvality auditu a auditorské profese.
 - Personálním obsazením výborů DK pro sledování kvality auditu a pro metodiku dohledu.
 - Výsledky dosavadního průběhu mimořádného dohledu zaměřeného na auditorské služby auditorské společnosti Deloitte & Touche, s.r.o. (D&T) v Magistrátu hlavního města Prahy (DK souhlasila s uzavřením této části dohlídky na úrovni DK) a u KB, a.s. (DK vyslovila jednoznačný souhlas s předáním závěrů z 1. etapy realizace této části mimořádné dohlídky k projednání v KK, a rozhodla o pokračování dohlídky ve společnosti D&T).
 - Obsahem zápisu z průběhu jednání kárné komise (KK) z hlediska požadavků vznesených KK na DK a jeho objektivitu.

- Návrhem na úpravu Směrnice pro vyřizování stížností, ve které není zakotvena povinnost informovat auditora (resp. auditorskou společnost) napadeného stížností o výsledku šetření stížnosti, což není v souladu s aplikací jedné ze základních zásad, tj. zásady součinnosti, která vychází ze zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád).

Na únorové zasedání dozorčí komise byla přizvána vedoucí Úřadu KA ČR, která se členy DK diskutovala především o:

- Řešení personální situace v referátu dohledu.
- Změně rozpočtu DK pro rok 2004 ve výdajové části.
- Volbách do volených orgánů, zejména do dozorčí komise a informovala DK o pozitivní odpovědi MF na dotaz předsedy Volební komise KA ČR ve věci výkladu ustanovení § 30 odst. 2 zákona č. 254/2000.
- Novele zákona o auditorech.

Ing. Rudolf Gebauer,
referát dohledu KA ČR

na pomoc auditorům

Spis auditora – a „kam s ním“

K napsání následujícího textu mě inspirovaly dva dotazy, které byly v nedávné době doručeny Komoře auditorů. Prvního tazatele zajímalo, zda je povinností auditora mít uloženou kopii ověřovaného seznamu oprávněných osob, kterou auditor ověřoval na základě ustanovení zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech. Druhý dotaz se týkal uložení spisu auditora v případě úmrtí auditora a vznesl jej likvidátor jedné společnosti. Oba dotazy měly však jedno společné. Spis auditora byl poslední možností, kde se snažili získat dokumenty, které nebyly jinde dostupné. Ponechme stranou otázku oprávněnosti nahlédnout do spisu auditora a věnujme se otázce spisu auditora jako souboru dokumentů a nakládání s ním.

Spis auditora jak je definován AS č. 4

Spis auditora definuje auditorská směrnice číslo 4 jako *pracovní materiály, které zůstávají k dispozici auditorovi po ukončení auditu a které byly vyhotoveny nebo získány v souvislosti s auditem*. Dále je ve směrnici uvedeno, že *spis obsahuje všechny skutečnosti, které byly předmětem individuálního posuzování a hodnocení, a které jsou výsledkem uplat-*

nění úsudku zástupců účetní jednotky, spolu s přijatými závěry. Mezinárodní auditorský standard ISA 230 Dokumentace zdůrazňuje, že auditor ve spisu *dokumentuje skutečnosti, které jsou důležité, podporují výrok auditora a dokládají, že audit byl proveden*.

Zákonná úprava spisu auditora a nakládání s ním

Vyhláška federálního ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o prověřování a schvalování ročních účetních závěrek, účinná od 1. července 1989 a podle které se při auditech postupovalo až do doby nabytí účinnosti zákona 524/1992 Sb., otázku spisu ověřovatele (auditora) nijak neřešila.

Zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, účinný od 20. 11. 1992 do 31. 12. 2000 upravoval otázku spisu auditora v § 15 takto:

O průběhu auditorské činnosti u účetní jednotky vede auditor spis, ve kterém zaznamenává všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti. Součástí spisu je kopie zprávy o ověření účetní závěrky, účetní závěrka, výroční zpráva účetní jednotky a další náležitosti stanovené komorou. Spis se archivuje deset let. Právo nahlížet do spisu má komora a soud.

Současně platný zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech upravuje vedení spisu v § 14 odstavcích 6 a 7 takto:

6) O průběhu auditu vede auditor nebo auditorská společnost spis, ve kterém jsou zaznamenány všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti. Součástí spisu je smlouva o provedení auditu, plán a program auditu, zpráva o auditu, účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka, výroční zpráva nebo konsolidovaná výroční zpráva a další doklady dokumentující průběh auditu. Spis se archivuje 10 let ode dne splnění smlouvy. Právo nahlížet do spisu mají pouze osoby oprávněné vykonávat z pověření komory dohled nad řádným výkonem auditorských služeb, soud a dále orgány činné v trestním řízení, týká-li se trestní řízení auditora.

(7) Pro ostatní auditorské služby se ustanovení odstavce 6 použije přiměřeně.

Kromě těchto zákonů se však na problematiku spisu auditora, jeho uschovávání a archivaci vztahují i ustanovení *zákona č. 97/1974 Sb., o archivnictví v platném znění* a na něj navazující *vyhlášky ministerstva vnitra č. 117/1974 Sb., kterou se stanoví kritéria pro posuzování písemností jako archivální a podrobnosti skartačního ří-*

zení, a č. 118/1974 Sb., o podnikových archívech.

Zákon o archivnictví stanoví právnickým i fyzickým osobám provozujícím podnikatelskou činnost povinnost zajišťovat odbornou správu písemností vzešlých z jejich činnosti, dbát o řádnou spisovou evidenci, o účelné a bezpečné uložení písemností a o jejich řádné vyřazování při skartačním řízení. Bez souhlasu příslušného archivu, který vykonává dohled na vyřazování písemností,

nesmějí být tyto písemnosti zničeny. Původcům písemností, jejich právním nástupcům, popřípadě likvidátorům nebo jiným držitelům těchto písemností je stanovena odpovědnost za řádné provedení skartačního řízení a řádné odevzdání archiválií do archivů.

Úschova písemností a archivace

Zákon o auditorech i auditorská směrnice poměrně nepřesně ve

svých ustanoveních používají termín archivace. V tomto ohledu je preciznější již výše citovaný mezinárodní auditorský standard, který hovoří o tom, že auditor přijme příslušné postupy, aby udržel důvěrnost informací a zajistil bezpečnou úschovu a archivaci spisu auditora po dobu, která je nezbytná z praktického hlediska a která je v souladu s právními a profesními požadavky na dobu archivace.

Pro vyjasnění pojmů a pravidel pro úschovu a archivaci písemností, které jsou stanoveny naší legislativou jsem se obrátila s dotazy na **PaedDr. Bohumíra Broma**, vedoucího oddělení fondů státní správy po roce 1992 a předarchivní péče Státního ústředního archivu v Praze.

• Můžete definovat pojmy úschova a archivace?

Úschova čili ukládání písemností může být dočasná nebo trvalá. Dočasně uložené písemnosti může být například ve spisovně, nebo jiném vyhrazeném místě. Archivací se rozumí **trvalé uložení dokumentů**, které mají trvalou hodnotu, tj. archiválií.

Většina písemností již při svém vzniku získá určitý charakter, který je určující pro to, jak s ní bude naloženo, tj. zda bude archivována, nebo po uplynutí určité lhůty skartována. Pokud hodnota dokumentu není jasná hned při jejím vzniku, je možné o charakteru písemnosti rozhodnout po uplynutí tzv. skartační lhůty.

• Jaké jsou povinnosti podnikatelského subjektu – auditora/auditorské společnosti při manipulaci s písemnostmi?

Kromě výše uvedených zákonných povinností by každý podnikatelský subjekt měl mít vlastní interní normu, která upravuje správu dokumentů (vlastních i došlých). Tento typ normy nazýváme **spisovým a skartačním řádem**.

• Co všechno by měl tento spisový řád obsahovat?

Spisový nebo přesněji spisový a skartační řád stanoví **pravidla pro správu dokumentů** tj. jejich pří-

jem, vyřizování, expedici, ukládání a vyřazování. Jeho nedílnou součástí by měl být **spisový a skartační plán**, který obsahuje typologii dokumentů, se kterými se u původce pracuje a k nim přiřazené příslušné skartační znaky a lhůty.

• Jak hodnotíte spis auditora jako typ dokumentu?

Z hlediska obsahu jde bezesporu o **archiválii**, neboť obsahuje takové typy dokumentů, které u původních původců mají většinou charakter archiválií. V některých případech může být cenným zdrojem dokumentů, které se již u původního původce nedochovaly.

• Jak tedy nakládat se spisem auditora?

Spis auditora by měl být již při svém založení příslušně evidován dle pravidel stanovených spisovým a skartačním řádem. Po jeho vyřízení, tj. po ukončení prací s tímto spisem, by měl být uložen u původce po dobu 10 let.

• Od kdy začíná běžet tato lhůta?

Tato lhůta začíná běžet od 1. ledna následujícího kalendářního roku po roce uzavření spisu. To znamená například, když v červnu roku 2003 jsou ukončeny práce na auditu účetní závěrky společnosti XYZ za rok 2002 a spis je uzavřen, začíná od 1. 1. 2004 běžet desetiletá lhůta, tj. spis musí být uložen do 31. 12. 2013.

• Jak naložit se spisem po uplynutí této desetileté lhůty?

Po uplynutí této lhůty by měl být spis předán do archivu. Archivem se v tomto případě rozumí prostor, který splňuje podmínky pro trvalé

uložení dokumentů. Může se jednat o archiv původce dokumentu (jeho právního nástupce), nebo příslušný státní archiv.

• Na který archiv se obrátit při požadavku na archivaci písemností?

Původce dokumentů by se měl obrátit dle svého sídla na příslušný státní oblastní archiv. Ten by měl vykonat archivní prohlídku, zjistit archivní hodnotu dokumentů a dojednat s původcem podmínky uložení archiválií.

• Má někdo oprávnění kontrolovat dodržování povinností v oblasti manipulace s dokumenty?

Z hlediska péče o archiválie mají toto právo státní archivy (viz § 6, 7 a 10 archivního zákona).

• Co dělat při ukončení činnosti auditora/auditorské společnosti?

Tato situace není zatím z pohledu archivnictví uspokojivě legislativně řešena. Vhodné je v každém případě konzultovat další nakládání s písemnostmi původce s příslušným oblastním archivem, který může doporučit varianty dalšího postupu. Doufám, že nově připravovaný archivní zákon přinese v této oblasti významná zlepšení.

• Navrhujete upravit současně platná ustanovení zákona o auditorech vztahující se ke spisu auditora a jeho archivaci?

Domnívám se, že by bylo vhodné tato ustanovení upravit takto:

- povinnost uložit spis po dobu 10 let po jeho vyřízení z hlediska běžné potřeby;
- po uplynutí této lhůty spis archivovat u původce nebo jeho práv-

ního nástupce nebo v příslušném státním oblastním archivu.

- *Domníváte se, že by bylo vhodné aby komora požadovala při výmazu auditora/auditorské společnosti ze seznamu auditorů doklad o tom, že se spisy bylo náležitě naloženo?*

Určitě.

- *Domníváte se, že právo nablédnout do spisu auditora dané soudu by mohlo být využito i v jiných kauzách, než které se týkají auditora?*

Z hlediska výše uvedené informační hodnoty spisu se domnívám, že ano, ale je třeba pochopitelně přihlédnout k ustanovením dalších souvisejících předpisů.

Ing. Zdeňka Drápalová
výbor pro auditorské směrnice



Dotazy - Odpovědi

Následující dotazy a odpovědi jsou zpracovány z korespondence referátu metodiky KA ČR. Upozorňujeme, že je třeba brát v úvahu, že závazné výklady právních předpisů jsou oprávněny vydávat pouze soudy.

Započtení pohledávky

DOTAZ:

Společnost A vlastní pohledávku nabytou postoupením. PC pohledávky 1000, nominální hodnota 2000 (vedená v podrozvahové evidenci).

S dlužníkem (se společností B) se dohodne, že společnost B postoupí společnosti A na úhradu svého dluhu pohledávku za společností Z v nominální hodnotě 3000, s tím, že postoupením této pohledávky je dluh vyrovnán a zaniká.

Účtování u společnosti A:

1. *zúčtování uhrazené pohledávky za společností B do nákladů:*
 $546/315 = 1000$
(v podr. ev. 2000)
2. *nabytí pohledávky za společností Z v hodnotě pozbyvané pohledávky:* $315/646 = 1000$
(v podr.ev. 3000)

Celá transakce je tímto i daňově neutrální. Daňové dopady bude mít až případná úhrada této nové pohledávky dlužníkem.

Dotaz se týká toho, zda výše uvedené účtování je správné, popř. zda by bylo možno transakci účtovat i rozvahově 315 AE/315AE v hodnotě 1000.

ODPOVĚĎ (č.j. 33/2004)

Při účetním řešení se předpokládá soulad příslušných smluv o postoupení pohledávek s právními předpisy (občanským zákoníkem):

1. úhrada závazků či inkaso pohledávek jsou rozvahovými operacemi, a to i v případě jejich vzájemného započtení; proto účtování prostřednictvím nákladů a výnosů není správné;
2. k vzájemnému započtení pohledávek a závazků je nutné, aby nejprve společnost B postoupila společnosti A pohledávku za společností Z; A účtuje 315/325 1000 a na analytickém podrozvahovém účtu zachytí nominální hodnotu pohledávky vůči Z ve výši 3000;
3. poté lze provést započtení pohledávky a závazku vůči společnosti B (viz smlouvy); A účtuje 325/315 1000 a zruší nominální hodnotu pohledávky vůči B na analytickém podrozvahovém účtu ve výši 2000.

Rozhodující pro účtování je obsah smluv a jejich soulad s právními předpisy.

Povinnost auditu v průběhu konkurzu

DOTAZ:

Novela zákona o účetnictví účinná od 1. 1. 2004 neukládá povinnosti auditu účetním jednotkám v průběhu konkurzu podle § 20, odst. 2. Existuje povinnost auditu účetní závěrky za rok 2003 podnikem v průběhu konkurzu?

§ 20 zákona o účetnictví

Ověřování účetní závěrky auditorem

(2) Účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nejsou povinny mít auditorem ověřenu účetní závěrku sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, s výjimkou účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni, k němuž se uzavírají účetní knihy podle §17 odst. 2 písm. J).

Účinnost novely zákona o účetnictví je v přechodných ustanoveních bod 1 posunuta až na účetní období, které započalo v roce 2004, pokud dále není stanoveno jinak.

Čl. II zákona č. 437/2003 Sb.

Přechodná ustanovení

1. Ustanovení tohoto zákona se použijí poprvé v účetním období, které započalo v roce 2004, pokud dále není stanoveno jinak.

Znamená to, že pro povinnost auditu účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2003 účetní jednotky v průběhu konkurzu platí kritéria zákona účinného do 31. 12. 2003?

ODPOVĚĎ (č.j. 86/2004)

Přechodná ustanovení ZÚ v platném znění řeší v odstavci 9. účinnost platného znění ustanovení § 20 odst. 2 a 3. Na základě tohoto ustanovení účetní závěrka sestavená k 31. 12. 2003 pro účetní jednotky v průběhu konkurzu musí být ověřena auditorem.

Auditorský spis při transformaci zemědělských družstev

DOTAZ:

V roce 1992 probíhala transformace zemědělských družstev podle Transformačního zákona č. 42/1992 Sb. Součástí transformačního projektu podle § 9 odst. 7 výše uvedeného zákona musí být přílohou projektu soupis majetkových podílů oprávněné osoby ověřený auditorem.

Co by měl obsahovat spis auditora, který v době transformace zemědělských družstev tj. 11. – 12. měsíc/1992 ověřoval seznam oprávněných osob? Musí být součástí spisu auditora i soupis majetkových podílů oprávněných osob, když spis auditora musí obsahovat všechny významné skutečnosti zjištěné při činnosti auditora?

Na základě ověřeného seznamu majetkových podílů oprávněných osob auditorem dle Transformačního zákona č. 42/1992 je povinná osoba po sedmi letech, tj. v roce 1999, vypořádat majetkové podíly oprávněných osob.

ODPOVĚĎ (č.j. 105/2004)

K dotazu ohledně toho, co by měl obsahovat spis auditora, který ověřoval účetní závěrku, která byla zpracována v rámci transformačního projektu (viz zákon č. 42/1992, o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech § 9) a soupis majetkových podílů, který je přílohou tohoto projektu sdělujeme následující:



- § 15 zákona č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, účinný od 20. 11. 1992 do 31. 12. 2000 stanovoval povinnost auditora vést o průběhu auditorské činnosti spis, ve kterém auditor zaznamenává všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti. Tento paragraf rovněž ukládal auditorovi povinnost archivovat tento spis po dobu 10 let. Tato povinnost zůstává auditorovi zachována i podle současně platného zákona č. 254/2000 Sb. Obsah spisu podrobněji stanoví auditorská směrnice č. 4, která je závazná pro všechny auditory zapsané v seznamu Komory auditorů ČR,
- § 6 zákona č. 97/1974 Sb., o archivnictví stanovuje právníkům i fyzickým osobám při podnikatelské činnosti dbát o řádnou spisovou evidenci, o účelné a bezpečné uložení písemností a o jejich řádné vyřazování při skartačním řízení.

Ověřovaný dokument, v tomto případě soupis majetkových podílů, je nade vše pochybnost dokument, který by spis auditora měl obsahovat. Toto stanovisko dokládá i bod 9 později vydané auditorské směrnice č. 4 Spis auditora, který stanoví, že spis obsahuje všechny skutečnosti, které byly předmětem individuálního posouzení a hodnocení.

S ohledem na povinnost archivace spisu a pravidla pro vyřazování dokumentů se domníváme, že by spis auditora měl být doposud archivován auditorem, případně uložen ve státním archivu, zejména

v případě, že auditor ukončil svoji činnost.

Inventarizace u dceřiné společnosti nadnárodní firmy

DOTAZ:

Provádíme audit u dceřiné společnosti velké nadnárodní firmy, která se velice rychle rozvíjí. Tato společnost nechce provést z časových a personálních důvodů dokladové inventury příslušných rozvahových účtů. Upozornili jsme společnost několikrát písemně, že neprovedením inventarizace porušuje zákon o účetnictví a účetnictví za příslušný rok bude neprůkazné. Vedení této nadnárodní společnosti považuje požadavek inventarizace českého zákona za formální a v případě, že auditorské postupy neshledaly podstatné zkreslení rozvahových účtů, nic nebrání vydání výroku bez výhrad. Jejich názor se opírá o předpisy platné v ostatních zemích (např. ve Francii), kde povinnost inventarizace dokládající průkaznost účetnictví, není požadována.

V současné době stojíme před problémem, jaký výrok k výše uvedené závěrce vydat. Je zřejmé, že jakýkoliv jiný než bez výhrady, bude předmětem stížnosti, která se bude následně řešit na KA ČR.

ODPOVĚĎ (č.j. 125/2004)

Auditorská směrnice č. 1 stanoví v bodu 2 jako cíl auditu umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka vyhotovena ve všech významných aspektech v souladu s používanými účetními zásadami. Audit by měl poskytnout přiměřené ujištění, že účetní závěrka jako celek

není významně zkreslena. V případě, že nebyla účetní jednotkou provedena dokladová inventura, musí auditor pro to, aby mohl vyjádřit výrok bez výhrad, zajistit dostatečné důkazní informace dokládající, že zůstatky rozvahových účtů se skládají z prokazatelných položek a že jejich vykazovaná výše odpovídá jejich skutečným hodnotám (posouzení přiměřenosti ocenění, výše rezerv ap). Při hodnocení dostatečnosti důkazních informací je třeba zvážit mj. výši přirozeného, resp. kontrolního rizika. Lze dovozovat, že tato rizika jsou vyšší (než když je inventarizace prováděna) a následně maximální přijatelné zjišťovací riziko nižší a tudíž požadovaný rozsah auditorských testů větší.

V případě, že účetní jednotka podklady pro ověření zůstatků rozvahových účtů nepředloží, ani auditor není schopen si tyto informace specifickými auditorskými po-

stupy zajistit, dochází k omezení rozsahu auditu a je třeba reagovat podle konkrétních podmínek – výrok s výhradou případně odmítnutí výroku. Rozhodnutí o vydání výroku je však výhradním právem auditora a nelze se při něm odvolávat na názor žádného orgánu komory.

I v případě, že auditor dostatečné důkazní prostředky zajistí, je však třeba na skutečnost, že účetnictví není dle našeho zákona o účetnictví průkazné, upozornit. Rovněž tak je vhodné upozornit na skutečnost, že za neprůkazné účetnictví může být uložena pokuta až do výše 3% úhrnu rozvahy.

Audit v případě vyhlášení konkursu politické strany

DOTAZ:

Prosím o stanovisko, zda a kdo je v případě vyhlášení konkursu politické

strany povinen zajistit provedení auditu mimořádné účetní závěrky, která byla provedena v souladu s ustanovení § 17 zákona o účetnictví ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu.

ODPOVĚĎ (č.j. 132/2004)

Mimořádná účetní závěrka politické strany, sestavená podle § 17 odst. 2 zákona o účetnictví ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu, nepodléhá povinnosti auditu. To proto, že zákon o účetnictví v případě politických stran povinnost auditu odkazuje na zvláštní zákon, kterým je zákon č. 424/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jenž tuto povinnost nestanoví.

Referát metodiky KA ČR

inzerce

Vzdělávací společnost v oblasti profesionálního vzdělávání dospělých působící v Praze

přijme

DAŇOVÉHO PORADCE – ÚČETNÍ

pro externí spolupráci nebo částečný pracovní úvazek

Požadujeme:

- výborné znalosti podvojného účetnictví, mzdové agendy (cca 10 lidí) a daňové problematiky
- dlouholetou praxi v oboru
- znalost právních souvislostí
- zpracování podkladů a kompletního účetnictví
- zastupování společnosti vůči souvisejícím úřadům a institucím a zkušenosti při zodpovědném jednání s nimi
- možnost vlastního zastoupení (v případě dovolené, nemoci)
- ochotu se neustále vzdělávat v oboru
- ochotu a dostupnost pro průběžné konzultace

Nabídky s příloženým životopisem, prosím, zasílejte na adresu:

info@educatio.cz

Poznámky k zahrnutí nájemného za pozemek do ceny stavby

V Auditoru č. 5/2003 na str. 29 a 30 byl uveřejněn článek „Zahrnutí nájemného za pozemek do pořizovací ceny stavby“. V článku, stručně vyjádřeno, se více argumenty zdůvodňovalo, aby nájemné za pozemek, na kterém probíhá výstavba budovy, domu, bytu nebo nebytového prostoru, bylo součástí provozních nákladů při respektování jeho věcné a časové souvislosti, a nebylo součástí vstupní ceny nově pořízené budovy, domu, bytu nebo nebytového prostoru. K článku mám několik stručných poznámek. S ohledem na stručnost, ale i na věcnou opodstatněnost nebudu dále používat uvedený výraz „budova, dům, byt nebo nebytový prostor“, ale výraz „budova nebo dům“, kterým se nemění věcně obsahový význam uvedeného výrazu.

Článek ústí v návrh, který obecně neřeší stavby, ale bez bližšího vysvětlení pouze zúžený segment staveb, a to budovu nebo dům. Při návrhu nějakého pravidla však není ke škodě věci podívat se na něj z poněkud širšího hlediska. Představme si zjednodušený případ, že nájemce má najatý pozemek, na kterém zřizuje např. hlídané parkoviště, rekreační bazén, ovocný sad apod. Pozemek oplotí, postaví elektrickou, vodovodní a kanalizační přípojku, účelovou komunikaci, manipulační plochu apod. Uváděné věci jsou většinou stavbami, ale žádná z nich není budovou nebo domem, z uvedeného by podle článku vyplývalo, že nájemné za pozemek není součástí provozních nákladů, ale tvoří součást ocenění těchto věcí. Po pravdě řečeno, mnohé z uvedených staveb, např. elektrické, plynovodní, tepelná, vodovodní a kanalizační přípojka, jsou spojeny i s výstavbou uvedených budov nebo domů, a je nejasné, proč nájemné za pozemek má

být nákladem pouze v případě budovy nebo domu, a ne také u ostatních staveb. Uveďme si další případ. S technickým zhodnocením najaté věci bývá někdy spojováno dost nejasností, ale v zásadě k nim nepatří, zda nájemné za najatou věc má či nemá být součástí nákladů na technické zhodnocení. Podle mého názoru nájemné není investičním nákladem, aby tvořilo součást ocenění staveb stavěných na najatém pozemku nebo součást ocenění technického zhodnocení na najatém majetku.

V jednom z argumentů se v článku uvádí, cituji: „Právní předpisy jednoznačně neurčují, zda nájemné za pozemek za dobu výstavby budovy je součástí vstupní ceny budovy. Tuto mezeru v legislativě nelze nahrazovat extenzivním výkladem“. Uprímně řečeno, a to i z pohledu minulosti, při projednávání návrhů dřívějších postupů účtování nebo účetních předpisů nepřišlo na přetřes, že by nájemné mohlo být investičním nákladem. A to je zřejmě také jednou z příčin, proč v úpravě nákladů souvisejících a nesouvisejících s pořízením dlouhodobého hmotného majetku podle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., na kterou se článek odvolává, není nájemné stanovené.

Až potud je celá záležitost celkem jasná, ale návrh obsahuje také trochu neurčitou dikci. A to, že probíhala na najatém pozemku výstavba budovy nebo domu, je nájemné součástí nákladů při respektování jeho věcné a časové souvislosti. Jistá neurčitost této dikce je v tom, že zdůrazňuje věcnou a časovou souvislost nájemného

za pozemek v souvislosti s probíhající výstavbou budovy nebo domu. Pokud by šlo o nerovnoměrně placené nájemné, tak obecně se vždy nájemné rozliší bez ohledu na to, zda se na najatém pozemku něco staví, provozuje nebo nedělá nic. Tento princip je natolik zdůrazněn ve všech účetních předpisech, že by nebylo nutné jej v návrhu zvlášť zvýrazňovat. Proto by mohlo být otázkou, zda uvedeným respektováním věcné a časové souvislosti nájemného při výstavbě budovy nebo domu není třeba myšleno to, aby nájemce zahrnoval nájemné za pozemek do nákladů až v době, kdy proti nim budou výnosy z provozované budovy nebo domu. Je to ovšem jen domněnka, protože takové řešení není v návrhu výslovně doloženo ani zdůvodněno, a proto by nebylo účelné se o něm šířit.

Ing. Milan Blatný



Poskytování zvýhodnění zaměstnancům třetích osob

Předkládají: Ing. Michal Kozdera, daňový poradce, č. osvědčení 2328
Ing. Mgr. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585

Popis problému

V praxi dochází stále častěji k situacím, kdy jsou zaměstnancům plošně nabízeny různé výhody, a to nikoliv pouze od jejich právního zaměstnavatele, ale rovněž od jiných společností v rámci téže obchodní či finanční skupiny, aniž by související náklady byly právnímu zaměstnavateli přefakturovány. V jiném případě se zaměstnanci bonitních či jinak prestižních zaměstnavatelů často stávají jednou z cílových skupin akcí marketingového typu organizovaných velkými obchodními společnostmi, při kterých jsou zaměstnanci konkrétního zaměstnavatele osloveni nabídkou slev z cen běžně nabízených produktů či jiných zvýhodnění.

U obou výše uvedených případů poskytování slev zaměstnancům je v zájmu poskytovatelů těchto slev i jejich příjemců řádně ošetřit případné daňové dopady. V tomto směru se v odborné veřejnosti objevily odlišné názory a přístupy. Cílem tohoto příspěvku je zajistit k této problematice jednotný výklad.

Právní rámec

Podle ZDP¹⁾ je za příjem ze závislé činnosti považován mimo jiné i příjem plynoucí poplatníkovi v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce, a to bez ohledu na to, zda plyne od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává (§ 6 odst. 1 písm. d) ZDP).

Pro poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků ZDP zavádí legislativní zkratku „zaměstnanec“, plátce příjmu je v textu ZDP označován legislativní zkrat-

kou „zaměstnavatel“ (§ 6 odst. 2 ZDP).

Příjmem zaměstnance je podle ZDP mimo jiné i částka, o kterou je úhrada odvedená zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci (kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí) nižší, než je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku²⁾, nebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám (§ 6 odst. 3 ZDP).

Rozbor problematiky

1. Poskytování slev (a podobných výhod) v rámci motivačního programu skupiny

V případě, že je poplatníkovi poskytována výhoda ve formě nižší ceny za právo, službu či zboží jeho právním zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatelem, se kterým zaměstnanec měl, má nebo bude mít uzavřenu pracovní nebo obdobou smlouvu), je poskytnutá sleva podle ZDP výslovně příjmem poplatníka podle § 6 ZDP (pokud se nejedná o plnění či slevy standardně nabízené i jiným osobám než zaměstnancům, např. některým odběratelům v rámci obchodní sítě). Právní zaměstnavatel je v takovém případě povinen z výše uvedeného příjmu v podobě poskytnuté výhody srazit daň z příjmu fyzických osob.

Bude-li stejnou slevu z ceny či výhodu poplatníkovi poskytovat společnost, která není jeho právním zaměstnavatelem, ale poskytnutí slevy či výhody souvisí s motivačním programem skupiny, do které patří i právní zaměstnavatel, není podle našeho názoru otázka zdanění případného příjmu podle § 6 ZDP zcela jasná. Její řešení závisí především

na výkladu pojmu „*plynoucí v souvislosti s ... výkonem závislé činnosti*“ použitého v § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť pouze při splnění této podmínky je pro účely zákona vyplácející osoba považována za zaměstnavatele a plátce daně, ač zaměstnavatelem v pracovněprávním smyslu není (§ 6 odst. 2 ZDP ve spojení s § 6 odst. 1 písm. d) ZDP). Definiční nebo upřesnění požadované souvislosti s výkonem zaměstnání zákon neupravuje.

Domníváme se, že zákonodárce při formulaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP zamýšlel postihnout především případný časový nesoulad mezi trváním zaměstnání a výplatou příjmu související s tímto zaměstnáním, nikoli však situaci, kdy příjemce výhody pro poskytovatele výhody žádnou činnost nevykonával, nevykonává, ani v budoucnu vykonávat nebude.

Připouštíme však, že při striktním výkladu tohoto ustanovení by sleva mohla pro jejího příjemce představovat zdanitelný příjem, protože byla poskytnuta v souvislosti s výkonem závislé činnosti, i když pro jinou osobu ve skupině. Toto platí v případě, že je taková výhoda nabízena plošně a cíleně pouze zaměstnancům společností v rámci skupiny nebo vybrané skupině zaměstnanců splňujících určitá stejná kritéria (příčemž je výhoda součástí zaměstnaneckého programu), a nikoli běžným odběratelům.

Za předpokladu existence příjmu zaměstnance vyvstává otázka, který subjekt a jakým způsobem by měl z poskytnuté výhody srazit zaměstnanci daň z příjmů fyzických osob.

Domníváme se, že plátcem příjmu v ZDP označovaným jako zaměstnavatel není právní zaměstnavatel, ale právě společnost, která ne-

¹⁾ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“)

²⁾ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění

se náklady spojené s poskytnutím výhody, jak předpokládá § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Na tuto společnost se tak vztahují všechny povinnosti, které zaměstnavatelům ukládá ZDP. Ačkoli jsme si vědomi, že tento přístup povede v mnoha případech k povinnosti zaměstnance podat daňové přiznání, byť byl po celé zdaňovací období právně zaměstnán jen u jedné společnosti, zákon podle našeho názoru jinou alternativu nenabízí.

Základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob by podle našeho názoru měl být příjem ze závislé činnosti plynoucí zaměstnanci od společnosti, která nese náklady spojené s poskytnutím slevy či výhody, tedy skutečná výše poskytnuté slevy nebo hodnota výhody.

Podotýkáme, že ve výše popsané situaci je společnost poskytující výhodu zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP pouze pro účely daní z příjmů, nikoli obecně (např. pro účely předpisů upravujících pracovněprávní vztahy či zdravotní pojištění a sociální zabezpečení).

Závěr

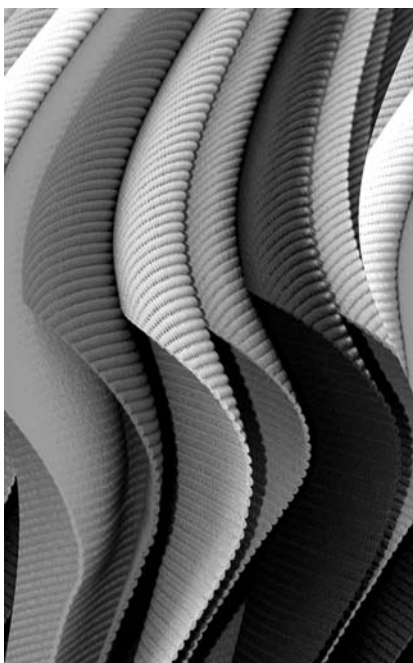
Navrhujeme potvrdit, že v případě poskytování motivačních slev (či jiných výhod) zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele společnosti ze stejné skupiny, ke které patří i právní zaměstnavatel, se **jedná o zdanitelný příjem** příjemce výhody, **pokud** je tato výhoda nabízena plošně a cíleně pouze zaměstnancům společností ve skupině, například v rámci skupinového zaměstnaneckého motivačního programu, a **pokud** se nejedná o plnění či slevy standardně nabízené i jiným osobám než zaměstnancům v rámci skupiny, např. některým odběratelům v rámci obchodní sítě.

Poskytovatel výhody se tímto stává zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP a vztahuje se na něj povinnost srazit daň z příjmů fyzických osob, jakož i ostatní povinnosti, které zaměstnavateli ukládá ZDP. Základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob je skutečná výše poskytnuté slevy nebo hodnota výhody.

Z důvodu souběhu zaměstnání zaměstnancům vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

2. Poskytování výhod v rámci marketingových akcí

V praxi nastávají rovněž situace, kdy se některé velké obchodní společnosti rozhodnou podpořit prodej svých výrobků či služeb prostřednictvím zvýhodněné nabídky zaměstnancům vytipovaných společností (prestižní firmy, regionálně významní zaměstnavatelé, apod.). Důvodem může být snaha o získání



nových klientů, výprodej starších zásob, nižší náklady na marketing apod.

Při posouzení případných daňových dopadů takovéto formy poskytnutí je klíčové určit, zda se obecně jedná o zdanitelný příjem či nikoliv.

Sleva přijatá fyzickou osobou nepodnikatelem se běžně za příjem pro účely ZDP nepovažuje.

V případě zaměstnanců by sleva příjmem ve smyslu § 6 ZDP byla pouze tehdy, pokud by byla dosažena v souvislosti s výkonem závislé činnosti u jejich právního zaměstnavatele a nejednalo by se o standardně poskytovanou slevu i jiným osobám než zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele.

Při marketingových akcích jsou zaměstnanci konkrétního zaměstnavatele pouze jednou z cílových skupin marketingových akcí (cílovou skupinou marketingové akce mohou být stejně tak např. osoby mladší 26 let, učitelé, důchodci apod.), a poskytnutí slevy obvykle nemá přímou

souvislost s fyzickým „výkonem“ závislé činnosti zaměstnance u jeho právního zaměstnavatele (pokud ovšem poskytnutí slevy není podmíněno dalším kvalitativním či kvantitativním kritériem, jako například skutečný výkon práce u zaměstnavatele v daném měsíci apod.). V těchto situacích nelze podle našeho názoru slevy poskytnuté zaměstnanci jiné společnosti se zjevným marketingovým účelem klasifikovat jako příjem podle § 6 ZDP.

Závěr

Navrhujeme potvrdit, že v případě poskytnutí slevy v rámci marketingové akce se nejedná o zdanitelný příjem příjemce výhody či slevy.

Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k oběma výše uvedeným problémům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženými závěry s upozorněním na možná daňová rizika při poskytování zaměstnaneckých výhod v rámci marketingových akcí.

V případech, kdy plátcé nemá zálohu na daň z čeho srazit, předpokládá se postup podle § 38i ZDP. Vzhledem k povaze případů by byl vhodnější postup v zákoně výslovně neuvedený, tj. výpočet a odvod zálohy z nenabruťované částky (a úhrada odvedené zálohy tomuto „zaměstnavateli“ např. z čisté mzdy zaměstnance u zaměstnavatele, kde je zaměstnanec v pracovním poměru, samozřejmě s předchozím souhlasem zaměstnance).

Situace, že zaměstnanec má od zaměstnavatele zdanitelný příjem, ze kterého nelze technicky srážku daně provést, avšak nemá současně zdanitelný příjem v penězích, je obecným problémem, který může nastat u všech tuzemských zaměstnavatelů a ukazuje se potřeba hledat vhodné legislativní upřesnění.

Stanovisko předkladatelů

Předkladatelé souhlasí se závěrem Ministerstva financí.

Fúze společností s ručením omezeným

Obchodní zákoník fúzi společností s ručením omezeným upravuje jednak obecně v § 69a obch. zákoníku, dále pak speciálně v § 153a až § 153b obch. zákoníku, s odkazem na přiměřené použití ustanovení o fúzi akciových společností v § 220a až § 220l a § 220n obch. zákoníku, není-li v § 153a až § 153b stanoveno jinak.

- **Fúze sloučením.** Obchodní zákoník rozeznává dvě formy fúzí, a to fúzi sloučením a fúzi splynutím. Při fúzi sloučením dochází k zániku jedné nebo více společností, jemuž předchází její (jejich) zrušení bez likvidace. Veškerý kapitál zanikající společnosti (společností), včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na jinou, již existující nástupnickou společnost. Přejedání pracovněprávních práv a povinností znamená především povinnost nástupnické společnosti pokračovat v právech a povinnostech vyplývajících z příslušného pracovního poměru se zaměstnanci zanikající společnosti (společností). Společníci zanikající společnosti se stávají společníky nástupnické společnosti, nestanoví-li zákon jinak.

- **Fúze splynutím.** Fúzí splynutím dochází k zániku dvou nebo více společností, jemuž předchází jejich zrušení bez likvidace; kapitál zanikajících společností, včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů (viz výše) přechází na nově zakládanou nástupnickou společnost. Společníci zanikajících společností se stávají společníky nástupnické společnosti, nestanoví-li zákon jinak. Zatímco do účinnosti no-

velý obch. zákoníku, provedené zák. č. 370/2000 Sb., byla možná jen fúze společností se stejnou právní formou, přičemž nástupnická společnost musela mít taktéž shodnou právní formu, je od této novely možná fúze společností s ručením omezeným s akciovou společností s tím, že nástupnickou společností může být akciová společnost nebo



společnost s ručením omezeným. Fúzi kapitálové společnosti se společností osobní však zákon nepřipouští. Pro úplnost dodáváme, že na překážku realizace fúze není ani skutečnost, že společnost je v úpadku nebo byl již na její majetek prohlášen konkurz nebo bylo povoleno vyrovnání (§ 69 odst. 6 obch. zák.). V tomto případě je však při fúzi nutno postupovat v souladu se zákonem č. 328/1991 Sb. a žádat souhlas konkurzních věřitelů. V případě, že obchodní podíl společníka na některé ze společností účastnících se fúze je zastaven, toto zástavní právo

automaticky přechází na nový podíl, a navrhovatelé zápisu fúze do obchodního rejstříku mají povinnost v tomto návrhu požádat o zápis zástavního práva k novému obchodnímu podílu.

Návrh smlouvy o fúzi

Proces fúze je časově a právně složitý a skládá se z několika právních úkonů. Základním právním úkonem, na jehož základě k fúzi dojde a který je pro obě formy fúze shodný, je smlouva o fúzi. K tomu, aby smlouva vůbec mohla vzniknout a být následně schválena valnými hromadami zúčastněných společností,¹⁾ je nezbytné vypracovat její návrh v písemné podobě. Tento návrh smlouvy je však nutné odlišovat od smlouvy samotné, neboť ta vzejde z návrhu až jeho schválením valnými hromadami zúčastněných společností a je tak právním vyjádřením vůle zúčastněných společností. Těmi, kdo návrh smlouvy o fúzi připravují a předkládají ke schválení valné hromadě, jsou zpravidla jednatele zúčastněných společností, ale není vyloučeno, aby jimi byli společníci oprávnění požádat o svolání valné hromady. Návrh smlouvy o fúzi musí minimálně obsahovat zákonem taxativně vymezené údaje, a to:

- a) firmu, sídlo, identifikační číslo všech zúčastněných společností a jejich právní formu,²⁾
- b) výměnný poměr obchodních podílů, tzn. výši vkladu a výši obchodního podílu každého společníka v každé zúčastněné společnosti před fúzí a výši vkladu a výši obchodního podílu těchto společníků v nástupnické společnosti po fúzi s tím, že výše doplatku nesmí překro-

¹⁾ V ustanoveních obch. zákoníku je při specifikaci společností, jež se podílí na fúzi, užíván pojem „zúčastněná společnost“. Zúčastněnými společnostmi jsou při fúzi splynutím zanikající společnosti, při fúzi sloučením zanikající i nástupnická společnost.

²⁾ Ustanovení o právní formě je nadbytečné, neboť označení právní formy společnosti je podle § 9 odst. 2 obch. zákoníku součástí firmy společnosti. Podle našeho názoru tedy není nutné v návrhu smlouvy o fúzi právní formy zúčastněných společností uvádět duplicitně.

- čít 10 procent výše nových vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti,³⁾
- c) určení, v jaké struktuře nástupnická společnost přebírá složky vlastního a cizího kapitálu zanikající společnosti, jež nejsou závazkem,
- d) rozhodný den fúze, tj. den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo zanikajících společností považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti,⁴⁾
- e) práva, jež nástupnická společnost poskytne majitelům dluhopisů nebo jiných cenných papírů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována (§ 220j odst. 3 a 4),
- f) návrh změn společenské smlouvy nástupnické společnosti při sloučení nebo společenská smlouva nástupnické společnosti při splynutí s tím, že výše základního kapitálu nástupnické společnosti po sloučení je dána součtem výše základního kapitálu nástupnické společnosti před sloučením a výše vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti všech společníků zanikajících společností, pokud se nezvyšuje nebo nesnižuje výše vkladů do základního kapitálu dosavadních společníků nástupnické společnosti.

Zvyšuje-li se výše vkladů do základního kapitálu dosavadních společníků nástupnické společnosti, je výše základního kapitálu nástupnické společnosti po sloučení dána součtem výše základního kapitálu nástupnické společnosti před sloučením s celkovou částkou zvýšení vkladů do základního kapitálu dosavadních společníků nástupnické společnosti a s celkovou výší vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti všech společníků zanikajících společností.

Snižuje-li se výše vkladů do základního kapitálu dosavadních společníků nástupnické společnosti, je výše základního kapitálu nástupnické společnosti po sloučení dána rozdílem výše základního kapitálu nástupnické společnosti před sloučením s připočtením výše vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti společníků zanikajících společností a celkové částky snížení vkladů do základního kapitálu dosavadních společníků nástupnické společnosti. Na výpočet maximální výše základního kapitálu nástupnické společnosti při splynutí se použije při měření § 220n odst. 3 s tím, že jmenovitá hodnota akcií je pro účely aplikace tohoto ustanovení na právní poměry společnosti s ručením omezeným nahrazena výší vkladů do základního kapitálu.

Ocenění majetku

Zanikající (v případě fúze sloučením), popř. zúčastněné (v případě fúze splynutím) společnosti jsou povinny nechat ocenit svůj kapitál soudním znalcem. Při fúzi splynutím je tato povinnost bez výjimky, při fúzi sloučením tato povinnost odpadá v případě, nevzniknou-li fúzí nové obchodní podíly. Prakticky to znamená, že ocenění není nutné při sloučení, je-li nástupnická společnost jediným společníkem společnosti zanikající, nebo jestliže se fúze účastní stejné osoby jakožto společníci a poměr jejich obchodních podílů před fúzí zůstane zachován i po ní, i když výše vkladů se může změnit. Jmenování a ocenění znalců, jakož i obsah znaleckého posudku, obecně upravuje § 59 obch. zákoníku, jakož i zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů. Návrh na jmenování znalce pro ocenění kapitálu podává jednatel zúčastněné společnosti. Na základě

návrhu jmenuje znalece soudce místně příslušného krajského soudu, a to do 15 dnů od doručení návrhu. Soud není vázán návrhem osoby znalce.

Znalecké zprávy o fúzi

Ocenění kapitálu ve formě znaleckého posudku může být zpracováno samostatně nebo může být součástí znalecké zprávy o fúzi, pokud se zpracovává.⁵⁾ Znalecká zpráva o fúzi se zpracovává u zúčastněné společnosti, pokud o to požádá kterýkoliv z jejích společníků, a to na náklady této společnosti. Není-li vyhověno žádosti společníka o zpracování znalecké zprávy, tato skutečnost se na žádost tohoto společníka uvede v notářském zápise z valné hromady, na niž byla fúze schválena. Pokud se znalecká zpráva zpracovává u více zúčastněných společností, mohou namísto jednoho znalce pro každou společnost být jmenováni dva společní znalci pro všechny zúčastněné společnosti. Návrh na jmenování znalce pro fúzi podává jednatel zúčastněné společnosti, u společných znalců společně jednatelé zúčastněných společností,⁶⁾ jejichž společníci o vypracování zprávy požádali, v obou případech ovšem se souhlasem dozorčí rady, je-li zřízena. Byl-li na majetek některé zúčastněné společnosti prohlášen konkurz nebo povoleno vyrovnání, musí s osobou navrženého znalce souhlasit správce konkurzní podstaty nebo vyrovnávací správce. Na základě návrhu jmenuje znalece soudce místně příslušného krajského soudu, a to do 15 dnů od doručení návrhu. Soud není vázán návrhem osoby znalce. Znalcem pro fúzi může být pouze osoba znalce podle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů. Znalec je oprávněn požadovat od zúčastněných společností, osob je ovládajících nebo jimi ovlá-

³⁾ Výměnný poměr obchodních podílů musí být vhodný a odůvodněný. Nelze-li ovšem z objektivních důvodů stanovit přiměřený výměnný poměr, přizná se poškozeným společníkům doplatek, jenž má výměnný poměr dorovnat. Např. účastní-li se fúze pouze dvě společnosti, z nichž každá má pouze jediného společníka a na vklad do základního kapitálu společnosti každého z nich připadá částka 200 000 korun, není možné, aby v nástupnické společnosti vlastnil jeden z těchto společníků vklad ve výši tří čtvrtin základního kapitálu a druhý ve výši pouze jedné čtvrtiny. Lze však, aby jeden společník vlastnil vklad ve výši 200 000 korun a druhý ve výši 160 000 korun, přičemž druhému společníku by byl poskytnut doplatek ve výši 40 000 korun, což je 10 procent nových vkladů do nástupnické společnosti.

⁴⁾ Tento den nesmí předcházet dni podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku o více než devět měsíců.

⁵⁾ Není ovšem vyloučeno, aby ocenění a znalecká zpráva byly vytvořeny samostatně, a to jedním nebo i více znalci.

⁶⁾ Oba návrhy podávají jednatelé jménem společnosti.

Mezinárodní účetní standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Tento standard vstoupil v platnost pro účetní závěrky za období počínaje 1. červencem 1999.

Setkáváme se v něm se třemi důležitými pojmy. Pro jejich rozlišení je třeba si uvědomit, že rezerva se vykazuje (účtuje se o ní), kdežto podmíněné závazky a podmíněná aktiva a informace o nich se „pouze“ zveřejňují v příloze účetní závěrky. V textu příspěvku se budeme zabývat i porovnáním se současnou českou účetní legislativou.

Rezervy

Rezerva je definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Rezerva se vykazuje v případě, kdy existuje současný závazek, který je následkem události, ke které došlo v minulosti. Důležitá je ovšem pravděpodobnost, že účetní jednotka bude povinna uhradit tento závazek a k tomu bude nutný odtok jejích prostředků. Pokud jde o pravděpodobnost, IAS 37 se spokojuje s určením, že pravděpodobné je to, co je „spíše pravděpodobné než nepravděpodobné“.

Standard vyžaduje vykázání rezerv samostatně, odděleně od ostatních závazků. Na druhou stranu, pro zajímavost, přechodná pasiva mohou být vykázána jako součást obchodních a ostatních závazků. I v případě přechodných pasiv je sice někdy nezbytné odhadnout jejich částku a časové rozvržení, jejich míra neurčitosti je však v porovnání s rezervami daleko nižší. Jedná se totiž o nepochybné závazky zaplatit dodané zboží nebo provedené služby, které nebyly dosud vyfakturovány či formálně odsouhlaseny. Pro porovnání se stavem dle českých předpisů lze uvést, že do konce roku 2002 byla přechodná pasiva v rozvaze samostatnou položkou, od roku 2003 jsou dohadné účty pasivní součástí obchodních závazků (obdobně je tomu v aktivech u dohadných účtů aktivních).

Rezerva se tedy vykáže, jsou-li splněny následující tři podmínky:

- existuje současný smluvní či mimosmluvní závazek jako důsledek minulé události,
- je pravděpodobné, že k jeho vypořádání bude nezbytný odtok prostředků,
- může být proveden spolehlivý odhad výše tohoto závazku.

V případě, že nejsou tyto podmínky splněny, rezervy se netvoří.

Z výše uvedených tří bodů se zastavme u toho posledního, to je u provedení spolehlivého odhadu. V našich podmínkách ještě stále v určitých souvislostech přežívá, že uplatňování odhadů a jejich použití v účetnictví je cosi nepatřičného, nesprávného a prakticky nevyužitelného. A to je nutné jednoznačně konstatovat, že se během posled-



ních let situace zlepšila a přiblížila pojetí ve vyspělejších tržních ekonomikách. Je zajímavé uvést citaci právě z IAS 37.

„Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a nepodkopává její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je podnik schopen určit rozsah pravděpodobných odtoků, a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykazání rezervy.“

Je třeba si uvědomit, že účetní odhady jsou neodmyslitelnou součástí moderní přípravy účetní závěrky a to nejen v oblasti právě rezerv. Je ovšem třeba na druhou stranu přiznat, že jde o oblast rizikovou z hlediska možných chyb a v důsledku potom neposkytnutí věrného a poctivého obrazu o skutečnosti pro potřeby uživatelů, na prvním místě investorů. Zde je nutné vidět nezapustitelnou úlohu auditora. Pro ilustraci uvádíme pojetí účetních odhadů tak, jak je uvedeno v auditorské směrnici č. 21 – Audit účetních odhadů vydanou KA ČR:

„Účetní odhad“ znamená přibližné určení výše určité položky v případě, kdy nejsou k dispozici prostředky k přesnému stanovení. Jako příklady lze uvést:

- opravné položky k zásobám a pohledávkám s cílem určit jejich odhadovanou realizovatelnou hodnotu,
- odpisování investičního majetku po dobu jeho odhadované životnosti,
- dohadné položky,
- odloženou daň,
- rezervu na ztráty ze soudních sporů,
- ztráty u smluv na realizaci stavebních prací,
- rezervy na plnění reklamačních nároků,
- rezervy na očekávané ztráty.

IAS 37 ještě k této problematice uvádí, že v případě, kdy skutečně nelze provést spolehlivý odhad, netvoří se rezerva, ale zveřejní se podmíněný závazek v příloze.

Standard dále vysvětluje, jak mají být obecné zásady týkající se rezerv



uplatněny ve třech konkrétních situacích. Jedná se o:

- budoucí provozní ztráty,
- nevýhodné smlouvy,
- restrukturalizace.

Abychom si tyto obecné zásady dokázali lépe porovnat s legislativou v současné době platnou v této oblasti v České republice, povšimněme si ještě pravděpodobně jednoho z nejjfrekventovanějších titulů pro tvorbu rezerv u nás – oprav dlouhodobého majetku.

Budoucí provozní ztráty

Na budoucí provozní ztráty není možné tvořit rezervy. Pokud se totiž budoucí provozní ztráty očekávají, signalizuje to znehodnocení nebo nadhodnocení některých provozních aktiv. To by mělo vyústit v případné snížení hodnoty aktiv podle IAS 36.

Nevýhodné smlouvy

Pokud je uzavřena smlouva na zakázku, u které nevyhnutelné náklady spojené s plněním této smluvní povinnosti převýší očekávaný ekonomický prospěch, vzniká důvod k tvorbě rezervy.

Restrukturalizace

Při porovnání s českou legislativou co se týče rezerv na restrukturalizaci, došlo v našich předpisech ke značnému přiblížení k uvedenému standardu.

Problematika rezerv na opravy dlouhodobého majetku

Nutné opravy dlouhodobého majetku je třeba považovat za příklad budoucích ztrát, a proto není možné takovéto rezervy tvořit. Pokud účetní jednotka skutečně zjistí, že by měla tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku, je to v kontextu mezinárodních účetních standardů signál, že jsou nesprávně stanoveny (tím podhodnoceny) odpisy majetku. V této souvislosti je velmi důležitý i standard IAS 16 – Pozemky budovy a zařízení. V něm se totiž dočteme, že jednotlivé významné komponenty dlouhodobého majetku, které mají různou životnost, je třeba odpisovat samostatně právě podle jejich reálné specifické doby životnosti. Klasický je příklad s letadlem, kdy je správné odepisovat motor kratší dobu, neboť je nutné ho několikrát za dobu životnosti letadla vyměnit. Našli bychom ale celkem snadno i v průmyslu příklady složitých výrobních zařízení, kde některé významné komponenty mají výrazně nižší životnost než aktivum jako takové. Podle IAS je v takovýchto situacích nutné odpisovat komponenty samostatně.

Další příklady rezerv dle IAS 37

Je třeba si uvědomit, že rozhodnutí o tom, zda tvořit rezervu či zveřejnit podmíněný závazek v příloze, popř. rozhodnout, že není nutné ani jeden postup, záleží na konkrétních aspektech každého případu či situa-

ce, která může mít prvotně shodné zadání.

Přesto lze uvést ještě alespoň dva tituly, kdy se rezervy obvykle tvoří.

Jedná se o záruční opravy, kdy událostí zakládající závazek je prodej výrobku se zárukou. Tato rezerva je popsána přímo ve standardu 37.

Dále lze uvést rezervu na daň z příjmů, kterou se náš standard nezabývá a nechává ji plně v kompetenci IAS 12 Daň ze zisku.

Porovnání filozofie tvorby rezerv dle IAS a v ČR

Jedná se o diametrálně odlišnou situaci. IAS v souvislosti s rezervami vůbec nepracují s problematikou daňové uznatelnosti. Tvorba rezerv je obecně velmi nepopulární, neboť snižuje hospodářský výsledek společnosti. Auditor se tak často dostává do obtížné situace ani ne tak v případech posuzování navržených rezerv jako spíše v případech pátrání po rezervách možných a nevytvořených.

U nás tomu často bývá, samozřejmě u rezerv daňově uznatelných, právě naopak. Typickým případem je výše zmíněná rezerva na opravy dlouhodobého majetku. Při převodu účetní závěrky na IAS je třeba začít zkoumáním, zda je vůbec potřeba tuto rezervu tvořit a zda má své

místo prvotně v českém účetnictví. Pokud ano, nestačí obvykle její stor-no, ale v případě významnější částky je nutné zvážit všechny souvislosti, z nichž jsou některé zmíněny výše v bodě o českém pojetí rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

Řešením je zvýšit o částku tvorby rezervy oprávkou dlouhodobého majetku, i když asi nejspřávnějším by bylo upravit odpisování majetku u těch položek, kde existují samostatné komponenty s odlišnou životností od celku. Otázkou je, ve kterých případech je toto proveditelné ve velké účetní jednotce.

Podmíněný závazek

Podmíněný závazek může mít v podstatě dvojí podobu.

Buď je to pravděpodobný (tedy ne jistý na rozdíl od rezervy) závazek jako důsledek minulé události. Jeho existence bude potvrzena pouze tím, že dojde (nebo nedojde) k budoucím událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku.

Ve druhém případě se jedná o reálně existující závazek jako následek minulé události, u něž však není pravděpodobné, že bude vyrovnán odtokem prostředků představujících ekonomický prospěch nebo není možné s dostatečnou mírou spolehlivosti částku závazku vyčíslit.

Podmíněný závazek, jak jsme zmínili v úvodu tohoto příspěvku, je na rozdíl od rezervy pouze zveřejněn v příloze.

Standard IAS 37 obsahuje v příloze velmi bizarní případ deseti zemřelých svatebčanů pravděpodobně následkem požití potravin vyrobených příslušnou účetní jednotkou. V prvním roce to vypadá, že náš podnik soudní spor vyhraje a tak není tvořena žádná rezerva a je pouze zveřejněn podmíněný závazek v příloze. K následujícímu rozvahovému dni je však jasné, že se spor vyvíjí nesprávným směrem, a proto je již v této účetní závěrce vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu částky potřebné k vyrovnání závazku.

Podmíněné aktivum

Rovněž aktivum tohoto druhu je pouze zveřejněno v příloze.

Jedná se o pravděpodobné (ne jisté) aktivum vzniklé jako důsledek minulé události, jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde (nebo nedojde) k nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku.

Ing. Rudolf Heřmanský



daných, informace potřebné pro zpracování znalecké zprávy. Při jejich publikaci ve zprávě je však omezen v případech, kdy jde o informace utajované (např. zákon č. 148/1998 Sb. nebo zákon č. 101/2000 Sb.), nebo jsou-li tyto údaje schopné způsobit značnou škodu těmto společnostem nebo jsou těmito společnostmi prohlášeny za obchodní tajemství.⁷⁾ Ve zprávě však musí být uveden důvod, proč se tyto údaje nezveřejňují. Znalec zpracovává o výsledku svého přezkoumání znaleckou zprávu, jsou-li jmenováni společní znalci, mohou vypracovat společnou znaleckou zprávu. Zpráva musí kromě náležitostí podle zákona č. 36/1967 Sb. obsahovat tyto údaje:

- a) stanovisko znalce nebo znalců pro fúzi k tomu, zda výměnný poměr obchodních podílů s případnými doplňky je vhodný a odůvodněný,
- b) údaj, podle jaké metody nebo jakých metod byl stanoven výměnný poměr obchodních podílů,
- c) vyjádření, zda je tato metoda (nebo metody) pro daný případ přiměřená,
- d) případě, že bylo použito více metod i údaj, jakých výměnných poměrů by se dosáhlo při použití každé z těchto metod a současně se uvede stanovisko k tomu, jaká váha byla přiznána jednotlivým metodám při stanovení výměnného poměru,
- e) zda a jaké zvláštní obtíže se vyskytly při oceňování, popř. ocenění kapitálu.

Povinnost zpracovat znaleckou zprávu o fúzi odpadá, jsou-li jedinými společníky zúčastněných společností jejich jednatelé, a v případě, že se společnost slučuje nebo splývá se svým jediným společníkem, a to i když o vypracování zprávy některý ze společníků požádal.

Zprávy jednatelů a dozorčích rad o fúzi

Jednatelé každé ze zúčastněných společností musejí zpracovat podrobnou písemnou zprávu o fúzi, která musí objasnit a z ekonomického i právního hlediska odůvodnit důsledky fúze, zejména výměnný poměr obchodních podílů, výši případných doplňků a opatření ve prospěch majitelů dluhopisů, popř. dalších společností vydaných cenných papírů, a popis obtíží, které se vyskytly při stanovování výměnného poměru obchodních podílů. Pokud zřídila některá ze zúčastněných společností dozorčí radu a pokud se to vyžaduje, je povinna přezkoumat zamýšlenou fúzi na základě návrhu smlouvy o fúzi a zprávy znalců o přezkoumání návrhu smlouvy o fúzi a vyhotovit o tom písemnou zprávu dozorčí rady. U dvou posledně zmíněných zpráv o fúzi mo-



hou příslušné orgány (jednatelé, dozorčí rady) zúčastněných společností zpracovat zprávy o fúzi pro každou společnost zvlášť nebo zpracovat společnou zprávu o fúzi pro všechny nebo jen některé ze zúčastněných společností. Obdobně jako v případě znalecké zprávy o fúzi se ve zprávách jednatelů a dozorčích rad neuvádějí utajované údaje, přičemž ve zprávě musí být uveden důvod, proč se nezveřejňují. Povinnost zpracovat zprávu o fúzi odpadá, jsou-li jedinými společníky zúčastněných společností jejich jednatelé, v případě, že s tím všichni společníci souhlasí,⁸⁾

či v případě, že se společnost slučuje nebo splývá se svým jediným společníkem.

Informační povinnost jednatelů vůči společníkům

K tomu, aby mohl návrh smlouvy společníky na valných hromadách zúčastněných společností řádně schválen, je nezbytné seznámit tyto společníky se všemi rozhodnými skutečnostmi týkajícími se fúze. Informační povinnost nesou jednatelé zúčastněných společností a spočívá v povinnosti shromáždit a ve lhůtě nejpozději dva týdny před konáním valné hromady, na níž se bude o fúzi hlasovat,⁹⁾ zaslat společníkům zúčastněných společností tyto dokumenty:

- a) návrh smlouvy o fúzi,
- b) účetní závěrky všech zúčastněných společností za poslední tři roky,¹⁰⁾
- c) konečné účetní závěrky všech zúčastněných společností, zahrnovací rozvaha nástupnické společnosti, včetně zpráv o jejich ověření, je-li vyžadováno zákonem o účetnictví,
- d) mezitímní účetní závěrky a zprávu auditora o jejím ověření, je-li vyžadováno zákonem o účetnictví, byla-li konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení návrhu smlouvy o fúzi uplynulo více než šest měsíců,
- e) zprávy jednatelů všech zúčastněných společností o fúzi, popř. společné zprávy jednatelů, jsou-li vyžadovány, a zprávy dozorčích rad všech zúčastněných společností o přezkoumání fúze, popř. společné zprávy dozorčích rad, jestliže jsou dozorčí rady zřízeny a jsou-li zprávy vyžadovány,
- f) znalecké zprávy o fúzi všech zúčastněných společností, popř. společná znalecká zpráva o fúzi, jsou-li vyžadovány.¹¹⁾

⁷⁾ O tom, které údaje spadají do tohoto popisu, rozhodují jednatelé se souhlasem dozorčí rady.

⁸⁾ Souhlas musí mít písemnou formu s notářsky ověřeným podpisem, nebo musí být dán na valné hromadě a bude tak zaznamenán v notářském zápise z valné hromady.

⁹⁾ Resp. dva týdny před doručením návrhu na rozhodnutí mimo valnou hromadu.

¹⁰⁾ Za předpokladu, že zúčastněná společnost po tuto dobu trvá, jinak i účetní závěrky právního předchůdce, měla-li zúčastněná společnost právního předchůdce, včetně zpráv auditora o jejich ověření, je-li vyžadováno zákonem o účetnictví.

¹¹⁾ Znalecké zprávy o ocenění majetku podle § 69 odst. 6 obch. zákoníku se se zmíněnými dokumenty nezasílají, nejsou-li součástí znalecké zprávy o fúzi. Musejí ovšem být uloženy v sídle příslušné zúčastněné společnosti a jednatel společnosti musí upozornit společníky na možnost se s těmito dokumenty seznámit.

V případě, že se společník práva na zaslání dokumentů vzdal, tato povinnost odpadá. Musí tak učinit písemně s úředně ověřeným podpisem nebo na valné hromadě. Vzdání se práva na valné hromadě musí být zaznamenáno v notářském zápisu o konání valné hromady nebo v notářském zápisu o rozhodnutí mimo valnou hromadu a má účinky i vůči právnímu nástupci společníka bez ohledu na to, jak nabyl obchodní podíl. Jednatel je dále povinen poskytovat společníkům na žádost kteréhokoliv z nich informace o ostatních zúčastněných společnostech, jež jsou relevantní z hlediska fúze, a to kdykoliv od doby svolání valné hromady nebo doručení návrhu na rozhodnutí mimo valnou hromadu. Na toto právo musejí být společníci výslovně upozorněni v pozvánce na valnou hromadu nebo, pokud se nekoná, v návrhu na rozhodnutí mimo valnou hromadu. Jednatel nesmí poskytovat informace, které jsou utajované podle zvláštních předpisů, jsou schopny způsobit újmu zúčastněným společnostem nebo společností je ovládaným, nebo jsou těmito prohlášený za obchodní tajemství.

Informační povinnost jednatelů vůči třetím osobám

Zmíněné informační povinnosti jednatelů jsou povinnostmi vůči společníkům zúčastněných společností. Jednatelé však mají informační povinnost i vůči třetím osobám, jež nejsou společníky zúčastněných společností. Jednatelé zúčastněných společností jsou zejména povinni nejpozději jeden měsíc před stanoveným dnem konání valné hromady, jež má rozhodnout o fúzi, nebo doručením návrhu na rozhodnutí o fúzi mimo valnou hromadu, uložit návrh smlouvy o fúzi přezkoumaný znalcem a dozorčí radou do sbírky listin a informací o tomto uložení zveřejnit v Obchodním věstníku. V rámci ochrany věřitelů mají jednatelé povinnost tyto informovat o zamýšlené fúzi a upozornit je na jejich práva plynoucí z § 220j obch. zákoníku. Činí tak zveřejněním informace věřitelům v Ob-

chodním věstníku, a to nejpozději jeden měsíc před rozhodným dnem. Tato povinnost trvá i v případě, že se všichni společníci zúčastněných společností vzdali práva na zaslání dokumentů. Pro běh zmíněných lhůt na poskytnutí informací se považuje za rozhodný den konání valné hromady, na které se má rozhodnout o fúzi, či den doručení návrhu na rozhodnutí o fúzi mimo valnou hromadu.¹²⁾

Příprava a zahájení valné hromady o fúzi

Po splnění informační povinnosti jednatelů již nic nebrání tomu, aby byly svolány valné hromady všech zúčastněných společností a bylo na nich rozhodnuto o návrhu smlouvy o fúzi. Pozvánka na valnou hromadu, popř. oznámení o konání valné hromady, musí kromě obecných náležitostí obsahovat upozornění společníků na právo na zaslání dokumentů, na možnost se seznámit se znaleckou zprávou o ocenění majetku a musejí v ní být uvedeny vybrané údaje z konečné účetní závěrky. V pozvánce, resp. oznámení, se dále uvádějí údaje o vlivu sloučení na dosavadní obchodní podíly společníků v nástupnické společnosti a v případě, že se zvyšují, či snižují vklady společníků, i celkové vyčíslení částky, o kterou se zvyšují, či snižují všechny vklady společníků do nástupnické společnosti. Na valné hromadě, na níž má být rozhodnuto o fúzi, musejí být společníkům volně přístupné k nahlédnutí dokumenty, na jejichž zaslání mají nárok. Tuto povinnost lze realizovat tak, že na počátku valné hromady se označí osoba nebo místo, kde jsou tyto dokumenty připraveny k nahlédnutí. Po zahájení valné hromady jednatelé nejprve objasní účastníkům návrh smlouvy o fúzi. Následně k návrhu zaujme stanovisko dozorčí rada, pokud je zřízena. Jednatelé poté seznámí účastníky valné hromady se znaleckou zprávou o fúzi, pokud se vypracovává, a se všemi důležitými změnami týkajícími se majetku, závazků a hospodářských výsledků zúčastněných společností, ke kterým došlo v období od rozhodného dne fúze, včetně sdělení, zda a jakou měrou se tyto

změny projeví na stanovení výměnného poměru obchodních podílů. Každý z účastníků valné hromady má právo požadovat informace o ostatních zúčastněných společnostech a musí mu být vyhověno, nejsou-li tyto informace z hlediska fúze irelevantní nebo nejsou-li utajovanými skutečnostmi podle zvláštních předpisů. Dále se nesdělují informace, jež jsou schopné způsobit škodu zúčastněným společnostem, společností je ovládaným nebo jimi ovládaným, nebo jsou těmito společnostmi prohlášený za obchodní tajemství. Účastník však musí být seznámen s důvodem, proč se tyto údaje nesdělují.

Usnesení valné hromady

K přijetí usnesení valné hromady o návrhu smlouvy o fúzi je v každé ze zanikajících i nástupnických společností nezbytný souhlas alespoň tří čtvrtin hlasů společníků přítomných na valné hromadě, pokud nestanoví společenská smlouva počet hlasů vyšší či splnění dalších podmínek. Dojde-li v důsledku fúze ke zřízení převoditelnosti některých obchodních podílů, vyžaduje se souhlas všech dotčených společníků. Obdobně tomu je i v případě, že se v důsledku fúze mění práva některých společníků, kdy se vyžaduje souhlas všech těchto společníků. Nejsou-li v některé ze zúčastněných společností dosud zcela splaceny vklady do základního kapitálu, vyžaduje se u ostatních zúčastněných společností pro přijetí usnesení o fúzi souhlas všech společníků. Vyžaduje-li společenská smlouva některé zúčastněné společnosti souhlas určitého společníka s převodem obchodního podílu, je souhlas tohoto společníka vyžadován i v případě fúze. Společníci, kteří nebyli přítomni na valné hromadě, mohou svůj souhlas udělit dodatečně, a to formou notářského zápisu o právním úkonu. Tento souhlas pak musí být společností doručen nejpozději do jednoho měsíce ode dne, kdy se konala, či se měla konat valné hromada o fúzi. O fúzi může být též rozhodnuto mimo valnou hromadu, a to postupem podle § 130 obch. zákoníku. Usnesení valné hromady o fúzi musí u zanikajících

¹²⁾ Konají-li se valné hromady zúčastněných společností v různé dny, je za rozhodný den považován den konání první z nich.

cích společností obsahovat tyto údaje:

- a) rozhodnutí o zrušení společnosti bez likvidace s přechodem kapitálu na nástupnickou společnost,
- b) schválení návrhu smlouvy o fúzi,
- c) schválení konečné, popřípadě mezitímní účetní závěrky,
- d) souhlas se společenskou smlouvou nástupnické společnosti.

Usnesení valné hromady o fúzi sloučením¹³⁾ musí u nástupnické společnosti obsahovat:

- a) rozhodnutí o převzetí obchodního kapitálu zanikajících společností,
- b) schválení návrhu smlouvy o fúzi,
- c) schválení konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy.

O usnesení valné hromady o fúzi musí být pořízen notářský zápis, k němuž se přiloží návrh smlouvy o fúzi. Notář se tak stává významným činitelem v průběhu valné hromady, popř. i jejím koordinátorem, V praxi se mnohdy stává, že může právně korigovat tento důležitý krok v rámci procesu fúze. Vady dokumentů, jež jsou valnou hromadou schvalovány nebo společníkům předloženy, již však pochopitelně napravit nemůže. Pokud se o fúzi splynutím konají valné hromady zúčastněných společností, musejí na nich být zvoleny pr vní orgány budoucí nástupnické společnosti, tj. jednatelé a dozorčí rada (zřizuje-li se). Zanikající společnosti mají v tomto případě právní postavení zakladatelů nástupnické společnosti.

Rozhodnutí jednatelů o fúzi

Zvláštním případem schválení smlouvy o fúzi je rozhodnutí jednatelů zúčastněných společností namísto rozhodnutí valné hromady. Toto rozhodnutí je možné jen v zákonem taxativně vymezených případech. O fúzi sloučením mohou rozhodnout jednatelé zúčastněných

společností, nesnižuje-li se ani nezvyšuje výše vkladů do základního kapitálu dosavadních společníků nástupnické společnosti a:

- a) všem společníkům nástupnické společnosti byly zaslány požadované písemnosti (pokud se tohoto práva nevzdali) ve lhůtě alespoň dva týdny před rozhodnutím jednatelů a byla jim dána možnost seznámit se s posudkem znalce o ocenění majetku společnosti,
- b) uložení návrhu smlouvy o fúzi do sbírky listin bylo zveřejněno v Obchodním věstníku, a
- c) nástupnická společnost je majitelem obchodního podílu zani-



kající společnosti ve výši alespoň 90 procent jejího základního kapitálu, přičemž se odečítají vlastní obchodní podíly zanikající společnosti v jejím majetku, d) celková výše obchodních podílů, jež mají být vyměněny za obchodní podíly zanikajících společností, nepřesahuje deset procent základního kapitálu nástupnické společnosti.

Zvýší-li se v důsledku sloučení základní kapitál nástupnické společnosti, vypočítá se tato částka z výše základního kapitálu po sloučení. Rozhodnutí jednatelů o fúzi postačí také v případě, že nástupnická společnost je jediným společníkem zanikající společnosti nebo zanikající společnost má jediného společníka,

jímž je jiná zanikající společnost. O rozhodnutí jednatelů se nepořizuje notářský zápis. Při fúzi sloučením mají společníci nástupnické společnosti, kteří jsou majiteli vkladů představujících alespoň pět procent základního kapitálu této společnosti, právo ve lhůtě jednoho měsíce ode dne zveřejnění uložení návrhu smlouvy o fúzi do sbírky listin, požádat jednatele o svolání valné hromady k schválení fúze nebo vyhradit si, že o fúzi rozhodne jediný společník sám.¹⁴⁾ Na právo vyžadovat svolání valné hromady musejí být společníci nástupnické společnosti upozorněni ve zveřejnění oznámení o uložení návrhu smlouvy o fúzi v Obchodním věstníku. Smlouva o fúzi může být následně měněna či doplňována. Pokud se tak děje u již schválené smlouvy, je nutná smlouva v novém znění znovu schválit stejným postupem jako předešlou.

Neplatnost smlouvy o fúzi

Vzhledem k tomu, že návrh na prohlášení neplatnosti smlouvy o fúzi může být podán pouze současně s návrhem na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady o fúzi,¹⁵⁾ může tento návrh podat pouze osoba oprávněná k podání návrhu na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady, a to podle § 131 odst. 1 obch. zákoníku. Důvodem pro podání návrhu na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady o fúzi je vedle důvodů podle § 131 odst. 1 obch. zákoníku i rozpor usnesení valné hromady s návrhem smlouvy o fúzi. Důvodem naopak není, že výměnný poměr obchodních podílů a doplatků není přiměřený, či že údaje uvedené ve znalecké zprávě o fúzi, zprávě jednatelů o fúzi nebo zprávě dozorčí rady o přezkoumání fúze, které se výměnného poměru či doplatků týkají, jsou v rozporu s právními předpisy. Probíhá-li již řízení o vyslovení neplatnosti smlouvy o fúzi, nebo bylo-li pravomocně skončeno, nejsou návrhy dalších oprávněných osob přípustné. Tyto osoby se ovšem mohou

¹³⁾ U fúze splynutím nástupnická společnost vzniká až okamžikem zápisu do obchodního rejstříku, tudíž se na ni toto ustanovení nevztahuje.

¹⁴⁾ Společenskou smlouvou může být toto právo přiznáno i společníkům s nižším vkladem do základního kapitálu.

¹⁵⁾ Návrh na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady o fúzi lze podat samostatně, na rozdíl od návrhu na prohlášení neplatnosti smlouvy o fúzi.

připojit k zahájenému sporu jako vedlejší účastníci. Pravomocná rozhodnutí o neplatnosti smlouvy o fúzi jsou účinná pro všechny oprávněné osoby. Právo na podání návrhu na vyslovení neplatnosti smlouvy o fúzi musí být uplatněno nejpozději do právní moci rozhodnutí soudu, jímž se povoluje zápis fúze do obchodního rejstříku. Po právní moci rozhodnutí už nelze návrh podat. V již zahájeném řízení na vyslovení neplatnosti lze po zápisu fúze do obchodního rejstříku pokračovat jen tehdy, dojde-li ke změně předmětu řízení na řízení o zaplacení náhrady škody či na řízení o zaplacení dorovnání. Soud může ještě před usnesením o neplatnosti na žádost zúčastněné společnosti poskytnout přiměřenou lhůtu pro uzavření nové smlouvy nebo přijetí nového usnesení. Rozhodne-li soud o neplatnosti smlouvy o fúzi či usnesení valné hromady, jsou ze závazků, jež vznikly od rozhodného dne fúze do zveřejnění údaje o uložení rozhodnutí soudu do sbírky listin v Obchodním věstníku, ve prospěch i k tíži oprávněny a zavázány společně a nerozdílně všechny zúčastněné společnosti.

Rejstříkové řízení

Aby požadované právní účinky fúze mohly nastat, je nezbytné zanést vzniklé změny do obchodního rejstříku, neboť zápis fúze do obchodního rejstříku je konstitutivní, tj. účinky – vznik nástupnické společnosti a zánik zrušovaných zúčastněných společností – nastávají dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku. Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku podají jednatelé všech existujících zúčastněných společností příslušnému rejstříkovému soudu,¹⁶⁾ a to bez zbytečného odkladu po nabytí účinnosti smlouvy o fúzi. Účastníky rejstříkového řízení jsou zúčastněné společnosti, osoby, jež jsou jednateli a členy dozorčí rady (pokud je zřízena) zúčastněných společností a osoby, jež se jimi v nástupnické společnosti mají stát. K návrhu na zápis smlouvy do ob-

chodního rejstříku se přikládají tyto dokumenty:

- a) smlouva o fúzi,
- b) stejnopisy notářských zápisů o rozhodnutí valných hromad zúčastněných společností o fúzi, jestliže se vyžaduje konání valné hromady,
- c) zprávy jednatelů všech zúčastněných společností o fúzi, popř. společné zprávy jednatelů, jsou-li vyžadovány,
- d) zprávy dozorčích rad všech zúčastněných společností o přezkoumání fúze, popř. společné zprávy dozorčích rad, jestliže jsou dozorčí rady zřízeny a jsou-li zprávy vyžadovány,
- e) znalecké zprávy o fúzi všech zúčastněných společností, případně společná znalecká zpráva o fúzi, jsou-li vyžadovány,
- f) pravomocná rozhodnutí příslušných státních orgánů, jsou-li podmínkou účinnosti smlouvy o fúzi,
- g) konečné, popřípadě mezitímní účetní závěrky zúčastněných společností a zahajovací rozvaha nástupnické společnosti,
- h) posudek znalce podle § 69a odst. 6 zákona o znalcích, není-li součástí znalecké zprávy o fúzi, a jestliže se vyžaduje,
- i) průkaz o zveřejnění upozornění v Obchodním věstníku podle § 220d odst. 1 obch. zákoníku,
- j) prohlášení jednatelů každé ze zúčastněných společností, že jim není známo, že byl podán návrh na určení neplatnosti smlouvy o fúzi, nebo na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady o fúzi, nebo že bylo řízení o ní pravomocně zastaveno, nebo že se všechny oprávněné osoby vzdaly práva na podání návrhu na neplatnost usnesení valné hromady či určení neplatnosti smlouvy o fúzi, je-li některá z těchto podmínek splněna; na vzdání se práva na podání návrhu se použije obdobně § 220b odst. 5 obch. zákoníku,
- k) průkaz o tom, že peněžní prostředky potřebné k vyplacení

doplatků byly předány osobě pověřené vyplacením doplatků.

Pokud se nekonala valná hromada o fúzi, přikládá se k návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku také prohlášení jednatelů společností, v nichž se valná hromada nekonala, že oprávnění společníci o svolání valné hromady nepožádali, či se svého práva svolat valnou hromadu vzdali. Návrh na zápis fúze musejí jednatelé podat bez zbytečného odkladu, nejpozději však do šesti měsíců od okamžiku, kdy smlouva splňuje všechny zákonné náležitosti a je tudíž účinná.¹⁷⁾ Neučiní-li tak, může kterákoliv společnost, jež byla připravena včas návrh na zápis podat, odstoupit od smlouvy, čímž se celá smlouva stává neplatnou s tím, že společnost, která nesplnila povinnost podat návrh, je odpovědná ostatním zúčastněným společnostem za škodu vzniklou odstoupením od smlouvy. Nepodají-li jednatelé návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku ani do jednoho roku, má se za to, že strany (společnosti) od smlouvy odstoupily. Při zapisování fúze do obchodního rejstříku se postupuje podle § 28a obch. zákoníku, Ten stanoví, že do obchodního rejstříku se zapíše:

- a) u nástupnické společnosti při fúzi sloučením, že na ni přešel kapitál zanikající společnosti, firma, sídlo a identifikační číslo zanikající společnosti a případné změny dosud zapsaných údajů o nástupnické právnické osobě,
- b) u nástupnické společnosti při fúzi splynutím, kromě údajů zapisovaných při vzniku právnické osoby (podle § 28 obch. zák.), že vznikla splynutím, že na ni přešel kapitál zanikajících právnických osob a firma, sídlo a identifikační číslo právnických osob, jejichž splynutím vznikla,
- c) u zanikajících společností zánik v důsledku fúze, forma fúze a firmy, sídla a identifikační čísla společností. Do obchodního rejstříku se dále zapíše zástavní

¹⁶⁾ Příslušným rejstříkovým soudem je rejstříkový soud příslušný pro všechny tyto společnosti. Je-li takových soudů více, tak který z nich. O návrhu se koná pro všechny společnosti pouze jedno řízení a rozhodne pouze tento jeden rejstříkový soud, přičemž ostatní příslušné rejstříkové soudy změny dodatečně zaznamenají bez dalšího řízení.

¹⁷⁾ Účinnost smlouvy o fúzi může být vázána na povolení státních orgánů, např. Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, pak účinnost nastává dnem právní moci povolení takového orgánu.

právo k obchodnímu podílu společníka v nástupnické společnosti, byl-li jeho obchodní podíl v zaniklé zúčastněné společnosti zastaven.

Do sbírky listin se uloží usnesení valných hromad o schválení fúze, smlouva o fúzi, zprávy o fúzi,¹⁸⁾ vyžadují-li se, a znalecká zpráva o ocenění majetku. Pokud byla podána žaloba na neplatnost usnesení valné hromady o fúzi, tak i rozsudek v této věci, případně rozhodnutí konkurzního či vyrovnávacího soudu, je-li na některou ze zúčastněných společností prohlášen konkurz nebo povoleno vyrovnání. Zapsáním fúze do obchodního rejstříku zaniká právo zúčastněných společností měnit, či doplňovat znění smlouvy o fúzi.

Výměna obchodních podílů

Dnem účinnosti zápisu fúze do obchodního rejstříku vůči třetím osobám počíná běžet nejdéle jednoměsíční lhůta pro výměnu obchodních podílů zanikajících zúčastněných společností za obchodní podíly nástupnické společnosti a případné vyplacení doplatků. Zároveň platí, že tato výměna popř. vyplacení doplatků nesmí předcházet dnu zápisu fúze do obchodního rejstříku a zajištění pohledávek věřitelů. Společníkům zanikajících společností mohou vzniknout v nástupnické společnosti jen takové obchodní podíly, které odpovídají vkladům do základního kapitálu. Jejich součet však nesmí přesáhnout výši čistého obchodního kapitálu stanoveného posudkem znalce o ocenění kapitálu podle § 68a odst. 6 obch. zákoníku. V případě, že se některý ze společníků zanikající společnosti vzdal práva na výměnu svého obchodního podílu, jeho obchodní podíl v zanikající společnosti dnem zápisu fúze zanikne a nový podíl v nástupnické společnosti již nevznikne. Pak má společník právo na vypořádací podíl.¹⁹⁾ Vzdání se nároku na výměnu obchodního podílu musí mít písemnou formu s úředně ověřeným podpisem nebo musí být učiněno na valné hromadě. Vzdání se náro-

ku na valné hromadě musí být zaznamenáno v notářském zápisu o konání valné hromady nebo v notářském zápisu o rozhodnutí mimo valnou hromadu a má účinky i vůči právnímu nástupci společníka bez ohledu na to, jak nabyl obchodní podíl. K výměně obchodních podílů také nedochází v případě, že obchodní podíl byl v době zápisu fúze do obchodního rejstříku ve vlastnictví některé ze zúčastněných společností nebo ve vlastnictví třetí osoby, jež jej držela vlastním jménem, ale na účet této společnosti. Výměna obchodních podílů také neproběhne, jestliže se tytéž osoby podílejí ve stejném poměru jak na nástupnické společnosti, tak na zanikající společ-



nosti, ledaže by to bylo v rozporu se zákazem prominout splacení vkladu, a stanovili tak společenská smlouva. V tomto případě může dojít ke zvýšení základního kapitálu a vkladů společníků (nikoliv obchodních podílů) do nástupnické společnosti, ovšem maximálně do výše čistého obchodního majetku zanikající společnosti vyčísleného v posudku znalce o ocenění majetku. Byla-li některá ze zanikajících společností společníkem nástupnické společnosti, stává se fúzí nástupnická společnost majitelem vlastního obchodního podílu. Tento podíl musí nejpozději do šesti měsíců převést na třetí osobu, rozdělit mezi společníky podle poměru jejich stávajících podílů na společnosti, či snížit o tento podíl základní kapitál, jinak bude společnost i bez návrhu soudem zrušena a bude nařízena její likvidace.

Doplatky

Mají-li být v důsledku fúze vyplaceny společníkům některých zúčast-

něných společností doplatky, pověří jednatelé těchto společností vyplacením doplatků banku, či obchodníka s cennými papíry. Je povinností jednatelů ještě před zápisem fúze do obchodního rejstříku předat pověřené osobě peněžní prostředky pro výplatu doplatků. Tato osoba vydá o převzetí prostředků potvrzení, které se spolu s dalšími dokumenty přikládá k návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku.

Ochrana věřitelů

Aby fúzí nedošlo k poškození práv věřitelů některé zúčastněné společnosti, dává obchodní zákoník těmto věřitelům k dispozici širokou škálu nástrojů, jimiž mohou ochránit svá práva. Zhorší-li se fúzí dobytost pohledávek věřitelů vůči některé ze zúčastněných společností, jsou tito věřitelé, pokud svou pohledávku přihlásí ve lhůtě šesti měsíců ode dne, kdy se zápis fúze do obchodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám, a pokud tato pohledávka dosud není splatná, oprávněni požadovat poskytnutí dostatečné jistoty. Nedojde-li k dohodě o způsobu zajištění pohledávky, rozhodne o zajištění soud. Podaří-li se věřiteli prokázat, že fúzí byla podstatným způsobem snížena dobytost jeho pohledávky, má právo na poskytnutí dostatečné jistoty ještě před zápisem fúze do obchodního rejstříku. Právo na poskytnutí jistoty nemají věřitelé, k jejichž pohledávkám přísluší právo na oddělené či přednostní uspokojení pohledávky v konkurzním řízení. Jistota se též neposkytuje u pohledávek, které vznikly až po dni účinnosti zápisu fúze do obchodního rejstříku vůči třetím osobám. Zajištění pohledávek plynoucích z dluhopisů vydaných některou ze zúčastněných společností výše zmíněným způsobem se nevyžaduje, dala-li k fúzi souhlas schůze majitelů dluhopisů, nebo jestliže s fúzí vyslovili souhlas všichni majitelé dluhopisů. Schůzi majitelů dluhopisů je zúčastněná společnost povinna svolat způsobem stanoveným v emisních podmínkách dluhopisů, jinak publikací oznámení minimálně ve dvou celostátně ší-

¹⁸⁾ Znalecké zprávy o fúzi, zprávy jednatelů o fúzi, zprávy dozorčích rad o přezkoumání fúze.

¹⁹⁾ V literatuře se také objevuje názor, že v případě, že se společník vzdá nároku na výměnu obchodního podílu, implicitně se vzdává i vypořádací podíl a jeho účast na společnosti tím zaniká bez nároku na vypořádací podíl, neboť zákon takový nárok výslovně nestanovuje. Jsme opačného názoru, tj. že nárok na vypořádací podíl vzniká.

řených denících, a to minimálně 15 dní před konáním této schůze. Schůze majitelů dluhopisů je schopna se usnášet, dostaví-li se vlastníci více než 30 procenty celkové jmenovité hodnoty dluhopisů. Jestliže schůze nevysloví souhlas s fúzí, je oprávněna požadovat splacení jmenovité hodnoty dluhopisů a poměrné části výnosů ve lhůtě maximálně jednoho měsíce ode dne, kdy o to majitelé dluhopisů požádali. Toto právo přísluší i jednotlivým majitelům dluhopisů, kteří vyslovili na schůzi nesouhlas s fúzí nebo se schůze nezúčastnili. O schůzi majitelů dluhopisů a o jejím usnesení musí být pořízen notářský zápis.

Ochrana společníků

Nepodaří-li se z objektivních důvodů ani s případnými doplatky stanovit přiměřený výměnný poměr obchodních podílů, přísluší dotčeným společníkům zúčastněné společnosti vůči nástupnické společnosti právo na dorovnání. Výše tohoto dorovnání není zákonem omezena, jako je tomu v případě doplatek. Právo na dorovnání může být uplatněno nejpozději ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy se zápis fúze do ob-

chodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám. Soudní rozhodnutí přiznávající společníkovi právo na dorovnání je pro nástupnickou společnost co do základu přiznaného práva závazné i vůči ostatním společníkům. Má-li společník právo na dorovnání, přísluší mu též úrok z dlužné částky dorovnání ve výši dvojnásobku diskontní sazby ČNB platné ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku. Úrok běží ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku do zaplacení dlužné částky.

Odpovědnost za škodu způsobenou fúzí

Jednatelé, členové dozorčí rady (je-li zřízena) a znalci pro fúzi odpovídají společnosti, jejím společníkům a věřitelům za škodu, kterou jim případně způsobí porušením svých povinností při fúzi. Za takovou škodu odpovídají společně a nerozdílně. Obchodní zákoník však stanoví i pro tento případ speciální liberační důvody a tyto osoby se mohou své odpovědnosti zprostit, pokud prokáží, že postupovaly s péčí řádného hospodáře. Jinak je tato odpovědnost objektivní a striktní, bez možnosti snížení náhrady soudem. Povinné

osoby se odpovědnosti nemohou zprostit ani tvrzením, že jsou vázány usnesením valné hromady, neboť se nemohou podrobit žádnému rozhodnutí valné hromady, které je neúčelné či nevhodné. Nárok na náhradu škody musí být uplatněn v prekluzivní pětileté lhůtě běžící ode dne, kdy se zápis fúze do obchodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám.

* * *

Tato práce je základním shrnutím právní úpravy fúzí obsažené v obchodním zákoníku. Má poskytnout stručný přehled všech právních kroků, které společnost s ručením omezeným musí k úspěšnému provedení fúze podniknout. Zabývá se zejména povinnostmi jednatelů a úkoly, které jsou povinni v rámci tohoto procesu splnit, dále též právy společníků při procesu výměny jejich původních obchodních podílů za nové a právy věřitelů zúčastněných společností.

**Mgr. Tomáš Těmín,
Martin Prosser**
(Právní rádce, 1/2004)

Ze zahraničí

Podpora akčnímu plánu IFAC

Mezinárodní federace účetních IFAC uspořádala koncem ledna setkání více než 40 představitelů účetní profese ve světě. Zástupci třiceti národních účetních ústavů, šéfové regionálních účetních organizací a firemní zástupci se sešli, aby projednali priority činnosti, které stojí před mezinárodní účetní profesí ve světle nedávných firemních skandálů. Diskuse se soustředila především na posílení iniciativ všech článků řetězce účetního výkaznictví v zájmu zvýšení důvěryhodnosti, uvedla IFAC v tiskové zprávě. Skupina podpořila akční plán na posílení účetní profese a správy a řízení společností.

Skupina se dohodla na tom, že je třeba:

- Posoudit globálně postupy ve správě a řízení společností a za-

měřit se zejména na posílení klíčových oblastí firemního dohledu. Tento projekt by zahrnoval revizi stávajících standardů a směrnic přijatých ve světě tak, aby odrazily úlohu auditu a odpovědnost profesionálních účetních v podnikání.

- Koordinovat připravované iniciativy IFAC, členů IFAC a firemních fór s cílem zlepšit kvalitu auditu a účetnictví a posílit důvěryhodnost finančního výkaznictví.
- Podpořit národní účetní ústavy, aby vypracovaly akční plány, které by implementovaly doporučení nezávislé zprávy IFAC ke znovuobnovení důvěry veřejnosti ve finanční výkaznictví (Rebuilding Public Confidence in Financial Report, zkráceně Credibility Report), vydané v roce 2003.

- Podpořit projekt International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) na zjednodušení terminologie používané v jejich standardech.
- Podpořit snahu firem o zvýšení transparentnosti a vypracování smysluplných směrnic týkajících se transparentnosti.

Kromě toho se IFAC dostalo podpory pro některé iniciativy, které se již začaly realizovat. Jde o studii problémů, s nimiž se potýkají členové IFAC při zavádění mezinárodních účetních a auditorských standardů, modifikaci kodexu chování IFAC s cílem dále vyjasnit etickou odpovědnost profesionálních účetních v podnikání, o podporu drobného a středního podnikání a implementaci nového programu IFAC zaměřené-

ho na harmonizaci a dodržování vysokých standardů (Member Body Compliance Program).

Zlepšení důvěryhodnosti finančního výkaznictví vyžaduje akci

u všech článků finančního řetězce, který dodává informace kapitálovým trhům a investorům Ti, kdo se podílejí na účetních výkazech, mají společnou povinnost vůči veřejnosti

a měli by se zasazovat o to, aby předkládané informace byly jasné, integrované a transparentní, shodli se účastníci.

-av-

Několik poznámek k vývoji v oblasti mezinárodních auditorských standardů

a informace k upravenému návrhu ISA 700 z Auditing Working Party v Bruselu

Moderní regulační rámec

Hlavní prioritou je novelizace 8. směrnice EU o statutárním auditu tak, aby byla vytvořena komplexní, principy respektující právní základna upravující všechny zákonem předepsané audity v Evropské unii. V příslušné míře by tyto zásady měly být aplikovatelné i na auditorské firmy stojící mimo EU, které vykonávají audity ve firmách kótovaných na kapitálových trzích EU. Osmá směrnice, která byla přijata v roce 1984, nebyla od té doby pozměněna ani doplněna. Obsahuje tudíž celou řadu ustanovení, která od začátku devadesátých let zastarala. Neobsahuje komplexní soubor elementů na zajištění příslušné infrastruktury auditu (například veřejný dohled, disciplinární systémy a systémy zajištění kvality), ani se nezabývá aplikací standardů auditu, požadavky na nezávislost a etickými kodexy. Ve světle nedávných událostí nastal čas pro její modernizaci do komplexnějšího souboru evropské legislativy s dostatečně jasnými zásadami, který bude podporou pro všechny statutární audity prováděné v rámci EU. V současné době ale vlivem aféry Parmalat dochází k dodatečným požadavkům na doplnění této směrnice a to vede ke zpoždění jejího schválení a uvedení do platnosti. Mluví se dokonce o ročním nebo i delším zpoždění.

Modernizovaná směrnice vyjasní roli a postavení auditora a bude řešit následující oblasti:

- Externí zajištění kvality auditu
- Nezávislost auditorů včetně periodické obměny klíčových zaměstnanců auditorských společností (vnitřní rotace)
- Etický kodex
- Auditorské standardy (ISA)
- Účinnost kárných opatření
- Jmenování a odvolání statutárních auditorů
- Veřejný dohled (pro ten by měla stanovit minimální principy a koordinační mechanismy mezi členskými státy)

Použití mezinárodních auditorských standardů (ISA) pro všechny statutární audity počínaje rokem 2005

Klíčový element na podporu uniformně vysoké úrovně auditů v rámci EU je použití všeobecných/unifikovaných auditorských standardů. Výbor EU pro auditorskou činnost zahájil, a to již od roku 1999, přípravnou činnost týkající se využití ISA v EU prostřednictvím provedení benchmarkingu (porovnání) ISA vůči statutárním požadavkům členských států na audity. Toto porovnání prokázalo, že zde existuje vysoký stupeň konvergence s ISA. Nicméně lokalizovalo rovněž potřebu zlepšit soubor

ISA u konkrétních problematik jako například vypracování standardu o auditu mezinárodní skupiny, aktualizace ISA v oblasti modelu rizika auditu. Rada pro mezinárodní auditorské standardy (The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) stále pracuje na zlepšení stávajících mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Evropská komise předpokládá využití ISA jako normy pro všechny statutární audity v EU od roku 2005. Nicméně úspěšná implementace závazného požadavku aplikovat ISA v EU počínaje rokem 2005 vyžaduje dokončení řady předběžných činností:

- aktualizaci a dokončení analýzy rozdílů mezi ISA a národními požadavky na audit;
- vypracování souboru zásad („rámec“) pro aplikaci ISA;
- posouzení případných schvalovacích systémů;
- vypracování obecně použitelné „zprávy auditora“ (respektive výroku auditora);
- dostupnost vysoce kvalitních překladů do všech jazyků společenství.

V červnu 2002 IAASB schválila zahájení projektu na revizi ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“.

Komise plánuje využít probíhajícího přehodnocení ISA 700 jako

startovního bodu k analýze rozdílů mezi národními zprávami auditora ze strany profesionálních orgánů EU podporované Evropskou federací účetních (FEE). V současné době je proces téměř ukončen.

Pokud mají ISA podpořit konvergenci, musí akceptovat, že národní zákony a nařízení a/nebo národní auditorské standardy mohou vznést dodatečné požadavky na auditory, které jdou nad rámec požadavků definovaných ISA. Tyto dodatečné požadavky mohou zahrnovat:

- požadavek podat hlášení v případě, že auditor v průběhu auditu účetní závěrky zjistí určité záležitosti (tzn. od auditora se neočekává, že provede jakékoli jiné než běžné postupy v průběhu auditu k tomu, aby tyto záležitosti identifikoval),
- požadavek podle národních auditorských standardů provést konkrétní postupy auditu kromě těch, které jsou vyžadovány ISA (dodatečné postupy auditu).

ISA 700 může podpořit konvergenci a transparentnost při vykazování, pokud identifikuje způsob, jakým lze taková národní specifika vykazovat konsistentním způsobem tak, aby mezinárodní příjemci byli schopni:

- jasně pochopit, že auditor provedl audit účetní závěrky podle ISA a výsledky takového auditu;
- uvědomit si, jakou dodatečnou hodnotu lze získat z toho, že auditori vyhověli dodatečným národním požadavkům.

Navrhované změny ISA 700 (včetně dalších souvisejících změn v ISA 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“) specifikují odpovědnost auditora při zpracování zprávy auditora v případě, že auditor provedl audit v souladu s ISA i s relevantními národními standardy. V každém případě je snaha mít konzistentní obsah, struktura, slovosled ve zprávách auditora, které jsou zpracovány podle ISA tak, aby se tyto zprávy daly jednoznačně identifikovat. Návrhy berou v úvahu, že auditor musí vyhovět některým národním požadavkům a v těchto případech je mu to umožněno. Nicméně, pokud se auditor odvolává ve své zprávě, že audit byl proveden

v souladu s ISA, musí zajistit že:

- Zpráva auditora zahrnuje všechny elementy, které navrhovaná revize ISA 700 vyžaduje, aby byly zahrnuty.
- Výrok, který auditor vyjádří, musí být stejný, jaký by auditor vyjádřil, pokud by provedl audit pouze podle ISA.

Pokud má auditor další povinnosti podat specifickou zprávu nebo provést specifické postupy navíc k povinnosti vyjádřit se k účetní závěrce, navrhovaná revize ISA 700 ve zprávě auditora stanovuje, že tyto povinnosti musí být jasně specifikovány a odlišeny, nejlépe ve zvláštní části zprávy.



vány a odlišeny, nejlépe ve zvláštní části zprávy.

Tolik k dosavadním diskusím. Další a zatím poslední návrh novely ISA 700 počítá s novým standardem ISA 701 pro případy modifikace zprávy. Podrobnější komentář je uveden v následujících odstavcích a je převzat z vysvětlujícího memoranda k návrhu novely mezinárodního auditorského standardu ISA 700.

Komentář

Tento úvodní komentář vysvětluje některé okolnosti týkající se návrhu novely mezinárodního auditorského standardu (ISA) č. 700 (novelizované znění bude mít pravděpodobně nový název „Zpráva auditora o ověření úplné účetní závěrky, která je určena k všeobecným účelům“) a souvisejících novel dalších mezi-

národních auditorských standardů jejichž diskusní návrhy byly schváleny ke zveřejnění Radou pro mezinárodní auditorské standardy (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Situace

Stávající mezinárodní auditorský standard č. 700, „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“, byl novelizován v roce 2001, kdy do něj byl doplněn požadavek, že pokud účetní závěrka není sestavena v souladu s Mezinárodními standardy pro finanční výkaznictví (IFRS), musí být ve zprávě auditora uveden stát, ve kterém platí účetní pravidla, jež byla pro její sestavení použita. I když se jednalo o rozsahem velmi omezenou novelu, během diskuse o jejím návrhu se objevila celá řada otázek týkajících se dalších aspektů ISA č. 700, které by podle názoru těch, kteří se do diskuse zapojili, měly být řešeny. Tyto podněty spolu s požadavky vznesenými dalšími zainteresovanými subjekty, mimo jiné auditory, firmami a regulačními orgány, kteří volali po jasnějších předpisech upravujících formu a obsah zprávy auditora, nakonec vedly k tomu, že IAASB v červnu 2002 schválila projekt komplexní novelizace ISA č. 700.

Rozsah diskusního návrhu

IAASB přistoupila k realizaci projektu revize ISA č. 700 ve dvou fázích. Tento diskusní návrh počítá s tím, že stávající ISA č. 700 bude rozdělen do dvou standardů:

- Novelizovaný ISA č. 700 bude upravovat pouze případy, kdy auditor může vydat výrok bez výhrad a kdy není nutné zprávu auditora modifikovat. Návrh novely ISA č. 700 je uveden v předkládaném diskusním návrhu.
- Předpisy upravující modifikovanou zprávu (odstavce 29 až 46) budou ze stávajícího ISA č. 700 převedeny do nového standardu, a to ISA č. 701, „Modifikace zprávy auditora“. Projekt komplexní novelizace této části v současnosti probíhá, diskusní návrh by měl být vydán počátkem roku 2005.

Návrh novely ISA č. 700 se zabývá zprávami auditora vydanými na základě ověření úplné účetní závěrky, která je určena k všeobecným úče-

lům. Zprávy auditora vydané k úplné účetní závěrce sestavené pro zvláštní účely upravuje ISA č. 800, „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“. V tomto diskusním návrhu je uvedeno, že ISA č. 800 upravuje také zprávy auditora vydané k části úplné účetní závěrky sestavené jak pro zvláštní, tak pro všeobecné účely. ISA č. 800 také řeší veškeré další aspekty související s přijímáním auditních zakázek, prováděním auditů a

souvisejícím vykazováním. Projekt revize předpisů definovaných v ISA č. 800 se v současnosti připravuje.

Navrhované novelizované znění ISA č. 701 a ISA č. 800 uvedené v tomto diskusním návrhu se omezuje pouze na změny, které je nutné provést v souvislosti s převedením odstavců týkajících se modifikovaných zpráv do ISA č. 701, v souvislosti se sladěním znění ISA č. 701

s novelou ISA č. 700 a v souvislosti s vyjasněním rozsahu ISA č. 800.

Pracovní překlad návrhu novelizovaného znění ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ je k dispozici na internetových stránkách KA ČR. Upozorňujeme zejména na návrh novelizovaného znění zprávy auditora.

Ing. Milan Slavík

Rozhovor s Charlie Patrickem, partnerem KPMG pro forenzní šetření ve střední a východní Evropě

Podvody ve střední Evropě z pohledu auditora

Koncem loňského roku uspořádal Český institut interních auditorů (ČIIA) národní konferenci, na které vystoupil s přednáškou na téma „Podvody a forenzní šetření“ Charlie Patrick, autorizovaný účetní znalec z Velké Británie, který je vedoucím týmu KPMG zabývajícím se oblastí forenzních šetření ve střední a východní Evropě. Charlie Patrick se této problematice věnuje od roku 1994, poslední tři roky sídlí v Budapešti, ale jeho působištem je celý střeoevropský region.

O podvodech, forenzním šetření a vývoji v této oblasti s ním hovořil Petr Jurák, viceprezident ČIIA a vrchní auditor pro finanční funkce z odboru interního auditu společnosti Český Telecom.

Pane Patricku, jak jste se k forenznímu šetření dostal?

• Pro KPMG jsem začal pracovat brzy po absolutoriu na Oxfordské univerzitě. Ještě předtím, než mě pohltila „účetní profese“, jsem krátkodobě působil v oblasti maloobchodu a distribuce. Od chvíle, kdy jsem získal kvalifikaci autorizovaného účetního, se specializuji na oblast forenzního účetnictví a měl jsem možnost pracovat v mnoha zemích Evropy i v Jižní Americe. Zde, ve střední Evropě, se velký díl mojí práce týká vyšetřování podvodů a zpronevěr managementu.

Mohl byste stručně popsat organizaci ve které pracujete?

• KPMG má 26 kanceláří v 16 zemích střední a východní Evropy.

V České republice provozujeme čtyři kanceláře. Ačkoliv mám hlavní sídlo v Budapešti, trávím více než polovinu svého času v České republice, kde se s různými místními i zahraničními zaměstnanci a partnery zabýváme celou řadou forenzních problémů.



S ohledem na vaše zkušenosti v této oblasti, jak byste zhodnotil vývoj podvodů během uplynulých deseti let?

• Myslím, že v posledních deseti letech došlo k určitým výrazným změnám. Důležité je to, že již v důsledku relativně malého počtu silně medializovaných případů existuje o podvodech mnohem větší povědomí. Toto povědomí znamená, že lidé ochotněji upozorňují na podvodné jednání, pokud s ním přijdou

do styku. Domnívám se také, že existuje menší ochota akceptovat a tolerovat takové jednání.

Jaké přepokládáte budoucí vývojové trendy u podvodů? Jaký typ podvodů bude podle vás v budoucnu nejvíce rozšířený?

• Domnívám se, že ve střední a východní Evropě v dohledné budoucnosti přetrvávají stávající trendy. Není jasné, zda stoupne celkový počet podvodů, ale mám za to, že stoupnou počty zjištěných a oznámených podvodů. Samozřejmě existuje významný rozdíl mezi celkovým počtem podvodů na jakémkoli trhu (který je obtížné vyčíst) a skutečně zjištěným a oznámeným počtem. Myslím si, že s příchodem mezinárodních účetních standardů v příštích letech přibude zjištěných případů manipulace s údaji v účetních výkazech.

Liší se typy a počty podvodů v různých regionech?

• Do určité míry ano. Podle mých zkušeností jsou nejobvyklejšími podvody, s nimiž se setkávám ve střední a východní Evropě zpronevěra majetku, různé typy podvodné činnosti prokury, korupce, protekce a falšování dokumentů (odbytových a nákladových faktur). Ačkoliv jsou tyto podvody v západní Evropě také rozšířené, na západě jsou častěji hlášeny podvody, jako je manipulace s účetními výkazy – viz rozsáhle medializované případy, ja-

ko byl Enron. Podle mé zkušenosti je v západních zemích, kde jsem pracoval, také méně případů korupce.

Jakými prostředky jsou podvody většinou odhalovány?

- Podvody jsou odhalovány opravdu mnoha způsoby, z nichž za nejobvyklejší lze považovat interní a externí audit, náhodné zjištění nebo upozornění managementu zaměstnanci společnosti.

Jaká opatření by měly organizace podniknout, aby zabránily podvodům?

- Existuje řada opatření, která mohou organizace učinit ve snaze zabránit podvodům. Je třeba ale brát v úvahu dvě důležité věci. Za prvé, podvody páchají lidé a ti, kdo obecně zavádějí opatření proti podvodům, jsou zas jen lidé. Za druhé, organizace mohou přijmout preventivní opatření proti podvodům, avšak je velice nepravděpodobné, že se jim podaří úplně eliminovat veškeré podvodné jednání, a to ze stejných důvodů.

Nejúčinnější opatření, která mohou společnosti přijmout jsou: důkladný systém interních kontrol, pravidelný a nezávislý audit (interní i externí), řádná interní komunikace, firemní kultura, která klade důraz na boj proti podvodům, opatrnost při přijímání nových zaměstnanců a také získání úplného povědomí o rizicích.

Společnosti, které si plně uvědomují, kde a jaká rizika podvodného jednání jim hrozí, dokážou čelit těmto rizikům nejlépe.

Jak může přispět k minimalizaci podvodů implementace nejlepších praxí v oblasti správy a řízení společností? Jaká konkrétní opatření jsou nejúčinnější?

- Implementace nejlepších praxí v oblasti správy a řízení podniků jistě pomáhá snížit výskyt podvodů. To platí zejména tam, kde existují nezávislé kontroly činnosti vrcholového managementu. Přítomnost jednotlivců nebo skupin, zcela nezávislých na osobách s rozhodovací pravomocí, může výrazně pomoci zamezit některým přestupkům, které jsou u vrcholového managementu obvyklé. Do povinností těchto lidí náleží prověřování

uzavíraných smluv, sponzorování a podpora interního auditu nebo také zřizování a správa nezávislých kanálů pro ohlašování neslučitelného jednání.

Jakou úlohu má při odhalování a vyšetřování podvodů interní audit?

- Jak jsem již uvedl, interní audit má určitě při zjišťování podvodů významnou úlohu. Záleží na nezávislosti interního auditora a na zdrojích, které má pro to, aby mohl korektně vykonávat svou práci. A konečně, jak jsem se již zmínil, pokud si interní auditor uvědomuje rizika podvodné činnosti v podniku, může se zaměřit na oblasti s nejvyšším stupněm rizika.

Jaké jsou nejdůležitější indikátory včasné výstrahy varující před potenciálními podvodů?

- Existují signály, které upozorňují na možnou manipulaci s účty, problémy s řízením, personální problémy atd. Jako příklad uvádím některé ze signálů, které ukazují na možnost podvodů ve finančním výkaznictví:

- agresivní účetní postupy – například předčasné uznání tržeb nebo časové odložení nákladů;
- příliš vysoká tržní očekávání nebo očekávání analytiků, co se týče výsledků;
- složité podnikové struktury – například struktury, které jsou nepřiměřeně složité v porovnání se zjevnými potřebami společnosti;
- vysoká fluktuace poradců a zaměstnanců vrcholového managementu;
- vícenásobné bankovní smlouvy – příliš složité smlouvy s ohledem na velikost společnosti mohou usnadňovat nezákonnou manipulaci; a
- dominantní vrcholový management s rozhozovačným životním stylem.

Musíme si uvědomit, že identifikace signálů včasné výstrahy sama o sobě neznamená, že byl spáchán podvod. Znamená pouze to, že existuje vyšší pravděpodobnost jeho výskytu. Tak by měly být tyto signály vždy chápány. Stejně tak nepřítomnost signálů neznamená, že se v podniku nedějí žádné podvody.

Externí auditoři v posledních letech (od roku 2002) začali důsledně uplatňovat standard ISA č. 240 „Odpovědnost auditora při posuzování možných podvodů a chyb“. Z jakého důvodu byl standard zaveden a co v praxi znamená jeho aplikace pro externí auditory?

- Auditoři byli samozřejmě povinni posuzovat riziko významných nesprávností prostřednictvím chyb nebo podvodů zjištěných při auditech již dříve. Tento standard tyto postupy pouze formalizuje a výslovně uvádí, jak by měli auditoři odhadovat riziko podvodu a jak by měli na toto riziko reagovat. Standard nerozšiřuje odpovědnost auditora, ale spíše jasně konkretizuje, jakým způsobem by měl auditor na riziko podvodu reagovat.

Důvodem zavedení standardu byl vzrůstající počet průběžně odhalovaných případů podvodné činnosti a stoupající pozornost, kterou podvodům věnují zákonné orgány.

Mezinárodní standard ISA č. 240 „Odpovědnost auditora při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky“ vstoupil v platnost pro všechny audity účetních závěrek (prováděných v souladu s ISA) za období končící k nebo následující po 30. červnu 2002 a stanovuje konkrétní postupy a důkazní požadavky při posuzování možných podvodů a chyb auditorem.

Standard požaduje, aby auditoři:

- posoudili a projednali s klienty pravděpodobnost vzniku podvodu;
- seznámili se s tím (a doložili), jaké účetní systémy a systémy vnitřní kontroly používá klient pro řízení rizik v souvislosti s podvody;
- naplánovali a provedli auditorské práce tak, aby správně posoudili zjištěné rizikové faktory v souvislosti s podvody.

Jaké máte zkušenosti se spoluprací s interními auditory při vyšetřování podvodů?

- Mé zkušenosti s interními auditory v souvislosti s šetřením podvodné činnosti jsou obecně dobré. V případech, na kterých jsem pracoval, byl interní audit zapojen do vyšetřování v menší míře. Pokud vyšetřujeme podvod ve spolupráci s oddělením interního auditu, je důležité vzít v úvahu některé faktory:
- jasné porozumění rozdílům v povinnostech externích vyšetřovate-

- lů a interních auditorů;
- definování komunikačních kanálů;
- porozumění metodám shromažďování důkazních informací – interní auditori dobře rozumějí podniku, avšak mívají mnohem menší zkušenosti s prováděním šetření. Někdy potřebují specifické školení, např. pro shromažďování důkazů tak, aby mohly být použity při pozdějším trestním stíhání.

Jaké opatření by měl podniknout vrcholový management a výbory pro audit v rámci prevence podvodů?

- Zavést všechna opatření pro potírání podvodů, o kterých jsem se již zmínil.

Jak by měl postupovat interní audit v případě oprávněného podezření top managementu z podvodu?

- Úlohou interního auditu je poskytovat ujištění o účinnosti systé-



mů interní kontroly. Pokud interní auditor podezřívá vrcholový management z podvodného jednání, musí získat příslušné auditní důkazní informace o tom, že vrcholový management je skutečně zapojen do podvodné činnosti. Pokud existuje důkaz, že se vrcholové orgány společnosti podílejí na podvodné činnosti, je třeba zjištěné skutečnosti projednat s dozorčí radou nebo s výborem pro audit, jemuž oddělení interního auditu podléhá.

Jak byste charakterizoval hlavní rozdíly mezi interním auditorem dnes a před deseti lety?

- Za několik posledních let postavení a význam funkce interního auditu bezpochyby stouply. Management poznal, že efektivní řízení rizik je klíčem k obchodnímu úspěchu. Interní audit je považován za důležité oddělení v jakékoli organizaci. Hlavní rozdíl mezi funkcí interního auditu dnes a před deseti lety vidím v tom, že nyní je zaměřen více na hodnocení a řízení rizik pro organizaci a na ověřování, zda efektivně funguje systém vnitřní kontroly.

Jaké spatřujete do budoucna hlavní výzvy pro profesi interního a externího auditu?

- V budoucnu bude pravděpodobně vyvíjen ještě větší tlak na interní a externí auditory v souvislosti s odhalováním podvodů. Vývoj v posledních letech směřuje k obnovení důrazu na vnitřní kontrolu s lepší identifikací rizik.

lépe využívány údaje, které jsou v rámci organizace k dispozici.

Jaké vnímáte hlavní příležitosti a hrozby pro profesi interního auditu?

- Nedávné krize některých podniků a podvody spojené se zkruslováním údajů v účetnictví nebo manipulací s účty způsobily, že se funkce interního i externího auditu naráz ocitly ve středu pozornosti. V důsledku toho bude pravděpodobně na auditory vyvíjen ještě větší tlak při odkrývání podvodné činnosti. To lze chápat jako hrozbu i jako příležitost. Je to hrozbou, pokud interní auditori nemají odpovídající úroveň dovedností a zkušeností, aby poskytli ujištění o účinnosti interní kontroly v organizaci. Je to však také příležitostí, protože interní auditori se budou muset prostřednictvím školení a odborného vzdělávání postarat, aby měli dostatečné dovednosti a zkušenosti k provádění práce, která se od nich vyžaduje.

Jaký je podle Vás hlavní dopad účetních skandálů a krachů velkých společností na správu a řízení společností?

- Účetní skandály a krachy amerických společností měly za následek, že se společnosti nyní více než před 12 měsíci zaměřují na reformu řízení a správy podniků. Zdá se, že tyto reformy vedou k následujícímu:
 - akcionáři jsou aktivnější při prověřování činnosti společností;
 - investoři energičtěji usilují o získání příslušných informací;
 - mnoho společností se stává transparentnějšími a na jejich internetových stránkách je snazší vyhledat informace o postupech a procesech řízení;
 - činnost správních orgánů je v rámci organizací viditelnější, protože dnes informují ve větší šíři a zřetelněji než dříve se podílejí na řízení.

Jak byste zhodnotil dopad zákona Sarbanes-Oxley Act na správu a řízení společností, profesi interního auditu a výbory pro audit v evropských zemích?

- Sarbanes-Oxley Act platí pro všechny firmy zaregistrované u americké Komise pro cenné papíry (SEC) a jejich pobočky po celém světě.

Jedno z hlavních ustanovení tohoto zákona požaduje, aby společnosti zřídily a formálně doložily kontroly po celém podniku a každoročně, na odpovědnost managementu, podávaly americké Komisi pro cenné papíry prohlášení o systémech interních kontrol a postupech pro finanční výkaznictví a jejich účinnosti.

Česká republika v květnu 2004 vstoupí do Evropské unie. Jaké budou podle vás hlavní důsledky našeho přístupu k EU pro profesi interního auditu v České republice?

- Myslím si, že vstup do EU bude pro profesi interního auditu v České republice přínosem. Tento přínos spočívá v nárůstu přeshraničních in-

vestic do země i ze země, ve zvýšené mobilitě pracovních sil a v přechodu na vyšší standardy nezávislého auditu a řízení podniků jak v České republice, tak v západní Evropě.

Ing. Petr Jurák

recenze

Ing. Jan Ambrož: Daň z příjmů

Představujeme vám novinku na knižním trhu – knihu Daň z příjmů autora ing. Jana Ambrože, renomovaného auditora a daňového poradce.

V knize se srozumitelnou formou můžete seznámit se zákonem o daních z příjmů. Na základě bohatých praktických zkušeností byla zvolena koncepce tak, aby byl text čtivý a přehledný. Proto v knize naleznete jednoduché modelové příklady vysvětlující text zákona a naopak minimálně je tato daňová norma citována s tím, že jsou uvedeny odkazy na příslušné paragrafové znění.

Výklad vychází z platného znění zákona o daních z příjmů, ať už za zdaňovací období 2003 nebo 2004. Lektory vybraných kapitol jsou naši nejlepší specialisté: ing. Vlastimil Bachor, vedoucí oddělení Daně z příjmů právnických osob MF, ing. Bc. Lubomír Janoušek, ředitel FŘ pro hl. m. Prahu, doc. Alena Vančurová PhD., vedoucí katedry veřejných financí VŠE v Praze.

Kniha je členěna do dvou bloků.

V prvé až sedmé kapitole se věnuje dani z příjmů fyzických osob. V úvodní kapitole jsou vysvětleny základní pojmy poplatník, předmět daně, osvobození od daně a základ daně. Následujících pět kapitol je určeno popisu jednotlivých dílčích základů daně pro příjmy ze zaměstnání, z podnikání, z pronájmu a pro ostatní příjmy. První část knihy za-

vršují vzorová daňová přiznání fyzických osob.

Kapitola osmá až čtrnáctá se týká více právnických osob. V kapitole osmé jsou popsána obecná pravidla platná pro právnické osoby, obdobně jako je tomu u fyzických osob v úvodní kapitole, ale také procesní zásady (termíny, zálohy) pro podávání daňových přiznání.

V nejrozsáhlejší části knihy, kapitolách daňové náklady a majetek, je připraven výklad nejzajímavějších pasáží zákona; odpovídá se na otázky „Co je a není daňovým nákladem?“, „O jakou výši odpisů můžeme snížit daňovou povinnost?“. Samostatné kapitoly jsou vyčleněny pro oblast pohledávek a rezerv. V závěrečné kapitole je připraveno vzorové přiznání poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Poplatníkům daně z příjmů FO, kteří prokazují výdaje, jsou v kapitolách druhého bloku (Daňové náklady, Majetek, Pohledávky a Rezervy) věnovány samostatné příklady, pokud pro ně platí odlišný daňový režim.

Celou knihou se prolínají významné podkapitoly daňové tipy a novinky 2004.

Základní text (výklad) vám tak usnadní orientaci v zákoně a desítky daňových tipů budou pro vás srozumitelným návodem, jak lze optimalizovat daňovou povinnost.

V této době je nanejvýš vhodné se správně vypořádat s daňovou



povinností – k dispozici jsou vzorová přiznání – ale nutné je seznámit se s aktuálním zněním zákona platným od 1. ledna 2004. Proto jsou zpracovány subkapitoly novinky 2004, v nichž jsou uvedeny aktuální nejzajímavější „novinky“ (změny).

Doporučená cena knihy je 199 Kč, rozsah 220 stran většího formátu B5. Publikaci (obsahující 224 stran) vydalo vydavatelství Koršach.

Objednat si ji můžete na Úřadu Komory auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel. 224 222 178, fax: 224 211 905, mail: kacr@kacr.cz

Magdaléna Vyškovská: Cizinci a daně

Vůbec první knižní publikace na našem knižním trhu, která se podrobně zabývá zdaňováním příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků – v České republice.

V knize jsou přehledně popsány nejčastější situace týkající se zdaňování cizinců v České republice, ať již jsou daňovými rezidenty či nerezidenty. Jejich situace je rozebrána jak z pohledu domácího zákona o daních z příjmů, tak i smluv o zamezení dvojího zdanění.

Jednotlivé kapitoly autorka věnuje určení rezidentství, hmotně právním i procesním povinnostem cizinců samotných, jakož i povinnostem plátců, kteří jim příjem podléhající dani vyplácejí, zamezení dvojího zdanění atd. Upozorňuje přitom i na povinnosti vyplývající z jiných než daňo-

vých zákonů, zejména zákona o zaměstnanosti, zákona o pobytu cizinců, živnostenského zákona, obchodního zákoníku apod.

Nejčastější případy zdaňování jednotlivých kategorií fyzických osob (tj. např. zaměstnanců, podnikatelů, jednatelů, společníků obchodních společností) jsou vhodně doplněny příklady z praxe.

Uvedená publikace je pomocníkem všem, kdo se s cizinci při své práci setkávají - daňovým poradcům, auditorům, právníkům, personalistům, mzdovým účetním a pracovníkům správce daně a v neposlední řadě také samotným cizincům.

132 stran, brož., 299 Kč, vydalo ASPI Publishing s.r.o., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3.



zaujalo nás

Jednotný přístup k finančnímu výkaznictví

Přijetí prvního mezinárodního standardu IFRS 1 zahajuje novou éru finančního výkaznictví, které bude výrazně průhlednější. Je to stěžejní krok při vytváření fungujícího globálního kapitálového trhu.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) zveřejnil v červnu 2003 první Mezinárodní standard pro finanční výkaznictví - IFRS 1, Prvotní aplikace IFRS. Všechny společnosti, které začnou připravovat své účetní závěrky podle IFRS v období od 1. ledna 2004 (včetně), musí použít tento standard. IFRS 1 však může být použit i dříve. Poprvé dojde k tomu, že celý region Evropská unie bude aplikovat jednotný přístup k finančnímu výkaznictví. To se přitom netýká jen velkých nadnárodních společností, neboť i menší veřejně obchodované společnosti budou muset od roku 2005 sestavovat své výkazy podle IFRS. V některých ze-

mích budou IFRS dokonce povinné pro všechny společnosti.

Petr Kříž, ředitel v oddělení auditorských a poradenských služeb pro podnikání, PricewaterhouseCoopers, k tomu řekl: „Přijetí standardu IFRS 1 umožní, aby se společnosti vyhnuly některým problémům spojeným s rekonstrukcí účetních dat, jejichž vedení národní účetní pravidla nevyžadovala. Toto zjednodušení však v žádném případě neznamená, že přechod na IFRS nyní bude záležitost několika minut, právě naopak!“ Hlavní zásadou při přípravě první účetní závěrky podle IFRS je úplná zpětná aplikace všech Mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví platných k rozvahovému dni. Existuje však šest výjimek, které umožňují vyhnout se zpětné aplikaci IFRS v těch oblastech, v nichž by náklady na uvedení do souladu s IFRS převýšily výhody

z hlediska uživatelů účetních závěrek. Tyto výjimky se týkají podnikových kombinací, pozemků, budov a zařízení a investic do nemovitostí, kumulativních úprav vzniklých z přepočtu cizích měn, zaměstnanec- kých výhod, složených finančních nástrojů a údajů o dceřiných společnostech. Existují dále tři oblasti, kde zpětná aplikace IFRS není možná, a to odúčtování, zajišťovací účetnictví a revize předchozích odhadů.

I přes přijetí tohoto standardu bude pro mnoho společností přechod na IFRS komplikovaný a časově náročný. V mnoha velmi složitých oblastech IFRS bude třeba provést podrobnou analýzu, např. u finančních nástrojů, penzijních plánů, odložených daní, rezerv, tzv. jednotek zvláštního určení a zaměstnanec- kých akciových opcí. Vedení společností budou muset učinit náročná rozhodnutí, např. o tom, která ze

šesti možných výjimek je pro jejich situaci nevhodnější. Jak zareaguje trh, až zjistí, že se změnil hospodářské výsledky za minulá období? Jak ovlivní zvolená varianta tento dopad?

Přechod na IFRS není jen účetní záležitostí. Společnosti se musí zabývat rovněž širšími důsledky konverze, jako je dopad na podmínky financování či na odměňování, po-

třeba získávat a evidovat více údajů v důsledku rozšířených požadavků na zveřejňování a nutnost vysvětlit třetím stranám rozdíly mezi starými a novými účetními výkazy. Je pravděpodobné, že analytici budou požadovat, aby je společnosti začaly co nejdříve informovat o důsledcích přechodu na IFRS. Přesný vzhled do finanční situace společnosti po přechodu na IFRS bude zásad-

ní při analýze její kapitálové struktury, výkonnosti a návratnosti investic, a to jak z hlediska analytiků, tak samotného vedení společnosti. Možnost nepřepočítávat účtování předchozích fúzí bude pro některé společnosti představovat značnou úlevu. IFRS 1 ruší povinnost zpětného uplatňování IAS 22.

(Moderní řízení, 10/2003)

Globální výkaznictví

Posun směrem ke globálním účetním standardům je nevyhnutelný a bude mít dopad i na americké podniky. V čem se musejí přizpůsobit Evropě?

Při vykazování finančních výsledků americké podniky dlouho uplatňovaly soubor standardů a směrnic všeobecně známých jako GAAP. Ale poté, co účetní skandály ukázaly jejich zranitelnost, americká SEC (Securities and Exchange Commission - Komise pro cenné papíry a burzy) a FASB (Financial Accounting Standards Board) otevírají dveře mezinárodnímu vlivu na americké finanční výkaznictví.

V současné době existuje asi půltuctu z mezinárodního hlediska důležitých účetních standardů, každý s rozdílnými pravidly, které zahrnují Austrálii, Kanadu, Francii, Německo, Japonsko, Velkou Británii a Spojené státy. Dochází však k harmonizaci těchto standardů. Na jaře roku 2001 se 15 států Evropské unie dohodlo, že počínaje rokem 2005 přijmou účetní pravidla, která vypracovala IASB (International Accounting Standards Board). Následovala je Austrálie a také Rusko, Čína a Japonsko vyjádřily svůj záměr přijmout vznikající mezinárodní standardy.

V roce 2005 budou pravděpodobně jen dvě účetní instituce s dominantním vlivem na globální výkaznictví: FASB a IASB. A podle dohody z konce roku 2003 budou obě instituce stále více spolupracovat na sladění svých standardů. Co se přesně změní?

V některých případech se mezinárodní praxe přizpůsobí stávajícím standardům USA, což se pravděpodobně stane s účetními praktikami týkajícími se fúzí a akvizic (M&A).

V jiných případech se změní americká praxe. Pro americké společnosti snad nejdůležitější změnou bude způsob, jakým budou sestavovat výkazy zisků a ztrát.

S největší pravděpodobností bude omezeno použití proforma výkazů o zisku. I když někdy mohou sloužit jako užitečný prognostický nástroj, v posledních letech byly často zneužívány. Protože proforma výkazy vylučují široký okruh mimořádných nákladů a „neklíčových“ položek, mohou doslova „změnit ztrátu v zisk“, jak nedávno varovala SEC.

Problémem je, že proforma výkazy nelze jednoduše strukturovat tak, aby se zabránilo jejich zneužití. Proto IASB bude pravděpodobně od roku 2005 vyžadovat vyčerpávající výkaz zisků a ztrát, bez jakýchkoliv výjimek a se zrušením mimořádných položek. Nový výkaz může také zabránit oddělenému vykazování položek považovaných za neobvyklé nebo mimořádných svou velikostí či dopadem (například náklady na restrukturalizaci).

Snad nejdalekosáhlejší změny ve výkazu zisků a ztrát se z hlediska amerických podniků budou týkat způsobu, jak vykazovat zaměstnanecké náklady - zejména odměňování akciemi a příspěvky na penze.

Podle pravidel navržených IASB počínaje rokem 2005 bude muset více než 7000 podniků působících

v Evropě či ještě globálněji plně vykazovat odměňování akciemi. To by mohlo mít bezprostřední negativní vliv na výnosy na akcii - proto je to sporná otázka, a proto americký průmysl úspěšně loboval proti takovému pokusu FASB v roce 1995. Ale vzhledem k závazku konvergence k IASB má nyní FASB možnost obnovit své úsilí z roku 1995. Navíc úplná harmonizace FASB s IASB v tomto bodě je nevyhnutelná, protože bez toho by USA měly účetní standardy nižší kvality, takže by byly ve srovnání s mezinárodní praxí v nevýhodě. A vzhledem k situaci po aféře Enron by taková pozice byla neúnosná.

Účtování příspěvků na penze je jinou oblastí, kde by se americká účetní pravidla měla výrazně přiblížit mezinárodním standardům. Běžná praxe nevyžaduje, aby podniky ve svých finančních výkazech plně respektovaly penzijní závazky. To by se v reakci na nové globální standardy mělo změnit, takže penzijní závazky budou transparentnější.

Během necelých dvou let bude první formální stadium harmonizace amerických a mezinárodních účetních standardů dokončeno a bude zahájen trvalý proces spolupráce na budoucích standardech. Vývoj amerických účetních standardů tedy už brzy nebudou ovlivňovat výhradně USA. FASB a IASB očekávají, že výsledkem bude jednodušší, transparentnější a principiálnější finanční výkaznictví v podnicích na celém světě.

(Moderní řízení, 2/2004)

EK: pravidelné střídání auditorů omezí skandály

Evropská komise usiluje o to, aby společnosti měnily své auditory. Zvýšila by se tím nezávislost auditorů a zabránilo se takovým skandálům, jako byl nedávný případ Parmalat. Zatím však není jisté, zda by firmy měnily účetní firmy nebo pouze partnery. Informoval o tom v úterý mluvčí komise Jonathan Todd.

Donucení firem měnit účetní firmy by mohlo ohrozit dominantní postavení čtyř největších firem v odvětví, které se snaží vytvářet dlouhá a pevná spojení se svými klienty. Komise, která je tvůrcem zákonů v EU, podpořila změnu auditorů již v březnu 2002, po kolapsu americké firmy Enron. V této době navrhl, aby se změna týkala pouze auditorůských týmů. Zastánci změny auditorůských firem uvádějí, že je to jediná cesta, jak zajistit jejich efektivní nezávislost na klientovi. Ironicky zrovna Itálie, kde byl odhalen mnohamiliardový účetní skandál firmy Parmalat, je jedinou zemí v EU, která zavedla povinnou změnu auditorůských firem. Ta je požadována jednou za devět let.

Kritici tohoto opatření uvádějí, že auditori potřebují minimálně dva roky na to, aby zcela pochopili provoz společnosti a mohou ztratit zájem o práci v letech před jejich plánovaným odchodem. Komise možná nezíská podporu pro takovéto rozhodnutí, které by znamenalo změnu zákona ve 14 z 15 zemí EU. Komise je i pro zákaz účasti auditorů ve vedení clientské firmy a sdílené zodpovědnosti za audit, která byla umožněna v případě Parmalatu a je obvyklá v USA. Zodpovědnost za kontrolu účetnictví by měla pouze jedna auditorůská firma. Jednotlivé státy by měly vytvořit nezávislý orgán na kontrolu účetnictví.

(Právo, 4. 2. 2004)

Velká čtyřka v USA: Klienti přecházejí

Poprvé za posledních deset let se loni stalo, že každá z firem velké auditorůské čtyřky ztratila v USA víc klientů, než kolik jich získala. Vyplývá to ze studie agentury Auditor-Trak. Největší propad postihl PricewaterhouseCoopers. Ta zaznamenala čis-

tu ztrátu 91 klientů (např. Kmart a Pharmacia). Objem auditovaných tržeb PwC klesl loni o 46 mld. dolarů, objem auditovaných aktiv klesl o 540 miliard. Naopak nejlépe loni dopadla v USA KPMG (-51 klientů, auditované tržby +60 miliard, auditovaná aktiva -17 miliard). Ernst & Young dosáhla výsledků -76, -25, +151 a Deloitte & Touche -65 klientů, pokles auditovaných tržeb o 46 miliard, růst auditovaných aktiv o 395 miliard dolarů.

Podle studie Auditor-Trak, která loni zaznamenala přes 12 tisíc změn auditorů, směřovalo 21 procent klientů, kteří se rozloučili s některým z auditorů velké čtyřky, k menším auditorům s celostátní působností a 34 procent si dokonce vybralo regionálního nebo místního auditora.

(Ekonom, 19. 2. 2004)

Češi nejúspěšnější v prvním kole konkursů na místa v Unii

V prvním kole konkursů na lukrativní místa v institucích Unie se čeští kandidáti ukázali jako nejúspěšnější ze vstupujících zemí. Zkouškami prošlo 508 (tedy téměř 38 procent) z 1340 přihlášených absolventů českých vysokých škol.

„Zdá se, že Česko svou kvótu této kategorie pracovníků naplní,“ řekl zdroj z Bruselu, podle nějž bude po květnovém vstupu z ČR potřeba asi 245 nižších úředníků kategorie A8 (s platem v přepočtu na koruny asi 130 tisíc). Pět stovek úspěšných absolventů testů čeká ale ještě splnění formalit - zaslání životopisů a kopií diplomů, bude se posuzovat jejich písemná práce, kterou museli odevzdat už v prosinci. Pak nastanou ústní pohovory.

Pokud ale jde o specialisty v oboru auditu, práva a ekonomiky, už teď se ukazuje, že ani úspěšné Česko jejich kvóty nenaplní. Prvním sítem prošlo například jen 19 z 61 českých zájemců o práci auditora, zatímco Unie má pro Čechy k dispozici 35 míst. Nouze je i o ekonomy.

Kupodivu se zřejmě nepodaří obsadit ani 240 míst sekretářek, které kromě středoškolského vzdělání musejí prokázat jak dokonalou znalost češtiny, tak i jednoho dalšího z oficiálních jazyků EU a zároveň

dobrou pracovní znalost buď francouzštiny, angličtiny, nebo němčiny. Už v začátku se přihlásilo jen 568 českých uchazeček, k druhému sítu jich prošlo 246.

Celkově jsou ale pracovníci oddělení pro výběr pracovníků v Bruselu kandidátskými uchazeči zklamáni. Přes lákavou výši i nejnižšího z nabízených platů, která značně přesahuje výši příjmu průměrného Beličana, se ze všech deseti nových členských států EU ke zkouškám přihlásilo jen 23 tisíc vysokoškoláků, pouze polovina se jich opravdu dostavila a 2465 jich prošlo do druhého kola. Nejméně úspěšní byli při testech Slováci, kterých po testech zbylo jen 14 procent, Poláci (16,5 procenta) a Maďari (19 procent).

(Právo, 4. 2. 2004)

Roční výnosy KMG International vzrostly o 13,4 procenta na 12,16 miliardy USD

V únorovém čísle časopisu jsme v rubrice „Zaznamenali jsme“ uvedli zprávu ČTK o výsledcích KPMG, kde byly nepřesnosti. Uvádíme proto upřesněné a podrobnější znění, které jsme obdrželi od PR agentury zastupující společnost KPMG Česká republika:

Výnosy KPMG International, celosvětové sítě poradenských společností, jež poskytují auditorůské, daňové a poradenské služby, za fiskální rok končící 30. září 2003 činily 12,16 miliardy USD, což představuje ve srovnání s předchozím rokem nárůst o 13,4 procenta (vyjádřeno v amerických dolarech). Vyjádřeno v místních měnách, výnosy KPMG vzrostly celosvětově o 5,4 procenta. Celkový výnos společností KPMG International za hospodářský rok 2003 představuje nárůst o 1,44 miliardy USD ve srovnání s výnosy za předchozí období.

Auditorůské služby vzrostly na 5,68 miliardy USD, tj. o 20,3 procenta (12,0 procenta v místních měnách); daňové služby dosáhly 3,31 miliardy USD, což představuje nárůst o 8,9 procenta (1,6 procenta v místních měnách) a poradenské služby zaznamenaly výnos 3,17 miliardy USD, tedy nárůst o 7,1 procenta (pokles o 1,2 procenta v místních měnách).

KPMG v České republice měla za fiskální rok, který skončil 30. září 2003, celkové výnosy ve výši jedné miliardy korun.

*(AC&C Public Relations,
23. 2. 2004)*

Na Bagdád!

Auditorská firma Ernst & Young znovu otevřela kancelář v Bagdádu. Právě v Bagdádu E & Y začala v roce 1923 své působení na Středním východě, kde má dnes ve 12 arabských zemích celkem 1800 zaměstnanců.

(Ekonom, 19. 2. 2004)

Sarbanes-Oxley: Je to drahé

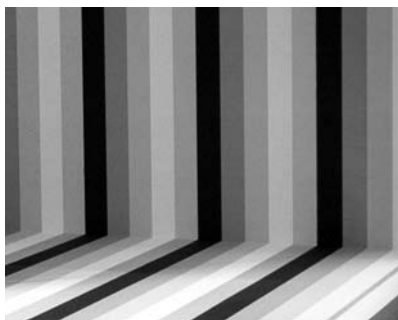
Průzkum mezi 320 velkými americkými podniky, který provedla mezinárodní asociace finančních manažerů (Financial Executives International, FEI), ukázal, že vyhovět článku 404 zákona Sarbanes-Oxley, který upravuje standardy vnitřní kontroly ve firmě, je náročné. Firmu s obratem nad pět miliard dolarů přišel nebo podle očekávání přijde článek 404 až na 35 tisíc hodin práce - plus 6200 hodin práce externích poradců, samo o sobě za 4,6 milionu dolarů. Na 1,3 milionu přijde nutný software a jeho implementace, o 1,5 milionu se zvedne cena externího auditu. Pro firmy s obratem do 25 mil. dolarů průměrná čísla tak děsivá nejsou: k 1150 hodinám zaplatili nebo plánují zaplatit 170 tisíc dolarů za 850 hodin práce poradců. Bez ohledu na velikost firmy předpokládají finanční manažeři, že článek 404 SOX zákona bude mít na svědomí vzestup ceny auditu o 38 procent.

Finanční manažeři oslovení v průzkumu očekávají, že jejich firmy bu-

dou muset zdokumentovat v průměru 79 procent svých procesů. Z toho 57 procent by měli podle očekávání kontrolovat externí auditoři. Přes čtvrtinu (27 %) firem očekává, že auditoři budou kontrolovat 80-100 % procesů.

Pouze čtvrtina z 321 dotazovaných firem již implementovala všechny nástroje, aby vyhověla článku 404, a pouze deset procent plánuje dokončit projekt až po roce 2004. S výjimkou 14 % firem, které nemají přesný plán, se všechny ostatní chystají dokončit práce letos.

(Ekonom, 19. 2. 2004)



Jednotný dozor!

Evropský parlament přijal rezoluci, v níž požaduje vytvoření jednotného dozoru nad evropskými finančními trhy po vzoru americké Komise pro cenné papíry (SEC). Rezoluce podporuje komisaře EU pro vnitřní trh Fritse Bolkesteina, který oznámil, že v březnu předloží návrh nových pravidel k regulaci auditorů.

(Ekonom, 19. 2. 2004)

Odpor i v USA

Proti oceňování sofistikovaných finančních instrumentů, hlavně opcí, je odpor nejenom v Evropě. Bouří

se i malé a střední podniky v USA, kde jejich asociace Small Business Survival Committee (zastupuje 70 tisíc členů) lobbuje za odklad. Tvrdí, že metody oceňování prosazované FASB (tvůrce standardů US GAAP) mohou mít pro americké podniky a podnikatele „katastrofální následky“. Požadují, aby Kongres zakázal FASB implementovat příslušný standard do doby, než proběhne testování jeho důsledků.

(Ekonom, 19. 2. 2004)

Technologie: Nejdůležitější nástroje

Americká asociace účetních zveřejnila výroční přehled technologií, které nejvíc ovlivňují profesi:

- informační bezpečnost,
- protispamové technologie,
- digitální optimalizace (převod dokumentů do elektronické podoby a jejich správa),
- integrace databázových aplikací (synchronizace informací v jednotlivých částech informačního systému),
- bezdrátová komunikace,
- disaster recovery (obnova dat v případě havárie IS),
- data mining (hledání souvislostí v informacích),
- technologie „virtuální kanceláře“ (práce na dálku),
- internetové technologie související s XBRL (Extensible Business Reporting Language, standard pro publikování finančních výkazů, umožňující následně jejich databázové prohledávání),
- komunikační technologie (mail, hlasová pošta, instant messaging).

(Ekonom, 19. 2. 2004)

Zpracovala ing. Athina Lérová

AUDITOR, číslo 3, 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 17. 3. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.